



Župančičeva 3, p. p. 644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 63 00

F: 01 369 66 59

E: gp.mf@gov.si

www.mf.gov.si

PRILOGA 1 (spremni dopis – 1. del):

Številka: 429-221/2020/
Ljubljana, 25. 9. 2025
/
GENERALNI SEKRETARIAT VLADE REPUBLIKE SLOVENIJE <u>Gp.gs@gov.si</u>
ZADEVA: Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2023 – predlog za obravnavo na Vladi Republike Slovenije
1. Predlog sklepov vlade:
Na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18, 195/20 – odl. US, 18/23 – ZDU-10, 76/23, 24/25 – ZFisP-1 in 39/25) je Vlada Republike Slovenije na ... redni seji ... sprejela
S K L E P:
Vlada Republike Slovenije je sprejela Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2023 in ga pošlje Državnemu zboru Republike Slovenije.
Barbara Kolenko Helbl generalna sekretarka
Priloga:
– Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2023
Prejmejo:
– Državni zbor Republike Slovenije,
– Generalni sekretariat Vlade Republike Slovenije,
– Ministrstvo za finance Republike Slovenije,
– Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo.
2. Predlog za obravnavo predloga zakona po nujnem ali skrajšanem postopku v državnem zboru z obrazložitvijo razlogov:
(Navedite razloge, razen za predlog zakona o ratifikaciji mednarodne pogodbe, ki se obravnava po nujnem postopku – 169. člen Poslovnika državnega zbora.)
3.a Osebe, odgovorne za strokovno pripravo in usklajenost gradiva:
3.b Zunanji strokovnjaki, ki so sodelovali pri pripravi dela ali celotnega gradiva:

4. Predstavniki vlade, ki bodo sodelovali pri delu državnega zbora:		
– Klemen Boštjančič, minister za finance, – mag. Saša Jazbec, državna sekretarka, – Nikolina Prah, državna sekretarka, – Gordana Pipan, državna sekretarka, – mag. Katja Božič, državna sekretarka, – mag. Tina Humar, generalna direktorica Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, – Meta Šinkovec, vodja Sektorja za analize in koordinacijo davčne politike, – mag. Marko Potočnik, sekretar, – Boris Gramc, sekretar.		
5. Kratek povzetek gradiva:		
Poročilo o davčnih izdatkih, predloženo na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18, 195/20 – odl. US, 18/23 – ZDU-1O, 76/23, 24/25 – ZFisP-1 in 39/25), vključuje ocene zmanjšanja davčnih prihodkov na ravni različnih davkov. Poročilo vsebuje prikaz davčnih izdatkov po posameznih vrstah davkov skupaj z oceno vpliva na javnofinančne prihodke. Pomembno je redno, analitično in objektivno spremljati vse vrste davčnih izdatkov in s tem vplivati na upravičenost določenih davčnih izdatkov. Pogosto se namreč pokaže, da so davčni izdatki le nadomestilo za neposredna plačila iz proračuna, kar zmanjšuje javnofinančno preglednost. Glavne ugotovitve poročila so: – Obseg neposredno dodeljenih spodbud v obliki oprostitev in vračil davkov se povečuje, v letu 2023 se je znesek davčnih izdatkov povečal za 16 odstotkov glede na leto 2022 oziroma za 23 odstotkov glede na leto 2021. – Davčni izdatki so v letu 2023 znašali 3.297 mio evrov oziroma 5,1 odstotka bruto domačega proizvoda (BDP), kar je za desetinko odstotne točke več kot leto prej. – Največji izpad javnofinančnih prihodkov v obliki davčnih izdatkov pomenijo nižja stopnja pri davku na dodano vrednost (DDV) ter olajšave in oprostitve pri dohodnini, skupaj 4 odstotke BDP v letu 2023. – Največja skupina davčnega izdatka pri DDV je nižja stopnja za hrano in pijačo, ki pomeni 446 mio evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov v letu 2023. – Pri dohodnini največja dva davčna izdatka (neobdavčitev določenih dohodkov (20. do 34. člen Zdoh-2 in davčna oprostitve pri izplačilu regresa za letni) skupaj znižata javnofinančne prihodke za 640 mio evrov.		
6. Presoja posledic za:		
a)	javnofinančna sredstva nad 40.000 EUR v tekočem in naslednjih treh letih	DA/NE
b)	usklajenost slovenskega pravnega reda s pravnim redom Evropske unije	DA/NE
c)	administrativne posledice	DA/NE
č)	gospodarstvo, zlasti mala in srednja podjetja ter konkurenčnost podjetij	DA/NE
d)	okolje, vključno s prostorskimi in varstvenimi vidiki	DA/NE
e)	socialno področje	DA/NE
f)	dokumente razvojnega načrtovanja: – nacionalne dokumente razvojnega načrtovanja – razvojne politike na ravni programov po strukturi razvojne klasifikacije programskega proračuna – razvojne dokumente Evropske unije in mednarodnih organizacij	DA/NE
7.a Predstavitev ocene finančnih posledic nad 40.000 EUR:		
(Samo če izberete DA pod točko 6.a.)		

I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu				
	Tekoče leto (t)	t + 1	t + 2	t + 3
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) prihodkov državnega proračuna				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) prihodkov občinskih proračunov				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) odhodkov državnega proračuna				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) odhodkov občinskih proračunov				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) obveznosti za druga javnofinančna sredstva				
II. Finančne posledice za državni proračun				
II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:				
Ime proračunskega uporabnika	Šifra in naziv ukrepa, projekta	Šifra in naziv proračunske postavke	Znesek za tekoče leto (t)	Znesek za t + 1
SKUPAJ				
II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:				
Ime proračunskega uporabnika	Šifra in naziv ukrepa, projekta	Šifra in naziv proračunske postavke	Znesek za tekoče leto (t)	Znesek za t + 1
SKUPAJ				
II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:				
Novi prihodki	Znesek za tekoče leto (t)		Znesek za t + 1	
SKUPAJ				

OBRAZLOŽITEV:**I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu****II. Finančne posledice za državni proračun****II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:****II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:****II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:****7.b Predstavitev ocene finančnih posledic pod 40.000 EUR:****Kratka obrazložitev****8. Predstavitev sodelovanja z združenji občin:**

Vsebina predloženega gradiva (predpisa) vpliva na:

- pristojnosti občin,
- delovanje občin,
- financiranje občin.

DA/NE

Gradivo (predpis) je bilo poslano v mnenje:

- Skupnosti občin Slovenije SOS: DA/NE
- Združenju občin Slovenije ZOS: DA/NE
- Združenju mestnih občin Slovenije ZMOS: DA/NE

Predlogi in pripombe združenj so bili upoštevani:

- v celoti,
- večinoma,
- delno,
- niso bili upoštevani.

Bistveni predlogi in pripombe, ki niso bili upoštevani.

9. Predstavitev sodelovanja javnosti:

Gradivo je bilo predhodno objavljeno na spletni strani predlagatelja:

DA/NE

Če je odgovor NE, navedite, zakaj ni bilo objavljeno: Gre za poročilo Vlade Republike Slovenije o davčnih izdatkih, ki ga mora ta poslati Državnemu zboru Republike Slovenije, in ne za predlog predpisa Vlade Republike Slovenije, zato sodelovanje javnosti ni potrebno.

(Če je odgovor DA, navedite:

Datum objave:

V razpravo so bili vključeni:

- nevladne organizacije,
- predstavniki zainteresirane javnosti,
- predstavniki strokovne javnosti.

Mnenja, predlogi in pripombe z navedbo predlagateljev (imen in priimkov fizičnih oseb, ki niso poslovni subjekti, ne navajajte):

Upoštevani so bili:

- v celoti,
- večinoma,
- delno,

– niso bili upoštevani.

Bistvena mnenja, predlogi in pripombe, ki niso bili upoštevani, ter razlogi za neupoštevanje:

Poročilo je bilo dano

Javnost je bila vključena v pripravo gradiva v skladu z Zakonom o ..., kar je navedeno v predlogu predpisa.

10. Pri pripravi gradiva so bile upoštevane zahteve iz Resolucije o normativni dejavnosti:

DA/NE

11. Gradivo je uvrščeno v delovni program vlade:

DA/NE

Klemen Boštjančič
minister

POROČILO O DAVČNIH IZDATKIH V LETU 2023

POVZETEK

Poročilo o davčnih izdatkih, predloženo na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18, 195/20 – odl. US. 18/23 – ZDU-1O, 76/23, 24/25 – ZFisP-1 in 39/25), vključuje ocene zmanjšanja davčnih prihodkov na ravni različnih davkov.

Izraz davčni izdatki se uporablja za različne vrste davčnih spodbud in je opredeljen kot izguba davka v celotnih javnofinančnih prihodkih, do katere pride zaradi zmanjšanja zakonsko predpisane davčne obveznosti.

Poročilo je pomembno z vidika preglednosti izvajanja davčne politike. Zavedati se je treba, da davčni izdatki niso najbolj želeni instrument, saj lahko bistveno zmanjšujejo učinkovitost, preglednost, uspešnost, poštenost in enostavnost davčnega sistema, kar ogroža predvsem javnofinančno vzdržnost ter sprejemanje davčnega sistema kot pravičnega. Kljub temu je mogoče v nekaterih primerih z njihovo pravilno in predvsem previdno uporabo doseči posamezne cilje razmeroma učinkovito.

Poročilo vsebuje prikaz davčnih izdatkov po posameznih vrstah davkov, skupaj z oceno vpliva na javnofinančne prihodke. Pomembno je redno, analitično in objektivno spremljati vse vrste davčnih izdatkov ter tako vplivati na upravičenost nekaterih davčnih izdatkov. Pogosto se namreč pokaže, da so davčni izdatki le nadomestilo za neposredna plačila iz proračuna, kar zmanjšuje javnofinančno preglednost.

Glavne ugotovitve poročila so:

- Obseg neposredno dodeljenih spodbud v obliki oprostitev in vračil davkov se povečuje, v letu 2023 se je znesek davčnih izdatkov povečal za 16 odstotkov glede na leto 2022 oziroma za 23 odstotkov glede na leto 2021.
- Davčni izdatki so v letu 2023 znašali 3.291 mio evrov oziroma 5,1 odstotka bruto domačega proizvoda (BDP), kar je za desetinko odstotne točke več kot leto prej.
- Največji izpad javnofinančnih prihodkov v obliki davčnih izdatkov pomenijo nižja stopnja pri davku na dodano vrednost (DDV) ter olajšave in oprostitve pri dohodnini, skupaj 4 odstotke BDP v letu 2023.
- Največja skupina davčnega izdatka pri DDV je nižja stopnja za hrano in pijačo, ki pomeni 446 mio evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov v letu 2023.
- Pri dohodnini največja dva davčna izdatka (neobdavčitev določenih dohodkov (20. do 34. člen Zdoh-2 in davčna oprostitve pri izplačilu regresa za letni dopust) skupaj znižata javnofinančne prihodke za 640 mio evrov.

Poročilo se pripravlja za predprejšnje leto, ker je pomemben del podatkov, zbranih na podlagi davčnih obračunov oziroma odmer (predvsem davčni izdatki, ki se merijo v okviru dohodnine) in so osnova za oceno davčnih izdatkov, na voljo šele več kot leto dni po koncu koledarskega leta.

Opozorilo:

Opisi davčnih izdatkov v tem poročilu so namenjeni splošnemu razumevanju delovanja vsakega od davčnih ukrepov in ne nadomeščajo splošne zakonodaje ali predpisov. Ocene so narejene na podlagi podatkov odmere in obračunov oziroma podatkov o vračilih posameznih davkov za posamezno leto ob upoštevanju metode izgube prihodka. Pri tem opozarjamo, da se seštevek ukinitve posameznih davčnih izdatkov uporablja le kot groba ocena dodatnih prihodkov ob ukinitvi vseh davčnih izdatkov, saj pri tem niso upoštevani spremembe v obnašanju zavezancev in medsebojni vplivi hkrati izvedenih ukrepov.

1 UVOD

Dobro zasnovani sistem različnih davčnih spodbud lahko bistveno pripomore k doseganju višje ravni blaginje, gospodarske rasti in učinkovitosti socialne politike. Zaradi pomembnega vpliva davčnih spodbud, pozitivnih in negativnih, na ravnanje in odločanje ekonomskih subjektov sta potrebna njihovo nenehno spremljanje in prilagajanje.

V Republiki Sloveniji (v nadaljnjem besedilu tudi: Slovenija) veljajo številne davčne spodbude, zlasti v obliki različnih olajšav, oprostitev, nižjih stopenj oziroma drugih odstopanj od širše opredeljene davčne osnove, ki so del davčnega sistema. To pomeni, da davčne spodbude na eni strani posameznim zavezancem znižujejo njihove davčne obveznosti, medtem ko so lahko na drugi strani med pomembnimi vzroki za zmanjšanje proračunskih prihodkov.

Različnim davčnim spodbudam zato pravimo tudi davčni izdatki. Davčni izdatek je opredeljen kot izguba davka v celotnih javnofinančnih prihodkih, do katere pride zaradi zmanjšanja zakonsko predpisane davčne obveznosti in je posledica:

- *davčnega izvzetja*: zneski, izvzeti iz davčne osnove (v obliki vračil, oprostitev);
- *davčnih olajšav*: zneski, ki se odbijejo od davčne osnove pred odmero davka;
- *davčnih kreditov*: zneski, ki zmanjšujejo davčno obveznost;
- *nižje davčne stopnje*: znižana stopnja davka na izbrano skupino transakcij ali dohodkov oziroma za izbrano skupino davkoplačevalcev;
- *odloga plačila davka*: odlog plačila davčne obveznosti.

Čeprav je opredelitev davčnega izdatka med državami enaka, obstajajo pomembne razlike v podrobnostih, ki so povezane predvsem z različnimi metodološkimi načini njegovega ocenjevanja. Vsakršno ocenjevanje namreč pripelje »le« do bolj ali manj natančnega približka ocene izgube prihodkov. Najpogostejša in najpreprostejša metoda, ki jo uporablja večina držav, je *metoda izgube prihodkov*, pri kateri gre za oceno, koliko več davka bi država pobrala, če se izdatek ukine, ob predpostavki, da ostane obnašanje ekonomskih subjektov nespremenjeno. Tudi če takšna predpostavka ni najbolj realna, bi na drugi strani tudi ocenjeni odzivi ekonomskih subjektov temeljili le na napovedih in ocenah različnih ekonomskih modelov in tako ne bi privedli do natančnejših ocen. V vsakem primeru zato ocena davčnega izdatka ni (nujno) enaka višini dejanskih dodatnih prihodkov ob ukinitvi izdatka. Uporabljena metodologija je v skladu s splošnim razumevanjem, kako oceniti davčne izdatke, in jo uporablja tudi Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

Razlogi za čedalje več razprav o ocenjevanju in obsegu davčnih izdatkov so predvsem višji javnofinančni primanjkljaji po različnih gospodarskih krizah, ki so dokaj pogoste, čeprav so razlogi zanje zelo različni. Davčni izdatki, ki so bili v Sloveniji sprejeti v preteklosti, povečujejo javnofinančni primanjkljaj oziroma tveganje zanj.

Višina davčnih izdatkov je praviloma zelo močno povezana z višino davčnega bremena. Kjer so davčne stopnje visoke, so visoki tudi davčni izdatki. Če se poveča davčno breme (zaradi inflacije, gospodarske rasti, diskrecijske politike in podobno), se povečajo tudi davčni izdatki. Visoka splošna davčna obremenitev je tako običajno povezana s pogosto uporabo davčnih izdatkov. Če so davčna bremena visoka, so namreč davkoplačevalci bolj motivirani za iskanje in polno koriščenje olajšav, oprostitev in podobno, kakor če so nizka. Predvsem v obdobju po zadnji finančni krizi je veliko držav sprejelo davčne ukrepe, s katerimi so širili davčno osnovo (tudi z znižanjem ali odpravo določenih izdatkov) in znižali stopnjo davka. V času nadpovprečne inflacije pa so številne države dodajale nove in nove izjeme v sistem obdavčitve, kar v številnih primerih povečuje tako število davčnih izdatkov kot tudi njihovo vrednost.

Glavne lastnosti davčnih izdatkov niso enoznačne, saj lahko pripomorejo doseči posamezne cilje, a hkrati tudi pomenijo oddaljevanje od drugih ciljev. Najpomembnejše lastnosti so:

- lahko prispevajo k spodbujanju doseganja zastavljenih ciljev nedavčnih politik (na primer boj proti revščini, zmanjšanje dohodkovne neenakosti);
- v posameznem primeru se lahko izkažejo za najboljšo in najugodnejšo rešitev (na primer znižanje obremenitve dela);
- lahko vodijo do velikih znižanj proračunskih prihodkov (posameznim ciljnim skupinam zmanjšujejo davčno obveznost);
- ni nujno, da so učinkoviti (tj. ne vodijo nujno v želene odločitve ekonomskih subjektov, na primer v več dejanskih aktivnosti, raziskav in razvoja);
- zaradi oženja davčne osnove pogosto vodijo do višjih davčnih stopenj, ki bremenijo vse subjekte, še posebej tiste, ki ne morejo izkoristiti ugodnosti posameznih davčnih izdatkov;
- spodbujajo neželjeno vedenje gospodarskih subjektov (na primer davčno izogibanje), izkrivljajo delovanje enotnega trga in zmanjšujejo preglednost;
- lahko so tudi neposredni vir dodatnih javnofinančnih prihodkov, če se ukinejo ob primernem času, a večinoma je ukinitve zelo nepriljubljena in zato redko izvedena.

Razlogi za široko uporabo davčnih izdatkov so največkrat želja posameznih proračunskih uporabnikov (na primer ministrstev), da svoje politike uresničujejo tako, da ne bremenijo neposredno svojih proračunskih postavk, temveč znižujejo davčne prihodke. S tem breme prenesejo na vse proračunske uporabnike, ne da bi ti lahko sodelovali pri odločanju o prednostnih področjih proračuna; davčni izdatki namreč nastanejo, preden se začne proces priprave proračuna, saj so posredno zajeti v (nižjih) prihodkih proračuna. Če ti proračunski uporabniki ne morejo ali ne želijo sprejeti tega bremena oziroma znižanja izdatkov, se to odrazi v splošnem zvišanju davčnega bremena za vse zavezanke, največkrat z višjo davčno stopnjo ali novo obliko davkov.

2 ANALIZA DAVČNIH IZDATKOV V SLOVENIJI

Najprej poudarjamo, da je končni znesek izgube prihodka ocenjen kot skupni seštevek davčnih izdatkov v okviru posamezne vrste davka. Analizirali smo po prihodkih štiri največje vrste davkov in davek na motorna vozila ter z njimi povezane davčne izdatke. Ocena izgube prihodkov po posameznih izdatkih ne pomeni nujno, da bi njihova ukinitve pomenila takšen znesek dodatnih prihodkov, saj je treba pri tem upoštevati tudi spremembe v obnašanju zavezancev in medsebojni vpliv kombinacije različnih ukrepov.

Preglednica 1: Prihodki po posameznih glavnih oziroma izbranih vrstah davkov v obdobju 2021–2023, v mio evrov in odstotku BDP

	2021		2022		2023	
	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP
DAVČNI PRIHODKI	18.786	36,1 %	20.557	36,1 %	21.977	34,4 %
Dohodnina	2.439	4,7 %	2.516	4,4 %	2.741	4,3 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	1.245	2,4 %	1.310	2,3 %	1.475	2,3 %
Trošarine	1.502	2,9 %	1.543	2,7 %	1.654	2,6 %
Davek na dodano vrednost	4.231	8,1 %	4.747	8,3 %	5.147	8,0 %
Davki od prometa motornih vozil	14	0,0 %	18	0,0 %	21	0,0 %
Bruto domači proizvod	52.023		56.909		63.951	

Viri: Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: SURS), Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: FURS), Ministrstvo za finance Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: MF).

Preglednica 2: Davčni izdatki v obdobju 2021–2023 po posameznih glavnih in izbranih vrstah davkov, v mio evrov

VRSTA DAVKA	Znesek davčnih izdatkov – skupaj			Davčni izdatki v celotnih davčnih prihodkih			Davčni izdatki kot % BDP		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Dohodnina	1.194	1.246	1.497	6,4 %	6,1 %	6,8 %	2,30 %	2,19 %	2,34 %
Davek od dohodka iz dejavnosti	23	32	34	0,1 %	0,2 %	0,2 %	0,04 %	0,06 %	0,05 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	347	383	491	1,8 %	1,9 %	2,2 %	0,67 %	0,67 %	0,77 %
Trošarine	187	131	182	1,0 %	0,6 %	0,8 %	0,36 %	0,23 %	0,28 %
Davek na dodano vrednost	916	1.047	1.087	4,9 %	5,1 %	4,9 %	1,76 %	1,84 %	1,70 %
Davki od prometa motornih vozil	0,1	0,2	0,2	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
SKUPAJ	2.668	2.839	3.291	14,2 %	13,8 %	15,0 %	5,13 %	4,99 %	5,15 %

Viri: Lastni preračuni MF, podatki FURS iz obračunov oziroma odmer posameznega davka.

V nadaljevanju so podrobneje analizirani davčni izdatki po posameznih glavnih vrstah davkov na podlagi podatkov davčnih obračunov in odmer FURS ter podatkov SURS, oboje za obdobje 2021–2023.

2.1 Dohodnina

Sistem obdavčitve dohodkov fizičnih oseb je določen z Zakonom o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 85/14 – ZUJF-B, 23/15, 55/15, 102/15 – ZUJF-E, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22, 131/23 – ZORZFS, 104/24, 22/25 – ZZZRO-1 in 40/25 – ZINR; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2).

Zavezanec za dohodnino je fizična oseba ne glede na starost, ki prejme obdavčene dohodke, dosežene v posameznem letu. V skladu z zakonom so bile v letu 2023 zavezancu lahko priznane te olajšave:

- splošna olajšava;
- dodatna splošna olajšava za zavezance do določene višine skupnih dohodkov;
- za invalida s 100-odstotno telesno okvaro;
- študentska olajšava, namenjena rezidentu, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta;
- za vzdrževanega otroka;
- za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana (kot so zakonec, posvojenec, vnuk in podobno);
- za otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo;
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti;
- za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanje in pomoči;
- za prejemnike dohodka iz delovnega razmerja do dopolnjenega 29. leta starosti.

Splošne olajšave ne štejemo med davčne izdatke, ker gre za olajšavo, ki jo običajno uveljavijo vsi zavezanci in zato ne povzroča razlikovanja med zavezanci.

Pomembni davčni izdatki so poleg davčnih olajšav tudi različne oprostitve, kot so oprostitve plačila dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah do 1.000 evrov, dohodki, od katerih se ne plača dohodnina v skladu z 20. do 34. členom ZDoh-2, dohodki, od katerih se ne plača dohodnina v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, in tako dalje.

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v obdobju 2021–2023

	2021	2022	2023
Število zavezancev	1.549.617	1.562.779	1.569.171
Dohodek (mio evrov)	27.099	28.998	31.484
Davčna osnova (mio evrov)	12.835	13.184	13.822
Dohodnina (mio evrov)	2.439	2.516	2.741
Dohodek na zavezanca (evrov /zav.)	17.487	18.555	20.064
Dohodnina na zavezanca (evrov /zav.)	1.574	1.610	1.747
Povprečna dohodninska stopnja	19,0 %	19,1 %	19,8 %

Viri: Odmera dohodnine za leta 2021–2023, FURS, lastni preračuni MF.

V letu 2023 je imelo v skladu z ZDoh-2 obdavčljive dohodke 1.569.171 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z odmero dohodnine za leto 2022 se je število zavezancev povečalo za 0,4 odstotka, odmerjena dohodnina pa je bila v letu 2023 višja za 225 mio evrov oziroma 8,9 odstotka.

Dohodek na zavezanca se je v letu 2023 glede na 2022 povečal za 8,1 odstotka oziroma dobrih 1.500 evrov, dohodnina na zavezanca pa za 8,5 odstotka oziroma 137 evrov. Povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo, se je zvišala za 0,7 odstotne točke.

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v obdobju 2021–2023, zneski so v mio evrih

	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Vsi dohodki, od katerih se ne plača dohodnina v skladu z zakonom (20. do 34. člen Zdoh-2)	534.813	571.474	605.272	199,7	205,2	322,0
Izvzem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust	821.330	840.203	848.404	255,7	271,8	317,7
Olajšava za vzdrževane otroke	326.218	326.041	325.396	270,2	278,0	298,3
Dodatna splošna olajšava	700.254	643.539	722.118	305,7	252,8	294,0
Izvzem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	309.251	358.683	363.464	57,0	82,2	79,7
Olajšava za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti		295.318	305.146		45,3	46,8
Posebna osebna olajšava za študente	88.122	95.823	97.446	24,3	28,1	30,7
Posebna osebna olajšava za mlade do 29. leta			124.644			27,4
Olajšava za vzdrževane družinske člane	45.534	41.585	38.643	21,3	20,8	20,8
Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo	9.322	9.840	10.431	13,6	14,8	15,4
Neobdavčeni znesek obresti do 1.000 evrov	336.089	332.175	350.809	3,0	2,3	9,6
Znižanje stopnje dohodnine od kapitalskih dobičkov po petih letih	5.641	10.005	9.198	20,0	16,7	8,8
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	57.559	57.795	57.483	8,3	8,4	8,4
Olajšava za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanje in pomoči		27.867	25.216		8,9	8,1
Znižanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin po petih letih	7.410	6.364	5.170	11,7	5,8	4,7
Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro	3.457	3.683	4.040	2,2	2,4	2,6
Skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do najmanj 200 evrov, od katerega se ne plača dohodnina	443.277	387.999	365.922	1,7	2,2	2,1
SKUPAJ				1.194	1.246	1.497

Viri: Odmere dohodnine za leto 2021–2023, FURS, lastni izračuni MF.

V letu 2023 je največji delež davčnega izdatka pomenil učinek neobdavčitve dohodkov, od katerih se ne plača dohodnina v skladu z zakonom (20. do 34. člen Zdoh-2). Povečanje zneska na 322 mio evrov in števila zavezancev te kategorije je predvsem posledica vključitve novih vrst dohodkov od katerih se ne plača dohodnina. Med novimi sta najpomembnejša dohodek iz življenjskega zavarovanja, pri katerem nastane pravica zahtevati izplačilo zavarovalne vsote po preteku desetih let od dneva sklenitve pogodbe o življenjskem zavarovanju in dohodek javnega uslužbenca in funkcionarja, napotenega na delo v tujino.

Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust, ki ga je izkoristilo 848.404 zavezancev za dohodnino v skupnem znesku 318 mio evrov je bil drugi najvišji davčni izdatek v okviru dohodnine. 325.396 zavezancev je uveljavljalo olajšavo za vzdrževane otroke, katere davčni izdatek je znašal 298 mio evrov. Dodatna splošna olajšava, ki je bila pri dohodnini največji davčni izdatek v letih od 2016 do 2021, je bila v letu 2023 šele četrti največji davčni izdatek pri dohodnini z 294 mio evrov. Splošne davčne olajšave ne štejemo med davčne izdatke, saj jo lahko uveljavljajo vsi zavezanci za dohodnino.¹

V letu 2023 je bilo izplačanega za 1.346 mio evrov regresa za letni dopust, oproščenega dohodnine in prispevkov za socialno varnost, kar je za 19 odstotkov več kot v letu prej in je predvsem posledica zvišanja minimalne plače, ki določa minimalno višino regresa, ter višje zaposlenosti. Ocenjujemo, da je v letu 2023 izdatek pomenil za približno 318 mio evrov nižje javnofinančne prihodke iz naslova dohodnine, kar je drugi največji izdatek pri dohodnini. Pri tem nismo upoštevali, da je davčni izdatek pri izplačilu regresa tudi oprostitvev plačila prispevkov za socialno varnost (tako za delodajalce kot tudi delojemalce), saj v tem poročilu ti niso zajeti. Če zanemarimo to dejstvo in upoštevamo, da se ob polni obdavčitvi strošek izplačanega regresa za delodajalce ne bi spremenil, ocenjujemo, da bi bil celotni davčni izdatek oprostitve dohodnine in prispevkov za socialno varnost regresa za letni dopust 665 mio evrov.

V letu 2023 je bila k davčnim izdatkom dodana posebna osebna olajšava za mlade do 29. leta. Uveljavilo jo je 124.644 zavezancev in znižalo davčno obveznost za 27,4 mio evrov. Dodajanje novih davčnih olajšav ne prispeva k večji preglednosti davčnega sistema.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki in jih zato lahko ocenimo, je 1.97 mio evrov za leto 2023. Od tega 725 mio evrov znaša učinek olajšav, ki so upoštevane v letni odmeri dohodnine (brez splošne olajšave), učinek drugih davčnih izdatkov fizičnih oseb, ki niso zajeti v odmeri dohodnine (na primer pomoči, subvencije, odškodnine, štipendije in drugo kot tudi izdatki, povezani z dohodki iz kapitala in oprostitve), pa je 772 mio evrov.

Višine davčnega izdatka zaradi oprostitve dohodnine od prodaje nepremičnine v primeru, da zavezanec v njej prebiva vsaj tri leta, ne moremo oceniti, saj od leta 2021 nimamo več primernih podatkov za njegovo oceno. V letu 2020 je ta davčni izdatek znašal 23 mio evrov.

V okviru dohodkov iz delovnega razmerja prejemajo zavezanci poleg dohodkov, ki se vštevajo v davčno osnovo, tudi dohodke, ki so iz davčne osnove izvzeti, kamor spadajo tudi vsa povračila stroškov, povezana z delom. To so poleg že navedenega regresa za letni dopust in dela dohodka iz naslova poslovne uspešnosti še povračilo za prehrano med delom, prevoz na delo in z dela, dnevnice, prevoz na službenem potovanju, jubilejna nagrada, odpravnina ob upokojitvi in drugi. Zneski povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja se do višine dohodka, ki je določena z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, ne vštevajo v davčno osnovo. Po podatkih iz obračunov davčnih odtegljajev za leto 2023 so dohodki povračil stroškov do uredbe znašali skupno približno 2.757 mio evrov. Pri tem so največji del povračila stroškov prehrane med delom ter stroškov prevoza na delo in z dela (1.885 mio evrov). Če za izplačila ne bi veljalo, da se od njih ne plača dohodnina, bi bili javnofinančni prihodki iz naslova dohodnine višji za okoli 700 mio evrov, če pa bi od teh dohodkov obračunali tudi vse prispevke za socialno varnost delodajalca in delojemalca, bi se javnofinančni prihodki (dohodnina in socialni prispevki) lahko zvišali na približno 1,3 milijarde evrov. Vendar tega zneska ni smiselno razumeti kot izgubljeni javnofinančni prihodek, ampak kot način, kako bi lahko drugače razporedili davčno breme med zavezanci.

¹ Podrobnejši podatki so na voljo v poročilu Osnovni statistični podatki iz odločb odmere dohodnine za leto 2023, str. 15–18 (<https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Davcni-direktorat/DOKUMENTI/Osnovni-statisticni-podatki-iz-odlocb-odmere-dohodnine-za-leto-2023.pdf>).

2.2 Dohodnina od dohodkov iz dejavnosti

V skladu z ZDoh-2 se za dohodek iz dejavnosti šteje dohodek, dosežen z opravljanjem vsake podjetniške, kmetijske, gozdarske, poklicne ali druge neodvisne samostojne dejavnosti. Bistvena dejavnika, na katerih temelji opredelitev dohodka iz dejavnosti, sta, da se dejavnost opravlja trajno (o opravljanju dejavnosti ne moremo govoriti, kadar gre za enkratni ali občasni posel) in neodvisno oziroma samostojno (zavezanci opravljajo dejavnost za svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost ter za obveznosti iz opravljanja dejavnosti jamčijo z vsem svojim premoženjem).

Določanje davčne osnove in davčnih olajšav za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, je v ZDoh-2 v načelu vezano na rešitve v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP, 12/24 in 100/24; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2). Upoštevano je izhodišče, da je predmetna fizična oseba tudi gospodarski subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost na trgu, in je z vidika enake obravnave gospodarskih subjektov primerno, da je z vidika davčne osnove in priznavanja davčnih olajšav, vezanih na dejavnost, izenačena z drugimi gospodarskimi subjekti, ki so pravne osebe, razen v delih, ko to ni mogoče zaradi razlik, ki izhajajo iz statusa fizične osebe. Veljavne davčne olajšave za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, so tako po vsebini in velikosti izenačene z davčnimi olajšavami za pravne osebe.

Tako lahko v skladu z določbami ZDoh-2 zavezanci uveljavljajo davčne olajšave, ki jim zmanjšujejo davčno osnovo, in sicer lahko zavezanec zmanjša svojo davčno obveznost z uveljavljanjem olajšav:

- za investiranje;
- za vlaganje v raziskave in razvoj;
- za vlaganje v digitalni in zeleni prehod;
- za zaposlovanje;
- za zaposlovanje invalidov;
- za zavezanca invalida;
- za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- za donacije in izplačila političnim strankam ter
- posebna osebna olajšava za zavezanca, ki samostojno opravlja specializirani poklic na področju kulturne dejavnosti, novinarski poklic oziroma poklic samostojnega športnika.

Poleg navedenega lahko zavezanci zmanjšujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar pomeni ugodnost, ki jo prav tako lahko štejemo za obliko davčnega izdatka. Od leta 2020 skupna višina uveljavljanih zgoraj navedenih davčnih olajšav skupaj z zmanjšanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

Za davčni izdatek lahko štejemo tudi ugodnost, ki omogoča zavezancem, da svojo davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (v nadaljevanju to skupino zavezancev imenujemo »normiranci«). To je še posebej ugodno za zavezance z dejanskimi odhodki, ki so precej nižji od 80 odstotkov prihodkov, kar je pogosto v delovno intenzivnih panogah. Ker zavezancem za davčne namene ni treba poročati o dejanskih odhodkih, izračun velikosti tega izdatka ni mogoč.

Preglednica 5: Osnovni obračunski podatki dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje 2021–2023

Postavka	Število obračunov z izpolnjenim poljem			Skupni znesek v mio evrih		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Št. predloženih obračunov DDD	130.412	139.408	145.938			
od tega normiranci	71.001	80.536	85.775			
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	124.595	133.201	139.140	7.751,9	9.084,5	9.491,6
od tega normiranci	67.181	76.436	81.087	1.781,3	2.224,1	2.260,5
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	125.829	134.403	140.340	6.911,0	8.013,3	8.090,2
DAVČNA OSNOVA	111.235	124.613	130.975	920,7	1.129,4	1.459,1
od tega normiranci	67.167	76.433	81.073	415,9	522,1	789,9
DAVČNA IZGUBA	14.617	9.851	9.414	77,3	56,3	55,7
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	17.473	19.561	19.812	83,4	110,5	115,0
OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni)	111.215	124.600	130.959	837,3	1.018,9	1.344,1
od tega normiranci	67.167	76.433	81.073	415,9	522,1	789,9
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	24.035	25.885	26.966	265,3	299,0	328,2
DAVČNA OBVEZNOST	91.074	102.188	107.871	150,7	179,1	241,2
od tega normiranci	67.104	76.376	81.001	83,0	104,3	157,8
Efektivna davčna stopnja				16,4 %	15,9 %	16,5 %
Povprečna davčna stopnja brez normirancev				25,5 %	25,0 %	25,4 %

Viri: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodkov iz dejavnosti, FURS in lastni preračuni MF.

V letu 2023 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 145.938 davčnih obračunov, od tega je bilo 85.775 obračunov normirancev. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 130.975 zavezancev. Če izločimo normirance, je od 49.902 zavezancev s pozitivno davčno osnovo 19.812 uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 115 mio evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v obdobju 2021–2023, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Olajšava za investiranje po 66.a členu Zdoh-2	11.344	12.067	12.207	17,76	24,67	26,04
Pokrivanje izgube	5.224	6.508	5.827	3,42	4,83	3,96
Olajšava za zaposlovanje invalidov	460	478	508	0,95	1,04	1,17
Olajšava za zaposlovanje	42	173	305	0,05	0,22	0,84
Olajšava za zavezanca invalida	452	512	541	0,37	0,44	0,56
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	3.889	4.097	4.844	0,24	0,32	0,44
Olajšava za vlaganje v digitalni in zeleni prehod po 65.a členu ZDoh-2		59	72		0,17	0,25
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu ter podobno	577	923	1.053	0,04	0,11	0,12
Posebna osebna olajšava	264	300	288	0,11	0,13	0,12
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 61. člena Zdoh-2	4	4	6	0,14	0,09	0,09
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	204	185	182	0,09	0,09	0,09
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	155	151	168	0,02	0,03	0,04
Olajšava za donacije – izplačila, namenjena odpravi posledic epidemije, in plačila za odpravo posledic poplav		3	81		0,00	0,01
Olajšava za donacije – izplačila izvajalcem programa vrhunškega športa za vlaganja v vrhunski šport		8	9		0,00	0,01
SKUPAJ				23,2	32,1	33,7

Viri: Obračun akontacije dohodnine od dohodkov iz dejavnosti, FURS in lastni preračuni MF.

Skupni znesek davčnih izdatkov na področju obdavčitve dohodka iz dejavnosti za leto 2023 je znašal 33,7 mio evrov, kar je za pet odstotkov več kot v letu 2022. Glavni vir zvišanja glede na leto 2022 je bilo povečanje investicijskih vlaganj, saj davčni izdatek, povezan z olajšavo za investiranje, že več let pomeni od 75 do 80 odstotkov celotnega davčnega izdatka pri dohodnini od dohodkov iz dejavnosti.

V letu 2022 so začele veljati tudi spremenjene olajšave za donacije, ki vključujejo tudi izplačila izvajalcem programa vrhunškega športa za vlaganja v vrhunski šport, in izplačila, namenjena odpravi posledic epidemije. Celotni znesek uveljavljene olajšave za vlaganja v vrhunski šport so v prvem letu, tj. v letu 2022, znašala dobrih 6.000 evrov, v drugem letu pa nekaj manj kot 24.000 evrov, ko je to olajšavo uveljavilo devet zavezancev. Skupni znesek znižanja davčne obveznosti je tako znašal slabih osem tisoč evrov v letu 2023 oziroma le dva tisoč evrov leto prej. Izdatek navajamo kot primer davčne spodbude, ki je dosegla izredno malo zavezancev, poleg tega pa je bil tudi znesek davčne ugodnosti

nizek. Davčne spodbude običajno niso primerne za zelo majhno število zavezancev ali majhne skupne ugodnosti.

Leto 2020 je bilo prvo leto, ko je število normirancev preseglo število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, v letu 2023 pa je število normirancev že za 43 odstotkov preseglo število zavezancev, ki so ugotavljali svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. V letu 2023 se je število normirancev glede na prejšnje leto povečalo še za 6,5 odstotka, in sicer kljub spremembam Zakona o dohodnini, ki so zmanjšale ugodnosti pri določanju davčne osnove in višino normiranih odhodkov vezale na vključenost v obvezno socialno zavarovanje. Tisti normiranci, ki so svoje prihodke iz tega naslova pridobivali kot zavarovanci na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve (najmanj devet mesecev), so lahko uveljavljali višje normirane stroške kot t. i. popoldanski normiranci. Ob sprejemanju sprememb je bilo ocenjeno, da se bodo prihodki iz naslova dohodnine zaradi teh sprememb zvišali za okoli 30 odstotkov oziroma dobrih 30 mio evrov.

Kot že zapisano, bi k davčnim izdatkom lahko šteli tudi ugodnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Za izračun učinka te ugodnosti bi morali poznati dejanske zneske davčnih odhodkov teh zavezancev, ki pa jih večina zavezancev niti ne evidentira. Tako lahko ob upoštevanju predpostavk učinek ocenimo le okvirno. Za leto 2022 smo ocenili, da normirancem taka ureditev omogoča zmanjšanje obveznosti za eno tretjino,² kar bi pomenilo, da je davčni izdatek znašal približno 52 mio evrov. Ker se je v letu 2023 kljub zmanjšanju davčnih ugodnosti število normirancev še povečalo, davčno priznani prihodki pa so ostali približno na enaki ravni, menimo, da je bila ocena za leto 2022 podcenjena. Že navedene spremembe za leto 2023 so zmanjšale davčno ugodnost, a je bila po naši oceni v letu 2023 še vedno sorazmerno velika. Ob predpostavki, da je povprečni normiranec plačal za 20 odstotkov nižjo dohodnino, kot bi jo, če bi davčno osnovo izračunaval na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, znaša davčni izdatek zaradi sistema normirancev v letu 2023 okoli 40 mio evrov.

2.3 Davek od dohodkov pravnih oseb

Sistem obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb ureja ZDDPO-2. Davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: DDPO) se uvršča med neposredne davke, zavezanci za davek so pravne osebe domačega prava (razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti), pravne osebe tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb, vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in niso zavezanci za dohodnino.

Zmanjšanje davčne osnove za uveljavljanje davčnih olajšav je bilo v obravnavanem obdobju 2021–2023 mogoče za te namene:

- vlaganje v raziskave in razvoj;
- investiranje;
- pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem (v skladu z 31. členom Zakona o udeležbi delavcev pri dobičku; v nadaljnjem besedilu: ZUDDob);
- zaposlovanje oseb iz posebej opredeljenih skupin starosti ali poklicev;
- zaposlovanje invalidov;
- vlaganje v digitalni in zeleni prehod;
- donacije;
- za prejete obresti od vrednostnih papirjev Republike Slovenije in občin;
- izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju ter
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

Poleg navedenega lahko zavezanci znižujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar je ugodnost, ki jo prav tako lahko štejemo za obliko davčnega izdatka. Od leta 2020 skupna

² Gre za grobo strokovno oceno ugodnosti, ki jo prinaša ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Ker tem zavezancem ni treba voditi evidence o dejanskih odhodkih, natančni izračun ni mogoč.

višina uveljavljanih davčnih olajšav, navedenih v prejšnjem odstavku, skupaj z znižanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

Preglednica 7: Obračunski podatki DDPO za obdobje 2021–2023

Postavka	Število obračunov z izpolnjenim poljem			Skupni znesek v mio evrov		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Št. predloženih obračunov DDPO	107.545	108.643	109.733			
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	80.512	82.505	83.984	128.909	156.774	158.173
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	87.417	89.110	90.463	121.960	149.913	149.555
DAVČNA OSNOVA	56.428	58.723	59.952	8.386	8.916	10.359
DAVČNA IZGUBA	29.657	29.070	29.192	1.307	1.737	1.452
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove	39.661	41.170	42.181	1.826	2.015	2.583
OSNOVA ZA DAVEK	56.428	58.723	59.952	6.560	6.901	7.776
DAVEK	56.403	58.696	59.925	1.245	1.310	1.475
DAVČNA OBVEZNOST	56.390	58.677	59.903	1.240	1.304	1.467
Zakonsko določena stopnja davka				19%	19%	19%
Efektivna davčna stopnja				14,8%	14,7%	14,2%

Viri: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

V letu 2023 so zavezanci za DDPO oddali 109.733 davčnih obračunov, v katerih je dobra polovica zavezancev (59.952) pripoznala pozitivno davčno osnovo v višini 10.359 mio evrov. 70 odstotkov (42.181) teh zavezancev je uveljavljalo znižanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 2.583 mio evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve s statutarne 19 odstotkov na efektivnih 14,2 odstotka.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v obdobju 2021–2023, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Olajšava za investiranje po 55.a členu ZDDPO	25.124	25.934	26.409	157,19	175,79	182,96
Pokrivanje izgube	17.390	17.627	17.387	84,72	89,50	170,75
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena ZDDPO	507	491	485	55,35	55,53	58,57
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.283	2.242	2.323	23,31	23,03	25,46
Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.634	3.593	3.607	20,30	19,74	20,94
Olajšava za zaposlovanje oseb iz posebej opredeljenih skupin starosti ali poklicev	123	870	1.317	0,11	5,01	11,59
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	10.508	11.203	11.888	4,83	7,16	9,59
Olajšava za vlaganje v digitalni in zeleni prehod po 55.c členu ZDDPO-2		437	673		3,97	5,63
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom in podobno	1.724	2.486	3.191	0,50	2,03	2,59
Olajšava za donacije – izplačila, namenjena odpravi posledic epidemije v skladu z 62.a členom ZIUZEOP			252			1,60
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	972	1.064	1.109	0,41	0,46	0,68
Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	18	19	16	0,42	0,51	0,23
Olajšava za donacije – izplačila izvajalcem programa vrhunškega športa za vlaganje v vrhunski šport, opredeljenim z zakonom, ki ureja šport (druga alineja drugega odstavka 59. člena ZDDPO-2)		67	76		0,09	0,10
Znižanje davčne osnove za prejete obresti od kratk. in dolg. vr. pap. RS in občin	9	15	7	0,01	0,06	0,01
SKUPAJ				347,2	382,9	490,7

Viri: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

Skupni znesek vseh davčnih izdatkov za leto 2023 je 491 mio evrov in je za 28 odstotkov oziroma 108 mio evrov višji kakor v letu 2022. Glavni razlog za rast je povišanje davčne osnove, kar je zavezancem z izgubami v prejšnjih letih omogočalo uveljavljanje višjega znižanja davčne osnove kot v prejšnjih letih.

Največji del davčnega izdatka v letu 2023 se nanaša na olajšavo za investiranje, 183 mio evrov, sledi ugodnost znižanja davčne osnove za pokrivanje izgub iz prejšnjih let, 171 mio evrov, na tretjem mestu pa je olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj, 59 mio evrov. Znesek davčnega izdatka zaradi znižanja davčne osnove za pokrivanje izgub iz prejšnjih let se je povečal za 91 odstotkov, čeprav se je število zavezancev, ki so uveljavljali znižanje, rahlo zmanjšalo. Pri tem je skoraj 60 odstotkov tega izdatka oziroma več kot 100 mio evrov uveljavljalo le pet zavezancev.

Za boljše razumevanje velikosti zneska davčnih izdatkov na področju DDPO izpostavljamo podatek, da je znesek le za 11 odstotkov manjši, kot je bila v letu 2023 odhodkov iz proračuna ministrstva za gospodarstvo, turizem in šport – 551 mio evrov. Z drugimi besedami: če bi se odločili, da namesto davčnih spodbud zavezancev za DDPO namenimo neposredne denarne spodbude, bi se lahko proračun ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo skoraj podvojil.

2.4 Trošarine

Trošarina je oblika posrednega davka na potrošnjo določenih izdelkov ali skupine izdelkov. Izdelki, od katerih se plačuje trošarina v Republiki Sloveniji, so alkohol in alkoholne pijače, tobačni izdelki ter energenti in električna energija. Sistem nadzora nad gibanjem in proizvodnjo trošarinskih izdelkov ter pobiranje trošarin ureja Zakon o trošarinah (Uradni list RS, št. 47/16, 92/21, 192/21, 140/22 in 38/24; v nadaljnjem besedilu: ZTro-1) s podzakonskimi akti.

V skladu s trošarinsko zakonodajo veljajo posamezni davčni izdatki v obliki vračil in oprostitev. Tako velja popolna oprostitve trošarine za energente:

- ki jih porabijo energetska intenzivna podjetja;
- ki se porabijo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo);
- ki se porabijo kot pogonsko gorivo v letalskem in pomorskem prometu ter za pogon ribiških plovil, razen v primeru uporabe letala oziroma plovila za zasebne namene (v skladu z evropsko direktivo,³ ki ureja obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljnjem besedilu: po ETD));
- ki se porabijo za proizvodnjo električne energije (po ETD);
- ki se porabijo v prostorih proizvajalca energentov za proizvodnjo energentov, razen če so bili porabljeni kot pogonsko gorivo za prevozna sredstva (po ETD);
- ki se porabijo za druge namene, in ne kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (po ETD);
- ki se porabijo za proizvodnjo drugih nekovinskih mineralnih izdelkov (po ETD);
- ki se porabijo za dvojno rabo, na primer kot gorivo za ogrevanje in hkrati za namen, ki ni pogon ali ogrevanje (uporaba energentov za kemijsko redukcijo, uporaba v elektrolitskih in metalurških procesih in podobno) (po ETD);

oziroma oprostitve trošarine za električno energijo:

- ki se porabi za kemijsko redukcijo in elektrolitske in metalurške procese (po ETD);
- ki se v prostorih proizvajalca porabi za proizvodnjo električne energije (po ETD);
- če pomeni več kakor 50 odstotkov stroška izdelka (po ETD);
- ki se porabi za proizvodnjo nekovinskih mineralnih izdelkov (po ETD).

Vendar pri obdavčitvi energentov in električne energije med davčne izdatke ne štejemo oprostitev, ki so izvzete iz obdavčitve ali zanje velja oprostitve plačila trošarine⁴ v skladu z evropsko direktivo (v besedilu označeno s »po ETD«), saj gre za obvezne oprostitve plačila trošarine. Kljub temu smo nekatere zneske oprostitev plačila trošarine navedli v preglednici, ker menimo, da je informacija o njihovi višini zanimiva.

Hkrati trošarinska zakonodaja omogoča tudi vračilo plačane trošarine za pogonsko gorivo, in sicer za:

- gorivo, uporabljeno za komercialni prevoz blaga in potnikov, za znesek trošarine nad 330 evrov na 1.000 litrov goriva;
- gorivo, uporabljeno za industrijsko-komercialni namen, v višini 50 odstotkov zneska trošarine.

Poleg tega imajo uporabniki goriva za pogon kmetijske in gozdarske mehanizacije pravico do uporabe označenega plinskega olja za ogrevanje, ki ima nižjo trošarino kot plinsko olje za pogon, in sicer v višini trošarine za plinsko olje za ogrevanje. Pred 1. januarjem 2023 je bilo tem uporabnikom omogočeno vračilo trošarine za gorivo za pogon, uporabljeno za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, v višini 70 odstotkov zneska trošarine, kar je pomenilo približno enako davčno ugodnost kot pravica do uporabe plinskega olja za ogrevanje.

Glavne oprostitve pri trošarinah na alkohol in alkoholne pijače se nanašajo na določbe:

³ Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije.

⁴ V skladu z ETD so nekatere rabe energentov in električne energije izven uporabe ETD (za druge namene, dvojna raba, proizvodnja nekovinskih mineralnih izdelkov, kemijska redukcija in podobno), nekatere pa so oproščene plačila trošarine (letala, plovila, proizvodnja električne energije).

- za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 odstotka vol.), živil, kisa, neprehrambenih izdelkov, zdravil, pri rabi za zdravstvene namene za zdravstvene domove, bolnišnice, klinični inštitut ter lekarne in znanstvenoraziskovalno delo.

Za vse trošarinske izdelke velja oprostitev pri uporabi za službene potrebe diplomatskih predstavništev, konzulatov in mednarodnih organizacij (po splošni trošarinski direktivi⁵). Poleg tega se z ZTro-1 tako imenovanim majhnim proizvajalcem piva in žganja omogoča znižana trošarina (50 odstotkov predpisanega zneska trošarine) za pivo in etilni alkohol, kar uvrščamo med davčne izdatke.

Za določitev, katera oprostitev, vračilo, znižana ali nižja trošarina (na primer znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh na leto)) velja kot davčni izdatek, pri trošarinah upoštevamo to načelo: pri energentih in električni energiji se trošarina pobere od končne porabe energije, pri alkoholu in alkoholnih pijačah od izdelkov, ki so namenjeni zaužitju, pri tobaku pa od izdelkov, ki so namenjeni za kajenje oziroma drug primerljivi način rabe. Pri obdavčitvi alkohola tako med izdatke ne štejemo oprostitve za proizvodnjo neprehrambenih izdelkov ter oprostitve za proizvodnjo zdravil in druge zdravstvene namene.

Preglednica 9: Obračunski podatki o trošarinah v obdobju 2021–2023, v mio evrov

Postavka/leto	2021	2022	2023
Obračunana trošarina	1.501,6	1.543,5	1.654,2
na energente in električno energijo	961,6	947,5	1.062,1
na alkoholne pijače	117,8	124,7	119,8
na tobačne izdelke	422,2	471,3	472,2
Vračila trošarin	65,0	29,9	55,5
na energente in električno energijo	63,8	29,0	52,3
na alkoholne pijače	0,9	0,5	0,5
na tobačne izdelke	0,2	0,4	2,8
Obračunana trošarina, zmanjšana za vračila	1.436,7	1.513,6	1.598,6
na energente in električno energijo	897,8	918,5	1.009,8
na alkoholne pijače	116,8	124,2	119,3
na tobačne izdelke	422,0	470,9	469,5

Viri: FURS, obračuni trošarin, vračila.

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2023 je bilo obračunane 1.062 mio evrov trošarine za to skupino, kar je 64 odstotkov celotnih trošarinskih prihodkov, če ne upoštevamo vračil. Del trošarine se na podlagi zakonsko predpisanih pogojev lahko vrne upravičencem ali so upravičenci oproščeni plačila trošarine, kar je običajno davčni izdatek, vendar ne zmeraj. Kadar z oprostitvijo ali vračili trošarine izničimo dvojno obdavčitev trošarinskega izdelka (na primer pri proizvodnji električne energije se premog za proizvodnjo električne energije oprosti plačila trošarine, nastane pa obveznost plačila trošarine za proizvedeno električno energijo), oprostitev ali vračilo davka ne pomeni izdatka, temveč gre za davčno ureditev za preprečitev dvojne obdavčitve energije. Glede na leto 2022 se je obračunana trošarina od energentov in električne energije v letu 2023 zvišala za 12 odstotkov, kar pripisujemo zvišanju zneska trošarin na glavne energente po izhodu iz energetske krize, povezane z začetkom vojne v Ukrajini. Povprečni znesek trošarine na bencin je bil v letu 2023 za 16 odstotkov višji kot v letu 2022, povprečni znesek trošarine za plinsko olje za pogon pa 22 odstotkov višji. Ob tem so se količine bencina, od katerih so bile obračunane trošarine, v letu 2023 glede na leto 2022 zvišale za štiri odstotke, količine plinskega olja za pogon pa znižale za deset odstotkov. Skupni znesek obračunanih trošarin na energente in električno energijo je v letu 2023 še vedno nižji, kot je bil v obdobju 2015–2019, ko se je gibal med 1.070 in 1.131 mio evrov letno. V teh letih so bili zneski trošarin za glavne

⁵ Direktiva Sveta (EU) 2020/262 z dne 19. decembra 2019 o določitvi splošnega režima za trošarino (prenovitev).

pogonske energente večino časa višji kot v letu 2023, medtem ko so bile skupne količine bencina in plinskega olja za pogon nekoliko manjše.

Preglednica 10: Vračila trošarin, znižani zneski in oprostitve trošarin kot davčni izdatki po posameznih vrstah v obdobju 2021–2023, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Število upravičencev			Znesek davčnega izdatka		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
Ničelna trošarina na vino				103,1	87,5	108,3
Vračilo trošarine za plinsko olje za komercialni prevoz blaga in potnikov	4.578	2.815	4.141	32,2	2,3	41,0
Oprostitev trošarine za energente, uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracija)				16,0	11,1	10,3
Vračila trošarine za gorivo za industrijsko-komercialni namen (statični delovni stroji, stroji v gradbeništvu in tirna motorna vozila)	464	455	456	7,9	7,3	9,3
Nižja trošarina za gorivo za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo ter vozila za prevoz čebeljih panjev (do leta 2022: vračilo trošarine za gorivo za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo)	31.856	30.355	54.081	19,8	16,9	8,4
Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)				3,0	1,5	1,3
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.)				1,0	1,2	1,1
Oprostitev trošarine za energente za energetske intenzivna podjetja	73	54	52	2,3	1,0	1,0
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)	87	91	98	0,8	1,1	0,7
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo živil				0,6	0,5	0,6
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo kisa				0,2	0,2	0,3
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)	241	317	256	0,1	0,1	0,1
SKUPAJ				187,0	130,8	182,2

Vir: Obračuni trošarine za posamezne skupine trošarinskih izdelkov, FURS in lastni preračuni MF.

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2023 znašal 182 mio evrov in je bil za 51 mio evrov višji kakor v letu 2022, in sicer zaradi višjih zneskov trošarin pri energentih in večje porabe vina.

Največji davčni izdatek pri trošarinah se nanaša na ničelni znesek trošarine na vino in se je v letu 2023 zvišal za 24 odstotkov glede na leto 2022 zaradi višje ocene porabe vina. Zneski trošarin za alkoholne pijače so za večino skupin povsem primerljivi:⁶ 1.200 evrov za hektoliter čistega alkohola pri pivu (polovico manj za male proizvajalce piva), 1.320 evrov za hektoliter čistega alkohola pri žganih pijačah (polovico manj za male proizvajalce žganja) in 132 evrov za hektoliter vmesnih pijač. Za mirna in peneča vina ter druge fermentirane pijače velja znesek trošarine nič. Znesek davčnega izdatka za vino smo ocenili ob predpostavki, da je povprečna vsebnost alkohola v vinu 12 odstotkov, in ob oceni SURS o porabi vina v Sloveniji, kot referenčni znesek trošarine pa smo uporabili tehtano trošarino za pivo in etilni alkohol. Pri oceni količin SURS upošteva tudi lastno rabo vinarjev, ki bi jo težko obdavčili, zato ta znesek

⁶ V prikazanih letih se niso niti spreminjale.

pomeni največji možni prihodek od trošarin pri zneskih, ki so veljali v posameznem letu. Poleg tega je treba upoštevati, da je dejanski finančni učinek odvisen od odziva potrošnikov in učinkovitosti obdavčitve malih proizvajalcev. Pomembna je predvsem sporočilna vrednost ocene davčnega izdatka, ki kaže, kako velika spodbuda je ničelna obdavčitev s trošarino namenjena enemu samemu trošarinskemu izdelku, medtem ko je za druge namenjen le znižani znesek trošarine za male proizvajalce, ki pa vrednostno pomeni 0,1 odstotka davčne spodbude, ki jo ima vino. Če davčni izdatek pri vinu primerjamo z obračunano trošarino od alkoholnih pijač v letu 2023 (120 mio evrov), lahko ocenimo, da zaradi ničelnega zneska trošarine na vino skoraj polovica porabe alkohola in alkoholnih pijač ni obdavčena s trošarino. Med državami članicami EU ima trošarino na vino, višjo od nič, 12 držav.

Davčni izdatek za vračilo dela trošarine za gorivo, porabljeno za komercialni prevoz blaga in potnikov (tako imenovana shema komercialni dizel), je z 41 mio evri drugi največji izdatek pri trošarinah. V letu 2022 je bil ta izdatek šele na petem mestu (2,3 mio evrov) zaradi znižanja zneskov trošarine na plinsko olje za pogon v tem letu. Upravičenci lahko uveljavljajo vračilo trošarine, ki je določena kot razlika med veljavnim zneskom trošarine in zneskom 0,33 evra na liter plinskega olja za pogon. Ker je bila v letu 2022 trošarina na plinsko olje za pogon (dizelsko gorivo) višja od 0,33 evra na liter le v januarju, se je v letu 2022 upravičencem omogočalo vračilo trošarine le za januar. Gibanje zneska izdatka v zadnjih letih nazorno kaže, da samo s primerjavo zneskov vračil oziroma davčnih izdatkov ne moremo ocenjevati primernosti davčne politike pri doseganju ciljev drugih politik, v tem primeru zmanjšanja subvencij fosilnim gorivom, kar je eden izmed ciljev okoljske politike. Če bi za namen doseganja ciljev okoljske politike želeli vračilo trošarine za komercialni prevoz odpraviti, to lahko dosežemo tako z znižanjem zneska trošarine na dizelsko gorivo (primer je leto 2022) kakor tudi z ukinitvijo vračila trošarine za komercialni prevoz, pri tem pa bi bila učinka obeh ukrepov na ceno dizelskega goriva popolnoma različna. Ukrep vračila trošarine za komercialni prevoz je pomemben tudi z vidika doseganja in ohranjanja ravni javnofinančnih prihodkov iz naslova obdavčitve goriv v cestnem prometu. Z ukrepom vračila trošarine za komercialni prevoz se upravičencem zagotavlja konkurenčna cena dizelskega goriva za sektor prevoza blaga in potnikov v Sloveniji v primerjavi s cenami v drugih, predvsem sosednjih državah. Na MF smo ocenili, da se le 25 odstotkov dizelskega goriva, ki ga upravičenci za vračilo trošarine za komercialni prevoz kupijo v Sloveniji, tudi porabi v Sloveniji, preostalih 75 odstotkov kupljenega dizelskega goriva pa se porabi zunaj Slovenije. Če bi se s povečanjem učinkovite obdavčitve cene dizelskega goriva v Sloveniji zvišale in bi bilo dizelsko gorivo cenejše v drugih državah, bi to vplivalo na zmanjšanje nakupa dizelskega goriva v Sloveniji in na povečanje nakupa dizelskega goriva v drugih državah. Ob ocenjenih količinah za leto 2023 in ob davčnih obremenitvah konec leta 2023 sklepamo, da bi se lahko javnofinančni prihodki iz naslova obdavčitve dizelskega goriva v letu 2023 znižali za okoli 160 mio evrov samo zaradi nakupa dizelskega goriva zunaj Slovenije. Kratkoročno bi bil vpliv na zmanjšanje emisij v prometu, ki izhajajo iz porabe dizelskega goriva v Sloveniji, le zanemarljivo manjši. Glede na prejšnja občutna zvišanja cen dizelskega goriva, ki niso pomembno zmanjšala obsega komercialnega prevoza blaga in potnikov, je mogoče sklepati, da se zaradi ukinitve vračil trošarine za komercialni prevoz blaga in potnikov ne bi pomembno zmanjšal obseg tovarnega prometa in zmanjšala raba dizelskega goriva, bi se pa pomembno zmanjšali prihodki iz naslova obdavčitve dizelskega goriva.

Po velikosti šele peti znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je v letu 2023 nanašal na nižjo trošarino za pogonsko gorivo za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo in vozila za prevoz čebeljih panjev (gorivo za kmetijstvo). Do leta 2022 so bili upravičenci pri rabi goriva za pogon kmetijske in gozdarske mehanizacije upravičeni do vračila 70 odstotkov zneska trošarine na pogonsko gorivo, ki so ga uporabili za pogon mehanizacije. Od 1. januarja 2023 pa je upravičencem za pogon te mehanizacije in vozil za prevoz čebeljih panjev omogočen nakup goriva z že vključenim znižanim zneskom trošarine oziroma nakup davčno označenega goriva za kmetijstvo, za katerega se šteje, da je plinsko olje za ogrevanje, ki ima določeno nižjo trošarino kot plinsko olje za pogon (dizelsko gorivo). V letu 2023 se je znesek trošarine za gorivo za kmetijstvo ohranil v primerljivi višini 30 odstotkov zneska trošarine za dizelsko gorivo, a se je znesek davčnega izdatka za leto 2023 glede na davčni izdatek za leto 2022 prepolovil. Ocenjujemo, da se je količina goriva zmanjšala zaradi uvedbe davčno označenega goriva za kmetijstvo, s čimer se je zagotovilo, da so upravičenci gorivo uporabili le za pogon kmetijske in gozdarske

mehanizacije. Količine so se lahko zmanjšale tudi zaradi manjšega evidentiranja nakupov goriva za kmetijstvo, saj so lahko upravičenci kupili plinsko olje za ogrevanje in ga porabili kot gorivo za kmetijstvo.

Med trošarinske davčne izdatke bi lahko uvrstili tudi različno obdavčitev primerljivih trošarinskih izdelkov. Če kot osnovo vzamemo obdavčitev bencina in upoštevamo njegovo energetska vrednost, ugotovimo, da je bila v letu 2023 trošarina na liter bencina za dva odstotka višja kot na liter dizelskega goriva, čeprav ima dizelsko gorivo 8,7 odstotka višjo energetska vrednost. 1 GJ energije je bil pri bencinu obremenjen z 12,5 evra trošarine, pri dizelskem gorivu pa z 11,2 evra. Ob upoštevanju, da je bila v letu 2023 trošarina obračunana od 1.895 mio litrov oziroma 68.800 TJ dizelskega goriva, bi davčni izdatek nižje trošarine za dizelsko gorivo glede na znesek trošarine za bencin znašal 86 mio evrov, kar je več kot vsi davčni izdatki na energente in električno energijo (71 mio evrov). Prikaz davčnih izdatkov na tak način je lahko zelo zgovoren, če bi radi predstavili, koliko bi dodatno lahko znašali javnofinančni prihodki, če bi izenačili višino trošarine dveh najpomembnejših pogonskih goriv. Tega izdatka nismo vključili v preglednico zaradi metodoloških nejasnosti, kaj je v takih primerih referenčna obdavčitev. Če bi bila referenčna obdavčitev namesto bencina dizelsko gorivo, potem davčni izdatek sploh ne bi nastal, saj bi obdavčitev bencina razumeli kot obdavčitev nad primerno mejo.

Enako bi lahko nižjo obdavčitev električne energije za avtomobile na električni pogon šteli za davčni izdatek. Če predpostavimo, da mora biti osnova obdavčitve energetska vrednost energenta, bi morala električna energija, ki se uporablja kot pogon električnega avtomobila, nositi enako davčno breme, kot ga dosežemo z obdavčitvijo bencina ali dizelskega goriva. 1 MWh porabljene električne energije za gospodinjstva je v letu 2023 vsebovala za od 34,6 do 44,3 evra dajatev (brez DDV in dajatev pri električni energiji, ki so vezane na priključno moč), od tega je bila trošarina 1,53 evra. Če energetska vrednost bencina in dizelskega goriva pretvorimo v MWh,⁷ ugotovimo, da je bila 1 MWh bencina obremenjena s 49 evri neposrednih dajatev, od tega so bile trošarine 44,9 evra, 1 MWh dizelskega goriva pa s 44,1 evra neposrednih dajatev (brez DDV), od tega je trošarina znašala 40,4 evra. Razlog, da primerjamo le trošarino, in ne vseh dajatev, je v strukturi obremenitve električne energije, kjer večino (v letu 2023 94 odstotkov) pomeni omrežnina. Omrežnina je nadomestilo za uporabo elektroenergetskega sistema, pri bencinu in dizelskem gorivu pa je ta znesek že upoštevan v ceni pred dajatvami (vključen v ceno), zato taka primerjava ne bi bila smiselna. Po podatkih SURS so prebivalci Slovenije z osebnimi avtomobili na električni pogon v letu 2023 prevozili približno 152 mio kilometrov, kar ob povprečni porabi 18–19 kWh/100 km pomeni, da je bilo porabljeno za 28.000 MWh električne energije. Če bi električna energija, uporabljena za pogon teh vozil, imela primerljivo trošarino, kot je pri bencinu in dizelskem gorivu, bi tako izračunani davčni izdatek znašal 1,3 mio evrov (primerjava z bencinom) oziroma 1,1 mio evrov (primerjava z dizelskim gorivom). Znesek pomeni približno 0,1 odstotka dajatev, zbranih od trošarin na energente, in je tako nizek zaradi majhnega števila in deleža osebnih vozil na električni pogon. Če se bo v prihodnjih letih število vozil na električni pogon pomembno povečalo in bi obdavčitev ostala nespremenjena, bi se ta izdatek precej povečal.

2.5 Davek na dodano vrednost

Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 196/21 – ZDOsk, 3/22, 29/22 – ZUOPDCE, 40/23 – ZDavPR-B, 122/23 in 104/24; v nadaljnjem besedilu: ZDDV-1) ureja sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost (DDV). DDV je splošni davek na potrošnjo in je ena od oblik prometnega davka, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah prometa od proizvajalca, trgovca do končnega potrošnika. Davčno breme se prenese na končnega potrošnika, zato davčni izdatki nastanejo predvsem pri fizičnih osebah.

Preglednica 11: Osnovni podatki o prihodkih od davka na dodano vrednost

⁷ 1000 litrov bencina vsebuje 33,6 GJ oziroma 9,28 MWh energije, 1000 litrov dizelskega goriva pa 36,3 GJ oziroma 10,08 MWh energije.

Postavka	2021	2022	2023
Število zavezancev, ki so oddali obračun	124.035	129.134	134.342
Obdavčljivi promet iz obračuna DDV (mio evrov)	100.964	119.507	123.311
Javnofinančni prihodki od DDV (mio evrov)	4.231	4.747	5.147

Viri: Obračuni DDV (FURS), Konsolidirana globalna bilanca javnega financiranja (MF).

DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 odstotkov od davčne osnove, ki je enaka za dobavo blaga in storitev. Vendar pa se za določene dobave blaga in storitev DDV obračunava in plačuje po nižji, 9,5-odstotni oziroma od 1. januarja 2020 tudi po petodstotni stopnji. S posebno nižjo stopnjo DDV pet odstotkov je obdavčena dobava knjig, časopisov in periodičnih publikacij na fizičnih nosilcih ali dobavljenih elektronsko ali oboje, razen gradiva, ki je namenjeno za oglaševanje oziroma pri katerem gre za video ali avdio glasbene vsebine. Prav tako se petodstotna DDV stopnja uporablja tudi za dobavo tipiziranih gasilskih vozil, posebne zaščitne in reševalne opreme ter orodij za opravljanje nalog gasilstva, običajno namenjenih za uporabo pri intervencijah, ki se dobavljajo javnim gasilskim službam ali prostovoljnim gasilskim enotam v gasilskih društvih.

Pri oceni davčnega izdatka pri DDV smo upoštevali načelo široke davčne osnove, kar pomeni, da vse blago in storitve, obdavčene po nižji stopnji, pomenijo davčni izdatek, saj bi se lahko obdavčili po višji, splošni stopnji. Sistem obračunavanja DDV (kreditna metoda) zaradi svojih posebnosti ne omogoča razčlenitve prihodkov po posameznih vrstah blaga in storitev. Tako lahko na podlagi podatkov SURS (Poročilo o DDV) le ocenimo, koliko več DDV bi pobrali, če bi bilo vse blago in storitve obdavčeni po splošni stopnji.

Države, v katerih veljata tako splošna kakor tudi nižja stopnja DDV, izračunavajo tako imenovano tehtano povprečno stopnjo DDV kot stopnjo, ki bi bila veljavna, če bi bila uvedena le enotna stopnja DDV in bi morali davčni prihodki iz DDV ostati nespremenjeni. Ta je na podlagi neuradne ocene SURS za leto 2023 17,36 odstotka.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve,⁸ ki so obdavčeni po nižji, petodstotni oziroma 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za obdobje 2021–2023, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Znesek davčnega izdatka		
	2021	2022	2023
Hrana in pijača	361,1	405,3	445,9
Zdravila	120,3	136,3	146,8
Priprava jedi	106,4	119,4	116,9
Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	75,1	84,3	70,4
Storitve javne higiene	37,7	42,3	48,6
Medicinski pripomočki	28,7	32,2	36,5
Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine	28,8	32,4	30,6
Prevoz oseb in njihove osebne prtljage	32,6	36,6	30,1
Stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili	7,5	25,9	28,1
Dobava vode	21,1	23,7	27,6
Uporaba športnih objektov	15,5	17,4	17,4
Hrana za male živali	14,8	16,6	16,8
Frizerske storitve	19,5	21,8	16,3
Živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva in podobno	10,1	11,3	11,1
Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled nar. znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve	11,5	12,9	10,8
Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev	5,9	6,6	8,2
Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	5,9	6,6	7,9
Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja	6,9	7,7	7,3
Storitve pokopa in upepelitve	4,6	5,2	5,5
Tipizirana gasilska oprema			2,0
Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za starejše, obolele ali invalide)	1,3	1,4	1,5
Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjanskega perila	1,0	1,2	1,1
Avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov	0,0	0,0	0,0
Uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz 2., 3. in 4. točke prvega odstavka 101. člena ZDDV-1	0,0	0,0	0,0
Umetniški predmeti in podobno	0,0	0,0	0,0
SKUPAJ	916,5	1.047,4	1.087,4

Viri: FURS in SURS ter lastni izračuni MF.

V preglednici 12 so prikazani učinki zvišanja nižanih davčnih stopenj DDV (pet odstotkov in 9,5 odstotka) na splošno 22-odstotno davčno stopnjo. Največji davčni izdatek med izdelki, ki so obdavčeni po nižji stopnji, sta hrana in pijača, in sicer 446 mio evrov, kar je za 11 odstotkov več kot v letu 2022. Davčni izdatek nižje stopnje za zdravila znaša 147 mio evrov, davčni izdatek nižje stopnje za pripravo jedi pa 117 mio evrov. Davčni izdatki za preostale vrste blaga in storitev skupaj (378 mio evrov) so nižji kakor samo davčni izdatek za hrano in pijačo.

⁸ Gre za preprosto poimenovanje skupine blaga in storitev. Natančnejša opredelitev posameznih skupin je v prvi točki priloge I ZDDV-1.

Skupni znesek davčnega izdatka pri DDV za leto 2023 se je glede na leto 2022 povečal za 3,8 odstotka oziroma za 40 mio evrov. Pri oceni davčnega izdatka nižanih stopenj DDV smo se vedno močno opirali na izračune SURS o končni porabi, ki je predmet DDV, oziroma poročila o DDV, ki pa ga je SURS nehal pripravljati. Zato smo oceno za leto 2023 pripravili na podlagi ocen, ki jih SURS pripravlja za lastne potrebe, vendar jih ne objavlja.

Zneska v preglednici 12 ne smemo razlagati kot znesek, za katerega bi se povečali prihodki državnega proračuna iz DDV, če bi veljala višja stopnja, ampak samo kot približek tega zneska. Pri tem je treba opozoriti, da sprememba stopnje pri posamezni vrsti blaga ali storitve za končne potrošnike ne bi nujno pomenila zvišanja drobnoprodajnih cen izdelkov za natančno toliko, kolikor bi se zvišal davek. Prav tako ne moremo vedeti, kakšen bi bil odziv potrošnikov, predvsem pa bi se zaradi zvišanja cen zvišali tudi javnofinančni odhodki. To bi se neposredno zgodilo zaradi višjih cen blaga in storitev, posredno pa tudi zaradi višjih socialnih in drugih transferjev zaradi zviševanja kazalnikov (na primer inflacije), ki so posredno ali neposredno vezani na posamezne javnofinančne odhodke.

Državni zbor je avgusta 2022 sprejel začasno znižanje stopenj DDV z 22-odstotne na 9,5-odstotno na električno energijo, zemeljski plin ter les za kurjavo in daljinsko ogrevanje. Znižanje je veljalo od 1. septembra 2022 do 31. maja 2023, ocenjeni finančni učinek znižanja pa so bili 130 mio evrov nižji prihodki iz naslova DDV za celotno obdobje devetih mesecev. Začasne spremembe stopnje ne štejemo med davčne izdatke, zato niso vključeni v preglednico 12.

Med davčne izdatke štejemo tudi oprostitve DDV za letalske prevoze zunaj Slovenije. Če odštejemo potrošnjo zavezancev za DDV (podjetij), ki bi DDV lahko odbijali, je znašala potrošnja za te storitve v letu 2019 po oceni FURS približno 150 mio evrov. Ob upoštevanju 22-odstotne stopnje bi tako davčni izdatek iz tega naslova znašal 33 mio evrov. Ocenjujemo, da je bil za leto 2023 ta izdatek približno enak kot v letu 2019. Ker gre za dokaj grobo oceno s številnimi poenostavljenimi predpostavkami, tega zneska nismo vključili v preglednico 12.

2.6 Davek na motorna vozila

Davek na motorna vozila je bil uveden leta 1999, v letu 2006 pa je bil sprejet spremenjeni Zakon o davku na motorna vozila (v nadaljnjem besedilu: ZDMV), pozneje je bila ureditev še nekajkrat novelirana (leta 2010, 2012). V letu 2020 je bil sprejet novi Zakon o davku na motorna vozila (Uradni list RS, št. 200/20; v nadaljnjem besedilu: ZDMV-1), ki se je začel uporabljati 1. januarja 2021. Z ZDMV-1 se je spremenila davčna osnova za odmero DMV, in sicer se upoštevajo samo okoljske lastnosti, brez prodajne cene vozila. Pri določitvi davka se upoštevajo vrsta goriva, izpust CO₂, moč motorja in emisijski standard EURO. Določena je bila prenovljena lestvica, ki upošteva novo metodo merjenja izpusta CO₂ za nova vozila in uveljavitev novih emisijskih standardov EURO.

Ta prenova obdavčitve motornih vozil je pomenila, da se je skupni znesek pobranega davka v letu 2021 prepolovil glede na leto 2020 (s 26,3 na 13,8 mio evrov), kar je manj kot petina zneska, ki je bil pobran v letu 2008, ko je bil najizdatnejši (71 mio evrov). V letu 2022 se je znesek zvišal na 18,4 mio evrov in v letu 2023 na 21,4 mio evrov. Leta 2008 so davki od prometa motornih vozil pomenili 0,5 odstotka davčnih prihodkov konsolidirane globalne bilance javnega financiranja v Sloveniji, v letu 2023 pa le še 0,1 odstotka.

ZDMV-1 določa nekatere oprostitve in znižanja davčne osnove, ki jih štejemo za davčni izdatek:

- 1) oprostitve DMV za vozila s petimi sedeži ali več, kupljena za prevoz velikih družin, ki imajo tri ali več kot tri otroke;
- 2) oprostitve DMV za vozila, kupljena za prevoz invalidov;
- 3) oprostitve DMV za potrebe diplomatskih predstavništev, konzulatov, mednarodnih organizacij in njihovih predstavništev v Republiki Sloveniji ter agencij in organov Evropske unije s predstavništvom v Republiki Sloveniji.

Preglednica 13: Pregled števila upravičencev izbranih davčnih ugodnosti pri DMV in zneska davčnega izdatka po letih

	2021	2022	2023
Število upravičencev	743	625	678
vozila za prevoz družin s tremi ali več kot tremi otroki	564	455	473
vozila diplomatov	34	41	55
vozila za prevoz invalidov	145	129	150
Znesek davčnega izdatka (v mio evrov)	0,26	0,17	0,18
vozila za prevoz družin s tremi ali več kot tremi otroki	0,21	0,13	0,14
vozila diplomatov	0,01	0,01	0,03
vozila za prevoz invalidov	0,04	0,02	0,01

Vir: FURS.

Znesek davčnega izdatka je pri DMV veliko nižji, kot je pri drugih davkih, ki jih obravnavamo v tem poročilu. Vzrok je v nizki davčni obremenitvi prometa z motornimi vozili. Davčni izdatki pri DMV so se v letu 2023 glede na leto 2022 zvišali za pet odstotkov. Po prenovi DMV je znesek enkratnega davka zelo nizek v primerjavi z vrednostjo vozila. Povprečna vrednost DMV za zavezance, ki jim je bila odobrena zahteva za vračilo, je pri vozilih za prevoz družin s tremi ali več kot tremi otroki 291 evrov na vozilo, pri vozilih diplomatov in za prevoz invalidov pa 175 oziroma 185 evrov na vozilo. Ta vrednost je nižja od enega odstotka nakupne cene vozil, zato ocenjujemo, da del upravičencev do vračila DMV niti ni vložil zahteve, saj so bili zneski nižji od sto evrov in so sestavljali manj kot nekaj desetink odstotka vrednosti novega avtomobila. To bi lahko delno pojasnilo zmanjšanje števila zahtevkov po prenovi sistema DMV, saj je bil še v letu 2020 davčni izdatek na upravičenca oziroma vozilo 1.354 evrov, torej približno petkrat višji kot v letu 2023, ko je znašal 258 evrov.

Zaradi boja proti podnebnim spremembam pričakujemo, da se bo v prihodnjih letih obdavčitev motornih vozil pomembno spremenila, čeprav je bolj smiselno, da se bolj obdavči uporaba motornih vozil, in ne nakup, kar zajema DMV.

ZDMV-1 določa, da je davek za električna osebna vozila enak nič. Tako obravnavo bi lahko šteli za davčni izdatek, a je težko oceniti njegovo vrednost, saj v primeru električnih vozil izpusti CO₂, ki so glavni dejavnik za določitev obdavčitve, nastajajo pri delu proizvodnje električne energije, ne pa pri porabi električne energije. Zato tega izdatka nismo vključili v preglednico, lahko pa ga okvirno ocenimo. Povprečni znesek DMV za nova vozila na bencin in dizelsko gorivo je v letu 2023 znašal približno 170 evrov. Ob upoštevanju, da je bilo v letu 2023 prvič registriranih približno 5.200 električnih osebnih vozil, večinoma novih, je ocena davčnega izdatka 0,9 mio evrov. Ta znesek lahko razumemo tudi kot znesek skupne spodbude, ki je bila namenjena po ZDMV-1 za nakupe električnih avtomobilov.

3 POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE

Davčni izdatki so lahko le ena od spodbud, ki pa ni vedno enako učinkovita, kakor kadar je spodbuda bolj neposredna. V prejšnjih letih in desetletjih so bili na podlagi sistema različnih davčnih izjem za posamezne skupine zavezancev oblikovani ukrepi z različnimi cilji ekonomske in socialne politike. Taki ukrepi največkrat (po)rušijo preglednost davčnega sistema, s tem pa tudi ustvarjajo razmere za čedalje manj pravično porazdelitev davčnega bremena glede na različna merila. To odpira vprašanje glede učinkovitosti takega sistema in vodi do ključnega vprašanja, ali so bili doseženi cilji, ki so bili s temi ukrepi predvideni. Z vidika ekonomske učinkovitosti in tudi socialne pravičnosti so davčni izdatki del davčne politike, ki v številnih primerih ni najbolj zaželena, saj bi imele na primer neposredne spodbude

v okviru sistemov socialne varnosti v boju proti revščini in pri spodbujanju socialnega vključevanja lahko boljše učinke. Zato je pomembno spremljati učinke tako na strani davčnih izdatkov kakor tudi na strani proračunskih odhodkov in na podlagi tega okrepiti spremembe zakonodaje. Ob tem je za doseganje širših ciljev, ki jih skušamo doseči z davčnimi izdatki, potrebno povezovanje davčne politike z drugimi politikami, da se najdejo najučinkovitejše rešitve.

Poročilo kaže, da je v Sloveniji sistem glede davčnih izdatkov močno razvejan, kar pomeni, da obstaja veliko vrst davčnih izdatkov v okviru posameznih vrst davkov. Nizke učinkovite davčne stopnje po posameznih davkih kažejo, da v davčnem sistemu obstaja veliko olajšav in znižanj davčne osnove. To je zaradi prepogostega namena doseganja različnih (nedavčnih) ciljev z davčnimi spodbudami, kar je naredilo sistem nepregleden in zahteven. Zato bi se pri proučitvi posameznih vrst davčnih izdatkov morali zavedati tudi pasti oziroma slabih učinkov, ki jih ti prinašajo. Navajamo glavne nevarnosti:

- ekonomska izkrivljanja (spodbude za določene skupine, posameznike, ki so s tem v privilegiranem položaju);
- fiktivne samozaposlitve (prehod med samozaposlene, čeprav imajo vse značilnosti redne zaposlitve);
- prikrivanje prihodkov;
- večja poraba posameznega blaga od želene, še posebej pri okolju ali zdravju škodljivem ravnanju;
- znižanje javnofinančnih prihodkov.

Področje dohodnine je sploh posebno, saj obdavčitev temelji na progresivnosti obdavčitve dohodkov. Država skuša z različnimi olajšavami pravično porazdeliti davčno breme med posamezniki. Treba se je zavedati nevarnosti, ki jih prinašajo davčni izdatki na tem področju, in sicer zlasti opozarjamo na zmanjšanje spodbud za zaposlovanje, izkoriščanje socialne politike, nižje javnofinančne prihodke.

Trošarinska politika ima običajno dva pomembna cilja. Prvi je, da obdavčitev trošarinskih izdelkov nadomešča nekdanje državne monopole in je zato pomemben stabilni vir financiranja javne porabe. Drugi je, da se z obdavčitvijo upošteva želja po zmanjšanju porabe posameznih vrst izdelkov zaradi njihove škodljivosti. Oba cilja sta prepletena in si včasih tudi nasprotujeta, zato je določitev trošarinskih stopenj vedno odvisna od družbenega dogovora oziroma ciljev, ki jih želimo doseči. Z uveljavljanjem izjem pri obdavčitvah se dopušča prostor tudi za druge cilje v okviru kmetijske, gospodarske in socialne politike ter se pri tem zagotavlja konkurenčnost posameznim sektorjem, v katerih sosednje države dopuščajo izjeme pri obdavčitvi. Pasti, ki jih pomenijo davčni izdatki na tem področju, so uveljavljanje olajšav zavezancev za energente, ki jih uporabljajo za zasebne namene, povečanje porabe energentov ter s tem obremenjevanje okolja in povečanje uporabe zdravju škodljivega blaga.

Povzamemo lahko, da je za učinkovitost socialne in gospodarske politike potreben strog nadzor nad davčnimi izdatki. V nasprotnem primeru se lahko izkažejo za neučinkovite, saj lahko njihovi stroški presežejo dobre učinke njihove uvedbe.

V zadnjih letih so izredne razmere (pandemija, energetska kriza, inflacija in tudi podnebna nesreča) in v zadnjem letu tudi naraščajoče potrebe po sredstvih za obrambo, krepitvi odpornosti zdravstvenega sistema, vzdržnosti sistemov socialne varnosti ter zelenega prehoda, dodatno obremenile javne finance. Za srednjeročno vzdržnost javnih financ bodo zelo verjetno potrebne strukturne spremembe davkov, saj je pričakovati, da bo za pokrivanje javnofinančnih odhodkov treba okrepiti nekatere davčne vire. Spremembe davčne zakonodaje, ki temeljijo predvsem na širitvi davčne osnove, in ne na višanju davčnih stopenj, so lahko družbeno sprejemljivi odgovor, ki prinese pomembne javnofinančne učinke. Ravno zato je ključna tudi vsakoletna priprava poročila o pregledu davčnih izdatkov, saj davčni izdatki pomenijo znaten izpad prihodkov, hkrati pa niso vedno učinkoviti pri doseganju zelenih ciljev.

Na strani davčne politike je treba upoštevati dva ključna cilja: na eni strani stabilne in predvidljive javnofinančne prihodke, s katerimi se lahko spoprimemo z izzivi, povezanimi z zagotovitvijo financiranja (rastočih) družbenih potreb za prihodnja desetletja (opozorimo lahko tako na zdravstvo, dolgotrajno

oskrbo kot tudi pokojnine, zeleni prehod in drugo), na drugi strani pa s čim manj škodljivih vplivov na naložbe, zaposlenost, produktivnost in potrošnjo. Ustrezna davčna politika na področju davčnih izdatkov lahko hkrati zagotovi zvišanje javnofinančnih prihodkov, učinkovitost, preglednost in pravičnost davčnega sistema. Širjenje davčne osnove z zmanjševanjem davčnih izdatkov je lahko ena od rešitev za doseganje srednjeročne vzdržnosti. Poleg tega je zelo pomembno tudi plačevanje davka po ekonomski moči, kar pomeni vštrevanje več vrst dohodkov v obdavčitev (na ravni dohodnine primeroma vsa povračila stroškov, povezanih z delom), pri čemer je treba zagotoviti, da ustrezni obseg dohodkov ostane neobdavčen. S tem zagotovimo enako obravnavo vseh dohodkov, hkrati pa, kar je še pomembnejše, davčni sistem naredimo preglednejši in višjih javnofinančnih prihodkih.

Glede na navedeno je smiseln premislek o tem, ali so koristi od posameznih davčnih izdatkov dejansko blizu izgubi javnofinančnih prihodkov, ki izhajajo iz teh izdatkov. Ta premislek bo še posebej aktualen v prihodnjih letih, saj bo treba okrepiti davčne vire na način, ki bo čim manj vplival na znižanje gospodarske rasti in hkrati omogočal doseganje ciljev bolj trajnostnega razvoja ter dolgoročne socialne vzdržnosti.