

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA NAJPOMEMBNEJŠIH DAVKOV V DRŽAVAH
ČLANICAH EVROPSKE UNIJE**

Ljubljana, avgust 2016

ANDRAŽ HAFNER

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Andraž Hafner, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Primerjava najpomembnejših davkov v državah članicah Evropske unije, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Mitjo Čokom,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil 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 poskrbel, 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 pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil 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 študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVKI IN DAVČNI SISTEM	1
1.1 Zgodovina davkov	2
1.2 Osnovni pojmi.....	2
1.2.1 Načela obdavčevanja	3
1.2.2 Davčni subjekt	4
1.2.3 Davčni objekt.....	5
1.2.4 Davčna osnova in davčna stopnja.....	5
1.3 Skupni delež davkov v bruto domačem proizvodu.....	5
2 NAJPOMEMBNEJŠI DAVKI IN PRISPEVKI	6
2.1 Dohodnina.....	7
2.2 Davek na dodano vrednost.....	11
2.2.1 Stopnje davka na dodano vrednost	13
2.2.2 Oprostitve plačila davka na dodano vrednost.....	15
2.3 Davek od dohodka pravnih oseb.....	15
2.3.1 Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb	17
2.3.2 Efektivna davčna stopnja.....	18
2.3.3 Davčna osnova in obdavčenje v skupini.....	20
2.4 Prispevki za socialno varnost.....	20
2.5 Trošarine	24
2.6 Okoljski davki.....	28
2.6.1 Vrste okoljskih davkov	28
2.6.2 Implicitna davčna stopnja na energijo	30
SKLEP	32
VIRI IN LITERATURA	33

KAZALO TABEL

Tabela 1: Skupni delež davkov in prispevkov za socialno varnost, kot delež BDP (v %).....	6
Tabela 2: Delež dohodnine kot delež BDP (v %).....	8
Tabela 3: Dohodnina – najvišji MDS (v %)	9
Tabela 4: Najvišji MDS (v %) in meja za najvišji MDS (v EUR) v letu 2014; BDP na prebivalca v letu 2015 (v EUR) in razmerje med MDS in BDP na prebivalca.....	10
Tabela 5: Davek na dodano vrednost kot delež BDP (v %)	12
Tabela 6: Stopnje DDV po državah Evropske unije na 1. januar posameznega leta	14
Tabela 7: Delež davka od dohodkov pravnih oseb kot delež BDP (v %)	16
Tabela 8: Davek od dohodkov pravnih oseb – najvišji nominalni MDS (v %).....	17
Tabela 9: Efektivna davčna stopnja (v %).....	19
Tabela 10: Prispevki za socialno varnost kot delež BDP (v %)	21
Tabela 11: Prispevki kot delež vseh pobranih davkov in prispevkov (v %)	22
Tabela 12: Vrste in stopnje prispevkov, ki se v Sloveniji plačujejo za delavce v delovnem razmerju	23

Tabela 13: Prispevki za socialno varnost kot delež BDP v letu 2012 glede na zavezanca za plačilo (v %).....	23
Tabela 14: Višine trošarin v Sloveniji.....	25
Tabela 15: Trošarine kot delež BDP (v %)	27
Tabela 16: Okoljski davki kot delež BDP (v %).....	29
Tabela 17: Implicitna davčna stopnja na energijo (v EUR/TOE)	31

UVOD

Davki so zgodovinska kategorija, ki obstajajo, odkar obstajajo države. So sredstvo za financiranje javnih dobrih oziroma institucij za delovanje družbe, služijo lahko kot orodje za utrjevanje gospodarskega položaja države, ne nazadnje pa tudi prerazporejajo ustvarjen dohodek od bogatih k revnim. Predvsem v zadnjem času pogosto zasledimo novice o tem, da je Slovenija najbolj obdavčena država na svetu in da so prav davki Ahilova peta slovenske gospodarske konkurenčnosti. Davki imajo namreč izjemen vpliv na konkurenčnost med državami (v nekaterih primerih tudi manjše teritorialne enote, kot so kantoni v Švici), saj na primer stopnja progresivne obdavčenosti odloča, za kako plačana delovna mesta je država konkurenčna. Niso pa podjetja edina, ki so jim davki pomembna kategorija pri odločitvah, kje imeti sedež poslovanja, ampak se na tej podlagi za svoje rezidentstvo odloča tudi vedno več fizičnih oseb. Bolj znani med njimi so športniki, ki si davčno breme znižujejo s selitvijo svojega rezidentstva v Monako ali Dubaj.

Pri tem je treba opozoriti, da davki niso edini dejavnik konkurenčnosti gospodarstva oziroma države in da bi nas tako ozko gledanje lahko pripeljalo do napačnih sklepov. Obstajajo namreč še mnogi drugi dejavniki, ki odločajo o konkurenčnosti. Poleg tega je za celotno sliko pomembno upoštevati tudi nabor storitev, ki jih davčni subjekti dobijo v zameno za plačane davke. Med najpomembnejše davke, ki jih rezidenti morajo plačevati, spadajo davek od dohodka fizičnih oseb oziroma dohodnina, davek na dodano vrednost, davek od dohodka pravnih oseb in prispevki za socialno varnost. Poleg naštetih imajo poseben pomen tudi trošarine in okoljski davki, pri katerih ni ključna samo višina pobranih davkov, ampak predvsem uravnavanje posameznih dejavnosti, ki imajo (običajno negativne) eksternalije za družbo.

V tej diplomski nalogi se ne bom opredeljeval, ali je višina davka pravična, diskriminacijska ali celo dampinška. Poleg tega nas niti ne bo zanimalo, kako država denar, pobran prek davkov, troši, saj lahko tudi sama odhodkovna stran državnega proračuna prek denimo subvencij vpliva na privlačnost države za tuje naložbe. Ključno za to diplomsko nalogo bo torej, kakšen delež znašajo posamezni davki po državah Evropske unije (v nadaljevanju EU) glede na bruto domači proizvod (v nadaljevanju BDP) in kako se ti kazalniki spreminjajo v času.

1 DAVKI IN DAVČNI SISTEM

Že od nastanka prvih držav so davki ključno orodje za financiranje njihovega delovanja. Prav tako že od samega začetka pobiranja davkov velja, da so morali posamezniki, podjetja oziroma druge institucije ter države, ki so si jih močnejše sile podredile, prisilno plačevati različne davščine. Kot ugotavlja Kovač (2010), davčni sistem ni zasnovan na vnaprej definiranih načelih in znanstvenih principih, ampak odraža kompromis različnih političnih sil, ki so v določenem obdobju vladale na določenem ozemlju. Tako so bili na primer v

času vojn uvedeni novi davki, saj vojaške intervencije zahtevajo višje javne izdatke. Danes davčni sistem ureja množica zakonov, tako na nacionalni kakor tudi nadnacionalni ravni. Pri tem ne smemo pozabiti, da tudi tako majhne entitete, kot so občine, uvajajo različne prispevke oziroma njihovo višino prilagajajo glede na svoje specifične.

1.1 Zgodovina davkov

Davki so se prvič pojavili že v prazgodovini, vendar sprva niso bili obravnavani kot dajatev, temveč darilo. V antični Grčiji je bilo financiranje javnih dejavnosti obvezno za premožnejše prebivalce oziroma so ga šteli za častno, v bizantinskem cesarstvu pa so obdavčevali že hrano in premoženje. Z razvojem so države oziroma kraljestva razvijala tudi svoje davčne sisteme, tam so bili prihodki nujni pogoj za financiranje vojske in samega življenja vladarjev. Kot ugotavlja Žibert (2001), so tako v srednjem veku davke večinoma plačevali tujci, torej podložni narodi. Plačevali so glavarino. V srednjem veku so imeli davki tudi obliko pomoči, zlasti ko prihodki niso pokrili vseh potreb, ki jih je imela država. Zato so bili še posebej v času vojn davki eden najpomembnejših delov razprav državnih in deželnih zborov. S krepitvijo vladarjevega položaja nasproti stanovom so davki pridobivali pomen. To je veljalo tudi pozneje, ko je po zmagi meščanstva postal nosilec suverenosti meščanski parlament. Davki so dobili naravo splošnih obveznih dajatev.

Že skozi večji del zgodovine, predvsem pa v zadnjem stoletju, je opazna tendenca rasti davkov. Poleg rasti davkov je vse bolj opazen tudi vpliv vladnih izdatkov na gospodarstvo. Kot namreč ugotavljata Samuelson in Nordhaus (1998), so kljub rasti produktivnosti in s tem višjim davčnim prilivom davčni izdatki rasli še hitreje. Predvsem v obdobju kriz so se državni izdatki kot delež bruto domačega produkta precej povečali, vendar pa se tudi po koncu kriz niso več znižali na predkrizno raven.

Tako so davki vse do današnjih dni pridobivali svoj pomen, saj se prek davkov redistribuira tudi do polovice ustvarjenega bruto domačega proizvoda. S tem davki niso postali zgolj orodje financiranja vseh potreb države, ampak tudi instrument ekonomske in socialne politike, saj odločitve o tem, kam se bo prerazporedilo vsa pobrana sredstva, odločajo tudi o prihodnjem razvoju države. Zato so davki danes tako pomembni, razprava o njih pa je postala ena osrednjih točk politike in javnosti.

1.2 Osnovni pojmi

Do zdaj je bilo poudarjeno, da so osnovni cilji obdavčitve predvsem fiskalne narave, torej zbiranje denarja za delovanje države, vendar obstajajo tudi nefiskalni cilji. Po Perneku (1999) med nefiskalne cilje prištevamo zaščito domače proizvodnje, pospeši razvoj posameznih gospodarskih dejavnosti, preprečuje inflacijo, spreminja razmerje materialnega položaja prebivalcev oziroma vpliva na socialne razlike med njimi itd.

Za dosego vseh naštetih ciljev imajo zato davki svoja načela oziroma zakonitosti, ki so podrobneje opredeljene v nadaljevanju.

1.2.1 Načela obdavčevanja

Enako kot drugi sistemi ima tudi davčni sistem svoja pravila oziroma načela, ki mu zagotavljajo čim boljše delovanje. Kot ugotavlja Kovač (2010), se javni prihodki ravnavajo po javnih odhodkih, zato so davčna finančna načela na najvišji stopnji hierarhije načel obdavčevanja. V primeru kolizije je tako treba najprej upoštevati davčna finančna načela, šele zatem sledijo druga davčna načela.

Tako načelo izdatnosti določa, da morajo davki skupaj z drugimi dajatvami zagotoviti sredstva, ki so potrebna za pokritje načrtovanih odhodkov. Z doslednim izvajanjem tega načela zagotovimo, da sta prihodkovni in odhodkovni del proračuna izravnana. Kovač (2010) pri tem opozarja, da to načelo v širšem smislu nima absolutne prednosti pred drugimi načeli, saj se širina javnih odhodkov določa prek ekonomskih, socialnih in političnih posledic.

Nadalje načelo elastičnosti zahteva časovno in vsebinsko prilagojenost davkov višini državnih izdatkov. Tako je po Kovaču (2010) načelo elastičnosti varianta načela izdatnosti, kar pomeni, da je to v bistvu načelo izdatnosti, ki ni obravnavano v nekem časovnem obdobju (proračunsko leto), ampak obravnava trenutno dogajanje glede proračunskega ravnovesja.

Poleg tega so za obdavčevanje značilna še nekatera načela po Perneku (1999):

- **Ekonomska davčna načela:** Obdavčevanje vpliva na makroekonomske in mikroekonomske efekte. Davek zmanjšuje ekonomsko moč posameznika in s tem spreminja njegovo ekonomsko sfero. Makroekonomski vpliv davkov se kaže glede na velikost agregatne potrošnje. Davčni prihodki oscilirajo s konjunktornimi gibanji nacionalnega dohodka, spremembe v davčnih stopnjah pa lahko vplivajo na gospodarsko aktivnost posameznih subjektov.
- **Socialnopolitična načela:** Pravičnost davkov je eden od osnovnih elementov vsakega naprednega davčnega sistema. Pojem pravičnosti obdavčevanja se spreminja glede na časovno obdobje, socialno strukturo in s pripadnostjo določeni šoli razlage davčnega sistema. Pravično naj bi bilo tisto obdavčevanje, ki je splošno in enakomerno razporejeno med vse davčne zavezance.
- **Pravnoadministrativna načela:** Smisel pravnoadministrativnih načel je, da se ugotovi pravno razmerje med davčnim organom in davčnim zavezancem in da se davčna zaveza izpolni na najhitrejši in najpopolnejši način, z najmanj stroški in vsemi ugodnostmi za posameznika.

1.2.2 Davčni subjekt

Davčni subjekt je lahko fizična ali pravna oseba, ki so ji priznane lastnosti pravne osebe, s čimer postane nosilec pravic in dolžnosti v davčnopravnem razmerju. V davčnem sistemu imamo vedno dva davčna subjekta, aktivnega in pasivnega. Po Kovaču (2010) so aktivni davčni subjekti tiste osebe, ki predpisujejo obdavčevanje in na zakonskem temelju pridobivajo davčne prihodke, pasivni davčni subjekti pa so tiste osebe, ki so obenem tudi davčni zavezanec in plačujejo davčne dajatve. Tako aktivni davčni subjekti uvajajo davčno razmerje, v katerega vstopajo pasivni davčni subjekti. Iz tega sledi, da ima aktivni davčni subjekti večje pravice, pasivni davčni subjekti pa večje dolžnosti. Lastnosti aktivnih davčnih subjektov prenehajo s prenehanjem zakonsko določenih pravic, lastnosti pasivnih davčnih subjektov pa prenehajo z izpolnitvijo pogojev, ki temeljijo na zakonskem dejanskem stanju davčnopravnega razmerja.

Zakon o splošnem upravnem postopku (Ur.l. RS, št. 24/06 – UPB, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10, 82/13) v svojem 49. členu določa, da mora organ med postopkom ves čas po uradni dolžnosti paziti na to, ali je tisti, ki nastopa kot stranka, lahko stranka v postopku in ali zastopa procesno nesposobno stranko njen zakoniti zastopnik.

Dodatno Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/11 – UPB, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15) v 12. členu določa, da je zavezanec za davek po tem zakonu:

- davčni zavezanec ali davčna zavezanka (v nadaljnjem davčni zavezanec);
- plačnik davka ali plačnica davka (v nadaljnjem besedilu: plačnik davka) za račun enega ali več davčnih zavezancev;
- oseba, ki je v postopku davčne izvršbe v skladu s tem zakonom dolžna plačati davek.

Za zavezanca za davek se šteje tudi pravni naslednik ali pravna naslednica (v nadaljnjem besedilu: pravni naslednik) davčnega zavezanca oziroma plačnika davka ali skrbnik ali skrbnica (v nadaljnjem besedilu: skrbnik) davčnega zavezanca oziroma plačnika davka oziroma njegovega premoženja.

Davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena je oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčenju. Za davčnega zavezanca po tem zakonu se šteje tudi carinski dolžnik oziroma dolžnica (v nadaljnjem besedilu: carinski dolžnik) oziroma oseba, ki bi lahko postala dolžnik v skladu s carinskimi predpisi.

Plačnik davka iz prvega odstavka tega člena je oseba, ki je v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju zavezana za izračunavanje ali plačevanje davka oziroma odtegotanje davka od davčnih zavezancev in ki ta davek prenese državnemu proračunu,

proračunom samoupravnih lokalnih skupnosti ali zavodom, pristojnim za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ali obvezno zdravstveno zavarovanje (v nadaljnjem besedilu: prejemnikom davkov). Plačnik davka je tudi druga oseba, ki je v skladu z zakonom o obdavčenju dolžna plačati davek.

1.2.3 Davčni objekt

Na drugi strani davčni objekt preučujemo z dveh zornih kotov, s finančnega in pravnega. S finančnega vidika je tako davčni objekt materialna osnova za obdavčevanje, s pravnega vidika pa objektivno dejstvo, katerega posledica je obdavčitev. Ta objektivna dejstva, na katera veže pravo dolžnost davčne obveznosti, so po Kovaču (2010): eksistenca fizične osebe, pravo, denar, transakcije in najrazličnejše manifestacije ekonomske moči posameznika. Da bi nastala davčna obveznost, se mora zgoditi neki dogodek, kar pomeni, da pride do spremembe ekonomske moči posameznika. Ta dogodek mora biti podvržen zakonskemu dejanskemu stanju, kar pomeni, da je abstraktna slika konkretnega dejanskega dogajanja. Poleg tega je potrebna tudi povezava s subjektivnim dejanskim stanjem (oziroma davčnim zavezancem). Ta vzročna zveza nam dokazuje odnos med objektivnim in subjektivnim dejanskim stanjem. Od davčnega objekta je treba ločiti davčni vir, ki predstavlja vse dobrine, iz katerih davčni zavezanec črpa ekonomsko moč za plačilo davka.

1.2.4 Davčna osnova in davčna stopnja

Najvažnejši element obdavčevanja je davčna osnova, ki se izrazi kot vrednost ali količina, na katero se nanaša davčna stopnja. Potem ko za davčno osnovo določimo davčno stopnjo, dobimo vrednost davčnega dolga. Pri tem ločimo direktno in indirektno višino davčne osnove. Po Pušnik (2011) direktno metodo uporabljamo na osnovi podatkov, ki jih je davčnemu organu dostavil sam davčni zavezanec. Indirektna metoda pa je postopek, v katerem se davčna osnova ugotavlja na osnovi podatkov, ki jih je davčnemu organu dostavila tretja oseba.

1.3 Skupni delež davkov v bruto domačem proizvodu

Prvi kazalec velikosti obdavčenosti posamezne države je delež, ki ga davki predstavljajo znotraj bruto domačega proizvoda. Tako je bilo v letu 2014 v Sloveniji pobranega za 37 % BDP davkov in prispevkov za socialno varnost, kar nas uvršča na 13. mesto med državami EU. S tem se Slovenija uvršča pod povprečje EU, ki znaša 41,5 %, in povprečje območja evra, kjer znaša omenjeni delež 40 %. Na vrhu lestvice je Danska, kjer znaša delež 50,8 %, medtem ko je na dnu Romunija s 27,7 %. Med letoma 2005 in 2014 je delež pobranih davkov in prispevkov v BDP v večini evropskih držav zrasel, medtem ko je v Sloveniji padel za 1,2 odstotne točke.

Tabela 1: Skupni delež davkov in prispevkov za socialno varnost, kot delež BDP (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Danska	49,4	46,6	50,8	1,4	1
Belgija	45,6	45,5	47,9	2,3	2
Francija	44,5	44,1	47,9	3,4	3
Finska	42,3	40,9	44,0	1,7	4
Avstrija	42,1	41,8	43,8	1,7	5
Italija	39,2	41,7	43,7	4,5	6
Švedska	47,5	44,1	43,7	-3,8	7
Povprečje območja evra (19 članic)	39,4	39,2	41,5	2,1	
Povprečje EU (28 članic)	39,0	38,5	40,0	1,0	
Nemčija	38,5	38,2	39,5	1,0	8
Luksemburg	39,2	39,0	39,4	0,2	9
Grčija	33,5	34,2	39,0	5,5	10
Madžarska	36,8	37,5	38,4	1,6	11
Nizozemska	36,1	36,7	38,0	1,9	12
Slovenija	38,2	37,4	37,0	-1,2	13
Portugalska	34,2	33,7	36,9	2,7	14
Hrvaška	36,2	36,1	36,7	0,5	15
Malta	33,0	32,5	35,0	2,0	16
Španija	35,9	32,1	34,4	-1,5	17
Velika Britanija	35,9	35,5	34,4	-1,5	18
Ciper	31,6	32,2	34,2	2,6	19
Češka	34,2	32,6	34,1	-0,1	20
Poljska	34,0	32,0	33,0	-1,0	21
Estonija	30,1	33,5	32,5	2,4	22
Slovaška	31,5	28,2	31,2	-0,3	23
Irska	31,1	28,6	30,5	-0,6	24
Latvija	28,1	28,0	29,2	1,1	25
Litva	29,5	28,7	28,0	-1,5	26
Bolgarija	30,3	26,3	27,8	-2,5	27
Romunija	28,3	26,9	27,7	-0,6	28

Vir: Eurostat, 2016.

2 NAJPOMEMBNEJŠI DAVKI IN PRISPEVKI

V nadaljevanju se bom posvetil predvsem najpomembnejšim davkom glede na njihov delež v vseh davčnih prihodkih v konsolidirani globalni bilanci javnih financ (Ministrstvo za finance RS, 2016). Z vidika javnih financ so tako najpomembnejši davki: dohodnina, davek na dodano vrednost, prispevki za socialno varnost, trošarine in davek od dohodkov pravnih oseb. Skupaj so namreč omenjeni davki in prispevki v letu 2014 znašali 12.849,64 milijona EUR oziroma 97,4 % vseh davčnih prihodkov.

2.1 Dohodnina

Prvi izmed najpomembnejših davkov je dohodnina oziroma davek od dohodka fizičnih oseb. Njen pomen ni samo v velikosti pobranih davkov, ampak gre za izjemno pomembno orodje ekonomske in socialne politike države.

Pri dohodni so obdavčeni vsi dohodki, razen tisti, ki se ne štejejo za dohodke po Zakonu o dohodnini (dediščine, dobitki od iger na srečo ...), in tisti, ki so po navedenem zakonu oproščeni plačila dohodnine (otroški dodatek, dodatek za veliko družino, določene pomoči in subvencije ...). Rezident Republike Slovenije (RS) je zavezan k plačilu dohodnine od svetovnega dohodka, to je od dohodka z virom v Sloveniji in zunaj nje. Nerezident RS je zavezan k plačilu dohodnine od dohodka z virom v Sloveniji. Kdaj se šteje, da ima dohodek vir v Sloveniji, je opredeljeno v Zakonu o dohodnini.

Dohodnino plačujemo:

- na podlagi letne odmere, ki poteka na podlagi informativnih izračunov dohodnine, ki jih zavezanci prejmejo na dom – med letom se plačuje akontacija dohodnine. Tako se obdavčujejo:
 - dohodek iz zaposlitve,
 - dohodek iz dejavnosti (če se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov),
 - dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti,
 - dohodek iz prenosa premoženjske pravice,
 - drugi dohodki;
- cedularno – plačani davek je dokončen in se dohodki ne vštevajo v letno davčno osnovo. Tako se obdavčujejo:
 - dohodek iz dejavnosti (če se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov),
 - dohodek iz kapitala (obresti, dividende, dobiček iz kapitala),
 - dohodek iz oddajanja premoženja v najem.

V letu 2014 je bilo v Sloveniji iz naslova dohodnine skupaj zbranih za 2.026,5 milijona EUR oziroma 5,3 % BDP, kar nas uvršča na 19. mesto med članicami Evropske unije (EU-28). Medtem ko je povprečje 9,4 %, predstavlja omenjeni delež v najvišje uvrščeni Danski 26,6 %. Najnižje so uvrščene Bolgarija, Ciper in Slovaška, kjer delež dohodnine v BDP znaša 2,9 % (Finančna uprava RS, 2016c).

Tabela 2: Delež dohodnine kot delež BDP (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Danska	25,7	25,1	26,6	0,9	1
Švedska	17,1	14,7	14,8	-2,3	2
Belgija	12,6	12,2	13,2	0,6	3
Finska	12,9	12,0	12,9	0,0	4
Italija	10,1	11,3	11,9	1,8	5
Avstrija	9,6	9,7	10,2	0,6	6
Irska	9,3	9,1	9,9	0,6	7
Povprečje EU (28 članic)	n. p.	8,9	9,4	0,5*	
Povprečje območja evra (19 članic)	n. p.	8,6	9,3	0,7*	
Velika Britanija	10,1	9,8	9,3	-0,8	8
Francija	8,0	7,8	9,0	1,0	9
Luksemburg	7,3	8,0	9,0	1,7	10
Nemčija	7,8	8,1	8,9	1,1	11
Portugalska	5,0	5,4	7,8	2,8	12
Španija	6,6	7,2	7,6	1,0	13
Nizozemska	6,3	7,7	7,0	0,7	14
Malta	6,3	5,9	6,9	0,6	15
Grčija	n.p.	4,4	6,0	1,6*	16
Latvija	5,4	6,1	5,7	0,3	17
Estonija	5,5	5,3	5,5	0,0	18
Slovenija	5,4	5,6	5,3	-0,1	19
Madžarska	6,5	6,4	5,0	-1,5	20
Poljska	4,3	4,4	4,5	0,2	21
Hrvaška	3,5	3,5	3,9	0,4	22
Češka	4,2	3,3	3,7	-0,5	23
Litva	6,8	3,6	3,6	-3,2	24
Romunija	2,3	3,2	3,4	1,1	25
Bolgarija	2,7	2,9	2,9	0,2	26
Ciper	3,5	3,8	2,9	-0,6	27
Slovaška	3,0	2,7	2,9	-0,1	28

Legenda: *primerjava 2010–2014; n. p. – ni podatka.

Vir: Eurostat, 2016.

Bistvenega pomena pri obravnavi dohodnine je predvsem mejna davčna stopnja (v nadaljevanju MDS) oziroma najvišja stopnja, po kateri so obdavčeni prihodki iz tega naslova. Podobno kot pri drugih davkih se tudi tukaj davčne stopnje po EU-28 precej razlikujejo. Predvsem pa je bilo v obdobju od leta 2005 do 2014 opazno precejšnje znižanje MDS v državah, ki so se EU pridružile leta 2004. Najbolj so MDS znižali na Madžarskem (22 odstotnih točk), Litva (18 odstotnih točk), Bolgarija (14 odstotnih točk).

V omenjenem obdobju se je MDS izraziteje povečal predvsem na Portugalskem, in sicer za 16,5 odstotne točke.

Povprečje EU-28 se je v opazovanem obdobju znižalo za 5,3 odstotne točke, na 39,3 %. V Sloveniji se je MDS v vmesnem obdobju znižal na 41 % in je bil zaradi finančne krize ponovno uveden 50 % davčni razred, kar nas pri višini MDS uvršča na 9. mesto v skupini EU-28.

Tabela 3: Dohodnina – najvišji MDS (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Švedska	56,6	56,6	58,0	1,4	1
Portugalska	40,0	45,9	56,5	16,5	2
Danska	62,3	55,4	55,8	-6,5	3
Belgija	53,7	53,7	53,8	0,1	4
Nizozemska	52,0	52,0	52,0	0,0	5
Finska	51,0	49,0	51,6	0,6	6
Francija	53,5	45,4	50,3	-3,2	7
Avstrija	50,0	50,0	50,0	0,0	8
Slovenija	50,0	41,0	50,0	0,0	9
Italija	44,1	45,2	48,9	4,8	10
Grčija	40,0	49,0	48,0	8,0	11
Irska	42,0	47,0	48,0	6,0	12
Nemčija	44,3	47,5	47,5	3,2	13
Hrvaška	53,1	50,2	47,2	-5,9	14
Španija	45,0	43,0	46,0	1,0	15
Velika Britanija	40,0	50,0	45,0	5,0	16
Luksemburg	39,0	39,0	43,6	4,6	17
Povprečje območja evra (19 članic)	45,2	39,7	42,1	-3,1	
Povprečje EU (28 članic)	44,6	38,5	39,3	-5,3	
Malta	35,0	35,0	35,0	0,0	18
Poljska	40,0	32,0	32,0	-8,0	19
Ciper	30,0	30,0	30,0	0,0	20
Slovaška	19,0	19,0	25,0	6,0	21
Latvija	25,0	26,0	23,0	-2,0	22
Češka	32,0	15,0	22,0	-10,0	23
Estonija	24,0	21,0	20,0	-4,0	24
Madžarska	38,0	40,6	16,0	-22,0	25
Romunija	16,0	16,0	16,0	0,0	26
Litva	33,0	15,0	15,0	-18,0	27
Bolgarija	24,0	10,0	10,0	-14,0	28

Vir: Evropska komisija, *Taxation trends in the European Union*, 2015, str. 142.

Vendar je poleg stopnje MDS pomembno, pri kakšnem znesku začne davčni zavezanec dohodnino plačevati po tej stopnji. V državah EU-28 so namreč ogromne razlike, saj se po podatkih Evropske komisije (2016) na Poljskem najvišji dohodninski razred začne pri 11.100 evrih, medtem ko v Nemčiji MDS dosežemo pri 250.731 evrih.

Vendar je lahko takšna primerjava zaradi velikih razlik v razvitosti držav precej zavajajoča. Ker so plače zaposlenih precej vezane na velikost bruto domačega proizvoda, je smiselno pogledati razmerje med BDP na prebivalca in MDS. Torej se vprašamo, koliko povprečnih BDP mora oseba ustvariti, da je uvrščena v najvišji dohodninski razred. Tako je razmerje najnižje na Irskem (0,73), najvišje pa v Nemčiji (6,76). Slovenija zaseda 17. mesto.

Tabela 4: Najvišji MDS (v %) in meja za najvišji MDS (v EUR) v letu 2014; BDP na prebivalca v letu 2015 (v EUR) in razmerje med MDS in BDP na prebivalca

	MDS (v %)	Meja za najvišji MDS (v EUR)	BDP na prebivalca (v EUR)	Razmerje med »mejo za najvišji MDS in BDP na preb.«	Rang
Irska	42,0	33.800	46.200	0,73	1
Belgija	53,7	37.870	36.500	1,04	2
Luksemburg	39,0	100.000	91.600	1,09	3
Danska	62,3	61.706	46.900	1,32	4
Nizozemska	52,0	57.585	40.100	1,44	5
Švedska	56,6	66.962	45.300	1,48	6
Avstrija	50,0	60.000	39.100	1,53	7
Poljska	40,0	19.572	11.100	1,76	8
Hrvaška	53,1	21.096	10.400	2,03	9
Finska	51,0	90.000	37.800	2,38	10
Slovaška	19,0	35.022	14.400	2,43	11
Španija	45,0	60.000	23.300	2,58	12
Grčija	40,0	42.000	16.200	2,59	13
Italija	44,1	75.000	26.900	2,79	14
Ciper	30,0	60.000	20.600	2,91	15
Malta	35,0	60.000	20.400	2,94	16
Slovenija	50,0	70.907	18.700	3,79	17
Portugalska	40,0	80.000	17.300	4,62	18
Francija	53,5	151.956	32.200	4,72	19
Velika Britanija	40,0	191.448	39.500	4,85	20
Nemčija	44,3	250.731	37.100	6,76	21
Bolgarija	24,0	Proporcionalna davčna stopnja			
Češka	32,0	Proporcionalna davčna stopnja			
Estonija	24,0	Proporcionalna davčna stopnja			

se nadaljuje

Tabela 4: Najvišji MDS (v %) in meja za najvišji MDS (v EUR) v letu 2014; BDP na prebivalca v letu 2015 (v EUR) in razmerje med MDS in BDP na prebivalca (nad.)

	MDS (v %)	Meja za najvišji MDS (v EUR)	BDP na prebivalca (v EUR)	Razmerje med »mejo za najvišji MDS in BDP na preb.«	Rang
Litva	33,0	Proporcionalna davčna stopnja			
Madžarska	38,0	Proporcionalna davčna stopnja			
Romunija	16,0	Proporcionalna davčna stopnja			

Op.: tečaj ECB z dne 1. 5. 2015.

Vir: Eurostat, 2016.

Pri tem je treba opozoriti, da tudi ta analiza ne da vseh odgovorov oziroma je lahko tudi zavajajoča, če se obravnava parcialno. Velika večina prebivalstva namreč pade v nižje dohodninske razrede in ne doseže MDS, zato bi bila podobna analiza potrebna tudi za druge razrede, kar pa že presega okvire te diplomske naloge.

2.2 Davek na dodano vrednost

V Sloveniji je bil sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) uveden s 1. julijem 1999. Z DDV se obdavčuje dodana vrednost. DDV je ena od oblik prometnega davka, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah prometa, od proizvajalca, trgovca do končnega potrošnika. Gre za potrošno obliko davka na dodano vrednost, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah menjave. Davčni zavezanec načeloma DDV obračunava in plačuje od vsake dobave blaga ali storitev oziroma od transakcij, ki se po DDV-zakonodaji obravnavajo kot dobave blaga ali storitev, razen od nekaterih, natančno določenih transakcij, ki so oproščene plačila DDV (Finančna uprava RS, 2016a).

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki deluje neodvisno in samostojno, opravlja katero koli dejavnost, opravlja dejavnost ne glede na namen (ustvarjanje dobička ni pogoj). Za davčne zavezance se, ne glede na to, da njihov letni promet ne preseže 25.000 EUR, štejejo tudi osebe, ki občasno dobavijo novo prevozno sredstvo v drugo državo članico EU, vendar se jim za namene DDV ni treba identificirati. Poleg davčnih zavezancev, ki na ozemlju Slovenije dobavljajo blago ali opravljajo storitve, se morajo za namene DDV identificirati tudi druge osebe, kot na primer osebe, ki niso davčni zavezanci, pridobivajo pa blago znotraj skupnosti. Te osebe so: kmet pavšalist, davčni zavezanec, ki opravlja izključno dobave blaga ali storitev, pri katerih ni pravice do odbitka vstopnega DDV, in pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, kadar skupni znesek njihovih pridobitev znotraj skupnosti v tekočem in preteklem koledarskem letu presega 10.000 EUR ali se prostovoljno odločijo za obdavčitev (ne glede na limit 1,5 milijona EUR oziroma 5 milijonov EUR). Poleg

navedenih se morajo za namene DDV identificirati tudi davčni zavezanci, ki na ozemlju Slovenije pridobivajo blago, zaradi njihovih transakcij, ki so povezane z opravljanjem dejavnosti zunaj ozemlja Slovenije.

Identifikacija za namene DDV ni potrebna pri davčnih zavezancih, ki občasno dobavijo novo prevozno sredstvo, in pri davčnih zavezancih, ki dobavljajo blago ali opravljajo storitve, za katere je plačnik DDV izključno naročnik ali prejemnik blaga oziroma storitev (Kovač, 2010).

V letu 2014 je bilo v Sloveniji zbrana za 3.062,5 milijona EUR DDV oziroma 8,5 % BDP. S tem se Slovenija med EU-28 uvršča na 10. mesto, saj delež za 1,5 odstotne točke presega povprečje osemindvajsetice. Najvišje je uvrščena Hrvaška (12,5 %), najnižje pa Italija (6 %).

Tabela 5: Davek na dodano vrednost kot delež BDP (v %)

	2006	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Hrvaška	12,1	11,7	12,5	0,4	1
Danska	10,1	9,8	9,6	-0,5	2
Madžarska	8,4	8,8	9,4	1,0	3
Finska	8,7	8,5	9,2	0,5	4
Švedska	9,0	9,7	9,0	0,0	5
Bolgarija	10,2	9,2	8,9	-1,3	6
Ciper	9,1	9,2	8,7	-0,4	7
Estonija	8,7	8,7	8,6	-0,1	8
Portugalska	8,4	7,8	8,5	0,1	9
Slovenija	8,6	8,2	8,5	-0,1	10
Malta	8,0	7,5	7,9	-0,1	11
Romunija	8,1	7,6	7,8	-0,3	12
Avstrija	7,9	8,0	7,7	-0,2	13
Latvija	7,8	6,6	7,6	-0,2	14
Litva	7,1	7,9	7,6	0,5	15
Češka	6,9	6,9	7,5	0,6	16
Luksemburg	6,2	6,4	7,3	1,1	17
Grčija	6,9	7,3	7,1	0,2	18
Poljska	7,7	7,8	7,1	-0,6	19
Nemčija	6,3	7,2	7,0	0,7	20
Povprečje EU (28 članic)	7,9	7,8	7,0	-0,9	
Belgija	7,0	7,1	6,9	-0,1	21
Francija	7,4	7,0	6,9	-0,5	22
Povprečje območja evra (19 članic)	6,8	6,9	6,8	0,0	
Velika Britanija	6,5	6,5	6,8	0,3	23
Slovaška	7,9	6,3	6,6	-1,3	24

se nadaljuje

Tabela 5: Davek na dodano vrednost kot delež BDP (v %) (nad.)

	2006	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Nizozemska	7,2	7,3	6,4	-0,8	25
Španija	6,5	5,6	6,2	-0,3	26
Irska	7,6	6,4	6,1	-1,5	27
Italija	5,9	6,3	6,0	0,1	28

Vir: Eurostat, 2016.

Poleg dejansko pobranega DDV je treba omeniti tudi koncept teoretičnega DDV, ki pove, koliko bi znašal dejanski DDV, če bi vsi davčni zavezanci plačali DDV v skladu z veljavno zakonodajo. Razlika med obema je davčni primanjkljaj (ang. *VAT tax gap*), ki, kot rečeno, nastane zaradi neizpolnjevanja predpisov ali opustitve pobiranja DDV. Po podatkih Evropske komisije je davčni primanjkljaj v letu 2012 v EU-26 znašal 177 milijard EUR oziroma 16 % skupnih pričakovanih prihodkov iz naslova DDV. Leta 2012 je bil najmanjši primanjkljaj DDV zabeležen na Nizozemskem (5 % pričakovanih prihodkov), Finskem (5 %) in v Luksemburgu (6 %). Največji primanjkljaj so imele Romunija (44 % pričakovanih prihodkov iz DDV), Slovaška (39 %) in Litva (36 %) (Evropska komisija, 2013).

2.2.1 Stopnje davka na dodano vrednost

Evropske države poznajo več različnih stopenj DDV. Tako imajo države običajno splošno stopnjo, ki v povprečju EU-28 znaša 21,6 %. V Sloveniji znaša splošna stopnja 22 %, medtem ko imajo najvišjo stopnjo (25 %) Hrvaška, Danska in Švedska. Najnižjo stopnjo ima Luksemburg (17 %), sledijo pa Malta (18 %) in Nemčija ter Ciper (oba po 19 %).

Poleg običajne stopnje večina držav EU-28 pozna tudi znižano stopnjo DDV, ki v Sloveniji po Zakonu o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 13/11 – UPB, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15) znaša 9,5 %. Blago in storitve, za katere se obračunava znižana stopnja, so po Zakonu o davku na dodano vrednost med drugim hrana, voda, zdravila, avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov itd.

Nižja stopnja DDV ne sme znašati manj kot 5 %, skoraj polovica članic EU pa uporablja po dve znižani stopnji. V okviru seznama transakcij, pri katerih »DDV-direktiva«¹ dopušča nižjo stopnjo, se države precej razlikujejo (Čok, Gabrijelčič, Prezelj, Sambt in Slabe Erker, 2011).

¹ Gre za Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L št. 347 z dne 11. 12. 2006, str. 1), zadnjič spremenjeno z Direktivo Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovzetnih za goljufije (UL L št. 72 z dne 20. 3. 2010, str. 1).

Poleg tega imajo posamezne članice posebno nižjo stopnjo (Super Reduced Rate), vmesno stopnjo (Parking Rate) in stopnjo 0 % (Zero Rate). Poseben primer je tudi Danska, ki ima edina med EU-28 samo splošno stopnjo pri 25 % (Ojsteršek, 2009).

Tabela 6: Stopnje DDV po državah Evropske unije na 1. januar posameznega leta

	2005		2010		2016	
	Znižana st.	Splošna st.	Znižana st.	Splošna st.	Znižana st.	Splošna st.
Avstrija	10	20	10	20	10/13 (13)	20
Belgija	6/12	21	6/12	21	6/12	21
Bolgarija	-	20	7	20	9	20
Ciper	5	15	5/8	15	5/9	19
Češka	5	19	10	20	5/10	21
Danska	-	25	-	25	-	25
Estonija	5	18	9	20	9	20
Finska	8/17	22	9/13	23	10/14	24
Francija	5,5 (2,1)	19,6	(2,1) 5,5 (2,1)	19,6	(2,1) 5,5/10	20
Grčija	9 (4,5)	19	(4,5) 5,5/11	19	6,5/13	23
Hrvaška	(0)	22	(0) 10 (0)	23	5/13	25
Irska	13,5 (4,8)	21	(4,8) 13,5 (4,8)	21	(4,8) 13,5 (13,5)	23
Italija	10 (4)	20	(4) 10 (4)	20	(4) 5/10	22
Latvija	5	18	10	21	12	21
Litva	5/9	18	5/9	21	5/9	21
Luksemburg	6/12	15	(3) 6/12 (3)	15	(3) 8/14 (14)	17
Madžarska	5/18	25	5/18	25	5/18	27
Malta	5	18	5	18	5/7	18
Nemčija	7	16	7	19	7	19
Nizozemska	6	19	6	19	6	21
Poljska	7	22	(3) 7 (3)	22	5/8 (13)	23
Portugalska	5/12	21	6/13	21	6/13 (13)	23
Povprečje EU (28 članic)		19,6		20,5		21,6*
Povprečje območja evra (19 članic)		18,7		19,7		20,8*
Romunija	9	19	5/9	24	5/9	24
Slovaška	-	19	6/10	19	10	20
Slovenija	8,5	20	8,5	20	9,5	22

se nadaljuje

Tabela 6: Stopnje DDV po državah Evropske unije na 1. januar posameznega leta (nad.)

	2005		2010		2016	
Španija	7 (4)	16	(4) 8 (4)	18	(4) 10	21
Švedska	6/12	25	6/12	25	6/12	25
Velika Britanija	5	17,5	5	17,5	5	20

Legenda: Stopnje v oklepajih prikazujejo posebno nižjo stopnjo (Super Reduced Rate) oziroma vmesno stopnjo (Parking Rate). Op.: *podatek na dan 1. julij 2016.

Vir: Evropska komisija, Taxation trends in the European Union, 2015, str. 140.

2.2.2 Oprostitve plačila davka na dodano vrednost

Oprostitve pri davku na dodano vrednost lahko delimo v dve skupini, na prave in neprave, ali glede na njihov namen na: (a) oprostitve v javnem interesu, (b) oprostitve za določene dejavnosti, (c) oprostitve za transakcije znotraj EU, (d) oprostitve pri uvozu, (e) oprostitve pri izvozu, (f) oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom in (g) transakcijami, ki se obravnavajo kot izvoz, (h) oprostitve za storitve posrednikov in (i) transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem. Prave oprostitve so tiste, pri katerih ima zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV, pri nepravih pa te pravice nima, kar pomeni, da je dejansko oproščena samo zadnja faza oziroma dodana vrednost, dosežena na zadnji stopnji, pri nabavi plačan DDV pa se vključi v prodajno ceno. Oprostitve predstavljajo odstopanje od splošnega načela obdavčitve vseh transakcij, zaradi tega jih je treba uporabljati ozko, zaradi potrebe po enotnosti obdavčitve pa je pomembno, da se v vseh državah članicah uporabljajo na enak način.

Nekatere države za določene transakcije še vedno uporabljajo oprostitve s pravico do odbitka (prava oprostitve), ki so jih uporabljale 1. januarja 1991. Med njimi najdemo: časopise (Belgija, Danska, Velika Britanija), knjige (Irska, Velika Britanija), hrano (Malta, Velika Britanija), zdravila (Irska, Malta, Švedska, Velika Britanija), medicinsko opremo (Irska, Velika Britanija,), javni transport (Belgija, Estonija, Malta, Velika Britanija). Posebne stopnje ali izvetja iz obdavčitve se uporabljajo tudi za nekatera območja znotraj držav članic (Evropska komisija, 2016).

2.3 Davek od dohodka pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga sistemsko ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), je temeljni davek na področju neposrednega obdavčenja dohodkov pravnih oseb. Zavezanci po ZDDPO-2 so vse pravne osebe, tako domačega kot tujega prava, razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti. Zavezanci za obračunavanje davka so tudi zavezanci, ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, za katere zakon sicer določa oprostitve davka v delu nepridobitne dejavnosti.

Predmet obdavčitve po ZDDPO-2 so dobiček rezidenta in dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali prek poslovne enote, ki je v Sloveniji (obdavčitev na podlagi davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb), ter dohodki z virom v Sloveniji, za katere je določena obveznost za izračun in plačilo davčnega odtegljaja na viru (obdavčitev na podlagi obračuna davčnega odtegljaja) (Finančna uprava RS, 2016b).

V letu 2014 se je iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb v državni proračun nateklo 528,7 milijona EUR, kar predstavlja 1,4 % BDP. Po podatkih iz leta 2012 se je Slovenija med državami EU-28 uvrstila na 27. mesto (1,26 %), saj so imeli nižji delež samo še v Grčiji (2012). Davek od dohodkov pravnih oseb predstavlja najvišji delež v BDP na Malti in Cipru (6,29 %). Med letoma 2005 in 2012 se je delež prav tako najbolj povečal na Malti (2,44 odstotne točke), medtem ko je v Sloveniji padel za 1,5 odstotne točke, kar je skoraj trikrat več od povprečja EU-28, ki znaša 0,4 odstotne točke.

Tabela 7: Delež davka od dohodkov pravnih oseb kot delež BDP (v %)

	2005	2010	2012	Sprememba 2005–2012	Rang
Malta	3,86	5,93	6,29	2,44	1
Ciper	4,66	6,18	6,29	1,63	2
Luksemburg	5,79	5,88	5,26	-0,53	3
Češka	4,33	3,36	3,31	-1,02	4
Belgija	3,23	2,63	3,11	-0,13	5
Danska	3,93	2,79	3,04	-0,89	6
Švedska	3,59	3,36	2,88	-0,70	7
Velika Britanija	3,29	3,04	2,86	-0,43	8
Portugalska	2,68	2,85	2,80	0,13	9
Nemčija	2,48	2,19	2,71	0,23	10
Povprečje EU (28 članic)	2,89	2,36	2,49	-0,40	11
Irska	3,50	2,52	2,44	-1,06	12
Slovaška	2,73	2,52	2,41	-0,31	13
Povprečje območja evra (18 članic)	2,76	2,20	2,41	-0,35	14
Avstrija	2,32	2,04	2,37	0,04	
Francija	2,32	1,90	2,26	-0,06	
Italija	2,34	2,38	2,25	-0,09	15
Finska	3,33	2,55	2,19	-1,15	16
Romunija	2,71	2,29	2,16	-0,55	17
Španija	3,93	1,89	2,16	-1,77	18
Poljska	2,48	1,99	2,13	-0,35	19
Nizozemska	3,65	2,32	2,13	-1,52	20
Hrvaška	2,31	1,96	2,00	-0,32	21
Bolgarija	1,83	2,02	1,91	0,07	22
Latvija	2,01	0,96	1,60	-0,41	23

se nadaljuje

Tabela 7: Delež davka od dohodkov pravnih oseb kot delež BDP (v %) (nad.)

	2005	2010	2012	Sprememba 2005–2012	Rang
Estonija	1,43	1,35	1,45	0,02	24
Litva	2,08	1,00	1,31	-0,77	25
Madžarska	2,11	1,18	1,29	-0,82	26
Slovenija	2,77	1,88	1,26	-1,50	27
Grčija	3,32	2,45	1,12	-2,19	28

Vir: Eurostat, 2016.

2.3.1 Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb

Nekatere države za obdavčevanje z davkom od dohodkov pravnih oseb uporabljajo eno samo, proporcionalno stopnjo, ki jo aplicirajo na celotno davčno osnovo (dobiček) neodvisno od njene višine. V drugih državah se uporablja progresivni sistem obdavčenja, v katerem so davčne stopnje odvisne od ravni dobička davčnih zavezancev. Države EU, ki uporabljajo progresivni sistem obdavčenja, so: Francija, Madžarska, Nizozemska, Portugalska, Španija in Velika Britanija (Čok, Gabrijelčič, Prezelj, Sambt in Slabe Erker, 2011; KPMG, 2016).

V Tabeli 8 so prikazane najvišje nominalne mejne davčne stopnje (v nadaljevanju MDS). V državah EU, kjer je davek progresiven, je navedena najvišja stopnja.

Tabela 8: Davek od dohodkov pravnih oseb – najvišji nominalni MDS (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2012	Rang
Francija	35,0	34,4	38,0	3,0	1
Malta	35,0	35,0	35,0	0,0	2
Belgija	34,0	34,0	34,0	0,0	3
Italija	37,3	31,4	31,4	-5,9	4
Nemčija	38,7	30,2	30,2	-8,5	5
Portugalska	27,5	29,0	29,5	2,0	6
Luksemburg	30,4	28,6	29,2	-1,2	7
Grčija	32,0	24,0	29,0	-3,0	8
Španija	35,0	30,0	28,0	-7,0	9
Avstrija	25,0	25,0	25,0	0,0	10
Nizozemska	31,5	25,5	25,0	-6,5	11
Povprečje območja evra (19 članic)	26,7	24,5	24,6	-2,1	
Danska	28,0	25,0	23,5	-4,5	12
Povprečje EU (28 članic)	25,3	23,2	22,8	-2,5	
Slovaška	19,0	19,0	22,0	3,0	13
Švedska	28,0	26,3	22,0	-6,0	14

se nadaljuje

Tabela 8: Davek od dohodkov pravnih oseb – najvišji nominalni MDS (v %) (nad.)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2012	Rang
Madžarska	17,5	20,6	20,6	3,1	15
Hrvaška	20,0	20,0	20,0	0,0	16
Estonija	24,0	21,0	20,0	-4,0	17
Finska	26,0	26,0	20,0	-6,0	18
Velika Britanija	30,0	28,0	20,0	-10,0	19
Češka	26,0	19,0	19,0	-7,0	20
Poljska	19,0	19,0	19,0	0,0	21
Slovenija	25,0	20,0	17,0	-8,0	22
Romunija	16,0	16,0	16,0	0,0	23
Latvija	15,0	15,0	15,0	0,0	24
Litva	15,0	15,0	15,0	0,0	25
Ciper	10,0	10,0	12,5	2,5	26
Irska	12,5	12,5	12,5	0,0	27
Bolgarija	15,0	10,0	10,0	-5,0	28

Vir: Evropska komisija, Taxation trends in the European Union, 2015, str. 144.

Slovenija je na lestvici nominalnih MDS za leto 2014 s 17 %i zasedla 22. mesto. Najvišje sta se uvrstili Francija (28 %) in Malta (25 %), medtem ko je povprečje EU-28 znašalo 24,6 %. V istem letu sta najnižji nominalni MDS zabeležili Irska (12,5 %) in Bolgarija (10 %). Več kot polovica držav EU-28 (16) je v obdobju med letoma 2005 in 2014 nominalni MDS znižala, največ v Veliki Britaniji, in sicer za 10 odstotnih točk. Na drugi strani se je stopnja najbolj povečala na Madžarskem, in sicer za 3,1 %.

2.3.2 Efektivna davčna stopnja

Ker pa nam z zakonom določena davčna stopnja ne pokaže dejanske plačane stopnje davka, je treba pri primerjavi upoštevati efektivno davčno stopnjo. Ta se od dejanske davčne stopnje razlikuje za priznane olajšave in oprostitve.

Efektivno oziroma dejansko davčno stopnjo tako izračunamo po naslednji formuli:

efektivna davčna stopnja = celotni plačani davki/dohodek pred obdavčitvijo, kjer plačani davki predstavljajo algebrsko vsoto vseh davkov, tako pozitivnih kot negativnih davkov. Z negativnimi davki imamo v mislih subvencije, dotacije ali socialne transferje (Stanovnik, 1998).

Tabela 9: Efektivna davčna stopnja (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Francija	34,80	32,80	39,40	4,60	1
Španija	36,50	32,80	32,60	-3,90	2
Malta	32,20	32,20	32,20	0,00	3
Nemčija	35,80	28,00	28,20	-7,60	4
Portugalska	24,60	24,80	27,10	2,50	5
Belgija	29,50	25,30	26,70	-2,80	6
Luksemburg	26,50	25,00	25,50	-1,00	7
Grčija	27,80	21,00	24,10	-3,70	8
Italija	31,80	27,50	24,00	-7,80	9
Avstrija	23,00	22,70	23,00	0,00	10
Povprečje območja evra (19 članic)	24,50	22,10	22,80	-1,70	
Nizozemska	28,40	22,20	22,60	-5,80	11
Velika Britanija	29,30	28,40	22,40	-6,90	12
Danska	25,10	22,60	22,20	-2,90	13
Povprečje EU (28 članic)	23,00	21,00	21,10	-1,90	
Slovaška	16,80	16,80	19,40	2,60	14
Švedska	24,60	23,20	19,40	-5,20	15
Madžarska	16,60	19,10	19,30	2,70	16
Finska	24,50	23,80	18,40	-6,10	17
Poljska	17,10	17,50	17,50	0,40	18
Češka	22,70	16,70	16,70	-6,00	19
Hrvaška	16,50	16,50	16,50	0,00	20
Estonija	18,80	16,50	16,50	-2,30	21
Slovenija	22,10	18,20	15,50	-6,60	22
Ciper	10,60	11,60	15,20	4,60	23
Romunija	14,70	14,80	14,80	0,10	24
Irska	14,30	14,40	14,40	0,10	25
Latvija	14,30	11,80	14,30	0,00	26
Litva	12,70	12,70	13,60	0,90	27
Bolgarija	13,20	8,80	9,00	-4,20	28

Vir: Eurostat, 2016.

Kot je razvidno iz zgornje tabele, je imela Slovenija v letu 2014 nominalni MDS pri 15,5 %, kar jo v EU-28 uvršča na 22. mesto. Najvišji MDS so imeli istega leta v Franciji (39,4 %), najnižjega pa v Bolgariji (9 %). V Franciji se je med letoma 2005 in 2014 tudi najbolj povečal MDS, za 4,6 odstotne točke, enako tudi na Cipru. Na drugi strani je MDS najbolj padel v Italiji, in sicer za 7,8 odstotne točke.

2.3.3 Davčna osnova in obdavčenje v skupini

Vse države EU obdavčujejo dohodke pravnih oseb rezidentov po načelu svetovnega dohodka. Takšen koncept obdavčitve upošteva tudi Slovenija. To pomeni, da pravna oseba rezident plačuje davek od vseh dohodkov ne glede na vir (tj. dohodke, ki imajo vir v Sloveniji oziroma zunaj Slovenije) in ne glede na tip dohodka (pasivni, aktivni), ki ga ustvarjajo pravne osebe.

Malo manj kot polovica držav EU (13) omogoča obdavčenje v skupini, čeprav v večini primerov ne gre za klasično obdavčenje v skupini, ki omogoča članom skupine sešteti davčne izgube in dobičke iz posameznih davčnih obračunov in tako določiti eno samo, skupno davčno osnovo za celo skupino. Obdavčenje v skupini je navadno omejeno na eno državo (upoštevanje izgub v davčnih obračunih drugih povezanih oseb, članic skupine, je mogoče zgolj znotraj ene države) in zahteva določen lastniški delež (običajno najmanj 90 %). V Sloveniji je bila z davčno reformo v letu 2007 možnost oddaje skupinskega davčnega obračuna ukinjena (Čok et al., 2011).

2.4 Prispevki za socialno varnost

S prispevki za socialno varnost se v Sloveniji financira sistem obveznega socialnega zavarovanja. V sistem so obvezno vključene osebe, ki so v delovnem razmerju oziroma imajo poseben status, zato je zanj značilna velika stopnja solidarnosti. Kot pri tem poudarja Kovač (2010), pravice iz zavarovanja temeljijo predvsem na plačilu prispevkov ne glede na vplačano višino (denimo zavarovanec s polno pokojninsko dobo ne more imeti nižje pokojnine od minimalne ali obseg zdravstvenih storitev je neodvisen od višine plačanih prispevkov).

V Sloveniji med prispevke za socialno varnost spadajo:

- pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- zdravstveno zavarovanje,
- zavarovanje za primer brezposelnosti in
- prispevek za starševsko varstvo (Ministrstvo za finance RS, 2015b).

Temeljni zakoni na področju obveznega socialnega zavarovanja so Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju, Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih in Zakon o urejanju trga dela, ki določajo način in pogoje zavarovanja, osnove za plačilo prispevkov, vrste prispevkov ter zavezanca za plačilo prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za zdravstveno zavarovanje, za zavarovanja za primer brezposelnosti in za zavarovanje za starševsko varstvo (Finančna uprava RS, 2016d).

Fiskalni prihodki iz naslova prispevkov za socialno varnost so v Sloveniji v letu 2012 znašali 5.480,9 milijona EUR oziroma 15,2 % BDP, s čimer se Slovenija med EU-28 uvršča na 5. mesto. Največji delež prispevkov za socialno varnost so imeli v letu 2012 v Franciji (17 %), najnižjega pa na Danskem (0,91 %). Med letoma 2005 in 2012 je delež najbolj zrasel na Nizozemskem (3 odstotne točke), padel pa na Švedskem (3,1 odstotne točke). V Sloveniji je v opazovanem obdobju delež zrasel za eno odstotno točko.

Tabela 50: Prispevki za socialno varnost kot delež BDP (v %)

	2005	2010	2012	Sprememba 2005–2012	Rang
Francija	16,35	16,70	17,04	0,69	1
Nizozemska	12,95	14,16	15,98	3,03	2
Češka	15,43	15,21	15,58	0,15	3
Nemčija	16,44	15,52	15,55	-0,89	4
Slovenija	14,25	15,21	15,23	0,99	5
Avstrija	14,52	14,65	14,92	0,40	6
Belgija	13,68	14,19	14,64	0,96	7
Povprečje območja evra (18 članic)	14,15	14,37	14,59	0,43	
Italija	12,33	13,45	13,54	1,21	8
Madžarska	12,52	12,15	13,23	0,71	9
Finska	12,00	12,66	13,12	1,12	10
Povprečje EU (28 članic)	12,44	12,64	12,75	0,31	
Slovaška	12,65	12,28	12,53	-0,12	11
Poljska	12,31	11,08	12,27	-0,05	12
Španija	12,10	12,41	11,97	-0,13	13
Luksemburg	10,45	11,04	11,49	1,04	14
Estonija	10,26	13,08	11,49	1,23	15
Hrvaška	11,74	11,96	11,46	-0,28	16
Litva	8,89	11,88	10,96	2,07	17
Grčija	11,35	11,14	10,82	-0,52	18
Ciper	8,29	8,92	9,14	0,85	19
Portugalska	8,41	9,07	9,06	0,66	20
Romunija	9,56	8,61	8,84	-0,73	21
Latvija	8,45	8,36	8,44	-0,01	22
Bolgarija	9,72	7,05	7,21	-2,51	23
Švedska	10,27	8,21	7,17	-3,10	24
United Kingdom	6,62	6,55	6,67	0,05	25
Malta	6,21	5,81	6,05	-0,16	26
Irska	4,68	5,74	4,38	-0,30	27
Danska	1,11	1,00	0,91	-0,20	28

Vir: Eurostat, 2016.

Prispevki za socialno varnost so v Sloveniji v letu 2012 predstavljali 44,2 % vseh pobranih davkov in prispevkov, kar nas uvršča na 2. mesto med EU-28, takoj za Češko (44,5 %). Med letoma 2005 in 2012 je ta delež v Sloveniji zrasel na 3,8 odstotne točke, medtem ko je v povprečju EU-28 zrasel za 0,7 odstotne točke. Najnižji delež so prispevki za socialno varnost kot del celotnih pobranih davkov in prispevkov predstavljali na Danskem, in sicer 1,9 %.

Tabela 11: Prispevki kot delež vseh pobranih davkov in prispevkov (v %)

	2005	2010	2012	Sprememba 2005– 2012	Rang
Češka	43,3	45,3	44,5	1,2	1
Slovenija	40,4	43,7	44,2	3,8	2
Nizozemska	34,5	36,4	41,0	6,5	3
Slovaška	36,9	40,3	40,5	3,6	4
Litva	30,5	41,7	40,3	9,8	5
Nemčija	42,9	40,9	39,8	-3,2	6
Francija	37,3	39,2	37,9	0,6	7
Poljska	37,6	34,9	37,7	0,2	8
Španija	33,7	38,5	36,8	3,1	9
Estonija	33,5	38,5	35,3	1,9	10
Avstrija	34,5	34,8	34,6	0,1	11
Madžarska	33,5	31,9	33,8	0,3	12
Belgija	30,5	32,4	32,2	1,7	13
Grčija	35,2	35,2	32,1	-3,1	14
Hrvaška	32,1	32,8	32,1	0,0	15
Romunija	34,4	32,2	31,2	-3,2	16
Povprečje EU (28 članic)	30,1	31,3	30,9	0,7	
Povprečje območja evra (19 članic)	30,0	31,3	30,8	0,8	
Italija	30,8	31,6	30,8	0,0	17
Latvija	28,9	30,7	30,2	1,3	18
Finska	27,3	29,8	29,8	2,4	19
Luksemburg	27,8	29,0	29,3	1,4	20
Portugalska	26,8	28,8	28,0	1,2	21
Ciper	23,7	25,1	25,9	2,3	22
Bolgarija	31,1	25,6	25,8	-5,2	23
Velika Britanija	18,7	18,7	18,8	0,1	24
Malta	18,9	18,0	18,0	-0,9	25
Švedska	21,0	18,1	16,2	-4,8	26
Irska	15,3	20,5	15,3	0,0	27
Danska	2,2	2,1	1,9	-0,3	28

Vir: Eurostat, 2016.

Obvezne prispevke za socialno varnost plačujejo delodajalci in njihovi zaposleni. Delodajalci jih namreč odtegnejo od njihovih plač. Na drugi strani samozaposlene osebe in druge osebe, ki nimajo plač, obvezne prispevke plačujejo sami. Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se plačujejo Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, prispevki za zdravstveno zavarovanje Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije, prispevki za zavarovanje za primer brezposelnosti in za zavarovanje za starševsko varstvo pa v državni proračun.

Vrste in stopnje prispevkov, ki se plačujejo za delavce v delovnem razmerju, so razvidne iz Tabele 12.

Tabela 62: Vrste in stopnje prispevkov, ki se v Sloveniji plačujejo za delavce v delovnem razmerju

Vrsta prispevka	Stopnja prispevka zavarovanca (v %)	Stopnja prispevka delodajalca (v %)
za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,5	8,9
za zdravstveno zavarovanje	6,4	6,6
za starševsko varstvo	0,1	0,1
za zaposlovanje	0,1	0,1
za poškodbe pri delu in poklicne bolezni	0,0	0,5
Skupaj	22,1	16,1

Vir: Ministrstvo za finance RS, 2015a.

V Tabeli 13 so prikazani deleži prispevkov za socialno varnost kot delež BDP glede na plačnika prispevkov. Pri deležu **prispevkov delodajalcev** s 5,8 % BDP Slovenija med EU-28 zaseda 16. mesto in za povprečjem zaostaja za 1,5 odstotne točke. Pri deležu prispevkov delojemalcev Slovenija s 7,66 % zaseda 1. mesto, saj je omenjeni delež za 3,8 odstotne točke večji od povprečja EU-28. Pri deležu **prispevkov samozaposlenih in nezaposlenih** pa Slovenija z 1,74 %, kar je za 0,2 odstotne točke več od povprečja EU-28, zaseda 9. mesto.

Tabela 13: Prispevki za socialno varnost kot delež BDP v letu 2012 glede na zavezanca za plačilo (v %)

	Delodajalci	Delojemalci	Samozaposleni in nezaposleni	Skupaj	Rang
Francija	11,57	4,15	1,32	17,04	1
Nizozemska	5,44	6,96	3,58	15,98	2
Češka	9,95	3,17	2,46	15,58	3
Nemčija	6,75	6,38	2,42	15,55	4
Slovenija	5,84	7,66	1,74	15,23	5

se nadaljuje

Tabela 13: Prispevki za socialno varnost kot delež BDP v letu 2012 glede na zavezanca za plačilo (v %) (nad.)

	Delodajalci	Delojemalci	Samozaposleni in nezaposleni	Skupaj	Rang
Avstrija	7,00	6,03	1,89	14,92	6
Belgija	8,89	4,39	1,35	14,64	7
Povprečje Evroobmočja (18 članic)	8,30	4,39	1,90	14,59	
Italija	9,30	2,40	1,84	13,54	8
Madžarska	7,72	5,08	0,44	13,23	9
Finska	9,17	2,98	0,97	13,12	10
Povprečje EU (28 članic)	7,31	3,91	1,53	12,75	
Slovaška	6,77	3,01	2,76	12,53	11
Poljska	4,94	4,86	2,46	12,27	12
Španija	8,41	1,73	1,83	11,97	13
Luksemburg	4,90	5,24	1,34	11,49	14
Estonija	10,59	0,79	0,10	11,49	15
Hrvaška	5,99	5,30	0,18	11,46	16
Litva	7,28	2,18	1,51	10,96	17
Grčija	4,78	4,55	1,49	10,82	18
Ciper	6,21	2,51	0,42	9,14	19
Portugalska	5,10	3,63	0,34	9,06	20
Romunija	5,69	2,87	0,28	8,84	21
Latvija	5,76	2,63	0,05	8,44	22
Bulgarija	4,24	2,46	0,51	7,21	23
Švedska	7,00	0,00	0,16	7,17	24
United Kingdom	3,88	2,63	0,16	6,67	25
Malta	2,77	2,74	0,54	6,05	26
Irska	3,06	1,14	0,18	4,38	27
Danska	0,04	0,87	0,00	0,91	28

Vir: Eurostat, 2016.

2.5 Trošarine

Trošarina je davek, ki se plačuje ob trošenju izdelkov in je namenjen predvsem financiranju države, šele v drugi vrsti se prek trošarin uresničujejo tudi druge politike (na primer zdravstvena itd.). Trošarina velja za fiskalno izredno pomemben davek, s katerim se običajno obdavčujejo izdelki, za katere je značilno, da jih načeloma ni mogoče nadomestiti z drugimi podobnimi izdelki in je povpraševanje po teh izdelkih relativno togo. Tako kot v državah EU tudi v Sloveniji trošarine temeljijo na naslednjih splošnih opredelitvah:

- da je to davek na porabo,
- da temelji na načelu “namembnega kraja”,

- da se pretežno plačuje v absolutnih zneskih (le v primeru cigaret in nekaterih alkoholnih pijač v % od davčne osnove),
- da dopušča odlog plačila, a pod restriktivnimi pogoji (trošarinsko dovoljenje, trošarinsko skladišče, trošarinski dokument, zavarovanje za izdelke na poti v višini 100 % trošarine).

Po Zakonu o trošarinah (Ur.l. RS, št. 97/10 – UPB, 48/12, 109/12 in 32/14) je trošarinski zavezanec proizvajalec ali uvoznik trošarinskih izdelkov. Plačnik trošarine je oseba, ki nezakonito proizvede, uvozi, hrani, prodaja ali kupi trošarinske izdelke, oseba, ki ima na zalogi trošarinske izdelke, za katere se spremeni višina trošarine, oproščeni uporabnik, ki nenamensko uporabi trošarinske izdelke, ter mali proizvajalec vina in žganja (fizična oseba, ki ima v lasti oziroma uporabi opremo in surovine za proizvodnjo vina in žganja).

V Sloveniji se je trošarinski sistem začel izvajati 1. 7. 1999. Sistem nadzora nad gibanjem in proizvodnjo trošarinskih izdelkov ter pobiranjem trošarin ureja ZTro s podzakonskimi akti. Z vstopom Slovenije v EU se je sistem nadgradil, tako da je usklajen s pravnim redom EU na področju harmoniziranih trošarin. Delež pobranih trošarin je za DDV najpomembnejša kategorija prihodkov državnega proračuna (Finančna uprava RS, 2016e).

Slovenski Zakon o trošarinah, ki temelji na vrsti direktiv, s katerimi se harmonizira sistem na ravni EU, uvaja obveznost plačevanja trošarin na trošarinske izdelke, ki so proizvedeni v Sloveniji, uvoženi ali vneseni iz držav EU in se na območju Republike Slovenije sprostijo v porabo. Med trošarinske izdelke se uvrščajo alkohol in alkoholne pijače, tobaki izdelki, energenti in električna energija. K alkoholu in alkoholnim pijačam spadajo: pivo, mirna in peneta vina ter druge fermentirane pijače, vmesne pijače in etilni alkohol. Tobaki izdelki so cigarete, cigare in cigarilosi ter tobak za kajenje. Trošarina se plačuje od električne energije in energentov, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (Čok et al., 2011).

Tabela14: Višine trošarin v Sloveniji

ALKOHOL IN ALKOHOLNE PIJAČE	
• pivo	10,00 EUR za 1% prostorninske vsebnosti alkohola na hl
• mirno, peneta vino, druge fermentirane pijače	0,00 EUR za hl
• vmesne pijače	100,00 EUR za hl
• etilni alkohol	1.000,00 EUR za 100 % prostorninske vrednosti alkohola na 1 hl etilnega alkohola
TOBAČNI IZDELKI	
Cigarete (določi vlada na osnovi drobnoprodajnih cen)	
• specifična trošarina:	najmanj 106 EUR za 1000 kosov cigaret iz razreda tehtane povprečne drobnoprodajne cene cigaret

se nadaljuje

Tabela 14: Višine trošarin v Sloveniji (nad.)

TOBAČNI IZDELKI	
Cigarete (določi vlada na osnovi drobnoprodajnih cen)	
• proporcionalna trošarina:	najmanj 57 %, od 1. januarja 2014 pa najmanj 60 % tehtane povprečne drobnoprodajne cene enega zavojčka cigaret, sproščenih v porabo
Cigare in cigarilosi	
• specifična trošarina:	0 EUR za 1000 kosov
• proporcionalna trošarina:	6 % od drobnoprodajne cene, vendar najmanj 40 EUR za 1000 kosov, 6 % od drobnoprodajne cene, vendar najmanj 40 EUR za 1000 kosov
Drobno rezan tobak	35 % od drobnoprodajne cene in 40 EUR za en kilogram, vendar najmanj 88 EUR za en kilogram
Preostali tobak za kajenje	40 EUR za en kilogram
ENERGENTI	
Motorni bencin iz tarifnih oznak 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45, 2710 11 49, 2710 11 51 in 2710 11 59 (za 1000 l)	
• letalski bencin	413,6371 EUR
• osvinčeni bencin z vsebnostjo svinca nad 0,013 g/l	413,6371 EUR
• neosvinčeni bencin z vsebnostjo svinca do 0,013 g/l in z oktanskim številom manj kot 98	490,00 EUR
• neosvinčeni bencin z vsebnostjo svinca do 0,013 g/l in z oktanskim številom 98 ali več	490,00 EUR
Plinsko olje iz tarifnih oznak od 2710 19 41 do 2710 19 49 (za 1000 l)	
• za pogonski namen	460,00 EUR
• za gorivo za ogrevanje	105,00 EUR
Utekočinjeni naftni plin iz tarifnih oznak 2711 12 11 do 2711 19 00 (za 1000 kg)	
• za pogonski namen	134,3682 EUR
• za gorivo za ogrevanje	0,00 EUR
Metan iz tarifne oznake 2711 29 00 (za 1000 kg)	
• za pogonski namen	134,3682 EUR
• za gorivo za ogrevanje	0,00 EUR
Zemeljski plin – tarifni oznaki 2711 11 00 in 2711 21 00 (za en kubični meter)	
• za pogonski namen	0,0981 EUR
• za gorivo za ogrevanje	0,0180 EUR
Kerozin iz tarifnih oznak 2710 19 21 in 2710 19 25 (za 1000 l)	
• za pogonski namen	296,7201 EUR
• gorivo za ogrevanje	20,8646 EUR
Kurilno olje iz tarifnih oznak od 2710 19 61 do 2710 19 69 in 2710 19 99 (za 1000 kg)	20,8646 EUR
Električna energija iz tarifne oznake 2716 (v megavatnih urah)	
• za neposlovno uporabo	3,05 EUR
• za poslovno uporabo	3,05 EUR

se nadaljuje

Tabela 14: Višine trošarin v Sloveniji (nad.)

Trda goriva iz tarifnih oznak 2701, 2702 in 2704 (v gigajoulih kalorične vrednosti)	0,30 EUR
Biogoriva	0,00 EUR

Vir: Zakon o trošarinah (Ur.l. RS, št. 97/10), 2010.

V letu 2014 se je iz naslova trošarin v državni proračun nateklo 1.569,9 milijona EUR, kar predstavlja 4,2 % BDP in nas med državami EU-28 uvršča na 3. mesto, takoj za Bolgarijo (4,8 %) in Estonijo (4,5 %). Na drugi strani trošarine predstavljajo najmanjši delež BDP v Luksemburgu, in sicer 0,2 %.

Tabela 15: Trošarine kot delež BDP (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Bolgarija	3,70	4,80	4,80	1,10	1
Estonija	3,41	4,30	4,5*	1,09	2
Slovenija	3,20	4,10	4,20	1,00	3
Hrvaška	4,00	3,70	4,00	0,00	4
Grčija	2,40	3,20	3,80	1,40	5
Ciper	3,00	2,80	3,60	0,60	6
Finska	3,50	3,40	3,60	0,10	7
Poljska	3,80	3,90	3,40	-0,40	8
Danska	3,30	3,40	3,30	0,00	9
Romunija	2,90	3,00	3,30	0,40	10
Latvija	3,10	3,60	3,20	0,10	11
Velika Britanija	3,10	3,30	3,20	0,10	12
Madžarska	3,30	3,30	3,10	-0,20	13
Italija	2,30	2,20	3,00	0,70	14
Malta	2,90	2,80	3,00	0,10	15
Litva	2,90	3,10	2,80	-0,10	16
Slovaška	2,80	2,90	2,70	-0,10	17
Povprečje EU (28 članic)	2,40	2,30	2,40	0,00	
Avstrija	2,40	2,30	2,30	-0,10	18
Češka	2,60	2,50	2,30	-0,30	19
Francija	2,20	2,10	2,30	0,10	20
Švedska	2,70	2,60	2,30	-0,40	21
Španija	2,20	2,20	2,20	0,00	22
Povprečje območja evra (19 članic)	2,10	2,00	2,10	0,00	
Portugalska	2,60	2,10	2,00	-0,60	23
Belgija	1,90	1,90	1,80	-0,10	24
Nemčija	2,20	1,90	1,60	-0,60	25

se nadaljuje

Tabela 15: Trošarine kot delež BDP (v %) (nad.)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Nizozemska	1,10	1,00	1,20	0,10	26
Irska	0,70	0,70	0,40	-0,30	27
Luksemburg	0,20	0,20	0,20	0,00	28

Legenda: *podatek za 2012.

Vir: Eurostat, 2016.

2.6 Okoljski davki

Okoljske dajatve so ekonomski instrumenti varstva okolja, katerih glavni namen je spodbujanje zmanjševanja obremenitev okolja z uporabo načela povzročitelj plača, po katerem se stroški, nastali s škodo, povzročeno okolju, vsaj delno vključujejo med proizvodne stroške. S podzakonskimi akti so določeni načini izračunavanja povzročene obremenitve okolja, ki se jo izrazi s tako imenovanimi enotami obremenitve za vsakega posameznega onesnaževalca, in višina dajatve za posamezno enoto obremenitve. Del dajatev pomeni proračunski vir, precejšnji delež pa je neposredno usmerjen v okoljske naložbe (Agencija RS za okolje, 2006).

Okoljski davki v BDP ne predstavljajo velikega deleža, je pa njihov pomen velik že zaradi trajnostnega razvoja.

2.6.1 Vrste okoljskih davkov

Okoljske dajatve ločimo na štiri kategorije. Njihove značilnosti so naslednje (Bukovnik, 2010):

- **Energijski davki** so davki na energijske proizvode, uporabljene za prevoz ali stacionarne namene. Najpomembnejša energijska proizvoda v transportu sta bencin in dizel. Energijski proizvodi za stacionarno rabo vključujejo kurilno olje, zemeljski plin, premog in električno energijo. Davki na CO₂ so vključeni k energijskim davkom.
- **Transportni davki oziroma davki na vozila** so povezani z lastništvom in uporabo motornih vozil. Transportni davki so lahko enkratni davki pri uvozu oziroma prodaji in ponavljajoči se davek, kot je letna cestna taksa oziroma povračilo za uporabo cest. Naziv »transportni« davki je lahko nekoliko zavajajoč, saj je njegov najpomembnejši del, kot so davki na bencin, dizel in druga transportna goriva, vključen pod energijske davke.
- **Davki na emisije** zajemajo davke na emisije v zrak in vodo, na odpadke in hrup. Izjema je CO₂-davek, ki je, kot smo že omenili, vključen med energijske davke.

- **Davki na izkoriščanje naravnih virov** – izkoriščanje neobnovljivih naravnih virov je negativno samo po sebi, lahko pa povzroči tudi okoljske probleme z onesnaževanjem in erozijo zemlje, zato tudi te davke štejemo med okoljske dajatve.

V Tabeli 16 so prikazani vsi okoljski davki kot delež BDP po državah EU.

Tabela 16: Okoljski davki kot delež BDP (v %)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Danska	4,92	4,04	4,08	-0,84	1
Slovenija	3,15	3,62	3,89	0,74	2
Hrvaška	3,85	3,66	3,86	0,01	3
Grčija	2,08	2,54	3,68	1,6	4
Italija	2,9	2,79	3,6	0,7	5
Nizozemska	3,56	3,53	3,36	-0,2	6
Ciper	3,34	2,8	3,08	-0,26	7
Malta	3,08	2,91	2,89	-0,19	8
Finska	2,97	2,68	2,88	-0,09	9
Bolgarija	2,9	2,79	2,73	-0,17	10
Estonija	2,27	2,93	2,67	0,4	11
Latvija	2,53	2,44	2,67	0,14	12
Madžarska	2,75	2,76	2,6	-0,15	13
Poljska	2,69	2,56	2,51	-0,18	14
Velika Britanija	2,38	2,53	2,48	0,1	15
Povprečje EU (28 članic)	2,51	2,37	2,46	-0,05	
Avstrija	2,59	2,35	2,43	-0,16	16
Irska	2,48	2,46	2,43	-0,05	17
Povprečje območja evra (19 članic)	2,46	2,28	2,42	-0,04	
Romunija	1,98	2,09	2,42	0,44	18
Portugalska	2,89	2,42	2,25	-0,64	19
Švedska	2,72	2,59	2,21	-0,51	20
Češka	2,48	2,29	2,12	-0,36	21
Belgija	2,45	2,21	2,05	-0,4	22
Francija	2	1,89	2,05	0,05	23
Nemčija	2,42	2,13	2	-0,42	24
Luksemburg	3	2,42	1,99	-1,01	25
Španija	1,9	1,63	1,85	-0,05	26
Slovaška	2,34	1,83	1,79	-0,55	27
Litva	2,29	1,83	1,7	-0,59	28

Vir: Eurostat, 2016.

Višina okoljskih dajatev kot delež BDP je v letu 2014 variirala med slabim in dobrima dvema %. Slovenija je pri tem s 3,89 % BDP zasedla drugo mesto, takoj za Dansko (4,08 % BDP), ki se že tradicionalno uvršča na prvo mesto.

V Sloveniji je med letoma 2005 in 2014 delež okoljskih davkov v BDP najbolj zrasel med vsemi članicami EU, in sicer za 0,74 odstotne točke, na 3,89 %. Na drugi strani je večina članic beležila znižanje deleža okoljskih dajatev v BDP.

V letu 2014 je tako delež okoljskih davkov za energijo znašal 3,1 % BDP, kar je največ med vsemi članicami. Davki na transport so znašali 0,46 % (18. mesto med EU-28), davki na onesnaževanje in rabo naravnih virov 0,42 % BDP (4. mesto med državami EU-28).

2.6.2 Implicitna davčna stopnja na energijo

Z implicitno davčno stopnjo na energijo označujemo razmerje med davčnimi prihodki iz obdavčitve energije in končno porabljeno energijo v določenem letu. Implicitna stopnja obdavčenosti energije je kazalec trajnostnega razvoja. Za takšen razvoj bi morala cena energije vključevati vse eksterne stroške, ki nastanejo pri njeni rabi. Takšna prava cena bi omogočila ravnanje subjektov in investicijske odločitve, s katerimi je možno doseganje trajnostnega razvoja. Slabost tega kazalca je v tem, da ima vsa raba energije, tako zelena kot fosilna enako težo. Navadno zaradi spodbujanja rabe obnovljiv virov ta ni ali je nizko obdavčena, kar pomeni, da lahko ima država, kjer je delež rabe obnovljivih virov velik, implicitno davčno stopnjo na energijo nižjo od države, ki rabi pretežno fosilna goriva (Urad RS za makroekonomske analize in razvoj, 2009).

Implicitna davčna stopnja je v Sloveniji v letu 2014 znašala 236,37 EUR/TON, s katero se je Slovenija med vsemi državami EU uvrstila na 8. mesto. Tudi pri tem kazalniku je bila na prvem mestu Danska (431,65 EUR/TON), najnižje pa se je uvrstila Bolgarija (104,18 EUR/TON).

V opazovanem obdobju, med letoma 2005 in 2014, je implicitna davčna stopnja v Sloveniji zrasla za 78,71 EUR/TON, kar je skoraj dvakrat več od povprečne rasti v državah EU-28. Višjo rast sta imeli v opazovanem obdobju zgolj Grčija (215,98 EUR/TON) in Italija (126,27 EUR/TON).

Tabela 17: Implicitna davčna stopnja na energijo (v EUR/TOE)

	2005	2010	2014	Sprememba 2005–2014	Rang
Danska	391,46	370,17	431,65	40,19	1
Italija	274,36	275,47	400,63	126,27	2
Grčija	134,6	220,54	350,58	215,98	3
Velika Britanija	215,87	236,61	271,83	55,96	4
Nizozemska	204,95	217,81	257,71	52,76	5
Ciper	175,21	182,8	252,8	77,59	6
Irska	165,08	209,79	250,38	85,3	7
Povprečje območja evra (19 članic)	201,04	200,67	241,99	40,95	
Slovenija	157,66	214,88	236,37	78,71	8
Francija	192,28	192,45	236,28	44	9
Povprečje EU (28 članic)	194,62	197,79	233,74	39,12	
Švedska	230,01	226,52	220,36	-9,65	10
Nemčija	226,39	211,7	218,77	-7,62	11
Malta	188,96	184,3	217,34	28,38	12
Španija	154,39	161,87	202,65	48,26	13
Luksemburg	226,29	205,1	200,78	-25,51	14
Portugalska	182,83	176,3	177,46	-5,37	15
Avstrija	170,85	163,57	175,4	4,55	16
Hrvaška	137	135,92	161,75	24,75	17
Finska	126,98	122,79	147,15	20,17	18
Estonija	99,85	130,35	143,64	43,79	19
Poljska	110,72	115,51	139,37	28,65	20
Česka	121,53	133,35	136,7	15,17	21
Romunija	81,1	98,95	136,4	55,3	22
Belgija	133,81	126,15	136,15	2,34	23
Madžarska	113,84	133,6	134,85	21,01	24
Latvija	95,96	87,08	111,91	15,95	25
Litva	99,68	103,35	108,58	8,9	26
Slovaška	96,63	93,28	107,65	11,02	27
Bolgarija	80,61	104,8	104,18	23,57	28

Vir: Eurostat, 2016.

SKLEP

Prva ugotovitev analize, predstavljene v tej diplomski nalogi, je, da so davki po državah EU precej različni, tako po kazalniku, kakšen delež določen davek predstavlja v razmerju do BDP, kakor tudi pri samih nominalnih stopnjah različnih davkov. Iz tega sledi sklep, da so davčni sistemi izjemno kompleksni, kar je po drugi strani razumljivo, saj smo že v uvodu ugotovili, da ne gre samo za zbiranje denarja za delovanje držav, ampak mnogo širše področje.

V uvodu je navedena teza, da je Slovenija ena najbolj obdavčenih držav na svetu, vendar analiza teze ni potrdila. Če vzamemo kazalec skupnih pobranih davkov glede na BDP, ta ne dosega niti evropskega povprečja, za državami z največjim deležem (Danska, Belgija in Francija) pa zaostajamo za več kot 10 odstotnih točk. Vendar trditev o visokih obdavčitvah Slovenije niso popolnoma brez temeljev, saj je zelo pomembno tudi, iz katerega naslova so davščine zbrane. Tako je namreč Slovenija v vrhu EU po deležu pobranih davkov v BDP pri prispevkih za socialno varnost, ki znašajo slabo polovico vseh pobranih davkov. Večji delež ima samo še Češka. Pri analizi prispevkov za socialno varnost je treba opozoriti, da je izjemno pomembno, kako hitro rastejo progresivne stopnje oziroma pri katerem znesku dosežemo najvišjo stopnjo. Pri tem je Slovenija zelo visoko, saj 50 % stopnjo dosežemo »že« pri 18.700 evrih. To v praksi pomeni, da že sorazmerno nizke plače hitro dosežejo najvišjo stopnjo prispevkov za socialno varnost.

Prav tako je Slovenija nadpovprečna pri pobranem davku na dodano vrednost, medtem ko ima nižji delež pobranih davkov pri davku od dohodka pravnih oseb samo Grčija.

Poleg tega tudi ne bi mogli več trditi, da smo še vedno priča veliki tendenci rasti davkov. Kljub temu da smo imeli v zadnjih letih hudo finančno in gospodarsko krizo, davčne stopnje niso občutno zrasle, celo nasprotno, na nekaterih področjih so se od leta 2005 znižale. Vse to nakazuje, da smo najverjetneje na pragu zgodovinskega obrata, da bomo torej z gospodarsko rastjo in nenehnim bojem za višjo konkurenco priča tendenci padanja davčnega bremena.

To neizpodbitno pomeni tudi zmanjševanje javnih izdatkov za različna področja, ki so bila do zdaj prvenstveno domena države, vendar pa nižji davki na drugi strani pomenijo tudi, da bodo imeli davčni zavezanci več razpoložljivega dohodka. Glede na dosedanje trende bo nižje davčno breme ugodno vplivalo na mednarodno konkurenčnost države, zato lahko z nižjimi davki pričakujemo višja mesta na lestvicah konkurenčnosti. Vendar ob tem velja še enkrat ponoviti opozorilo, da davki niso edini dejavnik konkurenčnosti gospodarstva oziroma dejavnik blaginje državljanov in državljanov.

VIRI IN LITERATURA

1. Agencija RS za okolje. (2006). *Okoljske dajatve za obremenjevanje okolja*. Najdeno 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://kazalci.arso.gov.si/?data=indicator&ind_id=42.
2. Bukovnik, M. (2010). *Ekologija*. Ljubljana: Zavod IRC.
3. Čok, M., Gabrijelčič, I., Prezelj, T., Sambt, J., & Slabe Erker, R. (2011). *Mednarodna primerjava davkov*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Eurostat. (2016). *Statistics explained*. Najdeno 1. maja na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Main_Page
5. Evropska komisija. (2013). *Boj proti davčnim goljufijam in utajam*. Najdeno 11. maja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sl.pdf
6. Evropska komisija. (2015). *Taxation trends in the European Union*. Najdeno 6. maja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf
7. Evropska komisija. (2016). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Najdeno 13. maja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
8. Finančna uprava RS. (2016a). *Davek na dodano vrednost*. Najdeno 22. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_ddv/
9. Finančna uprava RS. (2016b). *Davek od dohodkov pravnih oseb*. Najdeno 11. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_ddpo/
10. Finančna uprava RS. (2016c). *Letna odmera dohodnine*. Najdeno 6. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/letna_odmera_dohodnine/
11. Finančna uprava RS. (2016d). *Prispevki za socialno varnost*. Najdeno 11. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/prispevki_za_socialno_varnost/
12. Finančna uprava RS. (2016e). *Trošarine*. Najdeno 12. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.fu.gov.si/?id=62>
13. Kovač, M. (2010). *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
14. KPMG. (2016). *Corporate tax rates table*. Najdeno 18. maja 2016 na spletnem naslovu <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

15. Ministrstvo za finance RS. (2015a). *Prispevki za socialno varnost*. Brošura o plačevanju prispevkov za socialno varnost. Najdeno 20. maja 2016 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Prispevki_za_socialno_varnost/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Brosura_o_placevanju_prispevkov_za_socialno_varnost.pdf
16. Ministrstvo za finance RS. (2015b). *Prispevki za socialno varnost*. Plačevanje prispevkov za socialno varnost za zavarovance – družbenike. Najdeno 11. maja 2016 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Prispevki_za_socialno_varnost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Placevanje_prispevkov_za_socialno_varnost_za_zavarovance_-_druzbenike.pdf
17. Ministrstvo za finance RS. (2016). *Bilten javnih financ* (Letnik XVIII, št. 2). Najdeno 14. maja 2016 na spletnem naslovu
http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Bilten_javnih_financ/Februar_2016.pdf
18. Ojsteršek, M. (2009). *DDV v Evropski uniji*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
19. Pernek, F. (1999). *Finančno pravo in javne finance*. Maribor: Pravna fakulteta.
20. Pušnik, D. (2011). *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
21. Samuelson, P., & Nordhaus, W. (1998). *Economics*. New York: Irwin McGraw-Hill.
22. Urad RS za makroekonomske analize in razvoj. (2009). *Implicitna davčna stopnja na rabo energije*. Najdeno 18. maja 2016 na spletnem naslovu
http://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/publikacije/pr/2009/ml/5/5-ML-Implicitna_davcna_stopnja_2009_Vendramin_.pdf
23. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/11 – UPB, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15.
24. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/11 – UPB, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15.
25. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Uradni list RS* št. 24/06 – UPB, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10, 82/13.
26. Zakon o trošarinah. *Uradni list RS* št. 97/10 – UPB, 48/12, 109/12 in 32/14.
27. Žibert, F. (2001). *Uvod v finančno vedo in politiko*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.