

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

PROGRESIVNOST OBDAVČITVE DELA V
RAZVITIH DRŽAVAH IN TRG DELA

Ljubljana, december 2007

TANJA KOSI

IZJAVA

Študentka *Tanja Kosi* izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom *doc. dr. Saša Polanca*, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 12. 12. 2007

Podpis:

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	1
2	TRG DELA IN POLITIKA SPODBUJANJA ZAPOSLOVANJA	3
2.1	STANJE NA TRGU DELA EU IN RAZVOJ POLITIKE ZAPOSLOVANJA IN POLITIKE TRGA DELA EU	3
2.2	INTERAKCIJA POLITIK IN INSTITUCIJ NA TRGU DELA	6
3	TEORETIČNA IN EMPIRIČNA ANALIZA OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA	12
3.1	SPLOŠNO O DAVKIH IN OBDAVČITVI FIZIČNIH OSEB	12
3.1.1	<i>Načela davčnega sistema in progresivnost</i>	14
3.1.2	<i>Davčna osnova</i>	15
3.1.3	<i>Davčne stopnje - progresivnost, proporcionalnost in degresivnost davka</i>	16
3.2	OBDAVČITEV DOHODKOV IZ DELA IN STRUKTURA STROŠKOV DELA	19
3.2.1	<i>Struktura stroškov dela</i>	20
3.2.2	<i>Merjenje vrzeli med stroški dela in neto plačo zaposlenega</i>	21
3.3	ANALIZA RAVNI OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA V SLOVENIJI, DRUGIH DRŽAVAH EU IN IZBRANIH NEEVROPSKIH DRŽAVAH OECD	23
3.3.1	<i>Povprečni davčni primež pri različnih ravneh plač in njegova struktura</i>	26
3.3.2	<i>Mejni davčni primež pri različnih ravneh plač</i>	32
3.4	ANALIZA PROGRESIVNOSTI OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA V SLOVENIJI, DRUGIH DRŽAVAH EU IN IZBRANIH NEEVROPSKIH DRŽAVAH OECD	35
3.4.1	<i>Globalna progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela</i>	36
3.4.2	<i>Lokalna progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela</i>	40
4	DAVČNA POLITIKA IN TRG DELA	49
4.1	TEORETIČNA ANALIZA: MEHANIZEM VPLIVA RAVNI IN PROGRESIVNOSTI DAVKOV NA TRG DELA	50
4.1.1	<i>Vpliv davkov na obseg in kakovost ponudbe dela</i>	51
4.1.2	<i>Vpliv davkov na povpraševanje po delu</i>	52
4.1.3	<i>Interakcija med ponudbo dela in povpraševanjem po delu v različnih institucionalnih razmerah</i>	53
4.1.4	<i>Vpliv ravni obdavčitve dela na trg dela v različnih modelih trga dela</i>	57
4.1.5	<i>Vpliv progresivnosti obdavčitve dela na trg dela v različnih modelih trga dela</i>	60
4.2	IZSLEDKI EMPIRIČNIH RAZISKAV O VPLIVU DAVKOV IN NJIHOVE PROGRESIVNOSTI NA TRG DELA	63
4.3	PROGRESIVNOSTI OBDAVČITVE DELA IN ZMANJŠANJE UČINKOVITOSTI GOSPODARSTVA	65
5	SKLEP	70
6	LITERATURA IN VIRI	73
6.1	LITERATURA	73
6.2	VIRI	77
6.3	SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV	79

PRILOGE

KAZALO TABEL

TABELA 1: POVPREČNI IN MEJNI DAVČNI PRIMEŽI ZA RAZLIČNE RAVNI PLAČ V IZBRANIH DRŽAVAH OECD IN SLOVENIJI V LETU 2006	27
TABELA 2: KAKWANI INDEKSI PROGRESIVNOSTI V IZBRANIH DRŽAVAH OECD IN SLOVENIJI	39
TABELA 3: LOKALNE MERE PROGRESIVNOSTI V IZBRANIH DRŽAVAH OECD IN SLOVENIJI ZA LETO 2006	43
TABELA 4: PROGRESIVNOST OBDAVČITVE DELA V IZBRANIH DRŽAVAH OECD IN SLOVENIJI V LETIH 2000 IN 2006	47
TABELA 5: VPLIVI DAVČNIH REFORM NA ZAPOSLENOST V RAZLIČNIH MODELIH TRGA DELA	62

KAZALO SLIK

SLIKA 1: INTERAKCIJA POLITIK IN INSTITUCIJ NA TRGU DELA	7
SLIKA 2: PROPORCIONALNA, DEGRESIVNA IN PROGRESIVNA OBDAVČITEV DOHODKOV	18
SLIKA 3: STRUKTURA STROŠKOV DELA V SLOVENIJI	21
SLIKA 4: POVPREČNI DAVČNI PRIMEŽ ZA POSAMEZNE RAVNI BRUTO PLAČ V IZBRANIH SKUPINAH DRŽAV IN V SLOVENIJI V LETU 2006	28
SLIKA 5: VELIKOST IN STRUKTURA DAVČNEGA PRIMEŽA V IZBRANIH DRŽAVAH OECD IN V SLOVENIJI PRI RAZLIČNIH RAVNEH PLAČ V LETU 2006	30
SLIKA 6: MEJNI DAVČNI PRIMEŽ ZA POSAMEZNE RAVNI BRUTO PLAČ V IZBRANIH SKUPINAH DRŽAV IN V SLOVENIJI V LETU 2006	33
SLIKA 7: OBDAVČITEV DOHODKOV IZ DELA V SLOVENIJI PRI RAZLIČNIH RAVNEH BRUTO PLAČ V LETU 2006	34
SLIKA 8: MESEČNA OBRAČUNA PLAČE V SLOVENIJI IN V VELIKI BRITANiji ZA SEDEMKRATNO POVPREČNO PLAČO V PROIZVODNJI V SLOVENIJI (OB UPOŠTEVANJU PRIMERJALNE RAVNI CEN)	35
SLIKA 9: LORENZOVA KRIVULJA IN KRIVULJA KONCENTRACIJE DAVČNE OBVEZNOSTI	38
SLIKA 10: PROGRESIVNOST OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA ZA RAZLIČNE RAVNI BRUTO PLAČ V IZBRANIH SKUPINAH DRŽAV IN V SLOVENIJI V LETU 2006	45
SLIKA 11: PROGRESIVNOST OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA V SLOVENIJI PRI RAZLIČNIH RAVNEH BRUTO PLAČ V LETU 2006	48
SLIKA 12: TEORETIČNA ANALIZA VPLIVA ZNIŽANJA OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA NA TRG DELA	53
SLIKA 13: VPLIV ZNIŽANJA DAVKOV NA DOHODKE IZ DELA V PRIMERU RAZLIČNIH SISTEMOV NADOMESTIL ZA BREZPOSELNOST	55
SLIKA 14: IZGUBA UČINKOVITOSTI V OBLIKI MRTVE IZGUBE ZARADI OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA	67

1 UVOD

Obdavčitev dohodkov iz dela je v državah Evropske unije (EU) precej višja kot v drugih najbolj razvitih gospodarstvih, po drugi strani pa države EU v povprečju zaostajajo pri rasti zaposlenosti in produktivnosti za najbolj razvitimi državami sveta. Pojav in vztrajanje brezposelnosti sta rezultat številnih prepletajočih se dejavnikov in interakcije med njimi. Eden od teh dejavnikov je davčna politika. Neposredno s trgom dela je povezana obdavčitev dohodkov iz dela, torej davki od dohodkov fizičnih oseb, morebitni posebni davki na plače ter prispevki za socialno varnost. Obdavčitev dohodkov iz dela ustvarja vrzel ali primež med celotnimi stroški, ki jih ima delodajalec z zaposlenim, in neto plačo zaposlenega. V državah EU je davčni primež precej višji kot v neevropskih razvitih državah sveta, zaradi česar je EU kot eno od priporočil za izboljšanje razmer na trgu dela v Evropsko strategijo zaposlovanja (EES) vključila davčno razbremenitev dohodkov iz dela za delavce z nizkimi plačami. Stališče EU do davčne obremenitve dohodkov iz dela nadpovprečno visoko plačanih delavcev, ki so v povprečju bolj izobraženi ali praktično usposobljeni, je manj jasno.

Pričujoča magistrska naloga ima dva osnovna namena. Prvi je analizirati obdavčitev dohodkov iz dela v evropskih in drugih izbranih državah članicah Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organization for Economic Cooperation and Development* – OECD) ter v Sloveniji. Pri tem bomo razlikovali med ravno in progresivnostjo obdavčitve dohodkov iz dela. Ker Slovenija še ni članica OECD, mednarodno primerljivi izračuni davčnih primežev (indikatorjev ravni obdavčitve dohodkov iz dela) za različne ravni plač po letih še niso dostopni. Zato je naš namen izračunati davčne primeže za različne ravni plač v Sloveniji v obdobju 1996-2006. Na osnovi davčnih primežev bomo analizirali progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela v izbranih državah OECD in v Sloveniji. Drugi namen naloge je povzeti izsledke dosedanjih teoretičnih in empiričnih raziskav o vplivu ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela. Pri tem se bomo posvetili tako kvantitativnim in bolj kratkoročnim vplivom ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela kot tudi bolj dolgoročnim vplivom progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na oblikovanje človeškega kapitala in produktivnost podjetij. Progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela namreč pomeni obdavčitev zvišanja plač, ki so nagrada za vlaganje v človeški kapital, ki je poleg fizičnega kapitala motor gospodarske rasti in razvoja.

V prvem vsebinskem sklopu magistrske naloge bomo na osnovi pregleda dokumentov EU in OECD povzeli glavne značilnosti in razvoj EES ter opredelili temeljne dejavnike trga dela. Pri tem želimo izpostaviti kompleksnost trga dela in medsebojno prepletanje politik, institucij in šokov, ki v medsebojni interakciji sooblikujejo stanje na trgu dela. V ta kontekst bomo umestili davčno politiko, ki je v zadnjem desetletju popularno orodje vplivanja na trg dela. Na osnovi pregleda teorije javnih financ in trga dela bomo podali osnovne pojme s področja obdavčitve dohodkov iz dela, nakar bomo predstavili vrednosti osnovnih kazalcev ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela za izbrane države OECD in za Slovenijo. Ker za

Slovenijo še ni uradnih izračunov povprečnih in mejnih davčnih primežev za posamezne ravni bruto plač, bomo na osnovi davčne zakonodaje v Sloveniji za obdobje 1996-2006 pripravili obračune plač in izračunali ustrezne kazalce ravni obdavčitve dohodkov iz dela pri nas. Te izračune bomo pripravili za samsko osebo brez otrok za različne ravni plač (67, 100, 133, 167, 300, 500 in 700 % povprečne plače delavca v proizvodnji). Rezultate izračunov davčnih primežev za Slovenijo bomo primerjali s podatki za izbrane države OECD – vendar le za ravni plač do 167 % povprečne plače delavca v proizvodnji, saj OECD ne nudi izračunov za višje ravni plač. Sledi še izbor najbolj ustreznih kazalcev progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na osnovi skrbne preučitve metodologije empiričnih raziskav in izračun izbranih kazalnikov progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela za obravnavane države.

V skladu z ekonomsko teorijo je vsak davek v osnovi škodljiv za gospodarstvo, saj posega v delovanje trga in vpliva na odločitve posameznikov. Kakšen vpliv imata raven in progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela, bomo skušali pojasniti v drugem vsebinskem sklopu naloge na osnovi pregleda pomembnejših teoretičnih in empiričnih raziskav o vplivu davkov na trg dela. Na osnovi sinteze izsledkov raziskav podajamo razlago mehanizma vpliva davkov na trg dela v različnih modelih trga in povzemamo rezultate za vsakega izmed modelov – tako za raven kot za progresivnost obdavčitve dela. Nato na osnovi pregleda empiričnih raziskav preverjamo, ali izsledki le-teh potrjujejo napovedi teoretičnih raziskav.

Pričakujemo, da bo analiza ravni obdavčitve dohodkov iz dela v izbranih državah OECD in v Sloveniji za zadnje desetletje pokazala, da se raven obdavčitve dela počasi a vztrajno znižuje, in da se hkrati znižuje tudi progresivnost obdavčitve dela. Pričakujemo, da bodo izračuni davčnih primežev v Sloveniji potrdili, da je davčna obremenitev dohodkov iz dela v Sloveniji nad povprečjem izbranih držav OECD – še posebej pri nadpovprečnih dohodkih iz dela. Menimo, da raven obdavčitve negativno vpliva na zaposlenost, medtem ko učinek progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela ni povsem jasen. Slednje je temeljna hipoteza magistrske naloge, ki jo bomo skušali obravnavati na osnovi pregleda vrste teoretičnih in empiričnih raziskav o vplivu davkov na trg dela.

Struktura magistrske naloge je sledeča. Za uvodom v drugem poglavju predstavljamo stanje na trgu dela EU in povzemamo temeljne dejavnike trga dela. V tretjem poglavju predstavljamo temeljne pojme v zvezi z obdavčitvijo dohodkov iz dela ter preučujemo stanje in trende na področju ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela v izbranih državah OECD ter v Sloveniji. Pri tem se posebej osredotočamo na izračun in analizo kazalnikov progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela. Četrto poglavje začnemo s predstavitvijo mehanizma vpliva davkov na trg dela, nakar ponujamo pregled izsledkov teoretičnih raziskav o vplivu davkov na trg dela za različne modele trga. Sledi pregled izsledkov tovrstnih empiričnih raziskav. V petem poglavju zaključujemo s povzetkom temeljnih spoznanj o stanju in trendih na področju obdavčitve dohodkov iz dela ter o vplivu ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela, kjer je dosežena zadovoljiva stopnja konsenza.

2 TRG DELA IN POLITIKA SPODBUJANJA ZAPOSLOVANJA

Visoka in vztrajna brezposelnost v Evropski uniji (EU) v 90. letih, ki ima korenine v času naftnih kriz v 70. letih 20. stoletja, je na eni strani spodbudila številne teoretične in empirične raziskave o dejavnikih trga dela, na drugi strani pa snovalce ekonomske in socialne politike prisilila k bolj premišljenemu (aktivnemu) delovanju na področju politike zaposlovanja. V tem podpoglavju opisujemo snovanje politike zaposlovanja EU, nakar povzemamo temeljne dejavnike (šoke, politike in posamezne institucije) trga dela.

2.1 Stanje na trgu dela EU in razvoj politike zaposlovanja in politike trga dela EU

Ustvarjanje kakovostnih delovnih mest in ustrezno usposabljanje aktivnega prebivalstva EU sta s podpisom Amsterdamske pogodbe leta 1997 uradno postala dva izmed temeljnih ciljev EU. Leto 1997 lahko razumemo kot zasnovo **Evropske strategije zaposlovanja** (angl. *European Employment Strategy* – EES), ki poskuša vzpostaviti bolj prijazno okolje za doseganje omenjenih temeljnih ciljev EU in s tem večjo zaposlenost. Aktivnosti, ki so usmerjene v izboljšanje zaposlitvenih možnosti in razvoj človeških virov, s finančnega vidika podpira Evropski socialni sklad (angl. *European Social Fund* – ESF).

Ena izmed politik, ki imajo potencialni vpliv na trg dela, je davčna politika. Evropska strategija zaposlovanja zato med drugim države članice EU poziva k znižanju davčne obremenitve dela. Obdavčitev dela v EU, merjena z implicitno davčno stopnjo za dohodke iz dela¹, je v obdobju 1970-1995 namreč izkazovala pozitiven trend in se ustalila na relativno visoki ravni (European Commission, 2007, str. 71). Vendar priporočila v prvem desetletju niso imela pravega učinka na znižanje povprečne davčne obremenitve dela v EU (merjene z implicitno davčno stopnjo). Velja pa omeniti, da se je znižala davčna obremenitev dela za najnižje dohodkovne skupine, in da se obremenitev dela med posameznimi državami EU precej razlikuje (več o tem v poglavju 3).

Marca 2000 je bila Evropska strategija zaposlovanja posodobljena z **Lizbonsko strategijo**, s sprejetjem katere si je EU kot nov strateški cilj zadala razvoj v najbolj konkurenčno in dinamično, na znanju temelječe gospodarstvo na svetu, sposobno trajne ekonomske rasti z več in boljšimi delovnimi mesti ter večjo socialno povezanostjo (ESS, 2004, str. 4-5). Ta ambiciozni cilj bi naj EU dosegla do leta 2010. Kot konkretnjša cilja sta bila opredeljena povečanje stopnje zaposlenosti v EU na 70 % in povečanje števila zaposlenih žensk na več kot 60 %. Leta 2001 je Svet EU v Stockholmu kot dodaten cilj postavil povečanje stopnje

¹ Implicitna davčna stopnja za dohodke iz dela je makroekonomski indikator davčne obremenitve dohodkov iz dela in predstavlja delež vseh davkov in prispevkov iz naslova dohodkov iz dela v celotnih stroških dela na nacionalni ravni. Ta kazalec je pojasnjen tudi v podpoglavju 3.2.2 na strani 22.

zaposlenosti starejših moških in žensk (starosti od 55 do 64 let) na 50 % do leta 2010 (European Commission, 2006a, str. 28).

V zadnjem desetletju je EU svoj trg dela uravnavala z številnimi predlogi, smernicami, akcijskimi plani in strategijami. Le-te bi naj države članice EU vključile v svoje **Nacionalne akcijske programe zaposlovanja** (angl. *National Employment Action Plans*), ki bi jih usmerjali k prednostnim nalogam. Ti programi so točka, kjer prihaja do koordinacije politik trga dela med državami EU in so glavni mehanizem za doseganje ciljev EES in ciljev Lizbonske strategije (ESS, 2004, str. 4-5). Pa vendarle to ni bilo dovolj, da bi se države EU uspešno približevale zadanim ciljem. Na polovici poti je bilo jasno, da bo uspeh le delen, kar je ekspertna skupina za analizo napredka na področju trga dela EU konec leta 2004 tudi uradno zapisala v tako imenovanem Kokovem poročilu². V poročilu je Kokova skupina poudarila, da EU premalo razume vlogo ter pomen vlaganj raziskave in razvoj (R&R), in da so za uspeh evropskega gospodarstva ključni znanje in R&R. Le z vlaganjem v znanje in R&R ter z ustreznim izkoriščanjem teh kapacitet lahko EU premosti težave in se sooči z izzivi staranja in socialnih pritiskov (Brinkley in Lee, 2006, str. 3-4).

Predloge Kokove skupine so leta 2005 vključili v prenovljeno Lizbonsko strategijo, s katero je Svet EU sprejel bolj konkretne smernice za EES. Kot prednostni nalogi za politično ukrepanje si je Svet EU zadal povečanje sposobnosti Evrope za ustvarjanje delovnih mest in spodbujanje rasti produktivnosti. Poleg smernic za zdrave javne finance, ki se bodo soočale z izzivi staranja evropskega prebivalstva, in smernic za makroekonomske politiko trajnostne gospodarske rasti, strategija vsebuje tudi bolj konkretne smernice za mikroekonomske reforme, ki bi naj povečale potencial za gospodarsko rast. Pri slednjih je poudarek na znanju in inovacijah ter ustvarjanju naložbam in zaposlovanju prijaznega okolja. V strategijo so vključene tudi prej samostojne smernice zaposlovanja, ki jih lahko razdelimo v tri skupine:

- ukrepi, ki bi privabili in zadržali več ljudi v delovni aktivnosti in posodobili sisteme socialne varnosti;
- ukrepi za povečanje prilagodljivosti delavcev in podjetij ter fleksibilnosti trga dela;
- ukrepi za povečanje obsega in učinkovitosti vlaganj v človeški kapital (povzeto po Kajzer, 2005, str. 8-9).

Leta 2006 je predloge za pospešitev uresničevanja ciljev Lizbonske strategije dopolnila še skupina pod vodstvom Eska Aha³. Le-ti temeljijo predvsem na spodbujanju R&R in inovacij (Brinkley in Lee, 2006, str. 3-4).

² *Wim Kok* je nekdanji predsednik nizozemske vlade, ki je leta 2004 predstavil poročilo o napredku trga dela EU, katerega je pripravila skupina pod njegovim vodstvom.

³ *Eska Aho* je nekdanji predsednik finske vlade, pod vodstvom katerega je neodvisna skupina strokovnjakov pripravila poročilo, s katerim pojasnjuje strategijo za ustvarjanje inovativne Evrope, dostopno na: http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/aho_report.pdf.

Po vseh strategijah, predlogih in planih države članice EU pri ustvarjanju delovnih mest v glavnem še vedno zaostajajo za Združenimi državami Amerike (ZDA), Kanado, Avstralijo, Novo Zelandijo in Japonsko. EU po stopnji zaposlenosti, ki je v zadnjih dveh desetletjih v starih članicah EU (EU-15⁴) dosegla dno leta 1994 pri okrog 60 % in nato do leta 2006 narasla na okoli 66 % (v EU-25⁵ na odstotek manj), še vedno opazno zaostaja za ZDA in Japonsko, ki izkazujeta 72 oziroma 70-odstotno zaposlenost. Slovenija je v letu 2006 dosegla skoraj 67-odstotno zaposlenost, kar pomeni, da še ni dosegala cilja Lizbonske strategije (je pa izpolnila cilj 60-odstotne zaposlenosti žensk). Slovenija je močno pod povprečjem EU-25 pri zaposlenosti starejših oseb, kjer je malo možnosti za skorajšnjo doseg cilja 50-odstotne zaposlenosti (European Commission, 2006a, str. 21; podatki Eurostata, 2007a).

Po stopnji rasti zaposlenosti države EU-25 v zadnjih letih sicer prehitujejo Japonsko, a zaostajajo za ZDA. Najvišje stopnje rasti zaposlenosti so v povprečju zadnjih pet let imele Irska, Španija in Ciper. Po stopnji rasti zaposlenosti je Slovenija pri repu držav EU-25 (European Commission, 2006a, str. 27; podatki Eurostata, 2007a).

Leta 2006 je bila stopnja brezposelnosti v državah EU-25 relativno visoka, znašala je 7,9 % (v starih državah članicah EU-15 je bila nekoliko nižja: 7,4 %). Kljub opaznemu znižanju v zaporednih dveh letih je bila v letu 2006 še vedno precej višja kot v ZDA (4,6 %) in na Japonskem (4,1 %). V Sloveniji je stopnja brezposelnosti v letu 2006 znašala 6 % (podatki Eurostata, 2007a).

Po drugi strani je produktivnost dela (bruto domači proizvod na zaposlenega) v državah EU-25 znatno nižja kot v ZDA in na Japonskem, hkrati pa rast produktivnosti v ZDA in na Japonskem prehituje povprečno stopnjo rasti produktivnosti v EU-25. Stopnja rasti produktivnosti v Sloveniji je višja od povprečja EU, vendar nižja od povprečja novih držav članic, od katerih po rasti produktivnosti izstopajo Baltske države (European Commission, 2006a, str. 27). Raven produktivnosti dela v Sloveniji še vedno opazno zaostaja za povprečjem EU-15. Dejavniki relativno nizke rasti produktivnosti držav EU v primerjavi z ZDA so po raziskavi Denisove in ostalih (2004, str. 67) štirje:

- institucionalni dejavniki (velikost vlad, stopnja regulacije, finančni trgi),
- velikost trga (stopnja odprtosti trgovine, velikost prebivalstva),
- demografski dejavniki in ponudba dela (stopnja odvisnosti mladih, ponudba dela, merjena v opravljenih urah, staranje prebivalstva) ter
- fizični in človeški kapital s skupno faktorsko produktivnostjo (domače in tuje neposredne naložbe, raven izobraženosti, naložbe v znanje).

⁴ Oznako EU-15 v tem delu uporabljamo za 15 držav, ki so bile polnopravne članice EU že pred majem 2004.

⁵ Oznako EU-25 v tem delu uporabljamo za vseh 25 držav, ki so bile polnopravne članice EU leta 2006, vključno z državami, ki so v EU vstopile leta 2004.

Države vse več pozornosti posvečajo vlaganju v znanje in spretnosti (v človeški kapital), ki je tudi po Kokovem in Ahovem poročilu o uresničevanju Lizbonske strategije temeljnega pomena za povečanje konkurenčnosti, rasti gospodarstva in zaposlenosti v EU ter predstavlja pravi odgovor na izzive tehnoloških in strukturnih sprememb. O pomembnosti znanja in vlaganj v človeški kapital pričajo tudi rezultati raziskave za 14 držav članic EU za obdobje 1960-2000 (na osnovi panelnih podatkov za vsakih pet let tega obdobja), ki potrjujejo pomembno vlogo izobraženih delavcev pri inoviranju in izkoriščanju tehnološkega napredka (European Commission, 2006a, str. 16). Ekonomisti se danes strinjajo, da so vlaganja v človeški kapital (znanja in spretnosti) poleg vlaganj v fizični kapital oziroma tehnologijo ključen dejavnik ekonomske rasti in razvoja.

Če pod dogajanje na trgu dela EU v zadnjih letih potegnemo črto, lahko sklenemo, da je malo verjetnosti za doseg ciljev Lizbonske strategije do leta 2010. Po projekcijah Evropske Komisije bi zaposlenost v EU-25 do leta 2010 lahko dosegla 67 %, kar je nižje od trenutne zaposlenosti v ZDA in na Japonskem (European Commission, 2006a, str. 27). Raziskava organizacije Eurochambers⁶ (2005, str. 3) je pokazala, da je EU v letu 2003 dosegla na področju zaposlovanja podobno raven, kot so jo ZDA leta 1978. Države EU bi naj današnje ameriške rezultate dosegle šele do leta 2023 — ob predpostavki, da bo rast zaposlenosti v EU prehitevala rast zaposlenosti v ZDA za 0,5 odstotka letno. Omenili smo že, da je v letu 2006 ZDA še vedno izkazovala višjo stopnjo rasti zaposlenosti kot EU, kar možnost za doseg cilja oddaljuje v še bolj daljno prihodnost.

Opisano stanje na trgu dela v EU je posledica različnih dejavnikov: šokov, različnih politik, institucij trga dela in interakcije med njimi, čemer je namenjeno naslednje podglavje.

2.2 Interakcija politik in institucij na trgu dela

Mainstream ekonomisti se strinjajo, da je pojav in vztrajanje brezposelnosti mogoče zadovoljivo pojasniti s šoki, različnimi politikami, institucijami in interakcijo med njimi (Cuhuc in Zylberberg, 2004, str. 777 in 782; Garcia in Sala, 2006, str. 3). Seznam študij, ki poskušajo pojasniti razlike med zaposlenostjo in brezposelnostjo med državami, je vse daljši⁷. V splošnem raziskave kažejo, da obstaja **več pomembnih dejavnikov trga dela**, ki jih Checchi in Lucifora (2002, str. 10-13) klasificirata v tri skupine⁸:

- makroekonomski dejavniki oziroma poslovni cikli;
- institucionalni dejavniki (delovna zakonodaja in zaščita zaposlenih, sistem socialnih transferjev, sistem nadomestil za brezposelne, sistem plačnih pogajanj, pravice in

⁶ Eurochambers, ustanovljena leta 1958, je asociacija več kot 1.300 gospodarskih zbornic in njihovih državnih organizacij v 34 evropskih državah. Vključuje več kot 14.000.000 podjetij.

⁷ Pregled najpomembnejših raziskav najdemo v: ECFIN, 2004 in OECD, 2006.

⁸ Obsežen seznam determinant trga dela in študij, ki preučujejo determinante trga dela, ponudi tudi ECFIN, 2004.

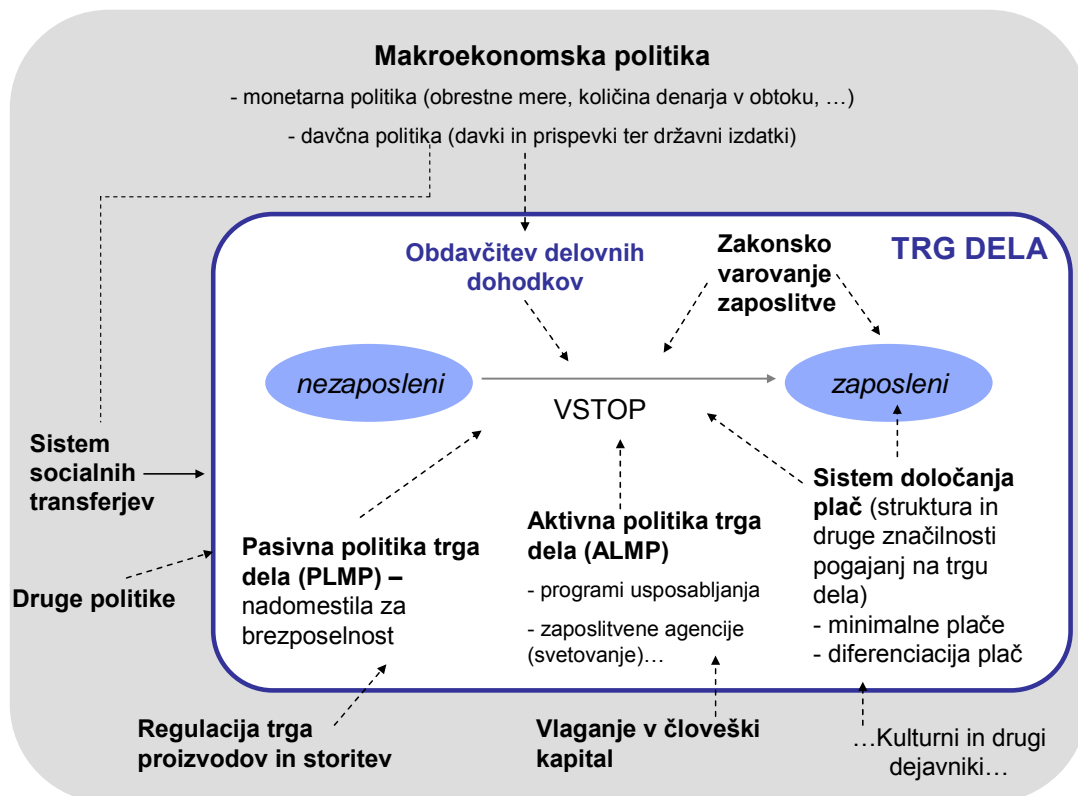
organiziranost delavcev v podjetju, davčni sistem, regulacija trga blaga in storitev, razvitost finančnih trgov, vladna politika);

- sestavljeni/sintetični dejavniki (struktura gospodarstva po dejavnostih, demografski dejavniki, usposobljenost delovne sile in drugo).

V kakšni smeri posamezni institucionalni dejavniki vplivajo na zaposlenost in raven plač je predstavljeno v Prilogi 1 in pojasnjeno v nadaljevanju. Davčni sistem je le eden od institucionalnih dejavnikov, ki sooblikujejo značilnosti trga dela.

Države poskušajo izboljšati razmere na trgu dela s paketi reform, ki učinkujejo na dejavnike trga dela. Ker je stanje na trgu dela posledica interakcije različnih dejavnikov, je razumljivo, da so učinki spremembe enega izmed teh dejavnikov odvisni od stanja in sprememb drugih dejavnikov. Povedano z drugimi besedami, učinki reform na enem področju so odvisni od ureditve na drugih področjih. S Sliko 1 povzemamo temeljne institucije in politike, ki po raziskavah najbolj značilno vplivajo na trg dela.

Slika 1: Interakcija politik in institucij na trgu dela



Vir: Lasten prikaz.

Za delovanje trga dela je zelo pomembno družbeno-ekonomsko okolje, v katerem poslujejo podjetja. Na splošne gospodarske razmere vpliva **makroekonomska politika**, ki naj uravnava makroekonomske agregate tako, da spodbuja gospodarsko rast brez povzročanja večjih inflacijskih pritiskov. Stabilnost ravni cen in vzdržnost javnih financ vplivata na raven

obrestnih mer, ki preko spodbujanja investicij in akumulacije kapitala vodijo v višjo produktivnost podjetij in večjo zaposlenost. Stabilno makroekonomsko okolje je zelo pomembno za ustvarjanje novih delovnih mest in povečevanje stopnje aktivnosti prebivalstva (OECD, 2006, str. 49). Osnovni makroekonomski politiki sta monetarna in davčna politika. Za stabilno makroekonomsko okolje je pomembno, da je **monetarna politika** zavezana k doseganju nizke stopnje inflacije. Kredibilna, transparentna in neodvisna monetarna politika je pomembna za ustvarjanje pričakovanj o stopnji inflacije, ki vplivajo na dejansko inflacijo in obnašanje ekonomskih subjektov. Za učinkovitost monetarne politike pri doseganju vzdržne rasti sta pomembna tudi fleksibilnost cen in učinkoviti finančni trgi, ki omogočajo dobro delovanje transmisijskega mehanizma monetarne politike. Za države, ki nimajo lastne monetarne politike (npr. članice Evropske monetarne unije), pa je še posebej pomembna **davčna politika**, saj te države stabilizacije gospodarstva ne morejo samostojno izvajati z ukrepi monetarne politike. Davčna politika lahko pomembno vpliva na stabilno agregatno povpraševanje preko vgrajenih pravil (avtomatskih stabilizatorjev), diskrecijskih sprememb državnih izdatkov in davkov. Splošno pravilo za zdrave javne finance držav je ustvarjanje rezerv v času gospodarske konjunktore in praznjenje le-teh v slabših časih. Zdrave javne finance, ki dopuščajo manevrski prostor za potrebne ukrepe fiskalne politike, so predpogoj za komplementarno delovanje ukrepov fiskalne politike ter politike trga dela in drugih strukturnih politik, usmerjenih v povečevanje potencialne ponudbe oziroma potencialnega bruto domačega proizvoda - BDP (OECD, 2006, str. 50-54).

S trgom dela je neposredno povezana **politika trga dela**, ki označuje intervencije države na trgu dela, ki jih opravičujemo z obstojem nepopolnosti v delovanju trga dela. Države imajo na voljo različne strategije in ukrepe, s katerimi ciljajo na dejavnike trga dela in skušajo izboljšati razmere na trgu dela. Ločimo **pasivno politiko trga dela** (PLMP – angl. *passive labour market policy*), ki je neposredno usmerjena v izboljšanje dohodkovnega položaja brezposelnih oseb in prikrajšanih udeležencev na trgu dela, in **aktivno politiko dela** (ALMP – angl. *active labour market policy*), ki je usmerjena v izboljšanje možnosti in uspešnosti depriviligiranih skupin na trgu dela (Cahuc in Zylberberg, 2004, str. 635).

Nadomestila za brezposelnost, ki spadajo v pasivno politiko trga dela, negativno vplivajo na aktivnost pri iskanju zaposlitve in na sprejemanje ponujenih delovnih mest, povzročajo pozitiven pritisk na plače in tako negativno vplivajo tudi na povpraševanje po delu. Za trg dela so nadomestila za brezposelnost škodljiva predvsem, če so upravičencem na voljo daljše obdobje, kriteriji njihovega prejemanja pa so ohlapni. Pozitiven učinek nadomestil za brezposelnost na trg dela je omogočanje iskalcem zaposlitve, da najdejo delovno mesto, ki jim glede na znanje, spretnosti in interese čimbolj ustreza, s čimer se poveča stabilnost in produktivnost delovnih mest. Vprašanje ekonomske politike glede nadomestil za brezposelne je: kakšni naj bodo pogoji za prejemanje, raven in trajanje teh nadomestil. Glede slednjega prevladuje konsenz, da naj bo upravičenost do teh nadomestil vezana na aktivni proces iskanja zaposlitve in stanje na trgu dela (dostopnost delovnih mest). Uveljavlja se tudi ideja o sprostitvi predpisov glede odpuščanja in sočasni uveljavitvi delnega financiranja nadomestil

za brezposelne s strani podjetij, ki so delavce odpustila (tako imenovan davek na odpuščanje – angl. *layoff tax*). Pomembno je, da so sistemi nadomestil za brezposelne usklajeni z drugimi programi trga dela tako, da zagotavljajo spodbude za iskanje dela in sprejemanje ponujenih delovnih mest (OECD, 2006, str. 56-63).

Za trg dela je zelo pomembna **interakcija sistema nadomestil za brezposelne in davčnega sistema**. Sistema bi naj bila urejena tako, da upravičenost do prejemanja nadomestil za brezposelnost in obdavčitev dohodkov iz dela ne ustvarjata pasti brezposelnosti (angl. *unemployment trap*) za prejemnike nadomestil, katerim se vstop na trg dela ne izplača. Indikatorja, ki izražata obstoj negativnih spodbud za (ponovni) vstop na trg dela, sta neto nadomestitveno razmerje oziroma razmerje med neto nadomestilom in tržno neto plačo (angl. *net replacement ratio*) ter mejna davčna stopnja za dohodke iz dela (mejni davčni primež, angl. *marginal tax wedge*). Ob vstopu na trg dela oseba izgubi pravico do prejemanja nadomestila za brezposelne, saj pričakuje dohodke iz zaposlitve. V kolikor se oseba ob vstopu na trg dela sooči z visokimi mejnimi davčnimi stopnjami, bo manj motivirana za prehod iz brezposelnosti v zaposlenost. Slednje lahko vodi v past brezposelnosti. Vendar je učinek mejnih davčnih stopenj na vstop na trg dela manjši, v kolikor je prejemanje nadomestil za brezposelnost vezano na proces aktivnega iskanja zaposlitve in je časovno omejeno. Visoke mejne davčne stopnje lahko vplivajo tudi na že zaposlene delavce tako, da le-ti niso pripravljeni povečati števila svojih delovnih ur in/ali ne iščejo boljše plačane zaposlitve. Od razlike med boljšo plačo in to, ki jo prejema, jim namreč ne bi ostalo veliko. Da bi spodbudili zaposlovanje prejemnikov nadomestil za brezposelne, so v nekaterih državah (na primer na Irskem, na Nizozemskem, v Veliki Britaniji in v ZDA) uvedli dodatke k nizkim plačam (angl. *in-work benefits*), ki povečajo neto nadomestitveno razmerje. Ukrepi, ki vplivajo na spodbude na trgu dela, so pomemben del celovite strategije povečevanja zaposlenosti (OECD, 2006, str. 63-66).

Cilj **aktivne politike trga dela** je izboljšanje zaposljivosti med iskalci zaposlitve, ki se težje uveljavijo na trgu dela, in povečati kakovost delovnih mest za prikrajšane udeležence trga dela (Cahuc in Zylberberg, 2004, str. 636). Ukrepi aktivne politike trga dela so (ZEW, 2006):

- poklicno izobraževanje in usposabljanje, ki bi naj iskalce zaposlitve usposobilo za opravljanje ustreznega dela in jim pomagalo, da se zaposlijo, v zaposlitvi napredujejo ali spremenijo svojo poklicno kariero (se prilagodijo potrebam trga);
- programi za ustvarjanje novih delovnih mest (tudi ustvarjanje delovnih mest za prikrajšane skupine v javnem sektorju);
- subvencioniranje stroškov dela podjetjem, ki zaposlujejo prikrajšane udeležence trga dela;
- ukrepi usmerjeni v strukturno prilagajanje (poklicna prekvalifikacija);
- ukrepi, ki se nanašajo na zaposlovanje brezposelnih (svetovalna vloga urada za zaposlovanja, dobro preskrbovanje z informacijami o razpoložljivih prostih delovnih mestih ali bolj aktivna pomoč brezposelnim pri iskanju dela).

Učinkovitost aktivne politike dela je večja ob njeni usklajenosti z administracijo nadomestil za brezposelne in ob učinkoviti strategiji aktivacije nezaposlenih oseb. Strategije aktiviranja nezaposlenih skušajo spodbuditi te osebe, da se aktivirajo pri intenzivnem iskanju zaposlitve in jim nudijo podporo pri procesu iskanja zaposlitve, nudijo stalni stik z zaposlitveno agencijo in jih vključujejo v različne programe izobraževanja in usposabljanja.

Pasivna in aktivna politika dela sta tesno povezani s **sistemom socialne varnosti**, saj imajo transferji iz tega naslova podoben učinek na trg dela kot nadomestila za brezposelne, poleg tega pa je za razliko od le-teh upravičenost do socialnih transferjev pogosto časovno neomejena. Eden od možnih ukrepov je uvedba pripravljenosti na delo oseb, ki so delovno sposobne, a niso zaposlene in prejemajo socialne transferje (četudi niso registrirane kot brezposelne). Tudi tukaj je lahko zdravilo strategija aktiviranja – pogojevanje prejemanja socialnih transferjev s pripravljenostjo na delo (OECD, 2006, str. 75-77).

Ključnega pomena za zaposlenost in raven plač je **sistem določanja plač in pogojev dela (struktura pogajanj na trgu dela)**, ki s predpisovanjem pravic delavcev, delovnih pogojev in razmer ter minimalne in izhodiščnih plač povzroča rigidnosti na trgu dela. V primeru pomembne vloge sindikatov pri plačnih pogajanjih prihaja do manjših razlik med plačami različno usposobljenih ljudi (do stiskanja plač, angl. *wage compression*) in do previsoke ravni minimalne in izhodiščnih plač glede na raven dosežene produktivnosti. Preveč centralizirano določanje plač ali visoka stopnja koordinacije med sindikati lahko omejujeta prilagajanje plač lokalnim razmeram ter sposobnostim in znanju posameznika. Takšna plačna politika lahko zaradi oviranja delovanja tržnega mehanizma povečuje raven brezposelnosti v gospodarstvu (OECD, 2006, str. 80-86). Dogajanja na trgu dela v Nemčiji in Franciji v 90. letih pa opozarjajo tudi na slabosti kolektivnih pogajanj na ravni panoge (Cahuc in Zylberberg, 2004, str. 768).

Skladno s teorijo ima **predpisana minimalna plača** negativen učinek na zaposlenost oziroma pozitiven vpliv na brezposelnost. Empirične raziskave pa ugotavljajo, da je ta učinek majhen, razen morda za mlade (Cahuc in Zylberberg, 2004, str. 729).

Na ceno dela in zaposlenost vplivajo tudi davki. Prevladujoče mnenje med ekonomisti je, da **obdavčitev dohodkov iz dela** negativno vpliva na zaposlenost in skupno število delovnih ur, kar potrjuje večina raziskav (glej poglavje 4). Davek od dohodkov iz dela, morebitni posebni davek na plače in socialni prispevki ustvarjajo vrzel (primež) med celotnimi stroški dela in neto plačo zaposlenega. Davčni primež lahko zniža povpraševanje po delu (zaradi višjih stroškov dela) in/ali negativno vpliva na obseg ponudbe dela in napor delavcev (zaradi nižje neto nagrade za delo). Vpliv davčne reforme v smeri davčne razbremenitve dohodkov iz dela na zaposlenost je v posameznem primeru odvisen od različnih institucij trga dela. V kolikor javnofinančne razmere ne dovoljujejo splošnega znižanja davčnega bremena, je koristno davčno breme znižati vsaj za določene skupine zaposlenih. V večini držav se odločajo za znižanje davčne obremenitve najnižjih plač, saj je brezposelnost te skupine delavcev največja.

Pogosto so znižanja teh davkov financirana z zvišanjem davkov na potrošnjo (OECD, 2006, str. 88-94; Cahuc in Zylberberg, 2004, str. 751-754).

Zakonske določbe varovanja zaposlitve (angl. *employment protection legislation*) urejajo postopke zaposlovanja in odpuščanja delavcev s ciljem zagotavljanja večje varnosti zaposlitev. Njihov namen je urediti postopke odpuščanja, povečati stabilnost delovnih mest in zmanjšati odpuščanje delavcev. Eden od uveljavljenih ukrepov so odpravnine ali stroški odpuščanja, ki pa v kombinaciji s precejšnjo pogajalsko močjo predstavnikov delodajalcev pri plačnih pogajanjih nimajo pomembnega vpliva na obseg odpuščanja, saj jih uspejo podjetja prevaliti na plače zaposlenih (Cahuc in Zylberberg, 2004, str. 734 in 741). Težava so predvsem zapleteni in pogosto dolgotrajni pravni in administrativni postopki, ki delodajalcem povzročajo dodatne stroške v zvezi z zaposlovanjem, in tako predstavljajo oviro pri zaposlovanju. Hkrati predstavljajo oviro za hitro in učinkovito realokacijo delavcev v gospodarstvu, ki bi lahko povečala produktivnost. Hitrejši in enostavnejši postopki najemanja in odpuščanja ter nižje odpravnine bi lahko pripomogle k večji zaposlenosti in produktivnosti. V zadnjih letih poskušajo razvite države združiti varnost zaposlitev in zadostno fleksibilnost na trgu dela (za to kombinacijo se v slovenskem jeziku uporablja izraz prožna varnost ali varna fleksibilnost, angl. *flexicurity*). Za dosego slednjega je potrebno politiko varovanja zaposlitve uskladiti s pasivno in aktivno politiko trga dela. Kombinacija le razmeroma strogega zakonskega varovanja zaposlitve, dobro zasnovanega sistema nadomestil za brezposelnost in ustrezno izvedenih ukrepov aktivne politike trga dela lahko vodi do zadovoljive kombinacije varnosti in fleksibilnosti na trgu dela (OECD, 2006, str. 95-99).

K fleksibilnosti na trgu dela prispevata tudi **fleksibilni delovni čas** in **zaposlovanje za nepolni delovni čas**. Oboje omogoča lažje usklajevanje družinskega in službenega življenja in posledično večje zadovoljstvo zaposlenih. Slednje lahko ima pozitiven učinek na produktivnost in zaposlenost. Mnoga podjetja se pri poslovanju v določenih obdobjih soočajo z ozkimi grli, ko je potrebno večje število delavcev in prilagoditev njihovega dela poteku proizvodnih postopkov. Poleg dodatnega zaposlovanja se kot rešitev ponuja nadurno delo zaposlenih, ki je v državah različno urejeno. V nekaterih državah se presežek delovnih ur kompenzira s prostimi dnevi, v drugih se nadure posebej plačajo s pribitkom premije. Razlike se pojavljajo tudi v dovoljenem številu delovnih ur na standardni delovni teden in pri pravilih glede nočnega dela. Razvite države vse bolj spodbujajo zaposlovanje za polovični delovni čas in se zavzemajo za več fleksibilnosti pri usklajevanju delovnih obveznosti z družinskim življenjem (OECD, 2006, str. 100-104).

Za trg dela je pomembna še **regulacija trga blaga in storitev**, ki zajema nadzorovanje cen, predpisovanje značilnosti proizvodnega procesa in blaga, predpise in standarde glede izvajanja storitev, predpise glede potrebnih dovoljenj, omejevanje mednarodne trgovine, investicij in drugo. Večina teh ukrepov predstavlja oviro za vstop podjetij v panogo in znižuje stopnjo konkurence. Po drugi strani pa vemo, da visoka stopnja konkurence na trgu proizvodov vodi v višjo produktivnost in boljše rezultate na trgu dela. Ob višji stopnji

konkurence je namreč obseg proizvodnje večji, cene proizvodov pa nižje. Podjetja najemajo nove delavce, zato se poveča zaposlenost. Zaradi nižjih cen se zvišajo realne plače (kupna moč) zaposlenih, kar spodbudi tudi ponudbo dela. Ker pa si podjetja ne morejo privoščiti zvišanja cen proizvodov, se zmanjšuje moč sindikatov pri pogajanjih za višje plače. Zahteve za višje plače bi delodajalci namreč kompenzirali z nižjim zaposlovanjem. Na dolgi rok si lahko država od zmanjšanja regulacije trga proizvodov in storitev obeta koristi v obliki večje zaposlenosti, vendar se lahko na kratki ali srednji rok pojavijo težave s procesom prilagajanja. Razvite države postopoma znižujejo regulacijo trga blaga storitev, pri čemer se največ težav pojavlja pri odpravljanju ovir za podjetništvo (OECD, 2006, str. 104-107).

Pomemben segment ukrepov, ki vplivajo na trg dela, predstavljajo **ukrepi za povečanje vlaganj v znanje in spretnosti udeležencev trga dela**. Politika spodbujanja vlaganj v človeški kapital pozitivno vpliva na gospodarsko rast in zaposlenost. Zajema programe vseživljenjskega učenja – od izobraževanja mladih in pomoči pri prehodu iz izobraževanja v zaposlenost, do poklicnega usposabljanja odraslih ljudi. V mnogih državah je potrebno izboljšati učinkovitost izobraževalnih sistemov in sistemov poklicnega usposabljanja odraslih (OECD, 2006, str. 107).

Pojasnili smo, da **celovita strategija povečevanja zaposlenosti** vsebuje skladen sistem ukrepov, ki je odvisen od družbeno-ekonomskega in političnega okolja posamezne države. Od politik trga dela bi na prvi pogled sicer dali aktivni politiki trga dela prednost pred pasivno, vendar je prva precej draga, hkrati pa ne daje zanesljivih in takojšnjih rezultatov. Pasivna politika trga dela je cenejša in lahko ob preudarnem izvajanju hitreje in z večjo gotovostjo vodi do zadovoljivih rezultatov. Je pa res, da se težav ne loti pri njihovem izvoru. Države si lahko pri izboljšanju razmer na trgu dela pomagajo še z drugimi politikami, med katerimi je v zadnjem desetletju vse bolj aktualna davčna politika, ki je predmet našega zanimanja.

3 TEORETIČNA IN EMPIRIČNA ANALIZA OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA

Država je institucija sodobne družbe, ki svojim državljanom nudi številne pravice in jim hkrati nalaga obveznosti. Ena od obveznosti je plačevanje davkov. V tem poglavju bomo predstavili sistem obdavčitve dohodkov iz dela, še pred tem pa na kratko pojasnili osnovne pojme s področja javnih financ in temeljne značilnosti obdavčitve dohodkov fizičnih oseb.

3.1 Splošno o davkih in obdavčitvi fizičnih oseb

Osnovne prihodke javnega sektorja (države) delimo na davčne in nedavčne prihodke (takse, pristojbine, prihodki iz naslova prodaje državnega premoženja in drugo). Slednji predstavljajo

manj pomemben vir davčnih prihodkov. Med davčne prihodke štejemo davke in prispevke. **Davki** predstavljajo enostranski prisilni odvzem realnega dohodka, medtem ko plačevanje **prispevkov za socialno varnost** upravičencu nudi določen obseg pravic, ki sicer ni natančno definiran (Kranjec, 2003, str. 55). Davke lahko razumemo kot ceno civilizacije. Razvoj le-te pa je pripeljal do sodobne oblike države (Musgrave in Musgrave, 1989, str. 263).

Davke delimo na posredne (npr. carine, trošarine, davek na dodano vrednost) in neposredne davke (npr. davek od dohodkov fizičnih oseb oziroma dohodnina in davek od dohodkov pravnih oseb). Za neposredne davke se pričakuje, da bo davčni zavezanec neposredno nosil breme davka, pri posrednih davkih pa lahko davčni zavezanec breme davka neposredno preváli na drugi subjekt, praviloma na kupca blaga (pravno ali fizično osebo). V končni fazi pa breme vsake oblike davka nosi fizična oseba, ki je lahko torej obdavčena posredno ali neposredno (Musgrave in Musgrave, 1989, str. 212-216 in 237). V nadaljevanju bomo s pojmom davki označili davke in socialne prispevke, razen takrat, ko bomo vrsto davka in socialne prispevke posebej opredelili.

Vloga davčnega sistema je zbiranje finančnih sredstev za financiranje javnih izdatkov. Prepričanja o ustreznem obsegu in strukturi javnih izdatkov so se že od nekdaj razlikovala. Skladno s klasičnimi ekonomisti 19. stoletja⁹, katerih ideje kasneje nadaljujejo in nadgrajujejo neoklasični ekonomisti, bi naj bilo z davki financirano snovanje in izvrševanje le najnujnejših, temeljnih nalog vlade, ki so: zagotavljanje javnega reda in miru, varovanje lastninskih in drugih pravic ter zagotavljanje storitev, ki jih ni moč učinkovito zagotavljati preko tržnega mehanizma (pretežno zaradi eksternih učinkov na okolje) ali ni privatnega interesa za njihovo zagotavljanje. Tudi v praksi je bila vloga države v gospodarstvu večji del zgodovine danes najnaprednejših držav sveta omejena, javni izdatki pa so dosegali le majhen delež BDP (v 19. stoletju na primer okrog 10-odstoten¹⁰). Velika gospodarska depresija in druga svetovna vojna sta povzdignili Keynesovo doktrino državnega intervencionizma, ki je zagovarjala aktivno vlogo države pri stabilizaciji in spodbudah gospodarstvu. Slednje se je v praksi takrat naprednih držav odrazilo kot naglo povečanje deleža javnih izdatkov v BDP¹¹, ki pa je vzpodbudne rezultate nudilo le do 70. let 20. stoletja. Takrat sta se vodji vodilnih držav sveta (Ronald Reagan v ZDA in Margaret Thatcher v Veliki Britaniji) zatekli k liberalnim idejam neoklasičnih ekonomistov in pomembno zmanjšali vlogo države in s tem delež javnih

⁹ Naloge, ki jih je škotski klasični ekonomist Adam Smith v svoji znameniti knjigi *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (1776) pripisoval državi, so zreducirane na zagotavljanje reda in miru v državi, izvrševanje zakonodaje (temeljnih pravic človeka – npr. varovanje zasebne lastnine) in zagotavljanje tistih dobrin, ki jih tržni mehanizem ne zmora učinkovito nuditi. Med liberalno usmerjenimi klasičnimi ekonomisti se je od načela svobodnega delovanja gospodarstva oddaljil le John Stuart Mill, ki je bil pripravljen sprejeti povečanje davkov in dovoliti državi, da igra večjo vlogo pri zaščiti delavcev in otrok. Na ta način Mill predstavlja most med »laissez faire« teorijo in nastajajočo teorijo socialne države (angl. *welfare state*).

¹⁰ V 19. stoletju so javni izdatki predstavljali le do 10 odstotkov BDP (Salanié, 2003, str. 3).

¹¹ Prikaz državnega intervencionizma skozi zgodovino prikazuje Steiner A. George, Steiner F. John: *Business, Government and Society: A Managerial Perspective – Text and Cases*. 6th ed. New York: McGraw-Hill, 1991. 734 str. Posebej nazoren je graf na strani 127.

izdatkov v gospodarstvu. Kljub temu se je od začetkov denarnega obdavčevanja do danes seznam nalog, ki jih opravlja država in so financirane z davki, precej razširil.

Najbolj izrazito se je vloga države povečala v evropskih kontinentalnih državah. V zadnjem četrtletju 19. stoletja so se v Nemčiji (oz. takratni Bismarckovi Prusiji) pojavili prvi elementi tako imenovane »**socialne države**« (angl. *welfare state*), ki do neke mere prevzema odgovornost za zagotavljanje socialne varnosti in blagostanja državljanom (Salanié, 2003, str. 4). To predstavlja začetek trenda, ki se je najbolj odrazil v kontinentalni Evropi, in ga ni moč preprosto zaustaviti. Danes države svojim državljanom nudijo široko infrastrukturo oziroma paleto javnih dobrin (zdravstveno, pokojninsko in socialno varstvo, izobraževanje, subvencije v okviru stanovanjske politike, subvencioniranje kulturnih in športnih aktivnosti, umetnosti in drugo). Slednje je za seboj potegnilo visok delež javnih izdatkov in s tem davkov v BDP, ki na Danskem in Švedskem sega tudi čez 50 %, in kompleksni sistem pravil delovanja družbe in gospodarstva. Za lažjo predstavo o razsežnosti obdavčevanja v kontinentalnih državah EU omenimo, da delež davkov v BDP v ZDA in na Japonskem znaša manj kot 30 odstotkov. V Sloveniji delež davkov v BDP znaša dobrih 40 odstotkov, kar je več kot v drugih državah, ki so članice EU postale skupaj s Slovenijo leta 2004 (European Commission, 2007, str. 26).

3.1.1 Načela davčnega sistema in progresivnost

Načela sodobnega davčnega sistema izvirajo iz načel obdavčitve, ki jih je pred več kot dvema stoletjema opredelil že škotski klasični ekonomist Adam Smith. V svojem znamenitem delu Bogastvo narodov (2007, str. 640) je postavil temeljna načela dobrega davčnega sistema, na katerih so zasnovani sodobni davčni sistemi naprednih držav. Zaobjamemo jih lahko s štirimi besedami: pravičnost (angl. *equity*), gotovost (angl. *certainty*), praktičnost (angl. *convenience*) in učinkovitost (angl. *efficiency*).

Najprej na kratko predstavljamo zadnja tri načela. **Načelo gotovosti** predlaga, da naj bo davek, ki ga plača posameznik, določen z jasnimi merili in ne arbitrarno (odvisno od volje odločevalcev). Čas, znesek in način plačila naj bodo jasni in razumljivi vsakemu plačniku davka. **Načelo praktičnosti** zahteva, da naj bo vsako plačilo davka naloženo v času in na način, ki je kar se da ugoden z vidika plačnika davka. **Načelo učinkovitosti** stremi k minimiziranju administrativnih stroškov plačevanja oziroma pobiranja davkov in čim nižjim stroškom zagotavljanja javnih dobrin. Povedano drugače, narekuje, da se naj na krožni poti od plačnika davka do javne uprave in nazaj do potrošnika porazgubi čim manj sredstev in s tem koristi.

V okviru magistrske naloge je za nas najbolj relevantno prvo od omenjenih načel, **načelo pravičnosti**. Skladno z načelom pravičnosti bi naj vsak posameznik prispeval v državni proračun:

- skladno s svojimi zmožnostmi in

- proporcionalno s koristmi, ki jih uživa v okviru infrastrukture javnih dobrin.

Načelo pravičnosti lahko torej ločimo na samostojni načeli: načelo plačilne sposobnosti (angl. *ability to pay principle*) in načelo koristi (angl. *benefit principle*). Če opazujemo pravičnost davčnega sistema le z vidika plačilne sposobnosti oseb, se soočimo z dvema dimenzijama pravičnosti: horizontalno, skladno s katero bi naj osebe z enako plačilno sposobnostjo v državno blagajno prispevale enako, in vertikalno, skladno s katero bi naj bila davčna obremenitev oseb z različno plačilno sposobnostjo različna (Musgrave in Musgrave, 1989, str. 219 in 223). Na tem mestu se srečamo z vprašanjem: kaj je najbolj ustrezno merilo plačilne sposobnosti in kakšne naj bodo razlike v davčni obravnavi ljudi z različno plačilno sposobnostjo? Če kot mero plačilne sposobnosti davkoplačevalca vzamemo njegov dohodek (npr. letni), sledi kontroverzna vprašanje glede optimalne mere progresivnosti obdavčitve dohodka, ki je še posebej zanimivo v okviru pričujoče naloge.

3.1.2 Davčna osnova

Vsak davek posega v delovanje trga in vpliva na vedenje posameznikov. Kakšen bo vpliv davkov na odločitve posameznikov, je odvisno od zasnove davčnega sistema – davčnih stopenj in davčne baze – ter številnih dejavnikov družbeno-ekonomskega okolja, ki niso povezani z davki.

Najpogostejši kriterij klasifikacije davkov je davčna osnova. **Davčna osnova** (angl. *tax base*) je vrednost na katero se aplicira davčna stopnja. Znesek davka je enak produktu davčne osnove in davčne stopnje. V Sloveniji pri davku od dohodkov fizičnih oseb (dohodnini) davčno osnovo predstavlja vsota vseh obdavčljivih dohodkov fizične osebe (dohodkov, ki iz obdavčitve niso izvzeti ali oproščeni plačila davka), zmanjšana za vse priznane olajšave (odbitke). V pričujočem magistrskem delu se osredotočamo na davek, katerega davčna osnova je dohodek iz dela oziroma zaposlitve.

Pri določanju davčne osnove za davek od dohodkov fizičnih oseb obstajata dve možnosti. Prva je skupna oziroma sintetična obdavčitev dohodkov fizičnih oseb, pri kateri se na skupno davčno osnovo, ki je vsota vseh dohodkov posameznika, aplicira ustrezna davčna stopnja. Druga možnost je ločena oziroma cedula davčna obravnava posameznih virov dohodkov, iz česar sledi, da se lahko davčna stopnja za različne vrste dohodkov razlikuje. Zaradi različne mobilnosti virov dohodka je vse bolj popularna druga možnost.

Sodobna teorija učinkovitega obdavčenja poudarja **Ramseyevo davčno pravilo**, ki pravi, da naj vlada pobira največje davke od tistih proizvodnih dejavnikov/inputov, proizvodov in storitev, katerih ponudba in povpraševanje sta najbolj cenovno toga (Ramsey, 1927, str. 56). Tako obdavčenje ne bo imelo velikega učinka na potrošnjo in proizvodnjo, saj je občutljivost udeležencev trga na spremembo neto cen višje obdavčenih inputov, proizvodov in storitev razmeroma majhna. Ker je proizvodni dejavnik kapital bolj mobilni od dela, se je v razvitih

državah uveljavila cedularna obdavčitev dohodka z višjimi davčnimi stopnjami za dohodek iz manj mobilnega dela kot iz naslova bolj mobilnega kapitala (takšno ureditev imamo od leta 2006 tudi v Sloveniji). Slednje je pripeljalo do relativno visoke obdavčitve dohodkov iz dela (predvsem v kontinentalni Evropi).

Poleg davčne osnove je pri obdavčenju pomembna še davčna stopnja in z njo povezana stopnja progresivnosti.

3.1.3 Davčne stopnje - progresivnost, proporcionalnost in degresivnost davka

Davčna stopnja je razmerje med zneskom plačanega davka in davčno osnovo. **Zakonska oziroma statutarne davčna stopnja** je stopnja, ki jo določa davčni predpis oziroma zakon. Zaradi davčnih olajšav, strukture trga dela (elastičnosti ponudbe in povpraševanja) in institucij trga dela (sistema plačnih pogajanj, socialnih transferjev, nadomestil za brezposelnost) pa se lahko dejansko plačani davek davkoplačevalca razlikuje od produkta statutarne davčne stopnje in davčne osnove (Arpaia in Carone, 2004, str. 4). Slednje pomeni, da je lahko **efektivna ali dejanska davčna stopnja**, ki označuje razmerje med celotnim plačanim davkom in davčno osnovo (bruto dohodkom), nižja od statutarne. Pri analizi vpliva davkov na obnašanje ekonomskih subjektov je efektivna davčna stopnja pomembnejša od statutarne davčne stopnje. Racionalni ekonomski subjekti se namreč s svojo aktivnostjo prilagajajo dejansko plačanim davkom.

Preden opredelimo pojem progresivnosti obdavčitve, na kratko pojasnimo pojma povprečna in mejna davčna stopnja, saj njuno razmerje kaže ali je davek progresiven, proporcionalen ali degresiven.

Povprečna davčna stopnja (t_a) predstavlja razmerje med plačanim davkom in dohodkom pred obdavčitvijo, kar zapišemo:

$$t_a = \frac{T}{W}, \quad (1)$$

pri čemer W označuje dohodek pred obdavčitvijo (bruto dohodek), T pa znesek plačanega davka. Predpostavljamo, da povprečna davčna stopnja zavzame vrednost med nič in ena (Zee, 2005, str. 6).

Mejna davčna stopnja (t_m) meri za koliko denarnih enot se spremeni znesek plačanega davka (davčna obveznost), če se dohodek pred obdavčitvijo poveča za eno denarno enoto. Slednje zapišemo:

$$t_m = \frac{\Delta T}{\Delta W}, \quad (2)$$

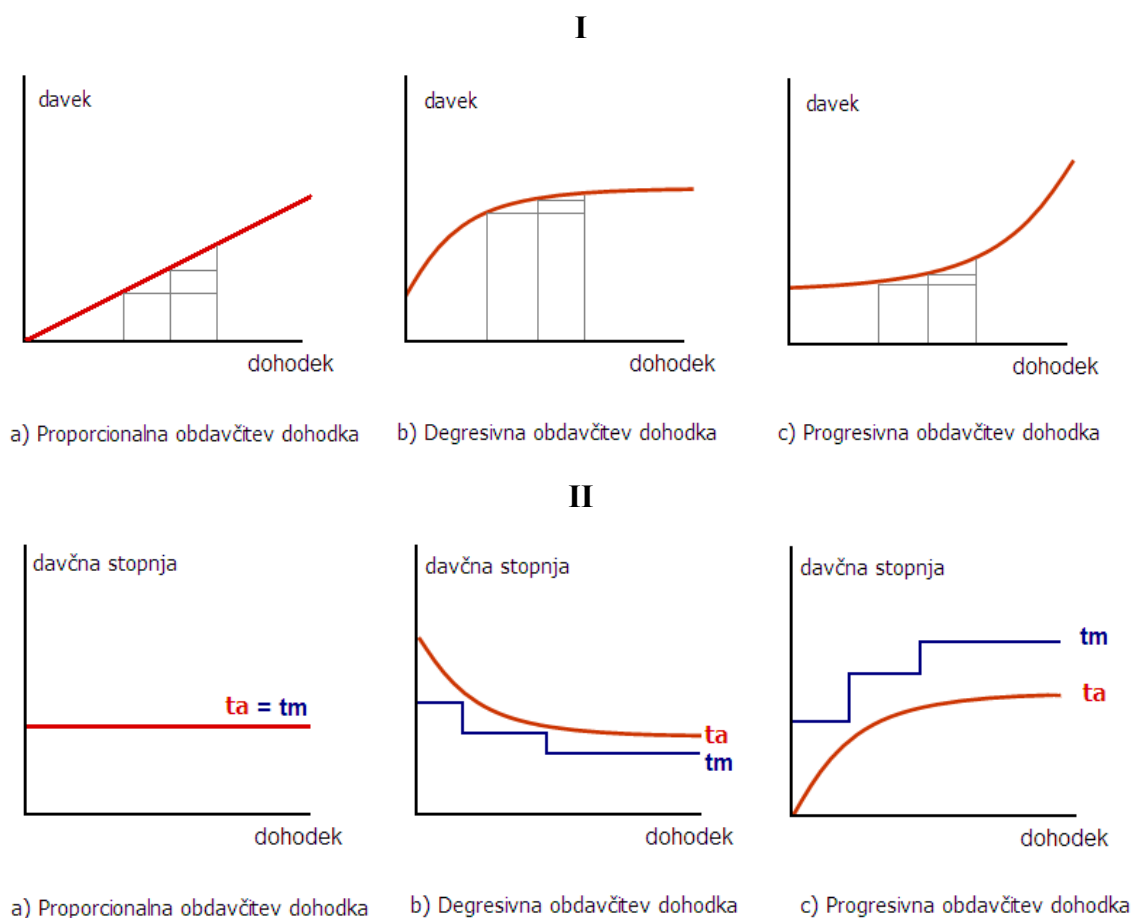
pri čemer Δ označuje spremembe spremenljivk, W bruto dohodek, T pa znesek plačanega davka. Predpostavljamo, da je mejna davčna stopnja nenegativna in nižja od ena (Zee, 2005, str. 6).

Glede na povprečno davčno stopnjo pri različnih ravneh dohodka oziroma glede na razmerje med povprečno in mejno davčno stopnjo ločimo:

1. proporcionalno obdavčitev,
2. degresivno obdavčitev,
3. progresivno obdavčitev.

Za **proporcionalno obdavčitev** (Slika 2, I-a in II-a) je značilno, da je povprečna davčna stopnja enaka mejni davčni stopnji ($t_a = t_m$). Mejna in povprečna davčna stopnja sta konstantni ne glede na raven dohodka davkoplačevalca. Plačani davek glede na bruto dohodek pri proporcionalni obdavčitvi grafično prikažemo z naraščajočo premico, katere konstanten naklon prikazuje povprečno in mejno davčno stopnjo hkrati. Za **degresivno obdavčitev** (Slika 2, I-b in II-b) je značilno, da povprečna davčna stopnja z naraščanjem ravni dohodka pada. Naklon krivulje plačanega davka se z naraščanjem dohodka zmanjšuje. V tem primeru je mejna davčna stopnja nižja od povprečne davčne stopnje. V praksi degresivno (ali regresivno) obdavčitev srečamo redkeje, saj pomeni, da davkoplačevalci z višjimi dohodki plačujejo davke po nižji davčni stopnji in obratno. V praksi degresivnost davka največkrat srečamo pri prispevkih za socialno varnost, pri čemer je padanje povprečne prispevne stopnje z ravno dohodka doseženo z enotno prispevno stopnjo za dohodke iz dela in zgornjo mejo plačila socialnih prispevkov. Za **progresivno obdavčitev** (Slika 2, I-c in II-c) je značilno, da povprečna davčna stopnja z naraščanjem bruto dohodka narašča ($\Delta t_a / \Delta W > 0$) za vsako raven bruto dohodka (W). Iz tega pogoja ob upoštevanju definicije povprečne in mejne davčne stopnje sledi, da je za vsako raven bruto dohodka (W) mejna davčna stopnja višja od povprečne davčne stopnje ($t_m(W) > t_a(W)$). Le ob tem pogoju lahko namreč povprečna davčna stopnja raste z ravno dohodka. To pomeni, da se naklon krivulje plačanega davka povečuje z leve proti desni (z višjim dohodkom), kar prikazuje Slika 2, I-c. To pomeni, da so za davkoplačevalce z višjimi dohodki davčne stopnje višje kot za davkoplačevalce z nižjimi dohodki (Zee, 2005, str. 6-7; Kranjec, 2003, str. 99).

Slika 2: Proporcionalna, regresivna in progresivna obdavčitev dohodkov



Opombe:

Na abscisi Slike 2-I je prikazan bruto dohodek fizične osebe (W), na ordinati pa dejansko plačilo davka (T). Naklon krivulje tako prikazuje povprečno davčno stopnjo za dohodek.

Na abscisi Slike 2-II je prikazan bruto dohodek fizične osebe (W), na ordinati pa efektivna davčna stopnja (t). Povprečna davčna stopnja je označena s ta , mejna davčna stopnja pa s tm .

Vir: Lasten prikaz.

Glede na razmerje med spremembo mejne in povprečne davčne stopnje ločimo tri vrste **progresivnosti**: prikrito, navadno in stopničasto progresivnost.

Pri **prikriti progresivnosti** je v zakonu za vse ravni dohodka določena ena davčna stopnja, vendar so dohodki do določene ravni oziroma praga oproščeni plačila davka (npr. za določen znesek splošne olajšave), kar proporcionalni davek z enotno davčno stopnjo spremeni v prikrito progresivni davek (Kranjec, 2003, str. 99). Pri prikriti progresivnosti se davek od dohodka plačuje šele, ko dohodek preseže nek prag, nad pragom pa velja proporcionalna (enotna) davčna stopnja. Od držav EU imajo v letu 2007 statutarno proporcionalno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb Baltiške države (Litva, Latvija in Estonija), Slovaška in Romunija (European Commission, 2007, str. 17). Vendar imajo države predvidene prage obdavčitve

oziroma splošne in druge davčne olajšave, ki v sistem obdavčitve dohodkov vnašajo prikrito progresivnost.

Pri navadni in stopničasti progresivnosti imamo različne dohodkovne razrede, katerim je pripisana različna davčna stopnja. Razlika med njima je v značilnosti, ali se davčna stopnja za določeni dohodkovni razred aplicira na celotno davčno osnovo ali le na del dohodka, ki preseže nižji dohodkovni razred. O **navadni progresivnosti** govorimo, če se pri obdavčitvi dohodka, ki preseže določen znesek (prag), višja davčna stopnja uporabi ne le za tisti del osnove, ki presega mejni znesek (prag), ampak za celotno davčno osnovo, tudi za del pod tem mejnim zneskom (pragom). Pri navadni progresivnosti se torej po višji davčni stopnji obdavči celotna davčna osnova davčnega zavezanca¹², kar lahko pripelje do velike razlike v obdavčitvi dveh posameznikov, ki imata zelo podoben dohodek, vendar le eden od njiju nekoliko presega prag razreda. Tak sistem obdavčitve je danes v razvitih državah manj zaželen prav zaradi te anomalije. V Sloveniji je navadna progresivnost prisotna le pri davku na izplačane plače, ki je v procesu odprave in bo popolnoma ukinjen z letom 2009.

Pogostejša od navadne je **stopničasta progresivnost**, pri kateri se ob naraščanju dohodka, ki preseže določen znesek (prag), višja davčna stopnja uporabi le za tisti del osnove, ki presega mejni znesek (prag), medtem ko se za znesek dohodka pod pragom uporabi davčna stopnja nižjega razreda (Kranjec, 2003, str. 97). Ta vrsta progresivnosti je značilna za obdavčitev dohodkov fizičnih oseb v večini razvitih držav, tudi v Sloveniji.

3.2 Obdavčitev dohodkov iz dela in struktura stroškov dela

Dohodki iz dela/zaposlitve (poenostavljeno plača) so dohodki, ki jih fizična oseba prejme na podlagi zaposlitve od delodajalca. Vendar realna neto plača, ki jo prejme zaposleni, ni enaka celotnim stroškom, ki jih ima podjetje s tem zaposlenim. Stroške dela poleg neto plače in morebitnih drugih stroškov dela (glej Sliko 13) sestavljajo:

- davek od dohodkov fizičnih oseb (pri nas dohodnina, kar upoštevamo v nadaljevanju),
- prispevki za socialno varnost na plačo in iz plače (delodajalca in delojemalca),
- morebitni drugi davki na plače (npr. davek na plačilno listo v Sloveniji).

Obdavčitev dohodkov iz dela torej ustvarja vrzel ali primež med celotnimi stroški, ki jih ima delodajalec z zaposlenim, in neto plačo zaposlenega.

Zakoni v večini držav zaposlenim nalagajo plačilo davka od dohodkov fizičnih oseb (dohodnine), ki ga za zaposlene od bruto plače odtegnejo in davčnim oblastem nakažejo izplačevalci dohodka (praviloma delodajalci). Zavezanec za dohodnino je fizična oseba (v

¹² **Davčni zavezanec** je fizična ali pravna oseba, ki ji davčni predpisi nalagajo plačilo davka.

tem primeru zaposleni oziroma delojemalec), medtem ko je plačnik tega davka¹³ delodajalec. Le-ta od bruto plače v imenu in za račun zaposlenega odtegne še delojemalčeve prispevke za socialno varnost. Tako dohodnina kot prispevki se v državah EU praviloma obračunavajo od bruto plače zaposlenega.

Prispevke iz plač oziroma na plače plačujejo tako delojemalci kot tudi delodajalci. Delodajalec torej na bruto plačo delavca plača prispevke za socialno varnost delodajalca, za katere je ne le plačnik, temveč tudi zavezanec. Poleg tega delodajalci ponekod plačujejo še posebne davke na plače (v Sloveniji na primer progresiven davek na izplačano plačo, ki je v procesu odprave, v Avstriji pa davek na plačo v višini 7,5 odstotkov bruto plače).

3.2.1 Struktura stroškov dela

Celotne stroške dela¹⁴, ki jih bomo upoštevali pri analizi davčne obremenitve plač, bomo imenovali tudi **bruto bruto plača**, ki je enaka bruto plači zaposlenega, povečani za delodajalčeve prispevke za socialno varnost in morebitne posebne davke na plačo (OECD, 2003, str 2 in 12). **Bruto plača** zaposlenega je sestavljena iz **neto plače** zaposlenega (kar zaposleni v končni fazi po odtegnitvi vseh davkov in prispevkov prejme na transakcijski račun), dohodnine iz naslova dohodkov iz zaposlitve in delojemalčevih prispevkov za socialno varnost. Slika 3 prikazuje strukturo stroškov dela v Sloveniji, ki je podobna strukturi stroškov dela v drugih razvitih državah.

¹³ Pri izplačevanju plač pa davčni zavezanec v večini primerov ni hkrati **plačnik davka** (oseba, ki davek dejansko nakaže račun davčne uprave). Dohodki iz zaposlitve se v večini držav obdavčujejo sproti ob izplačilu dohodkov (angl. *pay-as-you-earn – PAYE – system*), pri čemer kot plačnik nastopa delodajalec. Ob izplačilih plač podjetje odtegne določen znesek davkov (akontacija, angl. *prepayment of taxes*), zato takšnemu akontacijskemu davku rečemo **davek po odbitku** (angl. *withholding tax*). Tudi v Sloveniji je dohodnina **akontacijski davek** v obliki davka po odbitku, kar pomeni, da ob izplačilu dohodka pride do sprotnega odtegljaja. Ob letni davčni prijavi vseh dohodkov zavezanca se opravi poračun celotnih davčnih obveznosti in že plačanih davkov.

¹⁴ **Stroški dela**, ki jih upoštevamo pri izračunu davčnega primeža, ne odsevajo vedno resničnih celotnih stroškov, ki jih ima delodajalec z zaposlenim. Ne upošteva namreč povračil stroškov za prevoz na delo in iz dela, povračil stroškov prehrane med delom in drugih stroškov, ki niso del bruto plače in ne predstavljajo davka ali prispevka.

Slika 3: Struktura stroškov dela v Sloveniji

Neto plača
+ Dohodnina (davek od dohodka fizičnih oseb)
+ Prispevki za socialno varnost delojemalca
= Bruto plača
+ Prispevki za socialno varnost delodajalca
+ Drugi davki delodajalca (npr. na izplačane plače)
+ Drugi stroški dela* (povračila stroškov prehrane med delom ter prevoza na delo in z dela, regres za letni dopust, stroški usposabljanja in izobraževanja idr.)
= Celotni stroški dela

Opomba:

* Pri izračunu davčnega primeža bomo druge stroške dela zanemarili, kar je skladno z metodologijo OECD »*Taxing Wages*«, ki teh stroškov ne predvideva. Tako bo struktura stroškov dela v Sloveniji primerljiva strukturi stroškov dela v državah OECD.

Vir: Lasten prikaz.

Vrzel ali primež med neto plačo zaposlenega in celotnimi stroški, ki jih ima delodajalec z zaposlenim, se med državami razlikuje. V nekaterih državah so dohodki iz zaposlitve davčno precej bolj obremenjeni kot drugod. Da bi lahko primerjali davčno obremenitev dohodkov iz zaposlitve v različnih državah, potrebujemo mero ali indikator, ki na ustrezen način izmeri omenjeno vrzel in omogoča primerjavo med različnimi sistemi obdavčitve dohodkov iz zaposlitve.

3.2.2 Merjenje vrzeli med stroški dela in neto plačo zaposlenega

Uveljavljena temeljna indikatorja davčne obremenitve dohodkov iz zaposlitve sta **implicitna davčna stopnja** za dohodke iz zaposlitve, ki je makroekonomski kazalnik in ga izračunava Eurostat, ter **davčni primež** med stroški delodajalca in neto plačo zaposlenega, ki je mikroekonomski kazalnik in se izračunava po metodologiji OECD, ki je predstavljena v publikaciji »*Taxing Wages*«.

Implicitna davčna stopnja za dohodke iz dela (angl. *implicit tax rate* - ITR) meri dejansko (efektivno) obdavčitev dohodkov iz dela na osnovi statistike nacionalnih računov. Izračuna se kot razmerje med: i) vsoto vseh neposrednih davkov (dohodnine), morebitnih posrednih davkov (npr. davkov na izplačane plače) ter prispevkov za socialno varnost (delojemalcev in delodajalcev) iz naslova dohodkov iz zaposlitve in ii) celotnimi stroški dela na določenem ekonomsko-geografskem območju. Ta kazalec torej izraža davčne prihodke iz naslova obdavčitve dela kot odstotek celotnih stroškov dela v gospodarstvu. Gre torej za agregatno mero davčne obremenitve dela določenega gospodarstva, ki ne prikazuje variabilnosti

dejanske davčne obremenitve dohodkov iz zaposlitve pri različnih ravneh plač (European Commission, 2006a, str. 60).

Davčni primež med neto plačo zaposlenega in celotnimi stroški dela (angl. *tax wedge*)¹⁵ je mikroekonomski indikator, ki se izračunava na osnovi davčne zakonodaje in ni povezan z dejanskim davčnim izplenom države. Davčni primež predstavlja delež vseh davkov in prispevkov, povezanih s plačo zaposlenega, v celotnih stroških dela za posameznega zaposlenega. Po metodologiji OECD ga izračunamo tako, da vsoto dohodnine, delojemalčevih in delodajalčevih prispevkov za socialno varnost ter morebitnega posebnega davka na plačo zaposlenega delimo s celotnimi stroški dela, povezanimi s tem zaposlenim (OECD, 2003, str. 11 in 124)¹⁶. Z davčnimi stopnjami bi to zapisali:

$$TW = (t + t_p + ssc_e + ssc_f), \text{ pri dani bruto plači } (W), \quad (3)$$

pri čemer t označuje efektivno stopnjo dohodnine, t_p stopnjo davka delodajalca na plačo, ssc_e in ssc_f pa stopnji prispevkov za socialno varnost delojemalca in delodajalca. Pri tem upoštevamo, da so stopnje izražene kot delež davka/prispevkov v celotnih stroških dela (in ne v bruto plači kot običajno). Da lahko sami izračunamo davčni primež, moramo torej davčne stopnje preračunati glede na celotne stroške dela (kot smo to storili v Pril. 15).

Davčni primež lahko izračunamo za različne skupine zaposlenih, ki se razlikujejo po dohodkih iz zaposlitve in/ali osebnih značilnostih kot sta zakonski stan in število vzdrževanih družinskih članov (s tem so namreč povezane davčne olajšave). Slednja značilnost daje davčnemu primežu kot kazalcu prednost pred implicitno davčno stopnjo. Ker se tudi pri davčnem primežu upoštevajo olajšave, do katerih je upravičen davkoplačevalec, podobno kot implicitna davčna stopnja izkazuje efektivno davčno obremenitev dohodkov iz dela.

Cahuc in Zylberberg (2004, str. 752) kot sintetični indikator fiskalnega bremena dohodkov iz dela uporabita (**razširjeni**) **davčni primež**, ki poleg davka od dohodka fizičnih oseb, delojemalčevih in delodajalčevih socialnih prispevkov in morebitnih posebnih davkov na plačo, upošteva tudi davek na potrošnjo dobrin (npr. davek na dodano vrednost – DDV). Prednost omenjenega indikatorja je, da meri vrzel med bruto bruto plačo in realno neto plačo (kupno močjo) zaposlenega. Povzame torej celotno davčno obremenitev, ki jo občuti posameznik, in ki vpliva na njegovo kupno moč. Razširjeni davčni primež torej za razliko od davčnega primeža, ki se izračunava po metodologiji OECD, upošteva tudi posredni davek (davek na potrošnjo).

¹⁵ *Tax wedge between labour costs to the employer and the corresponding net take-home pay of the employee*, na kratko le *tax wedge*.

¹⁶

$$\text{Davčni primež (TW)} = \frac{\text{dohodnina} + \text{prispevki delodajalca in delojemalca za socialno varnost} + \text{drugi davki na plačo}}{\text{celotni stroški delodajalca z zaposlenim (kompenzacija)}}$$

Ker Slovenija še ni članica OECD, mednarodno primerljivi izračuni davčnih primežev za različne ravni plač po letih še niso dostopni. Prav zato v Prilogi 7 za Slovenijo prikazujemo izračune davčnih primežev za različne ravni plač v letu 2006 po metodologiji OECD. Rezultate izračunov za pretekla leta (za desetletno obdobje 1996-2006) pa navajamo v Prilogi 8 in v Prilogi 9. Izračuni so prikazani za samsko osebo brez otrok za različne ravni plač (67, 100, 133, 167, 300, 500 in 700 % povprečne plače delavca v proizvodnji). Tako izračunane davčne primeže bomo primerjali z izračuni davčnih primežev OECD za druge države – vendar le za ravni plač do 167 % povprečne plače delavca v proizvodnji, saj OECD ne nudi izračunov za višje ravni plač.

3.3 Analiza ravni obdavčitve dohodkov iz dela v Sloveniji, drugih državah EU in izbranih neevropskih državah OECD

Od zgodnjih 70. let do sredine 90. letih 20. stoletja se je davčna obremenitev dela v državah EU-15 v splošnem povečevala¹⁷, kar se je ujemalo s povečevanjem vloge države (deleža javnega sektorja) v gospodarstvu. Povečana vloga države pri zagotavljanju socialne varnosti državljanov je bila financirana predvsem z višjimi prispevki za socialno varnost (European Commission, 2007, str. 71). Kljub temu, da je politika zniževanja davčne obremenitve dohodkov fizičnih oseb v Evropi postala popularna že konec 80. let, ko jo je podpirala predvsem šola ekonomike ponudbe (angl. *supply-side school of economics*), pa v praksi večine evropskih držav še ni prevladala nad »socialno državo«. Efektivna obdavčitev dohodkov iz dela je v državah EU zato precej višja kot v drugih najbolj razvitih gospodarstvih na svetu (glej Tab. 1 na str. 27).

V drugi polovici 90. let 20. stoletja so se v EU ponovno pojavili predlogi za znižanje davčne obremenitve dohodkov iz dela, ki bi naj spodbudilo večje povpraševanje po delu in večjo ponudbo dela. Ta predlog je bil vključen tudi v Evropsko strategijo zaposlovanja (EES). Države članice EU so sprejele različne reformne ukrepe, od znižanja davčnih in prispevnih stopenj, do zvišanja davčnih olajšav. Reforme so bile v veliki meri usmerjene v znižanje davkov in prispevkov za nižje dohodkovne razrede (v glavnem za manj usposobljene delavce), da bi se zaposlovanje le-teh delodajalcem bolj izplačalo (Carone et. al., 2007, str. 15). Brezposelnost je v državah EU namreč skoncentrirana predvsem v skupinah nizko izobraženih in manj usposobljenih delavcev. Večina ekonomistov se danes strinja, da bi bilo večjo zaposlenost mogoče doseči z znižanjem nadomestil za brezposelnost in socialnih transferjev, kar bi vodilo v padec rezervacijskih plač¹⁸ (Sørensen, 1997, str. 224). Ker pa države EU zaradi cilja pravičnosti in socialne države temu niso naklonjene, so se mnoge

¹⁷ Spomnimo se, da se je v 70. letih pojavila tudi vztrajna brezposelnost, ki jo mainstream ekonomisti povezujejo z naftnimi šoki, institucijami trga dela (med drugimi tudi davčnim sistemom) in interakcijo med njimi.

¹⁸ Rezervacijska plača (angl. *reservation wage*) je minimalna plača, za katero so delavci pripravljeni delati oziroma vstopiti na trg dela.

odločile, da bodo zaposlenost manj izobraženih ali drugače usposobljenih delavcev poskušale spodbuditi z davčnimi ugodnostmi za prikrajšane skupine udeležencev trga dela.

S ciljem spodbuditi povpraševanje po delu so mnoge države **znižale visoke stopnje prispevkov (predvsem delodajalcev) za socialno varnost**. Nekatere države (Belgija, Francija, Grčija, Nizozemska, Španija, Irska, Velika Britanija) so pri tem ciljale določene, pretežno prikrajšane skupine ljudi — v glavnem nizko usposobljene delavce, katerih dohodki iz dela so relativno nizki in za katere je značilna relativno visoka stopnja brezposelnosti. Ena izmed utemeljitev takšnih ukrepov je ocenjena višja plačna elastičnost povpraševanja po delu za nizko usposobljene delavce (OECD, 1994). Druge države (Nemčija, Avstrija, Latvija) so sprejele ukrepe znižanja prispevnih stopenj za vse skupine delavcev (Joumard, 2002, str. 11-12 in European Commission, 2007, str. 81-87). Slovenija je leta 1996 storila podobno. Znižala je stopnje prispevkov za socialno varnost delodajalcev, a hkrati uvedla izrazito progresiven davek na izplačane plače. S tem ukrepom je nekoliko znižala davčno obremenitev nižjih plač in hkrati povečala obdavčitev najvišjih plač. Do leta 2009 bo Slovenija progresivni davek na izplačane plače postopoma odpravila.

Mnoge države EU (Estonija, Finska, Nemčija, Irska, Litva, Luksemburg, Nizozemska, Španija, Švedska in Ciper) so **znižale mejne davčne stopnje za dohodke iz dela**, da bi spodbudile ponudbo dela med vsemi udeleženci trga dela. Nekatere države (Danska, Francija, Italija, Portugalska, Velika Britanija in Avstrija) pa so znižale mejne davčne stopnje pretežno za nižje ali srednje dohodkovne razrede (Joumard, 2002, str. 13; European Commission, 2007, str. 81-87).

Države EU so poskusile spodbuditi zaposlenost žensk ter manj usposobljenih ali drugače prikrajšanih delavcev z uvedbo različnih osebnih davčnih olajšav (npr. znižanje davčne osnove za stroške varstva otrok v Belgiji, na Finskem, na Nizozemskem, v Italiji in v Veliki Britaniji). Francija, Nemčija, Španija in Grčija so povečale znesek splošne davčne olajšave, kar vodi do nižje obdavčitve plač najnižjih dohodkovnih razredov. V Španiji so past brezposelnosti poskušali odpraviti z obdavčitvijo socialnih transferjev. V Franciji pa imajo na novo zaposleni delavci davčne olajšave povezane z najemom stanovanja, kar bi naj spodbudilo mobilnost delavcev. Zanimiv je tudi ukrep spodbujanja zaposlovanja v Franciji, kjer so namesto večjih nadomestil za brezposelne uvedli zaposlitveni bonus v obliki davčne olajšave za zaposlene z nizkimi dohodki iz dela (Joumard, 2002, str. 13). Ta rešitev je eden možnih odgovorov na past brezposelnosti, ki ga ustvarjajo nadomestila za brezposelnost.

Znižanju efektivnih davčnih stopenj praviloma sledi izpad davčnih prihodkov države. Države EU so se temu vsaj delno izognile s **širitvijo davčne baze**. Nemčija in Danska sta z namenom razbremenitve dohodkov iz dela začeli širiti davčno bazo z omejevanjem priznanih stroškov in z zmanjševanjem ali ukinjanjem posameznih vrst olajšav v okviru obdavčitve dohodkov podjetij. Slednje bi naj vodilo do večje uravnoteženosti obdavčitve dohodkov iz kapitala in dela. V Franciji so davčno bazo za obračunavanje nekaterih socialnih prispevkov razširili tudi

na dohodke iz kapitala. V Italiji so znižanje prispevkov delodajalcev uskladili s hkratno uvedbo posebnega davka na proizvodnjo oziroma na gospodarske dejavnosti (IRAP) in z zvišanjem trošarin. V številnih državah pa so uvedli davke na dejavnosti, ki onesnažujejo okolje: v Nemčiji davek na potrošnjo energije, v Veliki Britaniji davek zaradi klimatskih sprememb za podjetja, ki trošijo plin, električno in premog, na Nizozemskem pa »zelene« davke (Joumard, 2002, str. 12).

Kljub popravkom davčne zakonodaje v večini držav EU je davčni primež v državah EU-25 od leta 1996 opazneje upadel le za plače, ki so nižje od povprečne plače v proizvodnji (glej Pril. 4). Davčni primež za višje ravni plač je padal precej počasneje (European Commission, 2007, str. 80). Popravki davčnih predpisov očitno niso bili dovolj radikalni, da bi se opazneje znižala tudi implicitna davčna stopnja kot makroekonomski indikator obdavčitve dela. Implicitna davčna stopnja za dohodke iz dela je v državah EU-25 v obdobju 1996-2005 nihala med 35 in 36 odstotki (glej Pril. 2). Medtem ko se v novih članicah EU (označevali jih bomo z NMS-10¹⁹) implicitna davčna stopnja počasi znižuje²⁰, se je v starih članicah EU (EU-15) v letu 2005 po krajšem trendu padanja ponovno obrnila navzgor (glej Pril. 2). Najnižje implicitne davčne stopnje za dohodke iz dela so v EU leta 2005 imeli na Malti, v Cipru, v Veliki Britaniji in na Irskem, najvišje pa na Švedskem, v Italiji, v Belgiji, v Franciji in na Finskem (glej Pril. 3). Slovenija se po tem kazalniku uvršča na 10. mesto od 27 držav članic EU, razvrščenih po padajoči implicitni davčni stopnji. Ta kazalnik agregatne obdavčitve dela zanimivo kaže, da je raven davčne obremenitve dela najbolj rigidna navzdol ravno v državah z najvišjo davčno obremenitvijo dela (European Commission, 2006b, str. 46, 58 in 69). Možen vzrok rigidnosti tega makroekonomskega indikatorja je ciljanje na pretežno nižje dohodkovne razrede pri davčnih reformah, ki so usmerjene v zniževanje davčne obremenitve dela. Pri tem se zanemarljivo pomen človeškega kapitala (ki je skoncentriran predvsem v višjih plačnih razredih) za dolgoročno gospodarsko rast in razvoj družbe.

Pojasnili smo že, da OECD davčno obremenitev dohodkov iz dela meri z mikroekonomskim indikatorjem, imenovanim davčni primež, ki ga izračunava za zaposlene osebe z različnim zakonskim stanom in različnim številom otrok za plače v višini 67, 100, 133 in 167 % povprečne plače delavca v proizvodnji (angl. *average production worker* - APW). OECD izračunava tako povprečni kot tudi mejni davčni primež. **Povprečni davčni primež** oziroma **povprečna celotna davčna stopnja za plačo** meri delež celotnih posrednih in neposrednih davkov in prispevkov iz naslova plač v celotnih stroških dela (v bruto bruto plači). **Mejni davčni primež** oziroma **mejna davčna stopnja za plačo** izraža znesek posrednih in neposrednih davkov ter prispevkov iz naslova plač na dodatno enoto stroškov dela (bruto bruto plače). Že iz definicij sledi, da se lahko povprečna in mejna davčna stopnja razlikujeta

¹⁹ Z oznako NMS-10 označujemo 10 držav, ki so polnopravne članice EU postale 1. maja 2004. To so Ciper, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Madžarska, Malta, Poljska, Slovaška in Slovenija.

²⁰ Najnižje implicitne davčne stopnje med NMS-10 sta v letu 2005 imeli Ciper in Malta, medtem ko so bile implicitne davčne stopnje v tranzicijskih državah EU (ostalih osmih državah, ki so članice EU postale maja 2004) v povprečju višje od povprečja EU-15.

in imata različen pomen z vidika ponudbe dela (glej poglavje 4). V nadaljevanju analiziramo povprečni in mejni davčni primež v državah OECD in v Sloveniji za samske zaposlene osebe brez otrok za različne ravni plač v letu 2006.

3.3.1 Povprečni davčni primež pri različnih ravneh plač in njegova struktura

Raven obdavčitve posameznega delavca z določeno višino bruto plače bomo izrazili s **povprečno celotno davčno stopnjo za plačo (povprečnim davčnim primežem)**, ki meri delež celotnih posrednih in neposrednih davkov ter prispevkov iz naslova plač v celotnih stroških dela za posameznega delavca.

Iz Tabele 1 je razvidno, da je obdavčitev dela v starih državah članicah EU (EU-15), v štirih novih državah članicah EU (na Češkem, Madžarskem, Poljskem in Slovaškem, ki jih bomo označili z NMS-4) in v Sloveniji precej visoka glede na najbolj razvite neevropske države OECD²¹. Med najbolj razvitimi gospodarstvi sveta imajo države EU (EU-15, NMS-4 in Slovenija) v povprečju daleč najvišja povprečni in mejni davčni primež pri vseh ravneh bruto dohodkov iz dela. Povprečni davčni primež dosega ali celo presega 50 % v kar šestih državah članicah EU pri plači enaki 133 % plače APW in v sedmih državah EU pri plači enaki 167 % plače APW. Med neevropskimi državami OECD nobena od držav ne presega davčnega primeža v višini 35 % niti pri plači v višini 167 % plače APW. V EU imajo najvišje povprečne davčne primeže v Belgiji, na Madžarskem, na Švedskem, v Nemčiji in v Franciji, najnižje pa na Irskem in v Veliki Britaniji (za Malto in Ciper ni razpoložljivih podatkov). V povprečju je v državah EU-15 povprečni davčni primež višji od povprečnega davčnega primeža v ZDA za okrog 12 odstotnih točk (11,7 pri 67 % plače APW in 12,2 pri 167 % plače APW). Slednje velja le za plače do 167 % plače APW, pri višjih plačah bi bilo mogoče opaziti še večje razlike. V teh primerjavah ZDA ne izpostavljam kot primer najnižje obdavčitev plač, saj imajo podobne ravni davčnega primeža še Kanada, Avstralija, Japonska in Švica. V Novi Zelandiji je davčni primež še nižji.

²¹ Po drugi strani države EU zaostajajo pri ustvarjanju delovnih mest za Združenimi državami Amerike (ZDA), Kanado, Avstralijo in Novo Zelandijo.

Tabela 1: Povprečni in mejni davčni primeži za različne ravni plač v izbranih državah OECD in Sloveniji v letu 2006

Država	Povprečni davčni primež (TW _a)				Mejni davčni primež (TW _m)			
	Plača izražena kot % plače APW***				Plača izražena kot % plače APW***			
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
Avstrija	43,5%	48,1%	51,0%	50,7%	57,3%	57,3%	60,1%	41,9%
Belgija	49,1%	55,4%	58,8%	60,7%	71,2%	66,4%	68,4%	68,4%
Češka	40,1%	42,6%	44,6%	46,1%	47,5%	47,5%	51,4%	55,9%
Danska	39,3%	41,3%	46,1%	49,5%	42,9%	49,2%	63,0%	63,0%
Finska	38,9%	44,1%	47,6%	49,9%	54,4%	54,8%	58,9%	58,9%
Francija	44,5%	50,2%	51,6%	53,2%	66,8%	55,8%	55,8%	59,6%
Nemčija	47,4%	52,5%	53,9%	53,8%	60,5%	65,9%	61,9%	44,3%
Grčija	35,4%	41,2%	44,8%	47,9%	44,2%	54,1%	60,6%	60,6%
Madžarska	41,5%	50,0%	54,1%	55,7%	52,5%	76,0%	62,4%	62,4%
Irska	16,3%	23,1%	29,8%	34,2%	31,4%	33,2%	53,0%	49,9%
Italija	41,5%	45,2%	47,1%	49,8%	52,4%	52,4%	61,2%	58,8%
Luksemburg	30,6%	36,5%	40,8%	43,5%	42,9%	54,0%	54,0%	54,0%
Nizozemska	40,6%	44,4%	44,7%	46,0%	55,2%	50,6%	42,0%	52,0%
Poljska	42,5%	43,7%	44,3%	44,8%	46,0%	46,0%	46,0%	53,4%
Portugalska	31,7%	36,3%	39,0%	41,7%	38,6%	47,1%	47,1%	55,6%
Slovaška	35,6%	38,5%	39,9%	40,5%	44,4%	44,4%	42,8%	42,8%
Španija	35,9%	39,1%	41,4%	42,6%	45,5%	45,5%	48,4%	37,0%
Švedska	46,0%	47,9%	51,8%	54,6%	50,7%	63,4%	63,4%	67,2%
V. Britanija	30,4%	33,9%	35,0%	37,6%	40,6%	40,6%	47,7%	47,7%
EU-15*	38,1%	42,6%	45,6%	47,7%	50,3%	52,7%	56,4%	54,6%
NMS-4**	39,9%	43,7%	45,7%	46,8%	47,6%	53,5%	50,6%	53,6%
Slovenija	41,0%	44,4%	47,3%	49,9%	45,0%	56,2%	56,5%	59,9%
Avstralija	24,4%	28,1%	31,2%	34,3%	35,4%	35,4%	46,7%	46,7%
Japonska	27,5%	28,8%	30,3%	31,6%	29,3%	33,2%	41,7%	32,6%
Kanada	28,7%	32,1%	32,9%	33,3%	34,7%	40,8%	34,2%	36,6%
Nova Zelandija	19,0%	20,9%	24,0%	26,7%	21,0%	33,0%	33,0%	39,0%
Norveška	34,3%	37,3%	40,8%	42,9%	43,3%	51,3%	51,3%	51,3%
Švica	26,9%	29,7%	32,2%	34,1%	34,0%	36,0%	40,6%	42,8%
ZDA	26,4%	28,9%	31,1%	33,5%	34,0%	34,0%	43,3%	43,3%

Opombe:

Davčni primeži so izračunani za samsko osebo brez otrok za različne ravni plač, ki so izražene kot odstotek povprečne bruto bruto plače v proizvodnji. **(Povprečni) davčni primež** za Slovenijo je izračunan po metodologiji OECD kot odstotek vseh davkov in prispevkov na plačo in iz plače v celotnih stroških dela. **Mejni davčni primež** izraža razmerje med spremembo vseh davkov in prispevkov in pripadajočo spremembo celotnih stroškov dela (bruto bruto dohodka iz zaposlitve).

* Navadna aritmetična sredina davčnih primežev za države članice OECD, ki so stare članice EU.

** Navadna aritmetična sredina davčnih primežev za države članice OECD, ki so članice EU od leta 2004 – torej za Češko, Poljsko, Madžarsko in Slovaško .

*** APW – povprečni delavec v proizvodnji (angl. *average production worker*).

Vir: OECD, 2007; lastni izračuni za Slovenijo.

Pri analizi davčnega primeža med stroški dela in neto plačo v Sloveniji ugotovimo, da je davčni primež za vse ravni plač nekoliko nad povprečjem evropskih držav članic OECD. Dohodki iz dela so v Sloveniji celo nekoliko bolj obdavčeni kakor v povprečju v starih in novih državah članicah EU pri vseh obravnavanih ravneh bruto plač. Slednje postane skrb

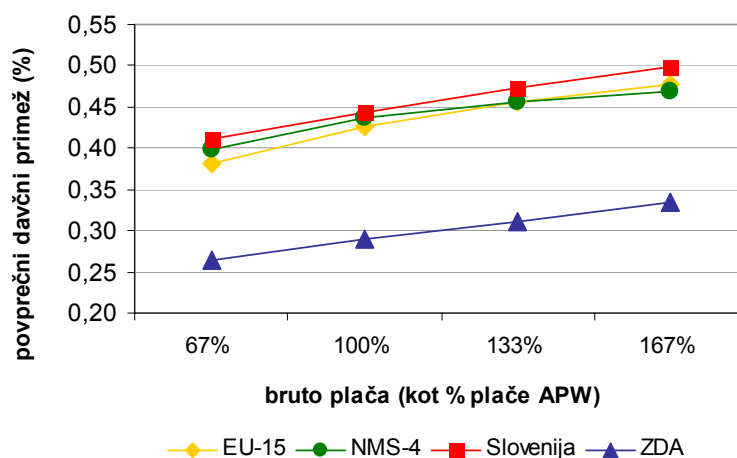
vzbujajoče, če se zavemo, da (predvsem kontinentalne) evropske države dohodke iz dela v svetovnem merilu obdavčujejo nadpovprečno (glej Tab. 1 in Sliko 4).

Povprečni davčni primež v Sloveniji je leta 2006 po naših izračunih presegal davčni primež v ZDA:

- za 14,6 odstotne točke pri plači v višini 67 % plače APW in
- za kar 16,4 odstotne točke pri plači v višini 167 % plače APW.

Obdavčitev dela v Sloveniji je torej (pre)visoka, a naše ocene vendarle ne potrjujejo špekulacij, da je davčni primež v Sloveniji med najvišjimi v Evropi. Od 25 držav članic EU v letu 2006 je bila Slovenija pri obdavčitvi plače v višini 67 % plače APW deveta zapored, pri obdavčitvi plač v višini 100 % in 133 % plače APW osma, pri obdavčitvi plače v višini 167 % plače APW pa sedma med državami, ki so razvrščene od tiste z najvišjim do tiste z najnižjim povprečnim davčnim primežem. Poleg tega velja še upoštevati, da pri izračunu davčnih primežev za različne ravni plač v Sloveniji nismo upoštevali povračil stroškov za prevoz na delo in z dela ter povračil stroškov prehrane med delom, ki v Sloveniji niso obdavčeni. Slednje pomeni, da je obdavčitev vseh dohodkov iz dela v Sloveniji dejansko nižja od izračunane.

Slika 4: Povprečni davčni primež za posamezne ravni bruto plač v izbranih skupinah držav in v Sloveniji v letu 2006



Opombe:

Oznaka APW pomeni delavec s povprečno plačo v proizvodnji.

Oznako NMS-4 uporabljamo za skupino naslednjih držav: Poljsko, Češko, Madžarsko in Slovaško.

Oznako EU-15 uporabljamo za skupino 15 držav, ki so bile članice EU pred majem 2004.

Vir: OECD, 2007; lastni izračuni za Slovenijo (glej Pril. 7).

Da bi ugotovili vir takšnih razlik v obdavčitvi dela med državami, je smiselno pogledati **strukturo davčnega bremena dela** v obravnavanih državah pri različnih ravneh bruto plač. Slika 5 prikazuje velikost in strukturo davčnega primeža v izbranih državah OECD in v Sloveniji v letu 2006 pri različnih ravneh plač. Analiza strukture davčnega primeža razkrije, da pretežni delež celotnega davčnega primeža v EU-15, NMS-4 in v Sloveniji pri vseh ravneh

plač predstavljajo prispevki za socialno varnost. Le-ti so precej višji kot v najnaprednejših neevropskih državah²². Za leto 2006 velja, da se je delež prispevkov za socialno zavarovanje v davčnem primežu:

- v povprečju EU-15 gibal od 55 % pri plači v višini 167 % plače APW do 72 % pri plači v višini 67 % plače APW (od tega so prispevki delodajalca predstavljali od 36 do 45 % celotnega davčnega primeža);
- v povprečju NMS-4 gibal od 75 % pri plači v višini 167 % plače APW in celo do 88 % pri plači v višini 67 % plače APW (od tega so prispevki delodajalca predstavljali od 48 do 57 % davčnega primeža);
- v Sloveniji gibal od 61 % pri plači v višini 167 % plače APW do 78 % pri plači v višini 67 % plače APW (od tega so prispevki delodajalca predstavljali od 26 do 33 % davčnega primeža).

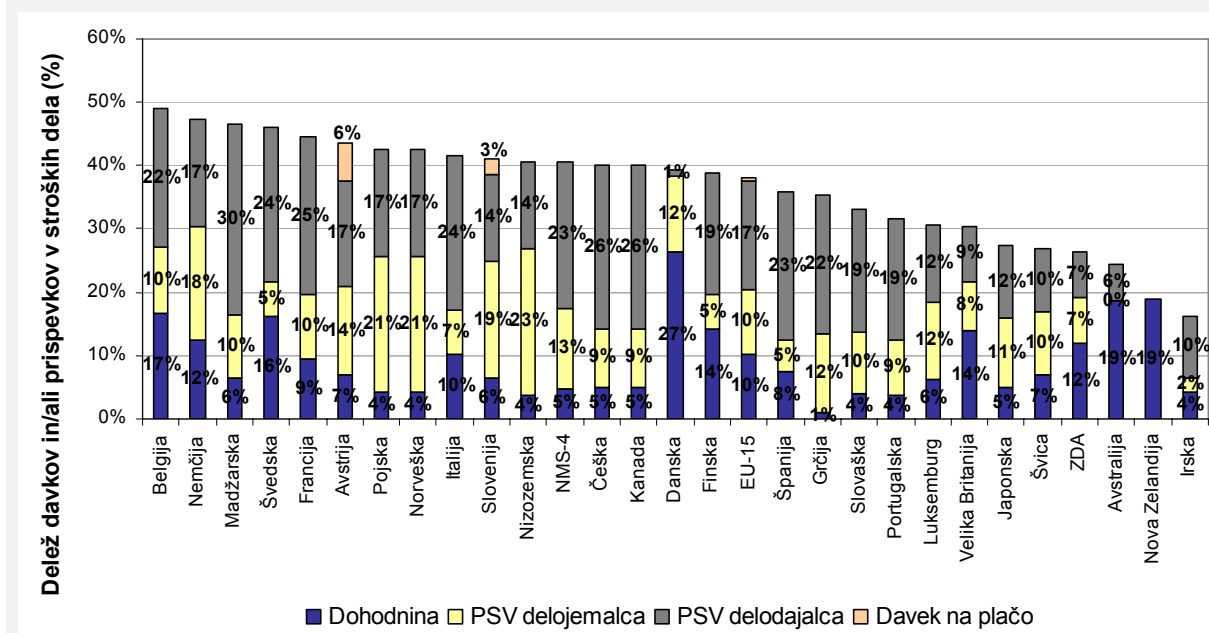
Visoka davčna obremenitev dohodkov iz dela V državah EU (še posebej v NMS-4) torej izhaja predvsem in visokih prispevkov za socialno varnost. Ta značilnost je najbolj izražena na Slovaškem, kjer je delež dohodnine najnižji. Po drugi strani od tega pravila odstopa Danska z najvišjim deležem dohodnine (ki je tudi nominalno zelo visoka) in s skoraj zanemarljivim deležem socialnih prispevkov v davčnem primežu. Prispevki za socialno varnost so relativno nizki tudi na Irskem in v Veliki Britaniji.

EU je po strukturi davčnega primeža podobna večini drugih najbolj razvitih držav sveta: Švici, Norveški, Japonski in Kanadi, ki tvorijo prvo skupino držav. ZDA, kjer je davčni primež enakomerno razporejen med dohodnino in prispevke za socialno varnost, glede te značilnosti predstavljajo drugo skupino držav. Tretjo skupino držav poleg Danske sestavljata še Avstralija, kjer je davčni primež podobno kot na Danskem sestavljen pretežno iz dohodnine, in Nova Zelandija, kjer ne poznajo prispevkov za socialno varnost.

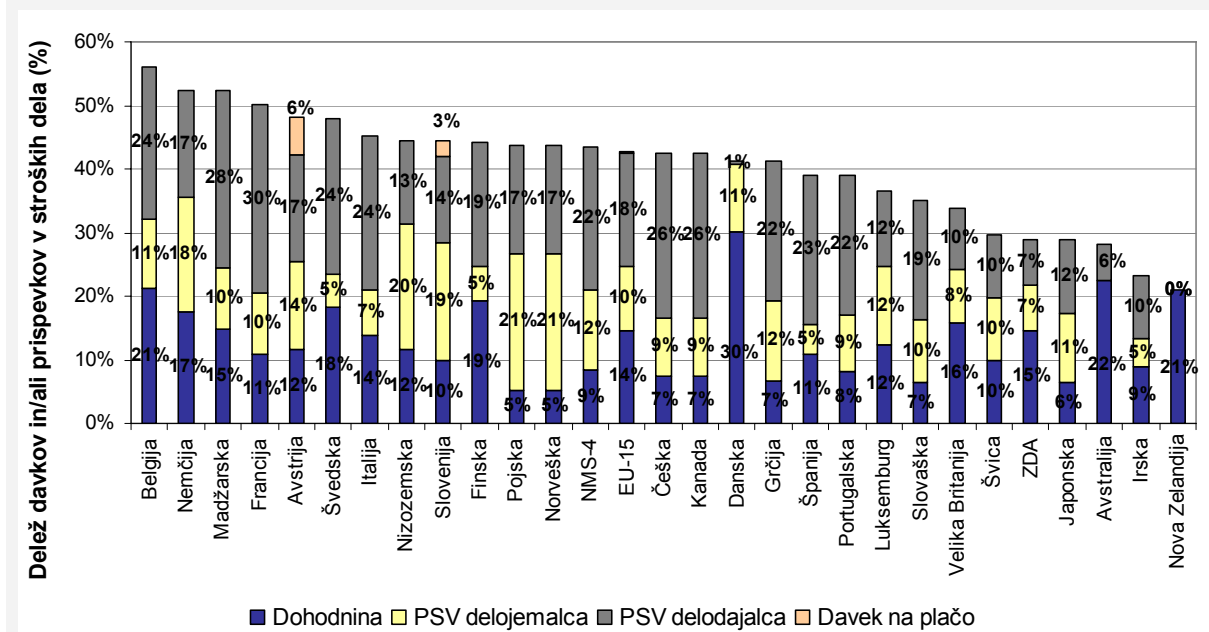
²² Enako ugotavljajo Carone et. al., 2006, str. 14.

Slika 5: Velikost in struktura davčnega primeža v izbranih državah OECD in v Sloveniji pri različnih ravneh plač v letu 2006

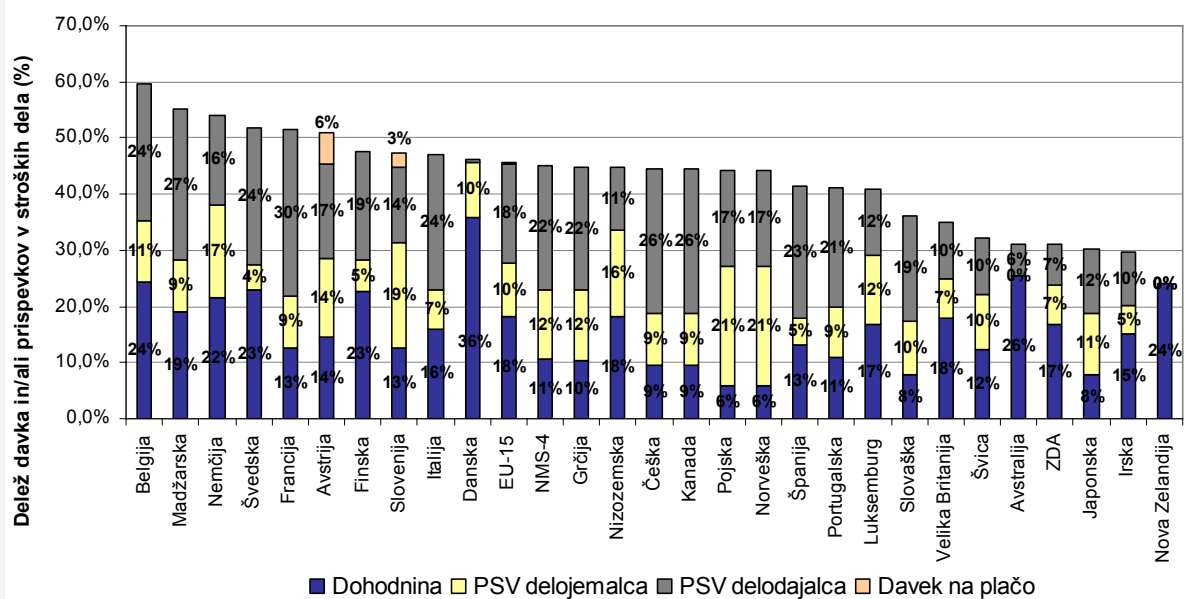
a) pri plači 67 % plače APW



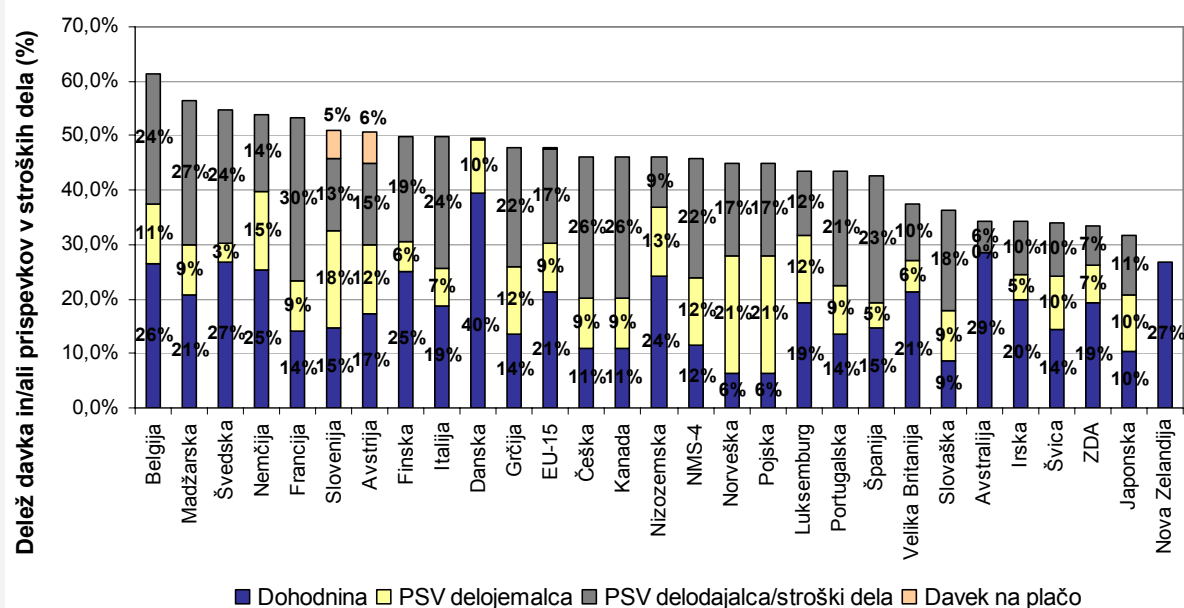
b) pri plači 100 % plače APW



c) pri plači 133 % plače APW



b) pri plači 167 % plače APW



Opombe:

S PSV smo označili prispevke za socialno varnost.

Oznaka APW pomeni delavec s povprečno plačo v proizvodnji.

Oznako NMS-4 uporabljamo za skupino naslednjih držav: Poljsko, Češko, Madžarsko in Slovaško.

Oznako EU-15 uporabljamo za skupino 15 držav, ki so bile članice EU pred majem 2004.

Vir: Lastni izračuni na osnovi podatkov OECD (2007) in popolnoma lastni izračuni za Slovenijo (glej Pril. 15).

Socialni prispevki v Sloveniji so tako po prispevnih stopnjah (predvsem delavcev) kot po deležu v celotnem davčnem primežu nad povprečjem EU-15, a nekoliko pod povprečjem NMS-4. Poleg relativno visokih stopenj za pokojninsko, zdravstveno, invalidsko zavarovanje

in starševsko varstvo je za Slovenijo značilna še neomejenost socialnih prispevkov navzgor (slednja značilnost velja tudi za sisteme socialnih zavarovanj v Belgiji, na Češkem, na Danskem, na Finskem, na Poljskem in na Portugalskem). Slednje pomeni, da so lahko zneski za omenjena zavarovanja pri visokih plačah nerazumno visoki. V večini držav EU, v Avstraliji in v Kanadi večji del prispevkov za socialno varnost pravno-formalno odpade na delodajalce, v ZDA, na Japonskem in v Švici pa je breme prispevkov po predpisih približno enakomerno porazdeljeno med delojemalce in delodajalce. V Sloveniji je, nasprotno, prispevna stopnja višja za delavce kot za delodajalce (kar velja le še za Norveško, Poljsko, Dansko in Nizozemsko). Vendar pravno-formalno naloženo breme socialnih prispevkov ne pomeni tudi dejanskega bremena. V primeru relativno velike elastičnosti ponudbe dela ali dobre organiziranosti sindikatov lahko delavci del prispevkov prevalijo na delodajalce z zahtevami za višje bruto plače.

3.3.2 Mejni davčni primež pri različnih ravneh plač

Za ponudbo dela so poleg povprečnih zelo pomembne **mejne celotne davčne stopnje za dohodke iz dela (mejni davčni primeži)**, ki lahko nezaposlene (de)motivirajo za iskanje zaposlitve²³, zaposlene pa za ponudbo dodatnih ur dela. Mejne davčne stopnje so v evropskih državah članicah OECD in v Sloveniji precej višje od mejnih davčnih stopenj v drugih najbolj razvitih državah sveta. Slednje se lahko odraža v nižjih stopnjah delovne aktivnosti in/ali v nižjem številu opravljenih delovnih ur, potencialni negativni vpliv pa ima tudi na človeški kapital (več o tem v poglavju 4).

Mejni davčni primež v državah EU-15 (glej Tab. 1 na str. 28) je bil v letu 2006 pri plači v višini 67 % plače APW v povprečju za 16,3 odstotne točke višji kot v ZDA. Razlika se pri plači v višini 100 % plače APW povzpne na kar 18,7 odstotne točke. Pri višjih plačah so, zanimivo, te razlike manjše (13,1 odstotne točke pri 133 % plače APW in 11,3 pri 167 % plače APW). Za Češko, Madžarsko, Poljsko in Slovaško (NMS-4) so v povprečju te razlike nekoliko manjše.

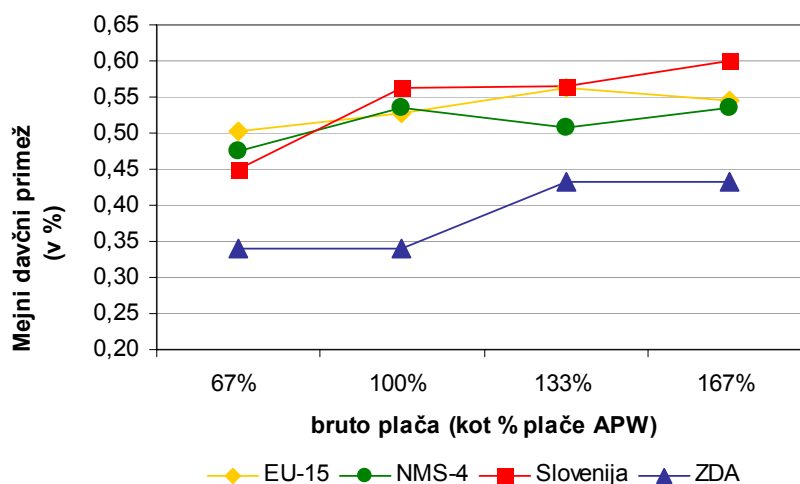
Že pri 67 % plače APW mejni davčni primež v letu 2006 preseže 60 % v treh državah EU: v Belgiji znaša kar 71,2 %, v Franciji 66,8 % v Nemčiji pa 60,5 %. Pri povprečni plači v proizvodnji se mejni davčni primež povzpne nad 60 % v štirih državah — na Madžarskem na kar 76 % (Glej Tab. 1 na str. 28). Držav članic EU z mejnimi davčnimi primeži nad 60 % je pri plači v višini 133 % plače APW kar osem, šest pa jih to mejo preseže pri 167 % plače

²³ Raziskava OECD predlaga, da znižanje mejnih davčnih stopenj, s katerimi se soočijo nezaposleni ob vstopu na trg dela, poveča verjetnost vstopa na trga dela (OECD, 2005a, str. 66). Slednje velja še posebej v primeru, ko je enota obdavčitve gospodinjstvo (npr. v Franciji), saj lahko visoke mejne davčne stopnje drugega člana družine odvrnejo od vstopa na trg dela (Joumard, 2002, str. 15). Larcinese (2005) analizira progresivno obdavčitev dohodkov v primeru alternativnih enot obdavčitve (ko je enota obdavčitve posameznik, in v primeru, ko je enota obdavčitve gospodinjstvo) in poudari, da lahko kombinacija progresivnosti in izbor gospodinjstev kot enote obdavčenja vodi do nižje zaposlenosti.

APW (Slovenija je meji tukaj zelo blizu). V splošnem imajo najvišje mejne davčne primeže Belgija, Švedska, Madžarska in Nemčija, pri plačah nižjih od plače APW še Francija, pri plačah višjih od plače APW pa Danska. Slovenija se tej vodilni skupini priključi pri višjih plačah.

V Sloveniji so mejni davčni primeži v glavnem višji kot v povprečju v EU-15 in NMS-4 (glej Sliko 6). Le pri plači v višini 67 % plače APW je mejni davčni primež v EU-15 višji kot pri nas – pri tej višini plače ima od Slovenije višje mejne davčne primeže kar 12 držav članic EU, medtem ko pri plači enaki 100 % plače APW za Slovenijo zaostaja le 5 držav EU. Pri 133 % plače APW je glede obdavčitve dodatne enote bruto dohodka iz dela Slovenija spet nižje, 10. zapored, nakar se pri 167 % plače APW spet povzpne na peto mesto na lestvici držav, ki smo jih razvrstili od najvišjega do najnižjega mejnega davčnega primeža. Slednje govori o relativno visoki progresivnosti obdavčitve dodatne enote dohodka v Sloveniji pri višjih plačah.

Slika 6: Mejni davčni primež za posamezne ravni bruto plač v izbranih skupinah držav in v Sloveniji v letu 2006



Opombe:

Oznaka APW pomeni delavec s povprečno plačo v proizvodnji.

Oznako NMS-4 uporabljamo za skupino naslednjih držav: Poljsko, Češko, Madžarsko in Slovaško.

Oznako EU-15 uporabljamo za skupino 15 držav, ki so bile članice EU pred majem 2004.

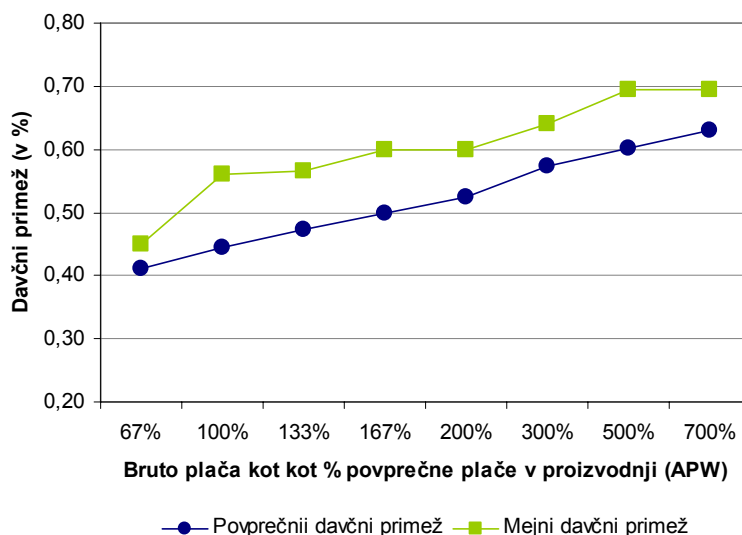
Vir: OECD, 2007; lastni izračuni za Slovenijo.

Slabost ocen davčnih primežev OECD je upoštevanje plač le do višine 167 % povprečne bruto plače (v proizvodnji). Eden pomembnejših dejavnikov razlik v bruto plačah zaposlenih je izobrazba. Polanec in Ahčan (2007, str. 9-10) v raziskavi o donosnosti izobraževanja prikažeta, da se za moške v Sloveniji po letu 2000 premija na izobrazbo za visoko šolo v povprečju giblje med 100 in 120 odstotki povprečne plače, za magisterij med 180 in 190 odstotki povprečne plače, za doktorat pa med 210 in 240 odstotki povprečne plače (premijske nihajo po letih). Pri ženskah so premije na izobrazbo nekoliko nižje. Zaposleni z najvišjim človeškim kapitalom dosegajo še precej višje plače. Davki in prispevki na dohodke iz dela

znižujejo neto nagrade za usposobljenost in izobrazbo in so potencialno škodljivi za vlaganja v človeški kapital.

Slika 7 prikazuje povprečne in mejne davčne primeže za ravni plač vse do 7-kratne povprečne plače v proizvodnji. Jasno je razvidno, da so mejni davčni primeži pri najvišjih plačah v Sloveniji nevarno visoki.

Slika 7: Obdavčitev dohodkov iz dela v Sloveniji pri različnih ravneh bruto plač v letu 2006



Opomba:

Pri izračunu davčnih primežev smo povračila stroškov prevoza na delo in z dela ter povračila stroškov prehrane med delom zanemarili.

Vir: lastni izračuni.

Predpostavimo, da imamo zaposlenega z visokim človeškim kapitalom, ki spada v skupino delavcev, ki poganjajo gospodarsko rast in razvoj. V kolikor ta zaposleni v Sloveniji zasluži sedemkratno povprečno bruto plačo v proizvodnji, znaša davčni primež kar 63 %. To pomeni, da zaposleni prejme na transakcijski račun le 37 % zneska, ki ga za njegovo delo odšteje delodajalec. V letu 2006 je njegova neto plača znašala 836.598 tolarjev (3.491 evrov), pri čemer je delodajalec zanj odštél kar 2.257.132 tolarjev (9.419 evrov). Če bi ta delavec v davčnem letu 2006/2007 bil rezident Velike Britanije in se tam zaposlil, bi za ohranitev kupne moči njegove plače²⁴ moral prejemati plačo v višini okrog 3.408 britanskih funtov (1.216.268 tolarjev oziroma 5.076 evrov). Stroški dela delodajalca bi v tem primeru znašali 5.590 britanskih funtov (1.995.215 tolarjev oziroma 8.326 evrov), kar je realno precej manj kot v Sloveniji. Davčni primež za plačo z enako kupno močjo bi v Veliki Britaniji znašal le 39 %.

²⁴ Raven cen v Veliki Britaniji je višja od ravni cen v Sloveniji, kar pomeni, da je za popolnejšo sliko potrebno plačo zaposlenega v Sloveniji, preračunano v tujo valuto, popraviti s pariteto kupne moči (PKM), ki služi kot cenovni deflator plače (glej opombo Slike 8 in Prilogo 14).

Slika 8: Mesečna obračuna plače v Sloveniji in v Veliki Britaniji za sedemkratno povprečno plačo v proizvodnji v Sloveniji (ob upoštevanju primerjalne ravni cen)

VELIKA BRITANIJA (za davčno leto 2006/2007)			
	v GBP	v SIT	v EUR
Bruto plača	5.003	1.785.700	7.452
** Dohodnina (PAYE sistem)	1.312	468.287	1.954
Prispevki za socialno varnost delojemalca *	283	101.010	422
Neto plača	3.408	1.216.403	5.076
Prispevki za socialno varnost delodajalca	587	209.515	874
Celotni stroški delodajalca	5.590	1.995.215	8.326
Povprečni davčni primež	0,39		

SLOVENIJA (za davčno leto 2006)		
	v SIT	v EUR
Bruto plača	1.764.763	7.364
Akontacija dohodnine	538.152	2.246
Prispevki za socialno varnost delojemalca	390.013	1.627
Neto plača	836.598	3.491
Prispevki za socialno varnost delodajalca	284.127	1.186
Davek na izplačane plače	208.242	869
Celotni stroški delodajalca	2.257.132	9.419
Povprečni davčni primež	0,63	

Opombe:

Obračun je narejen ob izhodišču, da sta kupna moč neto plače zaposlenega v Sloveniji in Veliki Britaniji enaki. Za izračun neto plače v Veliki Britaniji, ki je po kupni moči enakovredna plači zaposlenega v višini 836.598 tolarjev v Sloveniji, glej Prilogo 14.

Obračuna plače sta prikazana za samsko osebo brez otrok, zato je upoštevana le splošna davčna olajšava. Predpostavljamo, da je zaposleni rezident države, za katero je prikazan obračun.

Davčno leto je v Veliki Britaniji enako obdobju od 6. aprila 2006 do 5. aprila 2007.

Pri pretvarjanju zneskov iz britanskega funta (GBP) v slovenski tolar (SIT) je bil uporabljen srednji tečaj SIT/GBP na dan 30. 12. 2006 (arhiv Banke Slovenije). Tolarje smo v evre pretvorili po centralnem paritetnem tečaju SIT/EUR=239,64.

Vir: Lastni izračuni.

3.4 Analiza progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela v Sloveniji, drugih državah EU in izbranih neevropskih državah OECD

Sodobni davčni sistemi so v glavnem progresivni, čeprav se je v zadnjih petnajstih letih precej govorilo o prednostih proporcionalne obdavčitve dohodkov²⁵. Progresivnost je bila uvedena v davčni sistem iz socialno-političnih razlogov.

²⁵ V EU imajo proporcionalno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb v petih državah. Baltiške države (Litva, Latvija in Estonija) so se za proporcionalno obdavčitev odločile v letih 1994 in 1995, Slovaška v letu 2004, Romunija pa leta 2005. Od 22 držav sveta s proporcionalno obdavčitvijo, se jih je kar 14 za tako ureditev odločilo šele po letu 2000 (glej European Commission, 2007, str. 17).

Začetki davčne progresivnosti sovpadajo s koreninami sodobnega davčnega sistema (sredina 18. stoletja), vendar prvotni davčni sistemi niso bili izrazito progresivni. V Veliki Britaniji so sprva uvedli proporcionalno obdavčitev dohodkov, pri čemer so predvideli tudi prag obdavčitve. Slednje pomeni, da je bila prisotna prikrita progresivnost. Začetki neposredne progresivne obdavčitve dohodkov segajo v 20. stoletje, ko so plačilo davka od dohodkov v Veliki Britaniji uredili po različnih davčnih stopnjah za dohodek iz dela in druge osebne dohodke. Za dohodek iz dela pod določeno mejo je veljala nižja davčna stopnja. V Veliki Britaniji se je progresivnost davka od dohodkov fizičnih oseb do konca 70. let 20. stoletja povečevala, 80. leta 20. stoletja pa so prinesla preobrat in precej zmanjšala progresivnost obdavčitve dohodkov.

V ZDA je davek od dohodkov fizičnih oseb progresiven od samega začetka (formalno od leta 1913). Davčne stopnje so bile na začetku nizke (med 1,5 in 5 odstotki) in so veljale le za davkoplačevalce v zgornjem dohodkovnem razredu. Do leta 1945 je progresivnost davčnega sistema naraščala, nakar je začela upadati. Kakšna je sedanja relativna progresivnost davčnih sistemov razvitih držav sveta, prikazujemo v nadaljevanju, še prej pa predstavimo glavne kazalce progresivnosti.

Progresivnost je, kot smo že omenili, tesno povezana s pojmom povprečna in mejna davčna stopnja. Povedali smo že, da je davek progresiven, v kolikor povprečna stopnja davka z ravno dohodka narašča, kar pomeni, da je mejna davčna stopnja višja od povprečne davčne stopnje. Da bi lahko primerjali progresivnost davka med državami ali progresivnost davka v času, potrebujemo še kazalec oziroma mero stopnje progresivnosti.

Pri analiziranju sistema obdavčitve dohodkov lahko analiziramo globalno obdavčitev dohodka v državi in/ali obdavčitev dohodka fizičnih oseb z različnimi ravnmi dohodka (tako imenovano lokalno obdavčitev). Tako lahko izračunamo povprečne in mejne davčne stopnje za dohodke fizičnih oseb za celotno gospodarstvo ali za posameznega prejemnika določene višine bruto dohodka. Podobno lahko tudi progresivnost davka izrazimo *globalno* za celotno gospodarstvo ali *lokalno* za reprezentativnega posameznika z določeno ravno bruto dohodka.

3.4.1 Globalna progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela

Ena od funkcij javnih financ je prerazdeljevanje (angl. *redistribution*) dohodkov prebivalstva s ciljem vzpostavljanja bolj enakomerne porazdelitve dohodka v družbi. Slednje država doseže s kombinacijo ukrepov javnofinančne politike: s socialnimi transferji, subvencijami, ponudbo javnih dobrin in progresivno obdavčitvijo dohodkov. Pri progresivni obdavčitvi dohodkov država davkoplačevalcem z višjimi bruto dohodki vzame višji odstotek dohodka kot davkoplačevalcem z nižjimi bruto dohodki. Poleg tega država tako pobrani davek preko socialnih transferjev, subvencij in ponudbe javnih dobrin delno usmeri k gospodinjsvom z relativno nizkimi dohodki. Kakšen učinek ima davčna politika na enakomernost porazdelitve

dohodka v državi, oziroma kako intenzivno obravnavana vrsta davka opravlja funkcijo prerazdeljevanja, lahko izmerimo z eno od mer globalne progresivnosti davka.

Najpogosteje uporabljena **mera globalne progresivnosti** davka na osebne dohodke je **Kakwani indeks** (K), ki se izračuna na osnovi dveh krivulj:

- Lorenzove krivulje (na Sliki 9 označene z L), ki ponazarja kumulativno porazdelitev bruto dohodka prebivalstva (razmerje med kumulativnim dohodkom in deležem prebivalstva, ki prejema določeno raven kumulativnega dohodka), in
- krivulje koncentracije davčne obveznosti (na Sliki 9 označene s T), ki ponazarja kumulativno porazdelitev davčne obveznosti prebivalstva (razmerje med kumulativno davčno obveznostjo prebivalstva in deležem prebivalstva, ki v proračun vplača določen znesek davka).

Na osnovi Lorenzove krivulje lahko izračunamo **Gini koeficient** (G), ki meri deviacijo Lorenzove krivulje od 45-stopinjske premice, katera predstavlja popolnoma enakomerno porazdelitev dohodka v družbi. Gini koeficient je najbolj razširjen indikator dohodkovne neenakosti. Izračunamo ga kot razmerje med površinama področij grafa med Lorenzovo krivuljo in 45-odstotno premico (na Sliki 9 označeno z X) ter abscisno osjo in 45-odstotno premico (na Sliki 9 prikazano z vsoto površin X , Y in Z)²⁶:

$$G = \frac{X}{X + Y + Z} = 1 - 2(Y + Z). \quad (4)$$

Gini koeficient zavzame vrednost med nič in ena. Bližje kot je nič, bolj enakomerna je porazdelitev dohodka. Bližje kot je ena, večja je dohodkovna neenakost v družbi (Zee, 2005, str. 11).

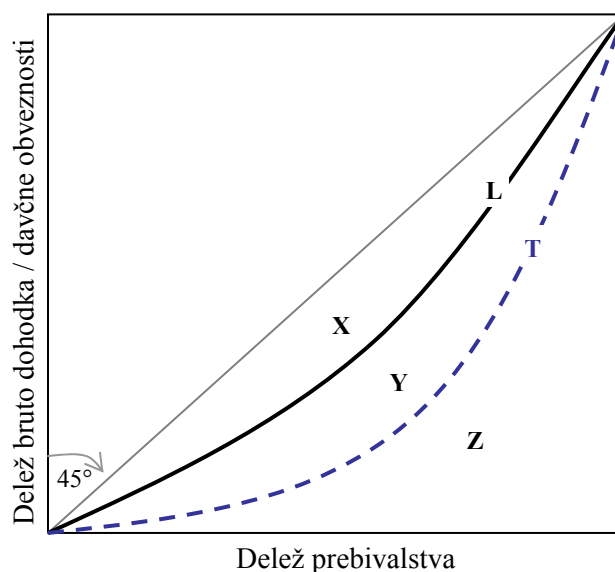
Podobno kot Gini koeficient izračunamo **koeficient koncentracije davčne obveznosti** (N), vendar pri tem upoštevamo krivuljo davčne obveznosti. Koeficient koncentracije davčne obveznosti zapišemo:

$$N = 1 - 2Z, \quad (5)$$

pri čemer lahko N zavzame vrednost med minus ena (maksimalna regresivnost davka) in ena (maksimalna progresivnost davka). Površine X , Y in Z so prikazane na Sliki 9 (Zee, 2005, str. 11).

²⁶ Ker vemo, da je površina $(X+Y+Z)$ enaka 0,5, lahko Gini koeficient zapišemo: $G = X/0,5 = 2X$, kar je enako kot $G = 1 - 2(Y+Z)$.

Slika 9: Lorenzova krivulja in krivulja koncentracije davčne obveznosti



Opomba:

Lorenzova krivulja je označena s črko *L*, krivulja koncentracije davčne obveznosti pa je črtkana krivulja, označena s črko *T*.

Vir: Zee, 2005, str. 12.

Kakwani indeks (*K*) meri deviacijo krivulje koncentracije od Lorenzove krivulje. Je najbolj razširjen **globalni indeks progresivnosti davka**. Izračunamo ga kot razliko med koeficientom koncentracije davčne obveznosti in Gini koeficientom:

$$K = N - G = 2Y, \quad (6)$$

kar je enako dvakratniku površine med krivuljo koncentracije davčne obveznosti in Lorenzovo krivuljo. Kakwani index lahko zavzame vrednosti med (-2) in 1. Negativna vrednost indeksa označuje regresiven davek, pozitivna vrednost pa progresiven davek. V kolikor je Kakwani indeks enak nič (krivulji porazdelitve dohodka in davčne obveznosti se prekrivata), je davek proporcionalen (Zee, 2005, str. 11-13). Empirično se ta indeks oceni s pomočjo regresije.

Splošni Kakwani indeks je tehtano povprečje Kakwani indeksov za posamezne vrste davkov v državi²⁷. Splošna vrednost Kakwani indeksa je nižja od vrednosti Kakwani indeksa za davek od dohodkov fizičnih oseb, ki je pomembna sestavina davčnega primeža pri obdavčitvi dohodkov iz dela. V državah EU namreč davek na dodano vrednost (DDV), ki je le malo progresiven, predstavlja pomemben vir davčnih prihodkov za večino držav in dosega relativno veliko utež ali ponder pri izračunu splošnega Kakwani indeksa. Vrednosti ocen Kakwani indeksov za države EU-15 (članice EU do leta 2004), Švico, ZDA in Slovenijo prikazuje Tabela 2 (dostopni so le primerljivi izračuni do leta 1998). Zanimata nas predvsem Kakwani indeksa za davek od dohodkov fizičnih oseb in prispevke za socialno varnost, saj

²⁷ Primere določitve ponderjev posameznih vrst davkov v splošnem Kakwani indeksu za leto 1998 prikazuje Verbist (2004, str. 18).

sestavljata Kakwani indeks obdavčitve plač (v državah z dodatnimi davki na plače pa pretežni del tega indeksa).

Tabela 2: Kakwani indeksi progresivnosti v izbranih državah OECD in Sloveniji

Država	Kakwani indeks progresivnosti	Kakwani indeks progresivnosti za vse davke in prispevke, 1998	Kakwani indeks progresivnosti za davek na osebne dohodke, 1998	Kakwani indeks progresivnosti za socialne prispevke, 1998
Avstrija	-	0,1689	0,2961	0,0172
Belgija	0,2465 (1992)	0,233	0,2797	0,1398
Danska	0,0938 (1987)	0,0985	0,1831	0,0855
Finska	0,1644 (1990)	0,1411	0,2784	0,1004
Francija	0,2717 (1989)	0,132	0,4401	0,0713
Nemčija	0,2433 (1988)	0,1684	0,2842	0,0313
Grčija	-	0,1492	0,2928	-0,0436
Irska	0,2685 (1987)	2876	0,2917	0,1575
Italija	0,1554 (1991)	0,1219	0,1562	0,0444
Luksemburg	-	0,2398	0,3907	0,0037
Nizozemska	0,1977 (1992)	0,1198	0,3268	-0,0143
Portugalska	-	0,2098	0,325	0,0558
Španija	0,2545 (1990)	0,1792	0,2622	-0,0963
Švedska	0,0891 (1990)	0,0891	0,4774	0,0388
V. Britanija	0,2278 (1993)	0,1884	0,2594	0,1248
Švica	0,1528 (1992)	-	-	-
ZDA	0,2371 (1987)	-	-	-
Slovenija	-	-	0,1755 (1997)*, 0,0909 (2000)*	

Opomba:

*Kakwani indeks za dohodnino in prispevke za socialno varnost skupaj.

Vir: podatki v drugem stolpcu Wagstaff et. al, 1999; podatki za Slovenijo Čok in Urban, 2005; vsi podatki za Belgijo in za leto 1998 Verbist, 2004, str. 17-19.

Tabela 2 prikazuje, da je bil **davek od dohodkov fizičnih oseb (dohodnina)** leta 1998 najbolj progresiven na Švedskem (0,4771), v Franciji (0,4401) in v Luksemburgu (0,3907). Davek od dohodkov fizičnih oseb je bil najmanj progresiven v Italiji (0,1562) in na Nizozemskem (0,1831). V večini držav so glavni vir progresivnosti davčne stopnje, k progresivnosti obdavčitve pa prispevajo tudi različne vrste davčnih ugodnosti: oprostitev plačila davka oziroma izvzetja iz obdavčenja (angl. *tax exemptions*), odbitki davka pred obdavčljivo osnovo (angl. *tax deductions*), davčne olajšave oziroma znižanja davčne osnove (angl. *tax allowances*), ponekod pa tudi znižanja izračunanega davka (angl. *tax credits*). Verbist (2004, str. 24) zanimivo ugotavlja, da ni značilne povezave med številom dohodkovnih razredov in progresivnostjo. Glede na vzrok globalne progresivnosti dohodnine lahko po države razvrstimo v naslednji skupini:

- države, v katerih so glavni vir progresivnosti davka od dohodkov fizičnih oseb različne vrste davčnih ugodnosti (Irska, Portugalska, Velika Britanija, Avstrija in Belgija);

- države, v katerih je glavni vir progresivnosti davka od dohodkov fizičnih oseb struktura davčnih stopenj (ostale države v Tab. 2).

V nekaterih državah so zaposleni z nizkimi dohodki iz dela še vedno žrtev visokih davkov, čeprav davčna lestvica nominalno izkazuje precejšnjo progresivnost. Dejanska progresivnost celotnega davčnega primeža med stroški dela in neto plačo je nižja od progresivnosti davka od dohodka, saj velik delež davnega primeža predstavljajo prispevki za socialno varnost.

Prispevki za socialno varnost so bili leta 1998 v večini držav EU skoraj proporcionalni – izjeme so Irska (0,1575), Belgija (0,1398) in Velika Britanija (0,1831), ki so imele rahlo progresivne prispevke za socialno varnost. Večina držav socialne prispevke izračunava kot fiksen delež bruto plače, Španija, Irska in Velika Britanija pa imajo postavljeni tako zgornjo kot spodnjo dohodkovno mejo za obračun prispevkov. Na Finskem obstaja še dodatna prispevna stopnja za visoke dohodke, medtem ko v Belgiji prispevkov ne plačajo upokojenci z nizkimi dohodki (Verbist, 2004, str. 26). V nekaterih državah pa so prispevki za socialno varnost celo rahlo regresivni. Slednje se zgodi v primeru navzgor omejenih zneskov prispevkov za socialno varnost, kar srečamo v Avstriji, Nemčiji, Grčiji, na Nizozemskem in v Španiji (za prvi dve državi Kakwani indeks za leto 1998 tega sicer jasno ne pokaže). Progresivnost davka se lahko nekoliko zniža tudi v primeru raznih olajšav za določene komponente dohodka (na primer delniške opcije), ki so značilne za višje dohodkovne razrede – veliko slednjih je sicer v procesu odprave (Joumard, 2002, str. 15).

Za Slovenijo je dostopna ocena za mero progresivnosti dohodkov fizičnih oseb in socialnih prispevkov skupaj (Čok, 1997 in 2000), zato jo lahko razumemo kot približek ocene globalne progresivnosti obdavčitve dela. Obdavčitev dela pri nas je v splošnem progresivna, a precej manj kot na Švedskem, v Franciji in v Luksemburgu. Podrobnejše primerjave prikazani podatki ne dopuščajo.

3.4.2 Lokalna progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela

Lokalne mere progresivnosti, ki se izračunavajo za posamezne ravni dohodkov, imajo z vidika davčnih sprememb običajno večjo informacijsko vrednost od mer globalne progresivnosti davka – predvsem z vidika ponudbe dodatnih ur dela. Izražajo namreč progresivnost obdavčitve zvišanja dohodkov iz dela oziroma progresivnost obdavčitve dohodkov pri prehajanju iz nižjega v višji davčni razred. Poznamo več mer lokalne progresivnosti davka (Zee, 2005, str. 7-9; Musgrave in Musgrave, 1989, str. 359), ki jih bomo prilagodili za progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela (davčnega primeža). Zato bomo namesto povprečne davčne stopnje (t_a) uporabljali pojem povprečni davčni primež (TW_a), namesto mejne davčne stopnje (t_m) pa pojem mejni davčni primež (TW_m). Lokalne mere progresivnosti so:

- a) **koeficient progresivnosti povprečnega davčnega primeža** (angl. *coefficient of average-tax-wedge progressivity – CAP*), ki izraža razmerje med spremembo povprečnega davčnega primeža (ΔTW_a) in spremembo ravni dohodka iz dela pred obdavčitvijo (ΔW) pri določeni ravni dohodka iz dela pred obdavčitvijo (W). To zapišemo:

$$CAP = \frac{\Delta TW_a(W)}{\Delta W}, \text{ pri dani ravni bruto plače } (W). \quad (7)$$

Na grafu, kjer imamo na abscisni osi bruto plačo (W), na ordinati pa povprečni davčni primež (TW_a), je ta koeficient izražen z naklonom krivulje v posamezni točki. O progresivnem davku govorimo, če je vrednost CAP pozitivna. Višji kot je pozitivni CAP , višja je progresivnost obdavčitve dohodka.

- b) **Koeficient progresivnosti mejnega davčnega primeža** (angl. *coefficient of marginal-tax-wedge progressivity – CMP*) izraža razmerje med spremembo mejnega davčnega primeža (ΔTW_m) in spremembo ravni dohodka iz dela pred obdavčitvijo (ΔW) pri določeni ravni dohodka iz dela pred obdavčitvijo (W). Slednje zapišemo:

$$CMP = \frac{\Delta TW_m(W)}{\Delta W}, \text{ pri dani ravni bruto plače } (W). \quad (8)$$

Obdavčitev dodatne enote dohodka je progresivna, če je vrednost CMP pozitivna. Višji kot je pozitivni CMP , višja je progresivnost obdavčitve dodatne enote dohodka.

- c) **Koeficient progresivnosti davčne obveznosti** (angl. *coefficient of liability progressivity – CLP*) meri elastičnost davčne obveznosti (T) glede na dohodek iz dela pred obdavčitvijo (W). Izraža torej proporcionalno spremembo davčne obveznosti glede na proporcionalno spremembo dohodka iz dela pred obdavčitvijo, kar pomeni, da gre dejansko za koeficient elastičnosti plačanega davka glede na bruto plačo zaposlenega. Zapišemo ga:

$$CLP = \frac{\frac{\Delta T(W)}{T(W)}}{\frac{\Delta W}{W}} = \frac{TW_m(W)}{TW_a(W)}, \text{ pri dani ravni bruto plače } (W). \quad (9)$$

O progresivnem davku na dohodek iz dela govorimo, kadar je elastičnost plačanega davka glede na bruto plačo večja od ena: $CLP > 1$ (Norregaard, 1990, str. 85).

- d) **Koeficient progresivnosti neto dohodka** (angl. *coefficient of residual income progressivity – CRIP*) je mera elastičnosti dohodka iz dela po obdavčitvi (w) glede na dohodek iz dela pred obdavčitvijo (W) pri dani ravni dohodka iz dela pred obdavčitvijo (W):

$$CRIP = \frac{\frac{\Delta w}{w}}{\frac{\Delta W}{W}} = \frac{1 - TW_m(W)}{1 - TW_a(W)}, \text{ pri dani ravni bruto plače } (W). \quad (10)$$

V primeru progresivne obdavčitve dohodka je vrednost $CRIP$ manjša od ena. V skrajnem primeru, ko država posamezniku pobere ves dodati dohodek, ima $CRIP$ vrednost nič.

Ko primerjamo lokalno progresivnost davka več držav ali lokalno progresivnost davka države v času, nas uporaba različnih mer progresivnosti ne pripelje do popolnoma enakega rezultata. Zee (2005, str. 9) izmed predstavljenih lokalnih mer progresivnost daje prednost koeficientu progresivnosti davčne obveznosti (angl. *coefficient of liability progression – CLP*). Ta kazalec

ima namreč edini od navedenih kazalcev lastnost, da proporcionalno povečanje davčne obveznosti vseh davčnih zavezancev ne vpliva na magnitudo izmerjene progresivnosti. OECD in večina ekonomistov²⁸ pa kot mero lokalne progresivnosti davka uporabljajo elastičnost dohodka po obdavčitvi oziroma koeficient rezidualne progresivnosti davka od dohodka (*CRIP*). S koeficientoma progresivnosti povprečne in mejne davčne stopnje (*CAP* in *CMP*) je namreč težje priti do mednarodno primerljiv ocen progresivnosti, saj odsevata raven povprečne bruto plače v posamezni državi.

Tabela 3 prikazuje izračunane vrednosti kazalcev progresivnosti (*CLP* in *CRIP*) za izbrane države OECD in za Slovenijo v letu 2006 za različne ravni bruto plač. Kazalec *CLP* je v veliki večini primerov višji od ena (kazalec *CRIP* pa temu ustrezno v glavnem nižji od ena), kar pomeni, da je obdavčitev dela v obravnavanih državah progresivna.

Pri plači v višini 67 % plače APW vrednosti *CLP* kažejo, da je obdavčitev dohodkov iz dela v Sloveniji manj progresivna kot v povprečju v NMS-4 in v EU-15. Če se v Sloveniji delavcu z bruto plačo v višini 67 % plače APW le-ta poveča za 1 %, se njegova davčna obveznost poveča za 1,1 % (v EU-15 se v enakem primeru davčna obveznost poveča za 1,32 odstotka, v NMS-4 pa za 1,19 odstotka). Pri višjih ravneh dohodkov pa Slovenija zvišanje dohodka obdavčuje nekoliko bolj progresivno kot stare in ostale nove države članice EU, ki jih obravnavamo (glej Tab. 3). Če se v Sloveniji delavcu z bruto plačo v višini 167 % plače APW le-ta poveča za 1 %, se njegova davčna obveznost poveča za 1,2 % (v EU-15 se v enakem primeru davčna obveznost poveča za 1,14 %, v NMS-4 pa za 1,15 %). Podobne značilnosti bi ugotovili ob pregledu vrednosti *CRIP*, ki je v primeru progresivne obdavčitve dohodkov iz dela manjši od ena, saj pove za koliko odstotkov se poveča neto plača, če se bruto plača poveča za 1 %.

²⁸ *CRIP* na primer uporabijo: Sørensen, (1997, str. 224), Brunello in Sonedda (2007, str. 128), Bovenberg (2006, str. 14), Böhringer et al. (2005, str. 95) in še mnogi drugi.

Tabela 3: Lokalne mere progresivnosti v izbranih državah OECD in Sloveniji za leto 2006

Država	Koefficient progresivnosti davčne obveznosti (CLP)				Koefficient rezidualne progresivnosti obdavčitve dohodka (CRIP)			
	Plača izražena kot % plače APW				Plača izražena kot % plače APW			
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
Avstrija	1,32	1,19	1,18	0,82	0,76	0,82	0,82	1,18
Belgija	1,45	1,20	1,16	1,13	0,57	0,75	0,77	0,81
Češka	1,18	1,12	1,15	1,21	0,88	0,91	0,88	0,82
Danska	1,09	1,19	1,36	1,27	0,94	0,86	0,69	0,73
Finska	1,40	1,24	1,24	1,18	0,75	0,81	0,78	0,82
Francija	1,50	1,11	1,08	1,12	0,60	0,89	0,91	0,86
Nemčija	1,28	1,26	1,15	0,82	0,75	0,72	0,83	1,21
Grčija	1,25	1,31	1,35	1,26	0,86	0,78	0,71	0,76
Madžarska	1,27	1,52	1,15	1,12	0,81	0,48	0,82	0,85
Irska	1,93	1,44	1,78	1,46	0,82	0,87	0,67	0,76
Italija	1,26	1,16	1,30	1,18	0,81	0,87	0,73	0,82
Luksemburg	1,40	1,48	1,32	1,24	0,82	0,72	0,78	0,81
Nizozemska	1,36	1,14	0,94	1,13	0,75	0,89	1,05	0,89
Poljska	1,08	1,05	1,04	1,19	0,94	0,96	0,97	0,84
Portugalska	1,22	1,30	1,21	1,33	0,90	0,83	0,87	0,76
Slovaška	1,25	1,15	1,07	1,06	0,86	0,90	0,95	0,96
Španija	1,27	1,16	1,17	0,87	0,85	0,89	0,88	1,10
Švedska	1,10	1,32	1,22	1,23	0,91	0,70	0,76	0,72
Velika Britanija	1,34	1,20	1,36	1,27	0,85	0,90	0,80	0,84
EU-15**	1,32	1,24	1,24	1,14	0,80	0,82	0,80	0,87
NMS-4***	1,19	1,22	1,11	1,15	0,87	0,83	0,91	0,87
Slovenija	1,10	1,27	1,19	1,20	0,93	0,79	0,83	0,80
Avstralija	1,45	1,26	1,50	1,36	0,85	0,90	0,77	0,81
Kanada	1,21	1,27	1,04	1,10	0,92	0,87	0,98	0,95
Japonska	1,07	1,15	1,37	1,03	0,97	0,94	0,84	0,98
Nova Zelandija	1,11	1,58	1,38	1,46	0,98	0,85	0,88	0,83
Norveška	1,26	1,38	1,26	1,20	0,86	0,78	0,82	0,85
Švica	1,26	1,21	1,26	1,26	0,90	0,91	0,88	0,87
ZDA	1,29	1,17	1,39	1,29	0,90	0,93	0,82	0,85

Opombe:

* Elastičnost dohodka po obdavčitvi prikazuje odstotno spremembo dohodka po obdavčitvi, ki sledi odstotni spremembi dohodka pred obdavčitvijo.

** Navadna aritmetična sredina davčnih primežev za države članice OECD, ki so stare članice EU.

*** Navadna aritmetična sredina davčnih primežev za države članice OECD, ki so članice EU od leta 2004 – torej za Češko, Poljsko, Madžarsko in Slovaško .

**** APW – povprečni delavec v proizvodnji (angl. *average production worker*).

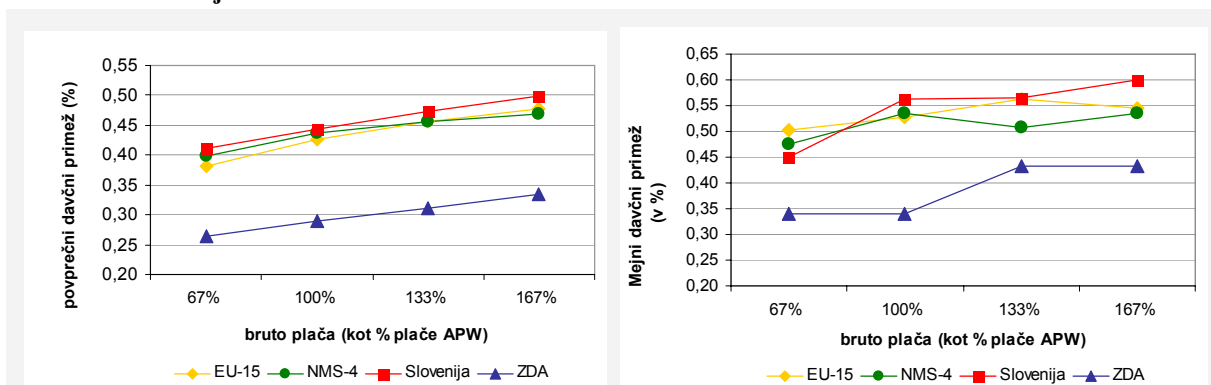
Vir: Lastni izračuni na osnovi podatkov OECD (2007) za davčne primeže držav OECD in lastnih izračunov povprečnih in mejnih davčnih primežev v Sloveniji.

Za boljše razumevanje teh dveh kazalcev velja pojasniti, da progresivnost obdavčitve dela (naraščanje povprečne davčne stopnje z ravnjo bruto dohodka) ne pomeni tudi, da bo dodatna enota bruto dohodka iz dela delavca z višjo plačo obdavčena po višji stopnji kot dodatna enota

bruto dohodka iz dela delavca z nižjo plačo. Naraščanje povprečne davčne stopnje (glej Sliko 10 a) zahteva le, da je mejna davčna stopnja višja od povprečne davčne stopnje. Sicer pa je lahko mejna davčna stopnja pri nižji plači večja od mejne davčne stopnje pri višji plači. To je posledica gibanja znotraj davčnih razredov in prehajanja v višje davčne razrede. V kolikor je posameznikova bruto plača na meji davčnega razreda, je lahko njegova mejna davčna stopnja precejšnja – tudi višja od mejne davčne stopnje za delavca v višjem davčnem razredu (glej krivuljo za NMS-10 na Sliki 10 b). Slednja značilnost se pokaže tudi v Sloveniji v letu 2005, ko se zaradi davka na izplačane plače, ki izraža navadno progresivnost, delavec s plačo v višini 133 % plače APW pri zvišanju le-te sooči s kar 91-odstotno mejno davčno stopnjo na dodatno enoto dohodka iz dela (glej Pril. 9).

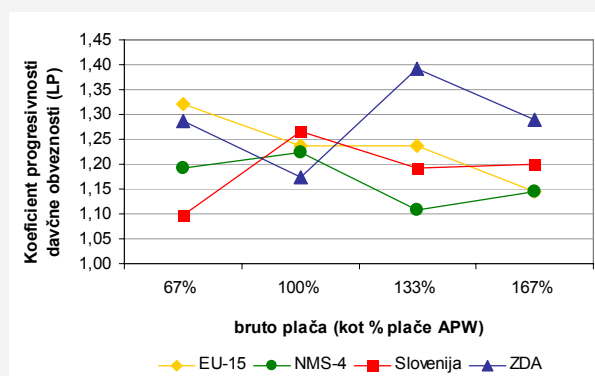
Posledica različnega gibanja povprečnega in mejnega davčnega primeža so različne vrednosti koeficientov progresivnosti pri različnih bruto plačah, ki ne izkazujejo trenda naraščanja z naraščanjem plače (tretji del Slike 10). V primeru Slovenije to prikazuje nižja progresivnost obdavčitve dodatne enote dela (merjene s *CLP*) za zaposlene s plačo v višini 133 % plače APW kot za zaposlene s plačo v višini 100 % plače APW. Podobno velja tudi za NMS-4. V EU-15 koeficient progresivnosti davčne obveznosti pada z naraščanjem bruto plače (do 167 % plače APW). V ZDA po drugi strani vrednosti *CLP* nihajo z ravno bruto plače.

Slika 10: Progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela za različne ravni bruto plač v izbranih skupinah držav in v Sloveniji v letu 2006



a) Povprečni davčni primež pri različnih ravneh plač

b) Mejni davčni primež pri različnih ravneh plač



c) Stopnja progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela (merjena s CLP)

Opombe:

Oznaka APW pomeni delavec s povprečno plačo v proizvodnji.

Oznako NMS-4 uporabljamo za skupino naslednjih držav: Poljsko, Češko, Madžarsko in Slovaško.

Oznako EU-15 uporabljamo za skupino 15 držav, ki so bile članice EU pred majem 2004.

Vir: Lastni izračuni na podlagi podatkov OECD (2007); za Slovenijo izračun progresivnosti temeljni na lastnem izračunu davčnih stopenj.

V letu 2006 je bila stopnja progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela v ZDA pri višjih plačah višja kot v državah EU in Sloveniji. Po drugi strani pa je raven obdavčitve dohodkov iz dela v državah EU pri vseh ravneh bruto plač višje kot v ZDA. To seveda ne pomeni, da se višje plačani delavci v ZDA soočajo z višjimi mejnimi davčnimi stopnjami, ampak izraža dejstvo, da je razmerje med mejnim in povprečnim davčnim primežem v ZDA višje kot v EU (saj je povprečni davčni primež v ZDA nizek).

Kombinacija relativno visoke stopnje lokalne progresivnosti davčnega primeža in relativno nizkega povprečnega davčnega primeža, ki je značilna za ZDA, je prej pravilo kot izjema. Verbist (2004, str. 21) ugotavlja, da imajo v povprečju države z nižjo progresivnostjo obdavčitve dohodkov iz dela večjo povprečno davčno obremenitev dela (njihove implicitne davčne stopnje so višje) in obratno. Podobno značilnost potrjuje tudi razsevni diagram v Prilogi 12, ki prikazuje šibko negativno povezanost med lokalno progresivnostjo davčnega

primeža (merjeno s *CLP*) in povprečnim davčnim primežem v izbranih državah OECD in Sloveniji v letu 2006. Regresijski koeficient prikazane regresijske premice je značilno negativen, vendar je povezanost šibka (vrednost determinacijskega koeficienta znaša le 0,2433).

Od konca 80. let do začetka 90. let 20. stoletja so se v evropskih in drugih najbolj razvitih državah OECD mejne davčne stopnje za dohodke fizičnih oseb opazno znižale (glej Pril. 13). Trend na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb v evropskih državah, značilen za 90. leta 20. stoletja in prva leta tega stoletja, je bila širitev davčne osnove, zmanjšanje števila davčnih razredov in nadaljnje znižanje najvišjih mejnih davčnih stopenj za dohodke fizičnih oseb (European Commission, 2007, str. 10). Nekaj držav EU (Baltske države in Slovaška) je z **uvvedbo enotne davčne stopnje** radikalno reformiralo davčne sisteme in znižalo progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela. Francija in Nemčija sta pomembno znižali mejni davčni primež za visoke dohodke iz dela, do **znižanja mejnega davčnega primeža** za visoke dohodke iz dela pa je prišlo še v Luksemburgu in Belgiji. Vendar niti v omenjenih državah, ki so izvedle večja znižanja mejnih davčnih primežev, ni prišlo hkrati do opaznega **znižanja povprečnega davčnega primeža** za višje dohodkovne razrede. Slednje se je zgodilo le na Slovaškem, kjer je bila davčna reforma dovolj radikalna, da je vplivala tudi na povprečni davčni primež. Ostale države članice EU so od leta 2000 izvedle le manjše korekcije najvišjih mejnih davčnih stopenj.

Primerjava koeficientov rezidualne progresivnosti (*CRIP*) obdavčitve dela za izbrane države OECD in za Slovenijo za leti 2000 in 2006 pokaže, da je do radikalnega **znižanja progresivnosti davčnega primeža** pri posameznih ravneh dohodka iz dela prišlo le v Franciji. Lokalna progresivnost se je znižala še v Nemčiji in na Slovaškem. V Belgiji in na Nizozemskem se je progresivnost davčnega primeža pomembno znižala le za določene dohodkovne razrede. V povprečju pa v starih državah članicah EU (EU-15) še ne moremo govoriti o pomembnem znižanju progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela²⁹. V državah, ki so članice EU šele od leta 2004, se je (z izjemo Slovaške) lokalna progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela pri posameznih ravneh bruto plač v glavnem celo povečala, pri čemer ne upoštevamo Baltskih držav.

²⁹ Analiza OECD (2003, str. 25) je pokazala, da se je lokalna progresivnost obdavčitve dohodkov fizičnih oseb v državah OECD v obdobju 1996-2003 v povprečju celo povečala. V 19 državah OECD se je progresivnost obdavčitve v tem obdobju povečala (najbolj na Irskem), medtem ko je le v 7 državah (Avstralija, Francija, Islandija, Japonska, Koreja, Mehika, Slovaška) prišlo do znižanja progresivnosti obdavčitve dohodkov fizičnih oseb - med slednjimi sta le dve evropski.

Tabela 4: Progressivnost obdavčitve dela v izbranih državah OECD in Sloveniji v letih 2000 in 2006

Država	CRIP (2000)				CRIP (2006)				Stopnja rasti progresivnosti (1 - CRIP 2006/2000)*100			
	% plače APW				% plače APW				% plače APW			
	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %	67 %	100 %	133 %	167 %
Avstrija	0,80	0,85	0,81	1,13	0,76	0,82	0,82	1,18	5,2%	3,3%	-0,5%	-4,7%
Belgija	0,70	0,77	0,74	0,74	0,57	0,75	0,77	0,81	19,3%	2,3%	-3,7%	-9,3%
Češka	0,94	0,90	0,93	0,88	0,88	0,91	0,88	0,82	6,7%	-1,0%	5,4%	7,3%
Danska	0,84	0,89	0,71	0,76	0,94	0,86	0,69	0,73	-12,2%	2,5%	3,7%	3,1%
Finska	0,80	0,79	0,75	0,79	0,75	0,81	0,78	0,82	6,9%	-2,4%	-4,5%	-3,7%
Francija	0,72	0,60	0,48	0,38	0,60	0,89	0,91	0,86	16,3%	-48,6%	-88,5%	-128,9%
Nemčija	0,74	0,71	0,81	1,05	0,75	0,72	0,83	1,21	-1,2%	-1,5%	-2,6%	-14,8%
Grčija	0,87	0,91	0,79	0,83	0,86	0,78	0,71	0,76	0,3%	13,9%	10,3%	8,7%
Madžarska	0,85	0,49	0,84	0,86	0,81	0,48	0,82	0,85	4,5%	2,0%	2,0%	1,7%
Irska	0,88	0,62	0,69	0,76	0,82	0,87	0,67	0,76	6,6%	-39,8%	2,6%	-0,5%
Italija	0,88	0,83	0,87	0,89	0,81	0,87	0,73	0,82	7,0%	-4,7%	15,6%	8,2%
Luksemburg	0,82	0,75	0,73	0,77	0,82	0,72	0,78	0,81	0,0%	2,9%	-7,0%	-5,8%
Nizozemska	0,79	0,69	0,89	0,91	0,75	0,89	1,05	0,89	4,2%	-28,2%	-18,2%	1,9%
Poljska	0,95	0,96	0,97	0,98	0,94	0,96	0,97	0,84	0,7%	0,5%	0,3%	13,6%
Portugalska	0,90	0,83	0,86	0,76	0,90	0,83	0,87	0,76	-0,5%	-0,7%	-0,5%	-0,8%
Slovaška	0,94	0,87	0,90	0,87	0,86	0,90	0,95	0,96	8,5%	-3,4%	-5,5%	-10,6%
Španija	0,78	0,89	0,87	1,22	0,85	0,89	0,88	1,10	-8,4%	-0,9%	-1,5%	9,8%
Švedska	0,90	0,71	0,80	0,76	0,91	0,70	0,76	0,72	-1,1%	1,0%	5,5%	4,5%
V. Britanija	0,85	0,89	1,04	0,82	0,85	0,90	0,80	0,84	-0,9%	-0,6%	22,5%	-1,8%
EU-15*	0,82	0,78	0,79	0,84	0,80	0,82	0,80	0,87	2,5%	-5,1%	-1,7%	-4,2%
NMS-4**	0,92	0,81	0,91	0,90	0,87	0,81	0,90	0,87	5,1%	-0,8%	0,6%	3,3%
Slovenija	0,95	0,77	0,82	0,85	0,93	0,79	0,83	0,80	2,0%	-2,5%	-1,3%	5,5%
Avstralija	0,81	0,75	0,75	0,72	0,85	0,90	0,77	0,81	-5,1%	-19,6%	-3,8%	-13,3%
Kanada	0,90	0,81	0,95	0,87	0,92	0,87	0,98	0,95	-1,5%	-7,9%	-2,9%	-8,7%
Japonska	0,98	0,95	0,85	0,88	0,97	0,94	0,84	0,98	0,3%	0,6%	1,7%	-12,1%
Nova Zel.	0,97	0,98	0,86	0,88	0,98	0,85	0,88	0,83	-0,5%	13,5%	-2,6%	5,8%
Norveška	0,88	0,73	0,78	0,82	0,86	0,78	0,82	0,85	1,6%	-6,2%	-4,9%	-4,1%
Švica	0,93	0,89	0,86	0,87	0,90	0,91	0,88	0,87	3,2%	-2,6%	-2,3%	-0,2%
ZDA	0,92	0,97	0,80	0,82	0,90	0,93	0,82	0,85	2,0%	3,8%	-3,4%	-3,7%

* Navadna aritmetična sredina davčnih primežev za države članice OECD, ki so stare članice EU.

** Navadna aritmetična sredina davčnih primežev za države članice OECD, ki so članice EU od leta 2004 – torej za Češko, Poljsko, Madžarsko in Slovaško .

*** APW – povprečni delavec v proizvodnji (angl. *average production worker*).

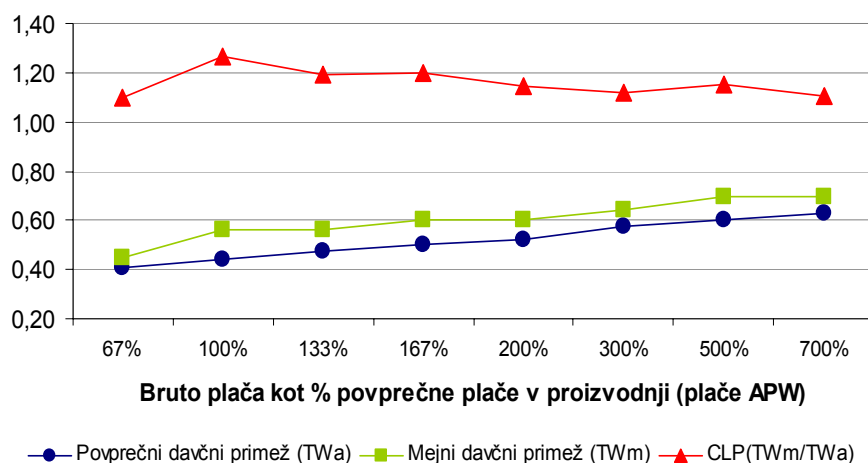
Vir: Lastni izračuni (za vse države razen Slovenije je vir podatkov OECD, 2007).

V Sloveniji se progresivnost obdavčitve dohodkov fizičnih oseb od leta 1996 do leta 2006 ni pomembno spremenila (glej Pril. 10). Leta 1996 je bil uveden progresiven davek na izplačane plače, katerega namen je bilo nadomestiti izpad sredstev v proračunu, ki je nastal zaradi zniževanja prispevnih stopenj za socialno varnost. Hkrati je bila namreč znižana stopnja prispevka za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje z 12,85 na 8,85 %. Z znižanjem prispevkov za socialno varnost in hkratno uvedbo davka na izplačane plače se je znižala obremenitev najnižjih plač. Tako bi naj razbremenili predvsem delovno intenzivne panoge, kjer so plače praviloma nižje od povprečja. Davek na izplačane plače, ki ga plačujejo pravne ali fizične osebe, ki izplačujejo plače, izkazuje navadno in strmo progresivnost (z višanjem bruto plače se davčna stopnja poveča ne le za znesek, ki presega neko mejo, temveč za

celotno bruto plačo). Vendar je bila realna raven bruto dohodka, na katerega se je aplicirala davčna stopnja višja od 4 %, v začetku postavljena zelo visoko. Progresivnost davka na izplačane plače se je od njegove uvedbe dvakrat zaostri (leta 1997 in 2002) – zvišale so se davčne stopnje za višje bruto plače, hkrati pa meje višjih davčnih razredov niso bile indeksirane, ampak je njihova nominalna vrednost ostala celo desetletje enaka. Slednje je pripeljalo do izrazite progresivne narave tega davka, ki pa je v procesu postopne odprave do leta 2009. Kljub tej posebnosti slovenskega davčnega sistema pa se progresivnost efektivne obdavčitve dohodkov v obdobju 1996-2006 ni bistveno spreminjala, kar prikazuje Priloga 10. Za obdobje 2006-2009 pričakujemo znižanje progresivnosti obdavčitve plač. Vzrok sta postopna odprava visoko progresivnega davka na izplačane plače do leta 2009 in znižanje najvišje mejne davčne stopnje za dohodke fizičnih oseb s 50 na 41 odstotkov v letu 2007 (ZDIP; ZDoh; ZDoh-1; ZDoh-2).

Slabost ocen davčnih primežev OECD je, kot smo že omenili, upoštevanje plač le do višine 167 % povprečne bruto plače (v proizvodnji). Slika 11 prikazuje povprečne in mejne davčne primeže za ravni plač vse do 7-kratne povprečne plače v proizvodnji. Kljub temu, da smo pokazali, da so mejni davčni primeži pri najvišjih plačah nevarno visoki, kazalec progresivnosti *CLP* ne kaže višje lokalne progresivnosti kot pri nižjih ravneh plač. Slednje je velika pomanjkljivost vseh predstavljenih mer lokalne progresivnosti, ki ne povejo nič o absolutni vrednosti davčnega bremena, temveč izražajo le razmerja med relativnimi vrednostmi (npr. razmerje med relativno spremembo davčne obveznosti in relativno spremembo bruto plače ali razmerje med relativno spremembo neto plače in relativno spremembo bruto plače). Pri analizi obdavčitve zvišanja plač je zato mejni davčni primež nepogrešljiv kazalec.

Slika 11: Progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela v Sloveniji pri različnih ravneh bruto plač v letu 2006



Opomba:

CLP - koeficient progresivnosti davčne obveznosti (za razlago glej podpoglavje 3.4.2).

APW – povprečni delavec v proizvodnji

Vir: Lastni izračuni.

4 DAVČNA POLITIKA IN TRG DELA

V drugem poglavju smo pokazali, da je pojav in vztrajanje brezposelnosti v veliki meri mogoče pojasniti s šoki, institucijami in interakcijo med njimi. Eden od institucionalnih dejavnikov, ki sooblikujejo značilnosti trga dela, je davčni sistem. Davčni sistem lahko vpliva na stanje na trgu dela preko več elementov. Če se omejimo na obdavčitev dohodkov iz dela, lahko na trg vplivajo:

- raven obdavčitve dohodkov iz dela,
- struktura obdavčitve dohodkov iz dela (delež posrednih in neposrednih davkov ter delež socialnih prispevkov v davčnem primežu),
- progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela,
- mejne davčne stopnje ob vstopu na trg dela in še kaj.

Na trg dela razen davkov na dohodke iz dela (dohodnine skupaj s prispevki za socialno varnost) vplivajo tudi druge vrste davkov (npr. davek od dohodka pravnih oseb³⁰), ki pa ne bodo predmet našega preučevanja. Pri preučevanju vpliva davčne politike na trg dela se bomo osredotočili na raven in progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela. **Raven obdavčitve dela** bomo razumeli kot povprečni davčni primež oziroma povprečno celotno davčno stopnjo (z upoštevanjem prispevkov za socialno varnost) za dohodke iz dela. **Progresivnost obdavčitve dela** bomo razumeli kot hitrost naraščanja povprečnega davčnega primeža z ravno dohodka iz dela oziroma višino mejnega davčnega primeža glede na povprečni davčni primež pri prehajanju v višji davčni razred. Kot smo pojasnili v poglavju 3.4.2, progresivnost izrazimo s koeficientom progresivnosti davčne obveznosti (*CLP*) ali s koeficientom progresivnosti neto plače (*CRIP*). Progresivnost obdavčitve dohodkov nas zanima predvsem zato, ker obdavčuje zvišanje plač in tako vpliva na raven plač zaposlenih z relativno visokim človeškim kapitalom.

O vplivu davčne politike na trg dela je bilo narejenih precej raziskav, ki jih lahko razdelimo v dve osnovni skupini. Prva skupina so bolj ali manj kompleksni teoretični modeli, drugo skupino pa predstavljajo empirične analize vpliva ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela.

Prvo skupino raziskav predstavljajo teoretični modeli, ki se osredotočajo na davčni primež kot temeljno institucijo trga dela (Hoel, 1990; Lockwood in Manning, 1993; Koskela in Vilmunen, 1996; Rasmussen, 1997; Pissarides, 1997; Sørensen, 1997; Muysken et al., 1999; Picard in Toulemonde, 2003; Bovenberg, 2006; Böhringer et. al, 2006; Koskela in Schöb, 1999 in 2007). Pri teoretičnih analizah gre pretežno za analizo porazdelitve davčnega bremena v različnih modelih trga dela ob upoštevanju različnih teorij ravnovesne brezposelnosti.

³⁰ Še posebej v majhnih odprtih državah z visoko mobilnostjo kapitala (sem spada tudi Slovenija) lahko namreč podjetja davke prevalijo na zaposlene v obliki nižjih bruto plač, ki jih izplačujejo delavcem (Bovenberg, 2006, str. 5).

Teoretični modeli vključujejo mehanizem določanja plač v gospodarstvu in različne nepravilnosti delovanja trga dela (npr. nadomestila za brezposelnost). Večina navedenih raziskav analizira poleg povprečne davčne stopnje tudi progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela in njen vpliv na trg dela. Predvsem zgodnje od navedenih raziskav so zaradi lažje analitične sledljivosti precej stilizirane, medtem ko sodobnejše raziskave upoštevajo, da je ponudba dela endogena, nekatere (na primer Sørensen, 1997 in Aronsson et al., 2002) vključujejo še časovno komponento, kompleksnejše (na primer Sørensen, 1997 in Böhringer et al., 2006) pa upoštevajo tudi določeno heterogenost ekonomskih subjektov. Raba teh modelov v ekonomski politiki je sicer omejena, vendar ponujajo vpogled v mehanizme preko katerih lahko davčna politika vpliva na trg dela.

Druga skupina raziskav so empirične raziskave, ki na osnovi empiričnih podatkov dajejo odgovor na teoretične analize o vplivu davkov na trg dela (glej Pril. 17 in Pril. 18). Nekatere izmed teh (na primer Elmeskov et al., 1998; Nickel in Layard, 1999; Blanchard in Wolfers, 2000; Bertola et al., 2002; Belot in Van Ours, 2004) preučujejo povezanost med celotnim davčnim primežem in stopnjo brezposelnosti, ne pa tudi vpliva progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela. Te raziskave temeljijo na izpeljanih statičnih teoretičnih modelih, ki upoštevajo interakcijo med temeljnimi institucijami trga dela. Izpopolnjene teoretično-empirične raziskave (Daveri in Tabelini, 2000; Nickell et al., 2003; Arpaia in Carone, 2004) vključujejo še časovno komponento, vendar podobno kot statične empirične raziskave obravnavajo le raven obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela³¹, ne pa tudi progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela. Vpliv progresivnosti obdavčitve plač na trg dela empirično testirajo v glavnem raziskave, ki se osredotočajo na posamezne države (glej Pril. 18). Le-te ocenjujejo učinek progresivnosti obdavčitve plač na trg dela (plače) v glavnem z regresijo plač na izbrane pojasnjevalne spremenljivke, med katerimi je tudi mera progresivnosti (v glavnem uporabljajo *CRIP*). Več držav pokriva raziskava Brunella in Sonedde (2006), ki vpliv davčne progresivnosti na zaposlenost preučita za 20 držav OECD.

Najprej bomo predstavili vpliv davkov na dohodke iz dela in njihove strukture na trg dela, kot ga narekujejo izsledki teoretičnih raziskav. Da bi ugotovili v kolikšni meri empirični podatki potrjujejo teoretični vpliv davkov na trg dela, je nato smiselno prikazati še temeljne izsledke empiričnih raziskav.

4.1 Teoretična analiza: mehanizem vpliva ravni in progresivnosti davkov na trg dela

Poglejmo si poenostavljen prikaz mehanizma vpliva spremembe ravni obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela, kot ga narekujejo teoretične analize. Pri tem sprva ne upoštevamo širšega institucionalnega okolja oziroma nepravilnosti delovanja trga. Najprej ločeno prikazujemo

³¹ Arpaia in Carone (2004) analizirata še vpliv strukture davčnega primeža na trg dela.

vpliv davčne obremenitve dohodkov iz dela na ponudbeno in povpraševalno stran trga dela, nato pa predstavljamo vpliv obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela ob interakciji ponudbe dela in povpraševanja po delu. Slednji primer nadgrajujemo z analizo spremembe davčne obremenitve dohodkov iz dela v različnih institucionalnih razmerah, kot narekujejo izsledki teoretičnih študij.

4.1.1 Vpliv davkov na obseg in kakovost ponudbe dela

Skladno s standardno teorijo trga dela je ponudba dela posameznika določena predvsem s preferencami v zvezi s potrošnjo in prostim časom, tržno neto plačo in drugimi dohodki posameznika. Uvedba davka na dohodke iz dela vpliva na koristi, ki izhajajo iz dela, in znižuje oportunitetne stroške prostega časa (Bovenberg, 2006, str. 14). Slednje vpliva na odločitev posameznika o vstopu na trg dela in obsegu ponudbe dela (število delovnih ur). Posamezniki so v splošnem na raven obdavčitve bolj občutljivi, ko vstopajo na trg dela, in manj občutljivi, ko se odločajo o ponudbi dodatnih ur dela. Občutljivost na raven obdavčitve pri vstopu na trg dela je relativno velika pri ženskah, katerih partnerji imajo zaposlitev, in precej manjša pri moških v aktivni delovni dobi (Carone in Salomäki, 2001, str. 7).

Povprečni in mejni davčni primež se razlikujeta po učinku na ponudbo dela. **Povprečni davčni primež** znižuje neto dohodek zaposlenega. Ob nespremenjeni ravni cen slednje privede do padca kupne moči zaposlenega, zaradi česar je ta pripravljen povečati ponudbo dela in si zagotoviti višji realni neto dohodek. Višja povprečna davčna stopnja privede do učinka dohodka in povečanja obsega ponudbe dela. Po drugi strani zvišanje **mejnega davčnega primeža** zniža oportunitetne stroške povečanja prostega časa, zaradi česar vodi do zmanjšanja obsega ponudbe dela (števila delovnih ur). Slednje imenujemo učinek substitucije dela za prosti čas. V kolikor se povečata tako povprečna in meja davčna stopnja, pri čemer ostane progresivnost obdavčitve dela nespremenjena, je učinek na obseg ponudbe dela odvisen od tega ali prevladuje učinek substitucije ali učinek dohodka. Negativen učinek substitucije prevlada nad pozitivnim učinkom dohodka, če je elastičnost substitucije med prostim časom in delom (potrošnjo) večja od ena (Bovenberg, 2006, str. 14-16). Naraščajoča krivulja ponudbe torej prikazuje, da učinek substitucije prostega časa za delo (potrošnjo) prevladuje nad učinkom dohodka. To pomeni, da bodo v splošnem ljudje delali več, če se plače zvišajo, in ne manj zaradi sočasnega zvišanja dohodka.

Občutljivost delavcev na spremembo ravni neto plače in s tem ravni obdavčitve dela izraža naklon krivulje ponudbe. Ponudba delavcev z nižjimi bruto plačami je praviloma bolj elastična (položna) kot ponudba delavcev z višjimi plačami, kar prikazuje Slika 12. Pri nižjih dohodkih je učinek substitucije večji kot pri višjih ravneh dohodkov, zaradi česar je krivulja ponudbe z naraščanjem ravni dohodka vse bolj toga (World Bank, 2005, str. 5-6; Røed in Strøm, 1999, str. 19). Ker je usposobljenost delavcev eden pomembnejših dejavnikov, ki

pojasnjuje razlike med plačami na trgu dela³², upravičeno predpostavljamo, da bo vpliv spremembe ravni davčne obremenitve dohodkov iz dela večji na zaposlenost manj usposobljenih delavcev kot na zaposlenost bolj usposobljenih delavcev.

Davčna politika pa ne vpliva le na obseg ponudbe dela, temveč tudi na njeno kakovost. Pod pojmom **kakovost ponudbe dela** razumemo napor in trud zaposlenih delavcev ter količino človeškega kapitala. V kolikor je obdavčitev dohodkov iz dela proporcionalna, na akumulacijo človeškega kapitala ne vpliva pod pogojem, da se stroški vlaganj v človeški kapital (izobraževanja in usposabljanja) odštejejo od davčne osnove pri enaki davčni stopnji kot je tista, po kateri so obdavčeni donosi vlaganj v človeški kapital (Heckman in Klenow, 1997, str. 67). Pogoj za nevtralnost obdavčitve dela za človeški kapital je torej proporcionalna obdavčitev plač z enako davčno obravnavo stroškov in koristi, ki izhajajo iz vlaganj v človeški kapital. Pa še slednje bi veljalo le v primeru eksogene ponudbe dela, medtem ko je v realnosti ponudba dela endogena. Ker ob obdavčitvi dohodkov iz dela praviloma pride do zmanjšanja obsega ponudbe dela, se vlaganja v človeški kapital znižajo, četudi je obdavčitev dohodkov iz dela proporcionalna. Vzrok je v intenzivnosti koriščenja človeškega kapitala, ki se zaradi manjše ponudbe dela zmanjša. Zato je vlaganje v človeški kapital manj privlačno, saj se donos na vložek zmanjša. Pri progresivnem obdavčenju dohodkov iz dela pa je negativen vpliv na človeški kapital očiten, saj so koristi, ki izhajajo iz vlaganj v človeški kapital (višja plača), obdavčeni po višji stopnji kot je tista, pri kateri so bili upoštevani davčno priznani stroški vlaganj v človeški kapital³³. Preko vpliva na akumulacijo človeškega kapitala lahko obdavčitev dohodkov iz dela na dolgi rok prizadene tudi produktivnost podjetja in dodatno vpliva na raven plač in zaposlenost (Bovenberg, 2006, str. 17-18 in 66).

4.1.2 Vpliv davkov na povpraševanje po delu

Obdavčitev dohodkov iz dela vpliva na stroške dela podjetij in s tem na njihovo povpraševanje po delu. Davek na dohodke iz dela ima z vidika podjetja podoben učinek kot zmanjšanje produktivnosti tega podjetja, zaradi česar se podjetje na uvedbo davka odzove z zmanjšanjem povpraševanja po delu (Bovenberg, 2006, str. 15).

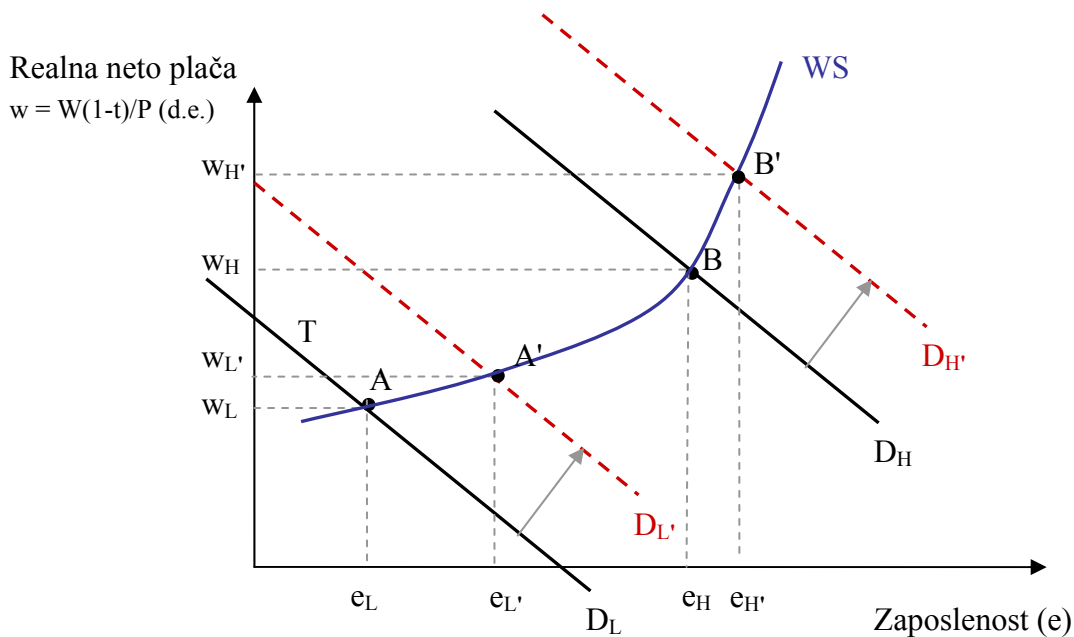
V primeru, ko znižanje davkov ali socialnih prispevkov vodi do znižanja stroškov dela, se krivulja povpraševanja po delu premakne v desno navzgor (glej Sliko 12 in Sliko 13). Kako se sprememba povpraševanja odrazi na ravni neto plač in zaposlenosti, je odvisno od naklona krivulje ponudbe dela (v nepopolno-konkurenčnem modelu od krivulje plačne funkcije, angl. *wage-setting curve*). Ko je slednja bolj položna, na trgu dela obstaja rigidnost plač, kar pomeni, da se spremembe povpraševanja odrazijo v opaznih spremembah ravni zaposlenosti.

³² Glej Tählín, 2006, str. 20-21.

³³ Negativen učinek progresivne obdavčitve dohodkov iz dela na akumulacijo človeškega kapitala je mogoče vsaj delno nevtralizirati s subvencijami programov izobraževanja in usposabljanja in z obveznim šolanjem (Bovenberg, 2006, str. 18).

Ko se krivulja ponudbe strmo vzpenja v desno navzgor (je toga), se plače zaposlenih ob znižanju davkov zvišajo in absorbirajo večji del znižanja davčnega bremena, zaradi česar ne pride do opaznejšega povečanja zaposlenosti (glej Sliko 12). Ob realni predpostavki, da je ponudba delavcev z nižjo neto plačo bolj elastična kot ponudba delavcev višjo neto plačo, je znižanje ravni obdavčitve plač pri spodbujanju zaposlenosti bolj uspešno pri zaposlenih z nižjimi dohodki iz dela (ki so v povprečju manj usposobljeni) kot pri zaposlenih z višjimi dohodki iz dela (ki so v povprečju bolj usposobljeni).

Slika 12: Teoretična analiza vpliva znižanja obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela



Opombe:

- D_L, D_L' – povpraševanje po nizko izobraženih delavcih pred oziroma po znižanju davkov
- D_H, D_H' – povpraševanje po visoko izobraženih delavcih pred oziroma po znižanju davkov
- w_L, w_L' – bruto plača nizko izobraženih delavcev pred oziroma po znižanju davkov
- w_H, w_H' – bruto plača visoko izobraženih delavcev pred oziroma po znižanju davkov
- e_L, e_L' – zaposlenost nizko izobraženih delavcev pred oziroma po znižanju davkov
- e_H, e_H' – zaposlenost visoko izobraženih delavcev pred oziroma po znižanju davkov
- WS – krivulja ponudbe dela oziroma v nepopolni konkurenci krivulja plačne funkcije

Vir: World Bank, 2005, str. 5

4.1.3 Interakcija med ponudbo dela in povpraševanjem po delu v različnih institucionalnih razmerah

Ekonomisti se strinjajo, da je za gospodarske posledice obdavčitve dohodkov iz dela ključna **efektivna ali dejanska davčna stopnja** in ne **statutarna (zakonsko predpisana) davčna stopnja** (Musgrave in Musgrave, 1989, 236-37; Arpaia in Carone, 2004, str. 4). Porazdelitev davčnega bremena (efektivna obdavčitev) in s tem končni učinek spremembe ravni obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela sta odvisna od interakcije med ponudbo dela in

povpraševanjem po delu v danem družbeno-gospodarskem okolju. Kakšna bo porazdelitev davčnega bremena (angl. *tax incidence*) med udeležence trga dela, je odvisno od elastičnosti povpraševanja po delu in elastičnosti ponudbe dela (oziroma krivulje plačne funkcije v primeru nepopolne konkurence). Bolj elastična kot je ponudba dela, manjši del bremena zvišanja davka lahko podjetja prevalijo na delavce v obliki nižjih bruto plač. Posledično se zvišajo stroški dela delodajalcev, zaradi česar le-ti zmanjšajo obseg zaposlovanja. Slednje bi na Sliki 12 prikazali s premikom krivulj povpraševanja D_L' in D_H' levo navzdol, tako da bi nov položaj teh dveh krivulj povpraševanja predstavljal krivulji D_L in D_H . V simulacijah vpliva davčne reforme na trg dela je torej potrebno čim bolj natančno oceniti naklon plačne funkcije.

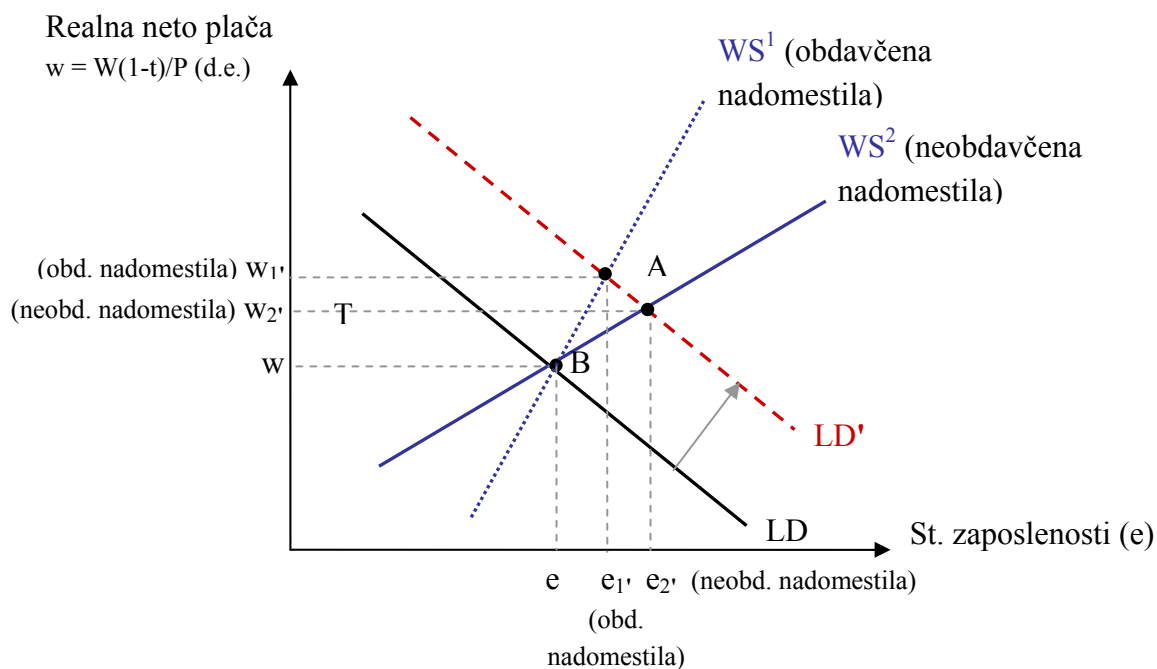
Poleg občutljivosti udeležencev trga dela na spremembe neto plač in stroškov dela je zelo pomembna še interakcija davčne politike z drugimi institucijami trga dela (Arpaia in Carone, 2004, str. 4). Pissarides (1997, str. 3) ugotavlja, da je naklon naraščajoče krivulje plačne funkcije v veliki meri odvisen od urejenosti sistema nadomestil za brezposelne in socialnih transferjev (ali so le-ti izraženi v fiksnem znesku ali vezani na raven neto plač) ter od njihove davčne obravnave.

Nadomestila za brezposelne in socialni transferji ustvarjajo prag plač za nizko usposobljene delavce. V kolikor plače padejo pod ta prag, se delavcem ne izplača ostati na trgu dela (Sørensen, 1997, str. 223). V kolikor se plače nahajajo nekoliko nad tem pragom, je odločitev odvisna od vrednotenja prostega časa. S teoretičnega vidika je vpliv spremembe ravni obdavčitve dohodkov iz dela na raven plač in zaposlenost v veliki meri odvisen od **davčne obravnave nadomestil za brezposelnost in socialnih transferjev** brezposelnim osebam ter od sistema določanja plač v gospodarstvu. Sprememba razmerja med neto nadomestilom za brezposelnost (ali neto socialnim prejemkom) in neto plačo, ki sledi davčni reformi v primeru različne davčne obravnave plač ter nadomestil za brezposelnost (ali socialnih prejemkov), lahko namreč vpliva na odločitev posameznika o vstopu na trg dela. Zato v nadaljevanju najprej obravnavamo vpliv obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela v preprostih primerih obdavčenosti in neobdavčenosti nadomestil za brezposelnost in socialnih transferjev. Nato bomo predstavili štiri osnovne modele trga dela (popolno konkurenčni model, model učinkovitih plač, model pogajanj in model iskanja) in pojasnili teoretične implikacije spremembe ravni in progresivnosti davka na dohodke iz dela v vsakem izmed teh modelov. Pri tem bomo upoštevali, da so učinki interakcije med spremembo ravni obdavčitve plač na eni strani in davčno obravnavo nadomestil za brezposelnost in socialnih transferjev na drugi strani podobni v vsakem od teh modelov.

Pissarides (1997, str. 3-8) za popolno-konkurenčen trg dela in tri modele nepopolno-konkurenčnega trga dela (model učinkovitih plač, model pogajanj in model iskanja) pokaže, da so v primeru neobdavčenih in fiksno določenih nadomestil za brezposelne neto plače bolj navzdol rigidne (naraščajoča plačna funkcija je položnejša) kot v primeru obdavčenosti nadomestil za brezposelnost ali njihove vezave na neto plače. V primeru neobdavčenih in

fiksno določenih nadomestil za brezposelnost zvišanje/znižanje davkov zviša/zniža razmerje med neto nadomestilom za brezposelnost in neto plačo, zaradi česar postane delo manj/bolj privlačno od prostega časa. V tem primeru je posledično krivulja ponudbe v vseh modelih trga dela bolj elastična kot bi bila v primeru obdavčenosti nadomestil za brezposelne ali njihove vezave na neto plačo (glej Sliko 13).

Slika 13: Vpliv znižanja davkov na dohodke iz dela v primeru različnih sistemov nadomestil za brezposelnost



Opombe:

WS - plačna krivulja

LD, LD' – povpraševanje po delu pred oziroma po znižanju davkov

w, w_1 – bruto plača nizko izobraženih delavcev pred oziroma po znižanju davkov

e, e_1 – zaposlenost delavcev pred oziroma po znižanju davkov

Oznaka » ' « pri oznakah plač (w) in stopenj zaposlenosti (e) označuje spremenljivke v primeru nižane davčne stopnje ($t' < t$). Kjer te oznake ni, gre za spremenljivko pri izhodiščni davčno stopnji t .

Indeks 1 – v primeru, ko so nadomestila za brezposelnost (ali socialni prejemki) obdavčena ali vezani na realne neto plače.

Indeks 2 – v primeru, ko so nadomestila za brezposelnost neobdavčena in izražena nominalno.

Vir: Arpaia in Carone, 2004, str. 6

Znižanje davkov na dohodke iz dela zniža stroške dela podjetij, zaradi česar le-ta povečajo povpraševanje po delu (na Sliki 13 to ponazarja premik krivulje povpraševanja po delu LD desno navzgor). V razmerah neobdavčenosti fiksno določenih nadomestil za brezposelne se ob znižanju davkov poveča razpon med neto plačami in neto nadomestili za brezposelnost, zaradi česar so delavci spodbujeni, da se v večjem obsegu odzovejo na povečano povpraševanje po delu (glej krivulji WS^1 in WS^2 na Sliki 13). V primeru obdavčenosti nadomestil za brezposelnost (ali vezave le-teh na neto plače) je vpliv davkov na zaposlenost

nižji kot v primeru, če so nadomestila za brezposelnost oproščena davkov, njihov znesek pa fiksno določen. Slednje velja v vseh modelih trga dela, ki jih opisujemo v nadaljevanju (Pissarides, 1997, str. 3; Arpaia in Carone, 2004. str. 4-6).

Implikacija za ekonomsko politiko je, da bo ukrep znižanja davkov na dohodke iz dela pri poskusu povečanja zaposlenosti lahko bolj uspešen, v kolikor so nadomestila (in socialni transferji) neobdavčeni in določenih v fiksnih zneskih (Pissarides, 1997, str. 8 in 29). Če bi bila nadomestila za brezposelnost obdavčena ali vezana na neto plače zaposlenih, bi bila namreč fleksibilnost plač v vseh modelih relativno velika in verjetno ne bi zagotavljala zadostne rigidnosti plač za pomemben vpliv na zaposlenost. Po drugi strani je zvišanje davka bolj škodljivo za raven zaposlenosti v primeru neobdavčenosti fiksno določenih nadomestil za brezposelnost in socialnih prispevkov.

Kakšen vpliv bo zvišanje davkov imelo na trg dela, je odvisno tudi od zasnovanosti **systema socialnega varstva**. V kolikor obstaja direktna povezava med plačanimi davki in prispevki za socialno varnost ter različnimi prejemki in nadomestili iz tega naslova (in to davkoplačevalci zaznajo)³⁴, zvišanje prispevkov ali davkov z namenom financiranja socialnih zavarovanj ne bo imelo pomembnega učinka na raven zaposlenosti. V tem primeru davkoplačevalci davčne izdatke razumejo kot neke vrste nakup pravic iz naslova socialnih zavarovanj in ne kot prisilno enostransko dajatev (Arpaia in Carone, 2004. str. 8; Garcia in Sala, 2006, str. 8).

Raven zaposlenosti je v veliki meri odvisna od fleksibilnosti plač. V kolikor bi plače bile popolnoma fleksibilne ponudba dela pa toga, bi se ob uvedbi ali zvišanju davkov neto plače ustrezno znižale, zato uvedba davka sama po sebi ne bi prizadela zaposlenosti. Ker pa v praksi na trgu dela obstaja določena stopnja rigidnosti plač, krivulje plačnih funkcij pa niso popolnoma toge, lahko sprememba ravni ali progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela vpliva na raven zaposlenosti in brezposelnosti³⁵. Raziskovalci so v zadnjih dveh desetletjih analizirali različne tipe davčnih reform v različnih kontekstih oziroma modelih trga dela, ki vključujejo različne nepravilnosti na trgu dela in se razlikujejo po **systemu določanja plač** zaposlenih. Osnovni **modeli trga dela** so:

- popolno-konkurenčen model trga (angl. *perfectly-competitive labour market model*), v katerem se tržna plača prosto določi na trgu dela, zaradi fleksibilnosti tako določenih plač pa se ponudba dela in povpraševanje po delu izenačita (slednje pomeni, da obstaja le prostovoljna brezposelnost²⁶, medtem ko neprostovoljne brezposelnosti ni);
- model učinkovitih plač (angl. *wage efficiency model*), v katerem so plače določene samostojno na strani delodajalcev, pri čemer predpostavljamo, da lahko podjetje s plačami, ki so višje od tržne ravni plač, spodbudi delavce k večji produktivnosti;

³⁴ Ta značilnost se najbolj odrazi v Skandinavskih državah, kjer v splošnem davkoplačevalci davke in prispevke povezujejo s socialno državo (Garcia in Sala, 2006, str. 3).

³⁵ **Prostovoljno brezposelnost** razumemo kot razliko med potencialno ponudbo dela in dejansko ponudbo dela pri dani ravni plač. Na kratek rok se lahko takšna brezposelnost pojavi tudi v popolni konkurenci (Pissarides, 1997, str. 6).

- model sindikalnih pogajanj (angl. *union bargaining model*) tipa »right to manage«, v katerem se udeleženci pogajanj (sindikati in predstavniki delodajalcev) pogajajo o plačah, zaradi določene stopnje monopolne moči sindikatov pa se pojavi neprostopoljna brezposelnost³⁶;
- model iskanja (angl. *labour market search model*), v katerem so udeleženci trga dela nepopolno informirani glede prostih delovnih mest in njihovih značilnostih. Zato morajo skozi dalj časa trajajoč in drag proces iskanja delovnih mest oziroma ustreznih kandidatov za le-te, da bi prišlo do ujemanja kandidata in prostega delovnega mesta. Ko pride do ujemanja, nastopi situacija bilateralnega monopola, v katerem poskuša vsaka od strani maksimirati svoje koristi.

Sørensen (1997, str. 226-230) ter Arpaia in Carone (2004, str. 38-46) ponudijo pregled teoretičnih učinkov dveh tipov davčnih reform za štiri temeljne modele trga dela. Obravnavana tipa davčnih reform sta:

- zvišanje povprečnih davčnih stopenj ob nespremenjeni progresivnosti (ob konstantnem razmerju med mejnimi in povprečnimi davčnimi stopnjami oziroma primeži);
- povečanje progresivnosti davkov (zvišanje mejne davčne stopnje ob nespremenjeni povprečni davčni stopnji – npr. ob povečanju splošne davčne olajšave);

Pri prvem tipu davčne reforme se celoten davčni izplen države a priori poveča (davčni prihodki se torej spremenijo), medtem ko drugi tip davčne reforme razumemo kot a priori davčno nevtralen (z vidika davčnih prihodkov države). Rezultati posamezne reforme se razlikujejo glede na teorijo trga dela oziroma model. V nadaljevanju povzemamo in dopolnjujemo značilnosti in posledice vsakega tipa davčne reforme v štirih modelih trga dela.

4.1.4 Vpliv ravni obdavčitve dela na trg dela v različnih modelih trga dela

Davki so po mnenju večine ekonomistov že v osnovi škodljivi za gospodarstvo. Če se raven obdavčitve plač še poveča, bi naj skladno s splošnim prepričanjem bil negativen učinek na trg dela še večji. Za različne modele trga dela bomo predstavili odzive delodajalcev in delojemalcev na zvišanje ravni obdavčitve dohodkov iz dela in končni učinek te spremembe. Pri tem bomo upoštevali, da zvišanje ravni obdavčitve dohodkov iz dela ob nespremenjeni progresivnosti prikažemo kot zvišanje povprečnih davčnih stopenj, pri čemer se mejne davčne stopnje prilagodijo navzgor tako, da se razmerje med mejnimi in povprečnimi davčnimi stopnjami ne spremeni.

V **modelu popolne konkurence**, kjer so plače fleksibilne, delavci pa se prosto odločajo o številu delovnih ur, se ob zvišanju povprečne davčne stopnje za dohodke iz dela povpraševanje po delu zmanjša. Hkrati se ob zvišanju povprečne davčne stopnje ob

³⁶ Pojem **neprostopoljna brezposelnost** označuje razliko med dejansko ponudbo dela in povpraševanjem po delu pri dani ravni plač.

nespremenjeni progresivnosti pojavita dva učinka na obseg ponudbe dela. Prvi je učinek dohodka (angl. *income effect*), saj se obseg ponudbe dela zaradi znižanja neto dohodka delavcev poveča. Da bi se ohranila enaka progresivnost, se ob zvišanju povprečne davčne stopnje zviša še mejna davčna stopnja, kar posameznika odvrta od dela (in potrošnje) k prostemu času. Pojavi se še učinek substitucije (angl. *substitution effect*), saj se obseg ponudbe dela zaradi višje mejne davčne stopnje (in s tem nižje neto nagrade za mejno enoto dela) zmanjša. Ker učinek substitucije običajno prevladuje nad učinkom dohodka, je krivulja ponudbe naraščajoča. Ker posledično podjetja višjih davkov ne morejo v celoti prevaliti na zaposlene, se povpraševanje po delu in zaposlenost zmanjšata – v kakšni meri, je odvisno od elastičnosti ponudbe dela (Sørensen, 1997, str. 227; Arpaia in Carone, 2004, str. 46). Pissarides (1997, str. 26) s simulacijami utemelji, da je v modelu popolne konkurence vpliv spremembe povprečne davčne stopnje (ob nespremenjeni progresivnosti) na zaposlenost majhen, saj bi naj spremembe davka v večjem delu absorbirale fleksibilne plače.

V **modelu učinkovitih plač** so implikacije zvišanja davkov nekoliko drugačne. Spomnimo se, da so plače v tem modelu določene samostojno na strani delodajalcev, pri čemer predpostavljamo, da lahko podjetje s plačami, ki so višje od tržne ravni plač, doseže večjo produktivnost. Skladno s teorijo učinkovitih plač višje plače delavce spodbudijo k delovni prizadevnosti, zmanjšajo lenarjenje, znižajo stopnjo zapuščanja delovnih mest in povečajo moralno odgovornost. NeprostoVOLjna brezposelnost, ki se pojavi v tem modelu, je način discipliniranja delavcev. Ob zvišanju povprečne davčne stopnje za dohodke iz dela (pri nespremenjeni progresivnosti) pa postane izplačevanje relativno visokih plač za podjetje dražje, vendar to še ne pomeni nujno zmanjšanje obsega zaposlovanja. Končni učinek je odvisen od davčne obravnave nadomestil za brezposelnost in način določanja le-teh.

- V kolikor so nadomestila za brezposelnost vezana na neto plače ali obdavčena po enaki stopnji kot plače, se ob zvišanju davka na dohodke iz dela neto nadomestitveno razmerje (razmerje med neto nadomestilom za brezposelnost in neto plačo) ne spremeni. Posledično sama raven obdavčitve dohodkov iz dela ne vpliva pomembno na raven zaposlenosti, saj lahko podjetja ob zvišanju povprečne davčne stopnje neto plače prilagodijo navzdol, ker preteča brezposelnost opravlja vlogo discipliniranja zaposlenih (Arpaia in Carone, 2004, str. 43).
- V primeru neobdavčenih in fiksno določenih nadomestil za brezposelnost postane brezposelnost kot način discipliniranja zaposlenih manj učinkovit način vplivanja na produktivnost. Ob zvišanju povprečne davčne stopnje se privlačnost brezposelnosti kot alternative poveča, kar prisili delodajalce v zvišanje plač. Posledica je nižja zaposlenost, saj plače še bolj presegajo tržno raven plač (Sørensen, 1997, str. 227; Pissarides, 1997, str. 23). Negativen učinek zvišanja povprečne davčne stopnje na zaposlenost je v tem modelu večji kot v modelu popolne konkurence, k čemer prispeva bolj elastična krivulja ponudbe dela, kot jo zasledimo v popolni konkurenci.

Pissarides (1997, str. 28) se sicer strinja, da je v tem modelu učinek zvišanja povprečne ravni obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela večji kot v razmerah popolne konkurence, a še vedno zelo majhen (skoraj zanemarljiv glede na spremembo davka).

V **modelu sindikalnih pogajanj** tipa »right to manage« se udeleženci pogajanj (sindikati in predstavniki delodajalcev) pogajajo o plačah. Zaradi določene stopnje monopolne moči sindikatov se tudi v tem modelu pojavi neprostoVOLjna brezposelnost. Sindikati pri pogajanjih oklevajo med zaposlenostjo in višjimi plačami, pri čemer med tema ciljema obstaja odnos izključljivosti (angl. *trade-off*). V kolikor država dvigne povprečne davčne stopnje ob nespremenjeni progresivnosti (poveča se torej tudi mejna davčna stopnja) se zmanjša povpraševanje po delu. Končni rezultat te spremembe je odvisen od urejenosti sistema nadomestil za brezposelne (ali socialnih transferjev).

- V kolikor so nadomestila neobdavčena in določena v fiksnem znesku (neodvisna od gibanja neto plač), se ob zvišanju davkov na dohodke iz dela poveča neto nadomestitveno razmerje. Pogajalska moč sindikatov se tako poveča, zaradi česar bodo le-ti motivirani za doseganje višjih neto plač, kar vodi v padec zaposlenosti (Sørensen, 1997, str. 227-228).
- V kolikor so nadomestila za brezposelnost vezana na neto plače ali obdavčena po enaki stopnji kot plače, se o neto nadomestitveno razmerje ob zvišanju davkov na dohodke iz dela ne spremeni. Sindikati bodo pripravljene nositi del davčnega bremena v obliki nižjih neto plač, delno pa se višji davki odrazijo v manjši zaposlenosti. Padec zaposlenosti je nižji kot v prejšnji alineji (Arpaia in Carone, 2004, str. 45-46).

V **modelu iskanja** na trgu dela so udeleženci trga dela nepopolno informirani glede prostih delovnih mest in njihovih značilnosti. Zato morajo skozi dalj časa trajajoč in drag proces iskanja delovnih mest oziroma ustreznih kandidatov za le-te, da bi prišlo do ujemanja kandidata in delovnega mesta. Ko pride do ujemanja, nastopi situacija bilateralnega monopola, v katerem poskuša vsaka od strani maksimirati svojo koristnost. Končni rezultat zvišanja povprečne davčne stopnje za dohodke iz dela (ob nespremenjeni progresivnosti) je odvisen od urejenosti sistema nadomestil za brezposelne (ali socialnih transferjev).

- Če se država odloči za zvišanje povprečne davčne stopnje za dohodke iz dela, pri čemer se neto nadomestila za brezposelnost ne spremenijo (so neobdavčena in določena v fiksnem znesku), se zaradi povečanja neto nadomestitvenega razmerja pogajalski položaj iskalca zaposlitve izboljša. Slednje podobno kot v modelu sindikalnih pogajanj vodi do višjih bruto plač in povečanja brezposelnosti (Sørensen, 1997, str. 229).
- Povečanje brezposelnosti zaradi zvišanja povprečne davčne stopnje za dohodke iz dela bo manjše v primeru obdavčenosti nadomestil za brezposelnost ali njihove vezave na neto plače. V tem primeru se višji davek namreč porazdeli med podjetje in zaposlenega.

Teoretične raziskave v splošnem narekujejo, da v vseh štirih modelih trga zvišanje povprečne davčne stopnje ob nespremenjeni progresivnosti privede do nižje zaposlenosti (glej Tab. 5 na str. 62). Kakšno bo znižanje zaposlenosti, je v popolni konkurenci odvisno od elastičnosti krivulje ponudbe, v nepopolni konkurenci pa od naklona naraščajoče krivulje plačne funkcije.

4.1.5 Vpliv progresivnosti obdavčitve dela na trg dela v različnih modelih trga dela

Razširjeno prepričanje je, da progresivna obdavčitev vodi do destimulacije ponudbe dela in naporov delavcev. To prepričanje lahko upravičimo v kontekstu konvencionalne analize ponudbe dela, ki pravi, da povečanje progresivnosti davkov ob nespremenjeni povprečni davčni stopnji (a priori prihodkovno nevtralna davčna reforma) znižuje delovne napore in škodi zaposlenosti. Stvari pa se spremenijo drugih modelih, predvsem v sindikaliziranih gospodarstvih, kjer imajo sindikati močno vlogo pri plačnih pogajanjih.

V **modelu popolne konkurence** se torej povečana progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela (višja mejna davčna stopnja ob nespremenjeni povprečni davčni stopnji) odrazi v nižji zaposlenosti, saj ima podjetje z dodatno uro dela višje stroške ali pa delavcu za dodatno delovno uro pripada nižje neto plačilo kot pred reformo. Sørensen (1997, str. 226-227) meni, da v zadnjem primeru pride do učinka substitucije dela za prosti čas in do zmanjšanja obsega ponudbe dela. Padeč zaposlenosti ob višji progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela predvidita tudi Arpaia in Carone (2004, str. 39). Pissarides (1997, str. 9) nasprotno pojasnjuje, da progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela v tem modelu ni pomembna.

V **modelu učinkovitih plač** po zaključku Sørensen (1997, str. 228) zvišanje mejnih davčnih stopenj ob nespremenjeni povprečni davčni stopnji za dohodke iz dela povzroči, da je zvišanje stroškov dela manj učinkovito pri spodbujanju produktivnosti, saj vodi do nižjega porasta neto plač delavcev. Posledično bodo delodajalci manj motivirani za izplačevanje visokih plač, kar vodi do znižanja ravni plač in s tem do povečanja zaposlenosti na trgu. Vendar rezultati različnih avtorjev tudi tukaj niso popolnoma skladni. Tudi Hoel (1990) ter Picard in Toulemonde (2003) potrjujejo, da večja progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela privede do prilagoditve plač navzdol, znižanja brezposelnosti in hkrati do zmanjšanja delovnih naporov. Pissarides (1997) nasprotno meni, da je progresivnost davka v tem modelu nepomembna. Koskela in Schöb (2007, str. 20) naposled analitično pokažeta, da povečanje progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela preko prilagoditve plač v tem modelu vodi v zmanjšanje delovnih naporov in nižje produktivnosti dela. Ali pri tem pride do povečanja ali zmanjšanja zaposlenosti, je odvisno od predhodne ureditve davčnega sistema (ravni davčnega primeža) in elastičnosti povpraševanja po delu glede na delovne napore delavcev. Višji kot je predhodni davčni primež, večji bo negativen vpliv povečanja progresivnosti davka na delovne napore zaposlenih in njihovo produktivnost, s čimer preprečuje pozitiven učinek prilagoditve plač navzdol na zaposlenost.

V primeru **modela sindikalnih pogajanj** tipa »right to manage«, kjer sindikati v plačnih pogajanjih oklevajo med zaposlenostjo in višjimi plačami, zvišanje mejne davčne stopnje za dohodke iz dela podraži zvišanje neto plač. Zvišanje neto plač za denarno enoto sedaj zahteva večjo žrtev v obliki zmanjšanja zaposlenosti. Posledično bo višja progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela ob nespremenjeni povprečni davčni stopnji vodila do večje zaposlenosti, saj bodo sindikati omilili svoje plačne zahteve (učinek prilagoditve plač, angl. *wage moderation*

effect)³⁷. Poleg učinka prilagoditve plač se pojavi tudi učinek ponudbe dela (angl. *labour supply effect*), kar pomeni, da višja progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela zmanjša spodbude za delo in s tem ponudbo dela ter privede do pozitivnega pritiska na plače. V kolikor v modelu prevlada učinek prilagoditve plač nad učinkom ponudbe, pride do znižanja plač in povečanja zaposlenosti, ker je precej verjeten rezultat (Boeters, 2004, str. 170; Sørensen, 1997, str. 227-228)³⁸.

V **modelu iskanja** na trgu dela, v katerem se po procesu iskanja delodajalec in iskalec zaposlitve pogajata o plači, je ob zvišanju mejnih davčnih stopenj za dohodke iz dela (ob nespremenjenih povprečnih davčnih stopnjah) optimalna rešitev znižanje bruto plače zaposlenega, kar vodi do večje zaposlenosti. Če bi se zaradi višje mejne davčne stopnje zvišale bruto plače, bi prišlo do porasta stroškov dela delodajalca in posledičnega znižanja zaposlenosti, kar v celoti ne ugaja nobeni strani. Delavci sedaj manj žrtvujejo, če pristanejo na znižanje bruto plače, saj del znižanja nosi država v obliki nižjega davčnega izplena (Sørensen, 1997, str. 229).

Vse sodobne teorije trga dela, ki uspejo pojasniti neprostovoljno brezposelnost (zadnje tri), v glavnem narekujejo, da večja progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela vodi do prilagajanja plač navzdol in večje zaposlenosti. Povzetek učinka spremembe ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela prikazuje Tabela 5, ki smo jo dopolnili z opombami glede vpliva progresivnosti na zaposlenost v posameznih modelih trga (slednje je označeno z številkami v oklepajih). S tem želimo opozoriti, da končni vpliv spremembe progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na zaposlenost ni povsem dorečen – to velja predvsem za model učinkovitih plač in delno za model popolne konkurence. Za model sindikalnih pogajanj in model iskanja obstaja večji konsenz glede pozitivnega vpliva progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na zaposlenost. Vendar je zmanjšanje brezposelnosti le ena plat višje progresivnosti. Druga, manj zaželeno, je **izguba učinkovitosti trga dela** zaradi višjih mejnih davčnih stopenj (glej Tab. 5).

³⁷ Ta učinek sta opredelila Lockwood in Manning (1993), pojasnita ga tudi Brunello in Sonedda (2006, str. 129).

³⁸ Negativno povezanost med progresivnostjo obdavčitve dohodkov iz dela in ravno plač (in s tem brezposelnostjo) potrđita tudi Koskela in Vilmunen (1996), ki pojasnjujeta, da je ta negativna povezanost robustna za vse tri tipe modelov pogajanj (za model pogajanj tipa “right to manage”, model učinkovitih pogajanj in model monopolnih pogajanj). V modelu “right to manage” se sindikati in delodajalci pogajajo o plačah, medtem ko delodajalci obseg zaposlenosti določijo samostojno glede na plače. V modelu učinkovitih pogajanj (angl. *efficient bargaining*) se delodajalci in sindikati pogajajo tako o plačah kot o zaposlenosti. V tretjem modelu, modelu monopolnih pogajanj (angl. *monopoly bargaining*), so plače določene s strani sindikatov, ki maksimira svojo kriterijsko funkcijo glede na krivuljo povpraševanja po delu.

Tabela 5: Vplivi davčnih reform na zaposlenost v različnih modelih trga dela

UKREP	Model popolne konkurence	Model učinkovitih plač	Model sindikalnih pogajanj	Model iskanja
	vpliv na zaposlenost			
Zvišanje povprečne davčne stopnje	negativen	negativen	negativen	negativen
Zvišanje progresivnosti	nevtralen / negativen (1)	pozitiven (1) (2)	pozitiven	pozitiven (3)
Narava izgube učinkovitosti kot posledica višje progresivnosti	Vpliv na odločitev: delo (potrošnja) - prosti čas	Zmanjšanje učinkovitosti dela	Vpliv na odločitev: delo (potrošnja) - prosti čas	Zmanjšanje učinkovitosti iskanja dela (4)

Opombe:

Bovenberg in Van der Ploeg (1994) ter Pissarides (1997) analizirajo vpliv davkov v vseh štirih modelih. Sicer so najbolj razširjeni modeli pogajanj, za katere so vpliv davkov v prvem obdobju preučevali Hersoug (1984), Lockwood in Manning (1993) ter Holmlund in Kolm (1995). Učinek davčnih sprememb v modelu učinkovitih plač sta že zelo zgodaj preučevala Hoel (1990) in Pissauro (1991). Ljungqvist in Sargent (1995) ter Pissarides (1997) so proučevali različne tipe modelov iskanja.

(1) Pissarides (1997, str. 9) sicer utemeljuje, da v modelu popolne konkurence in učinkovitih plač zgolj sprememba progresivnosti davka ne vpliva na zaposlenost.

(2) Rezultati različnih avtorjev niso popolnoma skladni. Hoel (1990) prvi potrdi pozitiven učinek progresivnosti obdavčitve plač na zaposlenost. Pissarides (1997) ne najde značilne povezanosti. Picard in Toulemonde (2003) utemeljita, da progresivnost obdavčitve plač privede do prilagoditve plač navzdol ter znižanja brezposelnosti in delovnih naporov. Koskela in Schöb (2007) analitično pokažeta, da povečanje progresivnosti obdavčitve plač v modelu učinkovitih plač vodi v zmanjšanje delovnih naporov in nižje produktivnosti. Končni rezultat je odvisen od predhodne ureditve davčnega sistema in elastičnosti povpraševanja po delu glede na delovne napore delavcev.

(3) Pozitiven vpliv potrdi več raziskav na osnovi precej robustnih rezultatov (npr. Koskela in Vilmunen, 1996; Koskela in Schöb 1999).

(4) Tudi Gentry in Hubbard (2002) s teoretično analizo v modelu iskanja in panelno empirično analizo potrdita, da povečana stopnja progresivnosti zmanjša motivacijo za iskanje zaposlitve udeležencev na trgu dela.

Vir: Sørensen, 1997, str. 227, z lastno dopolnitvijo.

Narava znižanja učinkovitosti zaradi zvišanja mejne davčne stopnje za dohodke iz dela se med modeli trga dela razlikuje. V primeru **popolne konkurence** na trgu dela prehod iz proporcionalne v progresivno obdavčitev dohodkov iz dela zniža učinkovitost trga dela zaradi vpliva na izbiro posameznika med delovnim in prostim časom. V modelih **nepopolne konkurence** uvedba določene stopnje progresivnosti sicer vodi do znižanja brezposelnosti, vendar je smiselna le, če socialne koristi večje zaposlenosti odtehtajo stroške nižje učinkovitosti. V modelu sindikalnih pogajanj je neučinkovitost povezana z motnjo v izbiri med prostim časom in delom. V modelu učinkovitih plač višja mejna davčna stopnja vodi do večjega lenarjenja, v modelu iskanja pa do manj učinkovitega procesa iskanja zaposlitve (Sørensen, 1997, str. 227).

Trgi dela večine razvitih evropskih držav so zaznamovani različnimi nepravilnostmi. Slednje pojasnijo teorije ravnovesne brezposelnosti, kamor uvrščamo zadnje tri od predstavljenih modelov trga dela. Vsaka od teh teorij pojasnjuje določen vidik nepravilnosti delovanja trga

dela. Glede zvišanja ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela dajejo vsi trije modeli podobne napovedi glede smeri vpliva na zaposlenost. Zvišanje ravni obdavčitve dohodkov iz dela ob nespremenjeni progresivnosti v splošnem vodi do zmanjšanja zaposlenosti, medtem ko bi naj višja progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela zaposlenost povečala. Konsenz glede teh ugotovitev je največji v primeru modela pogajanj na trgu dela, ki je najbolj zanimiv za raziskovalce.³⁹ Skladno s teoretičnimi ugotovitvami torej pričakujemo, da bosta obe vrsti davčnih reform v večjem delu EU vplivali na raven zaposlenosti. Ali se je ta vpliv pokazal tudi v praksi, je empirično preverjala vrsta ekonomistov. Izsledke raziskav navajamo v nadaljevanju.

4.2 Izsledki empiričnih raziskav o vplivu davkov in njihove progresivnosti na trg dela

O vplivu ravni obdavčitve dohodkov iz dela na trg dela je bilo narejenih precej empiričnih raziskav (glej Pril. 17), ki pa ne dajejo nedvoumnih in zanesljivih rezultatov. Študije v glavnem potrjujejo, da raven obdavčitve dohodkov iz dela bolj ali manj značilno negativno vpliva na zaposlenost (Elmeskov et al., 1998; Nickell in Layard, 1999; Garibaldi in Mauro, 1999; Bertola et al., 2001; Nickell, 2003; Belot in Van Ours, 2004), a se ne skladajo povsem glede jakosti in značilnosti vpliva. Nickell in Layard (1999), Nickel et al. (2003) ter Blanchard in Wolfers (2000) potrdijo, da je učinek višje davčne stopnje za dohodke iz dela na brezposelnost pozitiven, vendar majhen. Nickell in Layard (1999) ter Nickell et al. (2003) pokažejo, da se v državah OECD le majhen del spremembe davka na dohodke iz dela odrazi v spremembi ravni zaposlenosti, in da je davčna politika le delno prispevala k znižanju brezposelnosti v državah OECD od zgodnjih 80. let (od takrat je davčni primež zaradi padca mejnih davčnih stopenj za dohodke fizičnih oseb opazno upadel). Tudi Elmeskov et al. (1998) so potrdili, da je učinek znižanja davčnega primeža na zaposlenost majhen. Po drugi strani Belot in Van Ours (2004) ne zaznata značilnega učinka davčnega primeža na zaposlenost. Podobno ugotovijo Bertola et al. (2002). Vse navedene raziskave so bile narejene za države OECD. Na države EU se je posebej osredotočilo malo študij, med katerimi velja izpostaviti študiji, ki so ju naredili Daveri in Tabellini (2000) ter Arpaia in Carone (2004).

³⁹ Glede na značilnosti sistema določanja plač lahko najbolj razvite države razdelimo v tri skupine. Prvo tvorijo kontinentalne evropske države z Avstralijo, za katere je značilna precejšnja moč sindikatov, ki se o plačah pogajajo decentralizirano. Drugo skupino držav predstavljajo skandinavske države, v katerih so sindikati veliki, sistem določanja plač pa je centraliziran. Tretjo skupino držav sestavljajo anglosaksonske države z Japonsko, kjer je sistem določanja plač še najbližje tržnemu. Nekatere države se glede na značilnosti pogajanj na trgu dela umeščajo med dve od opredeljenih skupin (Daveri in Tabellini, 1997, str. 22). Tako bi lahko Nizozemsko in Belgijo vključili ali med kontinentalne evropske države ali med skandinavske države. Avstralija je na robu prve in tretje skupine. Blizu skandinavskih držav pa bi lahko umestili še Avstrijo in Švico (Garcia in Sala, 2006, str. 13-15).

Daveri in Tabellini (2000) potrdita, da sta upočasnitev gospodarske rasti in povečanje relativne brezposelnosti v kontinentalni Evropi v 70. in 80. letih 20. stoletja povezani z višjimi davki, kar pa ne velja za druge industrializirane države OECD. S študijo potrdita precej močan negativni vpliv eksogenega in trajnega povečanja davkov na dohodke iz dela na povpraševanje po delu v državah kontinentalne Evrope. Arpaia in Carone (2004) pa opozorita, da so učinki na trg dela predvsem kratkoročne ali največ srednjeročne narave. Na kratek ali srednji rok namreč na trgu dela obstaja določena stopnja rigidnosti, zaradi katere ob povišanju obdavčitve dohodkov iz dela pride do povečanja stroškov dela in posledično negativnega vpliva na ustvarjanje delovnih mest in zaposlenost. Končni učinek davčne reforme je odvisen od interakcije med različnimi institucionalnimi in drugimi dejavniki trga dela. Arpaia in Carone (2004) zato menita, da je v tržnem gospodarstvu na dolgi rok vpliv obdavčitve dohodkov iz dela na ravnovesno zaposlenost omejen. V razmerah popolne konkurence bi naj bili davki za trg dela nevtralni, saj je ponudba dela popolnoma neelastična.

V splošnem velja, da večja in bolj dolgoročna kot je rigidnost plač, večji in bolj dolgoročen bo pozitiven vpliv višjih davkov (višje povprečne davčne stopnje) na stroške dela in s tem negativen vpliv na zaposlenost. Rigidnost plač v gospodarstvu je povezana s sistemom določanja plač. Daveri in Tabellini (2000, str. 21) pokažeta, da imajo davčne reforme največji vpliv na zaposlenost, če so plačna pogajanja decentralizirana in sindikati vplivni, a ne preveč veliki. Nickell et al. (2003) to ugotovitev potrdijo in poudarijo, da je pozitiven učinek znižanja davčne stopnje za dohodke iz dela na zaposlenost relativno velik predvsem v državah z visoko stopnjo koordinacije med sindikati. Negativen vpliv zvišanja davčne stopnje za dohodke iz dela na zaposlenost oslabi v primeru centraliziranega določanja plač.

Ugotovitve teoretičnih analiz, ki pravijo, da v modelih nepopolne konkurence (predvsem v modelu sindikalnih pogajanj) obstaja negativen vpliv progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na plače in pozitiven vpliv na zaposlenost, v glavnem podpirajo tudi izsledki številnih empiričnih raziskav za posamezne države (glej Pril. 18)⁴⁰. Te raziskave **učinek progresivnosti obdavčitve plač na trg dela** (na plače) v glavnem ocenjujejo z regresijo plač na izbrane pojasnjevalne spremenljivke, med katerimi je tudi mera progresivnosti (v glavnem *CRIP*). Vendar se ocenjena velikost vpliva med raziskavam precej razlikuje, zato je kvantitativni učinek reform zelo težko napovedati. Schneider (2005) na osnovi podatkov za Nemčijo pokaže, da je v tej državi povečana progresivnost obdavčitve plač privedla do znižanja plač zaposlenih. Učinek davčne progresivnosti na zaposlene z višjimi plačami je

⁴⁰ Pregled raziskav o povezanosti med stopnjo davčne progresivnosti in ravnjo bruto plač ponudijo Sørensen (1997, str. 230) ter Røed in Strøem (1999, str. 29-30). Na osnovi pregleda enajstih empiričnih raziskav za zahodne evropske države Sørensen (1997, str. 230) potrdi naslednji hipotezi:

- zvišanje povprečne davčne stopnje pozitivno vpliva na realne bruto plače in
- zvišanje mejne davčne stopnje negativno vpliva na realne bruto plače.

Vendar se ocenjena velikost vpliva med raziskavam precej razlikuje, zato je kvantitativni učinek reform zelo težko napovedati. Avtor zaključí s spoznanjem, da je mogoče neprostovoljno brezposelnost znižati s povečanjem progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela.

manj značilen in manjši kot na zaposlene z nižjimi plačami. Brunello in Sonedda (2007) na podlagi analize panelnih podatkov 20 držav OECD potrđita, da je vpliv progresivnosti na brezposelnost odvisen od tega, ali gre za centralizirana ali decentralizirana plačna pogajanja. Izsledki njune analize kažejo, da v primeru panožnih plačnih pogajanj večja progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela vodi do znižanja plač in zmanjšanja brezposelnosti (povečanja zaposlenosti). Rezultat je obraten, če so plačna pogajanja centralizirana.

Ker se sistem določanja plač med državami razlikuje⁴¹, empirične raziskave narekujejo različen vpliv sprememb ravni in progresivnosti obdavčitve plač na zaposlenost. V Sloveniji so plačna pogajanja blizu centraliziranih, čeprav se spremembe počasi odvijajo v smeri decentralizacije. Slednje bi skladno z izsledki empiričnih raziskav pomenilo, da bi bilo znižanje obdavčitve dohodkov iz dela uspešen ukrep spodbujanja zaposlovanja, medtem ko je učinek znižanja progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela nedorečen (saj so plačna pogajanja še vedno precej centralizirana). Kljub poenostavljenima splošnima sklepoma, da raven davčne obremenitve dohodkov iz dela v splošnem negativno vpliva na zaposlenost, progresivnost obdavčitve pa ima na raven zaposlenosti pozitiven vpliv, implikacije za davčno politiko niso jasne. Bovenberg (2006, str. 3-4) v modelu splošnega ravnotežja pokaže, da pri oblikovanju sistema obdavčitve plač prihaja do odnosa izključljivosti (angl. *trade-off*) med različnimi cilji, povezanih s trgom dela. Zato je pred oblikovanjem davčnega sistema potrebno analizirati stanje na trgu dela in določiti prioritete oziroma glavne ciljne usmeritve skladno s katerimi bi bilo potrebno delovati. V kolikor je naš cilj zmanjšanje brezposelnosti nasploh, bi naj bili ukrepi usmerjeni v ustvarjanje zadostne vrzeli med neto dohodki iz dela in neto prejemki iz naslova socialnih transferjev ali nadomestil za brezposelnost (omenili smo že, da je v EU to nepriljubljen ukrep). Cilj povečanja ne le obsega, temveč tudi kakovosti ponudbe dela, pa narekuje večjo razpršenost plač (večje plačne razlike med delavci) in s tem nižjo progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela.

4.3 Progresivnosti obdavčitve dela in zmanjšanje učinkovitosti gospodarstva

Vsak davek vpliva na obnašanje ekonomskih subjektov. Za gospodarstvo je najmanj škodljiv davek, ki v najmanjši meri spreminja odločitve posameznika. Tak davek ni odvisen od višine dohodka ali bogastva davkoplačevalca, zato ga imenujemo glavarina (angl. *lump-sum tax*). Za tak davek velja, da posamezniki nanj ne morejo vplivati s svojimi odločitvami. Pri obdavčitvi dohodkov iz dela pa je v nekaterih državah davek določen proporcionalno glede na dohodke, v veliki večini držav pa je določen s progresivno davčno lestvico. Slednje vpliva na odločitve

⁴¹ Na evropskih trgih dela se v nekaterih državah plače določajo centralizirano na ravni države (predvsem v Skandinavskih državah), v drugih državah plačna pogajanja potekajo na ravni panoge (v večjem delu kontinentalne Evrope), v Veliki Britaniji in na Irskem pa je določanje plač še najbližje tržnemu principu, pogajanja pa se odvijajo na ravni podjetij.

udeležencev trga dela o prostem času in obsegu dela in ustvarja mrtvo izgubo (angl. *deadweight loss*), ki označuje zmanjšanje učinkovitosti gospodarstva (Røed in Strøm, 1999, str. 7).

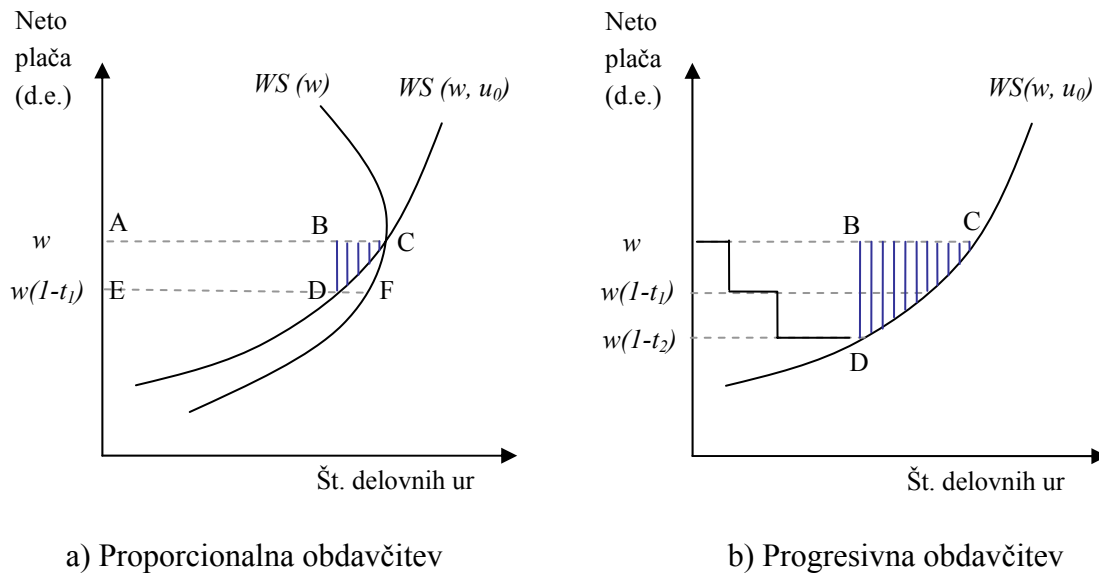
Uvedba davka na dohodke iz dela v popolno-konkurenčnem okolju privede do manjše zaposlenosti in s tem do manjših količin proizvodnje. Po uvedbi davka (na ali iz bruto plače) je neto plača zaposlenega nižja od stroškov dela za delodajalca. Zato delodajalci najamejo manjše število delavcev kot pred uvedbo davka, ki prejmejo nižje neto plače (koliko nižje je odvisno od elastičnosti ponudbe dela). Le popolnoma toga ponudba dela bi ohranila stroške delodajalcev na enaki ravni kot pred uvedbo davka, pri čemer ne bi prišlo do zmanjšanja zaposlenosti. Verjetni končni rezultat uvedbe davka na dohodke iz dela bodo torej nižje neto plače, višji stroški dela in manjša zaposlenost. Zmanjšanje učinkovitosti je enako mrtvi izgubi, ki je razlika med zmanjšanjem koristi vseh udeležencev trga dela (delodajalcev in delavcev) zaradi uvedbe davka in zneskom davka, ki ga je pobrala država. Kakšno bo zmanjšanje učinkovitosti oziroma mrtva izguba zaradi uvedbe (progresivnega) davka, je odvisno od plačne elastičnosti krivulj ponudbe dela in povpraševanja po delu (Carone in Salomäki, 2001, str. 8).

Mrtva izguba je v primeru progresivne obdavčitve dohodkov iz dela večja kot v primeru proporcionalne obdavčitve. Prikažimo najprej mrtvo izgubo v primeru proporcionalne obdavčitve dohodkov iz dela, ki jo bomo nato primerjali z mrtvo izgubo v primeru progresivne obdavčitve dohodkov iz dela (oboje je prikazano na Sliki 14). Za lažji prikaz predpostavimo gospodarstvo brez davkov. Reprezentativni ekonomski subjekti se prosto odločajo o številu delovnih ur h ob neto plači w . Ponudbo dela prikazuje krivulja $WS(w)$, ki se vzpenja, ko prevladuje učinek substitucije, in upogne nazaj, ko začne prevladovati učinek dohodka. V gospodarstvu brez davkov se ponudba dela reprezentativnega delavca ustali v točki C , kjer je raven koristnosti reprezentativnega delavca enaka u_0 . Naraščajoča krivulja ponudbe $WS(w)$ prikazuje ponudbo dela v primeru, ko se raven koristnosti kljub spremembi neto plače zaradi stranskih plačil (nadomestil ali kompenzacije) ohrani na ravni u_0 . V primeru proporcionalne obdavčitve dohodkov iz dela po stopnji t_1 je nova neto plača enaka $w(1-t_1)$. Pri tej ravni neto plače se posameznikova ponudba dela ustali v točki D , davčni izplen države pa znaša $ABDE$. Kompenzacija, ki je potrebna, da se koristnost reprezentativnega delavca ohrani na ravni u_0 , je enaka površini $ABCDE$. Vidimo, da je davčni izplen države manjši kot potrebna kompenzacija, ki bi posameznikovo koristnost ohranjala na enaki ravni. To razliko predstavlja mrtva izguba, ki je na Sliki 14 prikazana kot osenčen trikotnik BCD (Røed in Strøm, 1999, str. 9-10).

Sedaj predpostavimo, da so dohodki iz dela do določenega praga obdavčeni po davčni stopnji t_1 , del dohodkov iz dela, ki ta prag presega, pa se obdavči po stopnji t_2 , pri čemer velja: $0 < t_1 < t_2$. Gre torej za stopničasto progresivno obdavčitev dohodkov iz dela. Primerjava med drugim in prvim delom Slike 14 prikazuje, da je mrtva izguba v primeru progresivne obdavčitve večja kot v primeru proporcionalne obdavčitve dohodkov iz dela. Prav tako je

razvidno, da je za velikost mrtve izgube pomembna mejna in ne povprečna davčna stopnja. Stroški v obliki mrtve izgube so namreč proporcionalni kvadratu mejne davčne stopnje, torej t_2^2 (Røed in Strøm, 1999, str. 10; Boadway in Wildasin, 1984, str. 387-389).

Slika 14: Izguba učinkovitosti v obliki mrtve izgube zaradi obdavčitve dohodkov iz dela



Opombe:

$WS(w)$ – plačna krivulja

$WS(w, u_0)$ – plačna krivulja pri vzdrževanju ravni koristnosti u_0

w – plača delavca pred uvedbo davka

t_1 in t_2 – davčni stopnji, pri čemer velja: $0 < t_1 < t_2$.

Vir: Røed in Strøm, 1999, str. 9-10

Vrzel med stroški dela in neto plačo zaposlenega, ki je posledica uvedbe davka na dohodke iz dela, torej ustvarja neučinkovitost trga dela v obliki mrtve izgube. Zvišanje mejne davčne stopnje to vrzel in mrtvo izgubo poveča. Vir izgube učinkovitosti so torej visoke mejne davčne stopnje, ki so pogosto prisotne v progresivnih davčnih sistemih. Ker v splošnem uvedba progresivnega davka vodi do višje zgornje mejne davčne stopnje kot uvedba proporcionalnega davka, lahko zaključimo, da progresivna obdavčitev plač vodi do višje izgube učinkovitosti (Røed in Strøm, 1999, str. 2). Empirične raziskave v glavnem potrjujejo, da je izguba učinkovitosti, povezana z visokimi mejnimi davčnimi stopnjami, vse prej kot zanemarljiva. Feldstein (1995) pokaže, da je v standardnih modelih ponudbe dela bolj kot povprečna ključna mejna davčna stopnja za dohodke iz dela. Posledično bi naj progresivna obdavčitev dohodkov iz dela vodila do velike izgube učinkovitosti glede na zbrane davčne prihodke. V zadnjih letih pa se pojavljajo dvomi v utemeljenost predstavljene teoretične razlage izgube učinkovitosti, povezane z davčno progresivnostjo. Znižanje progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela ob a priori nespremenjenih davčnih prihodkih države lahko namreč vodi do zvišanja mejnih in povprečnih davčnih stopenj za delavce z najnižjimi plačami (OECD, 1995, str. 42). Po drugi strani sta povpraševanje po delu in

ponudba dela za to skupino delavcev posebej elastična (OECD, 1995, str. 86; Juhn et al, 1991, str. 113). Zato obstaja možnost, da pride ob znižanju davčne progresivnosti do povečanja davčne obremenitve skupine delavcev, katerih ponudba in povpraševanje sta bolj elastična kot pri delavcih, ki se jih s tako spremembo davčno razbremeni. Posledično bi se lahko izguba učinkovitosti celo povečala in ne zmanjšala (Røed in Strøem, 1999, str. 2).

Zagovorniki distributivne vloge davčnega sistema zagovarjajo progresivnost obdavčitve dohodkov z zmanjševanjem neenakosti v družbi in sočasnim pozitivnim vplivom na blagostanje družbe kot celote. Slednje je zaradi narave blagostanja, ki ga ni mogoče neposredno meriti, mogoče analizirati le na normativni osnovi. Tradicionalna ekonomska teorija nasprotno na osnovi pozitivne analize učinkovitosti gospodarstva podaja številne argumente proti progresivni obdavčitvi. Poudarja predvsem izgubo učinkovitosti trga dela zaradi progresivnosti davka, ki je povezana z negativnimi spodbudami za ponudbo dela in delovne napore, z višjimi stroški davčnega planiranja in izpolnjevanja davčne obveznosti, z vplivom na alokacijo kapitala in z večjimi vzpodbudami za davčno izogibanje. Na te pomanjkljivosti v svojem klasičnem teoretičnem članku pred več kot petimi desetletji opozorita Blum in Kalven (1952). Tudi Sørensen (1997, str. 231-232) ter Koskela in Schöb (2007, str. 11) s pomočjo teoretičnih modelov pokažejo slabe strani progresivnosti obdavčitve plač. Čeprav lahko višja progresivnost obdavčitve plač nekoliko poveča zaposlenost in zniža brezposelnost, lahko hkrati zmanjša delovne napore in s tem produktivnost, negativno pa lahko vpliva tudi na mobilnost delavcev, motiviranost za vlaganje v človeški kapital in podjetnost.

Vpliv različnih dejavnikov na človeški kapital analizirata Heckman in Klenow (1997). Avtorja pojasnita, da nekatere zaposlene koristi, ki izhajajo iz investicij v človeški kapital, premaknejo v davčni razred z višjo mejno davčno stopnjo. V tem primeru so donosi na investicije v človeški kapital obdavčeni po višji davčni stopnji kot znaša stopnja, pri kateri je (pred povišanjem dohodka) bil priznan strošek investicije v izobraževanje (Heckman in Klenow, 1997, str. 67). Negativen vpliv progresivne obdavčitve dohodkov iz dela na investicije v človeški kapital potrjujejo Dopor et al. (1996), Poterba (2002) ter Gentry in Hubbard (2002). Njihov glavni argument sledi argumentu Heckmana in Klenowa (1997).

Caucutt et al. (2002) analizirajo vpliv progresivnosti obdavčitve dohodkov fizičnih oseb na gospodarsko rast v modelu endogene rasti. Izhajajo iz modela Lucasa (1990), ki v modelu endogene rasti z reprezentativnimi ekonomskimi subjekti pokaže, da progresivnost davkov na dolgi rok ne vpliva na gospodarsko rast. Kakšen bo vpliv progresivnosti na gospodarstvo, je odvisno tudi od definiranja tega kar žene gospodarstvo. Lucas je kot motor gospodarske rasti opredelil človeški kapital. Caucutt et al. (2002) Lucasov model (1990) razširijo, pri čemer upoštevajo nepopolno konkurenčno gospodarstvo z dvema davčnima stopnjama za dve skupini ekonomskih subjektov z različnim človeškim kapitalom (in dohodkom iz dela), likvidnostne omejitve ekonomskih agentov in njihovo nenaklonjenost tveganju. V skladu z izsledki njihove analize povečanje progresivnosti obdavčitve dohodkov zmanjšuje spodbudo

za investicije v človeški kapital, saj bodo neto dohodki kot nagrada za akumulacijo znanja nižji. Caucutt et al. (2002) zaključijo, da znižanje progresivnosti obdavčitve dohodkov fizičnih oseb povečuje gospodarsko rast, zanimivo, znižuje neenakost, in povečuje mobilnost nižjih dohodkovnih skupin na dolgi rok. Manovskii (2002) analitično dokazuje nasprotno, da lahko progresivna obdavčitev dohodkov iz dela celo vzpodbudi akumulacijo človeškega kapitala. Pri tem predpostavi, da je elastičnost medčasovne substitucije potrošnje nizka in da v gospodarstvu obstaja pomanjkljiv trg zavarovanj za riziko povezan z zaslužkom. Progresivna obdavčitev dohodkov iz dela glede na proporcionalno obdavčitev sicer znižuje bodoče donose vlaganja v človeški kapital, vendar hkrati spodbudi akumulacijo človeškega kapitala, saj bo žrtev zaradi investicije v izobraževanje v obliki zmanjšanja potrošnje manjša kot v primeru proporcionalne obdavčitve dohodkov. V začetnem trenutku so namreč pri progresivni obdavčitvi dohodkov nižji dohodki manj obdavčeni, kar subjektu omogoča večje sedanje trošenje. Manovskii (2002) na osnovi rezultatov kalibracije modela splošnega ravnovesja potrdi, da so stroški izgube prihodnje koristi nižji od koristi v obliki višje današnje potrošnje.

Na možen pozitiven učinek progresivnosti davka na dohodke iz dela opozori tudi Sinko (2005, str. 3), ki na osnovi teoretične analize potrdi pozitiven vpliv progresivnosti obdavčitve plač na zaposlenost, pri čemer bi naj prišlo do majhnega zmanjšanja učinkovitosti v obliki mrtve izgube. V nadaljevanju pa pojasni, da povečanje progresivnosti obdavčitve dela (ob a priori nespremenjenih davčnih prihodkih države) izboljša relativni položaj delavcev z nizkimi dohodki, ki so praviloma tudi manj produktivni. Sledi, da lahko posledično višja progresivnost vodi do ekspanzije delovnih mest z nižjo produktivnostjo.

Mainstream ekonomisti se v osnovi strinjajo, da je vsak davek v osnovi škodljiv za gospodarstvo, saj posega v delovanje trga in vpliva na vedenje posameznikov. Vendar empirične in teoretične raziskave dajejo različne rezultate o vplivu progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na akumulacijo človeškega kapitala, trg dela in celotno gospodarstvo. Cilj davčne politike je oblikovanje takšnega davčnega sistema, ki minimizira različne vrste izgub učinkovitosti gospodarstva. Nosilci ekonomske politike bi naj skrbno pretehtali socialne koristi nižje brezposelnosti in škodo, ki jo povzroči izguba učinkovitosti trga dela kot posledica davčnega sistema, in izbrali optimalno stopnjo progresivnosti⁴². V praksi pa je te koristi in stroške težko oceniti. Še posebej težko je oceniti izgubo dolgoročne učinkovitosti zaradi zmanjšanja spodbud za vlaganja v izobraževanje in usposabljanje (človeški kapital).

⁴² O optimalni stopnji davčne progresivnosti govorimo, ko se pričakovane koristi reprezentativnega delavca, ki izhajajo iz povečane progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela, izenačijo s pričakovanimi stroški izgube učinkovitosti v zvezi s tem delavcem, ki izhajajo iz povečane davčne progresivnosti (Sørensen, 1997, 231).

5 SKLEP

V zadnjih dveh desetletjih se je kljub spremembam davčne zakonodaje v številnih državah EU davčni primež v povprečju opazno znižal le za dohodke iz dela, ki so enaki ali nižji od povprečne plače v proizvodnji. Reforme in popravki davčnih sistemov niso opazneje znižali tudi davčne bremenitve višjih plač in niso bili dovolj radikalni, da bi se občutneje znižala implicitna davčna stopnja za dohodke iz dela kot makroekonomski kazalnik davčne obremenitve dela. Slednja kaže rigidnost navzdol predvsem v državah z višjo ravno obdavčitve dohodkov iz dela. Obdavčitev dohodkov iz dela v državah EU tako ostaja znatno višja kot v ostalih najbolj razvitih državah sveta. V strukturi davčnega primeža v državah EU, ki so članice OECD, imajo pretežni delež prispevki za socialno varnost, ki so v teh državah precej višji kot v drugih razvitih državah OECD. V Sloveniji je davčna obremenitev plač, ki so višje od povprečne plače v proizvodnji, višja kot v povprečju v državah EU, ki so hkrati članice OECD. V splošnem bi se Slovenija med temi državami, razvrščenimi od tiste z najvišjim do tiste z najnižjim davčnim primežem, uvrstila okrog osmega mesta (odvisno od ravni plače). Od tranzicijskih držav EU, ki so hkrati članice OECD, je pred Slovenijo le Madžarska. Za ponudbo dela je poleg povprečnega davčnega primeža zelo pomemben še mejni davčni primež. Mejni davčni primeži so v državah EU, ki so članice OECD, izjemno visoki (segajo tudi čez 60 %) in so zato potencialno nevarni za obseg ponudbe dela in človeški kapital. V Sloveniji je mejni davčni primež zelo blizu evropskega vrha predvsem pri višjih ravneh plač. Slabost ocen povprečnih in mejnih davčnih primežev OECD je dostopnost mednarodno primerljivih izračunov le do ravni plače v višini 167 % povprečne plače v proizvodnji. Premije na izobrazbo, večine ali usposobljenost so lahko namreč precej višje. Za primer Slovenije smo pokazali, da je obdavčitev dohodkov zaposlenih, ki potencialno spadajo v skupino subjektov, ki poganjajo gospodarsko rast in razvoj, zelo nespodbudna.

Države članice OECD dohodek iz dela obdavčujejo progresivno. V splošnem velja značilnost, da države z nižjo ravno davčne obremenitve dohodkov iz dela izkazujejo višjo progresivnost obdavčitve plač. Tako je obdavčitev plač v ZDA pri višjih ravneh plač bolj progresivna kot v državah EU, ki so članice OECD, in Sloveniji. Slovenija pri obdavčitvi plač v splošnem izkazuje podobno progresivnost kot v povprečju države EU, ki so hkrati članice OECD. Sicer pa progresivnost v posamezni državi niha z ravno plače. V zadnjih dveh desetletjih je kljub znižanju mejnih davčnih stopenj v številnih državah EU, ki so tudi članice OECD, do vsesplošnega znižanja progresivnosti obdavčitve plač prišlo le v Nemčiji. Franciji je uspelo radikalno znižati mejne davčne primeže za plače, ki niso nižje od povprečne plače v proizvodnji. Podobno, le nekoliko manj radikalno, se je zgodilo na Slovaškem, ki je z uvedbo enotne davčne stopnje radikalno reformirala davčni sistem. Glede opaznega znižanja progresivnosti obdavčitve v določenih plačnih razredih lahko omenimo še Nizozemsko, medtem ko popravki davčnih zakonodaj v ostalih državah niso bili dovolj veliki za večja znižanja mejnih davčnih primežev in progresivnosti obdavčitve plač. Tudi v Sloveniji se progresivnost obdavčitve plač v obdobju 1996-2006 skorajda ni spremenila. Njeno

zmanjšanje pa zaradi postopne odprave visoko progresivnega davka na izplačane plače do leta 2009 in znižanja najvišje mejne davčne stopnje za dohodke fizičnih oseb s 50 na 41 odstotkov v letu 2007 pričakujemo v obdobju 2006-2009.

Davek na dohodke iz dela lahko potencialno vpliva tako na obseg in kakovost ponudbe dela kot na povpraševanje po delu. Soočenje obeh strani trga dela ob interakciji s številnimi institucionalnimi in drugimi dejavniki trga dela opišejo različni modeli trga dela. Teoretične raziskave za različne modele trga dela v splošnem potrjujejo hipotezo, da zvišanje povprečnega davčnega primeža (ob nespremenjeni progresivnosti) privede do nižje zaposlenosti. Kakšen bo obseg znižanja zaposlenosti v konkretnem primeru, je odvisno predvsem od elastičnosti ponudbe dela. Empirične študije potrjujejo negativen vpliv ravni obdavčitve plač na zaposlenost, a se ne skladajo povsem glede jakosti in statistične značilnosti vpliva. Skladno z empiričnimi raziskavami bi naj bili upočasnitev gospodarske rasti in povečanje relativne brezposelnosti v kontinentalnih evropskih državah v 70. in 80. letih 20. stoletja povezani z visoko ravno obdavčitve dohodkov iz dela. Vendar bi naj bili negativni učinki na trg dela in gospodarstvo kratkoročne ali največ srednjeročne narave.

Vse sodobne teorije trga dela, ki upoštevajo določen vidik nepravilnosti delovanja trga in uspejo pojasniti neprostovoljno brezposelnost, v glavnem narekujejo, da večja progresivnost obdavčitve dohodkov iz dela vodi do prilagajanja plač navzdol in do večje zaposlenosti. Nasprotno bi naj progresivnost obdavčitve plač v popolno-konkurenčnem modelu trgu dela zmanjšala zaposlenost ali bila zanjo nevtralna. Končni vpliv spremembe progresivnosti obdavčitve plač na zaposlenost še ni povsem dorečen. Odvisen je od številnih institucionalnih in drugih dejavnikov (npr. od strukture plačnih pogajanj ter od sistemov nadomestil za brezposelnost in socialnih transferjev). Številne empirične raziskave za posamezne države v glavnem podpirajo ugotovitve teoretičnih analiz o negativnem vplivu progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na plače in pozitivnem vplivu na zaposlenost v modelih nepopolne konkurence (predvsem v modelu sindikalnih pogajanj). Vendar se ocenjena velikost vpliva med raziskavami precej razlikuje, zato je kvantitativni učinek reform zelo težko napovedati. Rezultati empiričnih analiz za model sindikalnih pogajanj kažejo, da višja progresivnost v primeru panožnih plačnih pogajanj vodi do višje zaposlenosti, v primeru centraliziranih pogajanj pa do zmanjšanja zaposlenosti. V zvezi s temi izsledki bodo potrebna še nadaljnja preverjanja. Za Slovenijo je mogoče na osnovi izsledkov dosedanjih raziskav poenostavljeno sklepati, da bi lahko znižanje obdavčitve dohodkov iz dela predstavljalo uspešen ukrep spodbujanja zaposlovanja, medtem ko je učinek zmanjšanja progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela nedorečen (saj so plačna pogajanja kljub težnjam k procesu decentralizacije še vedno precej centralizirana).

Pri obravnavi vpliva davkov na trg dela ne smemo pozabiti še učinkov ravni in progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela, ki morda na prvi pogled niso očitni. Obdavčitev dohodkov iz dela povzroča neučinkovitost gospodarstva z ustvarjanjem mrtve izgube, ki narašča z zviševanjem mejne davčne stopnje za dohodke iz dela. Progresivna obdavčitev plač torej

ustvarja večjo mrtvo izgubo kot primerljiva proporcionalna obdavčitev plač. Vendar glede teh izsledkov še ni konsenza, kar narekuje potrebe po dodatnih analizah omenjenih razmerij. Progresivnost obdavčitve plač povzroča neučinkovitost gospodarstva z ustvarjanjem negativnih spodbud ne le za ponudbo dela, temveč tudi delovne napore, z višjimi stroški davčnega planiranja in izpolnjevanja davčne obveznosti, z vplivom na alokacijo kapitala in z večjimi vzpodbudami za davčno izogibanje. Progresivnost obdavčitve plač okrepi relativni položaj delavcev z nizkimi dohodki iz dela, ki so praviloma manj produktivni. Sledi lahko ekspanzija delovnih mest z nižjo produktivnostjo. Poleg tega lahko visoke mejne davčne stopnje negativno vplivajo tudi na vlaganja v človeški kapital in na podjetnost. Človeški kapital pa je pomemben, če ne ključen dejavnik gospodarske rasti in razvoja. Preko vpliva na akumulacijo človeškega kapitala lahko obdavčitev dohodkov iz dela na dolgi rok še dodatno prizadene produktivnost podjetij in naposled zmanjša zaposlenost.

Poenostavljeni splošni sklepi pa še niso zadovoljiva osnova za jasne implikacije za davčno politiko. Nosilci ekonomske politike bi naj pred snovanjem ukrepov davčne politike analizirali stanje na trgu dela ter institucionalne in druge dejavnike, ki sooblikujejo trga dela. Pri oblikovanju sistema obdavčitve plač je potrebno upoštevati še odnos izključljivosti med posameznimi cilji davčne politike in določiti njene prioritete. Vsekakor je primarni cilj snovanja davčne politike takšen davčni sistem, ki minimizira različne vrste izgub učinkovitosti gospodarstva.

6 LITERATURA IN VIRI

6.1 Literatura

1. Ahčan Aleš in Polanec Sašo: Evolution of Returns to Tertiary Education during Transition: Evidence from Slovenia. International Conference: Funding, Equity and Efficiency of Higher Education. Portorož, 21-24 november 2007. 22 str.
2. Aronsson Thomas, Löfgren Karl-Gustaf in Tomas Sjögren: Wage Setting and Tax Progressivity in Dynamic General Equilibrium. *Oxford Economic Papers* 54(2002), No 3, str. 490-504.
3. Arpaia Alfonso in Carone Giuseppe: Do labour taxes (and their composition) affect wages in the short and the long run? Bruselj: European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, *Economic Papers*, 2004. 61 str.
4. Belot Michèle in Van Ours Jan C.: Does the recent success of some OECD countries in lowering their unemployment rates lie in the clever design of their labor market reforms? *Oxford Economic Papers* 56(2004), No. 4, str. 621-642.
5. Bertola Giuseppe, Blau Francine D. in Kahn Lawrence M.: Labour Market Institutions and Demographic Employment Patterns. Centre for Economic Policy Research – CEPR, Discussion Paper, No. 3448, julij 2002. 48 str.
6. Blanchard Oliver in Wolfers Justin: The role of shocks and institutions in the rise of European unemployment: the aggregate evidence. *Economic Journal* 110(2000), str. 1-33.
7. Blum Walter J. in Kalven Harry J. Jr.: The Uneasy Case for Progressive Taxation. *University of Chicago Law Review* 19(1952), str. 417–520.
8. Boadway Robin W. in Wildasin David E.: *Public Sector Economics*. Boston: Little Brown, 1984. 571 str.
9. Boeters Stefan: Labour Market Effects of Progressive Taxes: The Role of the Trade Union's Fallback-Option. *RWI: Mitteilungen* 54/55, 2003/04 (2), str. 169–193.
10. Böhringer Christoph, Boeters Stefan in Feil Michael: Taxation and unemployment: an applied general equilibrium approach. *Economic Modelling* 22(2005), str. 81– 108.
11. Bovenberg Lans A. in Van der Ploeg Frederick: Effects of the tax and benefit system on wage setting and unemployment. *CentER Working Paper* 94-08. Tilburg University, 1994.
12. Bovenberg Lans A: Tax Policy and Labor Market Performance. V: *Tax Policy and Labor Market Performance*, urednika Agell Jonas in Sorensen Peter Birch. CESinfo Seminar Series. The MIT Press, 2006. str. 3-74.
13. Bowitz Einar and Cappelen Ådne: Incomes Policies and the Norwegian Economy 1973-93. Discussion Papers No. 192, Statistics Norway, 1997. 29 str.
14. Brinkley Ian in Lee Neil: The knowledge economy in Europe: A report prepared for the 2007 EU Spring Council, 2006. 23 str.

15. Brunello Giorgio in Sonedda Daniela: Progressive Taxation and Wage Setting when Unions Strategically Interact. *Oxford Economic Papers* 59(2007), str. 127-140.
16. Cahuc Pierre in Zylberberg Andre: *Labor Economics*. London: The MIT Press, 2004. 844 str.
17. Carone Giuseppe in Salomäki Aino: Reforms in tax-benefit systems in order to increase employment incentives in the EU. *European Economy – Economic Papers* 160, Commission of the EC, Directorate-General for Economic and Financial Affairs (DG ECFIN), 2001. 85 str.
18. Carone Giuseppe, Nicodème Gaëtan in Schmidt Jan Host: Eurostat statistical books: Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States and Norway. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. 447 str.
19. Caucutt Elizabeth M., Imrohorglu Selahattin in Kumar Krishna B.: Does the Progressivity of Taxes Matter for Economic Growth? Working Paper. University of Southern California, 2002. 36 str.
20. Checchi Daniele in Lucifora Claudio: Unions and Labour Market Institutions in Europe. University of Milan, Department of Economics, Working Paper No. 16, 2002. 65. str.
21. Čok Mitja in Urban Ivica: Distribution of Income and Taxes in Slovenia and Croatia. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 22 str.
22. Daveri Francesco in Tabellini Guido: Unemployment, Growth and Taxation in Industrial Countries. *Economic Policy*, CEPR, CES, MSH, vol. 15(30), 2000, str. 47-104.
23. Denis Cécile, McMorrogh Kieran and Roger Werner: An analysis of EU and US productivity developments (a total economy and industry level perspective). Directorate-General for Economic and Financial Affairs. *Economic Papers*, No 208, 2004. 109 str.
24. Dupor Bill, Lochner Lance, Taber Christopher, in Wittekind Mary Beth: Some Effects of Taxes on Schooling and Training. *American Economic Review* 86(2), 1996, str. 340-346.
25. Elmeskov Jörgen, Martin John P. in Scarpetta Stefano: Key lessons for Labour Market Reforms: Evidence form OECD Experiences. *Swedish Economic Policy Review* 5(1998), str. 205-252.
26. Feldstein Martin: The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act. *The Journal of Political Economy* 103 (1995), No 3, str. 551-572.
27. García José Ramón in Sala Hector: The Tax System Incidence on Unemployment: A Country-Specific Analysis for the OECD Economies. IZA Discussion Paper Series No. 2226, 2006. 26 str.
28. Garibaldi Pietro in Mauro Paolo: Deconstructing Job Creation. International Monetary Fund – IMF Working Paper No. 99/109, 1999, 41 str.
29. Gentry William M. in R. Glenn Hubbard: The Effect of Progressive Income Taxation on Job Turnover. NBER Working Paper 9226, 2002. 39 str.

30. Heckman James J. in Klenow Peter J.: Human Capital Policy. University of Chicago Working Paper, 1997. 80 str.
31. Hersoug Tor: Union wage responses to tax changes. *Oxford Economic Papers* 36(1984), str. 37-51.
32. Hoel Michael: Efficiency wages and Income Taxes. *Journal of Economics* 51(1990), str. 89-99.
33. Holmlund Bertil in Kolm Ann-Sofie: Progressive taxation, wage setting and unemployment: theory and Swedish evidence. *Swedish Economic Policy Review* 38(1995), str. 285–303.
34. Joumard Isabelle: Tax Systems in European Union Countries. OECD Economics Department Working Papers No. 301(2002), 57 str.
35. Juhn Chinhui, Murphy Kevin M. in Topel Robert H.: Why Has the Natural Rate of Unemployment Increased over Time? *Brookings Papers on Economic Activity* 2(1991), str. 75-126.
36. Kajzer Alenka: EU je izgubila tekmo z ZDA. Jo bo Slovenija z EU? *Finance* (Tiskana izdaja), 29. junij 2005, št. 124, str. 8-9.
37. Kosi Tanja in Bojnec Štefan: The impact of labor taxation on job creation and unemployment. *Journal of Economics (Ekonomicky časopis)* 54(2006), št.7, str. 652-667.
38. Koskela Erkki in Schöb Ronnie: Does the composition of wage and payroll taxes matter under Nash bargaining? *Economics Letters* 64(1999), str. 343-349.
39. Koskela Erkki in Schöb Ronnie: Tax Progression and Efficiency Wages: Partial Equilibrium Analysis. HECER – Helsinki Center of Economic Research, Discussion Paper No. 68, 2007. 256 str.
40. Koskela Erkki in Vilminen Jouku: Tax progression is good for employment in popular models of trade union behaviour. *Labour Economics* 3(1996), str. 65-80.
41. Kranjec Marko: *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo, 2003. 410 str.
42. Larcinese Valentino: Personal and Household Income Taxation in a Progressive Tax System: Evidence from Italy. *Economics Bulletin* 8(2005), No. 1, 9 str.
43. Ljungqvist Lars in Sargent Thomas J.: Welfare States and Unemployment. *Economic Theory* 6(1995), str. 143-160.
44. Lockwood Ben in Manning Alan: Wage setting and the tax system: theory and evidence for the United Kingdom. *Journal of Public Economics* 52(1993), str. 1–29.
45. Lucas Robert E. Jr.: Supply-Side Economics: An Analytical Review. *Oxford Economic Papers*, vol 42(1990), str. 293-316.
46. Manovskii Iourii: Productivity Gains from Progressive Taxation of Labor Income. Working Paper in progress, november 2002. 26 str.
47. Martin Feldstein: Tax Avoidance and the Deadweight Loss of the Income Tax. NBER Working Paper 5055, 1995. 41 str.
48. Musgrave Richard A. in Musgrave Peggy B.: *Public finance in theory and practice*, 5. izdaja. New York: McGraw-Hill, 1989. 627 str.
49. Muysken Joan, van Veen Tom in de Regt Erik: Does a shift in the tax burden create unemployment? *Applied Economics* 31(1999), str. 1195-1205.

50. Nickell Stephen in Layard Richard: Labour Market Institutions and Economic Performance, v: Handbook of Labour Economics, urednika Ashenfelter Orley in Card David. Amsterdam: North-Holland, 1999, 1. izdaja, št. 3, poglavje 46. str. 3029-3084.
51. Nickell Stephen, Nunziata Luca, Ochel Wolfgang in Quintini Glenda: The Beveridge Curve, Unemployment and Wages in the OECD from the 1960s to the 1990s, v: Knowledge, Information and Expectations in Modern Macroeconomics: In Honor of Edmund S. Phelps, uredniki Aghion P. et al. Princeton University Press, 2003. 61 str.
52. Nickell Stephen: Unemployment and labour market rigidities: Europe versus North America. *Journal of Economic Perspectives* 11(1997), No. 3, str. 55-74.
53. Norregaard John: Progressivity of Income Taxes. *OECD Economic Studies* No. 15, 1990. 28 str.
54. Picard Pierre in Toulemonde Eric: Taxation and Labor Markets. *Journal of Economics - Zeitschrift Für Nationalökonomie* 78(2003), str. 29-56.
55. Pisauo Giuseppe: The Effect of Taxes on Labour in Efficiency Wage Models. *Journal of Public Economics* 46(1991), No. 3, str. 329-345.
56. Pissarides Christopher A.: The impact of employment tax cuts on unemployment and wages: the role of unemployment benefits and tax structure. London: Centre for Economic Performance, London School of Economics and Political Science. Discussion Paper No. 361, 1997. 43 str.
57. Poterba James M.: Taxation, Risk-Taking, and Household Portfolio Behavior, v: Handbook of Public Economics, urednika Auerbach Alan J. in Feldstein Martin. Elsevier Science B.V., Chapter 17, vol. 3, 2002. str. 1109-1171.
58. Ramsey Frank P.: A Contribution to the Theory of Taxation. *Economic Journal*, 37(1927), No 145, str. 47-61.
59. Rasmussen Bo Sandemann: Long run effects of employment and payroll taxes in an efficiency wage model. *Economics Letters* 58 (2), 1998. str. 245-253.
60. Røed Knut in Strøm Steinar: Progressive Taxes and the Labour Market – Is the Trade-Off between Equality and Efficiency Inevitable? Department of Economics University of Oslo Memorandum No. 19/99, 1999. 39 str.
61. Salanie Bernard: The Economics of Taxation. The MIT Press, 2003. 236 str.
62. Schneider Kerstin: Union wage setting and progressive income taxation with heterogenous labor: Theory and evidence from the German income tax reforms 1986–1990. *Labour Economics* 12(2005), str. 204–222.
63. Sinko Pekka: Labour Taxation, Job Creation and Job Destruction Focusing on the Role of Wage Setting. HECER – Helsinki Center of Economic Research, Discussion Paper No. 68, 2005. 33 str.
64. Smith Adam: An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, Metalibri Digital Library [URL: http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf], november 2007. 754 str.
65. Sørensen Peter Birch: Public finance solutions to the European unemployment problem? *Economic Policy* 12(1997), No 25, str. 221-264.

66. Tåhlin Michael: Skills and Wages in European Labour Markets: Structure and Change. Swedish Institute for Social Research (SOFI), 2006. str. 20-21.
67. Tyrväinen Timo: Real Wage Resistance and Unemployment: Multivariate Analysis of Cointegrating Relations in 10 OECD Countries. The OECD Jobs Study, Working Paper Series No 10, 2005.
68. Verbist Gerlinde: Redistributive Effect and Progressivity of Taxes: An International Comparison across the EU using EUROMOD. EUROMOD Working Paper No EM5/04, 2004. 52 str.
69. Wagstaff Adam in soavtorji: Redistributive effect, progressivity and differential tax treatment: Personal income taxes in twelve OECD countries. Journal of Public Economics 72(1999), str. 73-98.
70. Wulfsberg Fredrik: Do Progressive Taxes Reduce Wage Pressure? Scandinavian Working Papers in Economics. Memorandum No 38/1996, 35 str.
71. Zee Howell H. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments. IMF Working Paper WP/05/87, 2005. 85 str.

6.2 Viri

1. ECFIN – Directorate General for Economic and Financial Affairs: The EU Economy: 2004 Review, Labour Markets in the EU: An economic Analysis of recent Performance and Prospects. Bruselj: Commission of the European Communities, 2004. 44 str.
2. ESS – Evropski socialni sklad: Trg dela in Evropski socialni sklad v Sloveniji (slovenska verzija). ESF 5/9/04. Bruselj, 2004. 26 str.
3. Eurochambers - Association of European Chambers of Commerce and Industry. Time for a fresh start - But time is not on our side. A Comparison of European and US Economies Based on Time Distances, 2005. 4 str.
4. European Commission: Employment in Europe 2006. Directorate-General for Employment, Social Affairs and Equal Opportunities. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2006a. 74 str.
5. European Commission: Structures of taxation systems in the European Union, Data 1995-2004, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2006b. 399 str.
6. European Commission: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway. Eurostat Statistical Books. Luxembourg, 2007. 447 str.
7. Eurostat. Statistika zaposlenosti [URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1996,45323734&_dad=portal&_sc_hema=PORTAL&screen=welcomeref&open=/&product=STRIND_EMPLOI&depth=2] november 2007a.
8. Eurostat. Primerjalne ravni cen [URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1996,39140985&_dad=portal&_sc_hema=PORTAL&screen=detailref&language=en&product=EU_MASTER_main_econo]

- mic_indicators&root=EU_MASTER_main_economic_indicators/main/overview/yearlies/B2/B21/er011], november 2007b.
9. OECD Employment Outlook 2003. Towards More and Better Jobs. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development, 2003. 344 str.
 10. OECD Employment Outlook: Boosting Jobs and Incomes. Chapter 3: General Policies to Improve Employment Opportunities for All, Organization for Economic Cooperation and Development, 2006. str. 47-126.
 11. OECD Tax database. Organization for Economic Cooperation and Development [URL: http://www.oecd.org/document/60/0,2340,en_2825_293564_1942460_1_1_1_1,00.html], januar 2007.
 12. OECD: Taxing wages, 2002-2003. Special Feature: Threshold for paying income tax and social security contributions 2002-2003. Organization for Economic Development and Coordination, 2003. str. 13-47
 13. Svet EU: Skupno poročilo o zaposlovanju 2006/2007. Bruselj, Svet Evropske Unije, 23. februar 2007 [URL: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/sl/07/st06/st06706.sl07.pdf>]
 14. The OECD Job study. Paris: Organization for Economic Development and Coordination, 1994. 55 str.
 15. The OECD Jobs Study. Taxation, Employment and Unemployment. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development, 1995.
 16. World Bank EU-8: Quarterly Economic Report, Part II. WB Working Paper No. 32592, 2005. 16 str.
 17. ZDIP – Zakon o davku na izplačane plače - in spremembe zakona (Uradni list RS, št. 34/96, 31/97, 109/01, 83/04, 108/05).
 18. ZDoh-1 – Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04).
 19. ZDoh-2 – Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06).
 20. Zdoh – Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93).
 21. ZPSV – Zakon o prispevkih za socialno varnost (Uradni list RS, št. 5/96, 34/96, 2/98, 81/00, 97/01).
 22. ZEW – Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung: Evaluation of Labour Market Policy Measures. 3rd Conference On Policy Evaluation. Mannheim [URL: <http://www.zew.de/en/publikationen/evaluation/index.php>], 2006.

6.3 Slovarček slovenskih prevodov tujih izrazov

Izraz v angleškem jeziku	Slovenski prevod besede
• <i>European Employment Strategy (EES)</i>	Evropska strategija zaposlovanja
• <i>European Social Fund (ESF)</i>	Evropski socialni sklad
• <i>national Employment Action Plan</i>	nacionalni akcijski program zaposlovanja
• <i>passive labour market policy (PLMP)</i>	pasivna politika trga dela
• <i>active labour market policy (ALMP)</i>	aktivna politika trga dela
• <i>layoff tax</i>	davek na odpuščanje zaposlenih
• <i>unemployment trap</i>	past brezposelnosti
• <i>net replacement ratio</i>	neto nadomestitveno razmerje (razmerje med neto nadomestilom za brezposelnost in neto plačo)
• <i>marginal tax wedge</i>	mejni davčni primež oz. mejna celotna davčna stopnja za dohodke iz dela
• <i>in-work benefit</i>	dodatek k nizki plači, ki poveča neto nadomestitveno razmerje
• <i>wage compression</i>	stiskanje plač
• <i>employment protection legislation</i>	zakonske določbe varovanja zaposlitve
• <i>flexicurity</i>	prožna varnost, varna fleksibilnost, tudi fleksivarnost
• <i>welfare state</i>	socialna država ali država blaginje
• <i>equity</i>	pravičnost (načelo dobrega davčnega sistema)
• <i>certainty</i>	gotovost (načelo dobrega davčnega sistema)
• <i>convenience</i>	praktičnost (načelo dobrega davčnega sistema)
• <i>efficiency</i>	učinkovitost (načelo dobrega davčnega sistema)
• <i>ability to pay principle</i>	načelo plačilne sposobnosti
• <i>benefit principle</i>	načelo koristi
• <i>tax base</i>	davčna osnova
• <i>tax rate</i>	davčna stopnja
• <i>implicit tax rate (ITR)</i>	implicitna davčna stopnja (npr. za dohodke iz dela)
• <i>tax wedge (between labour costs to the employer and the corresponding net take-home pay of the employee)</i>	davčni primež (med neto plačo zaposlenega in celotnimi stroški dela)
• <i>supply-side school of economics</i>	šola ekonomike ponudbe
• <i>average production worker (APW)</i>	povprečni delavec v proizvodnji
• <i>redistribution</i>	prerazdeljevanje
• <i>tax exemption</i>	izvzetje iz obdavčenja
• <i>tax deduction</i>	odbitek davka pred obdavčljivo osnovo

• <i>tax allowance</i>	davčna olajšava oziroma znižanje davčne osnove
• <i>tax credits</i>	znižanje izračunanega davka
• <i>coefficient of average-tax-wedge progressivity (CAP)</i>	koeficient progresivnosti povprečnega davčnega primeža
• <i>coefficient of marginal-tax-wedge progressivity (CMP)</i>	koeficient progresivnosti mejnega davčnega primeža
• <i>coefficient of liability progressivity (CLP)</i>	koeficient progresivnosti davčne obveznosti
• <i>coefficient of residual income progressivity (CRIP)</i>	koeficient progresivnosti neto dohodka
• <i>wage-setting curve</i>	krivulja plačne funkcije
• <i>tax incidence</i>	porazdelitev davčnega bremena
• <i>perfectly-competitive labour market model</i>	popolno-konkurenčen model trga
• <i>wage efficiency model</i>	model učinkovitih plač
• <i>»right to manage« union bargaining model</i>	model sindikalnih pogajanj tipa »right to manage«
• <i>efficient bargaining model</i>	model učinkovitih pogajanj
• <i>monopoly bargaining model</i>	model monopolnih pogajanj
• <i>labour market search model</i>	model iskanja
• <i>trade-off</i>	odnos izključljivosti
• <i>income effect</i>	učinek dohodka
• <i>substitution effect</i>	učinek substitucije / nadomeščanja
• <i>wage moderation effect</i>	učinek prilagoditve plač
• <i>labour supply effect</i>	učinek ponudbe dela
• <i>lump-sum tax</i>	glavarina
• <i>deadweight loss</i>	mrtva izguba

PRILOGE

KAZALO PRILOG

PRILOGA 1: INSTITUCIJE TRGA DELA IN NJIHOV VPLIV NA ZAPOSLENOST IN RAVEN PLAČ	1
PRILOGA 2: IMPLICITNA DAVČNA STOPNJA ZA DOHODKE IZ DELA V EU V OBDOBJU 1995-2005, v %.....	2
PRILOGA 3: IMPLICITNE DAVČNE STOPNJE ZA DOHODKE IZ DELA V EU V LETU 2005.....	3
PRILOGA 4: DAVČNI PRIMEŽ ZA SAMSKO OSEBO BREZ OTROK S PLAČO V VIŠINI 2/3 POVPREČNE PLAČE V PROIZVODNJI V DRŽAVAH EU V OBDOBJU 1996-2005, v %.....	4
PRILOGA 5: LETNA IN MESEČNA LESTVICA ZA OBRAČUN DOHODNINE TER SPLOŠNA DAVČNA OLAJŠAVA V SLOVENIJI V LETU 2006	5
PRILOGA 6: LESTVICA ZA OBRAČUN DAVKA NA IZPLAČANE PLAČE (2006).....	5
PRILOGA 7: OBRAČUN PLAČE ZA RAZLIČNE RAVNI PLAČ IN IZRAČUN DAVČNEGA PRIMEŽA ZA ZAPOSLENO OSEBO BREZ OTROK (VSI ZNESKI RAZEN DAVČNEGA PRIMEŽA SO IZRAŽENI V SIT)	6
PRILOGA 8: POVPREČNA (CELOTNA) DAVČNA STOPNJA ZA DOHODKE IZ DELA – POVPREČNI DAVČNI PRIMEŽ V SLOVENIJI ZA RAZLIČNE RAVNI PLAČ PO LETIH ZA OBDOBJE 1996-2006	7
PRILOGA 9: MEJNA (CELOTNA) DAVČNA STOPNJA ZA DOHODKE IZ DELA – MEJNI DAVČNI PRIMEŽ V SLOVENIJI ZA RAZLIČNE RAVNI PLAČ PO LETIH ZA OBDOBJE 1996-2006	7
PRILOGA 10: KOEFICIENT REZIDUALNE PROGRESIVNOSTI (CRIP*) V SLOVENIJI ZA RAZLIČNE RAVNI PLAČ PO LETIH ZA OBDOBJE 1996-2006	8
PRILOGA 11: STOPNJE POVPREČNE EFEKTIVNE DOHODNINE V SLOVENIJI ZA RAZLIČNE RAVNI PLAČ PO LETIH ZA OBDOBJE 1996-2006	8
PRILOGA 12: POVEZANOST MED PROGRESIVNOSTJO OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA IN POVPREČNIM DAVČNIM PRIMEŽEM V DRŽAVAH EU V OBDOBJU 1996-2005	9
PRILOGA 13: ZGORNJE MEJNE DAVČNE STOPNJE ZA DOHODKE FIZIČNIH OSEB V IZBRANIH DRŽAVAH OECD V LETIH 1979 IN 1990.....	10
PRILOGA 14: OBRAČUN PLAČE V VELIKI BRITANiji (OBRAČUNSKO LETO 2006/07).....	11
PRILOGA 15: ANALIZA STRUKTURE DAVČNEGA PRIMEŽA V IZBRANIH DRŽAVAH OECD IN SLOVENIJI.....	12
PRILOGA 16: STRUKTURA DAVČNEGA PRIMEŽA V DRŽAVAH OECD IN SLOVENIJI PRI RAZLIČNIH RAVNEH BRUTO PLAČ (2006).....	20
PRILOGA 17: VPLIV RAVNI OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA NA TRGA DELA (IZSLEDKI EMPIRIČNIH RAZISKAV) .	22
PRILOGA 18: VPLIV PROGRESIVNOSTI OBDAVČITVE DOHODKOV IZ DELA NA RAVEN BRUTO PLAČ (IZSLEDKI EMPIRIČNIH RAZISKAV*).....	23

Priloga 1: Institucije trga dela in njihov vpliv na zaposlenost in raven plač

<i>INSTITUCIJA</i>	<i>Vpliv na zaposlenost</i>	<i>Vpliv na raven plač</i>
<p>Zaščita zaposlenih / varnost zaposlitve (angl. employment protection):</p> <ul style="list-style-type: none"> - vnaprejšnje obvestilo (najava) o odpuščanju, - zaščita pred neupravičenim odpuščanjem, - uravnavanje sklepanja delovnih razmerij za nedoločen čas, - zaposlitvena agencija za začasno delo, - uravnavanje delovnega časa. 	<p>Omejen vpliv na brezposelnost.</p> <p>Značilen učinek na strukturo zaposlenosti in brezposelnosti ter na ustvarjenje novih delovnih mest.</p>	<p>Pozitiven učinek na pogajalsko moč sindikatov in posledično zvišanje izpogajanih plač.</p>
<p>Sistem nadomestil za brezposelnost:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nadomestitvena stopnja, - časovno trajanje nadomestil, - administrativna odgovornost sindikatov. 	<p>Povečuje brezposelnost.</p>	<p>Poveča izbor alternativ (zunanjih možnosti), s tem moč sindikatov in posledično zviša izpogajane plače.</p>
<p>Obseg, razširitev rezultatov pogajanj:</p> <ul style="list-style-type: none"> - indeksacija plač, - delež kritja vseh zaposlenih, - obseg obvezujočih določb, - minimalne plače. 	<p>Poveča brezposelnost (pogosto v kombinaciji s stopnjo vključenosti zaposlenih v sindikate).</p>	<p>Zmanjšuje vpliv brezposelnosti na pogajalsko moč sindikatov in tako pozitivno učinkuje na raven izpogajane plače.</p>
<p>Pravice zaposlenih / delojemalcev:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sodelovanje delavcev pri upravljanju. - svet delavcev, - glasovalne pravice. 	<p>Ni značilnih učinkov na brezposelnost.</p>	<p>Pozitiven učinek na pogajalsko moč sindikatov in posledično zvišanje izpogajanih plač (in včasih produktivnost).</p>
<p>Struktura pogajanj:</p> <ul style="list-style-type: none"> - usklajevanje med sindikati, - usklajevanje med predstavniki delodajalcev, - centralizacija pogajanj. 	<p>Zmanjšuje brezposelnost (verjetno v nelinearnem smislu).</p>	<p>Internalizira škodljiv učinek visokih plač (odražajo se v nižji zaposlenosti) in znižuje raven izpogajane plače.</p>
<p>Davčni primeži*:</p> <ul style="list-style-type: none"> - davek na plače delodajalcev, - osebna obdavčitev, - socialni prispevki, - davki na potrošnjo. 	<p>Povečuje brezposelnost če pride do zvišanja stroškov dela, da bi lahko vzdrževali raven realnega blagostanja zaposlenih.</p>	<p>Pritiski na zvišanje plač v primeru rigidnosti realnih plač.</p>
<p>Regulacija trga blaga in storitev:</p> <ul style="list-style-type: none"> - uravnavanje vstopa, - državna intervencija, - ovire pri trgovanju in investicijah. 	<p>Zmanjšana konkurenca poveča brezposelnost (višje rente in nižja konkurenčnost).</p>	<p>Višje rente (dobički) vodijo do višjih izpogajanih plač in obratno.</p>
<p>Stiskanje plač (angl. wage compression):</p> <ul style="list-style-type: none"> - porazdelitev ravni plač v gospodarstvu (decili), - plače razlike med sektorji. 	<p>Stiskanje plač povečuje brezposelnost manj usposobljenih delavcev.</p>	<p>Zmanjšuje fleksibilnost plač in povečuje izpogajano raven plače.</p>

* Za podrobnejše implikacije glej ECFIN 2004 ter Kosi in Bojnc, 2006.

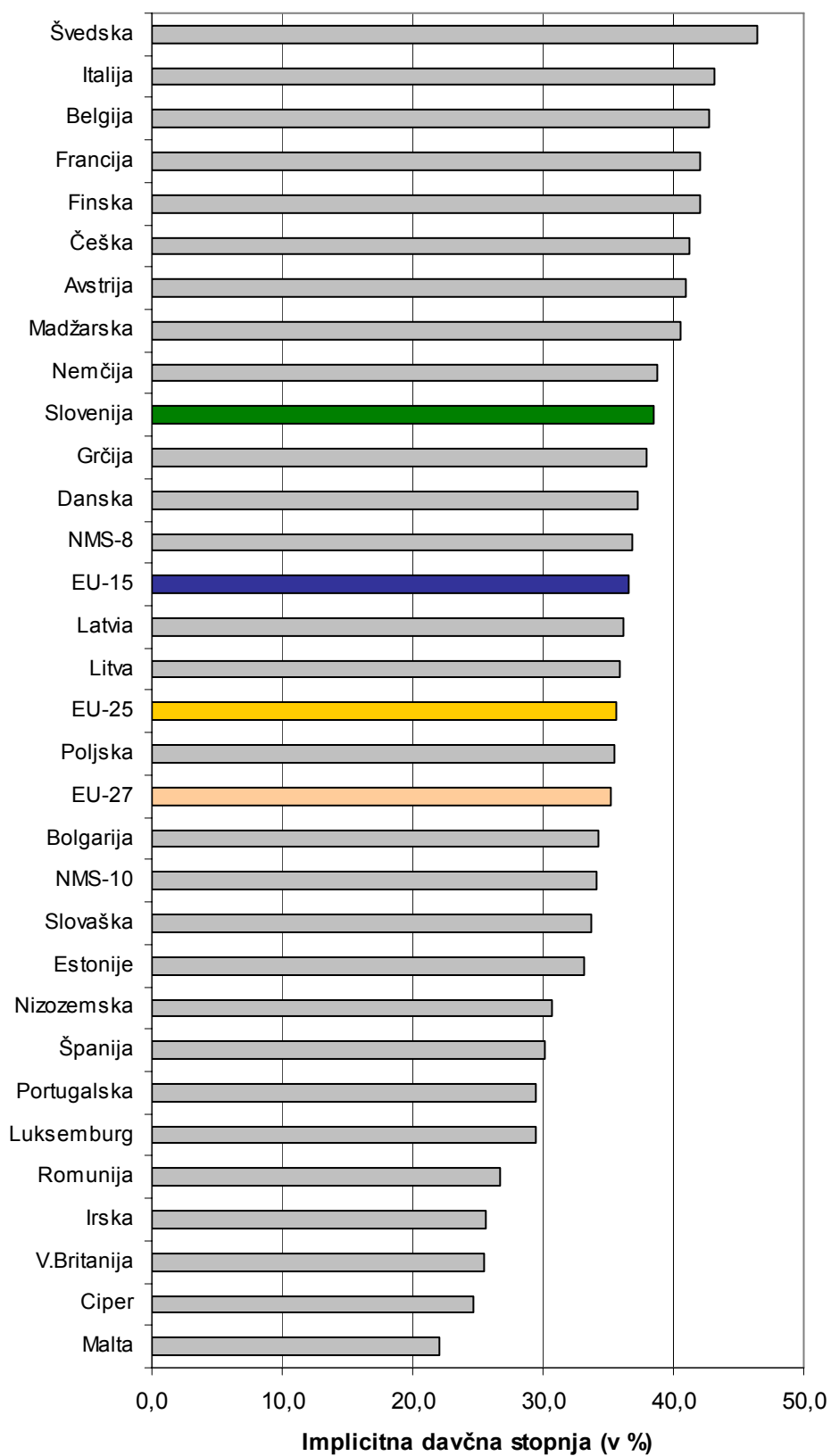
Vir: Checchi in Lucifora, 2002, str. 31.

Priloga 2: Implicitna davčna stopnja za dohodke iz dela v EU v obdobju 1995-2005, v %

Država	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2005-1996
Belgija	43,8	43,4	43,9	44,3	43,6	43,9	43,6	43,7	42,8	43,0	42,8	-1,0
Bolgarija	-	-	-	-	-	38,8	34,4	33,0	35,5	36,3	34,2	-4,6
Češka	40,5	39,5	40,3	40,7	40,5	40,7	40,3	41,2	41,4	41,7	41,3	0,8
Danska	40,1	40,2	40,6	38,8	40,1	40,9	40,7	38,8	38,0	37,4	37,3	-2,8
Nemčija	39,4	39,6	40,6	40,6	40,4	40,7	40,5	40,4	40,3	39,1	38,7	-0,7
Estonija	39,2	39,1	38,5	39,8	39,5	37,8	37,3	37,8	36,5	35,2	33,1	-6,1
Irska	29,7	29,3	29,5	28,6	28,7	28,5	27,4	25,9	25,2	26,1	25,6	-4,1
Grčija	34,1	35,7	36,4	37,5	37,0	38,2	37,7	40,0	41,2	37,9	38,0	3,9
Španija	28,9	29,3	28,5	28,2	27,7	28,1	29,0	29,3	29,4	29,3	30,1	1,2
Francija	41,2	41,5	41,8	42,3	42,6	42,1	41,7	41,2	41,5	41,4	42,1	0,9
Italija	37,8	41,5	43,2	44,6	43,7	43,2	43,4	43,3	43,3	43,1	43,1	5,3
Ciper	23,1	22,3	22,4	23,4	22,6	22,3	23,6	23,0	23,4	22,8	24,6	1,5
Latvija	39,2	34,6	36,1	37,2	37,0	36,7	36,5	37,8	36,6	36,7	36,2	-3,0
Litva	34,5	35,0	38,4	38,3	38,7	41,2	40,3	38,1	36,9	36,0	35,9	1,4
Luksemburg	29,3	29,6	29,3	28,8	29,6	29,9	29,5	28,2	28,9	29,0	29,5	0,2
Madžarska	42,6	43,0	43,7	42,8	42,7	42,0	42,3	42,1	40,6	39,9	40,5	-2,1
Malta	19,0	17,9	20,0	18,0	19,0	20,5	21,2	20,7	20,4	21,4	22,1	3,1
Nizozemska	34,4	33,3	32,5	32,9	33,6	34,3	30,3	30,4	30,8	30,6	30,7	-3,7
Avstrija	38,7	39,5	40,8	40,5	40,6	40,2	40,7	40,8	40,9	40,9	40,9	2,2
Poljska	35,9	35,3	35,0	34,7	36,0	36,1	35,6	35,2	34,7	34,7	35,5	-0,4
Portugalska	28,1	28,3	28,5	28,4	26,5	27,0	27,4	27,6	29,5	29,5	-	1,4
Romunija	-	-	-	-	-	-	-	31,5	29,7	28,1	26,7	-4,8
Slovenija	38,9	37,1	37,3	37,7	38,4	37,7	37,7	37,8	38,4	38,1	38,5	-0,4
Slovaška	39,5	40,0	39,4	40,7	40,0	38,7	39,1	38,8	38,0	35,7	33,7	-5,8
Finska	44,3	45,3	43,6	43,8	43,4	44,1	44,4	43,8	42,5	42,0	42,0	-2,3
Švedska	48,4	49,7	50,0	51,0	50,5	49,2	47,9	46,6	46,4	46,4	46,4	-2,0
V. Britanija	25,8	24,8	24,4	25,0	25,1	25,3	25,0	24,1	24,3	24,9	25,5	-0,3
NMS-10	35,2	34,4	35,1	35,3	35,4	35,4	35,4	35,3	34,7	34,2	34,1	-1,1
NMS-8	38,8	38,0	38,6	39,0	39,1	38,9	38,6	38,6	37,9	37,3	36,8	-2,0
EU-15	36,3	36,7	36,9	37,0	36,9	37,0	36,6	36,3	36,3	36,0	36,6	0,4
EU-25	35,9	35,8	36,2	36,3	36,3	36,4	36,1	35,9	35,7	35,3	35,6	-0,3
EU-27	35,9	35,8	36,2	36,3	36,3	36,5	36,1	35,6	35,4	35,1	35,2	-0,7

Vir: European Commission, 2007, str. 73.

Priloga 3: Implicitne davčne stopnje za dohodke iz dela v EU v letu 2005



Vir: European Commission, 2007, str. 73.

Priloga 4: Davčni primež za samsko osebo brez otrok s plačo v višini 2/3 povprečne plače v proizvodnji v državah EU v obdobju 1996-2005, v %

Država	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	1996-2000	2000-2005
Belgija	50,5	49,5	51,1	51,0	51,3	50,7	50,5	49,6	48,9	49,1	-0,5	-2,2
Bolgarija	40,3	37,8	39,1	37,1	40,0	36,9	36,2	36,0	35,8	36,3	-0,3	-3,7
Češka	41,4	41,5	41,4	41,4	41,4	41,3	41,5	41,7	41,9	42,1	0,2	0,7
Danska	41,3	41,7	40,4	41,3	41,2	40,5	39,8	39,8	39,3	39,3	-0,1	-1,9
Nemčija	46,5	47,7	47,5	47,0	48,6	47,7	48,2	45,5	47,9	46,7	0,0	-1,9
Estonija	38,5	39,5	39,8	40,0	38,2	37,4	40,2	40,7	38,9	39,8	-0,3	1,6
Irska	26,5	24,9	23,4	21,5	18,1	17,3	16,7	16,2	20,5	19,9	-8,4	1,8
Grčija	34,9	35,0	35,1	34,3	35,5	35,1	34,3	34,4	34,4	34,4	-0,6	-1,1
Španija	34,4	34,8	35,1	32,6	34,7	35,3	35,7	34,7	35,2	35,7	-1,6	1
Francija	44,3	41,6	39,4	40,3	47,4	47,6	47,4	45,0	42,3	41,4	-4,7	-6
Italija	48,3	48,8	44,4	44,1	43,1	42,7	42,7	41,1	41,4	41,7	-5,0	-1,4
Ciper	16,0	16,2	16,3	16,5	16,7	17,0	17,3	18,6	18,6	19,1	0,7	2,4
Latvija	39,3	41,5	41,6	41,7	41,6	41,3	41,6	40,7	41,2	41,0	2,1	-0,6
Litva	37,6	39,3	39,5	39,7	42,0	42,2	41,3	39,5	40,0	43,2	4,4	1,2
Luksemburg	29,2	29,7	28,9	29,5	32,5	30,6	28,6	28,9	29,2	29,8	1,2	-2,7
Madžarska	46,8	47,8	47,4	48,2	48,5	48,1	48,2	44,5	44,8	42,9	-0,6	-5,6
Malta	15,8	15,8	15,9	16,4	15,6	16,6	17,8	19,3	18,0	18,7	-0,2	3,1
Nizozemska	39,3	38,8	39,2	40,2	42,0	38,9	39,1	40,0	40,4	41,3	1,3	-0,7
Avstrija	37,5	41,1	41,5	41,6	43,2	42,9	43,1	43,5	43,4	42,5	2,6	-0,7
Poljska	43,6	42,9	42,1	41,9	42,2	41,8	41,7	41,9	42,2	42,4	-1,7	0,2
Portugalska	30,6	30,8	30,7	30,2	33,2	32,2	32,3	32,4	32,4	31,7	-0,2	-1,5
Romunija	42,7	42,9	45,1	48,2	44,7	45,2	44,6	43,4	42,9	42,4	2,0	-2,3
Slovenija	40,9	41,0	41,0	41,0	41,0	40,3	39,8	40,2	39,8	36,4	0,1	-4,6
Slovaška	40,3	40,5	40,7	42,3	40,6	41,3	40,8	40,9	39,6	35,3	-0,7	-5,3
Finska	45,3	44,2	44,0	42,6	43,0	41,4	40,9	40,0	39,4	39,5	-2,8	-3,5
Švedska	48,6	49,2	49,3	48,7	48,6	47,8	46,8	47,0	47,1	46,5	-0,9	-2,1
V. Britanija	26,8	28,4	28,5	25,8	28,3	28,0	28,1	29,6	29,7	29,9	-1,5	1,6
NMS-10	36,0	36,6	36,6	36,9	36,8	36,7	37,0	36,8	36,5	36,1	0,4	-0,69
NMS-8	41,1	41,8	41,7	42,0	41,9	41,7	41,9	41,3	41,1	40,4	0,4	-1,55
EU-15	38,9	39,1	38,6	38,0	39,4	38,6	38,3	37,8	38,1	38,0	-1,4	-1,42
EU-25	36,4	36,7	36,4	36,4	37,2	36,8	36,6	36,1	36,3	35,9	-0,6	-1,25
EU-27	37,0	37,4	37,1	37,0	37,7	37,2	37,2	36,8	36,8	36,5	-0,6	-1,16

Vir: European Commission, 2007, str. 78.

Priloga 5: Letna in mesečna lestvica za obračun dohodnine ter splošna davčna olajšava v Sloveniji v letu 2006

Letna lestvica (2006)		
nad	do	znaša davek
	1.327.300 SIT	16% osnove (bruto plače)
1.327.300 SIT	2.593.340 SIT	212.368,00 SIT + 33% nad 1.327.300 SIT
2.593.340 SIT	5.247.940 SIT	630.161,20 SIT + 37% nad 2.593.340 SIT
5.247.940 SIT	10.546.930 SIT	1.612.363,20 SIT + 41% nad 5.247.940 SIT
10.546.930 SIT		3.784.949,10 SIT + 50% nad 10.546.930 SIT

Mesečna lestvica (2006)		
nad	do	znaša davek
	110.608 SIT	16% osnove (bruto plače)
110.608 SIT	216.112 SIT	17.697,33 SIT + 33% nad 108.333 SIT
216.112 SIT	437.328 SIT	52.513,43 SIT + 37% nad 211.666 SIT
437.328 SIT	878.911 SIT	134.363,60 SIT + 41% nad 428.333 SIT
878.911 SIT		315.412,43 SIT + 50% nad 860.833 SIT

Splošna olajšava (2006)	
letna	604.330 SIT
mesečna	50.361 SIT

Opomba:

Osnova za obračun dohodnine je bruto plača zaposlenega.

Vir: ZDoh-1

Priloga 6: Lestvica za obračun davka na izplačane plače (2006)

Mesečna bruto plača zaposlenega		Davčna stopnja
	do 130.000 SIT	0,00%
od 130.000 SIT	do 400.000 SIT	3,00%
od 400.000 SIT	do 750.000 SIT	6,30%
od 750.000 SIT		11,80%

Opomba:

Osnova za obračun davka je bruto plača zaposlenega.

Vir: ZDIP

Priloga 7: Obračun plače za različne ravni plač in izračun davčnega primeža za zaposleno osebo brez otrok (vsi zneski razen davčnega primeža so izraženi v SIT)

Raven plače kot % plače APW	700 %	500 %	300 %	200 %	167 %	133 %	100 %	67 %
Bruto plača	1.764.763,00	1.260.545,00	756.327,00	504.218,00	420.181,67	336.145,33	252.109,00	168.072,67
Boniteta	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Drug prejemek	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Osnova za obračun davkov in prispevkov	1.764.763,00	1.260.545,00	756.327,00	504.218,00	420.181,67	336.145,33	252.109,00	168.072,67
Prispevki za PIZ (15,5%)	273.538,27	195.384,48	117.230,69	78.153,79	65.128,16	52.102,53	39.076,90	26.051,26
Prispevki za zdravstvo (6,36%)	112.238,93	80.170,66	48.102,40	32.068,26	26.723,55	21.378,84	16.034,13	10.689,42
Prispevki za zaposlovanje (0,14%)	2.470,67	1.764,76	1.058,86	705,91	588,25	470,60	352,95	235,30
Prispevki za starševsko varstvo (0,1%)	1.764,76	1.260,55	756,33	504,22	420,18	336,15	252,11	168,07
Prispevki za socialno varnost (22,1%)	390.012,62	278.580,45	167.148,27	111.432,18	92.860,15	74.288,12	55.716,09	37.144,06
Splošna olajšava	50.361,00	50.361,00	50.361,00	50.361,00	50.361,00	50.361,00	50.361,00	50.361,00
Olajšava za vzdrževane družinske člane	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Osnova za dohodnino	1.324.389	931.604	538.818	342.425	276.961	211.496	146.032	80.568
Akontacija dohodnine	538.152	341.759	175.974	99.249	75.028	50.990	29.387	12.891
Bruto plača – prispevki	1.374.750	981.965	589.179	392.786	327.322	261.857	196.393	130.929
Neto plača	836.598,38	640.205,56	413.204,73	293.536,82	252.293,52	210.867,21	167.005,91	118.037,61
Povračilo stroškov	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Druga povračila	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Nakazilo za delnice	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Neto izplačilo	836.598,38	640.205,56	413.204,73	293.536,82	252.293,52	210.867,21	167.005,91	118.037,61
Prispevki za PIZ (8,85%)	156.181,53	111.558,23	66.934,94	44.623,29	37.186,08	29.748,86	22.311,65	14.874,43
Prispevki za zdravstvo (6,56%)	115.768,45	82.691,75	49.615,05	33.076,70	27.563,92	22.051,13	16.538,35	11.025,57
Prispevki za zaposlovanje (0,06%)	1.058,86	756,33	453,80	302,53	252,11	201,69	151,27	100,84
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53)	9.353,24	6.680,89	4.008,53	2.672,36	2.226,96	1.781,57	1.336,18	890,79
Prispevek za starševsko varstvo (0,1%)	1.764,76	1.260,55	756,33	504,22	420,18	336,15	252,11	168,07
Davek na izplačane plače	208.242,03	148.744,31	89.246,59	31.765,73	26.471,45	10.084,36	7.563,27	5.042,18
Prispevki na plačo (16,1%) in davek na izplačane plače	492.368,88	351.692,06	211.015,23	112.944,83	94.120,69	64.203,76	48.152,82	32.101,88
Bruto bruto plača	2.257.131,88	1.612.237,06	967.342,23	617.162,83	514.302,36	400.349,09	300.261,82	200.174,55
Davčni primež	0,63	0,60	0,57	0,52	0,51	0,47	0,44	0,41

Vir: lastni izračuni na osnovi ZDoh-1, ZDIP in ZPSV ter podatkih SURS-a za povprečno plačo v proizvodnji v letu 2006 (252.109 SIT).

Priloga 8: Povprečna (celotna) davčna stopnja za dohodke iz dela – povprečni davčni primež v Sloveniji za različne ravni plač po letih za obdobje 1996-2006

Leto	Bruto plača zaposlenega kot % povprečne plače v proizvodnji (% plače APW)							
	67 %	100 %	133 %	167 %	200 %	300 %	500 %	700 %
1996b	0,41	0,44	0,48	0,50	0,51	0,54	0,58	0,61
1997	0,41	0,44	0,48	0,50	0,51	0,54	0,60	0,63
1998	0,41	0,45	0,48	0,50	0,52	0,54	0,60	0,63
1999	0,41	0,45	0,48	0,50	0,52	0,63	0,69	0,70
2000	0,41	0,45	0,48	0,50	0,52	0,56	0,60	0,63
2001	0,42	0,45	0,48	0,50	0,52	0,56	0,60	0,63
2002	0,43	0,45	0,48	0,50	0,52	0,56	0,62	0,64
2003	0,43	0,45	0,48	0,50	0,53	0,56	0,62	0,64
2004	0,43	0,45	0,48	0,50	0,53	0,56	0,62	0,64
2005	0,41	0,45	0,48	0,50	0,53	0,56	0,61	0,64
2006	0,41	0,44	0,47	0,51	0,52	0,57	0,60	0,63

Opomba:

Davčni primež je izračun za samsko osebo brez otrok, kar pomeni, da je upoštevana le splošna davčna olajšava. b – po uvedbi davka na izplačane plače (po 1. 7. 2006).

Vir: Lastni izračuni.

Priloga 9: Mejna (celotna) davčna stopnja za dohodke iz dela – mejni davčni primež v Sloveniji za različne ravni plač po letih za obdobje 1996-2006

Leto	Bruto plača zaposlenega kot % povprečne plače v proizvodnji (% plače APW)							
	67 %	100 %	133 %	167 %	200 %	300 %	500 %	700 %
1996b	0,44	0,57	0,57	0,57	0,59	0,61	0,67	0,67
1997	0,44	0,57	0,58	0,58	0,59	0,61	0,69	0,69
1998	0,44	0,58	0,58	0,58	0,59	0,91	0,69	0,69
1999	0,44	0,58	0,58	0,58	0,59	0,65	0,69	0,69
2000	0,44	0,58	0,58	0,58	0,59	0,62	0,69	0,69
2001	0,45	0,58	0,58	0,58	0,59	0,62	0,69	0,69
2002	0,46	0,58	0,58	0,58	0,59	0,62	0,70	0,70
2003	0,46	0,58	0,58	0,58	0,60	0,62	0,70	0,70
2004	0,46	0,58	0,58	0,58	0,60	0,62	0,70	0,70
2005	0,45	0,56	0,56	0,91*	0,61	0,64	0,70	0,70
2006	0,45	0,56	0,56	0,60	0,60	0,64	0,70	0,70

Opomba:

Davčni primež je izračun za samsko osebo brez otrok, kar pomeni, da je upoštevana le splošna davčna olajšava. Mejni davčni primež označuje spremembo davka ob spremembi bruto dohodka za eno denarno enoto.

*Posledica navadne progresivnosti lestvice davka na izplačane plače (majhno povečanje bruto plače je povzročilo premik v višji davčni razred).

b – po uvedbi davka na izplačane plače (po 1. 7. 2006).

Vir: Lastni izračuni.

Priloga 10: Koefficient rezidualne progresivnosti (CRIP*) v Sloveniji za različne ravni plač po letih za obdobje 1996-2006

Leto	Bruto plača zaposlenega kot % povprečne plače v proizvodnji (% plače APW)							
	67 %	100 %	133 %	167 %	200%	300%	500%	700%
1996b	0,95	0,76	0,81	0,84	0,84	0,85	0,78	0,83
1997	0,95	0,76	0,81	0,84	0,84	0,85	0,78	0,83
1998	0,95	0,77	0,81	0,85	0,85	0,20	0,78	0,83
1999	0,95	0,77	0,81	0,85	0,84	0,93	1,03	1,02
2000	0,95	0,77	0,82	0,85	0,85	0,86	0,78	0,83
2001	0,95	0,77	0,81	0,85	0,84	0,85	0,78	0,83
2002	0,95	0,77	0,81	0,85	0,84	0,85	0,78	0,83
2003	0,95	0,77	0,81	0,85	0,84	0,85	0,78	0,83
2004	0,95	0,77	0,82	0,85	0,85	0,86	0,78	0,83
2005	0,93	0,79	0,83	0,18	0,83	0,83	0,77	0,82
2006	0,93	0,79	0,83	0,82	0,84	0,84	0,77	0,82

Opombe:

$$*CRIP=(1-TW_m)/(1-TW_a)$$

b – po uvedbi davka na izplačane plače (po 1. 7. 2006).

Vir: Lastni izračuni.

Priloga 11: Stopnje povprečne efektivne dohodnine v Sloveniji za različne ravni plač po letih za obdobje 1996-2006

Leto	Bruto plača zaposlenega kot % povprečne plače v proizvodnji (% plače APW)							
	67 %	100 %	133 %	167 %	200%	300%	500%	700%
1996b	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
1997	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
1998	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
1999	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,32	0,40	0,40
2000	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
2001	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
2002	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
2003	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
2004	0,10	0,12	0,16	0,18	0,20	0,23	0,28	0,31
2005	0,08	0,12	0,15	0,18	0,20	0,24	0,27	0,31
2006	0,08	0,12	0,15	0,18	0,20	0,23	0,27	0,30

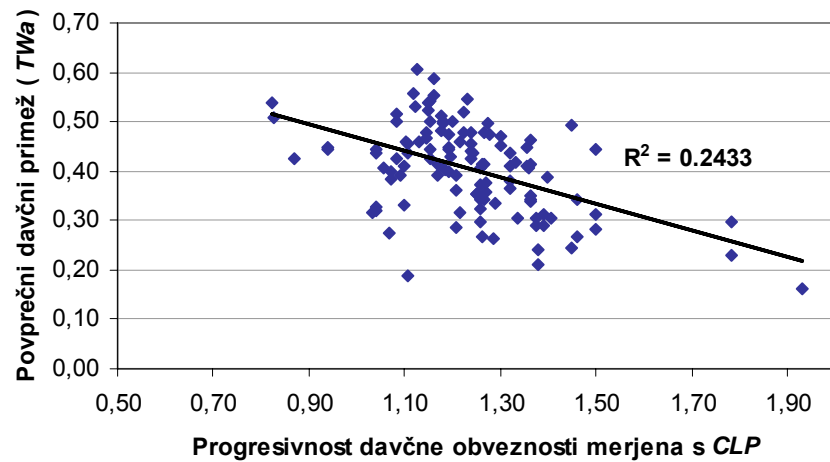
Opomba:

Stopnje so izračunane kot delež dohodnine iz naslova plač v bruto plači zaposlenega brez otrok (le s splošno davčno olajšavo).

b – po uvedbi davka na izplačane plače (po 1. 7. 2006).

Vir: Lastni izračuni.

Priloga 12: Povezanost med progresivnostjo obdavčitve dohodkov iz dela in povprečnim davčnim primežem v državah EU v obdobju 1996-2005



Opomba:

V vzorec so izbrane vse države EU, ki so članice OECD, in Slovenija. Grafikon prikazuje povezanost med koeficientom progresivnosti obveznosti (LP) in povprečnim davčnim primežem za dohodke iz dela za različne ravni dohodkov (67, 100, 133 in 167 % APW) v obdobju 1996-2005.

Vir: Lasten prikaz

Priloga 13: Zgornje mejne davčne stopnje za dohodke fizičnih oseb v izbranih državah OECD v letih 1979 in 1990

Država / Leto	Zgornje mejne davčne stopnje za dohodke fizičnih oseb	
	1979	1990
Avstralija	62	47
Avstrija	62	50
Belgija	76	55
Kanada (Ontario)	58	47
Danska	73	68
Finska	71	43
Francija	60	53
Nemčija (Zahodna)	56	53
Grčija	60	50
Madžarska	60	50
Irska	65	56
Italija	72	50
Japonska	75	50
Nizozemska	72	60
Nova Zelandija	60	33
Norveška	75	54
Portugalska	84	40
Španija	66	56
Švedska	87	65
V. Britanija	83	40
ZDA	70	33

Vir: Price Waterhouse; International Bureau of Fiscal Documentation, citirano v: Reynolds, Alan: Marginal tax rates, Cato Institute: The Library of Economics and Liberty. [<http://www.econlib.org/library/Enc/MarginalTaxRates.html>].

Priloga 14: Obračun plače v Veliki Britaniji (obračunsko leto 2006/07)

Država	Primerjalna raven cen, leto 2006, (EU-27=100)*	Neto plača v SIT	Neto plača v GBP**
Slovenija	75,8	836.598	
Velika Britanija	110,2	1.216.267,92	3407,62
Primerjalna raven cen v Veliki Britaniji glede na Slovenijo v letu 2006, (Slovenija =100)	1,453826		

* Podatki Eurostata 2007b

** Pri pretvarjanju valut je bil uporabljen srednji tečaj SIT/GBP na dan 30. 12. 2006 (arhiv Banke Slovenije) Neto plačo zaposlenega v Sloveniji v višini 836.598 tolarjev smo pomnožili s koeficientom, ki izraža razmerje ravni cen v državah (1,45), da bi dobili plačo v Veliki Britaniji, ki je po kupni moči primerljiva sedemkratni povprečni plači v proizvodnji v Sloveniji. Tako je primerjava obračunov plač med državami, ki jo prikazujemo na Sliki 8 na str. 35, bolj smiselna.

Kategorija	v GBP	v SIT	v EUR
Bruto plača	5.003	1.785.700	7.452
Dohodnina (PAYE sistem*)	1.312	468.287	1.954
Prispevki za socialno varnost delojemalca *	283	101.010	422
Neto plača	3.408	1.216.403	5.076
Prispevki za socialno varostdelodajalca	587	209.515	874
Celotni stroški delodajalca	5.590	1.995.215	8.326

Opombe:

* PAYE sistem - PAY AS YOU EARN (delodajalec sproti odvaja od plače davek od dohodkov fizičnih oseb)

** NIC – angl. *national insurance contribution*

Davčno leto je v Veliki Britaniji enako obdobju od 6. aprila 2006 do 5. aprila 2007. Pri pretvarjanju valut je bil uporabljen srednji tečaj SIT/GBP na dan 30. 12. 2006 (arhiv Banke Slovenije). Preračun tolarjev v evre je opravljen pri tečaju SIT/EUR=239,64.

Vir: Lastni izračuni.

Priloga 15: Analiza strukture davčnega primeža v izbranih državah OECD in Sloveniji

AVSTRIJA				
Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0895	0,1491	0,1871	0,2194
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1806	0,1806	0,1806	0,1580
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2163	0,2163	0,2163	0,1892
Davek na plačo (% bruto plače)	0,0750	0,0750	0,0750	0,0750
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4348	0,4809	0,5103	0,5075
Dohodnina/stroški dela	0,0693	0,1155	0,1449	0,1735
PSV delojemalca/stroški dela	0,1398	0,1398	0,1398	0,1249
PSV delodajalca/stroški dela	0,1675	0,1675	0,1675	0,1497
Davek na plačo/stroški dela	0,0581	0,0581	0,0581	0,0593
Davčni primež	0,4348	0,4809	0,5103	0,5075
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1595	0,2656	0,3333	0,3991
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,3217	0,3217	0,3217	0,2874
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3853	0,3853	0,3853	0,3442
Delež davka na plačo v davčnem primežu	0,1336	0,1336	0,1336	0,1365
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
BELGIJA				
Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,2141	0,2781	0,3194	0,3457
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1336	0,1398	0,1402	0,1405
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2828	0,3043	0,3130	0,3078
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4915	0,5536	0,5884	0,6072
Dohodnina/stroški dela	0,1669	0,2132	0,2432	0,2643
PSV delojemalca/stroški dela	0,1041	0,1089	0,1093	0,1095
PSV delodajalca/stroški dela	0,2205	0,2372	0,2440	0,2399
Davčni primež	0,4915	0,5593	0,5965	0,6138
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,3396	0,3812	0,4078	0,4306
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2119	0,1948	0,1833	0,1785
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,4485	0,4241	0,4090	0,3909
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
ČEŠKA				
Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0662	0,0995	0,1269	0,1473
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1250	0,1250	0,1250	0,1250
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3500	0,3500	0,3500	0,3500
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4009	0,4256	0,4458	0,4610
Dohodnina/stroški dela	0,0490	0,0737	0,0940	0,1091
PSV delojemalca/stroški dela	0,0926	0,0926	0,0926	0,0926
PSV delodajalca/stroški dela	0,2593	0,2593	0,2593	0,2593
Davčni primež	0,4009	0,4256	0,4458	0,4610
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1222	0,1732	0,2108	0,2367
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2310	0,2176	0,2077	0,2009
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,6468	0,6092	0,5815	0,5624
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
DANSKA				
Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,2674	0,3024	0,3590	0,3971
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1201	0,1067	0,1001	0,0960
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,0088	0,0059	0,0044	0,0035

Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3929	0,4126	0,4614	0,4949
Dohodnina/stroški dela	0,2650	0,3006	0,3574	0,3957
PSV delojemalca/stroški dela	0,1191	0,1061	0,0996	0,0957
PSV delodajalca/stroški dela	0,0088	0,0059	0,0044	0,0035
Davčni primež	0,3929	0,4126	0,4614	0,4949
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,6746	0,7286	0,7746	0,7995
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,3031	0,2572	0,2159	0,1934
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,0223	0,0142	0,0095	0,0071
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

FINSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1759	0,2389	0,2826	0,3103
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0666	0,0676	0,0681	0,0684
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2400	0,2400	0,2400	0,2400
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3891	0,4408	0,4763	0,4990
Dohodnina/stroški dela	0,1419	0,1927	0,2279	0,2503
PSV delojemalca/stroški dela	0,0537	0,0545	0,0549	0,0551
PSV delodajalca/stroški dela	0,1935	0,1935	0,1935	0,1935
Davčni primež	0,3891	0,4408	0,4763	0,4990
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,3646	0,4372	0,4784	0,5016
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,1380	0,1237	0,1153	0,1105
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,4974	0,4391	0,4063	0,3879
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

FRANCIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1246	0,1556	0,1783	0,2027
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1360	0,1358	0,1322	0,1301
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3326	0,4226	0,4248	0,4262
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4451	0,5019	0,5161	0,5322
Dohodnina/stroški dela	0,0935	0,1094	0,1251	0,1421
PSV delojemalca/stroški dela	0,1021	0,0955	0,0928	0,0912
PSV delodajalca/stroški dela	0,2496	0,2971	0,2982	0,2988
Davčni primež	0,4451	0,5019	0,5161	0,5322
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,2100	0,2179	0,2424	0,2671
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2293	0,1902	0,1798	0,1714
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,5607	0,5919	0,5778	0,5615
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

NEMČIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1498	0,2106	0,2571	0,2933
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,2165	0,2165	0,1960	0,1698
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2050	0,2050	0,1873	0,1628
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4741	0,5245	0,5394	0,5382
Dohodnina/stroški dela	0,1243	0,1748	0,2165	0,2522
PSV delojemalca/stroški dela	0,1797	0,1797	0,1651	0,1460
PSV delodajalca/stroški dela	0,1701	0,1701	0,1577	0,1400
Davčni primež	0,4741	0,5245	0,5394	0,5382
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,2622	0,3332	0,4015	0,4686
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,3790	0,3425	0,3061	0,2713
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3589	0,3243	0,2924	0,2601

Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
---------------	---------------	---------------	---------------	---------------

GRČIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0123	0,0867	0,1328	0,1734
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1600	0,1600	0,1600	0,1600
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2806	0,2806	0,2806	0,2806
Davčni pririmež (davki in PSV v stroških dela)	0,3537	0,4117	0,4477	0,4795
Dohodnina/stroški dela	0,0096	0,0677	0,1037	0,1354
PSV delojemalca/stroški dela	0,1249	0,1249	0,1249	0,1249
PSV delodajalca/stroški dela	0,2191	0,2191	0,2191	0,2191
Davčni pririmež	0,3537	0,4117	0,4477	0,4795
Delež dohodnine v davčnem pririmežu	0,0272	0,1644	0,2316	0,2824
Delež PSV delojemalca v davčnem pririmežu	0,3533	0,3034	0,2790	0,2606
Delež PSV delodajalca v davčnem pririmežu	0,6195	0,5322	0,4894	0,4570
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

MADŽARSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0842	0,1967	0,2507	0,2725
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1433	0,1433	0,1433	0,1433
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3200	0,3200	0,3200	0,3200
Davčni pririmež (davki in PSV v stroških dela)	0,4148	0,5001	0,5409	0,5575
Dohodnina/stroški dela	0,0638	0,1490	0,1899	0,2065
PSV delojemalca/stroški dela	0,1013	0,0956	0,0930	0,0920
PSV delodajalca/stroški dela	0,3008	0,2785	0,2689	0,2652
Davčni pririmež	0,4659	0,5231	0,5519	0,5637
Delež dohodnine v davčnem pririmežu	0,1369	0,2849	0,3441	0,3663
Delež PSV delojemalca v davčnem pririmežu	0,2175	0,1827	0,1686	0,1632
Delež PSV delodajalca v davčnem pririmežu	0,6457	0,5324	0,4873	0,4705
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

IRSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0457	0,0971	0,1688	0,2190
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0269	0,0513	0,0535	0,0521
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,1075	0,1075	0,1075	0,1075
Davčni pririmež (vsi davki in PSV v stroških dela)	0,1626	0,2311	0,2977	0,3418
Dohodnina/stroški dela	0,0413	0,0877	0,1524	0,1977
PSV delojemalca/stroški dela	0,0243	0,0463	0,0483	0,0470
PSV delodajalca/stroški dela	0,0971	0,0971	0,0971	0,0971
Davčni pririmež	0,1626	0,2311	0,2977	0,3418
Delež dohodnine v davčnem pririmežu	0,2537	0,3795	0,5118	0,5785
Delež PSV delojemalca v davčnem pririmežu	0,1495	0,2004	0,1622	0,1375
Delež PSV delodajalca v davčnem pririmežu	0,5968	0,4201	0,3260	0,2840
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

ITALIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1360	0,1837	0,2098	0,2454
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0919	0,0919	0,0919	0,0919
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3208	0,3208	0,3208	0,3208
Davčni pririmež (davki in PSV v stroških dela)	0,4154	0,4515	0,4713	0,4983
Dohodnina/stroški dela	0,1030	0,1391	0,1588	0,1858

PSV delojemalca/stroški dela	0,0696	0,0696	0,0696	0,0696
PSV delodajalca/stroški dela	0,2429	0,2429	0,2429	0,2429
Davčni primež	0,4154	0,4515	0,4713	0,4983
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,2479	0,3080	0,3370	0,3729
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,1675	0,1541	0,1476	0,1396
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,5846	0,5379	0,5154	0,4874
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

LUKSEMBURG

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0717	0,1396	0,1893	0,2192
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1389	0,1395	0,1397	0,1399
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,1370	0,1352	0,1343	0,1337
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3057	0,3649	0,4085	0,4347
Dohodnina/stroški dela	0,0631	0,1229	0,1669	0,1933
PSV delojemalca/stroški dela	0,1222	0,1229	0,1232	0,1234
PSV delodajalca/stroški dela	0,1205	0,1191	0,1184	0,1180
Davčni primež	0,3057	0,3649	0,4085	0,4347
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,2063	0,3370	0,4086	0,4448
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,3997	0,3367	0,3016	0,2838
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3940	0,3263	0,2898	0,2714
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

NIZOZEMSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0442	0,1343	0,2035	0,2666
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,2683	0,2265	0,1751	0,1401
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,1579	0,1500	0,1238	0,0990
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4062	0,4442	0,4471	0,4601
Dohodnina/stroški dela	0,0382	0,1168	0,1811	0,2425
PSV delojemalca/stroški dela	0,2317	0,1970	0,1558	0,1275
PSV delodajalca/stroški dela	0,1363	0,1304	0,1102	0,0901
Davčni primež	0,4062	0,4442	0,4471	0,4601
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,0940	0,2628	0,4051	0,5271
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,5704	0,4435	0,3485	0,2770
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3356	0,2937	0,2464	0,1959
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

POJSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0495	0,0635	0,0705	0,0774
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,2582	0,2582	0,2582	0,2582
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2043	0,2043	0,2043	0,2043
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4251	0,4368	0,4426	0,4483
Dohodnina/stroški dela	0,0411	0,0527	0,0585	0,0643
PSV delojemalca/stroški dela	0,2144	0,2144	0,2144	0,2144
PSV delodajalca/stroški dela	0,1696	0,1696	0,1696	0,1696
Davčni primež	0,4251	0,4368	0,4426	0,4483
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,0966	0,1207	0,1322	0,1434
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,5043	0,4909	0,4845	0,4783
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3990	0,3884	0,3833	0,3784
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

PORTUGALSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0453	0,1016	0,1350	0,1682
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1100	0,1100	0,1100	0,1100
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2375	0,2375	0,2375	0,2375
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3174	0,3629	0,3899	0,4167
Dohodnina/stroški dela	0,0366	0,0821	0,1091	0,1359
PSV delojemalca/stroški dela	0,0889	0,0889	0,0889	0,0889
PSV delodajalca/stroški dela	0,1919	0,2195	0,2141	0,2091
Davčni primež	0,3174	0,3905	0,4121	0,4339
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1153	0,2103	0,2647	0,3132
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2800	0,2276	0,2157	0,2049
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,6047	0,5621	0,5196	0,4819
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

SLOVAŠKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0528	0,0901	0,1088	0,1205
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1340	0,1340	0,1335	0,1308
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2620	0,2620	0,2614	0,2582
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3556	0,3851	0,3993	0,4049
Dohodnina/stroški dela	0,0418	0,0714	0,0862	0,0957
PSV delojemalca/stroški dela	0,1062	0,1062	0,1058	0,1040
PSV delodajalca/stroški dela	0,2076	0,2076	0,2072	0,2052
Davčni primež	0,3556	0,3851	0,3993	0,4049
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1177	0,1853	0,2159	0,2364
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2986	0,2757	0,2651	0,2567
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,5838	0,5390	0,5190	0,5068
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

ŠPANJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0991	0,1410	0,1707	0,1900
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0635	0,0635	0,0635	0,0628
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3060	0,3060	0,3060	0,3027
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3588	0,3909	0,4137	0,4264
Dohodnina/stroški dela	0,0759	0,1080	0,1307	0,1459
PSV delojemalca/stroški dela	0,0486	0,0486	0,0486	0,0482
PSV delodajalca/stroški dela	0,2343	0,2343	0,2343	0,2323
Davčni primež	0,3588	0,3909	0,4137	0,4264
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,2115	0,2762	0,3160	0,3421
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,1355	0,1244	0,1175	0,1131
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,6530	0,5994	0,5664	0,5449
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

ŠVEDSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,2154	0,2409	0,3047	0,3537
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0700	0,0699	0,0574	0,0459
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3228	0,3228	0,3228	0,3228
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4598	0,4789	0,5178	0,5462
Dohodnina/stroški dela	0,1629	0,1821	0,2303	0,2674
PSV delojemalca/stroški dela	0,0529	0,0528	0,0434	0,0347
PSV delodajalca/stroški dela	0,2440	0,2440	0,2440	0,2440

Davčni primež	0,4598	0,4789	0,5178	0,5462
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,3542	0,3802	0,4448	0,4896
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,1151	0,1103	0,0839	0,0636
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,5307	0,5095	0,4713	0,4468
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

VELIKA BRITANIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1536	0,1757	0,1990	0,2392
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0830	0,0920	0,0781	0,0645
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,0966	0,1071	0,1123	0,1154
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,3038	0,3385	0,3500	0,3757
Dohodnina/stroški dela	0,1400	0,1587	0,1789	0,2144
PSV delojemalca/stroški dela	0,0757	0,0831	0,0702	0,0578
PSV delodajalca/stroški dela	0,0881	0,0967	0,1010	0,1035
Davčni primež	0,3038	0,3385	0,3500	0,3757
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,4609	0,4688	0,5111	0,5707
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2492	0,2455	0,2005	0,1538
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,2899	0,2857	0,2884	0,2755
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

SLOVENIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0767	0,1166	0,1517	0,1786
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,2210	0,2210	0,2210	0,2210
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,1610	0,1610	0,1610	0,1610
Davek na plačo (% bruto plače)	0,0300	0,0300	0,0300	0,0630
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4103	0,4438	0,4733	0,5094
Dohodnina/stroški dela	0,0644	0,0979	0,1274	0,1459
PSV delojemalca/stroški dela	0,1856	0,1856	0,1856	0,1806
PSV delodajalca/stroški dela	0,1352	0,1352	0,1352	0,1315
Davek na plačo/stroški dela	0,0252	0,0252	0,0252	0,0515
Davčni primež	0,4103	0,4438	0,4733	0,5094
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1569	0,2205	0,2691	0,2864
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,4522	0,4181	0,3921	0,3544
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3294	0,3046	0,2856	0,2582
Delež davka na plačo v davčnem primežz	0,0614	0,0568	0,0532	0,1010
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

AVSTRALIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1987	0,2375	0,2706	0,3035
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,0600	0,0600	0,0600	0,0600
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,2440	0,2806	0,3119	0,3429
Dohodnina/stroški dela	0,1874	0,2240	0,2553	0,2863
PSV delojemalca/stroški dela	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
PSV delodajalca/stroški dela	0,0566	0,0566	0,0566	0,0566
Davčni primež	0,2440	0,2806	0,3119	0,3429
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,7680	0,7983	0,8185	0,8349
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,2320	0,2017	0,1815	0,1651

Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
---------------	---------------	---------------	---------------	---------------

KANADA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0662	0,0995	0,1269	0,1473
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1250	0,1250	0,1250	0,1250
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,3500	0,3500	0,3500	0,3500
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4009	0,4256	0,4458	0,4610
Dohodnina/stroški dela	0,0490	0,0737	0,0940	0,1091
PSV delojemalca/stroški dela	0,0926	0,0926	0,0926	0,0926
PSV delodajalca/stroški dela	0,2593	0,2593	0,2593	0,2593
Davčni primež	0,4009	0,4256	0,4458	0,4610
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1222	0,1732	0,2108	0,2367
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2310	0,2176	0,2077	0,2009
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,6468	0,6092	0,5815	0,5624
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

JAPONSKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0572	0,0727	0,0899	0,1178
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1222	0,1222	0,1222	0,1139
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,1312	0,1312	0,1312	0,1229
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,2746	0,2883	0,3035	0,3158
Dohodnina/stroški dela	0,0506	0,0643	0,0794	0,1049
PSV delojemalca/stroški dela	0,1080	0,1080	0,1080	0,1014
PSV delodajalca/stroški dela	0,1160	0,1160	0,1160	0,1095
Davčni primež	0,2746	0,2883	0,3035	0,3158
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,1842	0,2230	0,2618	0,3321
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,3934	0,3747	0,3560	0,3212
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,4224	0,4023	0,3823	0,3467
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

NOVA ZELANDIJA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1899	0,2095	0,2396	0,2670
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,1899	0,2095	0,2396	0,2670
Dohodnina/stroški dela	0,1899	0,2095	0,2396	0,2670
PSV delojemalca/stroški dela	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
PSV delodajalca/stroški dela	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Davčni primež	0,1899	0,2095	0,2396	0,2670
Delež dohodnine v davčnem primežu	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

NORVEŠKA

Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0495	0,0635	0,0705	0,0774
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,2582	0,2582	0,2582	0,2582
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,2043	0,2043	0,2043	0,2043
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,4251	0,4368	0,4426	0,4483
Dohodnina/stroški dela	0,0411	0,0527	0,0585	0,0643

PSV delojemalca/stroški dela	0,2144	0,2144	0,2144	0,2144
PSV delodajalca/stroški dela	0,1696	0,1696	0,1696	0,1696
Davčni primež	0,4251	0,4368	0,4426	0,4483
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,0966	0,1207	0,1322	0,1434
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,5043	0,4909	0,4845	0,4783
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3990	0,3884	0,3833	0,3784
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

ŠVICA				
Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,0775	0,1084	0,1367	0,1597
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,1105	0,1105	0,1105	0,1093
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,1105	0,1105	0,1105	0,1093
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,2688	0,2967	0,3221	0,3410
Dohodnina/stroški dela	0,0698	0,0977	0,1231	0,1440
PSV delojemalca/stroški dela	0,0995	0,0995	0,0995	0,0985
PSV delodajalca/stroški dela	0,0995	0,0995	0,0995	0,0985
Davčni primež	0,2688	0,2967	0,3221	0,3410
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,2597	0,3292	0,3821	0,4223
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,3702	0,3354	0,3089	0,2888
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,3702	0,3354	0,3089	0,2888
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

ZDA				
Raven bruto plače kot % plače APW	67 %	100 %	133 %	167 %
Dohodnina (% bruto plače)	0,1294	0,1572	0,1809	0,2072
PSV delojemalca (% bruto plače)	0,0765	0,0765	0,0765	0,0765
PSV delodajalca (% bruto plače)	0,0791	0,0782	0,0778	0,0775
Davčni primež (davki in PSV v stroških dela)	0,2641	0,2893	0,3110	0,3353
Dohodnina/stroški dela	0,1199	0,1458	0,1678	0,1923
PSV delojemalca/stroški dela	0,0709	0,0710	0,0710	0,0710
PSV delodajalca/stroški dela	0,0733	0,0725	0,0722	0,0720
Davčni primež	0,2641	0,2893	0,3110	0,3353
Delež dohodnine v davčnem primežu	0,4541	0,5040	0,5396	0,5736
Delež PSV delojemalca v davčnem primežu	0,2684	0,2453	0,2283	0,2117
Delež PSV delodajalca v davčnem primežu	0,2775	0,2508	0,2321	0,2146
Skupaj	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

Vir: Za države OECD lastni izračuni na podlagi podatkov OECD o stopnjah davkov in prispevkov glede na bruto plačo. Za Slovenijo popolnoma lastni izračuni.

Priloga 16: Struktura davčnega primeža v državah OECD in Sloveniji pri različnih ravneh bruto plač (2006)

Država / Plača	Dohodnina	PSV	PSV	Davek	Dohodnina	PSV	PSV	Davek
	/stroški dela	delojem. /stroški dela	delodaj./stroški dela		na plačo	/stroški dela	delojem./stroški dela	
	Pri plači v višini 67 % plače APW				Pri plači v višini 100 % plače APW			
Avstrija	16%	32%	39%	13%	24%	29%	35%	12%
Belgija	34%	21%	45%	0%	38%	19%	42%	0%
Češka	12%	23%	65%	0%	17%	22%	61%	0%
Danska	67 %	30%	2%	0%	73%	26%	1%	0%
Finska	36%	14%	50%	0%	44%	12%	44%	0%
Francija	21%	23%	56%	0%	22%	19%	59%	0%
Nemčija	26%	38%	36%	0%	33%	34%	32%	0%
Grčija	3%	35%	62%	0%	16%	30%	53%	0%
Madžarska	14%	22%	65%	0%	28%	18%	53%	0%
Irska	25%	15%	60%	0%	38%	20%	42%	0%
Italija	25%	17%	58%	0%	31%	15%	54%	0%
Luksemburg	21%	40%	39%	0%	34%	34%	33%	0%
Nizozemska	9%	57%	34%	0%	26%	44%	29%	0%
Poljska	10%	50%	40%	0%	12%	49%	39%	0%
Portugalska	12%	28%	60%	0%	21%	23%	56%	0%
Slovaška	12%	30%	58%	0%	19%	28%	54%	0%
Španija	21%	14%	65%	0%	28%	12%	60%	0%
Švedska	35%	12%	53%	0%	38%	11%	51%	0%
V. Britanija	46%	25%	29%	0%	47%	25%	29%	0%
EU-15	27%	27%	45%	1%	34%	24%	42%	1%
NMS-4	12%	31%	57%	0%	20%	29%	52%	0%
Slovenija	16%	45%	33%	6%	22%	42%	30%	6%
Avstralija	77%	0%	23%	0%	80%	0%	20%	0%
Kanada	12%	23%	65%	0%	17%	22%	61%	0%
Japonska	18%	39%	42%	0%	22%	37%	40%	0%
N. Zelandija	100 %	0%	0%	0%	100 %	0%	0%	0%
Norveška	10%	50%	40%	0%	12%	49%	39%	0%
Švica	26%	37%	37%	0%	33%	34%	34%	0%
ZDA	45%	27%	28%	0%	50%	25%	25%	0%

nadaljevanje na naslednji strani

Država /Plača	Dohodnina	PSV	PSV	Davek	Dohodnina/	PSV	PSV	Davek
	/stroški	delojem.	delodaj./		stroški dela	delojem./	delodaj.	
	dela	/stroški	stroški	na plačo	stroški dela	stroški	stroški	na plačo
	Pri plači v višini 133 % plače APW				Pri plači v višini 167 % plače APW			
Avstrija	28%	27%	33%	11%	34%	25%	29%	12%
Belgija	41%	18%	41%	0%	43%	18%	39%	0%
Češka	21%	21%	58%	0%	24%	20%	56%	0%
Danska	77%	22%	1%	0%	80%	19%	1%	0%
Finska	48%	12%	41%	0%	50%	11%	39%	0%
Francija	24%	18%	58%	0%	27%	17%	56%	0%
Nemčija	40%	31%	29%	0%	47%	27%	26%	0%
Grčija	23%	28%	49%	0%	28%	26%	46%	0%
Madžarska	34%	17%	49%	0%	37%	16%	47%	0%
Irska	51%	16%	33%	0%	58%	14%	28%	0%
Italija	34%	15%	52%	0%	37%	14%	49%	0%
Luksemburg	41%	30%	29%	0%	44%	28%	27%	0%
Nizozemska	41%	35%	25%	0%	53%	28%	20%	0%
Pojška	13%	48%	38%	0%	14%	48%	38%	0%
Portugalska	26%	22%	52%	0%	31%	20%	48%	0%
Slovaška	22%	27%	52%	0%	24%	26%	51%	0%
Španija	32%	12%	57%	0%	34%	11%	54%	0%
Švedska	44%	8%	47%	0%	49%	6%	45%	0%
V. Britanija	51%	20%	29%	0%	57%	15%	28%	0%
EU-15	40%	21%	39%	1%	45%	19%	36%	1%
NMS-4	23%	28%	49%	0%	25%	27%	48%	0%
Slovenija	27%	39%	29%	5%	29%	35%	26%	10%
Avstralija	82%	0%	18%	0%	83%	0%	17%	0%
Kanada	21%	21%	58%	0%	24%	20%	56%	0%
Japonska	26%	36%	38%	0%	33%	32%	35%	0%
N. Zelandija	100 %	0%	0%	0%	100 %	0%	0%	0%
Norveška	13%	48%	38%	0%	14%	48%	38%	0%
Švica	38%	31%	31%	0%	42%	29%	29%	0%
ZDA	54%	23%	23%	0%	57%	21%	21%	0%

Vir: Za države OECD lastni izračuni na podlagi podatkov OECD o stopnjah davkov in prispevkov glede na bruto plačo. Za Slovenijo popolnoma lastni izračuni.

Priloga 17: Vpliv ravni obdavčitve dohodkov iz dela na trga dela (izsledki empiričnih raziskav)

Raziskava	Države, obdobje	Kazalec obdavčitve	Vpliv na trg dela
Elmeskov et al. (1998)	Statični model s panelnimi podatki za 19 držav članic OECD za obdobje 1983-1995 – metoda posplošenih najmanjših kvadratov (<i>GLS, random effects</i>).	Davčni primež	Majhni pozitivni učinek na brezposelnost. Vpliv je značilen le v državah z visoko stopnjo koordinacije med sindikati.
Nickell in Layard (1999)	Presečni podatki za 20 držav članic OECD – metoda posplošenih najmanjših kvadratov (<i>GLS random effects</i>).	Davčni primež	Pozitivni učinek na celotno brezposelnost (tudi dolgoročno). Negativni učinek na zaposlenost.
Daveri in Tabellini (2000)	Panelni podatki za 14 industrializiranih držav za obdobje 1965-1995 (6 opazovanj za vsako od držav) .	Davčni primež	Močan značilen pozitiven učinek na brezposelnost v kontinentalnih evropskih državah. Slednje ne velja za druge industrializirane države.
Blanchard in Wolfers (2000)	Statični model s panelnimi podatki za 20 držav članic OECD za obdobje 1960-1995. - nelinearni najmanjši kvadrati (angl. <i>non-linear least squares</i>).	Davčni primež	Pozitivni učinek na brezposelnost.
Bertola et al. (2002)	Statični model s panelnimi podatki za 17 držav članic OECD za obdobje 1960-1999 – metoda posplošenih najmanjših kvadratov (GLS).	Davčni primež	Vpliv davka na zaposlenost je odvisen predvsem od elastičnosti ponudbe dela. <u>Učinek na relativne stopnje zaposlenosti:</u> Stari 30-49 leto vs. mladi (ženske: neznačilen, moški: neznačilen) Stari 30-49 vs. starejši (ženske: neznačilen, moški: negativen) <u>Učinek na relativne stopnje brezposelnosti:</u> Stari 30-49 leto vs. mladi (ženske: neznačilen, moški: neznačilen) Stari 30-49 vs. starejši (ženske: negativen, moški: negativen)
Nickell et al. (2003)	Dinamični model s panelnimi podatki za 19 držav za obdobje 1961-1995. – metoda posplošenih najmanjših kvadratov (GLS).	Davčni primež	Pozitivni učinek na brezposelnost. Učinki so večji v državah z visoko stopnjo koordinacije med sindikati (na panožni ravni). Negativni vpliv na stopnjo zaposlenosti.
Belot in Van Ours (2004)	Statični model s panelnimi podatki za 17 držav članic OECD za obdobje 1960-1999.	Davčna stopnja	Neznačilni učinek na stopnjo brezposelnosti.
Arpaia in Carone (2004)	Panelni podatki za države EU-15 za obdobje 1979-2000 (statična in dinamična tehnika ocenjevanja).	Davčni primež	Rigidnost plač obstaja le na kratek rok. Na kratek rok se višji davki odražajo v višjih stroških dela in nižji zaposlenosti. Je pa res, da sta lahko prilagajanje in prehod v dolgoročno ravnotežje dolgotrajna, s tem pa tudi vpliv davkov na trg dela.

Vir: ECFIN 2004 z lastno dopolnitvijo.

Priloga 18: Vpliv progresivnosti obdavčitve dohodkov iz dela na raven bruto plač (izsledki empiričnih raziskav*)

Raziskava	Države, obdobje	Podatki	Rezultati
Lockwood in Manning (1993)	Velika Britanija, 1956-87	Časovna serija za povprečne plače zaposlenih v proizvodnem sektorju	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač.
Tyrväinen (1995)	Nemčija, Kanada, Francija, Finska, Avstralija, ZDA, Švedska, Japonska, V. Britanija, Italija; 1972-92	Časovne serije za povprečne plače zaposlenih v proizvodnji za več držav.	Višja progresivnost obdavčitve plač vodi do nižjih plač v Kanadi., na Japonskem in na Finskem. V ostalih državah vpliv ni značilen.
Wulfsberg (1996)	Norveška, 1972-91	Panelni podatki o povprečni plači delavca v proizvodnji za 7000 podjetij.	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač.
Bowitz in Cappelen (1997)	Norveška, 1968-93	Časovna serija za povprečne plače v proizvodnji in pripadajoče efektivne davčne stopnje.	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač.
Holmlund in Kolm (1995)	Švedska, 1975-92	Časovne serije za povprečne plače za vsako od petih dohodkovnih skupin (oblikovanih po decilih).	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač. Padeč plač je največji za skupine z višjimi dohodki iz dela.
Holmlund in Kolm (1995)	Švedska, 1989 in 1992	Mikropodatki za posameznike za leti 1989 in 1992.	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač.
Hansen et. al. (1996)	Danska, 1970-92	Časovne serije za nizko usposobljene delavce moškega spola in uradnike z visokimi dohodki iz dela.	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač nizko usposobljenih delavcev moškega spola. Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do zvišanja plač za uradnike z visokimi dohodki iz dela.
Schneider (2005)	Nemčija, 1986–1990.	Panelni podatki za plače posameznih zaposlenih v Nemčiji v obdobju davčnih reform 1986-90.	Zvišanje progresivnosti obdavčitve plač vodi do znižanja plač nizko usposobljenih delavcev. Učinek višje progresivnosti na visoko usposobljene delavce je manjši in manj značilen. Močnejše preference do enakosti vodijo do stiskanja porazdelitve plač pred obdavčitvijo.
Brunello in Sonedda (2007)	20 držav OECD, 1997-2004	Panelni podatki OECD za obdobje 8 let za osem tipov gospodinjstev, ki se razlikujejo glede na zakonski stan, število otrok (0-2) in raven plač.	Višja progresivnost povečuje raven bruto plač in s tem brezposelnost v državah s plačnimi pogajanjmi na ravni sektorja. V državah s popolno centralizacijo plačnih pogajanj je učinek nasproten.

Opomba: *Navedene empirične raziskave vpliv progresivnosti obdavčitve dela na raven plač ocenjujejo v glavnem z regresijo plač na izbrane pojasnjevalne spremenljivke, med katerimi je tudi mera progresivnosti (v glavnem uporabljajo *CRIP*).

Vir: Røed in Strøm, 1999, str. 29-30, z lastno dopolnitvijo.