

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJAVA OBDAVČITEV PLAČ V IZBRANIH DRŽAVAH**

Ljubljana, 19. september 2018

ROBERTA TOMAŠ

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Roberta Tomaš, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Primerjava obdavčitev plač v izbranih državah, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Mitjem Čokom.

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 DAVČNI SISTEM</b> .....	<b>2</b>
<b>1.1 Načela davčnega sistema</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 Krožni tok davčne obremenitve</b> .....	<b>5</b>
<b>1.3 Klasifikacija davkov</b> .....	<b>7</b>
<b>2 STROŠKI DELA</b> .....	<b>8</b>
<b>3 KLJUČNI INDIKATORJI NA PODROČJU STROŠKOV DELA</b> .....	<b>10</b>
<b>3.1 Splošna terminologija</b> .....	<b>10</b>
3.1.1 Davčna stopnja.....	10
3.1.2 Efektivna davčna stopnja .....	10
3.1.3 Mejna davčna stopnja .....	10
3.1.4 Davčni zavezanec .....	12
3.1.5 Davčna olajšava .....	13
<b>3.2 Davčno breme fizičnih oseb</b> .....	<b>13</b>
3.2.1 Osebna povprečna davčna stopnja.....	13
3.2.2 Dohodnina.....	14
<b>3.3 Davčno breme na nivoju gospodarstva</b> .....	<b>15</b>
3.3.1 Davčni primež.....	16
3.3.2 Celotna davčna obremenitev.....	16
3.3.3 Drugi kazalniki .....	16
<b>4 EMPIRIČNA ANALIZA DAVČNEGA BREMENA V DRŽAVAH ČLANICAH OECD</b> .....	<b>17</b>
<b>4.1 Metodologija empirične analize</b> .....	<b>17</b>
4.1.1 Uporabljena terminologija .....	18
4.1.2 Značilnosti davkoplačevalcev zajetih v analizo .....	19
4.1.3 Obrazložitev metodologije izračuna bruto plače .....	20
4.1.4 Izračun bruto plače za namen primerjalne analize .....	22
4.1.5 Izračun mejne davčne stopnje.....	23
4.1.6 Obrazložitev metodologije vključenih davkov in davčnih olajšav .....	23
<b>4.2 Primerjalna analiza obdavčitve stroškov dela med državami članicami OECD</b> .....	<b>24</b>

4.2.1	Mednarodna primerjava skupne davčne obremenitve.....	25
4.2.2	Mednarodna primerjava delodajalčevih PSV.....	32
4.2.3	Mednarodna primerjava osebnih povprečnih davčnih stopenj.....	34
<b>5</b>	<b>ANALIZA IZBIRE LOKACIJE OBRATA V MULTINACIONALKI .....</b>	<b>37</b>
<b>6</b>	<b>PREDSTAVITEV SKUPINE NOVARTIS.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1</b>	<b>Predstavitev skupine.....</b>	<b>39</b>
<b>6.2</b>	<b>Prioritete alokacije kapitala .....</b>	<b>41</b>
<b>7</b>	<b>OBDAVČITEV PLAČ V IZBRANIH DRŽAVAH .....</b>	<b>43</b>
<b>7.1</b>	<b>Obdavčitev dela na Češkem.....</b>	<b>43</b>
7.1.1	Dohodnina .....	43
7.1.1.1	<i>Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve .....</i>	<i>43</i>
7.1.1.2	<i>Davčne olajšave.....</i>	<i>43</i>
7.1.1.3	<i>Davčna lestvica in davčne stopnje.....</i>	<i>45</i>
7.1.2	Prispevki za socialno varnost .....	45
<b>7.2</b>	<b>Obdavčitev dela na Irskem .....</b>	<b>45</b>
7.2.1	Dohodnina .....	45
7.2.1.1	<i>Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve .....</i>	<i>45</i>
7.2.1.2	<i>Davčne olajšave.....</i>	<i>46</i>
7.2.1.3	<i>Davčna lestvica in davčne stopnje.....</i>	<i>47</i>
7.2.2	Prispevki za socialno varnost .....	48
<b>7.3</b>	<b>Obdavčitev dela v Mehiki .....</b>	<b>48</b>
7.3.1	Dohodnina .....	48
7.3.1.1	<i>Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve .....</i>	<i>48</i>
7.3.1.2	<i>Davčne olajšave.....</i>	<i>48</i>
7.3.1.3	<i>Davčna lestvica in davčne stopnje.....</i>	<i>50</i>
7.3.2	Prispevki za socialno varnost .....	50
<b>7.4</b>	<b>Obdavčitev dela v Sloveniji.....</b>	<b>51</b>
7.4.1	Dohodnina .....	51
7.4.1.1	<i>Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve .....</i>	<i>51</i>
7.4.1.2	<i>Davčne olajšave.....</i>	<i>52</i>
7.4.1.3	<i>Davčna lestvica in davčne stopnje.....</i>	<i>53</i>
7.4.2	Prispevki za socialno varnost .....	53

<b>7.5</b>	<b>Obdavčitev dela v Švici.....</b>	<b>53</b>
7.5.1	Dohodnina.....	54
7.5.1.1	Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve .....	54
7.5.1.2	Davčne olajšave.....	54
7.5.1.3	Davčna lestvica in davčne stopnje.....	55
7.5.2	Prispevki za socialno varnost.....	56
<b>8</b>	<b>PRIMERJAVA OBDAVČITEV PLAČ V IZBRANIH DRŽAVAH.....</b>	<b>56</b>
<b>8.1</b>	<b>Primerjava sistemov obdavčitev plač.....</b>	<b>56</b>
<b>8.2</b>	<b>Primerjava obdavčitev plač pri različnih tipih gospodinjstev .....</b>	<b>58</b>
	<b>SKLEP.....</b>	<b>66</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>67</b>
	<b>PRILOGE.....</b>	<b>71</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1:	Klasifikacija davkov po OECD metodologiji.....	7
Tabela 2:	Primer progresivne obdavčitve .....	11
Tabela 3:	Stopnje dohodnine od dohodkov, ki se všttevajo v letno davčno osnovo v Sloveniji od davčnega leta 2017 dalje .....	14
Tabela 4:	Obrazložitev temeljnih izrazov v OECD Poročilu .....	18
Tabela 5:	Različni tipi gospodinjstva pri različnih ravneh dohodka .....	20
Tabela 6:	Mednarodna standardna industrijska klasifikacija vseh gospodarskih dejavnosti; ISIC Rev. 4.....	21
Tabela 7:	Primerjava PKM med državami članicami.....	24
Tabela 8:	Mednarodna primerjava davčne obremenitve (2012-2016) .....	25
Tabela 9:	Primerjava davčnega primeža v letu 2016.....	28
Tabela 10:	Mednarodni pregled komponent skupnega davčnega bremena za leto 2016... ..	29
Tabela 11:	Komponente osebne povprečne davčne stopnje (2012-2016).....	35
Tabela 12:	Ključni finančni kazalniki uspešnosti.....	40
Tabela 13:	Ključni ostali kazalniki uspešnosti .....	41
Tabela 14:	Družinske davčne olajšave na Češkem.....	44
Tabela 15:	Stopnje PSV na Češkem .....	45
Tabela 16:	Olajšava na obresti iz hipotekarnih kreditov na Irskem .....	46
Tabela 17:	Stopnje olajšav za domače skrbnike na Irskem .....	46
Tabela 18:	Davčna lestvica Irske.....	47
Tabela 19:	Stopnje PSV na Irskem .....	48
Tabela 20:	Olajšava za izdatke za izobraževanje v Mehiki .....	50
Tabela 21:	Davčna lestvica v Mehiki .....	50

Tabela 22: Stopnje PSV v Mehiki .....	51
Tabela 23: Standardna davčna olajšava v Sloveniji za leto 2017.....	52
Tabela 24: Družinska olajšava za vzdrževane otroke oz. vzdrževane člane v Sloveniji....	52
Tabela 25: Stopnje PSV v Sloveniji .....	53
Tabela 26: Pregled olajšav od bruto dohodka .....	55
Tabela 27: Davčna lestvica v Švici za samske osebe .....	55
Tabela 28: Davčna lestvica v Švici za poročene pare in za ovdovele, ločene oziroma neporočene davkoplačevalce, ki živijo s svojimi otroki.....	55
Tabela 29: Stopnje PSV v Švici .....	56
Tabela 30: Primerjava obdavčitve plač v izbranih državah .....	57
Tabela 31: Tipi gospodinjstev zajeti v analizo .....	58
Tabela 32: Letni obračun plač v izbranih državah pri različnih tipih gospodinjstev .....	59
Tabela 33: Vpliv vzdrževanih otrok na davčni primež .....	64

## KAZALO SLIK

Slika 1: Krožni tok davčne obremenitve v gospodarstvu .....	6
Slika 2: Komponente stroškov dela .....	9
Slika 3: Lafferjeva krivulja .....	12
Slika 4: Mednarodna primerjava trenda davčne obremenitve (2012-2016) .....	26
Slika 5: Mednarodni pregled strukture obdavčitve plač .....	30
Slika 6: Grafični prikaz distribucije davčnega primeža v letu 2016.....	31
Slika 7: Primerjava davčnega primeža med samsko osebo in družino za leto 2016 .....	32
Slika 8: Primerjava delodajalčevih PSV med državami (2012-2016) .....	33
Slika 9: Primerjava delodajalčevih PSV med državami z največjimi nihanji med različnimi tipi gospodinjstva .....	34
Slika 10: Primerjava med osebno PDS in bruto plačo (2012-2016).....	36
Slika 11: OLI paradigma .....	38
Slika 12: Davčni primež med izbranimi državami .....	61
Slika 13: Osebna PDS in Stopnja DD PSV med izbranimi državami .....	62
Slika 14: Primerjava skupnih stroškov dela v izbranih državah .....	65

## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Slovar slovenskih prevodov tujih izrazov .....	1
Priloga 2: Obrazložitev vključenosti postavk in vrste zaposlenih v izračun bruto plače....	2
Priloga 3: Obrazložitev osnovne metode izračuna povprečne plače.....	3
Priloga 4: Letna bruto plača v posamezni državi članici v lokalni valuti .....	4
Priloga 5: Devizni tečajji in pariteta kupne moči države članice.....	5
Priloga 6: Osebna povprečna davčna stopnja v primerjavi z bruto plačo .....	6

Priloga 7: Obdavčitev plač na Češkem.....	7
Priloga 8: Obdavčitev plač na Irskem .....	8
Priloga 9: Obdavčitev plač v Mehiki.....	9
Priloga 10: Obdavčitev plač v Sloveniji.....	10
Priloga 11: Obdavčitev plač v Švici .....	11

## SEZNAM KRATIC

ang. – angleško

**AUS** – Avstralija

**AUT** – Avstrija

**BDP** – bruto domači proizvod

**BEL** – Belgija

**BP** – bruto plača

**CAN** – Kanada

**CHE** – Švica

**CHL** – Čile

**CZE** – Češka

**DD** – delodajalec

**DDV** – davek na dodano vrednost

**DEU** – Nemčija

**DJ** – delojemalec

**DNK** – Danska

**DT** – denarni transferji

**ESP** – Španija

**EST** – Estonija

**FIN** – Finska

**FRA** – Francija

**FTE** – (ang. Full Time Equivalent), zaposleni za polni delovni čas

**GBR** – Velika Britanija

**GDD** – (ang. Global Drug Development); Globalni razvoj zdravil

**GRC** – Grčija

**HC** – (ang. Headcount); zaposleni

**HUN** – Madžarska

**IKT** – informacijska in komunikacijska tehnologija

**IRL** – Irska

**ISIC Rev. 4** – (ang. International Standard Industrial Classification of All Economic Activities), Mednarodna standardna industrijska klasifikacija vseh gospodarskih dejavnosti

**ISL** – Islandija

**ISR** – Izrael

**ITA** – Italija

**JPN** – Japonska  
**KOR** – Koreja  
**LUX** – Luksemburg  
**LVA** – Latvija  
**MEX** – Mehika  
**MSD** – Merck, Sharp & Dohme  
**NBS** – (ang. Novartis Business Services); Novartisove Poslovne storitve  
**NIBR** – (ang. Novartis Institute for BioMedical Research); Novartisov Inštitut za Biomedicinske Raziskave  
**NLD** – Nizozemska  
**NOR** – Norveška  
**Novartis** – Novartis AG  
**NTO** – (ang. Novartis Technical Operations); Novartisove Tehnične dejavnosti  
**NZL** – Nova Zelandija  
**OAVG** – Povprečje OECD držav članic  
**OECD** – (ang. Organization for Economic Cooperation and Development); Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj  
**OEEC** – (ang. The Organisation for European Economic Cooperation); Organizacija za Evropsko ekonomsko sodelovanje  
**PDS** – povprečna davčna stopnja  
**PKM** – paritetea kupne moči  
**POL** – Poljska  
**PRT** – Portugalska  
**PSV** – prispevki za socialno varnost  
**SDO** – standardna davčna olajšava  
**SSD** – skupni stroški dela  
**SURS** – Statistični Urad Republike Slovenije  
**SVK** – Slovaška  
**SVN** – Slovenija  
**SWE** – Švedska  
**TNI** – tuje neposredne investicije  
**TUR** – Turčija  
**UMA** – (ang. Unit Of Measure And Update), Enota za merjenje minimalne plače  
**USA** – Združene države Amerike  
**USC** – (ang. Universal Social Charge), univerzalna socialna dajatev  
**USD** – ameriški dolar



## UVOD

Davki so orodje prisilnega odtegljaja realnega dohodka davkoplačevalcem, iz katerih se financira javna poraba (Kranjec, 2003, str. 51–54). Ureditev davčnega sistema na področju obdavčitve plač je pomembno mikro- in makroekonomsko vprašanje ter ima lahko močan vpliv na gospodarstvo in razvoj družbe.

**Namen** magistrske naloge je doseči naslednje cilje:

- Umestiti obdavčitev plač v širši okvir davčnega sistema.
- Raziskati teoretične zaključke strokovnjakov glede korelacije med obdavčitvijo plač in lokacijo multinacionalnih družb.
- Analizirati korelacijo med obdavčitvijo plač in lokacijami poslovnih centrov na primeru družbe Novartis AG.

Z magistrskim delom želim odgovoriti na **raziskovalno vprašanje**, ali obstaja korelacija med obdavčitvijo plač v posamezni državi in odločitvijo multinacionalne družbe pri izboru lokacij obratov.

Da bi raziskala problem celovito in verodostojno bom uporabila tako kvalitativni kot tudi kvantitativni pristop. V magistrski nalogi bom uporabila deskriptivni model raziskovanja. Na podlagi slovenske in tuje znanstvene literature bom celostno preučila umestitev obdavčitve plač v širši okvir davčnega sistema, opredelila pomembne indikatorje pri obdavčitvi plač in poiskala teoretične zaključke strokovnjakov na temo korelacije obdavčitve plač in izbire lokacije obrata multinacionalne družbe. V osrednjemu delu magistrske naloge se bom osredotočila na kvantitativno analizo obdavčitve plač v državah članicah Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (ang. Organisation for Economic Cooperation and Development, v nadaljevanju OECD). Zadnji del magistrske naloge bo namenjen primerjavi obdavčitve plač v izbranih državah v katerih ima Novartis AG pomembno vlogo. V ta namen bom analizirala efektivno obdavčitev plač na Češkem, Irskem, v Mehiki, Sloveniji in v Švici.

Magistrska naloga je **strukturirana** v osem poglavij. Posamezna poglavja so razdeljena na več podpoglavij. V prvem poglavju obrazložim davčni sistem in njegova načela. V nadaljevanju poglavja orišem krožni tok davčne obremenitve in klasifikacijo davkov po OECD metodologiji, ki olajša mednarodno primerjavo davčnih sistemov med izbranimi državami. V drugem poglavju se osredotočim na opredelitev stroškov dela. V tretjem poglavju predstavim ključne indikatorje na področju stroškov dela ločenih na splošno metodologijo in specifične indikatorje, ki opredeljujejo davčno breme fizičnih oseb oziroma davčno breme na nivoju gospodarstva.

Četrto poglavje služi empirični analizi davčnega bremena v državah članicah OECD. V prvem delu predstavim metodologijo analize, nato primerjam skupno obdavčitev plač med državami članicami OECD ter se nato osredotočim na primerjavo različnih davčnih stopenj

plačila prispevkov za socialno varnost s strani delodajalca in različnimi osebnimi povprečnimi davčnimi stopnjami. Povprečne davčne stopnje so sestavljene iz plačila prispevkov za socialno varnost iz strani delojemalca in dohodnine.

Peto poglavje zajema analizo izbire lokacije v multinacionalkah ter teoretične zaključke strokovnjakov na tem področju. V šestem poglavju predstavim skupino Novartis AG, temeljna strateška področja na katerih podjetje deluje, kazalnike uspešnosti podjetja in prioritete pri alokaciji kapitala. Sedmo poglavje zajema podrobne obračune plač za vsako posamezno izbrano državo. Zadnje, osmo poglavje ponazori mednarodno primerjavo v izbranih državah. Zadnjemu poglavju sledi sklep v katerem bom odgovorila na raziskovalno vprašanje ali obstaja korelacija med obdavčitvijo plač v posamezni državi in odločitvijo multinacionalne družbe pri izboru lokacij obratov.

## 1 DAVČNI SISTEM

Davčni sistem je način prisilnega odtegljaja realnega dohodka, iz katerih se financira javna poraba. Spremembe davčnega sistema se načeloma sprejema v skladu s trendom javne porabe, ki v bilanci prihodkov in odhodkov predstavlja odhodkovno stran javnega proračuna posamezne države (Kranjec, 2003, str. 51–54).

V literaturi poznamo dve vrsti javnih prihodkov, in sicer davčne in nedavčne prihodke. Nedavčni prihodki predstavljajo na eni strani nadomestila za zagotavljanje določene javne storitve, takse oziroma druge pristojbine in na drugi strani dobičke podjetij v državni lasti, pridobljene tuje donacije, itd. Davčni prihodki so sestavljeni iz davkov in prispevkov, ki jih med seboj najlažje razlikujemo predvsem po ovrednotenju protikoristi oziroma pridobljene pravice za plačilo dajatve. Pri plačilu davka, za na primer financiranje obrambe, policijskega varstva oziroma obrambe državne meje je protikorist težje ovrednotena in ni neposredno merljiva. Nasprotno se lahko pri plačilu prispevkov prepričamo kakšno korist bomo prejeli ob plačilu dajatve. V primeru plačevanja prispevkov za zdravstveno zavarovanje, vemo do kakšne ravni zdravstvene storitve smo upravičeni, podobno je tudi s plačevanjem prispevkov za pokojninsko zavarovanje, šolnino, itd. (Kranjec, 2003, str. 55). Država ima pri uvedbi prispevkov implicitni dolg do plačnika (prebivalstva), saj mora zagotoviti obljubljeni storitev, za katero je bil plačani prispevek namenjen (Stanovnik, 2012, str. 31).

Čeprav davki predstavljajo enega največjih virov proračunskih sredstev države, služijo državi tudi kot orodje alokacijske, prerezdelitvene in stabilizacijske funkcije javnih financ.

Naloge davčnega sistema so (Stanovnik, 2012, str. 1–6):

- razporejanje razpoložljivih virov med javnimi in zasebnimi dobrinami ter nato tudi znotraj javnih dobrin;

- prerazdeljevanje dohodka od premožnejših k revnejšim subjektom z namenom popravka tržnih izidov;
- vpliv na raven ekonomske aktivnosti ter tako pripomore k nižji brezposelnosti, višji gospodarski rasti, nižji inflaciji in tako večji stabilizaciji celotnega gospodarstva.

Primer uporabe davkov v fiskalni politiki države je dvig oziroma znižanje davčne obremenitve na potrošnjo, dohodek, dobiček in/ali premoženje. Podobno se tudi davčne olajšave uporabljajo za spodbujanje specifičnih političnih ciljev, na primer z namenom povečanja zaposlovanja določenih skupin delavcev (na primer delavcev z nižjo stopnjo izobrazbe ali starejših delavcev) oziroma dodeljevanja raznovrstnih tipov subvencij (na primer, subvencije za varstvo otrok, subvencije za zdravstveno varstvo, itd.). Ustvarjene so tudi davčne spodbude za spodbujanje bolj specifičnih poslovnih naložb (na primer, naložbe v sektorju ladijskega prevoza, naložbe v informacijsko in komunikacijsko tehnologijo (v nadaljevanju IKT), naložbe v kmetijstvo, itd.). Na takšen način nacionalna davčna politika krepi splošno učinkovitost, kapital in življenjski standard (Vermeend, Van der Ploeg & Timmer, 2008).

## 1.1 Načela davčnega sistema

Temeljne pogoje davčnega sistema je opredelil v svojem delu Bogastvo narodov že Adam Smith (1776), ki je davčni sistem zasnoval na načelih pravičnosti, gotovosti, praktičnosti in učinkovitosti.

**Načelo (družbene) pravičnosti** pomeni, da bi morala biti višina davka prilagojena nivoju posameznikovega dohodka in v skladu z nivojem uporabe javnih dobrin posameznika. **Načelo praktičnosti** oziroma ekonomske učinkovitosti pomeni, da bi moral biti davčni sistem zasnovan tako, da bi bil davek uveden v času, ko ga bi davkoplačevalec najlažje plačal, s ciljem da bi čim manj izkrivil ekonomske odločitve posameznika. **Načelo gotovosti** zapoveduje, da mora biti čas, višina in način plačila davka opredeljen po vnaprej določenih merilih, ki so za vse davkoplačevalce enaka. **Načelo učinkovitosti** pomeni, da bi morali biti administrativni postopki izračunavanja in pobiranja davkov rutinski, transparentni in izpeljani z nizkimi stroški. Podobno bi bilo potrebno minimizirati procesne stroške javnih izdatkov in tako maksimirati efektivnost porabe vplačanih davkov za zagotavljanje javnih dobrin.

Stiglitz (2000, str. 472) je kasneje dopolnil, da se mora dober davčni sistem stalno prilagajati spreminjajočim se gospodarskim razmeram na trgu in da nikakor ne sme postati rigid. Poleg tega, bi morali imeti davkoplačevalci možnost izbirati med javnimi izdatki, ki so v danem trenutku potrebni in posledično višino potrebnih davkov za financiranje javne porabe. Takšen pristop naj bi omogočal transparenten in demokratičen politični proces usklajevanja javnih financ.

Pravična obdavčitev bi morala biti vzpostavljena v skladu z zmožnostjo davkoplačevalca, da lahko davek plača. To seveda pomeni, da bi morali biti davkoplačevalci z enako ravno dohodka, obdavčeni enako. Posledično bi na drugi strani, morala biti obdavčitev davkoplačevalcev z višjim dohodkom, višja, obdavčitev davkoplačevalcev z nižjim dohodkom, pa nižja. V literaturi na tem področju poznamo dve temeljni načeli, **načelo horizontalne izenačenosti** in **načelo vertikalne izenačenosti**. Načelo horizontalne izenačenosti skuša omejiti diskriminacijo pri uvedbi davka in pravi da bi morali biti davkoplačevalci, ki so si podobni, glede na posamezno karakteristiko oziroma značilnost, obdavčeni enako. Načelo vertikalne izenačenosti pa pravi, da morajo biti davkoplačevalci, ki se v določeni karakteristiki oziroma značilnosti razlikujejo, obdavčeni različno (Musgrave & Musgrave, 1989, str. 223).

Bistvenega pomena igra vprašanje katere so relevantne karakteristike v posameznem primeru. Stanovnik (2012) v svoji knjigi Javne finance pokaže dva zanimiva primera na področju horizontalne in vertikalne izenačenosti.

- **Volilna pravica:** V primeru volilne pravice velja kot relevantna karakteristika za namen horizontalne izenačenost predvsem polnoletnost in rezidentstvo posamezne države. Povsem normalno se zdi da ima 1 oseba 1 glas ter da spol v primeru volilne pravice ni več relevantna karakteristika, kot je bilo temu tako v preteklosti. V tem primeru je pomenilo, da so imele volilno pravico vse osebe, ki so si bile podobne glede na vse relevantne posamezne karakteristike (status bivanja: rezident posamezne države, starost: vsaj 18 let, spol: moški). Osebe, ki niso imele vseh treh karakteristik žal niso smele voliti.
- **Pokojninsko zavarovanje:** Načeloma naj bi horizontalna izenačenost pokojninskega zavarovanja pripomogla k enaki obravnavi vseh, ki so se upokojili pri določeni starosti in skozi delovno dobo vplačevali enake prispevke. Vendar pa Slovenski pokojninski sistem loči raven pokojnine ne samo glede na raven vplačanih prispevkov in dosežene starosti ob vstopu v pokoj, vendar se kot relevantni karakteristiki upoštevata tudi spol in določeno najugodnejšo obdobje dohodkov. Vstopni pogoji so za ženske ugodnejši kot za moške, kar predstavlja inverzno diskriminacijo v pokojninskem sistemu. Podobno je tudi pri upoštevanju najugodnejših let, ki diskriminira »modre ovratnike« s podobni dohodki skozi celotno delovno dobo v primerjavi z »belimi ovratniki«, katerim dohodki skozi delovno dobo načeloma naraščajo (Stanovnik, 2012, str. 34–35). Uzakonjeno diskriminacijo na obeh področjih je nekoliko omilil že Pokojninski zakon iz leta 1999 (Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-1), Ur. l. RS, št. 106/1999), v trenutnem zakonu pa je ta diskriminacija še dodatno zmanjšana (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2E), Ur. l. RS, št. 65/2017).

Vendar če želimo uvesti davek glede na zgornji načeli pravične obdavčitve potrebujemo kvantitativno merilo zmožnosti plačila davka. Takšno merilo bi moralo izkazovati resnično stanje posameznikovega celotnega premoženja. Tovrstno celovito merilo bi vsebovalo

celotno tekočo in bodočo porabo ter ostalo premoženje, ki bi ga davkoplačevalec imel. Žal takšen celovit indikator v ekonomiji ne obstaja in je potrebno glede na dane omejitve izbrati med alternativnimi indikatorji kot so skupni dohodki pred obdavčitvijo, posameznikova potrošnja oziroma celotno posameznikovo premoženje. Merilo, ki je v ekonomiji najbolj splošno uporabljeno, je dohodek, saj neposredno meri zmožnost plačila davka, vendar se v zadnjem času vedno bolj uporablja tudi potrošnja kot merilo ocene plačilne sposobnosti davkoplačevalca.

## 1.2 Krožni tok davčne obremenitve

Slika 1 prikazuje poenostavljen krožni tok davčne obremenitve med podjetji in gospodinjstvi na trgu kapitala, proizvodov in proizvodnih dejavnikov.

Denarni tok izdatkov in prihodkov se giblje v smeri urinega kazalca, kot posledica toka dogodkov, ki se odvijajo v nasprotni smeri urinega kazalca.

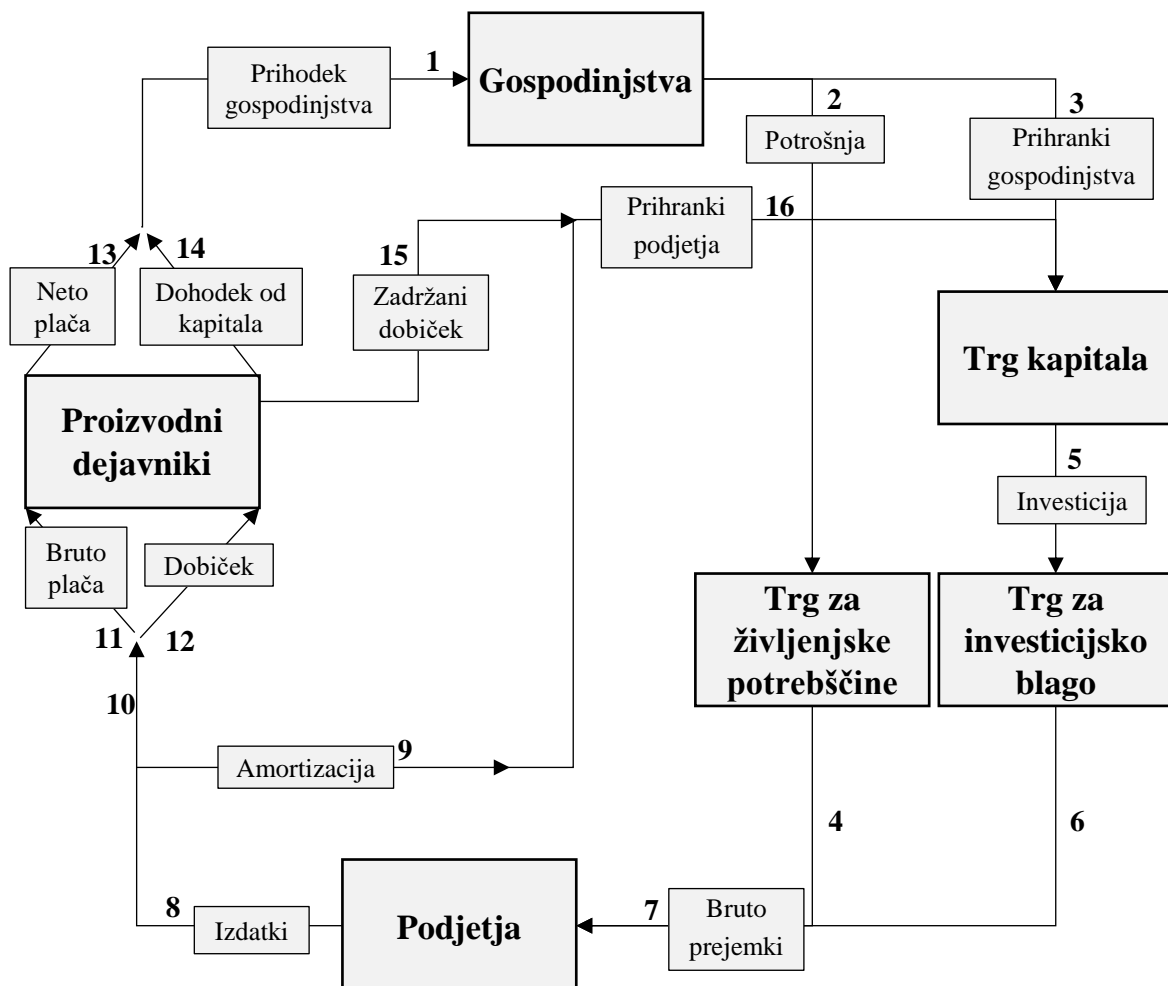
- Ko posamezno gospodinjstvo pridobi določen prihodek [1], je prihodek razdeljen med potrošnjo [2] in prihranke [3].
- Izdatki za potrošnjo tečejo skozi trg potrošnih dobrin in postanejo prejemki podjetij [4], ki proizvajajo takšne proizvode.
- Prihranki tečejo skozi trg kapitala in so uporabljeni kot investicije [5] za prihodnje koristi.
- Nato investicije postanejo izdatki trga kapitala in postanejo prejemki podjetja [6], ki se ukvarjajo s takšnimi storitvami.
- Bruto poslovni prihodki [7] so nato v podjetju namenjeni za poslovne izdatke [8].
- Delno bruto poslovni prihodki pokrivajo tudi amortizacijo opredmetenih in neopredmetenih sredstev [9], preostanek [10] pa je na voljo podjetju za plače zaposlenih [11], kapital (dobiček) oz. izplačilo obresti [12] oziroma druge vhodne dejavnike na trgu produkcijskih dejavnikov.
- Delež je izplačan zaposlenim v obliki kapitalskih dohodkov [14] (primer: dividende, obresti, najemnine, itd.) oz. v obliki plač [13].
- Tako postanejo zopet prihodek gospodinjstva [1], kar sklene krožni tok davčne obremenitve.
- Del dobička je lahko tudi zadržan [15], ki skupaj z amortizacijo [9], predstavlja prihranke podjetja [16].
- Slednji so skupaj s prihranki gospodinjstev [3] uporabljeni za financiranje prihodnjih investicij oziroma nakup investicijskega blaga.

Musgrave in Musgrave (1989, str. 212–213) opredeljujeta, da je lahko davek uveden na katerokoli od posameznih postavk:

- dohodek gospodinjstva [1] v obliki dohodnine;

- izdatke gospodinjstva za potrošnjo [2] v obliki davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV);
- poslovne prihodke od prodaje na drobno oziroma dodane vrednosti podjetja [4] v obliki davka na blago in storitve;
- bruto prejemke poslovnih subjektov [7];
- poslovne prihodke po amortizaciji [10];
- bruto plače [11] v obliki prispevkov za socialno varnost in davka na izplačane plače (v Sloveniji je bil slednji ukinjen leta 2009);
- dobiček podjetja [12] v obliki davka od dohodkov pravnih oseb;
- zadržan dobiček [15];
- dohodek od kapitala [14] v obliki davka na kapitalske dobičke (poznani tudi kot davek na dividende).

Slika 1: Krožni tok davčne obremenitve v gospodarstvu



Prirjeno po Musgrave in Musgrave (1989).

### 1.3 Klasifikacija davkov

V magistrski nalogi se bom osredotočila na obdavčitev dela, ki je v zgornjem ponazorjenem krožnem toku davčne obremenitve predstavljeni v točki 1 (dohodek gospodinjstva) oziroma 11 (davkih na plače). Z namenom lažje mednarodne primerjave davčnih sistemov med izbranimi državami bom uporabila klasifikacijo davkov iz strani OECD, ki je predstavljena v tabeli 1.

Vrste davčne obremenitve so po OECD metodologiji razvrščene glede na tip »premoženja« in glede na frekvenco plačila. Tip »premoženja« se deli na davke na dohodek, dobiček in kapitalske dobičke; prispevke za socialno varnost, davke na delovno silo, davke na premoženje, davke na blago in storitve, davke na uporabo blaga ali dovoljenja za uporabo blaga in izvajanja storitev, itd.). Pri frekvenci plačila davka pa navadno ločimo ponavljajoče in ne ponavljajoče se davke.

*Tabela 1: Klasifikacija davkov po OECD metodologiji*

Razred	Skupina	Opis	
<b>1000</b>	<b>1100</b>	<b>Davki na dohodek, dobiček in kapitalske dobičke</b>	
		<b>Davki na dohodek, dobiček in kapitalske dobičke - za posameznike</b>	
	1110	Na dohodek in dobiček	
	1120	Na kapitalske dobičke	
	<b>1200</b>	<b>Davki na dohodek, dobiček in kapitalske dobičke - za podjetja</b>	
		1210	Na dohodek in dobiček
	1220	Na kapitalske dobičke	
	<b>1300</b>	<b>Drugi davki na dohodek in dobiček</b>	
<b>2000</b>		<b>Prispevki za socialno varnost</b>	
	<b>2100</b>	<b>Prispevki delojemalcev</b>	
	<b>2200</b>	<b>Prispevki delodajalcev</b>	
	<b>2300</b>	<b>Prispevki samozaposlenih</b>	
	<b>2400</b>	<b>Drugi prispevki (nerazporejeni med 2100, 2200 in 2300)</b>	
<b>3000</b>		<b>Davki na plačilno listo ali davki na delovno silo</b>	
<b>4000</b>		<b>Davki na premoženje</b>	
	<b>4100</b>	<b>Ponavljajoči se davki na nepremičnine</b>	
		4110	Gospodinjstva
		4120	Drugi
	<b>4200</b>	<b>Ponavljajoči se davki na neto premoženje</b>	
		4210	Posamezniki
		4220	Podjetja
	<b>4300</b>	<b>Davki na zapuščine, dediščine in darila</b>	
		4310	Davki na zapuščine in dediščine
		4320	Davki na darila
<b>4400</b>		<b>Davki na finančne in kapitalske transakcije</b>	
<b>4500</b>	<b>Neponavljajoči se davki</b>		
	4510	Neponavljajoči se davki na neto premoženje	
	4520	Neponavljajoči se davki na drugo	
	<b>4600</b>	<b>Drugi ponavljajoči se davki</b>	

se nadaljuje

Tabela 1: Klasifikacija davkov po OECD metodologiji (nad.)

Razred	Skupina	Opis
5000	5100	<b>Davki na blago in storitve</b>
		<b>Davki na proizvodnjo, prodajo, prenos in najem blaga in storitev</b>
		5110 Splošni davki <i>5111 Davki na dodano vrednost</i> <i>5112 Davki na promet</i> <i>5113 Drugi</i>
		5120 Davki na specifično blago in storitve <i>5121 Trošarine</i> <i>5122 Dobički fiskalnih monopolov</i> <i>5123 Carine in uvozne dajatve</i> <i>5124 Davki na izvoz</i> <i>5125 Davki na investicijsko blago</i> <i>5126 Davki na posebne storitve</i> <i>5127 Drugi mednarodni davki</i> <i>5128 Drugi davki</i>
	5200 <b>Davki na uporabo blaga ali dovoljenja za uporabo blaga in izvajanja storitev</b>	
	5210 Ponavljajoči se davki <i>5211 Davki na gospodinjstva za uporabo motornih vozil</i> <i>5212 Davki na druge za uporabo motornih vozil</i> <i>5213 Davki na uporabo drugega blaga</i>	
	5220 Neponavljajoči se davki	
	<b>5300</b>	<b>Drugi davki, ki niso razvrščeni v 5100 in 5200</b>
<b>6000</b>		<b>Drugi davki</b>

Prirejeno po OECD (2017b).

## 2 STROŠKI DELA

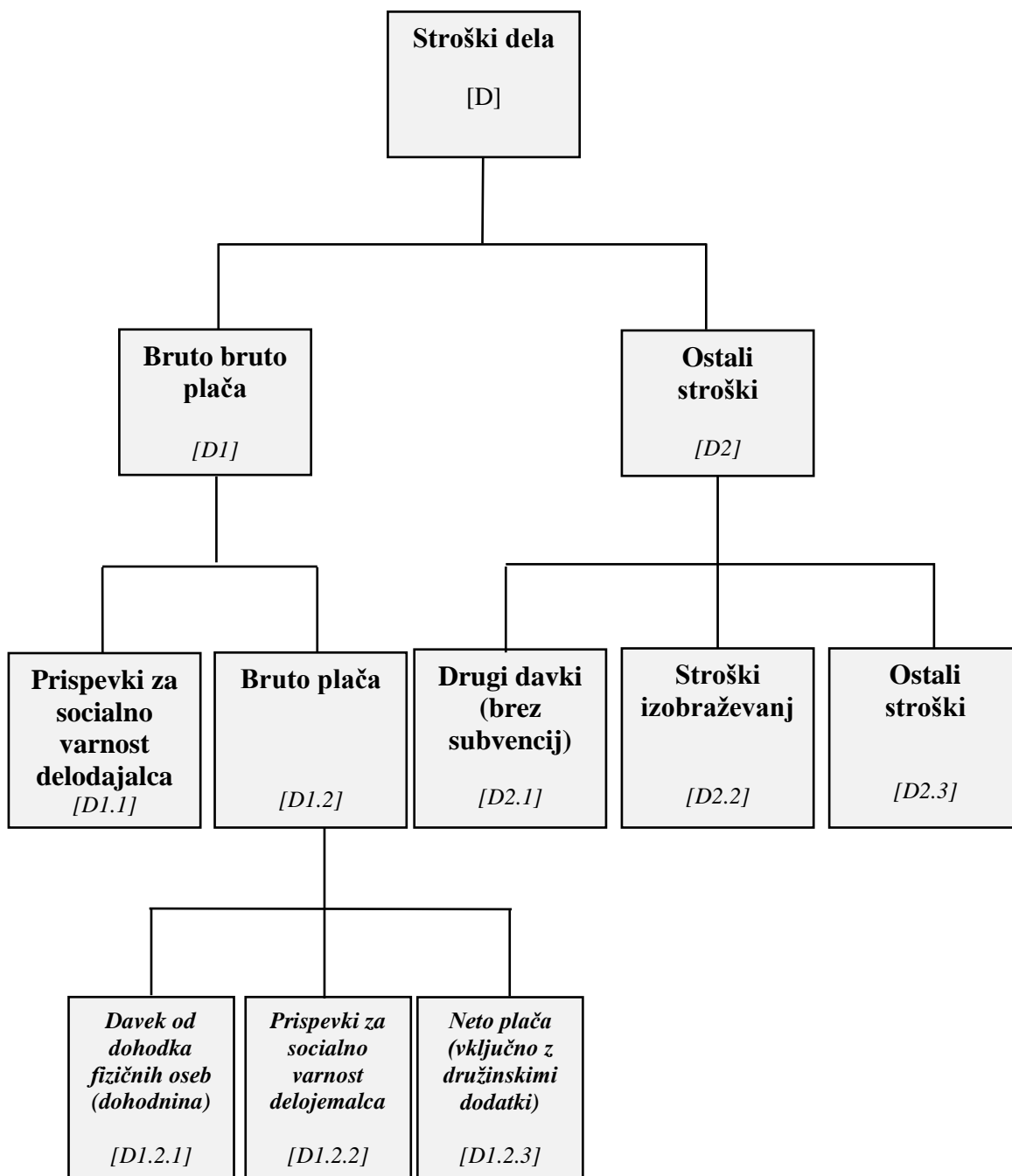
Stroški dela predstavljajo skupne izdatke delodajalca za zaposlovanje zaposlenih. Stroški dela so ena izmed ključnih kategorij stroškov posameznega podjetja in imajo lahko močan vpliv pri sprejemanju odločitev vodstva podjetja glede zaposlitve novih zaposlenih, izbire ugodnejše države pri širjenju poslovanja na tuje trge, določanje volumna proizvodnje med posameznimi obrati v portfelju, itd. Glede na delovno oz. kapitalno intenzivno panogo lahko v podjetju stroški dela predstavljajo največji delež stroškov v finančnih izkazih podjetja. Iz tega razloga lahko pomembno vplivajo na poslovno konkurenčnost posameznega podjetja v panogi.

Slika 2 prikazuje ključne komponente stroškov dela posameznega zaposlenega. Poleg (neto) plače posameznega zaposlenega, stroški dela vsebujejo tudi dajatve (davek od dohodka fizičnih oseb oziroma dohodnina in drugi davki zmanjšani za pridobljene subvencije na delo), družinske prispevke (denarni transferji države za vzdrževane člane), prispevke za socialno varnost plačane iz strani delodajalca in delojemalca ter ostale stroške, ki nastanejo na strani delodajalca v zvezi z zaposlitvijo delavca (stroški



zaposlovanja, stroški izobraževanj, stroški delovnih oblačil in druge delovne opreme, ki jo zaposleni potrebuje za uspešno opravljanje dela, itd.). Glede na predpisano zakonodajo posamezne države, ostali stroški delodajalca lahko vsebujejo tudi druga izplačila delojemalcu. Slovenska zakonodaja predpisuje obvezno povračilo stroška prevoza med delom in prevoza na delo ter iz dela, povračilo stroškov prehrane, regres za letni dopust, itd.

Slika 2: Komponente stroškov dela



Prirejeno po Eurostat (brez datuma).

### 3 KLJUČNI INDIKATORJI NA PODROČJU STROŠKOV DELA

#### 3.1 Splošna terminologija

##### 3.1.1 Davčna stopnja

Nivo obdavčitve glede na različni nivo zmožnosti je določen z davčno stopnjo. Iz enačbe (1) je razvidno, da davčna stopnja opredeljuje delež davčnega bremena posameznika glede na obdavčljiv dohodek. Obdavčljiv dohodek predstavlja vrednost bruto posameznikovega dohodka zmanjšanega za kakršnekoli davčne olajšave oziroma oprostitve dovoljene v davčnem letu. Obdavčljiv dohodek vključuje plačo, bonuse in druge dodatke ter dohodke iz naložb in predstavlja davčno osnovo.

$$\text{Davčna stopnja } (t) = \frac{\text{davek}}{\text{davčna osnova}} = \frac{T}{X} \quad (1)$$

##### 3.1.2 Efektivna davčna stopnja

Efektivna davčna stopnja (ang. effective tax rate) je povprečna stopnja po kateri je obdavčen posameznik oziroma podjetje. Enačba (2) ponazarja, da je efektivna davčna stopnja posameznika razmerje med celotnimi plačanimi davki in njegovim dohodkom pred obdavčitvijo.

$$\text{Efektivna davčna stopnja (EDS)} = \frac{\text{celotni plačani davki}}{\text{dohodek pred obdavčitvijo}} \quad (2)$$

##### 3.1.3 Mejna davčna stopnja

Mejna davčna stopnja označuje vrednost plačanega davka na vsako dodatno enoto prihodka.

Enačba (3) opredeljuje izračun mejne davčne stopnje kot koeficient razlike celotnih plačanih davkov in razlike davčne osnove.

$$\text{Mejna davčna stopnja (MDS)} = \frac{\Delta \text{ celotni plačani davki}}{\Delta \text{ davčna osnova}} = \frac{\Delta T}{\Delta X} \quad (3)$$

Poznamo različne trende povprečne davčne stopnje pri različnih nivojih davčne osnove. Enačba (4) prikazuje proporcionalno obdavčitev, ko je povprečna davčna stopnja pri nizki ali visoki davčni osnovi enaka.

$$\text{Proporcionalna davčna stopnja} = \Delta \left( \frac{T}{X} \right) = 0 \quad (4)$$

V kolikor se mejna davčna stopnja zaposlenega spreminja s spreminjanjem njegovega prihodka lahko govorimo o progresivni oziroma regresivni obdavčitvi. Progresivna obdavčitev pomeni, da povprečna davčna stopnja narašča z ravno davčne osnove, nasprotno pa regresivna obdavčitev pomeni, da povprečna davčna stopnja z ravno davčne osnove pada. Enačba (5) in enačba (6) ponazarjata progresivno in regresivno davčno stopnjo.

$$\text{Progresivna davčna stopnja} = \Delta \left( \frac{T}{X} \right) > 0 \quad (5)$$

$$\text{Degresivna davčna stopnja} = \Delta \left( \frac{T}{X} \right) < 0 \quad (6)$$

Progresivna obdavčitev dohodka igra pomembno vlogo pri doseganju enakomernejše razporeditve dohodka po obdavčitvi, kot pred njo (Paturot, Mellbye & Brys, 2013).

Tovrstna metoda zagotavlja pravično obdavčitev posameznikov glede na njihove prihodke, saj zagotavlja, da so posamezniki z nižjim dohodkom obdavčeni z nižjo davčno stopnjo ter posamezniki z višjim dohodkom obdavčeni z višjo davčno stopnjo. V takšnem sistemu je lahko davek za posameznike z nižjim dohodkom 10 odstotkov, za posameznike s srednjim dohodkom 15 odstotkov in za posameznike z visokim dohodkom 20 odstotkov.

Cilj takšnega sistema je, da zmanjšuje neenakost v družbi ter da z nižjo davčno stopnjo za posameznike z nižjim dohodkom spodbuja ljudi, da opravljajo tudi nižje plačano delo.

Tabela 2 ponazarja primer progresivne obdavčitve ob davčni meji 5.000 EUR in davčni stopnji 20 odstotkov. Prihodek nad mejo 5.000 EUR je obdavčen z 20 odstotki, kar pri naraščajoči ravni dohodka pomeni naraščajočo davčno stopnjo.

*Tabela 2: Primer progresivne obdavčitve*

Dohodek [EUR]	Izračun davka na dohodek	Davek na dohodek [EUR]	Izračun davčne stopnje	Davčna stopnja [%]
1.000	/	0	/	/
5.000	/	0	/	/
10.000	(10.000 – 5.000) * 20%	1.000	1.000 / 10.000	10,0
15.000	(15.000 – 5.000) * 20%	2.000	2.000 / 15.000	13,3
20.000	(20.000 – 5.000) * 20%	3.000	3.000 / 20.000	15,0
25.000	(25.000 – 5.000) * 20%	4.000	4.000 / 25.000	16,0
30.000	(30.000 – 5.000) * 20%	5.000	5.000 / 30.000	16,7
35.000	(35.000 – 5.000) * 20%	6.000	6.000 / 35.000	17,1
40.000	(40.000 – 5.000) * 20%	7.000	7.000 / 40.000	17,5

*Vir: Lastna izdelava.*

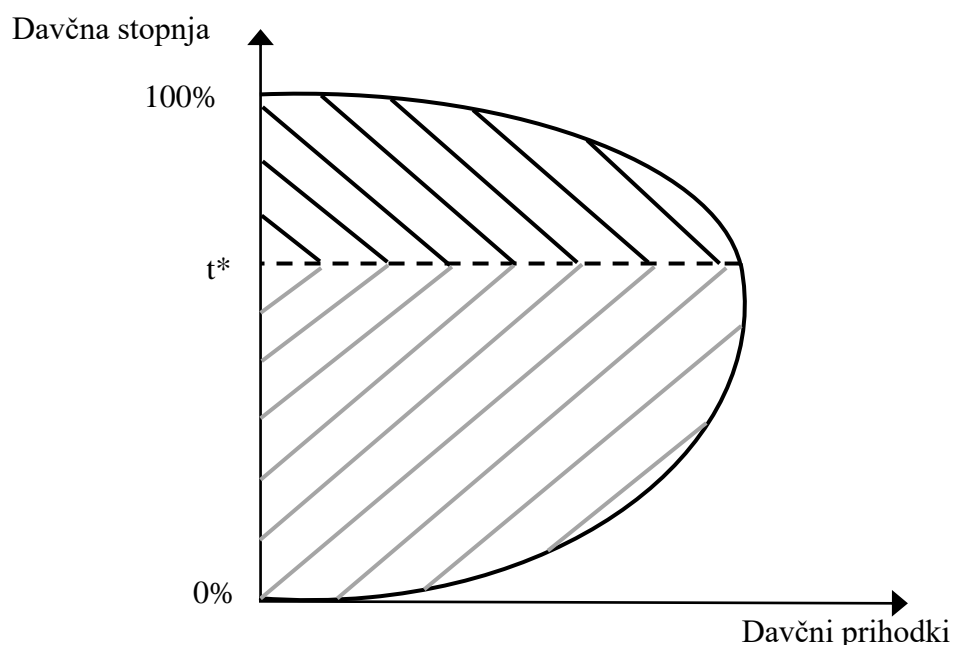
V sklopu mejne davčne stopnje se velikokrat uporabljajo **davčne lestvice**, ki vsebujejo različne razrede nivojev davčne osnove, ki so obdavčeni različno. S naraščanjem davčne osnove, davčna stopnja raste za del davčne osnove nad prejšnjim razredom. To pomeni, da

je zadnja enota davčne osnove obdavčena z višjo davčno stopnjo v primerjavi s prvo enoto davčne osnove. Davčni razredi nastopajo predvsem v primeru odmere dohodnine.

Vendar pa obdavčitev dohodka ne sme biti pretirano progresivna, saj lahko previsoka davčna stopnja ob visoki ravni dohodka zmanjšuje pripravljenost posameznikov po seganju po visoko plačanih delovnih mestih. Rezultat tovrstnega ravnanja je, da se skupni davčni prihodki gospodarstva ob višji davčni stopnji zmanjšujejo, namesto, da bi se povečevali. Tovrstni paradoks je obrazložil Arthur Laffer v takoimenovani **Lafferjevi krivulji** (Kazman, 2014).

Slika 3 prikazuje Lafferjevo krivuljo, kjer spodnji del predstavlja območje, kjer višja davčna stopnja povečuje davčne prihodke, zgornji del pa območje, kjer višja davčna stopnja že zmanjšuje davčne prihodke gospodarstva.

Slika 3: Lafferjeva krivulja



Prerejeno po Bender (1984).

Podobno kot Laffer je tudi Mankiw, eden izmed začetnikov teorij o optimalni obdavčitvi, izpostavil, da bi morali biti davčni zavezanci v zelo visokih dohodkovnih razredih obdavčeni z nizko oziroma celo ničelno mejno davčno stopnjo, saj njihova visoka obdavčitev zmanjšuje ekonomsko učinkovitost (Mankiw, Weinzierl & Yagan, 2009).

#### 3.1.4 Davčni zavezanec

Davčni zavezanec je poslovni subjekt oziroma posameznik, ki je dolžan plačati davek oziroma dajatev občinskim ali državnim organom.

### 3.1.5 Davčna olajšava

Davčna olajšava je vsaka spodbuda, ki predstavlja oprostitev plačila dela davka tako da zmanjšuje davčno osnovo ali zmanjšuje znesek davka, ki ga dolguje posameznik oziroma poslovni subjekt.

V literaturi ločimo dve vrsti davčnih olajšav (OECD, 2017a):

- **Standardne davčne olajšave:** predstavljajo olajšave, ki niso povezane z dejanskimi stroški davkoplačevalca in so na voljo vsem davkoplačevalcem, ki izpolnjujejo pogoje, določene v zakonodaji posamezne države. Standardne davčne olajšave so običajno fiksni zneski oziroma odstotki od dohodka in so običajno najbolj pomembni del davčnih olajšav vsakega posameznika. Med standardnimi davčnimi olajšavami poznamo splošno davčno olajšavo, posebno splošno olajšavo, olajšavo za vzdrževane člane, itd.
- **Nestandardne davčne olajšave:** Nestandardne davčne olajšave so olajšave vezane na dejanske stroške davkoplačevalca. Med nestandardnimi davčnimi olajšavami poznamo oprostitve obresti na posojila (npr. v primeru nakupa hiše), zasebne zavarovalne premije, vplačila v pokojninski sklad oziroma donacije v dobrodelne namene.

Zakon o dohodnini (ZDoh-2S), Ur. l. RS, št. 69/2017, Republike Slovenije določa olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, olajšave za zaposlovanje, olajšave za zaposlovanje invalidov, olajšave za zavezanca invalida, olajšave za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšave za donacije, itn.

## 3.2 Davčno breme fizičnih oseb

### 3.2.1 Osebna povprečna davčna stopnja

Davčno breme (ang. tax burden) označuje poslovni subjekt, ki ga davek dejansko bremeni in mu bo zaradi uvedbe dajatve odvzet del realnega dohodka. Termin se uporablja za izračun davka od dohodka fizičnih oseb povečanega za plačane prispevke za socialno varnost na strani delojemalca, izražen v deležu bruto plače posameznega zaposlenega. Ker davčno breme označuje breme zaposlenega se kot sinonim uporablja tudi osebna povprečna davčna stopnja (ang. personal average tax rate, v nadaljevanju PDS). Enačba (7) in enačba (8) predstavljata izračun povprečne davčne stopnje in davčnega bremena.

$$\text{Povprečna davčna stopnja (PDS)} = \frac{\text{celotni plačani davki}}{\text{davčna osnova}} = \frac{X}{T} \text{ ali } \frac{\sum T}{\sum X} \quad (7)$$

$$\text{Davčno breme} = \frac{\sum T}{\sum X} = \frac{DI.2.1+DI.2.2}{DI.2} \quad (8)$$

Kjer je:

- D1.2.1: davek od dohodka fizičnih oseb (dohodnina)
- D1.2.2: prispevki za socialno varnost delojemalca
- D1.2: bruto plača

Na prvi pogled enostaven pojem v sebi skriva celoten proces davčnega prilagajanja med poslovnimi subjekti in ustvarja vrzel med formalnimi (prvotnimi) in dejanskimi (sekundarnimi) poslovnim subjekti obremenjeni s plačilom davka (Kranjec, 2003, str. 71).

### 3.2.2 Dohodnina

Tabela 3 prikazuje Slovensko dohodninsko lestvico za odmero dohodnine, ki velja za davčna leta od 1. januarja 2017 dalje in je bila sprejeta s 7.10.2016 z novelo zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2R), Ur. l. RS, št. 63/2016.

*Tabela 3: Stopnje dohodnine od dohodkov, ki se všttevajo v letno davčno osnovo v Sloveniji od davčnega leta 2017 dalje*

Neto letna davčna osnova v EUR		Davčna stopnja (v %)	Strošek dohodnine	
Nad	Do	Do	Nad	Do
	8.021,34	16		16% od neto letne davčne osnove
8.021,34	20.400,00	27	1.283,41	27% od neto letne davčne osnove nad 8.021,34 do 20.400,00
20.400,00	48.000,00	34	4.625,65	34% od neto letne davčne osnove nad 20.400,00 do 48.000,00
48.000,00	70.907,20	39	14.009,65	39% od neto letne davčne osnove nad 48.000,00 do 70.907,20
70.907,20		50	22.943,46	50% od neto letne davčne osnove nad 8.021,34 do 20.400,00

*Prirejeno po Finančna Uprava Republike Slovenije (2016).*

Kot je značilno za dohodninske lestvice je dohodninska lestvica Slovenije sestavljena iz več davčnih razredov, ki označujejo proporcionalno raven davčne stopnje z naraščanjem davčne osnove. Kot smo že omenili, se posameznik z višjo davčno osnovo uvršča v višji davčni razred, vendar se ne obdavči v celoti po najvišji davčni stopnji, ampak je odmera njegove dohodnine stopničasta.

Enačba (9) predstavlja izračun stroška dohodnine za zaposlenega, čigar davčna osnova je v celotnem letu 2017 znašala 50.000,00 EUR.

$$\begin{aligned} \text{Strošek dohodnine} &= 16\% * 8.021,34 \text{ EUR} + 27\% * (48.000,00 \text{ EUR} - 20.400,00 \text{ EUR}) + \\ & 34\% * (48.000,00 \text{ EUR} - 20.400,00 \text{ EUR}) + 39\% * (50.000,00 \text{ EUR} - 48.000,00 \text{ EUR}) = \\ & 14.009,65 \text{ EUR} + 39\% * 2.000 \text{ EUR} = 14.789,65 \text{ EUR} \end{aligned} \quad (9)$$

### 3.3 Davčno breme na nivoju gospodarstva

Davek na dohodek je opredeljen kot skupek različnih parametrov, kot so mejne davčne stopnje, zgornje meje pragov, davčna nadomestila in davčne olajšave. Struktura davka v posamezni državi, ki se uporablja za porazdelitev dohodka, določa določene davčne prihodke gospodarstva in določen porazdelitveni učinek med subjekti ter preko delovnih spodbud in davčne skladnosti, vpliva na gospodarsko učinkovitost. Ekonomska literatura predstavlja temeljno orodje za oblikovanje višine davka in ustrezne uravnoteženosti med pravičnostjo obdavčitve in učinkovitostjo (Mirrlees, 1971; Mill, 1848; Samuelson, 1947). Vendar pa so mnoge empirične analize dokazale, da je težko vzpostaviti davčno reformo, ki bi zagotavljala optimalno obdavčitev, ne da bi vsaj na kratek rok zmanjšala pravičnost oziroma učinkovitost obdavčitve ter bi bila hkrati finančno in politično izvedljiva. Poleg tega bi tovrstna reforma terjala znatne spremembe sedanje davčne strukture in bi nedvomno vplivala na davčne prihodke, kar je ena najpomembnejših skrbi, s katerimi se morajo ukvarjati oblikovalci politik. Vlade so gotovo zainteresirane za vzpostavitev optimalnejšega davčnega sistema vsaj na dolgi rok. Kratkoročno pa so davčne reforme nedvomno predmet proračunskih omejitev in politične izvedljivosti reforme (Morini & Pelegrino, 2016). Kljub tem argumentom se struktura davčnega zavezanca stalno spreminja po vsem svetu. Peter, Buttrick in Duncan (2010) so preučevali davčne trende v letih med 1981 in 2005 v 189 državah. Njihova analiza je pokazala, da številne vlade pogosto spreminjajo strukturo davka na dohodek. Poudarili pa so tudi, da je velika pogostost sprememb morda tudi posledica postopnega uvajanja davčnih reform, ki se že več let izvajajo, odzivov fiskalne politike na poslovni cikel ali stalnih eksperimentov ter iskanja najboljše davčne strukture.

Spremembe davčnega bremena v javnih financah vplivajo na gospodarstvo na tri različne načine (Musgrave, 1959, str. 297):

- **Spremembe v nivoju transferja resursov v javno blagajno iz strani davkoplačevalcev**, ki se ob javnih izdatkih prelijejo v javni sektor.
- **Spremembe v porazdelitvi dohodkov** med potrošnjo, investicijami, proizvodnjo in delom, zaradi sproženega procesa davčnega prilagajanja in prelivanja davčnega bremena med poslovnimi subjekti. Takšen pojav je v literaturi poimenovan kot davčna incidenca in označuje ekonomske posledice davkov in javnih izdatkov. Ločimo med nameravano oz. zakonsko davčno incidenco in efektivno oz. dejansko davčno incidenco.
- **Spremembe proizvodnih kapacitet** kot rezultat sprememb v porazdelitvi dohodkov.

Zaradi celotnega procesa davčnega prilagajanja, ki poteka med subjekti, je potrebno za popolno oceno višine davka in primerjave med subjekti uporabiti efektivno davčno stopnjo.

### 3.3.1 Davčni primež

Enačba (10) predstavlja izračun davčnega primeža, ki označuje delež davkov in prispevkov za socialno varnost plačanih s strani delodajalca in delojemalca v skupnih stroških dela posameznega zaposlenega.

$$\text{Davčni primež} = \frac{\text{davek na prihodek} + \text{socialni prispevki plačani iz strani delodajalca in delojemalca} + \text{davek na delo-denarni transferji}}{\text{skupni stroški dela}} \quad (10)$$

### 3.3.2 Celotna davčna obremenitev

Enačba (11) predstavlja izračun celotne davčne obremenitve, ki je merjena kot razmerje med vrednostjo vseh davkov in dejanskih prispevkov za socialno varnost ter bruto domačem proizvodom (v nadaljevanju BDP) posamezne države.

$$\text{Celotna davčna obremenitev} = \frac{\text{Vsi plačani davki in dejanski PSV}}{\text{BDP}} \quad (11)$$

Kazalnik je odvisen od načina in prizadevnosti države, da nudi podjetjem in gospodinjstvom socialno in ekonomsko pomoč preko vzvodov davčne politike namesto preko direktnih državnih pomoči.

### 3.3.3 Drugi kazalniki

- **Porazdelitev letne bruto plače redno zaposlene osebe:** Ta kazalnik kaže statistično porazdelitev bruto plač med redno zaposlenimi osebami. Kazalnik se osredotoča na prvi, peti in deveti decil v porazdelitvi plač (OECD, brez datuma).
- **Pojav nizko oz. visoko plačanih redno zaposlenih oseb:** Pojav nizko plačanih oseb je delež zaposlenih s plačo nižjo od dveh tretjin mediane bruto plače. Pojav visoko plačanih oseb je delež zaposlenih s plačo višjo od 1 2/3 mediane bruto plače (OECD, brez datuma).
- **Razlika v plačah med spoloma (ang. gender wage gap):** Kazalnik razlike v plačah med spoloma se meri kot razlika med mediano bruto plače moških v primerjavi z mediano bruto plače žensk (OECD, brez datuma).
- **Razlika v plačah zaradi razlike v letih (ang. age wage gap):** Kazalnik razlike v plačah zaradi razlike v letih je izračunan kot razlika med mediano zaposlenih starih med 25 in 54 let v primerjavi z zaposlenimi starimi med 15 in 24 let oziroma razlika med mediano zaposlenih starih med 25 in 54 let v primerjavi z zaposlenimi starimi med 55 in 64 let (OECD, brez datuma).
- **Razlika v plačah zaradi različne ravni izobrazbe (ang. Earnings by skill or education levels gap):** Kazalnik razlike v plačah zaradi različne ravni izobrazbe se meri kot povprečje letne bruto plače srednje izobraženega zaposlenega starega med 25 in 64 let in nizko izobraženega zaposlenega starega med 25 in 64 let; srednje



izobraženega zaposlenega starega med 25 in 64 let in in visoko izobraženega zaposlenega starega med 25 in 64 let (OECD, brez datuma).

## **4 EMPIRIČNA ANALIZA DAVČNEGA BREMENA V DRŽAVAH ČLANICAH OECD**

### **4.1 Metodologija empirične analize**

V tem poglavju magistrskega dela se bom osredotočila na obdavčitev plač v državah članicah OECD. V empirično analizo bodo zajeti podatki zbrani v letnem poročilu o obdavčitvi plač v držav članicah OECD – »Taxing Wages 2017« (v nadaljevanju Letno poročilo). Letno poročilo se v veliki meri osredotoča na leto 2016 s primerjavami za leto 2015 in nekaterimi zgodovinskimi trendi za daljše časovno obdobje (OECD, 2017a).

V prvem delu bom predstavila osnovno metodologijo analize skupaj z metodami statistične obdelave podatkov, ki so bile uporabljene za empirično analizo obdavčitev plač med državami članicami in njihovo primerjavo. V nadaljevanju pa sem bom osredotočila na ključne indikatorje obdavčitve plač za vse države članice OECD za izbrano leto ter jih še posebno primerjala med izbranimi državami in skušala poiskati prave smernice za podjetje Novartis AG.

Organizacija za evropsko gospodarsko sodelovanje (ang. The Organisation for European Economic Cooperation, v nadaljevanju OEEC) je bila ustanovljena leta 1948 z namenom, da bi vodila izvajanje Marshallovega plana, financiranega iz strani Združenih držav Amerike, za obnovo opustošene Evropske celine po drugi svetovni vojni. Ko so posamezne države postopoma priznavale neodvisnost svojih gospodarstev je medsebojno sodelovanje postajalo vedno bolj pomembno. Uspeh dosedanjega dela in možnosti nadaljevanja dela na globalni ravni je sprožilo ustanovitev OECD, ki je bila uradno ustanovljena septembra 1961, ko je stopila v veljavo konvencija podpisana decembra 1960 s strani 18 Evropskih držav skupaj z Združenimi državami Amerike in Kanado. OECD danes združuje 35 držav članic po celem svetu od gospodarsko najrazvitejših do nekaterih držav v razvoju kot so Turčija, Mehika in Čile. OECD skupaj z državami partnericami (Kitajska, Brazilija, Indija, Južna Afrika, Indonezija), predstavlja 80 odstotkov svetovne trgovine in naložb, kar daje organizaciji ključno vlogo pri soočanju z izzivi, s katerimi se sooča svetovno gospodarstvo in postavljanju svetovnih standardov in smernic v razvojnih in gospodarskih politikah.

Zaradi različnih okoliščin posameznih davkoplačevalcev, ki lahko pomembno vplivajo na rezultate analize je v Letnem poročilu uporabljena specifična metodologija, ki zagotavlja reprezentativno primerjavo davkov, davčnih olajšav in stroškov dela med posameznimi državami članicami OECD. Letno poročilo se osredotoča na zaposlene osebe s polnim delovnim časom v eni izmed dejavnosti zajeti v mednarodni standardni industrijski klasifikaciji vseh gospodarskih dejavnosti. V nekaterih gospodinjstvih se predpostavlja, da

gre za zakonski par, kjer drugi zakonec lahko opravlja delo tudi za delni delovni čas. Upoštevana je predpostavka, da je letni dohodek iz zaposlitve enak določenemu deležu povprečne bruto plače teh delavcev. Upoštevajo se tudi dodatne predpostavke glede drugih pomembnih osebnih okoliščin teh prejemnikov plač, na podlagi katerih se izračunavajo davčno ugodnejše pozicije oziroma davčne olajšave (OECD, 2017a).

#### 4.1.1 Uporabljen terminologija

Tabela 4 ponazarja in pojasnjuje ključne izraze zajete v Letnem poročilu na podlagi katerih je OECD izvedla nadaljnjo empirično analizo.

*Tabela 4: Obrazložitev temeljnih izrazov v OECD Poročilu*

Skupina	Slovenski izraz	Angleški izraz	Obrazložitev izraza
<b>Splošni izrazi</b>	Povprečni zaposleni	Average worker	Odrasla zaposlena oseba, zaposlena za polni delovni čas v sektorju, katerih plača predstavlja povprečno plačo zaposlenih.
	Samske osebe	Single persons	Neporočeni moški in ženske.
	Zakonski par z dvema otrokoma	Couple with two children	Poročeni par z dvema otrokoma starima med vključno 6 in 11 let.
	Stroški dela	Labour costs	Vsota bruto plače, prispevkov za socialno varnost plačanih iz strani delodajalca in davkov na izplačane plače.
	Neto razpoložljivi dohodek	Net take-home pay	Bruto plača zmanjšana za vsoto dohodnine in prispevke za socialno varnost plačanih iz strani delojemalca plus denarni transferji prejeti od države.
	Osebnna povprečna davčna stopnja (davčno breme)	Personal average tax rate (tax burden)	Znesek dohodnine in prispevkov za socialno varnost plačanih iz strani delojemalca; izražen v odstotkih bruto plače
	Davčna obremenitev oziroma davčni primež	Tax wedge	Vsota dohodnine, prispevkov za socialno varnost plačanih iz strani delojemalca in delodajalca ter davkov na izplačane plače zmanjšana za denarne transferje; izražene v odstotkih skupnih stroškov dela.
	Elastičnost dohodka po plačanih davkih	Elasticity of income after tax	Odstotna sprememba dohodka po obdavčitvi po povečanju ene valutne enote dohodka pred obdavčitvijo (natančneje opredeljeno kot ena zmanjšana za mejno davčno stopnjo deljena z eno zmanjšana za ustrezno povprečno davčno stopnjo).
<b>Izrazi davka na prihodek</b>	Davčne olajšave	Tax reliefs	Splošni izraz, ki pokriva vse načine ugodnejše davčne obravnave dohodka potencialnim davkoplačevalcem.
	Odbitki pred obdavčljivo osnovo	Tax allowances	Zneski, odšteti od bruto plače, da bi dosegli obdavčljivi dohodek oziroma davčno osnovo.
	Znižanje davka	Tax credits	Zneski, ki jih davčni zavezanec lahko odšteje od svoje davčne obveznosti. Opisani so kot plačljivi, če presežejo davčno obveznost.
	Standardne davčne olajšave	Standard tax reliefs	Davčne olajšave, ki niso povezani z dejanskimi stroški, ki jih imajo davkoplačevalci in so samodejno na voljo vsem davkoplačevalcem, ki izpolnjujejo pravila o upravičenosti, določeni v zakonodaji. Vključujejo tudi odbitke za obvezne prispevke za socialno varnost.

se nadaljuje

Tabela 4: *Obrazložitev temeljnih izrazov v OECD Poročilu (nad.)*

Skupina	Slovenski izraz	Angleški izraz	Obrazložitev izraza
<b>Izrazi davka na prihodek</b>	Splošna davčna olajšava	Basic relief	Vsaka standardna davčna olajšava, ki je na voljo vsem davkoplačevalcem ne glede na zakonski ali družinski status.
	Dodatna davčna olajšava za zakonsko zvezo	Marriage allowance	Dodatna davčna olajšava za poročene pare. (V nekaterih državah se to ne razlikuje od osnovne olajšave, ki bi se lahko podvojila pri poroki).
	Nestandardne davčne olajšave	Non-standard tax reliefs	Davčne olajšave, ki so v celoti določene glede na dejanske nastale stroške.
	Povprečna stopnja dohodnine	Average rate of income tax	Znesek davka od dohodka, ki se plača po obračunavanju morebitnih olajšav, izračunanih na podlagi davčnih določb, vključenih v to Poročilo, deljeno z bruto plačami.
<b>Izrazi davka na prihodek</b>	Zakonska davčna stopnja	Schedule rate	Stopnja, ki se pojavlja v seznamu dohodnine in v razporedu prispevkov za socialno varnost.
<b>Izrazi denarnih transferjev</b>	Denarni transferji	Cash transfers	Denarna plačila iz strani države, plačane družinam, običajno v zvezi z vzdrževanimi otroki.

*Vir: Lastna izdelava.*

#### 4.1.2 Značilnosti davkoplačevalcev zajetih v analizo

Okoliščine tipov enot obdavčitve oziroma davkoplačevalcev so lahko zelo različne in lahko pomembno vplivajo na rezultate analize. Letno poročilo loči osem tipov gospodinjstva, ki se v glavnem razlikujejo glede na različen tip družine (samska oseba, samohranilec oziroma zakonski par), število otrok (brez otrok oziroma z otroki) in raven dohodka (določen odstotek od povprečne plače). Tabela 5 predstavlja vseh 8 tipov gospodinjstva zajetih v Letnem poročilu (OECD, 2017a).

- Trije tipi samske osebe brez otrok oziroma drugih vzdrževanih članov s skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni povprečne bruto plače, 67 odstotkov povprečne bruto plače oziroma 167 odstotkov povprečne bruto plače.
- Samohranilec z dvema otrokoma in s skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni 67 odstotkov povprečne bruto plače.
- Zakonski par s samo eno zaposleno osebo in dvema otrokoma ter skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni povprečne bruto plače.
- Zakonski par z dvema zaposlenima osebama in dvema otrokoma ter skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni 133 odstotkov povprečne bruto plače (primarni prejemnik plače z dohodkom na ravni povprečne bruto plače in sekundarni prejemnik plače z dohodkom na ravni 33 odstotkov povprečne bruto plače).
- Zakonski par z dvema zaposlenima osebama in dvema otrokoma ter skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni 167 odstotkov povprečne bruto plače (primarni prejemnik plače z dohodkom na ravni povprečne bruto plače in sekundarni prejemnik plače z dohodkom na ravni 67 odstotkov povprečne bruto plače).

- Zakonski par z dvema zaposlenima osebama in brez otrok ter skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni 133 odstotkov povprečne bruto plače (primarni prejemnik plače z dohodkom na ravni povprečne bruto plače in sekundarni prejemnik plače z dohodkom na ravni 33 odstotkov povprečne bruto plače).

Letno poročilo predpostavlja, da so otroci stari od vključno 6 do 11 let in, da družina nima druge vrste dohodka kot plačilo od zaposlitve (plača) in drugih denarnih transferjev iz strani države (npr. otroški dodatki).

*Tabela 5: Različni tipi gospodinjstva pri različnih ravneh dohodka*

ID	Tip družine	Število zaposlenih oseb	Število otrok	Skupno število vzdrževanih oseb v gospodinjstvu	Število oseb v gospodinjstvu	Skupni dohodek gospodinjstva (W=povprečna plača)
1	Samska oseba	1	0	0	1	0,67*W
2	Samska oseba	1	0	0	1	1,00*W
3	Samska oseba	1	0	0	1	1,67*W
4	Samohranilec	1	2	2	3	0,67*W
5	Zakonski par	1	2	3	4	1,00*W
6	Zakonski par	2	2	2	4	1,33*W
7	Zakonski par	2	2	2	4	1,67*W
8	Zakonski par	2	0	0	2	1,33*W

*Prirjeno po OECD (2017a).*

#### 4.1.3 Obrazložitev metodologije izračuna bruto plače

Izračun povprečne bruto plače v posamezni državi v Letnem Poročilu temelji na statističnem izračunu povprečnih prihodkov v relevantnih industrijskih sektorjih. Relevantni industrijski sektorji so vsi sektorji med B in N pojasnjeni v Mednarodni standardni industrijski klasifikaciji vseh gospodarskih dejavnosti; revizija 4 (ang. International Standard Industrial Classification of All Economic Activities, v nadaljevanju ISIC Rev. 4). Večina držav članic OECD je do danes že prevzela sistem opredelitve sektorjev po klasifikaciji ISIC Rev. 4 (OECD, 2017a, str. 565). Tabela 6 predstavlja klasifikacijo ISIC Rev. 4.

Letno poročilo uporablja definicijo standardnega delavca zaposlenega za polni delovni čas. Metodologija izračuna povprečne plače se naj med državami ne bi bistveno razlikovala, vendar zaradi različnih nacionalnih metodologij zbiranja podatkov lahko prihaja do nekaterih razlik. Načeloma se državam priporoča, da izračunajo letne prihodke glede na povprečne urne postavke v vsakem tednu, mesecu ali kvartalu, utežene z urami opravljenimi v vsakem obdobju in pomnožene s povprečnim številom opravljenih ur v letu, s predpostavko da zaposleni ni bil brezposelen ali bolan. K skupnemu seštevku se doda tudi obdobja plačane odsotnosti. Podoben pristop je uporabljen tudi pri izračunu prihodkov v zvezi z nadurnim delom. Celotna metodologija izračuna bruto plače je za vsako državo članico posebej razložena v prilogi 2 in prilogi 3.

Tabela 6: Mednarodna standardna industrijska klasifikacija vseh gospodarskih dejavnosti;  
ISIC Rev. 4

Sektor	Dejavnost	Zajeto v izračun povprečne bruto plače
A	Kmetijstvo, gozdarstvo in ribištvo	Ne
<b>B</b>	<b>Rudarstvo in druga industrija</b>	<b>Da</b>
<b>C</b>	<b>Predelovalne dejavnosti</b>	<b>Da</b>
<b>D</b>	<b>Oskrba z električno energijo, plinom, paro in klimatskimi napravami</b>	<b>Da</b>
<b>E</b>	<b>Oskrba z vodo; ravnanje z odpadki; saniranje okolja</b>	<b>Da</b>
<b>F</b>	<b>Gradbeništvo</b>	<b>Da</b>
<b>G</b>	<b>Trgovina na debelo; trgovina na drobno; popravila motornih vozil</b>	<b>Da</b>
<b>H</b>	<b>Promet in skladiščenje</b>	<b>Da</b>
<b>I</b>	<b>Nastanitev in oskrba z jedmi</b>	<b>Da</b>
<b>J</b>	<b>Informacijska in komunikacijska tehnologija</b>	<b>Da</b>
<b>K</b>	<b>Finančne in zavarovalniške dejavnosti</b>	<b>Da</b>
<b>L</b>	<b>Poslovanje z nepremičninami</b>	<b>Da</b>
<b>M</b>	<b>Strokovne, znanstvene in tehnične dejavnosti</b>	<b>Da</b>
<b>N</b>	<b>Administrativne in podporne servisne dejavnosti</b>	<b>Da</b>
O	Javna uprava in obramba; dejavnost obvezne socialne varnosti	Ne
P	Izobraževanje	Ne
Q	Zdravstvo in socialno varstvo	Ne
R	Kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti	Ne
S	Druge storitvene dejavnosti	Ne
T	Dejavnost gospodinjstev z zaposlenim hišnim osebjem; neopredeljenimi proizvodi in storitve proizvodnje za lastno uporabo	Ne
U	Dejavnost eksteritorialnih organizacij in teles	Ne

Prirejeno po OECD (2017a).

Izračun temelji na prihodkih polno zaposlene osebe, ne glede na vrsto dela (ročno oziroma pisarniško delo). Določene države iz izračuna povprečne bruto plače izločijo posameznike na vodstvenih oziroma nadzornih pozicijah. Te države so Irska, Turčija in v manjšem obsegu tudi Finska (izločeno najvišje vodstvo), Madžarska (izločeni posamezniki, katerih dohodki iz dobička presegajo 50 odstotkov skupnega dohodka) in Nova Zelandija (izločeni lastniki podjetij). V teh državah je poročana letna bruto plača nekoliko podcenjena v primerjavi s preostalimi državami. Analiza urada OECD je pokazala, da izločitev zaposlenih na višjih pozicijah lahko zniža povprečno bruto plačo za okvirno od 10 do 18 odstotkov.

Pri izračunu povprečne plače v posamezni državi ni bil uporabljen kakršenkoli popravni faktor plače glede na spol zajetega posameznika, njegovo starost oziroma regijo v kateri opravlja svoje delo. Temelji pa izračun na polno zaposleni osebi skozi celotno posamezno leto brez prekinitev delovnega razmerja zaradi bolezni oziroma brezposelnosti. Vendar pa nekatere države ne morejo izločiti delno zaposlenih oseb iz izračuna povprečne plače (glej priloga 2). V tem primeru se za tovrstne zaposlene uporabi ekvivalent polnega delovnega časa (Kanada, Češka, Danska, Italija, Nova Zelandija, Norveška, Poljska, Švedska, Švica in Združene države Amerike). V štirih državah (Čile, Irska, Slovaška in Turčija) plače zaposlenih s krajšim delovnim časom niso niti izključene, niti zaradi metodologije zajema

podatkov ne morejo biti pretvorjene v ekvivalente polnega delovnega časa. Iz tega razloga bo povprečna bruto plača polno zaposlene osebe v teh državah glede na raziskavo urada OECD podcenjena za okvirno 10 odstotkov.

V večini držav kjer je nadomestilo za bolezen plačano iz strani delodajalca, bodisi v imenu države ali v imenu zasebnih bolezenskih shem, so ti zneski vključeni v izračun plače. Vendar pa ta izplačila ne vplivajo izrazito na rezultate analize, saj delodajalci običajno opravljajo ta izplačila v krajšem časovnem obdobju in ti zneski običajno ne odstopajo bistveno od običajnih urnih postavk zaposlenih. Države, ki vključujejo nadomestilo za bolezen v izračunu povprečne plače so Avstralija, Estonija, Poljska, Slovenija in v manjšem obsegu Italija.

Dva tipa gospodinjstva vključujeta sekundarnega prejemnika plače na ravni 33 odstotkov povprečne plače. Tovrstni posamezniki so najverjetneje posamezniki s krajšim delovnim časom. Vendar pa je obširna raziskava OECD-ja pokazala, da to izrazito ne vpliva na davčne stopnje izračunane v Letnem Poročilu (OECD, 2017a).

Izračun letne bruto plače vključuje vse denarne nagrade plačane zaposlenim v relevantnih sektorjih ob upoštevanju plačila za dopust (z izjemo Norveške), izdatnih plačil za nadurno delo (z izjemo Danske, Mehike in Nizozemske), regres za letni dopust in drugih ponavljajočih se denarnih dodatkov, kot so božičnica, trinajsta plača, bonusi oziroma delitev dobička (z izjemo Grčije in Združene Države Amerike v omejenem obsegu). V izračunu pa so izključene dodatne ugodnosti oziroma bonitete za zaposlene, kot so brezplačno oziroma v primerjavi s tržno ceno po znižani ceni zagotavljanje hrane, stanovanja ali dodatka za obleko zaposlenemu. Tovrstne ugodnosti bi namreč lahko pomembno vplivale na primerljivost davčnega bremena med državami članicami. Vendar pa skupna vrednost bonitet znaša okvirno do največ dva odstotka stroška dela in so pogostejše pri zaposlenih z nadpovprečnimi dohodki, ki pa v analizi Letnega poročila niso zajeti. Letno poročilo namreč zajema samo dohodkovne razrede od 33 odstotkov do 167 odstotkov povprečne plače. Podobno so iz izračuna povprečne plače izključeni prispevki delodajalcev za pokojnino zaposlenih, družinski dodatki oziroma plačila zdravstvenega ali življenjskega zavarovanja. Izjeme so države Grčija, Švedska, Turčija, Avstrija in Italija, ki bonitete v določenem obsegu vendarle vključujejo v izračunu povprečne bruto plače (OECD, 2017a).

#### 4.1.4 Izračun bruto plače za namen primerjalne analize

V Letnem poročilu (OECD, 2017a) letna bruto plača za leto 2016 temelji na statističnih podatkih letne bruto plače iz leta 2015 pomnožene z multiplikatorjem letne odstotne spremembe plač za celotno gospodarstvo v posamezni državi. Za lažjo mednarodno primerjavo med državami članicami letno poročilo uporablja devizne tečaje iz lokalne valute na bazno valuto in pariteto kupne moči predstavljene v prilogi 5. Uporabljena bazna valuta je ameriški dolar (v nadaljevanju USD).

#### 4.1.5 Izračun mejne davčne stopnje

Mejna davčna stopnja je izračunana z upoštevanjem učinka majhnega povečanja bruto prejemkov za plačilo dohodnine, prispevkov za socialno varnost in denarnih transferjev. Izjema je primer nezaposlenega zakonca, kjer bi povečanje dohodka iz nič na majhen pozitiven dohodek prikazovalo ne-reprezentativno mejno davčno stopnjo. V tem primeru se mejne davčne stopnje za zakonca izračunajo z upoštevanjem vpliva povečanja dohodka iz nič na triintrideset odstotkov povprečne plače (OECD, 2017a).

#### 4.1.6 Obrazložitev metodologije vključenih davkov in davčnih olajšav

Letno poročilo za namene izračuna davčnega bremena na področju stroškov dela in davčnega primeža delojemalca vključuje dohodnino, prispevke za socialno varnost plačane iz strani delodajalca in delojemalca ter davke na izplačane plače. V izračunu prihodkov po obdavčitvi so zajeti tudi prejeti denarni transferji iz strani države (npr. otroški dodatki). Druge vrste obdavčitve, kot so davek na kapitalske dobičke, davek od dohodkov pravnih oseb, davek na premoženje oziroma druge posredne obdavčitve v Letnem poročilu niso zajete, so pa za namene mednarodne primerjave prikazani vsi državni, regionalni in občinski davki na dohodek.

**Dohodnina:** Za namene izračuna dohodnine je najprej določena raven davčnih olajšav do katere je upravičen vsak posamezni davkoplačevalec, glede na njegove okoliščine (število vzdrževanih članov, raven dohodka, itd.). Letna bruto plača se nato zmanjša za predhodno določeno raven davčnih olajšav in plačanih prispevkov za socialno varnost iz česar se izračuna davčno osnovo. Nato se na davčno osnovo določi davčna stopnja na podlagi veljavne davčne lestvice ter se izračuna celotni davek oziroma dohodnina. Strošek celotnega davka je nato mogoče znižati z zakonsko priznanimi dodatnimi davčnimi olajšavami (OECD, 2017a, str. 572–573).

**Prispevki za socialno varnost (v nadaljevanju PSV):** Dolžnost plačevanja PSV je v večini držav tako na strani delodajalca, kot tudi na strani delojemalca. Prispevki so običajno izračunani kot odstotek od bruto prejemkov in so namenjeni za zagotavljanje socialne varnosti na ravni države.

- Na Finskem, Islandiji in na Nizozemskem se del prispevkov obračunava kot funkcija obdavčljivega dohodka (bruto plača po davčnih olajšavah)
- V Avstraliji, na Danskem in na Novi Zelandiji država ne zaračunava PSV.

**Davki na izplačane plače (davki na plačilne liste):** Davki na izplačane plače so lahko v obliki deleža od izplačane plače oziroma kot določena fiksna vrednost na zaposlenega. Davki na izplačane plače so vključeni v Letnem poročilu (OECD, 2017a), saj povečujejo vrzel med bruto stroški dela in realnim plačilom zaposlenega po plačanih vseh davkih (neto razpoložljivim dohodkom). Po delovanju v izračunu davčnega bremena so davki na

izplačane plače podobni dohodnini oziroma PSV, vendar pa ti neposredno posamezniku ne prinašajo nobenih socialnih ugodnosti. Med državami članicami OECD je davek na izplačane plače v veljavi v petnajstih državah, vendar pa ga v izračunu obdavčitve plač v Letnem poročilu upošteva le pet držav (Avstralija, Avstrija, Madžarska, Latvija in Švedska).

**Družinski denarni prejemki iz strani države:** Družinski denarni transferji plačani iz strani države se običajno nanašajo na šoloobvezne otroke stare od vključno šest do vključno enajst let.

**Davčne olajšave v obliki znižanja davka:** Davčne olajšave v obliki znižanja davka lahko presegajo davčno obveznost. Presežek je plačan kot denarni transfer davčnemu zavezancu. Načeloma naj bi bile tovrstne davčne olajšave obravnavane različno, glede na to ali so posledica davčnih določb ali denarnih transferjev oziroma kombinacija obojega.

#### 4.2 Primerjalna analiza obdavčitve stroškov dela med državami članicami OECD

Primerjalna analiza obdavčitve stroškov dela med državami članicami OECD je izpeljana na podlagi indikatorja paritete kupne moči (v nadaljevanju PKM), ki omogoča primerljivo analizo podatkov o plačah med posameznimi državami članicami. Tabela 7 predstavlja primerjavo PKM med državami članicami. Po definiciji Statističnega Urada Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) so »PKM splošno opredeljene kot prostorski cenovni deflatorji in pretvorniki valut, ki izločajo učinek razlik v ravni cen med državami. PKM opravljajo dve funkciji: funkcijo prostorskega deflatorja in funkcijo pretvornika različnih valut v neko skupno valuto« (Krže, 2016).

V kolikor je nacionalna valuta držav članic enaka, PKM opravlja le funkcijo cenovnega deflatorja. V tem primeru je PKM osnovno razmerje cen proizvodov in storitev med državami članicami merjeno v enotni nacionalni valuti. V kolikor pa gre za primerjavo BDP-ja med državami članicami so PKM agregirana razmerja proizvodov in storitev vključenih v izračun BDP-ja. Na takšen način izražen BDP povsem izloča učinke deviznih tečajev med državami in ravni cen za posamezen proizvod oziroma storitev ter tako odraža le realno razliko v obsegu BDP-ja med državami (Krže, 2016).

*Tabela 7: Primerjava PKM med državami članicami*

Država	PKM	Država	PKM	Država	PKM	Država	PKM	Država	PKM
KOR	895,44	SWE	8,92	TUR	1,31	BEL	0,80	ESP	0,66
CHL	390,10	MEX	8,60	CAN	1,24	AUT	0,80	GRC	0,61
ISL	143,22	DNK	7,20	CHE	1,22	FRA	0,80	PRT	0,59
HUN	129,24	ISR	3,82	USA	1,00	IRL	0,80	SVN	0,58
JPN	101,65	POL	1,75	FIN	0,90	DEU	0,77	EST	0,53
CZE	12,75	NZL	1,45	LUX	0,86	ITA	0,73	LVA	0,50
NOR	9,40	AUS	1,45	NLD	0,80	GBR	0,69	SVK	0,48

*Prirjeno po OECD (2017a).*



#### 4.2.1 Mednarodna primerjava skupne davčne obremenitve

Tabela 8 prikazuje mednarodno primerjavo skupne davčne obremenitve med celotnimi stroški dela in neto plačo posameznika v zadnjih petih letih. V vseh analizah je predpostavljeno, da gre za samsko osebo s povprečnimi dohodki ter brez otrok (tip gospodinjstva 2 predstavljen v poglavju 4.1.2 na strani 20).

*Tabela 8: Mednarodna primerjava davčne obremenitve (2012-2016)*

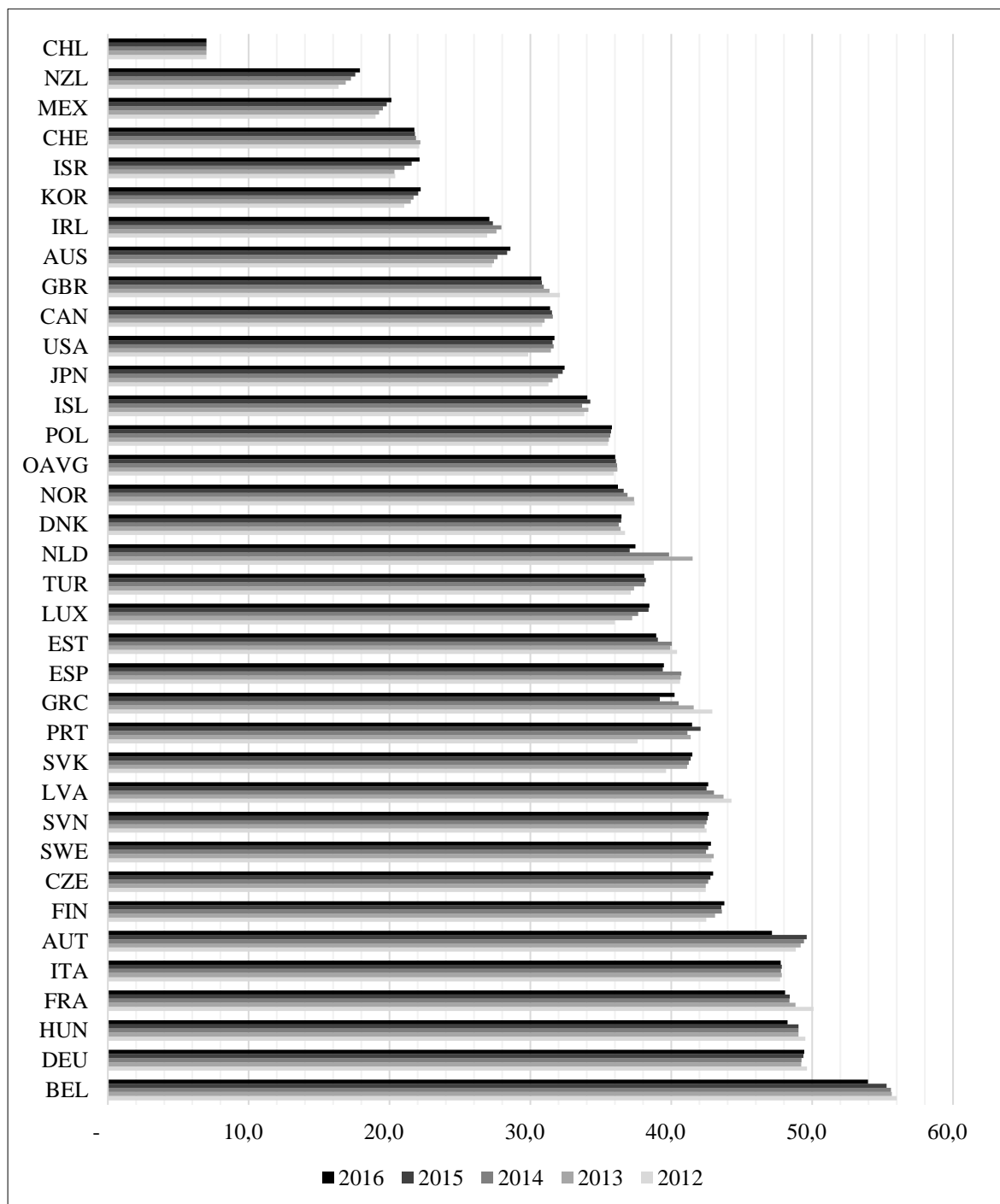
Država članica OECD <sup>1</sup>	Davčni primež (odstotek skupnih stroškov dela)					Letna sprememba davčnega bremena (izražena v odstotnih točkah)				
	2012	2013	2014	2015	2016	2013/12	2014/1 3	2015/1 4	2016/1 5	2016/1 2
BEL	56,0	55,7	55,6	55,3	54,0	- 0,34	- 0,06	- 0,32	- 1,32	- 2,04
DEU	49,6	49,2	49,3	49,4	49,4	- 0,41	0,03	0,13	0,05	- 0,20
HUN	49,5	49,0	49,0	49,0	48,2	- 0,49	-	-	- 0,78	- 1,27
FRA	50,1	48,8	48,4	48,4	48,1	- 1,28	- 0,43	0,03	- 0,34	- 2,02
ITA	47,7	47,8	47,8	47,9	47,8	0,12	- 0,06	0,07	- 0,08	0,05
AUT	48,8	49,2	49,4	49,6	47,1	0,34	0,23	0,20	- 2,47	- 1,69
FIN	42,5	43,1	43,6	43,5	43,8	0,62	0,49	- 0,05	0,22	1,28
CZE	42,5	42,4	42,6	42,8	43,0	- 0,01	0,17	0,16	0,19	0,51
SWE	42,9	43,0	42,5	42,6	42,8	0,16	- 0,55	0,15	0,21	- 0,04
SVN	42,5	42,4	42,5	42,6	42,7	- 0,13	0,13	0,07	0,09	0,16
LVA	44,3	43,7	43,0	42,5	42,6	- 0,55	- 0,70	- 0,51	0,10	- 1,66
SVK	39,6	41,1	41,3	41,4	41,5	1,50	0,13	0,12	0,12	1,87
PRT	37,6	41,4	41,2	42,1	41,5	3,77	- 0,22	0,92	- 0,60	3,87
GRC	42,9	41,6	40,5	39,2	40,2	- 1,32	- 1,07	- 1,35	1,06	- 2,67
ESP	40,6	40,7	40,7	39,4	39,5	0,05	0,06	- 1,33	0,09	- 1,14
EST	40,4	39,9	40,0	39,0	38,9	- 0,50	0,11	- 0,98	- 0,12	- 1,48
LUX	36,0	37,2	37,6	38,4	38,4	1,23	0,42	0,75	0,05	2,44
TUR	37,1	37,4	38,1	38,2	38,1	0,23	0,73	0,10	- 0,09	0,97
NLD	38,8	41,5	39,8	37,0	37,5	2,76	- 1,67	- 2,79	0,40	- 1,30
DNK	36,7	36,4	36,3	36,4	36,5	- 0,30	- 0,15	0,18	0,02	- 0,26
NOR	37,4	37,4	36,9	36,6	36,2	- 0,05	- 0,46	- 0,28	- 0,40	- 1,19
POL	35,5	35,6	35,7	35,7	35,8	0,06	0,11	0,05	0,05	0,27
ISL	33,8	34,1	33,7	34,3	34,0	0,30	- 0,46	0,59	- 0,21	0,22
JPN	31,3	31,6	32,0	32,3	32,4	0,30	0,38	0,33	0,12	1,14
USA	29,8	31,5	31,6	31,6	31,7	1,61	0,19	- 0,08	0,15	1,87
CAN	30,8	31,0	31,6	31,5	31,4	0,17	0,58	- 0,04	- 0,13	0,58
GBR	32,1	31,4	31,0	30,8	30,8	- 0,73	- 0,41	- 0,15	- 0,03	- 1,32
AUS	27,3	27,4	27,7	28,4	28,6	0,14	0,25	0,69	0,23	1,31
IRL	26,9	27,6	27,9	27,3	27,1	0,65	0,36	- 0,61	- 0,24	0,15
KOR	21,0	21,5	21,7	22,0	22,2	0,47	0,19	0,32	0,18	1,16
ISR	20,4	20,4	21,1	21,6	22,1	- 0,04	0,72	0,49	0,57	1,74
CHE	22,1	22,2	21,9	21,8	21,8	0,09	- 0,33	- 0,06	- 0,05	- 0,36
MEX	19,0	19,3	19,5	19,8	20,1	0,25	0,27	0,27	0,33	1,12
NZL	16,4	16,9	17,2	17,6	17,9	0,50	0,36	0,31	0,33	1,50
CHL	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	-	-	-	-	-
<b>OAVG</b>	<b>35,9</b>	<b>36,2</b>	<b>36,2</b>	<b>36,1</b>	<b>36,0</b>	<b>0,26</b>	<b>- 0,02</b>	<b>- 0,07</b>	<b>- 0,07</b>	<b>0,10</b>

**Opombe:** <sup>1</sup>: Države članice OECD so razporejene po padajoči davčni obremenitvi v zadnjem letu.

*Prirejeno po OECD (2017a).*

Skupni davčni primež med državami članicami OECD zelo variira, in sicer od 20 odstotkov v letu 2016 v Čilih, Novi Zelandiji in Mehiki ter preko 45 odstotkov v Avstriji, Italiji, Franciji, na Madžarskem, Nemčiji in Belgiji. Najvišja davčna obremenitev v zadnjih letih je prisotna v Belgiji (54,0 odstotkov v letu 2016), medtem ko je najnižja davčna obremenitev stabilna skozi vsa leta v Čilih pri 7,0 odstotkih. Povprečje držav članic je v zadnjih petih letih dokaj stabilno okrog 36,0 odstotkov.

*Slika 4: Mednarodna primerjava trenda davčne obremenitve (2012-2016)*



*Prirjeno po OECD (2017a).*

Slika 4 predstavlja trend davčne obremenitve v opazovanem obdobju petih letih. Trend je v povprečju naraščajoč, s povečanjem davčnega bremena v letu 2016 v primerjavi z letom 2012 za 0,10 odstotne točke. Davčni primež je narastel v 19 državah, 15 držav pa je davčni primež v zadnjih letih znižalo. Najvišji prirastek lahko opazimo na Portugalskem za 3,87 odstotne točke in v Luksemburgu za 2,44 odstotne točke. Države članice v katerih se je delovna davčna obremenitev najbolj znižala so Grčija za 2,67 odstotne točke, Belgija za 2,04 odstotne točke in Francija za 2,02 odstotne točke.

Zanimivo je opazovati izredne spremembe nacionalne obdavčitve v posameznih letih. Tako je na primer leto 2013 zaznamovalo visoka povišanja obdavčitve v primerjavi s prejšnjim letom in sicer na Portugalskem za rekordnih 3,77 odstotne točke, na Nizozemskem za 2,76 odstotne točke in v Združenih Državah Amerike ter na Slovaškem za 1,61 odstotne točke oziroma 1,50 odstotne točke. Nasprotno pa sta na primer v letu 2016 Avstrija in Belgija davčno obremenitev pomembno znižali in sicer za 2,47 odstotne točke oziroma 1,32 odstotne točke. V splošnem je gibanje davčnega bremena med državami članicami dokaj stabilno, z izjemo Nizozemske, ki je obdavčitev skozi zadnjih pet let precej spreminjala. Tako je davčni primež v letu 2013 narastel za 2,76 odstotne točke, v letu 2014 nato padel za 1,67 odstotne točke, padec se je v letu 2015 nato še znatno poglobil za 2,79 odstotne točke, preden se je v letu 2016 davčni primež zopet nekoliko dvignil.

Podobni trend lahko opazimo tudi pri primerjavi držav članic v zadnjem letu zajetem v analizo. Tabela 9 prikazuje da je v letu 2016 v primerjavi z letom prej davčni primež v povprečju padel za 0,07 odstotne točke. Davčna obremenitev se je znižala v 14 državah članicah, medtem ko je narasla v 20 državah. Povečanje je bilo najvišje v Grčiji, in sicer za 1,06 odstotne točke, najvišje znižanje pa je opaziti v Avstriji za 2,47 odstotne točke. Belgija kljub visokemu znižanju davčne obremenitve (za 1,32 odstotne točke), še vedno ostaja najbolj obdavčena članica OECD skupine.

Na splošno je dvig stopnje davčne obremenitve rezultat višjih davkov na dohodek. To je bil glavni dejavnik pri šestnajstih državah, kjer se je stopnja obremenitve povečala. Najvišje povišanje davka na dohodek kot odstotka od stroškov dela je bilo v Grčiji (za 0,67 odstotne točke), kot posledica zmanjšanja osnovne davčne olajšave.

Podobno, višji PSV znatno pripomorejo k povečanju davčnega primeža na Finskem, Nemčiji, na Japonskem in na Nizozemskem. Na Finskem so PSV narasli za 0,82 odstotne točke (0,38 odstotne točke na strani delojemalca in 0,44 odstotne točke na strani delodajalca), podobno je bilo tudi na Nizozemskem (0,35 odstotne točke na strani delojemalca in 0,47 odstotne točke na strani delodajalca). Povišanja so bila nižja v Nemčiji (za 0,17 odstotne točke na strani delojemalca), in na Japonskem za 0,12 odstotne točke v enakem povišanju na obeh straneh.

Tabela 9: Primerjava davčnega primeža v letu 2016

Država <sup>1</sup>	Davčni primež v letu 2016	Letna sprememba 2016/2015 (v odstotnih točkah) <sup>2</sup>			
		Davčni primež	Davek na dohodek (dohodnina)	Delojemalčevi PSV	Delodajalčevi PSV <sup>3</sup>
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
BEL	54,0	-1,32	-0,80	0,07	-0,59
DEU	49,4	0,05	-0,12	0,17	0,00
HUN	48,2	-0,78	-0,78	0,00	0,00
FRA	48,1	-0,34	0,19	0,17	-0,70
ITA	47,8	-0,08	0,02	0,01	-0,11
AUT	47,1	-2,47	-2,40	-0,06	-0,01
FIN	43,8	0,22	-0,60	0,38	0,44
CZE	43,0	0,19	0,19	0,00	0,00
SWE	42,8	0,21	0,21	0,00	0,00
SVN	42,7	0,09	0,09	0,00	0,00
LVA	42,6	0,10	0,10	0,00	0,00
SVK	41,5	0,12	0,12	0,00	0,00
PRT	41,5	-0,60	-0,60	0,00	0,00
GRC	40,2	1,06	0,67	0,20	0,19
ESP	39,5	0,09	0,09	0,00	0,00
EST	38,9	-0,12	-0,12	0,00	0,00
LUX	38,4	0,05	0,12	0,01	-0,08
TUR	38,1	-0,09	-0,09	0,00	0,00
NLD	37,5	0,40	-0,42	0,35	0,47
DNK	36,5	0,02	0,09	0,00	-0,07
NOR	36,2	-0,40	-0,40	0,00	0,00
POL	35,8	0,05	0,05	0,00	0,00
ISL	34,0	-0,21	-0,07	-0,02	-0,12
JPN	32,4	0,12	0,01	0,06	0,06
USA	31,7	0,15	0,19	0,00	-0,05
CAN	31,4	-0,13	-0,17	0,01	0,02
GBR	30,8	-0,03	-0,11	0,04	0,04
AUS	28,6	0,23	0,23	0,00	0,00
IRL	27,1	-0,24	-0,24	0,00	0,00
KOR	22,2	0,18	0,13	0,02	0,02
ISR	22,1	0,57	0,41	0,02	0,13
CHE	21,8	-0,05	-0,01	-0,02	-0,02
MEX	20,1	0,33	0,35	0,00	-0,02
NZL	17,9	0,33	0,33	0,00	0,00
CHL	7,0	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>OAVG</b>	<b>36,0</b>	<b>-0,07</b>	<b>-0,09</b>	<b>0,04</b>	<b>-0,01</b>

**Opombe:** <sup>1</sup>: Države so razporejene po padajočem davčnem primežu. <sup>2</sup>: Zaradi zaokroževanja lahko prihaja do manjših razlik med stolpcem (2) in seštevkom stolpcev od (3) do (5). Pri primeru Danske prihaja do razlik zaradi ekološke olajšave, ki ni vključena v analizo. <sup>3</sup>: Vključuje davke na izplačane plače, kjer je to ustrezno

*Prirjeno po OECD (2017a).*

Tabela 10 prikazuje razrez davčnega primeža v letu 2016 na davek na dohodek (dohodnino) in delojemalčeve ter delodajalčeve PSV (z vključenim davkom na plače) za povprečnega zaposlenega brez otrok, izraženo v odstotku od stroškov dela. Razrez davčnega primeža v relativnem smislu je predstavljen na sliki 5.

*Tabela 10: Mednarodni pregled komponent skupnega davčnega bremena za leto 2016*

Država <sup>1</sup>	Davčni primež <sup>2</sup>	Dohodnina	Delojemalčevi PSV	Delodajalčevi PSV <sup>3</sup>	Stroški dela <sup>4</sup>
BEL	54,0	20,8	10,9	22,3	74.913
CHE	21,8	10,0	5,9	5,9	74.439
DEU	49,4	15,9	17,3	16,2	73.683
LUX	38,4	16,2	11,4	10,8	73.489
AUT	47,1	10,8	13,9	22,4	71.776
NLD	37,5	15,2	12,2	10,1	70.665
NOR	36,2	17,5	7,3	11,5	67.823
FRA	48,1	10,8	10,5	26,8	65.294
ISL	34,0	26,9	0,3	6,8	63.384
SWE	42,8	13,6	5,3	23,9	62.359
AUS	28,6	23,0	0,0	5,6	60.112
FIN	43,8	17,9	7,1	18,7	59.663
GBR	30,8	12,6	8,4	9,7	58.714
JPN	32,4	6,8	12,5	13,1	57.882
DNK	36,5	35,9	0,0	0,8	57.759
USA	31,7	16,9	7,1	7,7	56.956
ITA	47,8	16,4	7,2	24,2	55.609
KOR	22,2	5,2	7,6	9,4	54.053
ESP	39,5	11,6	4,9	23,0	52.319
IRL	27,1	13,8	3,6	9,7	49.547
CAN	31,4	13,8	6,8	10,8	45.998
GRC	40,2	7,7	12,6	19,9	41.169
NZL	17,9	17,9	0,0	0,0	39.687
ISR	22,1	9,4	7,5	5,3	39.359
PRT	41,5	13,4	8,9	19,2	37.058
SVN	42,7	9,8	19,0	13,9	36.499
CZE	43,0	9,4	8,2	25,4	34.697
EST	38,9	12,5	1,2	25,3	34.173
TUR	38,1	10,4	12,8	14,9	33.017
HUN	48,2	11,7	14,4	22,2	32.930
POL	35,8	6,1	15,3	14,4	31.931
SVK	41,5	7,5	10,2	23,8	29.981
LVA	42,6	15,0	8,5	19,1	25.391
CHL	7,0	0,0	7,0	0,0	20.517
MEX	20,1	8,5	1,2	10,4	14.638
<b>OAVG</b>	<b>36,0</b>	<b>13,4</b>	<b>8,2</b>	<b>14,4</b>	<b>50.214</b>

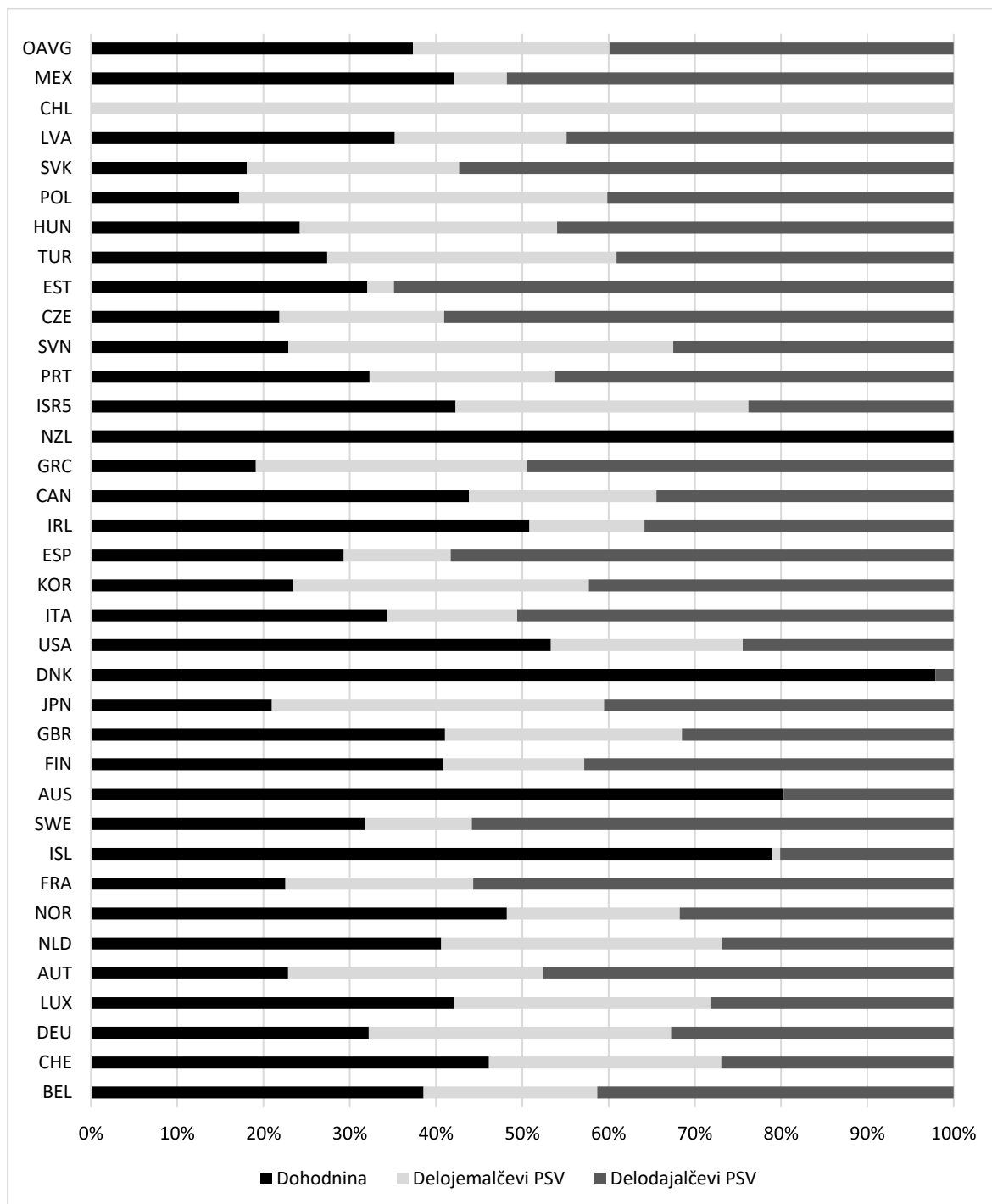
**Opombe:** <sup>1</sup>: Države so razporejene po padajočih stroških dela. <sup>2</sup>: Zaradi zaokroževanja lahko prihaja do manjših razlik med stolpcem (2) in seštevkom stolpcev od (3) do (5). Pri primeru Danske prihaja do razlik zaradi ekološke olajšave, ki ni vključena v analizo. <sup>3</sup>: Vključuje davke na izplačane plače, kjer je to ustrezno. <sup>4</sup>: Stroški dela so izraženi v USD z enako PKM

*Prerejeno po OECD (2017a).*

Odstotek stroškov dela plačanih v obliki dohodnine močno variira med različnimi državami. Najvišja dohodnina je na Danskem (35,9%) in na Islandiji (26,9%), najnižja pa v Koreji (5,2%), na Poljskem (6,1%) in na Japonskem (6,8%). Plačilo dohodnine v Čilih ni zahtevano. Podobno močno variira odstotek stroškov dela plačanih v obliki PSV iz strani delojemalca, in sicer med 0 odstotkov v Avstraliji, Danskem in na Novi Zelandiji ter vse do 17,3 odstotkov v Nemčiji in 19,0 odstotkov v Sloveniji. Na drugi strani delodajalci plačujejo PSV med 0 odstotkov v Čilih in na Novi Zelandiji ter vse do 26,8 odstotkov v

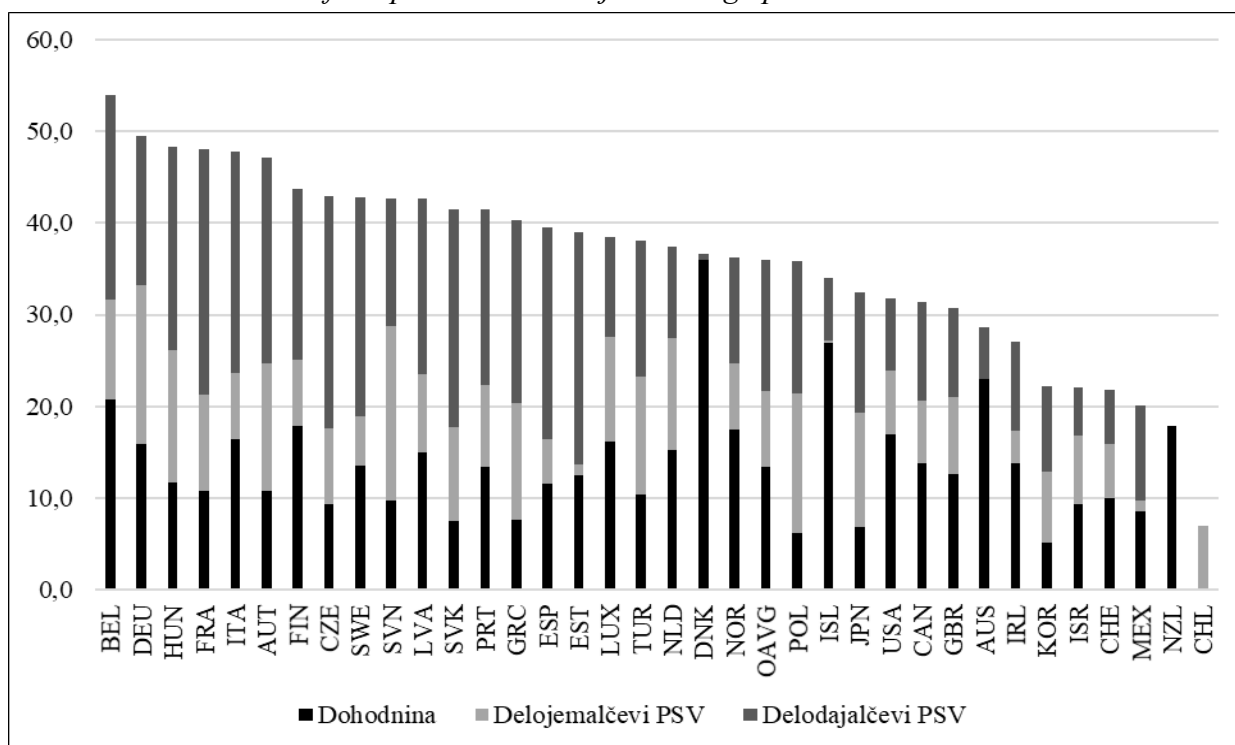
Franciji. Močno obdavčeni so tudi delodajalci v Avstriji, Belgiji, na Češkem, Estoniji, Madžarski, Italiji, Slovaški, Španiji in na Švedskem z obdavčitvijo nad 20,0 odstotkov. Skupni PSV zaposlenih in delodajalcev presegajo 20,0 odstotkov v več kot polovici držav OECD. V osmih državah je zahtevano vplačati za PSV vsaj tretjino skupnih stroškov dela. Med tovrstnimi državami so Avstrija, Belgija, Češka, Francija, Madžarska, Nemčija, Slovaška in Slovenija.

Slika 5: Mednarodni pregled strukture obdavčitve plač



Prirjeno po OECD (2017a).

Slika 6: Grafični prikaz distribucije davčnega primeža v letu 2016



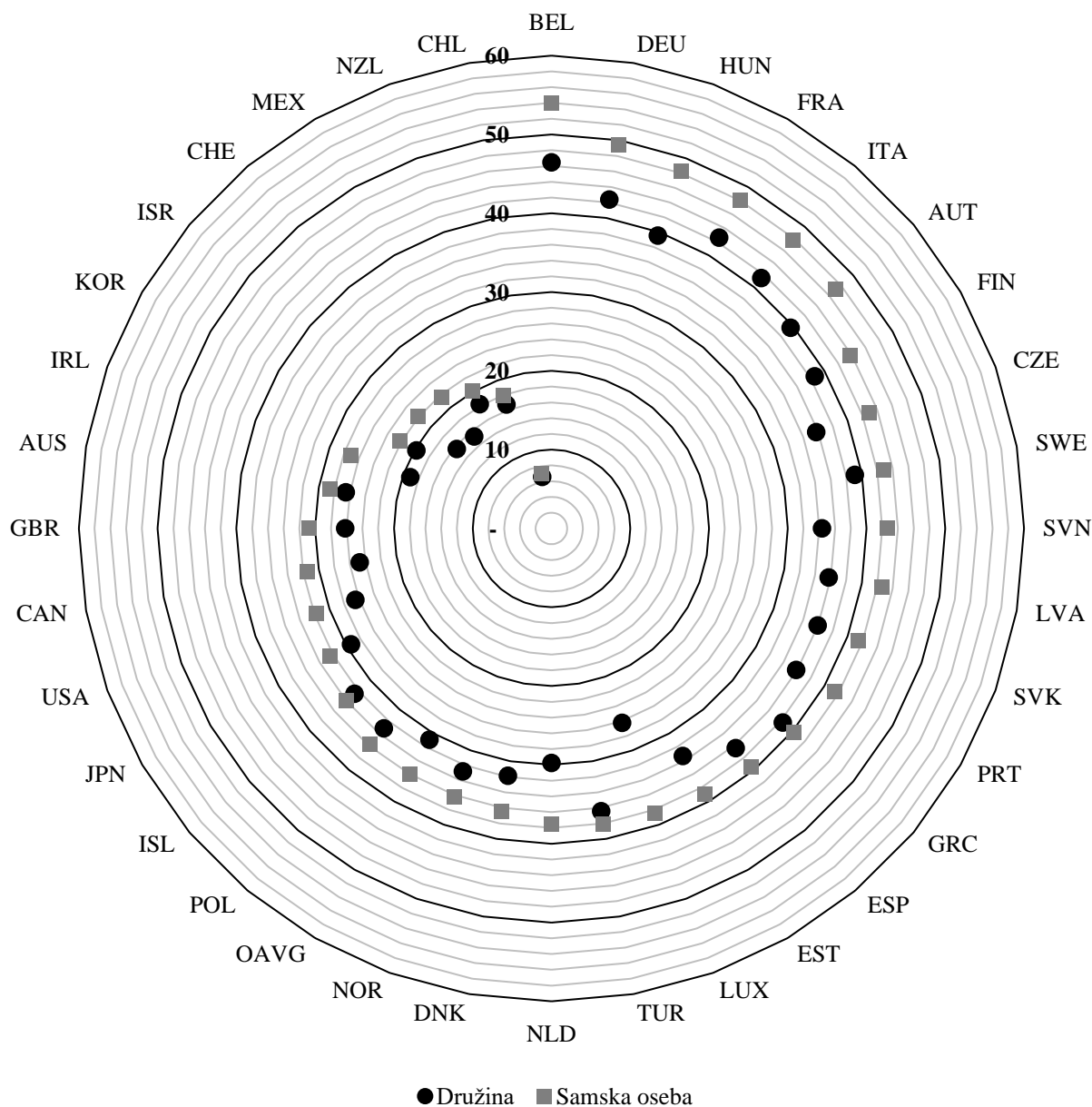
Prirejeno po OECD (2017a).

Slika 6 grafično ponazarja spremembe v distribuciji davčnega primeža med državami članicami.

Slika 7 prikazuje primerjavo davčnega primeža med samsko osebo s povprečnimi dohodki in brez otrok ter zakonski par z dvema zaposlenima osebama in dvema otrokoma ter skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni 167 odstotkov povprečne bruto plače (tip gospodinjstva 2 in 7 predstavljen v poglavju 4.1.2 na strani 20). Z namenom lažje primerjave je na sliki 7 tip gospodinjstva 2 predstavljen kot »samska oseba«, tip gospodinjstva 7 pa kot »družina«.

Največje razlike davčnega primeža izraženega kot odstotek od skupnih stroškov dela med obema tipoma gospodinjstva so v Luksemburgu, kjer je skupno obdavčitev za družino nižja za 12 odstotnih točk oziroma 32 odstotkov. Precejšnje razlike se pojavljajo tudi v Švici, Irski, Izraelu, Kanadi, Nizozemski in Sloveniji, kjer je davčni primež družine nižje za več kot 20 odstotkov. Povprečna nižja obdavčitev družine znaša 5 odstotnih točk oziroma 14 odstotkov.

Slika 7: Primerjava davčnega primeža med samsko osebo in družino za leto 2016



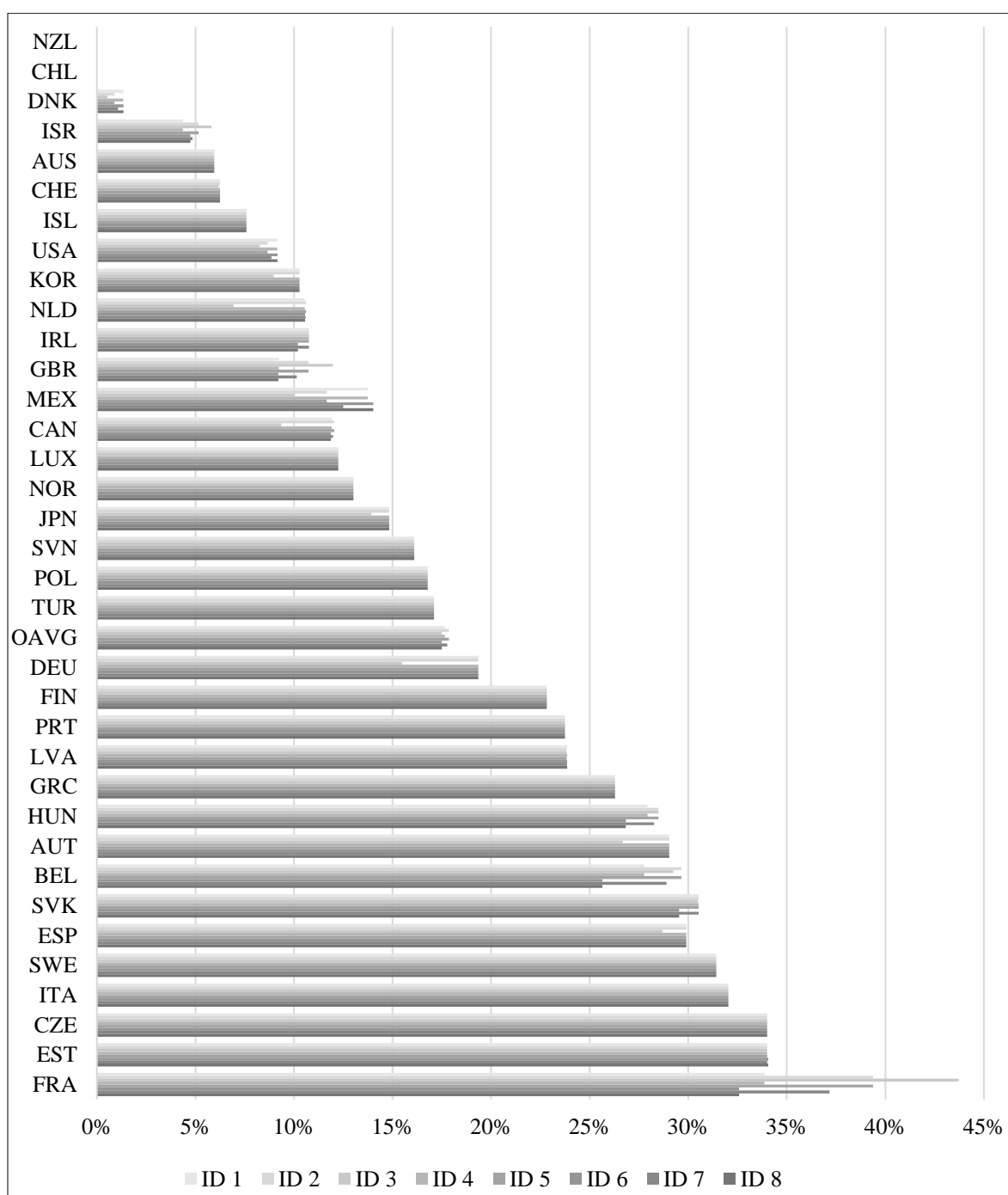
Prirjeno po OECD (2017a).

#### 4.2.2 Mednarodna primerjava delodajalčevih PSV

Slika 8 prikazuje mednarodno primerjavo delodajalčevih PSV med državami za obdobje zadnjih petih let za vseh osem tipov gospodinjstva definiranih v poglavju 4.1.2. PSV so izraženi kot povprečni odstotek od skupnega davčne obremenitve plač v opazovanem obdobju. Iz vidika obdavčitve delodajalca so davčno najugodnejše države Nova Zelandija, Čile, Danska, Izrael, Avstralija, Švica in Islandija. Zanimivo, da v večini držav specifikke gospodinjstva ne vplivajo davčno ugodneje na davčno stopnjo delodajalčevih PSV.



Slika 8: Primerjava delodajalčevih PSV med državami (2012-2016)

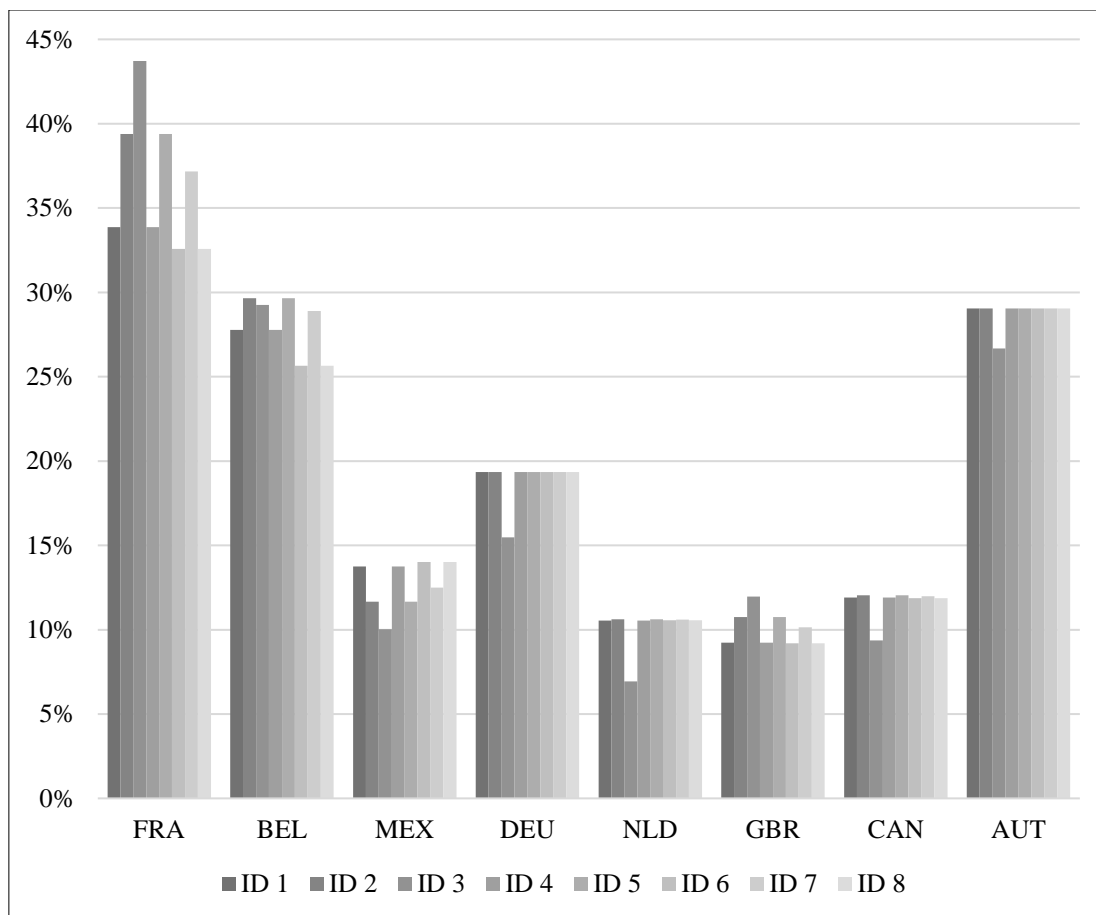


Prirejeno po OECD (2017a).

Slika 9 prikazuje primerjavo delodajalčevih PSV za države z največjimi nihanji med različnimi tipi gospodinjstva. V analizo so bile vzete vse države z odklonom med minimalno in maksimalno obdavčitvijo večjo od 2,0 odstotne točke. Nihanja so najvišja v Franciji z na eni strani 32,6 odstotkov delodajalčevih PSV od bruto plače za zakonski par z dvema zaposlenima osebama in brez otrok ter skupnim dohodkom gospodinjstva na ravni 134 odstotkov povprečne bruto plače (tip gospodinjstva 8) ter na drugi strani za 11,1

odstotne točke višjo obdavčitev za samsko osebo brez otrok oziroma drugih vzdrževanih članov ter z dohodkom gospodinjstva na ravni 167 odstotkov povprečne bruto plače (tip gospodinjstva 3).

*Slika 9: Primerjava delodajalčevih PSV med državami z največjimi nihanji med različnimi tipi gospodinjstva*



*Prirjeno po OECD (2017a).*

#### 4.2.3 Mednarodna primerjava osebnih povprečnih davčnih stopenj

Osebna PDS označuje znesek plačanih PSV iz strani delojemalca skupaj z dohodnino, izraženo v odstotku bruto plače posameznika.

Tabela 11 predstavlja osebno PDS v državah OECD v zadnjih petih letih za samsko osebo s povprečnimi dohodki in brez otrok. Povprečna osebna PDS je v zadnjih petih letih znašala 25,6 odstotka s povprečno stopnjo dohodnine pri 15,7 odstotka in povprečno stopnjo delodajalčevih PSV na ravni 9,8 odstotka. Trend osebne PDS je v opazovanem obdobju nekoliko negativen. V letu 2016 se je stopnja dohodnine znižala za 0,1 odstotne točke, kar je pripomoglo k zmanjšanju osebne PDS na 25,5 odstotka.

Tabela 11: Komponente osebne povprečne davčne stopnje (2012-2016)

Država <sup>1</sup>	Stopnja dohodka						Stopnja delojemalčevih PSV						Osebna PDS <sup>2</sup>					
	'12	'13	'14	'15	'16	avg	'12	'13	'14	'15	'16	avg	'12	'13	'14	'15	'16	avg
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)
BEL	28,7	28,4	28,4	28,0	26,8	<b>28,1</b>	14,0	14,0	14,0	14,0	14,0	<b>14,0</b>	42,7	42,4	42,4	42,0	40,7	<b>42,0</b>
DEU	19,0	19,0	19,0	19,1	19,0	<b>19,0</b>	20,7	20,4	20,4	20,5	20,7	<b>20,5</b>	39,8	39,4	39,5	39,6	39,7	<b>39,6</b>
DNK	36,5	36,1	36,0	36,1	36,2	<b>36,2</b>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>0,0</b>	36,5	36,1	36,0	36,1	36,2	<b>36,2</b>
HUN	16,6	16,0	16,0	16,0	15,0	<b>15,9</b>	18,5	18,5	18,5	18,5	18,5	<b>18,5</b>	35,1	34,5	34,5	34,5	33,5	<b>34,4</b>
AUT	15,9	16,3	16,6	17,0	13,9	<b>15,9</b>	18,1	18,1	18,1	18,1	18,0	<b>18,0</b>	33,9	34,4	34,7	35,0	31,9	<b>34,0</b>
SVN	11,1	11,0	11,1	11,2	11,3	<b>11,2</b>	22,1	22,1	22,1	22,1	22,1	<b>22,1</b>	33,2	33,1	33,2	33,3	33,4	<b>33,3</b>
NLD	17,0	16,9	16,1	17,3	16,9	<b>16,8</b>	15,2	18,9	17,3	13,1	13,5	<b>15,6</b>	32,1	35,8	33,4	30,4	30,4	<b>32,4</b>
ITA	21,5	21,6	21,5	21,6	21,6	<b>21,6</b>	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	<b>9,5</b>	31,0	31,1	31,0	31,1	31,1	<b>31,1</b>
FIN	21,8	22,5	22,6	22,6	22,0	<b>22,3</b>	7,6	7,6	8,0	8,3	8,8	<b>8,1</b>	29,4	30,1	30,6	30,9	30,8	<b>30,4</b>
LUX	15,8	17,2	17,7	18,0	18,1	<b>17,4</b>	12,3	12,3	12,3	12,8	12,8	<b>12,5</b>	28,1	29,5	30,0	30,8	31,0	<b>29,9</b>
LVA	19,8	19,1	19,1	18,4	18,6	<b>19,0</b>	11,0	11,0	10,5	10,5	10,5	<b>10,7</b>	30,8	30,1	29,6	28,9	29,1	<b>29,7</b>
ISL	28,2	28,6	28,2	29,0	28,9	<b>28,6</b>	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	<b>0,4</b>	28,7	29,1	28,6	29,3	29,2	<b>29,0</b>
NOR	21,4	21,4	20,5	20,2	19,7	<b>20,6</b>	7,8	7,8	8,2	8,2	8,2	<b>8,0</b>	29,2	29,2	28,7	28,4	27,9	<b>28,7</b>
FRA	14,4	14,5	14,6	14,7	14,8	<b>14,6</b>	13,7	13,8	14,1	14,2	14,3	<b>14,0</b>	28,1	28,3	28,6	28,9	29,1	<b>28,6</b>
TUR	11,8	12,0	12,3	12,4	12,3	<b>12,1</b>	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	<b>15,0</b>	26,8	27,0	27,3	27,4	27,3	<b>27,1</b>
PRT	11,8	16,5	16,2	17,3	16,6	<b>15,7</b>	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	<b>11,0</b>	22,8	27,5	27,2	28,3	27,6	<b>26,7</b>
GRC	10,1	9,1	9,1	8,7	9,6	<b>9,3</b>	16,5	16,5	16,0	15,5	15,8	<b>16,1</b>	26,6	25,6	25,1	24,2	25,4	<b>25,4</b>
USA	18,0	17,8	18,0	18,1	18,3	<b>18,0</b>	5,7	7,7	7,7	7,7	7,7	<b>7,3</b>	23,6	25,5	25,6	25,8	26,0	<b>25,3</b>
POL	6,9	6,9	7,1	7,1	7,2	<b>7,0</b>	17,8	17,8	17,8	17,8	17,8	<b>17,8</b>	24,7	24,8	24,9	24,9	25,0	<b>24,9</b>
SWE	17,9	18,1	17,4	17,6	17,9	<b>17,8</b>	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	<b>7,0</b>	24,9	25,1	24,4	24,6	24,9	<b>24,8</b>
GBR	15,4	14,6	14,3	14,1	14,0	<b>14,5</b>	9,4	9,3	9,3	9,3	9,4	<b>9,3</b>	24,7	24,0	23,6	23,4	23,3	<b>23,8</b>
AUS	23,0	23,1	23,4	24,1	24,3	<b>23,6</b>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>0,0</b>	23,0	23,1	23,4	24,1	24,3	<b>23,6</b>
CZE	11,9	11,9	12,1	12,3	12,6	<b>12,2</b>	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	<b>11,0</b>	22,9	22,9	23,1	23,3	23,6	<b>23,2</b>
CAN	15,3	15,3	15,7	15,6	15,4	<b>15,5</b>	7,3	7,4	7,6	7,6	7,7	<b>7,5</b>	22,6	22,7	23,3	23,2	23,1	<b>23,0</b>
SVK	9,4	9,4	9,5	9,7	9,8	<b>9,6</b>	13,4	13,4	13,4	13,4	13,4	<b>13,4</b>	22,8	22,8	22,9	23,1	23,2	<b>23,0</b>
ESP	16,5	16,6	16,6	14,9	15,0	<b>15,9</b>	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	<b>6,4</b>	22,9	22,9	23,0	21,3	21,4	<b>22,3</b>
JPN	7,6	7,6	7,7	7,8	7,8	<b>7,7</b>	13,7	13,9	14,1	14,3	14,4	<b>14,1</b>	21,3	21,5	21,8	22,1	22,2	<b>21,8</b>
IRL	15,9	15,8	16,2	15,5	15,2	<b>15,7</b>	3,2	4,0	4,0	4,0	4,0	<b>3,8</b>	19,1	19,8	20,2	19,5	19,2	<b>19,6</b>
EST	17,1	17,5	17,6	16,8	16,7	<b>17,2</b>	2,8	2,0	2,0	1,6	1,6	<b>2,0</b>	19,9	19,5	19,6	18,4	18,3	<b>19,2</b>
NZL	16,4	16,9	17,2	17,6	17,9	<b>17,2</b>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>0,0</b>	16,4	16,9	17,2	17,6	17,9	<b>17,2</b>
CHE	11,0	11,1	10,7	10,7	10,7	<b>10,8</b>	6,3	6,3	6,3	6,3	6,2	<b>6,2</b>	17,2	17,3	17,0	16,9	16,9	<b>17,1</b>
ISR	8,7	8,6	9,1	9,4	9,9	<b>9,1</b>	7,9	7,8	7,9	7,9	7,9	<b>7,9</b>	16,6	16,4	17,0	17,3	17,8	<b>17,0</b>
KOR	4,9	5,2	5,3	5,6	5,7	<b>5,3</b>	8,1	8,3	8,3	8,4	8,4	<b>8,3</b>	13,0	13,5	13,6	14,0	14,1	<b>13,7</b>
MEX	8,2	8,5	8,8	9,1	9,5	<b>8,8</b>	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	<b>1,4</b>	9,6	9,8	10,1	10,4	10,8	<b>10,2</b>
CHL	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>0,0</b>	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	<b>7,0</b>	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	<b>7,0</b>
OAVG	<b>15,6</b>	<b>15,7</b>	<b>15,8</b>	<b>15,8</b>	<b>15,7</b>	<b>15,7</b>	<b>9,8</b>	<b>9,9</b>	<b>9,9</b>	<b>9,8</b>	<b>9,8</b>	<b>9,8</b>	<b>25,3</b>	<b>25,7</b>	<b>25,7</b>	<b>25,6</b>	<b>25,5</b>	<b>25,6</b>

**Opombe:** Samska oseba s povprečnimi dohodki in brez otrok. <sup>1</sup>: Države so razporejene po padajoči povprečni osebni PDS. <sup>2</sup>: Zaradi zaokroževanja lahko prihaja do manjših razlik med seštevkom stolpcem od (2) do (13) in stolpcem od (14) do (19), za enako leto.

Prirejeno po OECD (2017a).

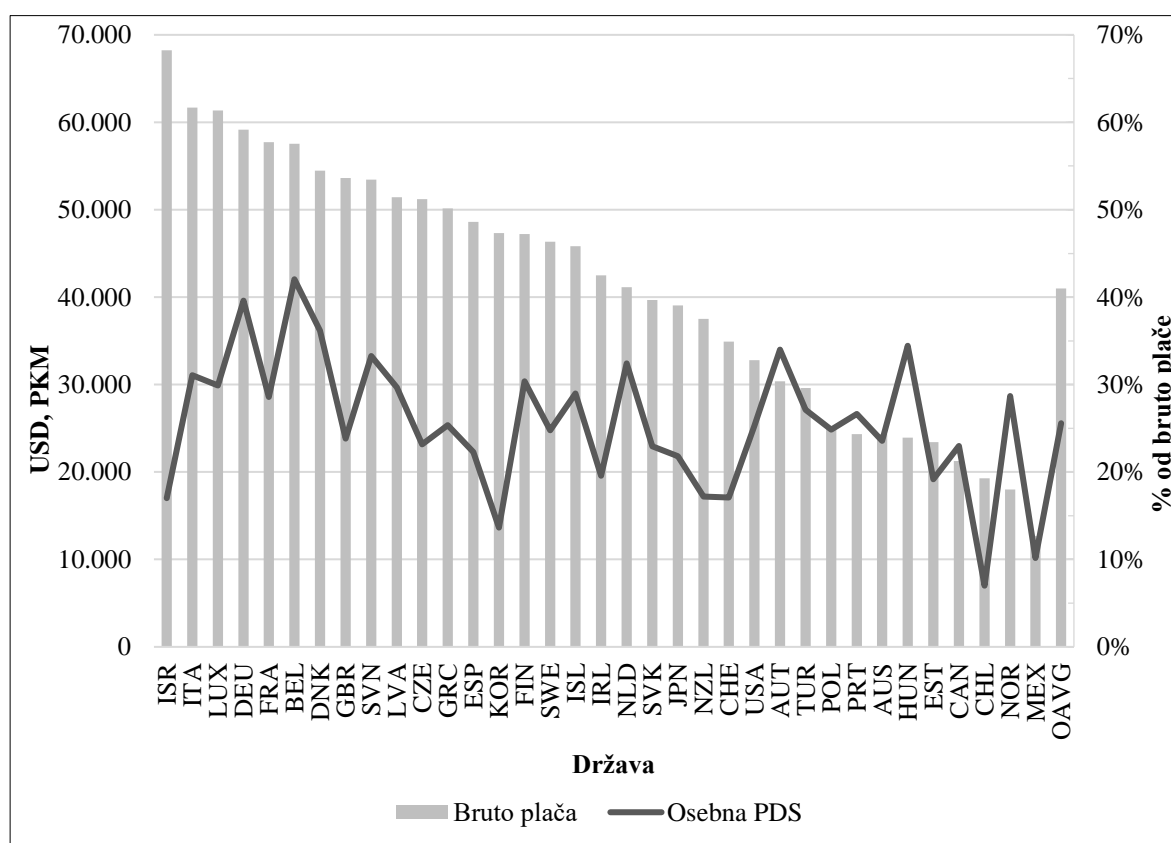
Najvišja PDS je prisotna v Belgiji z 42,0 odstotki v zadnjih petih letih oziroma 40,7 odstotki v letu 2016. Med najvišjimi osebnimi PDS so tudi Nemčija, Danska, Madžarska, Slovenija, Avstrija, Italija, Finska in Nizozemska katerih povprečna osebna PDS v zadnjih petih letih presega 30,0 odstotkov. Najnižja osebna PDS je prisotna v Čilih pri stalnih 7

odstotkih, Mehiki s povprečno stopnjo 10,2 odstotka v opazovanem obdobju in Koreji s 13,7 odstotka.

Učinek obdavčitve in davčnih olajšav na plačo zaposlenega se močno razlikuje med državami OECD. Do velikih razlik prihaja tako v ravni obdavčitve, kot tudi v njihovi sestavi, kar pa je posledica tako razmerja med skupnimi davčnimi prihodki in BDP-jem kot tudi deležem davkov na dohodek (dohodnino) in obveznih PSV.

V povprečju je bila stopnja dohodnine višja od stopnje obveznih PSV v zadnjih petih let za 5,9 odstotnih točk. Najvišja odstopanja nad 20 odstotnimi točkami so prisotna na Danskem, Islandiji in v Avstraliji. Skupno je stopnja dohodnine v skupni osebni PDS višja od obveznih PSV v 24tih od skupno 35tih OECD držav. PSV se ne plačujejo na Danskem, Novi Zelandiji in v Avstraliji. V nasprotju pa posameznik plača v sklad za socialno varnost bistveno več (nad 6 odstotnimi točkami) v Sloveniji, na Poljskem, Čilih, Grčiji in Japonskem.

Slika 10: Primerjava med osebno PDS in bruto plačo (2012-2016)



Prirjeno po OECD (2017a).

Slika 10 prikazuje korelacijo med osebno PDS in povprečno bruto plačo v državi. Osebna PDS je izražena v odstotku od bruto plače, povprečna bruto plača pa je pomnožena z multiplikatorjem letne odstotne spremembe plač za celotno gospodarstvo v posamezni državi in izražena v USD. Povprečje držav članic OECD je bruto plača v višini 41.001

USD in PDS v višini 26 odstotkov. Najugodnejše države za davkoplačevalce so Izrael, Italija, Luxemburg, Francija, Velika Britanija in Koreja. V slednjih državah je neto razpoložljiv dohodek po plačanih davkih najvišji in sicer znaša več kot 40.000 USD.

## 5 ANALIZA IZBIRE LOKACIJE OBRATA V MULTINACIONALNI

Multinacionalna družba si prizadeva izkoristiti nacionalne nepopolnosti na tujih trgih in jih pretvoriti v tržne priložnosti, kot so ekonomije obsega, vodenje tehnološke ekspertize, močno finančno pozicijo na trgu z visokim tržnim deležom in raznolikostjo proizvodov. Pri odločanju o vstopu na tuje trge, vodstvo podjetja najprej preuči v kolikor ima podjetje trajnostno konkurenčno prednost, ki ji omogoča učinkovito konkuriranje na domačem trgu. Da bi ohranilo konkurenčno prednost tudi na tujem trgu mora biti le-ta prenosljiva, unikatna in omogočati dovolj visoke prihodnje donose, da lahko kompenzira dodatne težave in stroške podjetja pri delovanju na tujem trgu (Moffett, Stonehill & Eiteman, 2009).

Paradigma OLI (Buckley & Casson, 1976; Dunning, 1977) pojasnjuje zakaj multinacionalna podjetja raje izberejo (tuje) neposredne investicije (v nadaljevanju TNI) namesto, da bi se posluževale alternativnim načinom vstopa na tuji trg, kot so licenciranje (ang. licensing), skupna vlaganja (ang. joint ventures), strateška zaveznitva (ang. strategic alliances), pogodbe o upravljanju (ang. management contracts) oziroma izvoz blaga in storitev (ang. export of goods and services).

Slika 11 prikazuje grafični pregled OLI paradigme in različne vrste vstopa na tuji trg.

OLI paradigma pojasnjuje, da mora imeti podjetje (Devereux & Griffith, 1998):

- O - lastništvo (ang. ownership): določeno konkurenčno prednost na svojem domačem trgu, ki se lahko prenese v tujino. Tovrstne prednosti so na primer sposobnost upravljanja ali posedovanje patenta.
- L – lokacija (ang. location): specifične lastnosti tujega trga, ki bodo omogočile podjetju razširiti kompetenčno prednost na ta trg. Te se verjetno odražajo v razlikah med cenami faktorjev, tarifah ali dostopu do virov.
- I - internalizacija (ang. internalization): da bo podjetje ohranilo svoj konkurenčni položaj z nadzorom celotne vrednostne verige v svoji panogi, zaradi katere se bo podjetje odločilo za samostojen prevzem položaja, ne pa dovolilo tretji osebi, da to stori v njenem imenu ali oblikovalo drugo vrsto povezave.

Slika 11: OLI paradigma

OLI paradigma		Kategorija prednosti		
		Lastništvo	Lokacija	Internalizacija
		Prednost lastništva pred tujimi tekmeči?	Prednost lokacije v tujini?	Prednost v internalizaciji proizvodnje?
Način vstopa na tuji trg	Ne vstopi	/	/	/
	Licenciranje	X	/	/
	Izvoz	X	X	/
	TNI	X	X	X

Prerejeno po Dunning (1977).

Izbira vodstva družbe ali bo tuji trg oskrbovala z izvozom iz trenutnega trga ali s postavitvijo proizvodnje na tujem trgu je predvsem posledica stroškov transporta in morebitnih olajšav, ki bi jih lahko pridobili s koncentracijo proizvodnje na tujem trgu. Ti prihodnji prihodki so lahko posledica izkoriščanja ekonomij obsega. V analizo pa je potrebno vzeti tudi lokalne factorske stroške, kot so dostopnost do proizvodnih dejavnikov, kot je usposobljena delovna sila. To nakazuje, da je aglomeracija med podjetji pomembna, saj se podjetja podobnih panog lahko nagibajo k temu, da so locirana bližje skupaj in blizu grozdom povpraševanja. Eden izmed pomembnih dejavnikov so tudi davki v posamezni državi. Strošek kapitala, na katerega vpliva efektivna mejna davčna stopnja, je dejavnik določanje optimalne ravni proizvodnje na vsaki lokaciji, kar vpliva na odločitev, ali naj na tujem trgu podjetje proizvaja. Vendar pa so posredni učinki na izbiro lokacije proizvodnje manj pomembni kot neposredni učinki efektivne povprečne davčne stopnje (Devereux & Griffith, 1998).

V literaturi o davčni konkurenci se široko razpravlja o vplivu davčne obremenitve pri odločitvah pravnih oseb glede lokacije postavitve poslovnih obratov. Razlike v davčnih stopnjah med jurisdikcijami lahko privedejo do izkrivljanja naložbenih odločitev podjetij (Feld & Kirchgässner, 2003).

V teoriji bodo razlike med davki povzročile izkrivljanje sredstev, čemur pa se mogoče izogniti s pravilno ekonomsko politiko (Feld & Kirchgässner, 2003). Sinn (1997) pravi, da davčna konkurenca privede do neoptimalnega zagotavljanja javnih storitev. Gordon (1983, 1986, 1992) ter Razin in Sadka (1991) ugotavljajo, kako davčno usklajevanje ali vsaj

sodelovanje med vladaми lahko privede do pareto izboljšav med vladaми v primerjavi s konkurenčnimi davčnimi politikami med vladaми.

Empirični dokazi o vplivu davkov na izbiro lokacije obratov in naložbene odločitve podjetja in poznejši gospodarski razvoj pa so v literaturi nedosledni. Na eni strani nekateri avtorji, kot sta Devereux in Griffith (1998) ali Altshuler in Grubert (1999), trdijo da davki od dohodkov pravnih oseb močno vplivajo na naložbe in odločitve o financiranju multinacionalk. Podobno tudi Feld in Kirchgässner (2003) na podlagi ekonometrične analize o vplivu davka na dohodek pravnih oseb in davka na osebne dohodke (dohodnina) na regionalno razdelitev podjetij v Švici med leti 1981 in 1991 ter na zaposlovanje v kantonih Švice dokazujeta, da višji davki odvrčajo podjetja in posledično zmanjšujejo zaposlovanje v kantonih z višjimi davki. Na drugi strani pa Bartik (1985), Papke (1991) in Hines (1996) predstavljajo dokaze o negativnem odnosu med višino davčne stopnje in številom podjetij v posameznih državah Združenih držav Amerike. Mark, McGuire in Papke (2000) poročajo, da imajo davki pomembno negativen vpliv na letno rast zaposlenosti v metropolitanskem območju Washington DC. Po drugi strani pa sta Carlton (1983) in Tannenwald (1996) med drugim našla nasprotujoče si dokaze.

## **6 PREDSTAVITEV SKUPINE NOVARTIS**

### **6.1 Predstavitev skupine**

Novartis AG (v nadaljevanju Novartis), je farmacevtska mednarodna delniška družba s sedežem v Baslu, Švica. Novartis je glede na prodajo in tržno kapitalizacijo ena največjih mednarodnih družb, specializirana v raziskavah, razvoju, proizvodnji in trženju širokega spektra zdravil.

Novartis je bil ustanovljen 29. februarja 1996 z združitvijo podjetij Ciba-Geigy in Sandoz. Novartis in njegovi predhodni podjetji se lahko pohvalijo z bogato zgodovino razvoja inovativnih izdelkov v zadnjih 250 letih. Vsa tri podjetja, ki so se sčasoma združila pod enotno družbo, Novartis imajo svoje začetke v proizvodnji sintetičnih barvil in kemikalij, ki so se nato preusmerila v proizvodnjo farmacevtskih izdelkov. Leta 1758 je Johann Rudolf Geigy-Gemuseus v Baslu ustanovil trgovsko podjetje J.R. Geigy, ki se je ukvarjalo s prodajo kemikalij in barvil. Stoletje kasneje je Alexander Clavel leta 1859 v Baslu ustanovil podjetje Ciba, ki je začelo proizvajati sintetične barve za barvanje svile. Leta 1886 sta dr. Alfred Kern in Edouard Sandoz v Baslu ustanovila kemično podjetje Kern & Sandoz. Prvi proizvedeni barvili sta bili alizarinova modra in avramin. Štirinajst let kasneje je Ciba proizvedla prvi farmacevtski substanci, antiseptik Vioform in antirevmatično sredstvo Salen. Nato se leta 1917 tudi Sandoz preusmeril iz kemične v farmacevtsko industrijo z ustanovitvijo prvega farmacevtskega oddelka. Podjetji Geigy and Ciba sta združili svoje moči leta 1970 v skupnem podjetju Ciba-Geigy. Z združitvijo s Sandozem leta 1996 so se preimenovali v Novartis. Te družbe so imele skupno značilnosti, strast za

razvoj in trženje novih izdelkov, ki prispevajo k človeškemu napredku z napredkom znanosti in zdravja. Na podlagi te dediščine se danes Novartis osredotoča na svojo inovacijsko sposobnost pri reševanju neizpoljenih potreb bolnikov po vsem svetu (Novartis Pharmaceuticals Corporation, brez datuma).

Novartis je nato prevzel še veliko drugih podjetij, ki so se predvsem osredotočale na naslednje glavne divizije podjetja (Novartis Pharmaceuticals Corporation, 2017):

- Inovativna zdravila: inovativna patentno zaščitena zdravila na recept.
- Sandoz: generična zdravila in podobna biološka zdravila.
- Alcon: kirurški izdelki in izdelki za nego oči (oftalmologija).

Strategija celotne korporacije je uporaba znanstvenih inovacij za boljše življenje bolnikov na rastočih področjih zdravstvenega varstva. Podjetje se osredotoča na področja bolezni, kjer lahko njihova znanja pomagajo pri reševanju zdravstvenih potreb, kot so (Novartis Pharmaceuticals Corporation, 2017):

- onkologija (zdravljenje raka);
- nevrologija (zdravljenje motenj v delovanju živčevja možganov in obkrajnega živčevja);
- imunologija (zdravljenje imunskega sistema);
- dermatologija (zdravljenje kožnih obolenj);
- kardiologija (zdravljenje bolezni srca in kardiovaskularnega sistema);
- pulmologija (zdravljenje pljučnih bolezni);
- oftalmologija (zdravljenje očesnih bolezni).

Po celotnem svetu ima Novartis približno 126 tisoč zaposlenih iz približno 145 držav. V letu 2017 so bili Novartisovi produkti na voljo v 155 državah in so pomagali okvirno 1 milijardi pacientov. Tabela 12 in tabela 13 prikazujeta ključne indikatorje uspešnosti podjetja.

*Tabela 12: Ključni finančni kazalniki uspešnosti*

Ključni kazalnik uspešnosti	Enota	2017	2016	Relativna $\Delta$ (%)	
				USD	Konstantne cene
Prihodki od prodaje	mUSD	49.109,0	48.518,0	1	2
Dobiček iz poslovanja	mUSD	8.629,0	8.268,0	4	7
Kazalnik dobička iz poslovanja v prihodkih od prodaje	%	17,6	17,0		
Čisti dobiček	mUSD	7.703,0	6.698,0	15	12
Prosti denarni tok	mUSD	10.428,0	9.455,0	10	/

*Prirejeno po Novartis Pharmaceuticals Corporation (2018).*



*Tabela 13: Ključni ostali kazalniki uspešnosti*

<b>Ključni kazalnik uspešnosti</b>	<b>Enota</b>	<b>2017</b>	<b>2016</b>	<b>Relativna <math>\Delta</math> (%)</b>
Cena delnice ob koncu leta	CHF	82,4	74,1	11
Število zaposlenih	FTE <sup>1</sup>	121.597	118.393	3
Število zaposlenih	HC <sup>2</sup>	126.457	122.985	3

**Opombe:** <sup>1</sup>: Zaposleni za polni delovni čas (ang. Full Time Equivalent, v nadaljevanju FTE). <sup>2</sup>: Zaposleni (ang. Headcount, v nadaljevanju HC)

*Prerejeno po Novartis Pharmaceuticals Corporation (2018).*

Novartis deluje neposredno in posredno v več kot 200 hčerinskih podjetjih v približno 60tih državah po vsem svetu. Vsako podjetje sodi v kategorijo, ki izpolnjuje eno ali več naslednjih funkcij: holding / finance (podjetje je holding in / ali opravlja finančne funkcije za Skupino), prodaja (podjetje izvaja dejavnosti prodaje in trženja za Skupino), proizvodnja (podjetje izvaja proizvodne dejavnosti za Skupino) oziroma raziskave (podjetje opravlja raziskovalne in razvojne dejavnosti za Skupino) (Novartis Pharmaceuticals Corporation, 2017).

## **6.2 Prioritete alokacije kapitala**

Učinkovita alokacija kapitala je ena izmed najpomembnejših nalog multinacionalne družbe. Novartis kot skupina je osredotočen na izvrševanje nadaljnjih inovacij in finančnih rezultatov. Prioritete pri alokaciji kapitala v Novartisu so vlaganja v obstoječe posle, novi prevzemi strateško pomembnih podjetij, odkupi delnic in naraščanje letne dividende. Novartis ima visok tržni delež v vseh divizijah z napovedjo za nadaljnjo rast na kratki, srednji in dolgi rok. V okviru teh divizij se Novartis lahko pohvali z vodilno raziskovalno funkcijo, Novartisov Inštitut za Biomedicinske Raziskave (ang. Novartis Institute for BioMedical Research; v nadaljevanju NIBR), operativno platformo za pridobivanje sinergij, Novartisove Poslovne Stortive (ang. Novartis Business Services, v nadaljevanju NBS) ter finančno in stroškovno disciplino za spodbujanje vzvoda rasti (Sandoz International GmbH, 2015).

Iskanje med-divizijskih sinergij kot vzvod izboljšanja produktivnosti je ena izmed prednostnih prioritiet družbe. Tako je bila v letu 2014 ustanovljena enota NBS, ki združuje korporativne dejavnosti podjetja. V letih 2016 in 2017 pa sta nastali tudi enoti Novartisove Tehnične Dejavnosti (ang. Novartis Technical Operations, v nadaljevanju NTO), centralizacija proizvodnih obratov med različnimi divizijami v enotno skupino tehničnih dejavnosti, in Globalni Razvoj Zdravil (ang. Global Drug Development, v nadaljevanju GDD), integriranje nekaterih funkcij razvoja zdravil med divizijami v enotno razvojno enoto (Novartis AG, 2016). Namen NTO enote je optimizacija alokacije proizvodnih dejavnikov in planiranje proizvodnih kapacitet ob stalnem izboljševanju kakovosti. Podobno je namen GDD enote evalvacija potencialnih novih produktov v portfelju in

optimizacija alokacije proizvodnih dejavnikov na najbolj obetavne projekte (Novartis Pharmaceuticals Corporation, 2018).

Enota NBS združuje podporne funkcije v podjetju in je sestavljena iz šestih glavnih storitvenih funkcij:

- finančno poročanje in računovodske storitve (računovodstvo, zakladništvo, interne kontrole skladnosti);
- kadrovske storitve;
- storitve informacijske tehnologije;
- nabava;
- nadzor življenjskega cikla izdelka;
- storitve upravljanja nepremičnin in objektov.

NBS pokriva okvirno 5 milijard USD porabe in je v celoti samostojna ter operativna enota. Glavni namen enote je povečanje učinkovitosti, standardizacije in poenostavitve korporativnih dejavnosti v celotni skupini (Novartis AG, 2016). Cilj enote je znižanje lastne cene proizvodov in posledično izboljšanje marže proizvodov ter finančnih rezultatov Skupine. Do tretjega četrletja leta 2015 je bilo iz obstoječih oddelkov na NBS divizijo predstavljeno že 9.400 sodelavcev in generiranih za okvirno 850 milijonov USD prihrankov v tretjem četrletju leta 2015 (Novartis AG, 2015).

V letu 2016 se je v okviru oddelka za nepremičninske storitve izvedla konsolidacija tovrstnih storitev iz več kot sto na tri ključne dobavitelje po vsem svetu. Poleg tega NBS še naprej povečuje preusmeritev transakcijskih storitev v pet globalnih servisnih centrov in se pripravlja na uvedbo platforme za komercialno ter zdravstveno podporo. Stroški v okviru enote NBS ostajajo stabilni. Enota je uspela prihraniti približno 0,3 milijarde USD pri javnih naročilih z uporabo ekonomij obsega. V letu 2017 je NBS nadgradil informacijsko tehnologijo, poenostavil na stotine procesov in vzpostavil šest novih sistemov z namenom boljše opremljenosti sodelavcev v GDD-ju, ki se lahko sedaj osredotočijo na razvoj zdravil. Nadgradnje vključujejo procese planiranja, upravljanja s podatki, statistične analize, poročanja, financiranja in upravljanja kliničnih preizkusov (Novartis AG, 2016).

Finančni cilj NBS-a je ohranjanje stroškov upravljanja v absolutnem smislu na enaki ravni v primerjavi s predhodnim letom oziroma neodvisno od rasti prihodka. Tovrstni cilj je mogoče uresničiti z vzpodbujanjem sinergij med oddelki in centralizacijo storitev v storitvenih centrih po vsem svetu (Sandoz International GmbH, 2015). Že leta 2015 je bilo v okviru enote NBS izbranih pet lokacij globalnih servisnih centrov: Mexico City (Mehika), Kuala Lumpur (Malezija), Praga (Češka), Hyderabad (Indija) in Dublin (Irski) (Novartis AG, 2015). Podobna dejanja je možno opaziti tudi v drugih farmacevtskih in ostalih multinacionalnih družbah. Praga je v zadnjih letih postala priljubljena lokacija tako Novartisa kot tudi mnogih drugih največjih multinacionalnih družb na svetu, kot je Merck,

Sharp & Dohme (v nadaljevanju MSD), Johnson & Johnson, Synlab in Sanofi (Coldwell Banker Richard Ellis, 2016; Vasinova, 2015; PMR, 2014).

## **7 OBDAVČITEV PLAČ V IZBRANIH DRŽAVAH**

V nadaljevanju magistrske naloge sem bom osredotočila na primerjalno analizo efektivne obdavčitve plač v naslednjih izbranih državah: Češki, Irski, Mehiki, Sloveniji in Švici. V izbor sem uvrstila Češko, Irsko in Mehiko zaradi strateške prioritete Novartisa, ki v teh državah postavlja tri izmed petih globalnih servisnih centrov. Za nadaljnjo primerjavo sem izbrala Slovenijo, ki služi umestitvi naloge v lokalno okolje in Švico, kjer je je sedež družbe Novartis.

### **7.1 Obdavčitev dela na Češkem**

Lokalna valuta, ki je v veljavi na Češkem je češka krona (CZK). V letu 2017 je devizni tečaj med češko krono in ameriškimi dolarji znašal 23,39 CZK / USD. Povprečna letna plača po oceni OECD je v letu 2017 na Češkem znašala 355.150 CZK oziroma cca. 15.183,84 USD.

#### **7.1.1 Dohodnina**

##### *7.1.1.1 Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve*

Enota obdavčitve na Češkem je posameznik.

##### *7.1.1.2 Davčne olajšave*

Vrednost plačanih obveznih PSV se ne odbije od obdavčljivega dohodka za namene davka na dohodek.

Davčna olajšava do največ 10 odstotkov obdavčljivega dohodka se prizna davkoplačevalcem za plačane donacije občinam ali pravnim osebam za financiranje socialnih, zdravstvenih, kulturnih, dobrodelnih, cerkvenih, ekoloških ali športnih aktivnosti. Najnižji nivo donacije je manjši od 2 odstotkov obdavčljivega dohodka oziroma 1.000 CZK.

Davkoplačevalci lahko zaprosijo za posebno davčno olajšavo do višine 300.000 CZK za odplačilo hipotekarnih obresti oziroma odplačilo drugih obresti povezanih z nakupov oziroma renovacijo hiše.

Davkoplačevalci so upravičeni, do olajšave v obliki znižanja davčne osnove do največ 12.000 CZK letno za premije zasebnega življenjskega zavarovanja, v kolikor je izplačilo (v skupnem znesku oziroma v ponavljajočih izplačilih) izplačano 60 mesecev po podpisu pogodbe med davkoplačevalcem in zavarovalnico in v letu, ko je davkoplačevalec dosegel 60 let.

Dodatna posebna davčna olajšava v obliki znižanja davčne osnove se prizna vsem davčnim zavezancem, ki plačujejo dodatno prostovoljno pokojninsko zavarovanje, in sicer do 12.000 CZK letno.

Na Češkem je vsak davkoplačevalec upravičen do davčne olajšave v obliki znižanja davka v vrednosti 24.840 CZK. Zakonec je upravičen do znižanja davka v vrednosti 24.840 CZK, v kolikor živi z davkoplačevalcem v skupnem gospodinjstvu ter njegov dohodek ne presega 68.000 CZK v davčnem obdobju.

Davčni zavezanci, ki so vključeni v sistemsko izobraževanje ali izobraževalni program po zakonskih določbah, da bi se z zaključkom študija oziroma predpisanega usposabljanja pripravili na svojo prihodnjo poklicno dejavnost do konca svojih 26 let oziroma 28 let za doktorski študij so upravičeni do dodatnega znižanja davka v vrednosti 4.020 CZK.

Dodatno znižanje davka v vrednosti 2.520 CZK se prizna posamezniku, v kolikor prejema delno invalidsko pokojnino ali je upravičen do starostne pokojnine in delne invalidske pokojnine. V kolikor davčni zavezanec prejema popolno invalidsko pokojnino ali drugo vrsto pokojnine, ki je pogojena z njegovo popolno invalidsko pokojnino, je upravičen do znižanja davka v vrednosti 5.040 CZK. Davčni zavezanec je upravičen do znižanja davka v višini 16.140 CZK, v kolikor ima kartico ZTP-P, ki dokazuje določeno vrsto invalidnosti.

Starši vzdrževanih otrok so upravičeni do naslednjih olajšav predstavljenih v tabeli 14.

*Tabela 14: Družinske davčne olajšave na Češkem*

<b>Število vzdrževanih otrok</b>	<b>Letni davčni odbitek v CZK</b>
Prvi vzdrževani otrok	13.404
Prvi vzdrževani otrok s posebnimi potrebami	26.808
Drugi vzdrževani otrok	19.404
Drugi vzdrževani otrok s posebnimi potrebami	38.808
Tretji in vsak naslednji vzdrževani otrok	24.204
Tretji in vsak naslednji vzdrževani otrok s posebnimi potrebami	48.408

*Prirejeno po OECD (2018).*

Vzdrževani otroci morajo izpolnjevati enega izmed kriterijev: mlajši od 18 let; mlajši od 26 let vendar vključen v redno izobraževanje oziroma mlajši od 26 let vendar fizično ali duševno prizadet otrok.

### 7.1.1.3 Davčna lestvica in davčne stopnje

Od januarja 2008 je predhodno veljavni progresivni način obdavčitve, zamenjala proporcionalna davčna stopnja. Davčna osnova, zmanjšana za neobdavčljivi del davčne osnove, zaokrožena navzdol na cele stotine CZK, se obdavči po enotni proporcionalni davčni stopnji 15 odstotkov. Nato, so davkoplačevalci upravičeni do določenih davčnih olajšav, ki neposredno zmanjšajo davčno obveznost davkoplačevalca.

### 7.1.2 Prispevki za socialno varnost

Najvišji letni zaslužek za izračun PSV je 48 kratnik nacionalne povprečne mesečne plače. Najvišja zgornja meja za PSV znaša 1.296.288 CZK za leto 2016. Najvišja zgornja meja za zdravstveno zavarovanje od leta 2013 ni obstaja.

Stopnja PSV na strani delojemalca znaša 11 odstotkov obdavčljivih dohodkov, stopnja PSV na strani delodajalca je trikrat višja in znaša 34 odstotkov obdavčljivih dohodkov. Tabela 15 prikazuje stopnje PSV na obeh straneh po različnih shemah.

*Tabela 15: Stopnje PSV na Češkem*

Naziv sheme	Stopnja PSV delojemalca (v %)	Stopnja PSV delodajalca (v %)
Zdravstveno zavarovanje	4,50	9,00
Socialno zavarovanje	6,50	25,00
<b>SKUPNO</b>	<b>11,00</b>	<b>34,00</b>

*Prirjeveno po OECD (2018).*

## 7.2 Obdavčitev dela na Irskem

Lokalna valuta, ki je v veljavi na Irskem je evro (EUR). V letu 2017 je devizni tečaj med evrom in ameriški dolarji znašal 0,89 EUR / USD. Povprečna letna plača po oceni OECD je v letu 2017 na Irskem znašala 36.358 EUR oziroma cca. 40.852 USD.

### 7.2.1 Dohodnina

#### 7.2.1.1 Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve

Davek je na Irskem izračunan na podlagi skupnega dohodka obeh zakoncev. Vendar pa se lahko zakonca odločita tudi za ločeno obdavčitev. V tem primeru mora biti davek, ki ga plačata oba zakonca, enak, kot bi ga plačala v primeru skupne obdavčitve gospodinjstva. Država omogoča, da se eden od zakoncev odloči, da se ga obravnava kot samsko osebo. V tem primeru sta oba zakonca obravnavana ločeno. Nadaljnja analiza v Letnem poročilu temelji na obdavčitvi celotne družine oziroma gospodinjstva.

### 7.2.1.2 Davčne olajšave

Višina standardne davčne olajšave na Irskem znaša 1.650 EUR na leto. Višina standardne olajšave za davkoplačevalce v zakonskem razmerju znaša 3.300 EUR na leto, kar predstavlja dvojno vrednost osnovne olajšave.

Na Irskem so dodatne splošne olajšave deležni tudi vsi davkoplačevalci, ki so v delovnem razmerju, in sicer v višini 1.650 EUR na leto. Izjema pri tovrstni olajšavi so le direktorji določenih podjetij in njihovi zakonci ter zakonci partnerjev v primeru partnerstva. Do tovrstne olajšave so upravičeni tudi otroci, ki so polno zaposleni v podjetjih svojih staršev. Do posebne splošne olajšave so upravičeni tudi vsi samohranilci oziroma samohranilke in sicer v vrednosti 1.650 EUR.

Ostale nestandardne olajšave so predstavljene spodaj:

- Olajšava na obresti iz kreditov: tovrstna olajšava se prizna samo davkoplačevalcem, ki so jo uveljavljali pred letom 2012. Vrednost olajšave variira med 15 odstotki in 25 odstotki glede na spodnjo lestvico predstavljeni v tabeli 16.

*Tabela 16: Olajšava na obresti iz hipotekarnih kreditov na Irskem*

Tip	Olajšava na hipoteko (primarno lastništvo) (v EUR)	Olajšava na hipoteko (sekundarno lastništvo) (v EUR)
Zakonski par	20.000	6.000
Ovdovela oseba	20.000	6.000
Samska oseba	10.000	6.000

*Prirejeno po OECD (2018).*

- Olajšava za družinske člane, ki niso zaposleni, vendar imajo v oskrbi vzdrževanega družinskega člana: Olajšava se prizna vsem davkoplačevalcem, ki niso zaposleni, vendar pa skrbijo za otroka, ostarelo oziroma nemočno osebo. Olajšave za domače skrbnike so orisane v tabeli 17.

*Tabela 17: Stopnje olajšav za domače skrbnike na Irskem*

Dohodek zakonca iz zaposlitve (v EUR)		Olajšava (v EUR)
Nad	Do	
	7.199	1.100
7.200	9.200	1.100 - 0,5 * (dohodek iz zaposlitve - 7.199)

*Prirejeno po OECD (2018).*

- Olajšava na zdravstveno zavarovanje: davkoplačevalec, ki sklene zdravstveno zavarovanje za primer stroškov zdravljenja v primeru bolezni pri pooblašeni zavarovalnici je upravičen do maksimalne olajšave v vrednosti 1.000 EUR oziroma 500 EUR, v kolikor je zavarovanje sklenjeno za otroka.

- Olajšava za stroške nastale v povezavi z delom: stroški nastali v povezavi z delom se povrnejo v kolikor so v celoti, izključno in nujno potrebno nastali zaradi opravljanja dolžnosti iz zaposlitve.

Na Irskem so plačila davka oproščene vse osebe stare 65 let oziroma več ter z dohodkom enakim oziroma nižjim od določene meje. Dohodek je oproščen davka za samske oziroma ovdovele osebe z dohodkom nižjim od 17.000 EUR oziroma 34.000 EUR za poročene osebe. V kolikor ima davkoplačevalec otroke, se meja oprostitve davka zviša za 585 EUR za prvega oziroma drugega otroka ter za dodatnih 830 EUR za vsakega nadaljnjega otroka. Mejna davčna stopnja olajšave se upošteva v kolikor je obveznost plačila davka nižja kot bi bila zaračunana v skladu z normalno davčno lestvico in ko je skupni dohodek nižji od dvojne vrednosti relevantne oprostitvene meje. V nasprotnem primeru je davek zaračunan glede na davčno stopnjo po standardni davčni lestvici. Mejna davčna stopnja olajšave je zaračunana v vrednosti 40 odstotkov od razlike med skupnim dohodkom in ustrezno oprostitveno mejo.

Glede na Irsko zakonodajo morajo vsi davkoplačevalci plačati tako imenovano univerzalno socialno dajatev (ang. Universal Social Charge, v nadaljevanju USC). USC je zaračunana na individualni ravni in sicer 0,5 odstotka za dohodek do vključno 12.012 EUR, 2,5 odstotka za dohodek nad 12.012 EUR do vključno 18.772 EUR, 5 odstotkov za dohodek nad 18.772 EUR do vključno 70.148 EUR ter 8 odstotkov za dohodke nad 70.148 EUR. Irška zakonodaja predvideva tudi doplačilo v vrednosti 3 odstotke za posameznike, katerih dohodek iz samozaposlitve presega 100.000 EUR na leto.

Posamezniki starejši od 69 let ter z dohodkom, ki ne presega 60.000 EUR, so deležni enotne stopnje USC 2,5 odstotka. Enako velja tudi za posameznike, posedujejo polno zdravstveno kartico. V kolikor dohodek upravičencev za enotno USC stopnjo ne presega 12.012 EUR se upošteva stopnja USC glede na standardno lestvico.

### 7.2.1.3 Davčna lestvica in davčne stopnje

Tabela 18 predstavlja davčno lestvico, ki je v veljavi na Irskem

*Tabela 18: Davčna lestvica Irske*

Obdavčljivi dohodek (v EUR)				Stopnja (v %)
Samska / ovdovela oseba	Zakonski par z enim dohodkom	Zakonski par z dvema dohodkoma	Družina z enim staršem	
Do 33.800	Do 42.800	Do manj kot 67.600; 42.800 + vrednost nižjega dohodka	37.800	20
Nad 33.800	Nad 42.800	Nad 67.600	Nad 37.800	40

*Prirajeno po OECD (2018).*

## 7.2.2 Prispevki za socialno varnost

PSV so plačani od bruto dohodkov zaposlenega zmanjšanih za dovoljene prispevke za pokojnino. PSV so enotni za vse posameznike ne glede na zakonski stan oziroma spol. Od izračuna bruto dohodkov je pri plačilu PSV na strani delojemalca izvzeto 352 EUR na teden, na strani delodajalca pa 376 EUR na teden.

*Tabela 19: Stopnje PSV na Irskem*

Naziv sheme	Stopnja PSV delojemalca (v %)	Stopnja PSV delodajalca (v %)
Pokojninsko in socialno zavarovanje	4,00	9,85
Prispevek za poklicne poškodbe	0,00	0,50
Prispevek za odpuščanje	0,00	0,40
<b>SKUPNO</b>	<b>4,00</b>	<b>10,75</b>

*Prirejeno po OECD (2018).*

Stopnja PSV na strani delojemalca znaša 4 odstotke obdavčljivih dohodkov, stopnja PSV na strani delodajalca pa 10,75 odstotkov obdavčljivih dohodkov. Tabela 19 prikazuje stopnje PSV na obeh straneh po različnih shemah.

## 7.3 Obdavčitev dela v Mehiki

Lokalna valuta, ki je v veljavi v Mehiki je peso (MXN). V letu 2017 je devizni tečaj med pesom in ameriški dolarji znašal 18,87 MXN / USD. Povprečna letna plača po oceni OECD je v letu 2017 v Mehiki znašala 118.204 MXN oziroma cca. 6.264 USD.

Mehiška vlada je v januarju 2016 v skladu z spremembami politične ustave Združenih mehiških držav sprejela novo enoto za merjenje minimalne plače (ang. Unit Of Measure And Update, v nadaljevanju UMA) (EC Legal Rubio Villegas, 2017). Enota UMA se uporablja predvsem na davčnem področju za izračune PSV, premije povezane s delovno dobo, prispevki v pokojninske sheme, itd (Willis Towers Watson, 2016).

### 7.3.1 Dohodnina

#### 7.3.1.1 Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve

Enota obdavčitve v Mehiki je posameznik.

#### 7.3.1.2 Davčne olajšave

V Mehiki sta prisotni dve standardni davčni olajšavi, letni regres in bonus ob koncu leta. Mehiški delovni zakon določa minimalni letni regres v višini 25 odstotkov šestih dni plače



zaposlenega. Najvišja oprostitev davka v skladu z davčnim zakonom znaša 15 UMA (v letu 2017 je bila UMA znašala 75.49 MXN, medtem ko je minimalna plača znašala 80.04 MXN).

Najnižja vrednost bonusa ob koncu leta predvidenega v delovnem zakonu je 15 dni plače zaposlenega. Najvišja oprostitev davka v skladu z davčnim zakonom znaša 30 UMA.

Med nestandardne davčne olajšave v Mehiki sodijo:

- Stroški obveznega šolskega transporta.
- Stroški zdravstvenih storitev plačani iz strani davkoplačevalca za njegovega oziroma njenega zakonca in sorodnike prvega reda. Stroški zdravstvenih storitev se lahko odbijejo od davčne osnove v kolikor upravičenec storitve zasluži manj od minimalne letne plače.
- Dodatni prispevki za določene pokojninske sheme do 10 odstotkov obdavčljivega dohodka in 134.694 MXN (petkratnik letne vrednosti UMA).
- Priznana je davčna olajšava za stroške pogreba in pogrebnih storitev za zakonca oziroma sorodnike prvega reda do najvišje vrednosti letne vrednosti UMA oziroma cca. 27.554 MXN.
- Dobrodelne donacije zveznim, državnim in občinskim institucijam ter neprofitnim organizacijam vključenih v področja socialnega delovanja, izobraževanja, kulture, raziskav in tehnologije.
- Depoziti na posebne varčevalne račune, plačila zavarovalne premije v pokojninske načrte in za nakupe delnic investicijskih družb do skupne vrednosti 152.000 MXN.
- Premije zdravstvenega zavarovanja za posameznike, če je upravičenec davkoplačevalec in/ali njegova oziroma njena družina.
- Plačilo obresti hipotekarnih posojil, če vrednost nepremičnine ne presega 4.264.813 MXN. Odhodki iz naslova realnih obresti so opredeljeni kot presežek odhodkov za obresti nad stopnjo inflacije.
- V Mehiki so delojemalci deležni posebne subvencije za zaposlovanje, ki je odvisna od plače posameznika in se giblje med 4.884,24 MXN za davkoplačevalce z letnimi prejemki do 21.227,52 MXN in 2.611,32 MXN za posameznike z letnimi prejemki do 88.587,96 MXN. Davkoplačevalci z višjo letno plačo subvencije niso deležni. Subvencijo zaposlenemu izplača delodajalec, kateremu se le-ta odšteje od njegovega davčnega bremena. Delodajalec lahko izplačane subvencije upošteva napram davčnim obveznostim, kar navsezadnje pomeni, da je ta subvencija fiskalni strošek države.
- Olajšave za izdatke za izobraževanje davkoplačevalca zase oziroma v njegovem imenu iz strani družine in sicer glede na meje so predstavljene v tabeli 20.

Tabela 20: Olajšava za izdatke za izobraževanje v Mehiki

Izobraževalni nivo	Maksimalni nivo olajšave [MXN]
Vrtec	14.200
Osnovna šola	12.900
Srednja šola	19.900
Tehnična šola	17.100
Visoka šola	24.500

Prirejeno po OECD (2018).

Od leta 2016 je mejna vrednost davčnih olajšav narastla. Meja je med 15imi odstotki davkoplačevalskih bruto dohodkov in vrednostjo enakih 5ih letnih UMA (137.694 MXN v letu 2017). Meja se ne upošteva za plačane šolnine za privatno šolstvo, dobrodelne donacije, dodatne prispevke za pokojninske sheme, strokovne pristojbine oziroma stroške zdravstvenih storitev v primeru nezmožnosti ali invalidnosti.

### 7.3.1.3 Davčna lestvica in davčne stopnje

Tabela 21 prikazuje davčno lestvico, ki je v veljavi v Mehiki.

Tabela 21: Davčna lestvica v Mehiki

Obdavčljivi dohodek [MXN]		Fiksna kvota [MXN]	Stopnja davka nad spodnjo mejo (v %)
Spodnja meja	Zgornja meja		
0,00	5.952,84	0,00	1,92
5.952,85	50.524,92	114,29	6,40
50.524,93	88.793,04	2.966,91	10,88
88.793,05	103.218,00	7.130,48	16,00
103.218,01	123.580,20	9.438,47	17,92
123.580,21	249.243,48	13.087,37	21,36
249.243,49	392.841,96	39.929,05	23,52
392.841,97	750.000,00	73.703,41	30,00
750.000,01	1.000.000,00	180.850,82	32,00
1.000.000,01	3.000.000,00	260.850,81	34,00
3.000.000,01		940.850,81	35,00

Prirejeno po OECD (2018).

### 7.3.2 Prispevki za socialno varnost

Tabela 22 ponazarja stopnje PSV v Mehiki. V letu 2017 je določena zgornja meja v vrednosti 25 UMA, ki se uporablja za izračun PSV.

Sheme PSV, ki so v veljavi v Mehiki so zdravstveno in porodniško varstvo, prispevek za nezmožnost in življenjsko zavarovanje, prispevek za socialne storitve in predšolsko varstvo in zavarovanje za nesreče na delovnem mestu.

Tabela 22: Stopnje PSV v Mehiki

Naziv sheme		Stopnja PSV delojemalca (v %)	Stopnja PSV delodajalca
Zdravstveno in porodniško varstvo	Mesečna plača pod 3 UMA	0,625	20,4 % x UMA + 1,75 % x plača
	Mesečna plača nad 3 UMA	1,025	21,5 % x UMA + 1,75 % x plača
Prispevek za nezmožnost in življenjsko zavarovanje		0,000	1,750 %
Prispevek za socialne storitve in predšolsko varstvo		0,000	1,000 %
Zavarovanje za nesreče na delovnem mestu		0,000	2,029 %
<b>SKUPNO</b>	<b>Mesečna plača pod 3 UMA</b>	<b>0,625</b>	<b>20,4 % x UMA + 6,529 % x plača</b>
	<b>Mesečna plača nad 3 UMA</b>	<b>1,025</b>	<b>21,5 % x UMA + 6,529 % x plača</b>

Prirjeno po OECD (2018).

## 7.4 Obdavčitev dela v Sloveniji

Lokalna valuta, ki je v veljavi v Sloveniji je evro (EUR). V letu 2017 je devizni tečaj med evrom in ameriški dolarji znašal 0,89 EUR / USD. Povprečna letna plača po oceni OECD je v letu 2017 v Sloveniji znašala 18.904 EUR oziroma cca. 21.240 USD.

### 7.4.1 Dohodnina

#### 7.4.1.1 Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve

Enota obdavčitve v Sloveniji je posameznik.

Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 117/2006, v 37. členu določa, da »dohodek iz delovnega razmerja vključuje zlasti:

- plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije,
- regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino, solidarnostno pomoč,
- povračilo stroškov v zvezi z delom,
- boniteto, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana,
- nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki,
- prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve,

- nadomestila in druge prejemke, ki so prejeti od delodajalca ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost,
- dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja.« (Zdoh-2, 2006).

#### 7.4.1.2 Davčne olajšave

Višina standardne davčne olajšave je odvisna od višina obdavčljivega dohodka zavezanca. Posameznikom z nižjim obdavčljivim dohodkom se prizna višja standardna olajšava. Tabela 23 prikazuje lestvico standardnih olajšav za leto 2017.

*Tabela 23: Standardna davčna olajšava v Sloveniji za leto 2017*

Letni obdavčljivi dohodek v EUR		Letna standardna davčna olajšava v EUR
Nad	Do	
	11.166,37	6.519,82
11.166,37	12.507,89	4.418,64
12.507,89		3.302,70

*Prirejeno po OECD (2018).*

Tabela 24 predstavlja, družinske olajšave za vzdrževane otroke oz. vzdrževane člane, ki se odštejejo od obdavčljivega dohodka na enak način, kot standardna davčna olajšava. Družinske olajšave se povečujejo za vsakega nadaljnega vzdrževanega otroka. Posebna splošna olajšava za vsakega vzdrževanega člana je enaka olajšavi za prvega vzdrževanega otroka.

*Tabela 24: Družinska olajšava za vzdrževane otroke oz. vzdrževane člane v Sloveniji*

Število vzdrževanih otrok / vzdrževanih članov	Letna družinska olajšava (v EUR)
Prvi vzdrževani otrok	2.436,92
Prvi otrok vzdrževani s posebnimi potrebami	8.830,00
Drugi vzdrževani otrok	2.649,24
Tretji vzdrževani otrok	4.418,54
Četrty vzdrževani otrok	6.187,85
Peti vzdrževani otrok	7.957,14
Šesti in vsak naslednji vzdrževani otrok	1.796,30 več kot za prejšnjega vzdrževanega otroka
Za vzdrževanega člana	2.436,92

*Prirejeno po OECD (2018).*

Vrednost plačanih obveznih PSV se odbije od obdavčljivega dohodka za namene davka na dohodek.

Dodatna posebna davčna olajšava se prizna vsem davčnim zavezancem, ki plačujejo prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, in sicer do ravni 24% vplačanih premij oziroma 2.819,09 EUR letno.

Povračila stroškov, ki so nastali v povezavi z delom (obroki v delovnem času, stroški prevoza na in iz dela, nadomestilo za delo na terenu in nadomestilo za odsotnost od doma) so izvzeti v skladu z zakonskimi pogoji.

#### 7.4.1.3 Davčna lestvica in davčne stopnje

Tabela 3 v poglavju 3.2.2 predstavlja davčno lestvico v Sloveniji za leto 2017.

#### 7.4.2 Prispevki za socialno varnost

V Sloveniji je v veljavi sistem obveznega socialnega zavarovanja. Obvezno socialno zavarovanje se deli na štiri sheme: pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno zavarovanje, zavarovanje za zaposlenost in zavarovanje starševskega / porodniškega varstva. Pri plačilu PSV se upošteva koledarsko leto.

Davčna osnova za plačilo PSV na strani delojemalca je znesek letne bruto plače z vključenim regresom, dodatnimi plačili in povračilom stroškov, povezanih z delom nad določeno mejno vrednostjo. Enaka davčna osnova za plačilo PSV je tudi na strani delodajalca. Tabela 25 ponazarja stopnje prispevkov na obeh straneh.

*Tabela 25: Stopnje PSV v Sloveniji*

Naziv sheme	Stopnja PSV delojemalca (v %)	Stopnja PSV delodajalca (v %)
Pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50	8,85
Zdravstveno zavarovanje	6,36	7,06
Zavarovanje za zaposlenost	0,14	0,06
Starševsko / porodniško varstvo	0,10	0,10
<b>SKUPNO</b>	<b>22,10</b>	<b>16,10</b>

*Prirejeno po OECD (2018),*

#### 7.5 Obdavčitev dela v Švici

Švica je sestavljena iz Švicarske Federacije, 26 suverenih kantonov in približno 2.300 neodvisnih občin. V skladu s švicarsko zakonodajo imajo kantoni davčno suverenost in pravico do neodvisnega sistema obdavčitve, razen za posebne primere, ki so še vedno v rokah vlade (International Bureau of Fiscal Documentation, 2016, str. 979).

Lokalna valuta, ki je v veljavi v Švici je švicarski frank (CHF). V letu 2017 je devizni tečaj med frankom in ameriški dolarji znašal 0,98 CHF / USD. Povprečna letna plača po oceni OECD je v letu 2017 v Švici znašala 86.042 CHF oziroma cca. 87.798 USD.

## 7.5.1 Dohodnina

### 7.5.1.1 Zavezanci za dohodnino in enota obdavčitve

V Švici se dohodki zakoncev, ki živijo skupaj, obdavčijo skupaj ne glede na ureditev premoženja. Prihodki otrok, ki še živijo pod starševskim varstvom, se dodajo prihodkom njihovih staršev oziroma skrbnikov. Dohodki iz dela otrok se obdavčijo ločeno in so v nekaterih kantonih oproščeni davka.

### 7.5.1.2 Davčne olajšave

V Švici je priznan standardna davčna olajšava v vrednosti 2.600 CHF za poročene pare. Pari, kjer sta zaposlena oba zakonca, so obdavčeni po principu, da je nižji dohodek polovično obdavčen, in sicer sme davek znašati od 8.100 CHF do največ 13.400 CHF.

Za vsakega mladoletnega otroka je priznana olajšava v vrednosti 6.500 CHF. Starejšim otrokom se olajšava prizna le v izrednih primerih (v kolikor opravljajo prakso oziroma so redno vpisani v šolsko izobraževanje). Otroci so upravičeni tudi do olajšave v obliki znižanja davka v vrednosti 251 CHF od davčne obveznosti.

Davčne olajšave za plačila PSV in ostali davki so predstavljene v tabeli 26:

- Premije za starejše osebe oziroma nezmožne osebe v vrednosti 5,125 odstotka od bruto prihodkov so v celoti odbitne.
- Premije za zavarovanje za primer brezposelnosti v vrednosti 1,1 odstotka za dohodek do 148.200 CHF oziroma 0,5 odstotka za dohodke nad 148.200 CHF se odbijejo v celoti
- Obvezni prispevki v vrednosti 7,82 odstotka za zasebne pokojninske sklade so tudi v celoti odbitni
- Premije za zdravstveno in življenjsko zavarovanje so odbitne največ do 3.500 CHF za poročene osebe in 1.700 CHF za ovdovele, ločene oziroma samske osebe. Olajšava v obliki znižanja davka se za vsakega otroka poveča za 700 CHF.
- Davkoplačevalcem se prizna olajšava v vrednosti 3 odstotke od neto prihodka za stroške povezane s delom. Ta olajšava lahko znaša med 2.000 CHF do 4.000 CHF.

Povprečni zaposleni je upravičen do posebne davčne olajšave za plačila obresti za kvalificirane kredite. Davkoplačevalci so upravičeni do dodatne posebne olajšave v primeru stroškov zdravstvenih storitev za primer bolezni, poškodbe ali nezmožnosti v kolikor so stroški preseglji 5 odstotkov davkoplačevalskega neto dohodka in so bili plačani iz strani davkoplačevalca.

Tabela 26: Pregled olajšav od bruto dohodka

Dovoljene olajšave od bruto dohodka	Enota	Samski davkoplačevalec	Poročeni par z 2 otrokoma
Stroški nastali v povezavi z delom	CHF	2.000 – 4.000	2.000 – 4.000
Osebna olajšava	CHF		2.600
Olajšava za otroke	CHF		13.000 (2*6.500)
<b>Socialne olajšave</b>			
- Starostno zavarovanje	% od bruto dohodka	5,125%	5,125%
- Zavarovanje za primer brezposelnosti	% od bruto dohodka	1,100%	1,100%
- Pokojninski sklad	% od bruto dohodka	7,820%	7,820%
Najvišja olajšava za zdravstveno zavarovanje in plačila obresti na kredite	CHF	1.700 + 700 za otroka	3.500 + 700 za otroka
Olajšava za zakonski par z dvema dohodkoma	CHF		8.100 – 13.400

Prirjeno po OECD (2018).

### 7.5.1.3 Davčna lestvica in davčne stopnje

Tabela 27 in Tabela 28 prikazujeta davčno lestvico v Švici, ločeno za samske osebe ter ovdovele, ločene oziroma poročene pare.

Tabela 27: Davčna lestvica v Švici za samske osebe

Obdavčljivi dohodek [CHF]		Osnova [CHF]	Stopnja davka nad spodnjo mejo (v %)
Spodnja meja	Zgornja meja		
31.600	41.400	131,65	0,88
41.400	55.200	217,90	2,64
55.200	72.500	582,20	2,97
72.500	78.100	1.096,00	5,94
78.100	103.600	1.428,60	6,60
103.600	134.600	3.111,60	8,80
134.600	176.000	5.839,60	11,00
176.000	755.200	10.393,60	13,20
Nad 775.200	/	/	11,5 od skupnega dohodka

Prirjeno po OECD (2018).

Tabela 28: Davčna lestvica v Švici za poročene pare in za ovdovele, ločene oziroma neporočene davkoplačevalce, ki živijo s svojimi otroki

Obdavčljivi dohodek [CHF]		Osnova [CHF]	Stopnja davka nad spodnjo mejo (v %)
Spodnja meja	Zgornja meja		
28.300	50.900		1,0
50.900	58.400	223,0	2,0
58.400	75.300	373,0	3,0
75.300	90.300	877,0	4,0
90.300	103.400	1.477,0	5,0

se nadaljuje

Tabela 28: Davčna lestvica v Švici za poročene pare in za ovdovele, ločene oziroma neporočene davkoplačevalce, ki živijo s svojimi otroki (nad.)

Obdavčljivi dohodek [CHF]		Osnova [CHF]	Stopnja davka nad spodnjo mejo (v %)
Spodnja meja	Zgornja meja		
103.400	114.700	2.127,0	6,0
114.700	124.200	2.799,0	7,0
124.200	131.700	3.457,0	8,0
131.700	137.300	4.057,0	9,0
137.300	141.200	4.552,0	10,0
141.200	143.100	4.942,0	11,0
143.100	145.000	5.151,0	12,0
145.000	895.800	5.379,0	13,0
Za 895.900		103.028,5	
Nad 895.900	/		11,5 od skupnega dohodka

Prirejeno po OECD (2018).

### 7.5.2 Prispevki za socialno varnost

V Švici je podobno kot v drugih izbranih državah v veljavi sistem obveznega socialnega zavarovanja. ponazarja stopnje prispevkov na obeh straneh. Tabela 29 ponazarja stopnjo PSV na strani delojemalca in delodajalca.

Tabela 29: Stopnje PSV v Švici

Naziv sheme	Stopnja PSV delojemalca (v %)	Stopnja PSV delodajalca (v %)
Pokojninsko zavarovanje	4,200	4,200
Invalidsko zavarovanje	0,700	0,700
Vojaško nadomestilo	0,225	0,225
Zavarovanje za primer brezposelnosti	Dohodek do 148.200 CHF	1,100
	Dohodek nad 148.200 CHF	0,500
<b>SKUPNO</b>	Dohodek do 148.200 CHF	<b>6,225</b>
	Dohodek nad 148.200 CHF	<b>5,625</b>

Prirejeno po International Bureau of Fiscal Documentation (2016).

## 8 PRIMERJAVA OBDAVČITEV PLAČ V IZBRANIH DRŽAVAH

### 8.1 Primerjava sistemov obdavčitev plač

Tabela 30 ponazarja ključne ugotovitve analize posameznih davčnih sistemov na področju obdavčitve plač v izbranih državah. Vsem državam je skupna obdavčitev plač z nacionalno dohodnino in obdavčitvijo tako delojemalcev kot tudi delodajalcev z obveznim plačilom PSV. Vendar pa prihaja v sistemu obdavčitve do mnogih bistvenih razlik med državami.



Glavne razlike med državami so v:

- Izračun obdavčljivega dohodka: Obdavčljivi dohodek v vseh državah temelji na bruto plači davčnega zavezanca, vendar pa se izračun davčne osnove med državami razlikuje. V nekaterih državah je uporabljen vnaprej določen faktor, s katerim se pomnoži bruto plača, drugje je uzakonjena standardna davčna olajšava oziroma drugi denarni transferji, itd.
- Različne vrste in višine standardnih davčnih olajšav.
- Obdavčitev zakoncev: V določenih državah je davčni zavezanec posameznik (Češka, Mehika in Slovenija), ne glede na njegov zakonski stan, v nekaterih državah pa so zakonci obdavčeni skupaj (Švica) oziroma se lahko samostojno odločijo za skupno oziroma ločeno obdavčitvijo (Irska).
- Davčna lestvica: Zavezanci so v večini držav obdavčeni z dohodnino glede na stopničasto progresivno davčno lestvico. Edina izjema je Češka, ki je leta 2008 uvedla proporcionalno davčno stopnjo. Vendar pa v državah s stopničasto progresijo prihaja do razlik med višinami dohodninskih razredov in višinami mejnih davčnih stopenj.
- Različni namen PSV, njihove stopnje in razmerju PSV med delojemalcem in delodajalcem.
- Uvedba drugih lokalnih oziroma regionalnih davkov.

*Tabela 30: Primerjava obdavčitve plač v izbranih državah*

Indikator	Enota	CZE	IRL	MEX	SVN	CHE
Obdavčljivi dohodek <sup>1,2</sup>		BP * 1,34	BP	BP - SDO	BP - SDO	BP - SDO + dodatne olajšave oz. denarni transferji vključeni v obdavčljiv dohodek
<b>Standardne davčne olajšave</b>		/	/	DA	DA	DA
Splošna		/	/	DA	DA	DA
Vzdrževane otroke		/	/	/	DA	DA
Odbitek plačila PSV in dohodnine		/	/	/	DA	DA
Ostale olajšave		/	/	/	/	DA
<b>Dohodnina</b>		<b>DA</b>	<b>DA</b>	<b>DA</b>	<b>DA</b>	<b>DA</b>
Zavezanec		Posameznik	Zakonca / posameznik	Posameznik	Posameznik	Zakonca / posameznik
Davčna lestvica		Proporcionalna davčna stopnja	Stopničasta progresivna lestvica	Stopničasta progresivna lestvica	Stopničasta progresivna lestvica	Stopničasta progresivna lestvica

se nadaljuje

Tabela 30: Primerjava obdavčitve plač v izbranih državah (nad.)

Indikator	Enota	CZE	IRL	MEX	SVN	CHE
<b>PSV<sup>3</sup></b>		<b>Obvezno plačilo PSV za delodajalce in delojemalce</b>				
Na strani delojemalca	%	11,00	4,00	0,63 1,37 nad zgornjo mejo	22,10	6,23 5,63 nad zgornjo mejo
Namen		zdravstveno in socialno zavarovanje	pokojninsko in socialno zavarovanje	zdravstveno in porodniško varstvo	pokojninsko, invalidsko in zdravstveno zavarovanje, zaposlovanje, starševsko varstvo	pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zaposlovanje, vojaško nadomestilo
Na strani delodajalca	%	34,00	10,75	10,52 11,62 nad zgornjo mejo	16,10	6,23 5,63 nad zgornjo mejo
Namen		zdravstveno in socialno zavarovanje	pokojninsko in socialno zavarovanje, poklicne poškodbe, zaposlovanje	zdravstveno in življensko zavarovanje, porodniško varstvo, nezmožnost dela, nesreče na delovnem mestu	pokojninsko, invalidsko in zdravstveno zavarovanje, zaposlovanje, starševsko varstvo	pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zaposlovanje, vojaško nadomestilo
<b>Ostali lokalni in občinski davki</b>		/	/	/	/	DA

Opombe: <sup>1</sup>: BP: bruto plača, <sup>2</sup>: SDO: standardna davčna olajšava, <sup>3</sup>: PSV: prispevki za socialno varnost

Vir: Lastna izdelava.

## 8.2 Primerjava obdavčitev plač pri različnih tipih gospodinjstev

V nadaljevanju je ponazorjem davčni sistem obračuna plač v posamezni državi za različne tipe gospodinjstev, ki se med seboj razlikujejo v ravni dohodka, zakonskem stanu ter številu vzdrževanih otrok. Tabela 31 prikazuje karakteristike vseh petih izbranih tipov gospodinjstva. Za lažjo primerjavo nacionalnih obdavčitev so vsi indikatorji izraženi v enotni valuti USD.

Tabela 31: Tipi gospodinjstev zajeti v analizo

ID	Zakonski stan	Dohodek glavnega nosilca dohodka	Dohodek zakonca	Število otrok
I	Samska oseba	67% BP	/	/
II	Samska oseba	BP	/	/
III	Samska oseba	167% BP	/	/
IV	Zakonski par	BP	/	2
V	Zakonski par	BP	67% BP	2

Prيرهjeno po OECD (2018).

V tabeli 32 so zbrani vsi ključni indikatorji primerjalne analize obračuna plač v izbranih državah. Predpostavljeno je, da davčni zavezanci ne prejemajo drugih dohodkov razen plače, zato so skupni bruto dohodki pred davki označeni kot bruto plača (v nadaljevanju BP). BP je v Mehiki, Sloveniji in Švici zmanjšana za standardne davčne olajšave (v nadaljevanju SDO) oziroma druge denarne transferje (v nadaljevanju DT). Višina SDO oziroma DT je odvisna od tipa gospodinjstva. Obdavčljiv dohodek je izračunan kot razlika med skupnimi bruto dohodki in SDO ter DT.

Osebna PDS je koeficient seštevka dohodnine in delojemalčevih PSV glede na BP. Osebna PDS predstavlja davčno stopnjo, ki jo je dolžan plačati delojemalec od svojih bruto dohodkov. Neto plačo delojemalca predstavlja BP zmanjšana za dohodnino in plačilo PSV na strani delojemalca. Stopnje dohodnine, delojemalčevih PSV in delodajalčevih PSV so povprečne davčne stopnje izražene v odstotku od bruto plače delojemalca. Davčni primež je povprečna davčna obremenitev gospodinjstva izražena v odstotku od skupnih stroškov dela (v nadaljevanju SSD). SSD predstavljajo seštevki BP in delodajalčevih davkov in prispevkov na plače. SSD predstavlja bruto bruto plačo delojemalca oziroma skupni strošek, ki ga mora delodajalec izplačati pri najemu delojemalca.

*Tabela 32: Letni obračun plač v izbranih državah pri različnih tipih gospodinjstev*

ID	Indikator	Enota	CZE	IRL	MEX	SVN	CHE
I	<b>BP<sup>1</sup></b>	USD	<b>10.173,16</b>	<b>27.370,73</b>	<b>4.196,95</b>	<b>14.230,92</b>	<b>58.824,59</b>
	SDO <sup>2</sup> in DT <sup>3</sup>	USD	0,00	0,00	137,26	6.855,93	10.068,46
	<b>Obdavčljiv dohodek</b>	USD	<b>13.632,04</b>	<b>27.370,73</b>	<b>4.059,68</b>	<b>7.374,99</b>	<b>48.673,47</b>
	Dohodnina	USD	982,81	2.337,58	146,37	1.180,00	392,07
	DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	1.119,05	1.094,83	52,46	3.145,03	3.661,83
	<b>Osebna PDS<sup>6</sup></b>	<b>% BP</b>	<b>20,66</b>	<b>12,54</b>	<b>4,74</b>	<b>30,39</b>	<b>14,01</b>
	DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	3.458,88	2.942,35	571,90	2.291,18	3.661,83
	Stopnja dohodnine	% BP	9,66	8,54	3,49	8,29	7,79
	Stopnja DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	11,00	4,00	1,25	22,10	6,23
	Stopnja DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	34,00	10,75	13,63	16,10	6,23
	<b>Davčni primež</b>	<b>% SSD</b>	<b>40,79</b>	<b>21,03</b>	<b>16,16</b>	<b>40,04</b>	<b>19,05</b>
	<b>SSD<sup>8</sup></b>	<b>USD</b>	<b>13.632,04</b>	<b>30.313,08</b>	<b>4.768,85</b>	<b>16.522,10</b>	<b>62.486,42</b>
II	<b>BP<sup>1</sup></b>	USD	<b>15.183,83</b>	<b>40.851,83</b>	<b>6.264,10</b>	<b>21.240,18</b>	<b>87.797,90</b>
	SDO <sup>2</sup> in DT <sup>3</sup>	USD	0,00	0,00	145,76	8.404,98	14.566,92
	<b>Obdavčljiv dohodek</b>	USD	<b>20.346,33</b>	<b>40.851,83</b>	<b>6.118,34</b>	<b>12.835,20</b>	<b>73.163,27</b>
	Dohodnina	USD	1.989,96	6.282,72	616,38	2.474,10	1.094,16
	DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	1.670,22	1.634,07	85,84	4.694,08	5.465,42
	<b>Osebna PDS<sup>6</sup></b>	<b>% BP</b>	<b>24,11</b>	<b>19,38</b>	<b>11,21</b>	<b>33,75</b>	<b>16,89</b>
	DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	5.162,50	4.391,57	727,58	3.419,67	5.465,42
	Stopnja dohodnine	% BP	13,11	15,38	9,84	11,65	10,67
	Stopnja DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	11,00	4,00	1,37	22,10	6,23
	Stopnja DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	34,00	10,75	11,62	16,10	6,23
	<b>Davčni primež</b>	<b>% SSD</b>	<b>43,36</b>	<b>27,20</b>	<b>20,45</b>	<b>42,94</b>	<b>21,76</b>
	<b>SSD<sup>8</sup></b>	<b>USD</b>	<b>20.346,33</b>	<b>45.243,40</b>	<b>6.991,68</b>	<b>24.659,85</b>	<b>93.263,32</b>

se nadaljuje

Tabela 32: Letni obračun plač v izbranih državah pri različnih tipih gospodinjstev (nad.)

ID	Indikator	Enota	CZE	IRL	MEX	SVN	CHE
III	<b>BP<sup>1</sup></b>	<b>USD</b>	<b>25.356,99</b>	<b>68.222,56</b>	<b>10.461,05</b>	<b>35.471,10</b>	<b>146.622,49</b>
	SDO <sup>2</sup> in DT <sup>3</sup>	USD	0,00	0,00	163,01	11.550,01	24.440,49
	<b>Obdavčljiv dohodek</b>	<b>USD</b>	<b>33.978,37</b>	<b>68.222,56</b>	<b>10.298,04</b>	<b>23.921,09</b>	<b>122.142,86</b>
	Dohodnina	USD	4.034,76	18.599,54	1.494,34	5.537,27	4.620,90
	DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	2.789,27	2.728,90	155,08	7.839,11	9.127,25
	<b>Osebnna PDS<sup>6</sup></b>	<b>% BP</b>	<b>26,91</b>	<b>31,26</b>	<b>15,77</b>	<b>37,71</b>	<b>21,77</b>
	DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	8.621,38	7.333,93	1.047,77	5.710,85	9.127,25
	Stopnja dohodnine	% BP	15,91	27,26	14,28	15,61	15,55
	Stopnja DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	11,00	4,00	1,48	22,10	6,23
	Stopnja DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	34,00	10,75	10,02	16,10	6,23
	<b>Davčni primež</b>	<b>% SSD</b>	<b>45,46</b>	<b>37,94</b>	<b>23,44</b>	<b>46,35</b>	<b>26,35</b>
	<b>SSD<sup>8</sup></b>	<b>USD</b>	<b>33.978,37</b>	<b>75.556,48</b>	<b>11.508,81</b>	<b>41.181,95</b>	<b>155.749,74</b>
IV	<b>BP<sup>1</sup></b>	<b>USD</b>	<b>15.183,83</b>	<b>40.851,83</b>	<b>6.264,10</b>	<b>21.240,18</b>	<b>87.797,90</b>
	SDO <sup>2</sup> in DT <sup>3</sup>	USD	0,00	0,00	145,76	16.857,88	39.873,04
	<b>Obdavčljiv dohodek</b>	<b>USD</b>	<b>20.346,33</b>	<b>40.851,83</b>	<b>6.118,34</b>	<b>4.382,30</b>	<b>60.102,04</b>
	Dohodnina	USD	-944,97	2.617,97	616,38	701,17	0,00
	DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	1.670,22	1.634,07	85,84	4.694,08	5.465,42
	<b>Osebnna PDS<sup>6</sup></b>	<b>% BP</b>	<b>0,65</b>	<b>1,17</b>	<b>11,21</b>	<b>12,34</b>	<b>3,47</b>
	DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	5.162,50	4.391,57	727,58	3.419,67	5.465,42
	Stopnja dohodnine	% BP	-6,22	6,41	9,84	3,30	4,22
	Stopnja DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	11,00	4,00	1,37	22,10	6,23
	Stopnja DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	34,00	10,75	11,62	16,10	6,23
	<b>Davčni primež</b>	<b>% SSD</b>	<b>25,86</b>	<b>10,76</b>	<b>20,45</b>	<b>24,50</b>	<b>9,13</b>
	<b>SSD<sup>8</sup></b>	<b>USD</b>	<b>20.346,33</b>	<b>45.243,40</b>	<b>6.991,68</b>	<b>24.659,85</b>	<b>93.263,32</b>
V	<b>BP<sup>1</sup></b>	<b>USD</b>	<b>25.356,99</b>	<b>68.222,56</b>	<b>10.440,17</b>	<b>35.471,10</b>	<b>146.622,49</b>
	SDO <sup>2</sup> in DT <sup>3</sup>	USD	0,00	0,00	282,94	20.975,70	61.880,28
	<b>Obdavčljiv dohodek</b>	<b>USD</b>	<b>33.978,37</b>	<b>68.222,56</b>	<b>10.157,23</b>	<b>14.495,40</b>	<b>96.938,78</b>
	Dohodnina	USD	1.099,83	8.045,44	760,49	2.319,26	1.240,82
	DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	2.789,27	2.728,90	138,04	7.839,11	9.127,25
	<b>Osebnna PDS<sup>6</sup></b>	<b>% BP</b>	<b>12,87</b>	<b>10,26</b>	<b>8,61</b>	<b>24,68</b>	<b>10,03</b>
	DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	USD	8.621,38	7.333,93	1.298,12	5.710,85	9.127,25
	Stopnja dohodnine	% BP	4,34	11,79	7,28	6,54	7,99
	Stopnja DJ <sup>4</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	11,00	4,00	1,32	22,10	6,23
	Stopnja DD <sup>7</sup> PSV <sup>5</sup>	% BP	34,00	10,75	12,43	16,10	6,23
	<b>Davčni primež</b>	<b>% SSD</b>	<b>34,98</b>	<b>18,97</b>	<b>18,71</b>	<b>35,13</b>	<b>15,31</b>
	<b>SSD<sup>8</sup></b>	<b>USD</b>	<b>33.978,37</b>	<b>75.556,48</b>	<b>11.738,28</b>	<b>41.181,95</b>	<b>155.749,74</b>

**Opombe:** <sup>1</sup>: BP: bruto plača, <sup>2</sup>: SDO: standardna davčna olajšava, <sup>3</sup>: DT: denarni transferji, <sup>4</sup>: DJ: delojemalec, <sup>5</sup>: PSV: prispevki za socialno varnost, <sup>6</sup>: PDS: Povprečna davčna stopnja, <sup>7</sup>: DD: delodajalec, <sup>8</sup>: SSD: skupni stroški dela

Prirejeno po OECD (2018).

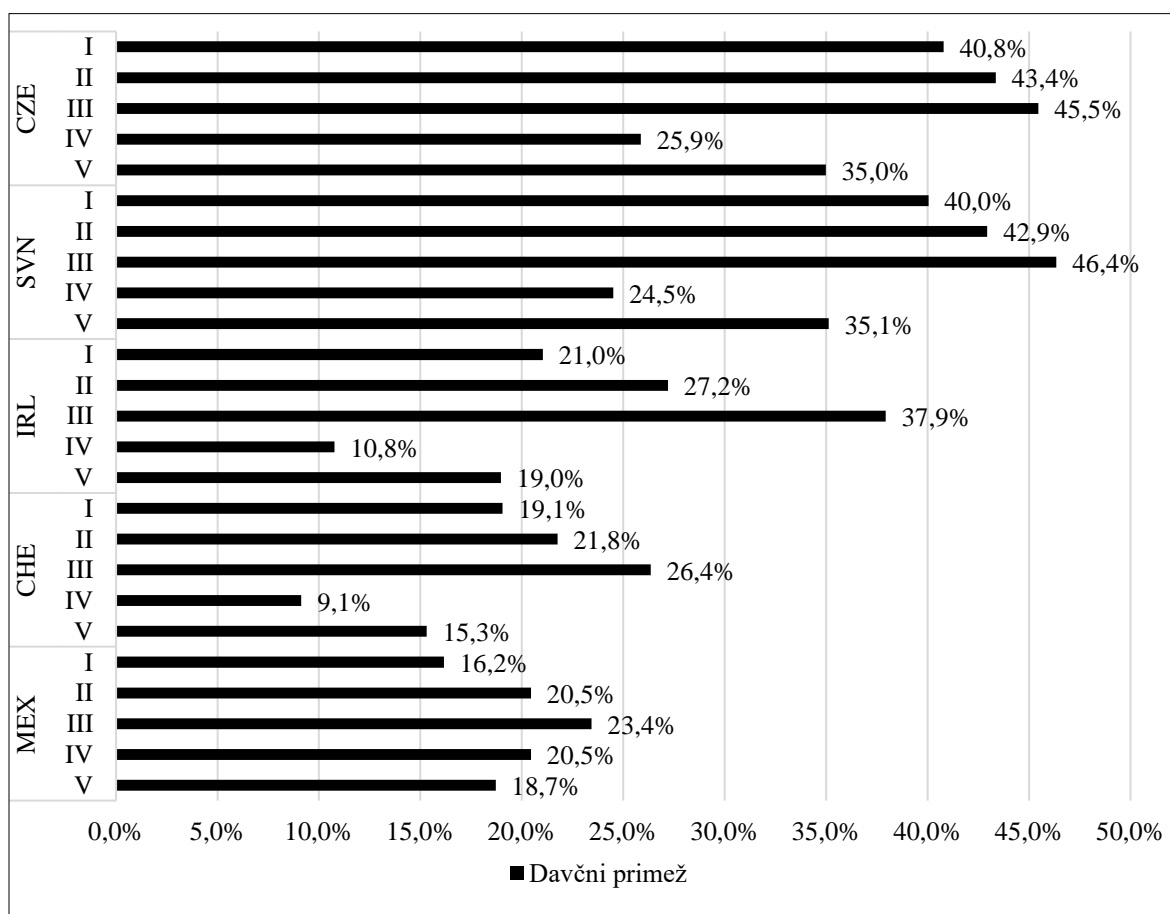
Podrobni izračuni obračuna plač za posamezno državo in tip gospodinjstva so na voljo v prilogah magistrske naloge.

Primerjalna analiza držav kaže, da se **davčni primež** med izbranimi državami precej razlikuje.

Slika 12 prikazuje, da je najvišja obdavčitev plač prisotna na Češkem in v Sloveniji. Obdavčitev plač v slednjih državah presegajo obdavčitev plač na Irskem, Mehiki in Švici za okvirno 100 odstotkov za posamezni tip gospodinjstva.

Zanimivo je opaziti, da čeprav je skupna davčna obremenitev na Češkem in v Sloveniji podobna (na Češkem v povprečju znaša 38,1 odstotkov, v Sloveniji pa 37,8 odstotkov), je vir obdavčitve različen. Slika 13 kaže, da so na Češkem vir visoke obdavčitve delodajalčevi PSV, medtem ko so v Sloveniji med izbranimi državami najbolj obdavčeni delojemalci. Visoka PDS v Sloveniji izhaja iz delojemalčevih PSV, ki znašajo 22,1 odstotkov bruto plače in močno presegajo delojemalčeve PSV v preostalih državah.

*Slika 12: Davčni primež med izbranimi državami*

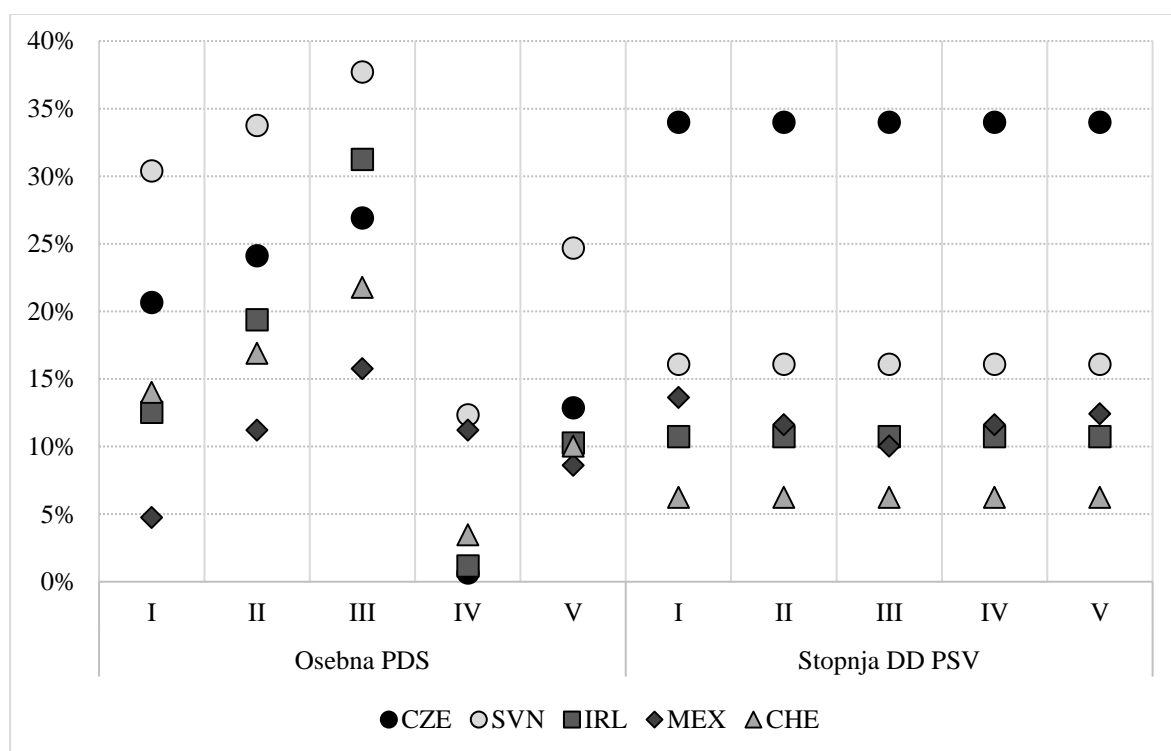


*Prirejeno po OECD (2018).*

Za vse izbrane države je značilna **progresivnost obdavčitve plač**, kar pomeni, da so posamezniki z višjim dohodkom obdavčeni z višjo davčno stopnjo v primerjavi s posamezniki z nižjim dohodkom, kar obveznost plačila davka za posameznike z višjim standardom nesorazmerno zviša.

Progresivnost obdavčitve plač se v večini držav pojavlja v kombinaciji progresivne dohodninske lestvice in proporcionalne obdavčitve delojemalčevih PSV. Edini izjemi sta Češka in Mehika, za kateri je značilna proporcionalna dohodninska lestvica in proporcionalna obdavčitev delojemalčevih PSV na Češkem oziroma progresivna dohodninska lestvica in progresivni delojemalčevi PSV v Mehiki.

Slika 13: Osebna PDS in Stopnja DD PSV med izbranimi državami



Prirejeno po OECD (2018).

Zanimiva je davčna ureditev Češke, kjer je dohodninska lestvica načeloma proporcionalna, vendar pa se z enotno stopnjo 15 odstotkov obdavči obdavčljiv dohodek zmanjšan za davčne olajšave. Davčne olajšave so vezane na specifične dejavnike, kot so splošna davčna olajšava, število vzdrževanih članov, itd. in so ob nespremenjenih dejavnikih fiksne. To pomeni, da je za enak tip gospodinjstva (npr. samsko osebo, brez otrok) nižji obdavčljiv dohodek v relativnem smislu zmanjšan za nesorazmerno višjo olajšavo v primerjavi z višjim obdavčljivim dohodkom, kar pomeni, da je navkljub proporcionalni dohodninski lestvici, obdavčitev dohodnine za enak tip gospodinjstva progresivna.

Nizka obdavčitev delojemalcev z najnižjimi plačami je posledica dodatnih splošnih olajšav oziroma davčnih odbitkov za nižje dohodkovne razrede. Do tovrstnih olajšav so upravičeni

delojemalci v Mehiki, kjer se upravičencem odbijejo stroški zdravstvenih storitev, v kolikor zaposleni zasluži manj od minimalne letne plače. Delojemalci s plačami do 4.695 USD so upravičeni tudi do posebne subvencije za zaposlovanje, in sicer v višini do 259 USD.

V določenih državah se pojavljajo primeri zgornje meje plačevanja PSV za davčne zavezance v višjih dohodkovnih razredih. Tovrstne zgornje meje osnove, od katere se plačajo PSV imenujemo socialne kapice. Socialno kapico oziroma padajočo stopnjo PSV ob naraščajočih dohodkih je uvedlo že veliko razvitih držav članic OECD. Določene države uporabljajo za vse vrste obveznih socialnih zavarovanj za delodajalce in/ali delojemalce. Določene države pa se poslužujejo delnih socialnih kapic, ki veljajo le za pokojninsko oziroma zdravstveno zavarovanje (Kosi, 2015). Progresivnost obdavčitve plač je tako v teh državah ublažena z zmanjšano davčno stopnjo za plačilo PSV. Med izbranimi državami je socialna kapica prisotna na Češkem in v Mehiki, v Švici pa je višji dohodkovni razred obdavčen z nižjo prispevno stopnjo.

Nesorazmerna obdavčitev visoko usposobljenih zaposlenih v Sloveniji in na Irskem lahko privede do mednarodne nekokurenčnosti, kar je lahko problematično za majhne države, ki so predvsem osredotočene na izvoz. Višji davčni primež usposobljenega kadra zvišuje ceno v visoko kapitalskih panogah ter tako podraži visoko tehnološke produkte v primerjavi s tujimi proizvodi. Tovrsten trend znižuje izvozni potencial v primerjavi s tujimi primerljivimi produkti, kar ima lahko negativne učinke na rast BDP per capita v posamezni državi. Visoki stroški dela odvrnejo tuja podjetja do investicije v domačih podjetjih, kar bi lahko izboljšalo tržni položaj kapitalsko šibkim in prezadolženim podjetjem in znižalo trenutni finančni vzvod (OECD, 2003, str. 177). Vendar pa morajo biti spremembe davčne ureditve na področju plač preišljene, saj bi hitre spremembe sistema obdavčitve visoko plačanih delavcev lahko privedle do javnofinančnega primankljaja.

Študija o posledicah uvedbe socialne kapice v Sloveniji iz leta 2010 je pokazala, da bi ta ukrep povzročil previsok izpad prihodkov v javnofinančno bilanco. Glede na takratne razmere bi lahko bila socialna kapica uvedena na prihodke višje od 47.000 EUR, vendar bi bilo potrebno razširiti osnovo za PSV in uvesti višjo davčno stopnjo za cedularno dohodnino. Kombinacija ukrepov bi nevtralizirala negativni učinek na javnofinančno bilanco. V naslednjih letih so se uvedli ukrepi za nevtralizacijo javnofinančne bilance, vendar socialna kapica kljub temu še ni bila uvedena (Majcen, Čok & Ogorevc, 2010).

Večina držav spodbuja prirast prebivalstva z **dodatnimi olajšavami za vzdrževane otroke in otroškimi transferji** ter tako močnem znižanjem davčnega bremena za družine z vzdrževanimi otroci. Tabela 33 prikazuje vpliv vzdrževanih otrok na davčni primež pri povprečnemu dohodku gospodinjstva in nadpovprečnemu dohodku gospodinjstva). V kolikor primerjamo gospodinjstvo tipa II in tipa IV, ki imata enake dohodke, lahko opazimo da je obdavčitev samske osebe s povprečnimi dohodki in brez otrok precej višja v primerjavi z družino z dvema otrokoma, kjer je zaposlena le ena odrasla oseba in ima

povprečno bruto plačo. Obdavčitev je enaka le v Mehiki, kjer je davčni primež za oba tipa gospodinjstva 20,5 odstotkov skupnih stroškov dela. Podoben trend je opaziti tudi v kolikor primerjamo tipa gospodinjstva III in V. Pri višjih skupnih dohodkih je v primeru družine z dvema vzdrževanimi otrokoma (tip gospodinjstva V), splošna olajšava, ki znižuje obdavčljiv dohodek, in osnovna davčna olajšava, ki znižuje obveznost dohodnine, v Mehiki višja kot pa pri samski osebi z enakimi dohodki in brez otrok. Zgornja kombinacija vodi do znižanja davčnega bremena za 4,7 odstotne točke.

*Tabela 33: Vpliv vzdrževanih otrok na davčni primež*

Nivo dohodkov gospodinjstva	1,00 * BP			1,67 * BP		
	II (% SSD)	IV (% SSD)	Razlika (% točke)	III (% SSD)	V (% SSD)	Razlika (% točke)
CZE	43,4	25,9	-17,5	45,5	35,0	-10,5
SVN	42,9	24,5	-18,4	46,4	35,1	-11,2
IRL	27,2	10,8	-16,4	37,9	19,0	-19,0
CHE	21,8	9,1	-12,6	26,4	15,3	-11,0
MEX	20,5	20,5	0,0	23,4	18,7	-4,7

*Prirejeno po OECD (2018).*

Opazimo lahko tudi, da je razlika davčnega bremena izražena v odstotnih točkah med tipoma gospodinjstva II in IV v povprečju višja od razlike med tipoma gospodinjstva III in V. Ta trend je posledica kombinacije progresivnosti obdavčitve višjega dohodkovnega razreda ter dodatne olajšave na druge vzdrževane člane v družini. V gospodinjstvu tipa IV je poleg dveh vzdrževanih otrok tudi ena vzdrževana odrasla oseba, ki nima dohodkov. Tovrstne dodatne olajšave so prisotne v Sloveniji. Nasprotno pa so v Švici zakonski pari z dvema dohodkoma upravičeni do dodatnega davčnega odbitka za zakonske pare z dvema dohodkoma, kar precej ublaži progresivnost obdavčitve visoko kvalificiranih davkoplačevalcev.

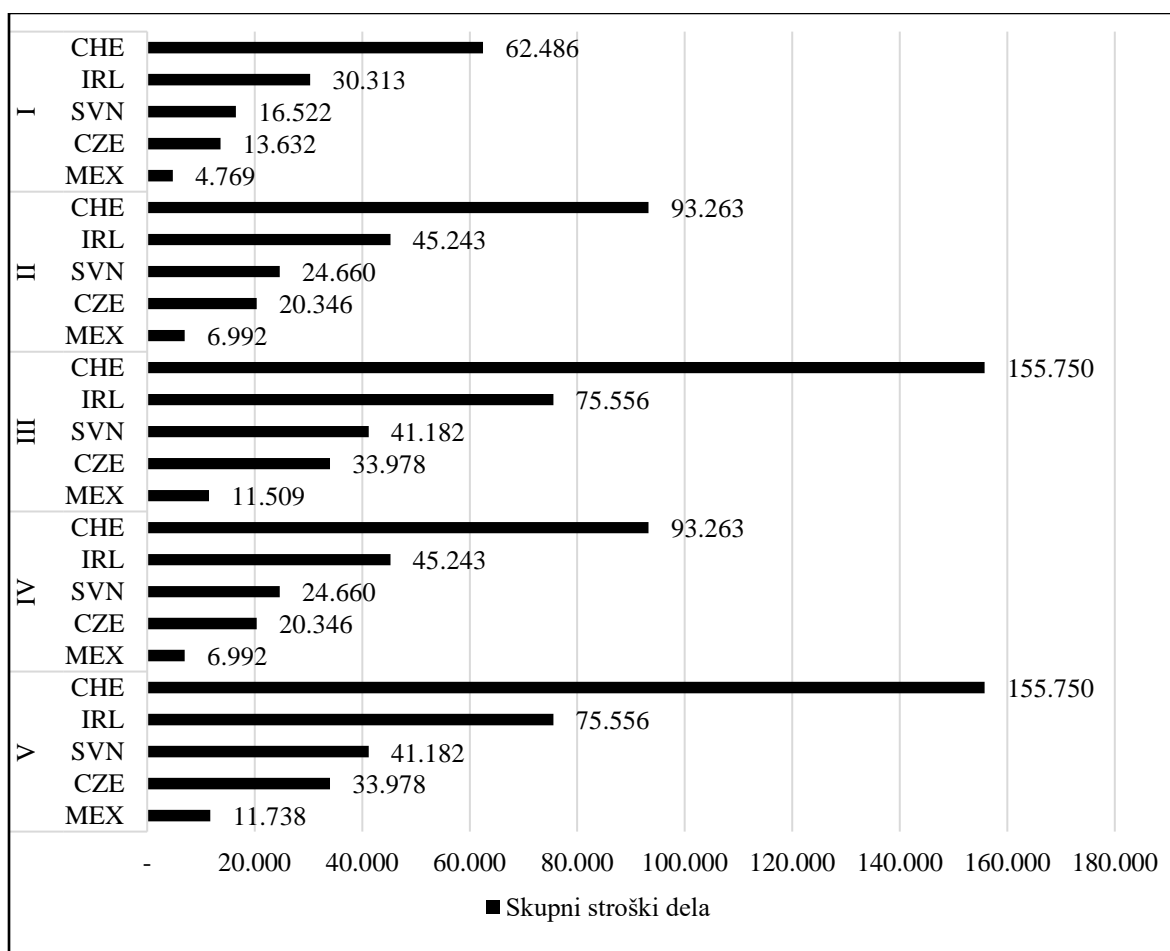
Z vidika mednarodne primerjave davčnih bremen bi lahko sklepali, da bodo multinacionalna podjetja investirala v prvi vrsti v države z nižjim davčnim bremenom, vendar pa ne smemo pozabiti tudi na vse ostale dejavnike, ki vplivajo na odločitev multinacionalne družbe glede neposrednih investicij na tuje trge. Eden izmed takšnih dejavnikov so tudi **skupni stroški dela**.

Slika 14 prikazuje, da navkljub nizkemu davčnemu bremenu v Švici v primerjavi s preostalimi izbranimi državami so skupni stroški dela v Švici višji od dvakrat v primerjavi z Irsko do trinajstkrat v primerjavi z Mehiko za posamezni tip gospodinjstva. Če pogledamo strateško usmeritev Novartisa lahko opazimo, da podjetje v zreli fazi v želji po znižanju stroškov in večji kapitalski učinkovitosti veliko operacij združuje v takoimenovane globalne storitvene centre (združitve podobnih podpornih operacij, ki niso vezane na posamezni obrat oziroma državo, v enotno skupino na eno ali več lokacij).



Vendar pa se multinacionalne družbe pri združevanju podobnih podpornih operacij, ki niso vezane na posamezni obrat, soočajo z dejstvom, da se tovrstne podporne funkcije (npr. računovodstvo, kadrovska služba, IT služba, itd.) v določeni meri ukvarjajo tudi s aktivnostmi vezanimi na nacionalno zakonodajo. Tako se poročevalski del računovodstva ukvarja poleg poročanja poslovnih izkazov glede na računovodske standarde družbe, tudi s poročanjem poslovnih izkazov glede na nacionalno zakonodajo. Podobno je tudi v kadrovski službi, kjer je obširen del nalog določen z delovno zakonodajo posamezne države. Tako se multinacionalna družba pri ustanavljanju »hubov« sooča z vprašanjem, v kolikor se prenesejo celotni oddelki v zmanjšanem obsegu v »hub« ali pa se določen del zaposlenih ohrani na lokaciji. V slednjem primeru je potrebno vseeno ohraniti del vodstva na lokaciji v posamezni državi. Posledica združevanja večjega števila majhnih oddelkov pa lahko vodi v dodatna izobraževanja zaposlenih, morebitno nezadovoljstvo zaposlenih in strah pred spremembami in morebitno izgubo službe. Še večja problematika pri tovrstnem dogajanju pa je nepripravljenost zaposlenih po selitvi v tujo državo in tako izgubo usposobljenega kadra.

Slika 14: Primejava skupnih stroškov dela v izbranih državah



Prirjeno po OECD (2018).

## SKLEP

Ureditev plačnega področja predstavlja pomembno mikro- in makroekonomsko vprašanje na nacionalni ravni ter pomembno vpliva na gospodarstvo in razvoj družbe. Posamezna država lahko na ureditev plač vpliva s spreminjanjem delovno pravne zakonodaje, vendar pa ima močan vpliv tudi pri postavljanju oziroma spreminjanju davčne ureditve na plačnem področju, spremembi obdavčitvi dohodnine oziroma PSV, ki sta jih dolžna plačati tako delojemalec kot tudi delodajalec. Obdavčitev plač predstavlja pomemben vir proračunskih sredstev države in služi državi tudi kot orodje popravka tržnih izidov in lahko pomembno pripomore k ekonomski rasti. Plače veljajo v državah EU za eno izmed najbolj obdavčenih virov dohodka. Organizacija davčnega sistema razporeja razpoložljive resurse in tako vpliva na raven ekonomske aktivnosti s čimer pripomore k nižji brezposelnosti, višji gospodarski rasti in tako večji stabilizaciji celotnega gospodarstva.

Na strani delojemalca plače predstavljajo bistveni del dohodka posameznika. Na strani delodajalca stroški dela predstavljajo eno izmed ključnih kategorij stroškov posameznega podjetja in imajo močan vpliv pri sprejemanju odločitev vodstva podjetja glede zaposlitve novih zaposlenih, izbire ugodnejše države pri širjenju poslovanja na tuje trge, določanje volumna proizvodnje med posameznimi obrati v portfelju, itd.

Empirični dokazi o vplivu nacionalne obdavčitve na odločitev multinacionalne družbe glede TNI v tujo državo in poznejši gospodarski razvoj so v literaturi nedosledni. Devereux in Griffith (1998) ali Altshuler in Grubert (1999), trdijo da ima uvedba davka na dohodek pravnih oseb močan vpliv na naložbe in odločitve o financiranju multinacionalk. Feld in Kirchgässner (2003) sta ugotavljala, da višji davki odvrčajo podjetja od investicij in zmanjšujejo zaposlovanje na območjih višje davčne obremenitve. Bartik (1985), Papke (1991) in Hines (1996) so dokazali negativno korelacijo med višino davčne stopnje in številom podjetij v posameznih državah Združenih držav Amerike. Mark, McGuire in Papke (2000) trdijo, da imajo davki pomembno negativen vpliv na letno rast zaposlenosti, kar sta zanikala Carlton (1983) in Tannenwald (1996).

Izbira vodstva družbe ali bo tuji trg oskrbovala z izvozom s trenutnega trga ali s postavitvijo proizvodnje na tujem trgu je predvsem posledica ocene oportunitetnih stroškov in prihodkov, ki bi jih lahko pridobili s koncentracijo proizvodnje na tujem trgu in možnim izkoriščanjem ekonomij obsega. V analizi je potrebno oceniti tudi lokalne faktorske stroške in dostopnost do proizvodnih dejavnikov, kot je usposobljena delovna sila. To nakazuje na dejstvo, da je grozdenje podjetij pomembno, saj se podjetja podobnih panog lahko nagibajo k temu, da so locirana bližje skupaj. Eden izmed pomembnih dejavnikov so tudi davki v posamezni državi. Strošek kapitala, na katerega vpliva efektivna mejna davčna stopnja, je dejavnik določanje optimalne ravni proizvodnje na vsaki lokaciji, kar vpliva na odločitev, ali naj na tujem trgu podjetje proizvaja. Vendar pa so posredni učinki na izbiro lokacije proizvodnje manj pomembni kot neposredni učinki efektivne povprečne davčne stopnje (Devereux & Griffith, 1998).

Empirična analiza obdavčitve plač v izbranih državah je pokazala, da je davčni primež najvišji na Češkem in v Sloveniji. Obdavčitvi plač v slednjih državah presegajo obdavčitev plač na Irskem, Mehiki in Švici za okvirno 100 odstotkov za posamezni tip gospodinjstva. Za vse izbrane države je značilna progresivnost obdavčitve plač, kar pomeni, da so posamezniki z višjim dohodkom obdavčeni z višjo davčno stopnjo v primerjavi s posamezniki z nižjim dohodkom, kar obveznost plačila davka za posameznike z višjim standardom nesorazmerno zviša. V določenih državah se pojavljajo primeri zgornje meje plačevanja PSV za davčne zavezance v višjih dohodkovnih razredih, t.i. socialne kapice. Med izbranimi državami je socialna kapica prisotna na Češkem in v Mehiki, v Švici pa je višji dohodkovni razred obdavčen z nižjo prispevno stopnjo. Večina držav spodbuja prirast prebivalstva z dodatnimi olajšavami za vzdrževane otroke in otroškimi transferji ter tako močnem znižanjem davčnega bremena za družine z vzdrževanimi otroci.

Z vidika mednarodne primerjave davčnih bremen bi lahko sklepali, da bodo multinacionalna podjetja investirala v prvi vrsti v države z nižjim davčnim bremenom, vendar pa ne smemo pozabiti tudi na skupne stroške dela, ki neposredno vplivajo na stroške družbe. Skupni stroški dela so v Švici višji od dvakrat v primerjavi z Irsko do trinajstkrat v primerjavi z Mehiko za posamezni tip gospodinjstva. Tako je povsem razumljivo, da je Novartis vzpostavil pet globalnih servisnih centrov po vsem svetu in tako združil podobne podporne funkcije, ki niso vezane na posamezni obrat oziroma državo, v enotno skupino. Nadaljna strategija Novartisa je okrepiti ustvarjene globalne servisne centre in določene dodatne aktivnosti prenesti iz držav z visokimi stroški dela v kapitalsko ugodnejše države ter tako znižati interne stroške in okrepiti svoj položaj na trgu.

Z sklepnimi ugotovitvami lahko odgovorim pritrdilno na raziskovalno vprašanje, da obstaja korelacija med obdavčitvijo plač v posamezni državi in odločitvijo multinacionalne družbe pri izboru lokacij obratov.

## LITERATURA IN VIRI

1. Altshuler, R. & Grubert, H. (1999). *Multinational financial policy and the cost of capital: the many roads home*. Washington, DC: Unpublished Manuscript.
2. Bartik, T. J. (1985). Business location decisions in the united states: estimates of the effects of unionization, taxes, and other characteristics of states. *Journal of business and economic statistics*, 3(1), 14–22.
3. Bender, B. (1984). An analysis of the Laffer curve. *Economic inquiry*, 22(3), 414–420.
4. Buckley, P. J. & Casson, M. C. (1976). *The future of the multinational enterprise*. London: Macmillan.
5. Carlton, D. W. (1983). The location and employment choices of new firms: an econometric model with discrete and continuous endogenous variables. *Review of economics and statistics*, 65(3), 440–449.

6. Coldwell Banker Richard Ellis. (2016, 14. marec). *Prague - The Seat of the Most Important Pharmaceutical Companies*. Pridobljeno 13. maja 2018 iz <https://www.cbreproperties.cz/en/offices/news/2016/3/14/prague-the-seat-of-the-most-important-pharmaceutical-companies>
7. Devereux, M. P. & Griffith, R. (1998). Taxes and the location of production: evidence from a panel of US multinationals. *Journal of public economics*, 68(3), 335–367.
8. Dunning, J. (1977). Trade, location of economic activity and MNE: a search for an eclectic approach. V B. Ohlin, P. O. Hesselborn & P. M. Wijkman (ur.), *The international allocation of economic* (str. 395–418). London: Palgrave Macmillan.
9. EC Legal Rubio Villegas. (2017, 17. januar). *Unit of Measure and Update (UMA) and its fiscal consequences*. Pridobljeno 12. junija 2018 iz <http://ecrubio.com/2017/01/unit-of-measure-and-update-uma-and-its-fiscal-consequences/>
10. Eurostat. (brez datuma). *Plače in stroški dela*. Pridobljeno 27. aprila 2017 iz [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Wages\\_and\\_labour\\_costs/sl](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Wages_and_labour_costs/sl)
11. Feld, L. P. & Kirchgässner, G. (2003). The impact of corporate and personal income taxes on the location of firms and employment: some panel evidence for the Swiss cantons, SIAW, Institututsgebäude, University of St. Gallen. *Journal of public economics*, 87(1), 129–155.
12. Finančna Uprava Republike Slovenije. (2016, 11. oktober). *Informacija o novostih, ki jih prinaša novela Zdoh-2R*. Pridobljeno 25. maja 2017 iz [http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Novice/2016/Informacija\\_o\\_novostih\\_ki\\_jih\\_prinasa\\_novela\\_ZDoh-2R.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Novice/2016/Informacija_o_novostih_ki_jih_prinasa_novela_ZDoh-2R.pdf)
13. Gordon, R. H. (1983). An optimal taxation approach to fiscal federalism. *Quarterly journal of economics*, 98(4), 567–586.
14. Gordon, R. H. (1986). Taxation of investment and savings in a world economy. *American economic review*, 76(5), 1086–1102.
15. Gordon, R. H. (1992). Can capital income taxes survive in open economies? *Journal of finance*, 47(3), 1159–1180.
16. Hines, J. R. (1996). Altered states: taxes and the location of foreign direct investment in America. *American economic review*, 86(5), 1076–1094.
17. International Bureau of Fiscal Documentation. (2016). *European tax handbook 2016*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
18. Kazman, S. B. (2014). *Exploring the laffer curve: behavioral responses to taxation* (UVM honors college senior theses). Vermont: University of Vermont.
19. Kosi, T. (2015). Obdavčitev dela – mednarodni vidik onstran povprečij. *IB revija*, 49(1), 35–47.
20. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
21. Krže, S. (2016, 19. junij). Metodološko pojasnilo paritete kupne moči in bruto domači proizvod v standardih kupne moči. Pridobljeno 25. februarja 2018 iz <http://www.stat.si/StatWeb/File/DocSysFile/7789>
22. Majcen, B., Čok, M. & Ogorevc, M. (2010). *Ocena posledic uvedbe zgornje meje za osnovo prispevkom za socialno varnost*. Ljubljana: Inštitut za ekonomska raziskovanja.

23. Mankiw, N. G., Weinzierl, M. C. & Yagan, D. F. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of economic perspectives*, 23(4), 147–174.
24. Mark, S. T., McGuire, T. J. & Papke, L. E. (2000). The influence of taxes on employment and population growth: evidence from the Washington D.C. metropolitan area. *National tax journal*, 53(1), 105–123.
25. Mill, J. S. (1848). *Principles of political economy*. London: Longmans Green.
26. Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of economic studies*, 38(2), 175–208.
27. Moffett, M., Stonehill, A. & Eiteman, D. (2009). *Fundamentals of multinational finance*. England: Pearson Prentice Hall.
28. Morini, M. & Pellegrino, S. (2016). Personal income tax reforms: a genetic algorithm approach. *European journal of operational research*, 264(2018), 994–1004.
29. Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance*. New York: McGraw Hill.
30. Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5 izd.). Singapore: McGraw - Hill Book Company.
31. Novartis AG. (2015, 27. oktober). *Novartis delivered strong core margin expansion (cc) and continued to strengthen the pipeline in Q3; on track for full-year guidance*. Pridobljeno 13. maja 2018 iz <https://www.novartis.com/news/media-releases/novartis-delivered-strong-core-margin-expansion-cc-and-continued-strengthen-0>
32. Novartis AG. (2016, 21. april). *Novartis delivered solid Q1 despite Gleevec loss of exclusivity; investing behind new launches for long-term growth*. Pridobljeno 13. maja 2018 iz <https://www.novartis.com/news/media-releases/novartis-delivered-solid-q1-despite-gleevec-loss-exclusivity-investing-behind>
33. Novartis Pharmaceuticals Corporation. (2017). *US Securities & Exchange Commission Form 20-F*. Pridobljeno 13. maja 2018 iz <https://www.novartis.com/sites/www.novartis.com/files/novartis-20-f-2017.pdf>
34. Novartis Pharmaceuticals Corporation. (2018). *Annual report 2017*. Pridobljeno 12. maja 2018 iz <https://www.novartis.com/sites/www.novartis.com/files/novartis-annual-report-2017-en.pdf>
35. Novartis Pharmaceuticals Corporation. (brez datuma). *Company History*. Pridobljeno 12. maja 2018 iz <https://www.pharma.us.novartis.com/about-us/who-we-are/company-history>
36. OECD. (2003). *Economic Outlook No. 73. Special Focus on: Foreign Direct Investment*. Paris: OECD Publishing.
37. OECD. (2017a). *Taxing Wages 2017*. Paris: OECD Publishing.
38. OECD. (2017b). *Revenue Statistics 1965-2016*. Paris: OECD Publishing.
39. OECD. (2018). *Taxing Wages 2018*. Paris: OECD Publishing.
40. OECD. (brez datuma). *Employment database – Earnings and wages*. Pridobljeno 1. junija 2018 iz <http://www.oecd.org/employment/emp/employmentdatabase-earningsandwages.htm>
41. Papke, L. E. (1991). Interstate business tax differentials and new firm location: evidence from panel data. *Journal of public economics*, 45(1), 47–68.

42. Paturot, D., Mellbye, K. & Brys, B. (2013). *Average Personal Income Tax Rate and Tax Wedge Progression in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing.
43. Peter, K. S., Buttrick, S. & Duncan, D. (2010). Global reform of personal income taxation 1981-2005: evidence from 189 Countries. *National tax journal*, 63(3), 447–478.
44. PMR. (2014, 10. junij). *Novartis opens IT hub in Prague*. Pridobljeno 3. maja 2018 iz <http://ceepharma-sphinx.pmr-www.nazwa.pl/news/212377/novartis-opens-it-hub-in-prague>
45. Razin, A. & Sadka, E. (1991). International tax competition and gains from tax harmonisation. *Economics letters*, 37(1), 69–76.
46. Samuelson, P. (1947). *Foundation of economic analysis*. Cambridge: Harvard University Press.
47. Sandoz International GmbH. (2015, 18. junij). *Novartis highlights strong innovation momentum at its second Meet Novartis Management investor day*. Pridobljeno 13. maja 2018 iz <https://www.sandoz.com/news/media-releases/novartis-highlights-strong-innovation-momentum-its-second-meet-novartis>
48. Sinn, H. W. (1997). The selection principle and market failure in systems competition. *Journal of public economics*, 66(2), 247–274.
49. Smith, A. (1776). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, London. W. Strahan and T. Cadell, London.
50. Stanovnik, T. (2012). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the public sector* (3 izd.). New York: W.W. Norton & Company.
52. Tannenwald, R. (1996). State business tax climate: how should it be measured and how important is it? *New England economic review*, 1/2, 23–38.
53. Vasinova, K. (2015, 10. marec). *Pharmaceutical companies are investing in the Czech Republic*. *MSD IT Global Innovation Center s.r.o.* Pridobljeno 13. maja 2018 iz <https://www.msdit.cz/news/pharmaceutical-companies-are-investing-in-the-czech-republic-2015-03-10/>
54. Vermeend, W., Van der Ploeg, R. & Timmer, J. W. (2008). *Taxes and the economy: a survey on the impact of taxes on growth, employment, investment, consumption and the environment*. Northampton: Edwards Elgar Publishing.
55. Willis Towers Watson. (2016, 7. januar). *Mexico: Replacement of Minimum Wage Linkage in Benefits and Other Nonwage Items Expected*. Pridobljeno 12. junija 2018 iz <https://www.towerswatson.com/en/Insights/Newsletters/Global/global-news-briefs/2016/01/mexico-changes-in-minimum-wage-linkage-in-employee-benefits>

## **PRILOGE**





## Priloga 1: Slovar slovenskih prevodov tujih izrazov

Tabela 1: Slovar slovenskih prevodov tujih izrazov

Angleški izraz	Slovenski izraz
Age wage gap	Razlika v plačah zaradi razlike v letih
Average rate of income tax	Povprečna stopnja dohodnine
Average worker	Povprečni zaposleni
Basic relief	Splošna davčna olajšava
Cash transfers	Denarni transferji
Couple with two children	Zakonski par z dvema otrokoma
Earnings by skill or education levels gap	Razlika v plačah zaradi različne ravni izobrazbe
Effective tax rate	Efektivna davčna stopnja
Elasticity of income after tax	Elastičnost dohodka po plačanih davkih
Gender wage gap	Razlika v plačah zaradi različne ravni izobrazbe
International Standard Industrial Classification of All Economic Activities	Mednarodni standardni industrijski klasifikaciji vseh gospodarskih dejavnosti
Labour costs	Stroški dela
Marginal tax rate	Mejna davčna stopnja
Marriage allowance	Dodatna davčna olajšava za zakonsko zvezo
Net take-home pay	Neto razpoložljivi dohodek
Non-standard tax reliefs	Nestandardne davčne olajšave
Organization for Economic Cooperation and Development	Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj
Personal average tax rate	Osebna povprečna davčna stopnja
Schedule rate	Zakonska davčna stopnja
Single persons	Samska osebe
Standard tax reliefs	Standardne davčne olajšave
Tax allowances	Odbitki pred obdavčljivo osnovo
Tax base	Davčna osnova
Tax burden	Davčno breme
Tax credits	Znižanje davka
Tax rate	Davčna stopnja
Tax reliefs	Davčne olajšave
Tax wedge	Davčna obremenitev
Tax-to-GDP ratio	Celotna davčna obremenitev
The Organisation for European Economic Cooperation	Organizacija za evropsko gospodarsko sodelovanje
Licensing	Licenciranje
Joint ventures	Skupna vlaganja
Strategic alliances	Strateška zaveznitva
Management contracts	Pogodbe o upravljanju
Export of goods and services	Izvoz blaga in storitev

Vir: Lastna izdelava.

## Priloga 2: Obrazložitev vključenosti postavk in vrste zaposlenih v izračun bruto plače

Tabela 2: Obrazložitev vključenosti postavk in vrste zaposlenih v izračun bruto plače

Država	Vključenost postavk v osnovno plačo					Vrste delavcev, ki so vključeni oziroma izključeni v povprečnem merilu plač		
	Dodatek za bolezen <sup>1</sup>	Dopust	Dodatek za nadurno delo	Ponavljajoča se denarna plačila	Bonitete	Nadzorni delavci	Vodilni delavci	Delavci s krajšim delovnim časom
AUS	DA	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
AUT	NE	DA	DA	DA	Obdavčljiva vrednost	DA	DA	NE
BEL	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
CAN	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>
CHL	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA
CZE	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>
DNK	NE	DA	NE	DA	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>
EST	DA	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA
FIN	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA <sup>5</sup>	NE
FRA	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
DEU	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
GRC	NE	DA	DA	DA <sup>2</sup>	DA	DA	DA	NE
HUN	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA <sup>5</sup>	NE
ISL	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
IRL	NE	DA	DA	DA	NE	NE	NE	DA
ISR	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
ITA	NE <sup>3</sup>	DA	DA	DA	NE <sup>4</sup>	DA	DA	DA <sup>6</sup>
JPN	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
KOR	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
LUX	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
MEX	NE	DA	NE	DA	NE	DA	DA	NE
NLD	NE	DA	NE	DA	NE	DA	DA	NE
NZL	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA <sup>5</sup>	DA <sup>6</sup>
NOR	NE	NE	DA	DA	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>
POL	DA	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>
PRT	NE	DA	DA	DA	DA	DA	DA	NE
SVK	NE	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA
SVN	DA	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA
ESP	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
SWE	NE	DA	DA	DA	Realna vrednost	DA	DA	DA <sup>6</sup>
CHE	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>
TUR	NE	DA	DA	DA	Realna vrednost	NE	NE	DA
GBR	NE	DA	DA	DA	NE	DA	DA	NE
USA	NE	DA	DA	DA <sup>2</sup>	NE	DA	DA	DA <sup>6</sup>

**Opombe:** DA = vključeno; NE = izključeno; <sup>1</sup> = informacija ni na voljo. <sup>1</sup>: Običajno vključuje nadomestilo, ki ga plača delodajalec, ne glede na to, ali je bilo plačano v imenu vlade ali kot del zasebnega sistema zdravstvenega zavarovanj. <sup>2</sup>: Brez nadomestil za delitev dobička v Grčiji in Združenih državah Amerike ter bonusi ob koncu leta v Združenih državah Amerike. <sup>3</sup>: Plačila za bolezen so vključena le v obsegu, ki ga plača delodajalec. Pri ročnem delavcu to velja le v prvih treh dneh bolniške odsotnosti, medtem ko plačila za četrti dan dalje opravi INPS. <sup>4</sup>: Delno: vključen je (majhen) obdavčljivi del bonitet. <sup>5</sup>: Razen za najvišje vodstvo (Finska); razen če dohodki iz dobička presegajo 50% skupnega dohodka (Madžarska); razen za lastnike (Nova Zelandija). <sup>6</sup>: Plačila s polovičnim delovnim časom se pred izračunom povprečne plače pretvorijo v ekvivalente s polnim delovnim časom.

Prirejeno po OECD (2017a).

### Priloga 3: Obrazložitev osnovne metode izračuna povprečne plače

Tabela 3: Obrazložitev osnovne metode izračuna povprečne plače

Država	Osnovna metoda izračuna	Datum zaključka davčnega leta dohodnine	Obdobje izračuna dohodka
AUS	Povprečni tedenski zaslužek x 52	30. junij	Fiskalno leto
AUT	Povprečna letna plača	31. december	Koledarsko leto
BEL	Mesečni zaslužek v oktobru x 12 (plus ponavljajoči se bonusi)	31. december	Koledarsko leto
CAN	Povprečne tedenske ure x povprečna urna postavka x 52	31. december	Koledarsko leto
CHL	Urna postavka x Število opravljenih ur	31. december	Koledarsko leto
CZE	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
DNK	Urna postavka x Število opravljenih ur	31. december	Koledarsko leto
EST	Povprečni zaslužek	31. december	Koledarsko leto
FIN	Urna postavka x običajen delovni čas ali (mesečni zaslužek x število mesecev) + plačila za dopust + bonusi ob koncu leta	31. december	Koledarsko leto
FRA	Letni zaslužek	31. december	Koledarsko leto
DEU	Letni zaslužek	31. december	Koledarsko leto
GRC	Urna postavka x Število opravljenih ur	31. december	Koledarsko leto
HUN	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
ISL	Urna postavka x število opravljenih ur x 12	31. december	Koledarsko leto
IRL	Povprečni tedenski zaslužek v vsakem četrtletju za štiri četrtine / 4 * 52	31. december	Koledarsko leto
ISR	Povprečni zaslužek	31. december	Koledarsko leto
ITA	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
JPN	Mesečni zaslužek v juniju x 12	31. december	Koledarsko leto
KOR	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
LUX	Skupni letni zaslužek, deljen z letnim povprečnim številom zaposlenih s polnim delovnim časom. Vsi deli zaslužkov, ki presegajo zgornjo mejo PSV (7-kratna minimalna plača), niso zabeleženi.	31. december	Koledarsko leto
MEX	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
NLD	Letna bruto plača	31. december	Koledarsko leto
NZL	Povprečna tedenska plača v vsakem četrtletju x 13	31. marec	Davčno leto
NOR	Letna plača + ocenjen dodatek za nadurno delo	31. december	Koledarsko leto
POL	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
PRT	Uteženo mesečno povprečje x 12	31. december	Koledarsko leto
SVK	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
SVN	Povprečna mesečna plača x 12	31. december	Koledarsko leto
ESP	Uteženo mesečno povprečje x 12	31. december	Koledarsko leto
SWE	Povprečni urna postavka v septembru x število opravljenih ur; in mesečne plače v septembru * 12	31. december	Koledarsko leto
CHE	Mesečni zaslužek x 12	31. december	Koledarsko leto
TUR	Povprečna letna plača	31. december	Koledarsko leto
GBR	Povprečna letna bruto plače	5. april	Fiskalno leto
USA	Povprečni tedenski zaslužek x 52	31. december	Koledarsko leto

Prirejeno po OECD (2017a).

#### Priloga 4: Letna bruto plača v posamezni državi članici v lokalni valuti

Tabela 4: Letna bruto plača v posamezni državi članici v lokalni valuti

Država	Letna bruto plača 2015	Letna bruto plača za leto 2016		Multiplikator 2016 <sup>1</sup>
		Ocena OECD	Ocena države članice	
AUS <sup>2</sup>	80.774	81.914	82.114	1,4
AUT	43.911	44.409	44.526	1,1
BEL	46.479	46.570	46.990	0,2
CAN	50.350	50.997	51.572	1,3
CHL <sup>2</sup>	7.557.360		8.003.491	
CZE	319.162	330.072	326.850	3,4
DNK	403.600	412.555		2,2
EST	13.045	13.640	13.714	4,6
FIN	43.382	43.816		1,0
FRA	37.648	38.049		1,1
DEU	46.800	47.809		2,2
GRC	20.107	20.074		-0,2
HUN	3.169.128	3.312.081	3.321.246	4,5
ISL	7.644.000	8.456.409		10,6
IRL	34.674	35.592	35.897	2,6
ISR	137.990	142.247	142.130	3,1
ITA	30.654	30.642		0,0
JPN	5.083.906	5.110.601		0,5
KOR	42.908.652	43.857.243	43.931.808	2,2
LVA	9.588	10.173	10.158	6,1
LUX	55.858	56.197		0,6
MEX	107.551	112.827	111.825	4,9
NLD	50.009	50.853		1,7
NZL <sup>2</sup>	56.110		57.649	
NOR	551.198	564.218		2,4
POL	46.136	47.782		3,6
PRT	17.298	17.521		1,3
SVK	10.661	10.918	10.970	2,4
SVN	18.092	18.292	18.060	1,1
ESP	26.475	26.710		0,9
SWE	414.105	423.065	419.976	2,2
CHE	86.017	85.536		-0,6
TUR <sup>2</sup>	31.191		36.806	
GBR	35.947	36.571		1,7
USA	51.509	52.543		2,0

**Opombe:** <sup>1</sup>: Povečanje plače na zaposlenega v celotnem gospodarstvu (OECD Economic Outlook, 2016). <sup>2</sup>: V nadaljnjem izračunu je uporabljena ocena države članice in ne OECD ocena.

*Prirjeno po OECD (2017a).*

## Priloga 5: Devizni tečajji in pariteta kupne moči države članice

Tabela 5: Devizni tečajji in pariteta kupne moči države članice

Država	Valuta	Devizni tečaj <sup>1</sup>	PKM
AUS	AUD	1,35	1,45
AUT	EUR	0,90	0,80
BEL	EUR	0,90	0,80
CAN	CAD	1,33	1,24
CHL	CLP	676,54	390,10
CZE	CZK	24,44	12,75
DNK	DKK	6,73	7,20
EST	EUR	0,90	0,53
FIN	EUR	0,90	0,90
FRA	EUR	0,90	0,80
DEU	EUR	0,90	0,77
GRC	EUR	0,90	0,61
HUN	HUF	281,52	129,24
ISL	ISK	120,81	143,22
IRL	EUR	0,90	0,80
ISR	ILS	3,84	3,82
ITA	EUR	0,90	0,73
JPN	JPY	108,80	101,65
KOR	KRW	1160,59	895,44
LVA	EUR	0,90	0,50
LUX	EUR	0,90	0,86
MEX	MXN	18,63	8,60
NLD	EUR	0,90	0,80
NZL	NZD	1,44	1,45
NOR	NOK	8,40	9,40
POL	PLN	3,94	1,75
PRT	EUR	0,90	0,59
SVK	EUR	0,90	0,48
SVN	EUR	0,90	0,58
ESP	EUR	0,90	0,66
SWE	SEK	8,56	8,92
CHE	CHF	0,99	1,22
TUR	TRL	3,02	1,31
GBR	GBP	0,74	0,69
USA	USD	1,00	1,00

**Opombe:** <sup>1</sup>: Letno povprečje dnevni devizni tečajev

*Prirejeno po OECD (2017a).*

## Priloga 6: Osebna povprečna davčna stopnja v primerjavi z bruto plačo

Tabela 6: Osebna povprečna davčna stopnja v primerjavi z bruto plačo

Država	Osebna PDS						Bruto plača					
	'12	'13	'14	'15	'16	avg	'12	'13	'14	'15	'16	avg
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
ISR	16,6	16,4	17,0	17,3	17,8	17,0	65.996	68.582	67.615	68.974	70.077	68.249
ITA	31,0	31,1	31,0	31,1	31,1	31,1	57.313	59.905	62.262	63.346	65.522	61.670
LUX	28,1	29,5	30,0	30,8	31,0	29,9	57.253	61.641	62.212	62.042	63.549	61.339
DEU	39,8	39,4	39,5	39,6	39,7	39,6	56.272	57.693	59.563	60.504	61.750	59.156
FRA	28,1	28,3	28,6	28,9	29,1	28,6	55.829	58.131	57.742	56.928	60.020	57.730
BEL	42,7	42,4	42,4	42,0	40,7	42,0	55.813	57.305	58.193	58.256	58.214	57.556
DNK	36,5	36,1	36,0	36,1	36,2	36,2	51.817	53.497	54.251	55.424	57.310	54.460
GBR	24,7	24,0	23,6	23,4	23,3	23,8	48.085	53.615	54.422	55.229	56.727	53.616
SVN	33,2	33,1	33,2	33,3	33,4	33,3	50.032	52.617	53.807	55.118	55.680	53.451
LVA	30,8	30,1	29,6	28,9	29,1	29,7	44.682	48.605	50.311	54.468	59.044	51.422
CZE	22,9	22,9	23,1	23,3	23,6	23,2	49.690	50.468	50.688	52.216	53.020	51.216
GRC	26,6	25,6	25,1	24,2	25,4	25,4	47.746	48.774	50.099	51.509	52.543	50.134
ESP	22,9	22,9	23,0	21,3	21,4	22,3	46.928	47.734	48.525	49.569	50.278	48.607
KOR	13,0	13,5	13,6	14,0	14,1	13,7	45.400	46.433	47.578	48.173	48.979	47.312
FIN	29,4	30,1	30,6	30,9	30,8	30,4	45.584	46.884	47.119	47.966	48.479	47.206
SWE	24,9	25,1	24,4	24,6	24,9	24,8	44.826	46.317	46.652	46.414	47.450	46.332
ISL	28,7	29,1	28,6	29,3	29,2	29,0	42.808	45.113	46.257	47.071	47.817	45.813
IRL	19,1	19,8	20,2	19,5	19,2	19,6	41.089	41.609	41.883	43.090	44.737	42.481
NLD	32,1	35,8	33,4	30,4	30,4	32,4	39.372	40.666	41.283	42.150	42.166	41.128
SVK	22,8	22,8	22,9	23,1	23,2	23,0	37.715	39.172	40.257	40.172	41.021	39.667
JPN	21,3	21,5	21,8	22,1	22,2	21,8	37.259	38.569	39.512	39.666	40.276	39.057
NZL	16,4	16,9	17,2	17,6	17,9	17,2	34.285	36.815	37.936	38.870	39.687	37.519
CHE	17,2	17,3	17,0	16,9	16,9	17,1	32.500	33.510	35.002	36.313	37.286	34.922
USA	23,6	25,5	25,6	25,8	26,0	25,3	32.483	32.762	33.086	32.641	32.974	32.789
AUT	33,9	34,4	34,7	35,0	31,9	34,0	28.903	29.934	30.726	30.940	31.437	30.388
TUR	26,8	27,0	27,3	27,4	27,3	27,1	28.147	30.247	30.021	29.633	29.946	29.599
POL	24,7	24,8	24,9	24,9	25,0	24,9	22.384	23.638	25.294	26.158	27.343	24.963
PRT	22,8	27,5	27,2	28,3	27,6	26,7	21.545	23.053	23.935	25.123	28.099	24.351
AUS	23,0	23,1	23,4	24,1	24,3	23,6	22.748	23.611	24.523	24.937	25.893	24.342
HUN	35,1	34,5	34,5	34,5	33,5	34,4	22.608	23.482	23.705	24.255	25.627	23.935
EST	19,9	19,5	19,6	18,4	18,3	19,2	21.118	22.457	23.430	24.526	25.540	23.414
CAN	22,6	22,7	23,3	23,2	23,1	23,0	19.443	20.363	21.580	21.978	22.852	21.243
CHL	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	17.909	18.887	19.172	19.953	20.517	19.288
NOR	29,2	29,2	28,7	28,4	27,9	28,7	15.599	16.560	17.920	19.374	20.537	17.998
MEX	9,6	9,8	10,1	10,4	10,8	10,2	12.117	12.547	12.903	12.799	13.112	12.696
<b>OAVG</b>	<b>25,3</b>	<b>25,7</b>	<b>25,7</b>	<b>25,6</b>	<b>25,5</b>	<b>25,6</b>	<b>38.666</b>	<b>40.320</b>	<b>41.127</b>	<b>41.880</b>	<b>43.015</b>	<b>41.001</b>

Prilagojeno po OECD (2017a).

## Priloga 7: Obdavčitev plač na Češkem

Tabela 7: Obračun plače na Češkem

Indikator		Enota		Češka			
Država			Samska oseba			Poročeni par	
Tip družine	Zakonski stan						
	Dohodek glavnega nosilca dohodka	% BP <sup>1</sup>	67,00	100,00	167,00	100,00	100,00
	Dohodek zakonca	% BP <sup>1</sup>	/	/	/	0,00	67,00
	Število otrok		/	/	/	2,00	2,00
<b>1. Skupni bruto dohodki pred davki</b>		USD	<b>10.173,16</b>	<b>15.183,83</b>	<b>25.356,99</b>	<b>15.183,83</b>	<b>25.356,99</b>
<b>2. Standardne davčne olajšave</b>		USD	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	Splošna olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za poročen zakonski stan oziroma glavnega nosilca dohodka v družini	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za vzdrževane otroke	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za druge vzdrževane člane v družini	USD	/	/	/	/	/
	Znižanje osnove za izračun dohodnine za vrednost DJ PSV	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za stroške povezane z delom	USD	/	/	/	/	/
	Ostale standardne olajšave	USD	/	/	/	/	/
<b>3. Davčne olajšave oziroma denarni transferji vključeni v obdavčljiv dohodek</b>		USD	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>4. Obdavčljivi dohodek</b>		USD	<b>13.632,04</b>	<b>20.346,33</b>	<b>33.978,37</b>	<b>20.346,33</b>	<b>33.978,37</b>
<b>5. Obveznost plačila dohodnine</b>		USD	<b>2.044,81</b>	<b>3.051,95</b>	<b>5.096,76</b>	<b>3.051,95</b>	<b>5.096,76</b>
<b>6. Davčne olajšave</b>		USD	<b>1.061,99</b>	<b>1.061,99</b>	<b>1.061,99</b>	<b>3.996,92</b>	<b>2.934,93</b>
	Osnovna davčna olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Otroška olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Ostale olajšave	USD	1.061,99	1.061,99	1.061,99	3.996,92	2.934,93
<b>7. Dohodnina</b>		USD	<b>982,81</b>	<b>1.989,96</b>	<b>4.034,76</b>	<b>-944,97</b>	<b>1.099,83</b>
8. Lokalni in občinski davki		USD	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>9. Delojemalčevi PSV</b>		USD	<b>1.119,05</b>	<b>1.670,22</b>	<b>2.789,27</b>	<b>1.670,22</b>	<b>2.789,27</b>
<b>10. Skupno plačilo državi</b>		USD	<b>2.101,86</b>	<b>3.660,18</b>	<b>6.824,03</b>	<b>725,25</b>	<b>3.889,10</b>
<b>11. Denarni transferji iz strani države</b>		USD	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>625,91</b>	<b>625,91</b>
	Denarni transferji za 2 otroka	USD	0,00	0,00	0,00	625,91	625,91
<b>12. Razpoložljivi dohodek</b>		USD	<b>8.071,30</b>	<b>11.523,65</b>	<b>18.532,96</b>	<b>15.084,49</b>	<b>22.093,80</b>
<b>13. Delodajalčevi davki in prispevki na plače</b>		USD	<b>3.458,88</b>	<b>5.162,50</b>	<b>8.621,38</b>	<b>5.162,50</b>	<b>8.621,38</b>
Povprečna davčna stopnja dohodnine		%	9,66	13,11	15,91	-6,22	4,34
Povprečna stopnja delojemalčevih PSV		%	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00
Povprečna stopnja delodajalčevih PSV		%	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00
Neto osebna povprečna davčna stopnja		%	20,66	24,11	26,91	0,65	12,87
<b>Povprečna davčna obremenitev (davčni primež)</b>		%	<b>40,79</b>	<b>43,36</b>	<b>45,46</b>	<b>25,86</b>	<b>34,98</b>
	Delež dohodnine v skupnih stroških dela	%	7,21	9,78	11,87	-4,64	3,24
	Delež delojemalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	8,21	8,21	8,21	8,21	8,21
	Delež delodajalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	25,37	25,37	25,37	25,37	25,37
	Delež denarnih transferjev v skupnih stroških dela	%	0,00	0,00	0,00	3,08	1,84
<b>Skupni stroški dela</b>		USD	<b>13.632,04</b>	<b>20.346,33</b>	<b>33.978,37</b>	<b>20.346,33</b>	<b>33.978,37</b>

Opombe: <sup>1</sup>: BP predstavlja povprečno bruto plačo v izbrani državi v letu 2017

Prilagojeno po OECD (2018).

## Priloga 8: Obdavčitev plač na Irskem

Tabela 8: Obračun plače na Irskem

Indikator		Enota		Irsko			
Država				Samska oseba		Poročeni par	
Tip družine	Zakonski stan						
	Dohodek glavnega nosilca dohodka	% BP <sup>1</sup>	67,00	100,00	167,00	100,00	100,00
	Dohodek zakonca	% BP <sup>1</sup>	/	/	/	0,00	67,00
	Število otrok		/	/	/	2,00	2,00
<b>1. Skupni bruto dohodki pred davki</b>		USD	<b>27.370,73</b>	<b>40.851,83</b>	<b>68.222,56</b>	<b>40.851,83</b>	<b>68.222,56</b>
<b>2. Standardne davčne olajšave</b>		USD	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	Splošna olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za poročen zakonski stan oziroma glavnega nosilca dohodka v družini	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za vzdrževane otroke	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za druge vzdrževane člane v družini	USD	/	/	/	/	/
	Znižanje osnove za izračun dohodnine za vrednost DJ PSV	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za stroške povezane z delom	USD	/	/	/	/	/
	Ostale standardne olajšave	USD	/	/	/	/	/
<b>3. Davčne olajšave oziroma denarni transferji vključeni v obdavčljiv dohodek</b>		USD	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>4. Obdavčljivi dohodek</b>		USD	<b>27.370,73</b>	<b>40.851,83</b>	<b>68.222,56</b>	<b>40.851,83</b>	<b>68.222,56</b>
<b>5. Obveznost plačila dohodnine</b>		USD	<b>5.474,15</b>	<b>8.745,23</b>	<b>19.693,52</b>	<b>8.170,37</b>	<b>13.644,51</b>
<b>6. Davčne olajšave</b>		USD	<b>3.707,87</b>	<b>3.707,87</b>	<b>3.707,87</b>	<b>6.797,75</b>	<b>7.415,73</b>
	Osnovna davčna olajšava	USD	1.853,93	1.853,93	1.853,93	3.707,87	3.707,87
	Otroška olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Ostale olajšave	USD	1.853,93	1.853,93	1.853,93	3.089,89	3.707,87
<b>7. Dohodnina</b>		USD	<b>2.337,58</b>	<b>6.282,72</b>	<b>18.599,54</b>	<b>2.617,97</b>	<b>8.045,44</b>
8. Lokalni in občinski davki		USD	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>9. Delojemalčevi PSV</b>		USD	<b>1.094,83</b>	<b>1.634,07</b>	<b>2.728,90</b>	<b>1.634,07</b>	<b>2.728,90</b>
<b>10. Skupno plačilo državi</b>		USD	<b>3.432,41</b>	<b>7.916,79</b>	<b>21.328,45</b>	<b>4.252,04</b>	<b>10.774,34</b>
<b>11. Denarni transferji iz strani države</b>		USD	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>3.775,28</b>	<b>3.775,28</b>
	Denarni transferji za 2 otroka	USD	0,00	0,00	0,00	3.775,28	3.775,28
<b>12. Razpoložljivi dohodek</b>		USD	<b>23.938,32</b>	<b>32.935,04</b>	<b>46.894,11</b>	<b>40.375,07</b>	<b>61.223,50</b>
<b>13. Delodajalčevi davki in prispevki na plače</b>		USD	<b>2.942,35</b>	<b>4.391,57</b>	<b>7.333,93</b>	<b>4.391,57</b>	<b>7.333,93</b>
Povprečna davčna stopnja dohodnine		%	8,54	15,38	27,26	6,41	11,79
Povprečna stopnja delojemalčevih PSV		%	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Povprečna stopnja delodajalčevih PSV		%	10,75	10,75	10,75	10,75	10,75
Neto osebna povprečna davčna stopnja		%	12,54	19,38	31,26	1,17	10,26
<b>Povprečna davčna obremenitev (davčni primež)</b>		%	<b>21,03</b>	<b>27,20</b>	<b>37,94</b>	<b>10,76</b>	<b>18,97</b>
	Delež dohodnine v skupnih stroških dela	%	7,71	13,89	24,62	5,79	10,65
	Delež delojemalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	3,61	3,61	3,61	3,61	3,61
	Delež delodajalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	9,71	9,71	9,71	9,71	9,71
	Delež denarnih transferjev v skupnih stroških dela	%	0,00	0,00	0,00	8,34	5,00
<b>Skupni stroški dela</b>		USD	<b>30.313,08</b>	<b>45.243,40</b>	<b>75.556,48</b>	<b>45.243,40</b>	<b>75.556,48</b>

**Opombe:** <sup>1</sup>: BP predstavlja povprečno bruto plačo v izbrani državi v letu 2017

Prirjeno po OECD (2018).



## Priloga 9: Obdavčitev plač v Mehiki

Tabela 9: Obračun plače v Mehiki

Indikator	Enota	Mehika					
		Zakonski stan	Samska oseba			Poročeni par	
Tip družine	Dohodek glavnega nosilca dohodka	% BP <sup>1</sup>	67,00	100,00	167,00	100,00	100,00
	Dohodek zakonca	% BP <sup>1</sup>	/	/	/	0,00	67,00
	Število otrok		/	/	/	2,00	2,00
<b>1. Skupni bruto dohodki pred davki</b>	USD		<b>4.196,95</b>	<b>6.264,10</b>	<b>10.461,05</b>	<b>6.264,10</b>	<b>10.440,17</b>
<b>2. Standardne davčne olajšave</b>	USD		<b>137,26</b>	<b>145,76</b>	<b>163,01</b>	<b>145,76</b>	<b>282,94</b>
Splošna olajšava	USD		137,26	145,76	163,01	145,76	282,94
Olajšava za poročen zakonski stan oziroma glavnega nosilca dohodka v družini	USD		/	/	/	/	/
Olajšava za vzdrževane otroke	USD		/	/	/	/	/
Olajšava za druge vzdrževane člane v družini	USD		/	/	/	/	/
Znižanje osnove za izračun dohodnine za vrednost DJ PSV	USD		/	/	/	/	/
Olajšava za stroške povezane z delom	USD		/	/	/	/	/
Ostale standardne olajšave	USD		/	/	/	/	/
<b>3. Davčne olajšave oziroma denarni transferji vključeni v obdavčljiv dohodek</b>	USD		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>4. Obdavčljivi dohodek</b>	USD		<b>4.059,68</b>	<b>6.118,34</b>	<b>10.298,04</b>	<b>6.118,34</b>	<b>10.157,23</b>
<b>5. Obveznost plačila dohodnine</b>	USD		<b>307,61</b>	<b>616,38</b>	<b>1.494,34</b>	<b>616,38</b>	<b>921,72</b>
<b>6. Davčne olajšave</b>	USD		<b>161,23</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>161,23</b>
Osnovna davčna olajšava	USD		161,23	0,00	0,00	0,00	161,23
Otroška olajšava	USD		/	/	/	/	/
Ostale olajšave	USD		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>7. Dohodnina</b>	USD		<b>146,37</b>	<b>616,38</b>	<b>1.494,34</b>	<b>616,38</b>	<b>760,49</b>
8. Lokalni in občinski davki	USD		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>9. Delojemalčevi PSV</b>	USD		<b>52,46</b>	<b>85,84</b>	<b>155,08</b>	<b>85,84</b>	<b>138,04</b>
<b>10. Skupno plačilo državi</b>	USD		<b>198,84</b>	<b>702,21</b>	<b>1.649,43</b>	<b>702,21</b>	<b>898,52</b>
<b>11. Denarni transferji iz strani države</b>	USD		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Denarni transferji za 2 otroke	USD		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>12. Razpoložljivi dohodek</b>	USD		<b>3.998,11</b>	<b>5.561,89</b>	<b>8.811,62</b>	<b>5.561,89</b>	<b>9.541,64</b>
<b>13. Delodajalčevi davki in prispevki na plače</b>	USD		<b>571,90</b>	<b>727,58</b>	<b>1.047,77</b>	<b>727,58</b>	<b>1.298,12</b>
Povprečna davčna stopnja dohodnine	%		3,49	9,84	14,28	9,84	7,28
Povprečna stopnja delojemalčevih PSV	%		1,25	1,37	1,48	1,37	1,32
Povprečna stopnja delodajalčevih PSV	%		13,63	11,62	10,02	11,62	12,43
Neto osebna povprečna davčna stopnja	%		4,74	11,21	15,77	11,21	8,61
<b>Povprečna davčna obremenitev (davčni primež)</b>	%		<b>16,16</b>	<b>20,45</b>	<b>23,44</b>	<b>20,45</b>	<b>18,71</b>
Delež dohodnine v skupnih stroških dela	%		3,07	8,82	12,98	8,82	6,48
Delež delojemalčevih PSV v skupnih stroških dela	%		1,10	1,23	1,35	1,23	1,18
Delež delodajalčevih PSV v skupnih stroških dela	%		11,99	10,41	9,10	10,41	11,06
Delež denarnih transferjev v skupnih stroških dela	%		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Skupni stroški dela</b>	USD		<b>4.768,85</b>	<b>6.991,68</b>	<b>11.508,81</b>	<b>6.991,68</b>	<b>11.738,28</b>

Opombe: <sup>1</sup>: BP predstavlja povprečno bruto plačo v izbrani državi v letu 2017

Prirjeno po OECD (2018).

## Priloga 10: Obdavčitev plač v Sloveniji

Tabela 10: Obračun plače v Sloveniji

Indikator		Enota		Slovenija			
Država				Samska oseba		Poročeni par	
Tip družine	Zakonski stan						
	Dohodek glavnega nosilca dohodka	% BP <sup>1</sup>	67,00	100,00	167,00	100,00	100,00
	Dohodek zakonca	% BP <sup>1</sup>	/	/	/	0,00	67,00
	Število otrok		/	/	/	2,00	2,00
<b>1. Skupni bruto dohodki pred davki</b>		USD	<b>14.231</b>	<b>21.240</b>	<b>35.471</b>	<b>21.240</b>	<b>35.471</b>
<b>2. Standardne davčne olajšave</b>		USD	<b>6.856</b>	<b>8.405</b>	<b>11.550</b>	<b>16.858</b>	<b>20.976</b>
	Splošna olajšava	USD	3.711	3.711	3.711	3.711	7.422
	Olajšava za poročen zakonski stan oziroma glavnega nosilca dohodka v družini	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za vzdrževane otroke	USD	/	/	/	5.715	5.715
	Olajšava za druge vzdrževane člane v družini	USD	/	/	/	2.738	/
	Znižanje osnove za izračun dohodnine za vrednost DJ PSV	USD	3.145	4.694	7.839	4.694	7.839
	Olajšava za stroške povezane z delom	USD	0	0	0	0	0
	Ostale standardne olajšave	USD	/	/	/	/	/
<b>3. Davčne olajšave oziroma denarni transferji vključeni v obdavčljiv dohodek</b>		USD	0	0	0	0	0
<b>4. Obdavčljivi dohodek</b>		USD	<b>7.375</b>	<b>12.835</b>	<b>23.921</b>	<b>4.382</b>	<b>14.495</b>
<b>5. Obveznost plačila dohodnine</b>		USD	<b>1.180</b>	<b>2.474</b>	<b>5.537</b>	<b>701</b>	<b>2.319</b>
<b>6. Davčne olajšave</b>		USD	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	Osnovna davčna olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Otroška olajšava	USD	0	0	0	0	0
	Ostale olajšave	USD	/	/	/	/	/
<b>7. Dohodnina</b>		USD	<b>1.180</b>	<b>2.474</b>	<b>5.537</b>	<b>701</b>	<b>2.319</b>
8. Lokalni in občinski davki		USD	0	0	0	0	0
<b>9. Delojemalčevi PSV</b>		USD	<b>3.145</b>	<b>4.694</b>	<b>7.839</b>	<b>4.694</b>	<b>7.839</b>
<b>10. Skupno plačilo državi</b>		USD	<b>4.325</b>	<b>7.168</b>	<b>13.376</b>	<b>5.395</b>	<b>10.158</b>
<b>11. Denarni transferji iz strani države</b>		USD	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2.774</b>	<b>1.404</b>
	Denarni transferji za 2 otroke	USD	0	0	0	2.774	1.404
<b>12. Razpoložljivi dohodek</b>		USD	<b>9.906</b>	<b>14.072</b>	<b>22.095</b>	<b>18.619</b>	<b>26.716</b>
<b>13. Delodajalčevi davki in prispevki na plače</b>		USD	<b>2.291</b>	<b>3.420</b>	<b>5.711</b>	<b>3.420</b>	<b>5.711</b>
Povprečna davčna stopnja dohodnine		%	8,29	11,65	15,61	3,30	6,54
Povprečna stopnja delojemalčevih PSV		%	22,10	22,10	22,10	22,10	22,10
Povprečna stopnja delodajalčevih PSV		%	16,10	16,10	16,10	16,10	16,10
Neto osebna povprečna davčna stopnja		%	30,39	33,75	37,71	12,34	24,68
<b>Povprečna davčna obremenitev (davčni primež)</b>		%	<b>40,04</b>	<b>42,94</b>	<b>46,35</b>	<b>24,50</b>	<b>35,13</b>
	Delež dohodnine v skupnih stroških dela	%	7,14	10,03	13,45	2,84	5,63
	Delež delojemalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	19,04	19,04	19,04	19,04	19,04
	Delež delodajalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	13,87	13,87	13,87	13,87	13,87
	Delež denarnih transferjev v skupnih stroških dela	%	0,00	0,00	0,00	11,25	3,41
<b>Skupni stroški dela</b>		USD	<b>16.522,10</b>	<b>24.659,85</b>	<b>41.181,95</b>	<b>24.659,85</b>	<b>41.181,95</b>

Opombe: <sup>1</sup>: BP predstavlja povprečno bruto plačo v izbrani državi v letu 2017

Prirjeno po OECD (2018).

## Priloga 11: Obdavčitev plač v Švici

Tabela 11: Obračun plače v Švici

Indikator		Enota		Švica			
Država			Samska oseba			Poročeni par	
Tip družine	Zakonski stan						
	Dohodek glavnega nosilca dohodka	% BP <sup>1</sup>	67,00	100,00	167,00	100,00	100,00
	Dohodek zakonca	% BP <sup>1</sup>	/	/	/	0,00	67,00
	Število otrok		/	/	/	2,00	2,00
<b>1. Skupni bruto dohodki pred davki</b>		USD	<b>58.824,59</b>	<b>87.797,90</b>	<b>146.622,49</b>	<b>87.797,90</b>	<b>146.622,49</b>
<b>2. Standardne davčne olajšave</b>		USD	<b>10.068,46</b>	<b>14.566,92</b>	<b>24.440,49</b>	<b>33.750,59</b>	<b>55.757,83</b>
	Splošna olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Olajšava za poročen zakonski stan oziroma glavnega nosilca dohodka v družini	USD	0,00	0,00	0,00	2.653,06	16.326,53
	Olajšava za vzdrževane otroke	USD	0,00	0,00	0,00	13.265,31	13.265,31
	Olajšava za druge vzdrževane člane v družini	USD	/	/	/	/	/
	Znižanje za PSV in dohodnino	USD	6.292,95	10.362,25	18.624,16	10.362,25	18.696,02
	Olajšava za stroške povezane z delom	USD	2.040,82	2.469,97	4.081,63	2.469,97	2.469,97
	Ostale standardne olajšave	USD	1.734,69	1.734,69	1.734,69	5.000,00	5.000,00
<b>3. Davčne olajšave oziroma denarni transferji vključeni v obdavčljivi dohodek</b>		USD	0,00	0,00	0,00	6.122,45	6.122,45
<b>4. Obdavčljivi dohodek</b>		USD	<b>48.673,47</b>	<b>73.163,27</b>	<b>122.142,86</b>	<b>60.102,04</b>	<b>96.938,78</b>
<b>5. Obveznost plačila dohodnine</b>		USD	<b>392,07</b>	<b>1.094,16</b>	<b>4.620,90</b>	<b>398,98</b>	<b>1.753,06</b>
<b>6. Davčne olajšave</b>		USD	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>512,24</b>	<b>512,24</b>
	Osnovna davčna olajšava	USD	/	/	/	/	/
	Otroška olajšava	USD	0,00	0,00	0,00	512,24	512,24
	Ostale olajšave	USD	/	/	/	/	/
<b>7. Dohodnina</b>		USD	<b>392,07</b>	<b>1.094,16</b>	<b>4.620,90</b>	<b>0,00</b>	<b>1.240,82</b>
8. Lokalni in občinski davki		USD	4.187,72	8.270,51	18.172,44	3.704,94	10.467,12
<b>9. Delojemalčevi PSV</b>		USD	<b>3.661,83</b>	<b>5.465,42</b>	<b>9.127,25</b>	<b>5.465,42</b>	<b>9.127,25</b>
<b>10. Skupno plačilo državi</b>		USD	<b>8.241,63</b>	<b>14.830,09</b>	<b>31.920,59</b>	<b>9.170,36</b>	<b>20.835,19</b>
<b>11. Denarni transferji iz strani države</b>		USD	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>6.122,45</b>	<b>6.122,45</b>
	Denarni transferji za 2 otroke	USD	0,00	0,00	0,00	6.122,45	6.122,45
<b>12. Razpoložljivi dohodek</b>		USD	<b>50.582,96</b>	<b>72.967,81</b>	<b>114.701,90</b>	<b>84.749,99</b>	<b>131.909,75</b>
<b>13. Delodajalčevi davki in prispevki na plače</b>		USD	<b>3.661,83</b>	<b>5.465,42</b>	<b>9.127,25</b>	<b>5.465,42</b>	<b>9.127,25</b>
Povprečna davčna stopnja dohodnine		%	7,79	10,67	15,55	4,22	7,99
Povprečna stopnja delojemalčevih PSV		%	6,23	6,23	6,23	6,23	6,23
Povprečna stopnja delodajalčevih PSV		%	6,23	6,23	6,23	6,23	6,23
Neto osebna povprečna davčna stopnja		%	14,01	16,89	21,77	3,47	10,03
<b>Povprečna davčna obremenitev (davčni primež)</b>		%	<b>19,05</b>	<b>21,76</b>	<b>26,35</b>	<b>9,13</b>	<b>15,31</b>
	Delež dohodnine v skupnih stroških dela	%	7,33	10,04	14,63	3,97	7,52
	Delež delojemalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	5,86	5,86	5,86	5,86	5,86
	Delež delodajalčevih PSV v skupnih stroških dela	%	5,86	5,86	5,86	5,86	5,86
	Delež denarnih transferjev v skupnih stroških dela	%	0,00	0,00	0,00	6,56	3,93
<b>Skupni stroški dela</b>		USD	<b>62.486,42</b>	<b>93.263,32</b>	<b>155.749,74</b>	<b>93.263,32</b>	<b>155.749,74</b>

Opombe: <sup>1</sup>: BP predstavlja povprečno bruto plačo v izbrani državi v letu 2017

Prilagojeno po OECD (2018).