

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo

DAVČNO PREVALJEVANJE

Katja Markeljč

Ljubljana, september 2011

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

DAVČNO PREVALJEVANJE

Kandidatka: Katja Markeljč
Vpisna številka: 04037515
Študijski program: univerzitetni študijski program Uprava prva stopnja

Mentorica: izr. prof. dr. Maja Klun

Ljubljana, september 2011

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Katja Markeljč, študentka univerzitetnega študijskega programa Uprava prva stopnja, z vpisno številko 04037515, sem avtorica diplomskega dela z naslovom Davčno prevaljevanje.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

je predloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela; sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili; sem poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili; sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo in sem to tudi jasno zapisal/-a v predloženem delu; se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobesednega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerim so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Ur. list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo; se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo; je elektronska oblika identična tiskani obliki diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Sabrina Žgajnar Meze

Ljubljana, september 2011

Podpis avtorice:

POVZETEK

Fenomen davčnega prevaljevanja ima velik pomen v vsakdanjem praktičnem življenju. Če se davčno breme ne prevali tja kamor bi se moralo, se ne dosežejo želeni efekti prevaljevanja, prav tako pa pride do neželenih, škodnih posledic. Tam, kjer se je prevaljevanje, ki ni v skladu z davčno politiko, zgodilo, se soočamo z učinki, ki bodo zahtevali dodatne napore, postopke ter sredstva za izničenje ali zmanjševanje delovanja teh prevaljenih davkov. V diplomskem delu opisujem pojem, vrste in faze davčnega prevaljevanja. Še poseben pomen dajem fazam: v prvi se določi davčni zavezanec s strani zakonodajalca, druga faza je dejanska prevalitev davčnega bremena, v tretji fazi se opazuje končni akt prevaljevanja, zadnja faza davčnega prevaljevanja pa analizira splošni učinek obdavčitve. Prav tako pa sem opredelila pomembne faktorje, ki so bistveni za razumevanje procesa davčnega prevaljevanja.

Ključne besede: davek, OECD, davčni sistem v RS, davčno prevaljevanje, incidenca.

SUMMARY

TAX SHIFTING

The phenomenon of tax shifting has great practical impact in everyday life. If the tax burden is passed wrongly, the consequences could be unwanted or harmful. The place of tax shifting, that is not consistent with tax policy, is faced with effects, that will engage additional effort, additional procedures and additional resources for the elimination or reduction of these shifted taxes. In this thesis I describe the concept, types and phases of tax shifting. I put a special relevance on phases of tax shifting: in the first phase legislature organ taxes a taxable person, the second phase is process of actual shifting, in the third phase the tax shifting is observed, the last phase analyses overall effect of shifting the tax. I have also defined relevant factors for understanding the process of tax shifting.

Keywords: Taxes, OECD, tax system in RS, tax shifting, incidence.

KAZALO VSEBINE

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA	i
POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
KAZALO VSEBINE	iv
KAZALO PONAZORITEV	v
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV	vi
1 UVOD	1
2 DAVKI	3
2.1 SPLOŠNO O DAVKIH.....	5
2.2 ZNAČILNOSTI DAVKOV.....	7
2.3 NAMEN IN CILJI OBDAVČITVE	9
3 OECD	11
3.1 OECD KLASIFIKACIJA DAVKOV IN DELEŽ DAVČNIH PRIHODKOV V DRŽAVAH ČLANICAH OECD.....	11
3.1.1 DELEŽ DAVČNIH PRIHODKOV ČLANIC OECD GLEDE NA CELOTEN BDP.....	12
4 DAVČNO PREVALJEVANJE	14
4.1 POJEM DAVČNO PREVALJEVANJE.....	15
4.2 VRSTE DAVČNEGA PREVALJEVANJA	17
4.2.1 NAMERNO/NENAMERNO DAVČNO PREVALJEVANJE.....	17
4.2.2 NAPREJ/NAZAJ/BOČNO	17
4.2.3 ENKRATNO/DVAKRATNO/VEČKRATNO	21
4.3 FAZE DAVČNEGA PREVALJEVANJA.....	21
4.3.1 PERKUSIJA	21
4.3.2 REPERKUSIJA	22
4.3.3 INCIDENCA.....	22
4.3.4 DIFUZIJA.....	23
4.4 DAVČNO PREVALJEVANJE V REPUBLIKI SLOVENIJI	24
5 ŠTUDIJE O DAVČNEM PREVALJEVANJU	26
5.1 PREVALJEVANJE DAVKOV NA POTROŠNJO	27
6 ZAKLJUČEK	30
LITERATURA IN VIRI	32
PRILOGE	35

KAZALO PONAZORITEV

KAZALO SLIK

Slika 1: Davčno prevaljevanje.....	16
Slika 2: Prevaljevanje naprej – popolnoma elastična ponudba	18
Slika 3: Prevaljevanje naprej – popolnoma neelastično povpraševanje	19
Slika 4: Prevaljevanje nazaj – popolnoma elastično povpraševanje	20
Slika 5: Prevaljevanje nazaj – popolnoma neelastična ponudba	20
Slika 6: Prevaljevanje davkov na potrošnjo.....	29

KAZALO GRAFOV

Graf 1: Prikaz odstotka davčnih prihodkov glede na deleže BDP v državah članicah OECD za leti 2008 in 2009.....	13
---	----

KAZALO TABEL

Tabela 1: Prikaz odstotkov davčnih prihodkov glede na deleže BDP v državah članicah OECD za leti 2008 in 2009.....	12
Tabela 2: Delež posrednih davkov v RS v letih 2007-2009 glede na celotni BDP..	24

KAZALO PRILOG

Priloga 1: OECD klasifikacija davkov	35
--	----

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV

BDP	bruto domač proizvod
DDPO	davek od dohodkov pravnih oseb
DDV	davek na dodano vrednost
ESA	Evropski sistem integriranih gospodarskih računov članic EU
IMF	Mednarodni denarni sklad
LIS	Luxemburg Income Study
OECD	Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj
OEEC	Organizacija za evropsko ekonomsko sodelovanje
RS	Republika Slovenija
SNA	Sistem nacionalnih računov
SSKJ	Slovar slovenskega knjižnega jezika
ZDavP	Zakon o davčnem postopku
ZDDKIS	Zakon o davku na dobitke pri klasičnih igrah na srečo
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDMV	Zakon o davkih na motorna vozila
ZTro	Zakon o trošarinah

1 UVOD

Beseda davek ima na splošno negativen prizvok. V veliki meri zato, ker predstavlja prisilni odvzem realnega premoženja in s tem zmanjšanje realnega dohodka. Seveda pa na davek ne smemo gledati le z negativne strani, saj z dohodki, ki jih država dobi z davčnimi prihodki, pomaga državljanom z različnimi oblikami pomoči (na primer subvencije) ter omogoča proizvodnjo različnih javnih dobrin. Davki so sestavni del makroekonomske politike, v katerega je vključen vsak državljan; tako vsaki fizični in pravni osebi ob nakupu država posledično odtegne davek. Prav tako pa so poleg davkov na blago in storitve obdavčeni tudi skoraj vsi zaslužki. Nekaterih davčnih bremen se zavedamo bolj, drugih pa nekoliko manj. Država pa ne povečuje svojega blagostanja le z davki, temveč tudi s prispevki, carinami, taksami, pristojbinami in javnim dolgom.

V začetku diplomskega dela sem opisala davke; najprej sem jih uvrstila v davčni sistem – navedla različne oblike javnih prihodkov, jih delila na davčne in nedavčne. Davčne prihodke sem razdelila v tri temeljne vrste davščin (takse, prispevki in davki). Opisala sem zaželeno lastnosti davčnega sistema ter povzela različne opredelitve načel davčnega sistema (načela Smitha, načela Wagnerja in načela para Musgrave). Nato sem opisala zgodovino davkov; navedla sem definicije pojma davek. Sledijo značilnosti davkov, kjer sem za lažjo opredelitev prevajevanih davkov opisala različne delitve davčnega bremena: posredni/neposredni, subjektni/objektni, ad valorem/specifični, redni/izredni, kvotitetni/kontigentni, splošni/namenski, katastrski, proporcionalni/progresivni/regresivni, pavšalni ter negativni. Navedla sem tudi namene in cilje obdavčitve.

Nato sem opredelila vrednote organizacije OECD in njene metode delitve davkov. Strukturo modela delitve davkov sem natančneje razmejila in jo prikazala v prilogi; prav tako pa sem grafično in tabelarno prikazala odstotek davčnih prihodkov glede na deleže BDP v državah članicah OECD v letih 2008 in 2009.

V naslednjem in najpomembnejšem delu diplomskega dela sem podrobno razdelala pojem davčnega prevajevanja. Za začetek sem proučila teoretske koncepte prevajevanja; nato sem obdelala dejavnike, od katerih je odvisno odvijanje davčnega prevajevanja. Nadaljevala sem z vrstami davčnega prevajevanja (namerno/nenamerno, naprej/nazaj/bočno, enkratno/dvakratno/večkratno). Prevajevanje naprej in nazaj sem povezala s tržno strukturo (predvsem z vidika elastičnosti ponudbe in povpraševanja); možnost prevajevanja sem tudi slikovno prikazala. Davčno prevajevanje poteka skozi različne faze (perkusija, reperkusija, incidenca, difuzija), katere sem prav tako natančno opisala. V nadaljevanju diplomskega dela sledi davčno prevajevanje v RS, kjer sem navedla predpise, ki z zakonsko podlago postavijo temelj davčnemu prevajevanju.

V zadnji točki diplomskega dela je predstavljena študija o prevajevanju davka na potrošnjo; predstavljen je vhodno-izhodni okvir prevajitve davkov na potrošnjo –

prevalitve njihovega davčnega bremena na posamezne potrošnike. Študija preverja predpostavko, da se vsi davki na potrošnje v celoti prenesejo na gospodinjstva – to je končne potrošnike. Proučevanje davkov na potrošnje je pomembno, saj imajo ti davki regresivni vpliv na prerazdelitev letnega dohodka gospodinjstev.

Namen diplomske naloge je predvsem opisati in predstaviti davčno prevaljevanje. Cilji, ki sem si jih zadala pri pisanju te naloge pa so odgovoriti na zastavljene teze in vprašanja.

Poglavitne teze so:

- Davki imajo le pozitivne posledice.
- Poznamo le namerno davčno prevaljevanje.
- Davčno prevaljevanje pomeni, da se plačilo davka prevali na končne porabnike, lahko pa se prevali tudi v obratni smeri, torej nazaj.
- Davčno prevaljevanje poteka po točno določenih fazah.

Poleg tez, pa bom poskušala odgovoriti še na zastavljena vprašanja:

- Kaj pomeni pojem davek?
- Kakšne vrste davkov poznamo?
- Kaj je OECD?
- Kako OECD klasificira davke?
- Kaj pomeni davčno prevaljevanje?
- Kakšne vrste davčnega prevaljevanja poznamo?
- Kakšen je delež prevaljivih davkov v RS?
- Kaj je potrebno za proučevanje davčnega prevaljevanja?
- V kakšni meri se prevalijo davki na potrošnje?

Diplomsko delo sem izdelala z različnimi znanstvenimi metodami: z deskriptivno metodo (opisovanje dejstev, procesov in stanj) sem opisala tematiko davčnega prevaljevanja; z analitično metodo (razčlenjevanje celotnega procesa v posamezne faze) sem opredelila proces prevaljevanja davkov; s komparativno metodo pa sem primerjala delež davkov v različnih državah glede na celotne prihodke BDP; prav tako pa sem skozi proces raziskovanja problema, z metodo kompilacije povzela ključne opredelitve avtorjev različnih virov domače in tuje literature.

2 DAVKI

Država svoje prihodke povečuje v obliki prispevkov, davkov, carin, taks, pristojbin in javnega dolga. Vsi razen javnega dolga so tekoči in redni prihodki, javni dolg pa je tekoči in neredni prihodek. Država lahko povečuje javno blaginjo tudi iz naslova lastništva nad kapitalom, prodaje lastnine, dobički javnih podjetij idr. Skupek vseh davčnih oblik in načinov njihove regulacije tvori davčni sistem¹ neke države (po Jurković, 2002, str. 90).

Da pa davčni sistem v neki državi ustrezno deluje, je pomembno, da vsebuje naslednje ključne zaželenosti lastnosti davčnega sistema (po Stanovnik, 2002, str. 36-37):

- pravičnost: pomeni, da mora vsak davčni zavezanec², naj bo to fizična ali pravna oseba, prispevati pravičen delež k financiranju države. Z drugimi besedami povedano to pomeni, da mora biti davčno breme enakomerno porazdeljeno med davčne zavezance;
- kar se da minimalno poseganje v ekonomske odločitve oziroma da povzroča čim manjšo izgubo učinkovitosti: minimalno poseganje v tem smislu, ker davčni sistem s tem ko prisilno odvzema realni dohodek, posega v ekonomske odločitve (na ta način se zmanjšuje kupna moč posameznika). Uvedba nekega davka naj bi tako minimalno vplivala na odločitve o nakupu in prodaji dobrin ekonomskih subjektov na trgu, kako bo potekalo zaposlovanje, kakšno bo varčevanje idr.;
- stroški upravljanja, stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčne obveznosti naj bodo čim nižji (v primerjavi s celotno vrednostjo pobranih davkov): davčni sistem naj bi bil oblikovan tako, da bo imela davčna uprava minimalne stroške pri davčnem nadzoru³, pobiranju davkov in upravljanju z davki. V prakso naj bi se to preneslo tako, da bi bilo čim manj davčnih stopenj⁴ ter olajšav, obstajala naj bi čim manjša možnost utaje davkov⁵.

Problem je na dlani, saj naštetih želene lastnosti davčnega sistema niso medsebojno neodvisne. Čim večja izenačenost oziroma pravičnost ima najverjetneje za posledico nižjo ekonomsko učinkovitost. Nižji stroški administracije povzročajo večjo nepravičnost in posledično tudi nižjo ekonomsko učinkovitost (po Stanovnik, 2002, str. 36-37).

¹ Davčni sistem je podsestav skupnega gospodarskega sestava določene države in mora slediti njegovim ciljem in izdatkom (Jurković, 2002, str. 90).

² Davčni zavezanec je »pravna ali fizična oseba, kateri davčna zakonodaja nalaga obveznost plačila davka« (Klun, 2008, str. 13).

³ Davčni nadzor zajema davčno kontrolo, davčno inšpiciranje ter davčno preiskavo (po Klun, 2008, str. 15).

⁴ Davčna stopnja je »razmerje med celotnimi plačanimi davki in davčno osnovo« (Stanovnik, 2002, str. 42). Podana v znesku nam pove, kolikšen znesek na določeno količino ali vrednost je treba plačati v obliki davka. Odstotek pa nam pove kolikšen del vrednosti pomeni davek. Ločimo mejno in povprečno davčno stopnjo (po Klun, 2008, str. 13).

⁵ Davčna utaja je »nezakonito izogibanje plačilom davka« (Stanovnik, 2002, str. 45).

Mnogi poznavalci so raziskovali razne vidike funkcioniranja davčnega sistema in poskušali utrditi načela, na katerih bi moral davčni sistem temeljiti. Ta načela so izpeljali iz funkcij davčnega sistema v skupni družbeni in gospodarski ureditvi v državi. Adam Smith je opredelil štiri davčna načela, katere poenostavljeno interpretira Jurković (po Smith v: Jurković, 2002, str. 91):

- vsak državljan je dolžan državi plačati davek in to glede na svoje osebne in ekonomske sposobnosti;
- obveznost plačila davka mora biti regulirana z zakonom – to pomeni, da mora biti davek vnaprej znan;
- davek se plačuje takrat, ko so razmere za plačnika davka najbolj ugodne;
- stroški plačila davka morajo biti čim nižji, da bi bilo breme davkoplačevalcev minimalno, prihodki državne blagajne pa čim višji.

Teoretik A. Wagner je formuliral svoja davčna načela v štiri skupine (po Jurković, 2002, str. 92):

- finančno – politično načelo (elastičnost davka, radodarnost davka);
- ekonomsko – politično načelo (izbor davčnega izvora, vodenje računa o učinkih določenih davkov);
- socialno – politično načelo (vsesplošnost davka, enakomernost davka);
- davčno – tehnično načelo (določnost davka, ugodnost davka, minimiziranje stroškov pobiranja davkov).

Wagnerjeva načela so natančnejša in popolnejša kot Smithova, a so še vedno odraz klasičnega finančnega miselnega sistema.

Zakonski par Musgrave pa opredeljuje sedem zahtev, ki naj bi jih izpolnjeval dober davčni sistem. Te zahteve sta opredelila v skladu s sodobno obravnavo alokacijske, redistribucijske in stabilizacijske funkcije politike javnega financiranja, ki so kompleksne in včasih konfliktne med seboj; kar je razlog za probleme pri objektivnem reševanju in zadovoljitvi vseh funkcij pri opredeljevanju načel. Musgravejeva pravita, da za davčna načela velja naslednje (po Jurković, 2002, str. 92):

- priliv davčnih prihodkov mora biti zadovoljiv;
- razdelitev davčnega bremena mora biti enakomerna – vsak mora plačati svoj del davčne obveznosti v skladu z načelom enakosti;
- ni pomembno samo mesto na katero se davek nanaša, temveč tudi kdo ga na koncu plača;
- davke je potrebno izbirati tako, da se minimizira vpletanje v sprejemanje ekonomskih odločitev, ki omogočajo učinkovito funkcioniranje trga – pomembna je minimalizacija »mrtve izgube⁶«;
- struktura davčnega sistema mora olajšati izkoriščanje fiskalne politike za ustvarjanje stabilizacijskih in razvojnih ciljev;

⁶ 'Mrtva izguba' je pojav kadar povečanje državne potrošnje ne kompenzira v celoti zmanjšanja zasebne potrošnje (po Steinbacher et al., 2009, str. 125).

- davčni sestav mora omogočiti pravično pobiranje davka, ki bo razumljivo davčnim zavezancem;
- stroški merjenja in izterjave davka morajo biti čim nižji in v skladu z izpolnjevanjem ostalih ciljev.

Podobno kot Musgraverjeva, se je z načeli dobrega davčnega sistema strinjal tudi Stiglitz. Pravi, da mora biti dober davčni sistem ekonomsko učinkovit, enostaven za razumevanje, fleksibilen, politično sprejet in enakopraven (po Jurković, 2002, str. 92).

Osnovni prihodki javnega sektorja so razdeljeni na davčne in nedavčne. Davčne prihodke pa delimo na davke in prispevke. Oboji predstavljajo prisilno dajatev; ločimo ju pa po tem, da davki predstavljajo enostranski prisilni odvzem realnega dohodka, s plačevanjem prispevkov pa imamo določen obseg pravic. Prav zaradi te »zagotovitve« pravic so prispevki politično sprejemljivejša oblika davkov. Nedavčne prihodke pa predstavljajo različne takse, pristojbine, dobički javnih podjetij, sredstva od prodaje državnega premoženja idr. Značilnost nedavčnih prihodkov je, da so prostovoljna in ne prisilna dajatev, država pa v zameno za njihovo plačilo neposredno ponudi svojo storitev (po Klun, 2008, str. 4).

Obstajajo tri temeljne vrste davščin:

- pristojbine ali takse: »So obvezne dajatve za določeno storitev, ki jo opravljajo pristojni državni organi ali druge javne službe na zahtevo strank.« (Žibert v: Ramovš, 2005, str. 7) Razlikujemo med taksami, ki so plačilo za opravljeno storitev – prave takse, ter tistimi, ki presega vrednost storitve in imajo lastnosti davka – neprave. Delimo jih tudi glede na organ, ki jih pobira: splošne, ki so enake za vse akte, ne glede na organ ter posebne, ki so odvisne od organa. Poznamo pa tudi delitev na upravne, konzularne in sodne takse; (po Ramovš, 2005, str. 7)
- prispevki: »Plačujejo se glede na določeno realno protivrednost, ki jo zavezanec prispevka pričakuje oziroma jo ima od javnega organa.« (Ramovš, 2005, str. 7) So tudi namenske denarne dajatve pravnih ali fizičnih oseb, nadomestilo za storitve/korist, ki jo nudi javna skupnost; (po Ramovš, 2005, str. 7)
- davki: več o tem pojmu v naslednjih poglavjih.

2.1 SPLOŠNO O DAVKIH

Davki so stari kot je stara civilizacija. Ni niti ene civilizacije, ki ne bi pobirala davkov. Prva, za katero obstajajo dokazi (na glinenih ploščicah) o obdavčenju, je živela pred šest tisoč leti v Sumeru, na ravnini med rekama Evfrat in Tigris, na območju današnjega Iraka. Od takrat davki niso bili nikoli ukinjeni, kvečjemu so pridobivali na veljavi (Kesner-Škreb in Kuliš, 2001, str. 1).

Davek je bil sprva poznan kot neobvezna dajatev – darilo (»donum«), nato je bil poimenovan kot prošnja (»bede« oziroma »precarium«), kasneje kot pomoč oziroma

pomaganje («aide» oziroma »subsidy« oziroma »contribution«); sčasoma pa je davek postal obvezna dajatev, na podlagi tega dejstva so ga poimenovali »duty«, »imposta« (po Pernek, 1999, str. 107).

V antični Grčiji, kjer so bili prihodki države neposredno financirani s strani bogatejših prebivalcev, je bilo financiranje obvezno in hkrati častno; poznali so tudi posamezne carine, potrošne in prometne dajatve, glavarine⁷ (pobirane so bile le v izrednih razmerah – vojnah). Rimljani so prav tako kot Grki imeli sistem obveznih dajatev. Rimljani so poznali »tribut« (obvezna glavarina), »cenzus« (davek na premoženje) in posredni davek (po Leksikon, 2006, str. 785).

V fevdalizmu so davki izgubili na pomenu, nadomestili so jih regali⁸. V srednjem veku davki zopet pridejo v veljavo, a ne povsod v enaki meri in ob istem času. Razvili so se tam, kjer je bila organizacija državne oblasti hitrejša in uspeli v težnji po odcepitvi fevdalnih odnosov⁹. V času Napoleona se je kot novost pojavil davek na dohodek, ki je še danes med najpomembnejšimi davki (po Pernek, 1999, str. 107).

Po koncu francoske revolucije so nastali sodobni davki: sistem davka na pridelek, davek na razredno pripadnost (iz katerega se je razvila progresivna dohodnina, dopolnjena z davkom na premoženje). Dohodninsko obdavčenje se je na območju Republike Slovenije (v nadaljevanju RS) začelo pojavljati po nedokončanih davčnih reformah Marije Terezije in Jožefa II. Ti avstrijski davki so veljali do leta 1928, ko je bil v bivši Jugoslaviji urejen enoten sistem neposrednih davkov (na stavbe, podjetja, rente, zemljišča, dobiček ter uslužbenski davek) (po Leksikon, 2006, str. 785).

Davki so se v času po 2. svetovni vojni večkrat spremenili. Predvsem podjetja so bila plačniki neposrednih davkov; posredni davki pa so bili v glavnem davki na promet s proizvodi in storitvami. V letu 1959 je bil uveden davek na osebne prihodke državljanov; od 1964. leta so republiške zakonodaje začele urejati neposredne davke (po Leksikon, 2006, str. 785).

Iz zgoraj prikazanega sledi, da so bile davčne politike zelo različne v različnih obdobjih, v smislu koga in kako obdavčiti ter komu in koliko dati iz državnih oziroma proračunskih izdatkov; ter da obstajajo velike razlike med pojmovanjem davkov in davčnih sistemov (po Bojnec, 2005, str. 46).

Davki so sestavni del makroekonomske politike, v katerega je vključen sleherni državljan. Z vsakršnim nakupom, naj bo to nakup hrane, avtomobila, nepremičnine ipd., posledično

⁷ Glavarina je »najpreprostejša oblika osebnega davka, pri katerem je vsaka oseba enako obdavčena« (Leksikon, 2006, str. 787).

⁸ Regali so bili »prihodki srednjeveških vladarjev in izkoriščanje določenih pravic in privilegijev zaradi monopolnega položaja« (Pernek, 1999, str. 107).

⁹ Fevdalni odnos je »odnos med posrednim ali neposrednim lastnikom zemlje in podložniki« (ZRC SAZU, 2011b).

vsaka fizična ali pravna oseba plača davek. Prav tako so obdavčeni skoraj vsi zaslužki. Določenih davkov se v resničnem življenju zavedamo bolj, drugih pa nekoliko manj. Z davki pa država povečuje javno blaginjo, torej so davki javni prihodki, ki državi omogočajo proizvodnjo različnih javnih dobrin; tako da davki niso le enosmerni prisilni odvzem dohodka (po Klun, 2008, str. 2).

Po Slovarju slovenskega knjižnega jezika (v nadaljevanju SSKJ) je davek opredeljen kot splošna dajatev za kritje skupnih izdatkov javne uprave. V nadaljevanju opredeli glagole, ki se lahko nanašajo na davek: izterjati, odmeriti, odpraviti, plačati, utajiti, pobirati, znižati, naložiti davke; vrste davkov: občinski, prometni, vinski, zemljiški, davek od dohodka, od prometa, davek na dohodek, na promet in delitev davkov na direktne ali neposredne davke od dohodkov in premoženja ter indirektno ali posredne davke, ki ga plačajo potrošniki ob nakupu blaga (po ZRC SAZU, 2011a).

Davek je prisilna oblika dajatve in predstavlja enostranski prisilni odvzem realnega dohodka oziroma kupne moči davkoplačevalcu¹⁰ s strani države. Neplačevanje davkov se obravnava kot kaznivo dejanje (po Stanovnik, 2002, str. 35).

»Davki so obvezne dajatve brez neposrednega vračila, ki jih oblasti predpišejo drugim ekonomskim subjektom za kritje javnih finančnih potreb ali pa zaradi uresničevanja drugih javnih ciljev na področju ekonomske in socialne politike.« (Turk v: Pušnik, 2010, str. 15)

Davki danes poleg fiskalne vloge opravljajo tudi vlogo v ekonomskem in socialnem segmentu. Rupnik jih opredeljuje kot obvezne dajatve brez neposrednega vračila, ki jih državni organi zapovedujejo drugim ekonomskim udeležencem za kritje javnih finančnih potreb, uresničevanja drugih javnih ciljev, bodisi s področja ekonomske ali socialne politike (po Rupnik, 1995, str. 18).

2.2 ZNAČILNOSTI DAVKOV

Davke zaradi različnih značilnosti razvrščamo po raznolikih kriterijih. Najpodrobnejšo klasifikacijo uporablja Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD). O tej delitvi davkov bom več pisala v sledečem poglavju. Poznamo še druge razmejitve davkov v naslednje skupine: na neposredne in posredne davke, na subjektne in objektne, na specifične in ad valorem, na redne in izredne, na splošne in posebne, na

¹⁰ Davkoplačevalec je plačnik davka. Ni nujno da mu davčna zakonodaja nalaga obveznost plačila davka (po Klun, 2008, str. 13). Plačnik davka je oseba, ki je v skladu z Zakonom o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP Ur. list RS, št. 432-01/11-1/2) ali zakoni o obdavčenju zavezana za izračunavanje ali plačevanje davka oziroma odtegotvanje 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. Plačnik davka je tudi druga oseba, ki je v skladu z zakoni o obdavčenju dolžna plačati davek (12. člen ZDavP).

katastrske in tarifne, na proporcionalne, progresivne in regresivne; posebna oblika davkov pa so tudi pavšalni davki in negativni davki (po Jurković, 2002, str. 90).

Po načinu pobiranja ločimo davke v neposredne in posredne; neposredni davki so za davčnega zavezanca neposredno breme in imajo vpliv na njegovo premoženje ter prihodke – primer takega davka: davki na premoženje, davki na dohodek. Med neposredne davke sodi dohodnina in drugi davki občanov, davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) pa tudi prispevki za socialno varnost, davki na premoženje idr. (po Pušnik, 2010, str. 17).

Glede na davčnega zavezanca ločimo davke na subjektne in objektne; subjektivni davki upoštevajo subjektivne značilnosti zavezanca – ekonomsko moč, starost ipd. Ti davki so pravičnejši z vidika alokacije davčne obveznosti med zavezance; primer takega davka: dohodnina, davki od dediščine itd. Objektivni davki so realni davki, neodvisni od lastnosti subjekta in njegove zmožnosti plačila davka; primer takega davka: davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), carine, trošarine itd. (po Pušnik, 2010, str. 17).

Delimo jih glede na način izkazovanja davčne osnove, in sicer na ad valorem davke – davke po vrednosti, kjer je davčna osnova izkazana v denarju; večina davkov je vrednostnih, nanašajo se na vrednost blaga, dohodka, dobička idr. Ter na specifične davke – davke, kjer je davčna osnova izražena v drugih oblikah; primer takega davka: trošarine (po Klun, 2008, str. 10).

Delitev na redne in izredne davke pomeni delitev glede na periodiko pobiranja davkov. Redni davki se odmerjajo iz leta v leto, izredni pa se pobirajo v primerih vojn, nesreč ipd., za financiranje notranjih nalog države (po Pušnik, 2010, str. 18).

Glede na način določanja višine davkov ločimo kvotitetne in kontingentne davke. »Pri kvotitetnih davkih država vnaprej določi znesek davka, ki ga mora zavezanec plačati od določene davčne osnove (20 € davka od davčne osnove 100 €). Pri kontigentiranih davkih država določi le skupni davčni donos (kontingent), ki ga nato razdeli na posamezne davčne zavezance (država določi 200 € davčnega donosa in ga potem razdeli med posamezne davčne zavezance)« (Pušnik, 2010, str. 19).

Ločevanje davkov glede na namen porabe: na splošne davke – namenjene financiranju javnih potreb države in lokalnih skupnosti; in namenske davke – pobirajo se le za vnaprej določene namene (po Pušnik, 2010, str. 19).

Obstaja tudi delitev glede na davčno-tehnični postopek; na katastrske davke, ki se odmerijo na podlagi podatkov iz katastrov, ter tarifne davke, ki obdavčujejo posamezne priložnostne pravne posle in dejstva po določeni davčni tarifi (po Pušnik, 2010, str. 19).

Glede na redistributivni učinek se davki delijo na proporcionalne, progresivne in regresivne; pri progresivnih davkih stopnje rastejo hitreje kot osnove, pri proporcionalnih je rast

enakomerna, pri regresivnih pa je rast davčne stopnje počasnejša od rasti davčne osnove (po Jurković, 2002, str. 90).

Pomembna vrsta davkov so pavšalni davki; to je davek, ki je neodvisen od velikosti osnove, saj je odmerjen v določenem znesku ne glede na okoliščine in obnašanje davčnih zavezancev (po Turk, 2004, str. 376).

Negativni davki se pojavijo pri prenosu dohodka iz javnega v zasebni sektor; primer prenosa dohodka predstavljajo različne oblike socialnih pomoči – prenos sredstev iz proračuna v »zasebne roke« (po Klun, 2008, str. 11).

Temeljne značilnosti davkov v sodobnih državah so (po Pernek, 1999, str. 106):

- prisila plačevanja davkov – v primeru neizpolnitve davčne obveznosti davčnega zavezanca doleti sankcija;
- so izvedeni prihodki države – izvedeni značaj davka izhaja iz finančne suverenosti in avtonomije države;
- nevračljivost pobranih davkov – po obdavčitvi je država lastnica sredstev, pobranih od obdavčitve;
- davki niso nadomestilo za storitve, ki jih država nudi državljanom – ne obstaja povezanost med državnimi odhodki kritih iz davkov in koristmi posameznikov od take vrste trošenja;
- teritorialno načelo plačila davka – pogoj za plačilo davka je območje, na katerem je premoženje, ne državljanstvo;
- nedoločnost trošenja pobranih davkov – davki krijejo izdatke države;
- pobiranje davkov v javnem interesu – služijo za zadovoljevanje skupnih, kolektivnih, splošnih in družbenih potreb;
- davki so denarni prihodki države – pobirajo se v finančnih sredstvih, le v izjemi se lahko pobirajo v naravi.

2.3 NAMEN IN CILJI OBDAVČITVE

S pomočjo davčnega sistema je potrebno zagotoviti čim večjo družbeno pravičnost in ekonomsko učinkovitost. Zato naj bi bili davki zastavljeni tako, da bi imeli čim širšo davčno osnovo¹¹. V želji po pravičnosti se je povečevalo število olajšav in oprostitev. Pojavile so se potrebe po uvajanju davščin za točno določene namene (po Klun, 2008, str. 2).

Poznamo različne teorije, ki ločijo namene obdavčevanja (po Pernek, 1999, str. 118):

- teorija sile: razlaga obdavčevanje v času sužnjelastništva ter fevdalizma; teorija zapoveduje nalaganje davkov vsem, ki niso bili svobodni prebivalci;

¹¹ Davčna osnova je »vrednost ali količina, na katero se nanaša davčna stopnja. S pomočjo davčne osnove in stopnje dobimo davčno obveznost oziroma znesek davka, ki ga je treba plačati« (Klun, 2008, str. 13).

- teorija zavarovanja: predpostavlja, da so davki »cena, ki jo davčni zavezanci plačajo za storitve, ki jih nudi država«, država je po tej teoriji »skupnost zavarovancev, ki so zavarovani proti raznim rizikom«;
- ekvivalenčna teorija: plačilo davkov naj bi bilo »v skladu s koristmi, ki jih nudi država«;
- teorija uživanja: država s pomočjo davkov zagotavlja državljanom neovirano uživanje razpoložljivih dobrin;
- teorija reprodukcije davkov: davke se mora trošiti tako, da se jih posredno vrne tistim, od katerih so pobrani;
- organska teorija: uvajanje davkov ni odvisno od koristi, ki jih imajo davčni zavezanci od aktivnosti države; obstaja organska povezanost med državo in državljani – zaradi nje mora vsak davčni zavezanec plačati davek, s čimer sodeluje pri kritju državnih stroškov;
- sodobne teorije: davek je obveznost državljana zaradi dejstva, da je državljan del politične skupnosti kateri pripada in ji dolguje fiskalno pomoč.

Kljub različnim zgodovinskim praksam in različnim pogledom na davčno politiko ter obdavčenje, je večina ekonomske teorije ostala dokaj enotna v tem, da je vloga fiskalne politike gospodarska učinkovitost, ekonomska rast ter čim manjše izgube, ki so povezane z vladnim davčnim posredovanjem (po Bojnec, 2005, str 48).

Tako kot nameni, so se tudi cilji obdavčitev skozi zgodovino drastično spreminjali; do srednjega veka je bil cilj izključno fiskalni, v modernejših obdobjih pa država presega fiskalne cilje, uvaja tudi druge oblike zagotovitve nujno potrebnih prihodkov za zadovoljitev vseh javnih potreb (po Pernek, 1999, str. 119).

V RS imamo izoblikovane naslednje cilje za zagotavljanje uspešnega in učinkovitega davčnega sistema (po Pernek, 1999, str. 119):

- jasna razmejitev ciljev na fiskalni in nefiskalni vidik;
- pomembna nefiskalna obdavčitev je obdavčitev individualnih proizvajalcev;
- z davki je potrebno zagotoviti nova finančna sredstva, potrebna za financiranje javnih potreb; to je njihova primarna naloga;
- davki morajo biti usmerjeni k uspešnem in operativnem vodenju narodnega gospodarstva;
- za cilj imajo vplivanje na nefiskalno politiko;
- nenazadnje pa imajo davki cilj vplivati na vso notranjo in zunanjo gospodarsko politiko RS.

3 OECD

Kratika OECD v prevodu pomeni Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj. Je mednarodna medvladna organizacija, z 32-imi gospodarsko najrazvitejšimi članicami¹²; njena članica je od 21. julija 2010 tudi RS. Predhodnica OECD je bila Organizacija za evropsko ekonomsko sodelovanje (v nadaljevanju OEEC), ustanovljena leta 1948 za povojno obnovo Evrope, delovala pa je do leta 1961 (po Ministrstvo za zunanje zadeve, 2011).

Temeljne vrednote OECD so: objektivnost (neodvisnost analiz, ki temeljijo na dokazih); odprtost (spodbujanje razprave in skupnega razumevanja kritičnih globalnih vprašanj); pogum (upati si izzvati v smeri sprememb); pionirstvo (prepoznavanje in obravnavanje dolgoročnih izzivov in sprememb); etičnost (verodostojnost je grajena na zaupanju, poštenosti in transparentnosti) (po OECD, 2011a).

3.1 OECD KLASIFIKACIJA DAVKOV IN DELEŽ DAVČNIH PRIHODKOV V DRŽAVAH ČLANICAH OECD

Analiza davčne politike uporablja kombinacijo ekonomske teorije in dokaze ter statistično in sodno gradivo, za zagotovitev podlage učinkom alternativne politike. Ti učinki pa so ovrednoteni glede na njihov vpliv na gospodarsko učinkovitost, delitev dohodka, gospodarsko rast in druge ciljne politike. Na podlagi teh analiz OECD klasificira davke posameznih držav v določene skupine davkov, te skupine pa deli še na podkategorije – natančna razdelitev je prikazana v Priloga 1 (po OECD, 2011c).

OECD klasifikacija je primerljiva z drugimi mednarodnimi davčnimi klasifikacijami, ki so trenutno v uporabi. Te klasifikacije so iz: Sistema nacionalnih računov (v nadaljevanju SNA), Evropskega sistema integriranih gospodarskih računov članic EU (v nadaljevanju ESA) ter Mednarodni denarni sklad (v nadaljevanju IMF) statistike državnih financ. SNA in ESA podatke se lahko uskladi, z nekaj manjšimi izjemami, s klasifikacijo OECD; razvrstitev davkov po IMF pa je skoraj enaka klasifikaciji, ki jo uporablja OECD (po OECD, 2010).

¹² Članice so: »Avstralija, Avstrija, Belgija, Češka, Čile, Danska, Finska, Francija, Grčija, Irska, Islandija, Italija, Japonska, Kanada, Koreja, Luksemburg, Madžarska, Mehika, Nemčija, Nizozemska, Nova Zelandija, Norveška, Poljska, Portugalska, Slovaška, Slovenija, Španija, Švedska, Švica, Turčija, Velika Britanija, ZDA. Estonija in Izrael sta že podpisala sporazum o pristopu, zaključiti pa morata še notranje pristopne postopke. Rusija pa je še v fazi pogajanj« (Ministrstvo za zunanje zadeve, 2011).

3.1.1 DELEŽ DAVČNIH PRIHODKOV ČLANIC OECD GLEDE NA CELOTEN BDP

Z naslednjo tabelo prikazujem delež davčnih prihodkov glede na celoten bruto domač proizvod (v nadaljevanju BDP) držav članic OECD.

Tabela 1: Prikaz odstotkov davčnih prihodkov glede na deleže BDP v državah članicah OECD za leti 2008 in 2009

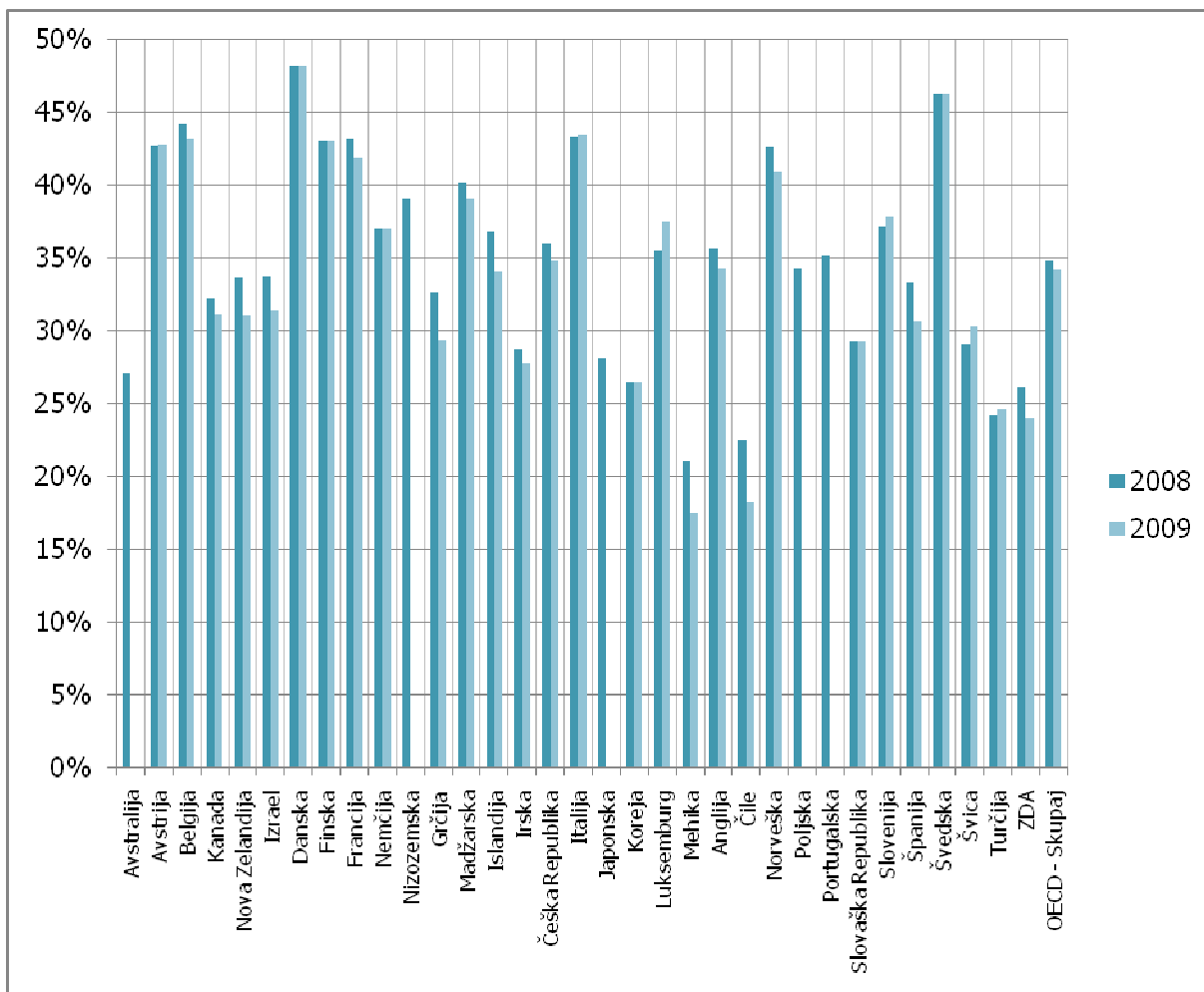
država	2008	2009	država	2008	2009	država	2008	2009
Avstralija	27,1%	..	Grčija	32,6%	29,4%	Čile	22,5%	18,2%
Avstrija	42,7%	42,8%	Madžarska	40,2%	39,1%	Norveška	42,6%	41,0%
Belgija	44,2%	43,2%	Islandija	36,8%	34,1%	Poljska	34,3%	..
Kanada	32,3%	31,1%	Irška	28,8%	27,8%	Nemčija	37,0%	37,0%
Nova Zelandija	33,7%	31,0%	Češka Republika	36,0%	34,8%	Slovaška Republika	29,3%	29,3%
Izrael	33,8%	31,4%	Italija	43,3%	43,5%	Slovenija	37,2%	37,9%
Danska	48,2%	48,2%	Japonska	28,1%	..	Španija	33,3%	30,7%
Finska	43,1%	43,1%	Koreja	26,5%	26,5%	Švedska	46,3%	46,3%
Francija	43,2%	41,9%	Luksemburg	35,5%	37,5%	Švica	29,1%	30,3%
Portugalska	35,2%	..	Mehika	21,0%	17,5%	Turčija	24,2%	24,6%
Nizozemska	39,1%	..	Anglija	35,7%	34,3%	ZDA	26,1%	24,0%
						OECD - Skupaj	34,8%	34,2%

Vir: OECD (2011b)

Podatki v tabeli 1 nam prikazujejo Dansko, kot državo znotraj OECD z največjim deležem davčnih prihodkov glede na celotni BDP; v letih 2008 in 2009 je tako njen davčni prihodek znašal 48,2 % celotnega BDP. Sledi ji Švedska s 46,3 %; na tretjem mestu pa je Belgija s 44,2 % v letu 2008 in 43,2 % v letu 2009. Država z najmanjšim deležem davčnih prihodkov BDP-ja Mehika, njen delež je v letu 2008 znašal 21 %, v letu 2009 pa 17,5 %. Sledijo ji Čile z 22,5 % deležem v letu 2008 in z 18,2 % v letu 2009. Odstotkovni delež davčnih prihodkov Slovenije je znašal 37,2 % v letu 2008 ter 37,9 % v letu 2009 celotnega BDP.

Prikaz zgoraj navedenih podatkov – podatki o odstotku davčnih prihodkov glede na deleže BDP v članicah OECD za leti 2008 in 2009 – je zaradi lažje primerjave prikazan tudi na spodnjem grafu.

Graf 1: Prikaz odstotka davčnih prihodkov glede na deleže BDP v državah članicah OECD za leti 2008 in 2009



Vir: OECD (2011b)

4 DAVČNO PREVALJEVANJE

Davki prisilno zmanjšajo realni dohodek plačnika davka, kar je vzrok za iskanje načinov, ki čim bolj zmanjšajo posledice takšnega posega v ekonomsko moč posameznikov; obdavčitev pa ne vpliva samo na posameznika, temveč tudi na druge udeležence v državi in zunaj nje v mnogih vrstah, moči in številu. Poznamo pa tudi več učinkov obdavčenja; glede na trenutek obdavčitve jih ločimo v dve skupini: v učinke obdavčitve pred obdavčitvijo in učinke obdavčitve po obdavčitvi. Pred obdavčitvijo se lahko davčni zavezanec zakonito izogne plačilu davka – govorimo o davčnem umiku. Nezakonit davčni umik je v primeru davčne utaje¹³ in tihotapstva. Po obdavčitvi pa ima zavezanec za davek željo po prenosu davčnega bremena na nekoga drugega, torej želi davek prevaliti (po Pernek, 1999, str. 123).

Davčno prevaljevanje predstavlja zelo zanimiv fenomen, zato je v finančni teoriji nastalo več teoretskih konceptov o prevaljevanju. Te koncepte delimo v naslednje teorije: starejša teorija je fiziokratska teorija: je zelo pomembna in predstavlja prvi poizkus da se pojem prevaljevanja sistematično obdela. Glavna zagovornica te teorije je Quesneyf; temelj njenega proučevanja prevaljevanja davkov je dejstvo, da se lahko davek prevali le na področju kmetijstva. Kasnejša pomembna prispevka sta postavila A. Smith in D. Ricardo; prvi je trdil, da se lahko davki prevalijo samo na enega od treh oblik dohodka – na rento, dobiček in najemnino ali na vse tri oblike. Davek na zemljiško rento se prevali na lastnika zemlje; davek na najemnino je tudi prevaljiv, prevali pa se v dveh fazah: najprej delavci prevalijo davek na kapitaliste, ti pa ga nato prevalijo na potrošnike. Smith meni, da se davki na luksuzne artikle prevalijo na potrošnike teh artiklov. Ricardo pa za razliko od Smitha meni, da se davek na najemnine prevali na profit, ne na delavce. Novejše teorije so: pesimistična teorija – ne verjame v naučeno spoznanje o fenomenu prevaljevanja. Predstavniki te teorije: A. Held, E. Hamillton in G. Murey, ki menijo, da proučevanje prevaljevanja prinaša pozitivne rezultate in da je prevaljevanje odvisno od mnogih faktorjev; socialistična teorija – njen zagovornik Ferdinand S. je z delom *Posredni davki in položaj delavskega razreda* opozoril, da se vsi davki prevaljujejo na najsiromašnejše sloje družbe – v prvi vrsti na delavski razred. Delavci pa davčnega bremena po tej teoriji ne morejo prevaliti na kapitaliste. Posredni davki ne bremenijo davčnih zavezancev glede na njihovo ekonomsko moč, temveč glede na njihove potrebe na obdavčene proizvode – v njihovo ceno je vključen in prevaljen davek (po Jurković, 2002, str. 96).

Obstajajo številni dejavniki od katerih je odvisno odvijanje procesa davčnega prevaljevanja. Razvrščamo jih v tri skupine: ekonomske učinke, subjektivne učinke in zgodovinske učinke (po Luković, 2008, str. 50):

¹³ Davčna utaja je »neupravičeno prikritje pravih ali popolnih podatkov za določitev davčne obveznosti. Opredeljena je kot kaznivo dejanje, če zavezanec prikriva podatke zato, da bi se izognil plačilu davka« (Leksikon, 2006, str. 784).

- ekonomske učinke, ki vplivajo na odvijanje procesa prevaljevanja so proučevali na trgu svobodne konkurence (svobodnega premikanja ponudbe in povpraševanja na tržišču) in v slučaju obstoja in delovanja monopola. Prevaljevanje na trgu svobodne konkurence obstaja, kadar davčni zavezanec prevali davčno breme na svoje kupce ali dobavitelje. Možnost tega prevaljevanja je odvisna od stopnje elastičnosti ponudbe in povpraševanja po obdavčenem proizvodu. Tako je pri življenjskih dobrinah elastičnost mala, možnost prevalitve pa velika; torej je proces prevaljevanja večji ob manjši stopnji elastičnosti, posledično to pomeni, da je prevaljevanje manjše ob večji elastičnosti – odzivnosti povpraševanja glede na ceno. Pri prevaljevanju v slučaju obstoja in delovanja monopola pa je situacija ravno obratna; postavlja se vprašanje prevalitve davčnega bremena pri monopolu. Tu se mnenja trejo: nekateri pravijo, da je nemogoče, spet drugi da se davek lahko prevali tudi v monopolni konkurenci;
- subjektivni učinki pri prevaljevanju davka so predvsem stopnja organiziranosti delavcev in kapitalistov, kar v veliki meri vpliva na možnost prevaljevanja davka. Možni sta dve situaciji: če so kapitalisti bolj organizirani kot delavci, se davek lažje prevali na delavce; neorganiziranost kapitalistov in organiziranost delavcev pa pripelje do prevalitve davkov v smer kapitalistov;
- zgodovinski učinki so tudi pomemben dejavnik prevaljevanja davčnega bremena; tako se zaradi raznih državnih in verskih praznikov poveča povpraševanje po določenem proizvodu ali storitvi, s čimer se ustvarja situacija za večkratno povečanje cen, s tem pa tudi idealna situacija za prevaljevanje davkov.

4.1 POJEM DAVČNO PREVALJEVANJE

Jasno definicijo pojma davčno prevaljevanje je podal nemški teoretik Otto von Mering v tridesetih letih 20. stoletja: »Prevaljevanje davka je pojav, pri katerem zakonsko določen davčni plačnik premakne delno ali v celoti davčno breme na nekoga drugega«. Če ta oseba dokončno nosi davčno breme, jo imenujemo davčni nosilec. Davčna prevalitev ne povzroči zmanjšanja javnih prihodkov, pač pa le spremembo davčnega nosilca (po Jurković, 2002, str. 96).

Pri prevaljevanju davka davčni zavezanec ni oseba, ki dejansko plača davek in se tako davčni zavezanec in plačnik davka ločita. Prevaljevanje nastane zaradi (po Jurković, 2002, str. 96):

- obstojanja želje davčnega zavezanca, da davčno breme prevali na neko drugo osebo;
- določila zakonodajalca, ki omogočajo da se prevaljevanje zgodi.

Pri prevaljevanju davka niso predvidene sankcije.

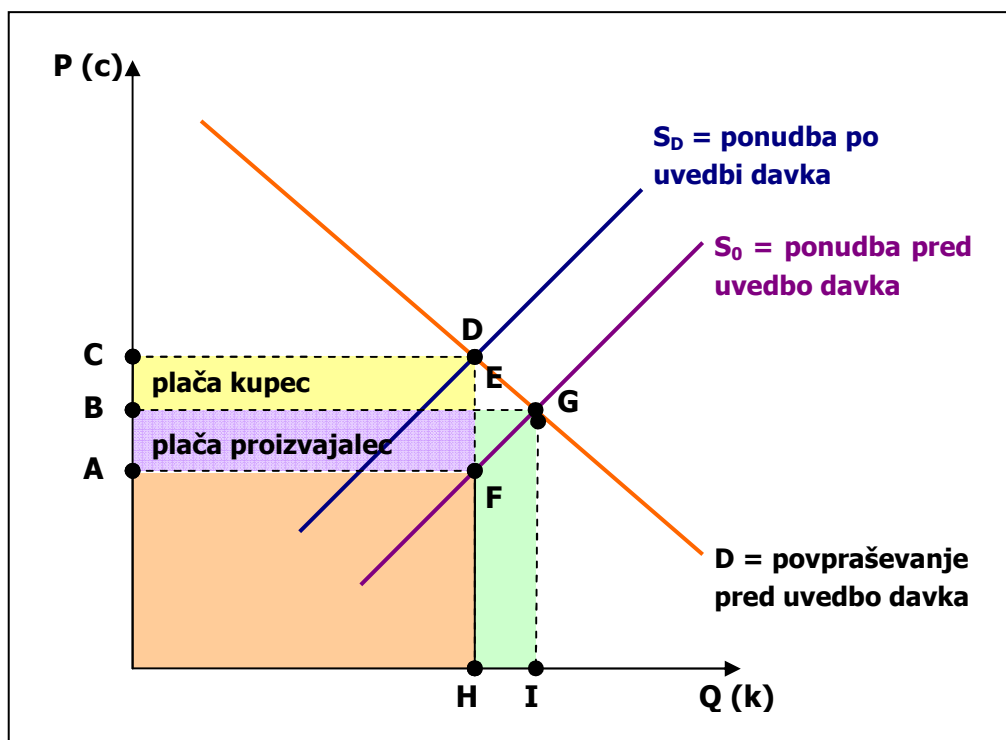
Za davčno prevaljevanje je nujni pogoj obstoj cene, s katero se davek prenese na drugo osebo; kjer ni ponudbe in povpraševanja – tržnega mehanizma, ni prevaljevanja. S prevalitvijo davka se cena artikla ali storitve poveča, zato mora družba strmeti k zmanjšanju nehotenih prevalitev (po Pernek, 1999, str. 128).

Za prevaljevanje davkov veljajo naslednje trditve (Pernek, 1999, str. 128):

- »posredni davki so načeloma prevaljivi;
- neposredni davki so težje prevaljivi oziroma so načeloma neprevaljivi;
- nekateri neposredni davki sploh niso prevaljivi;
- davki, ki bremenijo obratne kapitale, so lažje prevaljivi kot davki na osnovne kapitale;
- prevalitev davka je najlažja pri cenah izdelkov, ki so nujni za življenje; medtem ko je težja pri ceni blaga, ki ni nujno za življenje;
- prevalitev v končni fazi je odvisna od elastičnosti ponudbe in povpraševanja in od kupne moči prebivalcev«.

Začetni korak pri prevaljevanju davka lahko prikažemo na osnovi premikov na trgu, kjer je bil davek vpeljan; gre za premike povpraševanja in ponudbe, ki so na sliki 1 uprizorjene s krivuljami S in D. Spodnja slika prikazuje spremembe na trgu ob uvedbi davka na določen proizvod; predpostavka je, da je davčna osnova fizična količina (po Stanovnik, 2002, str. 50).

Slika 1: Davčno prevaljevanje



Vir: Stanovnik (2002, str. 50)

Davek povzroči premik krivulje ponudbe navzgor – torej povzroči zmanjšanje ponudbe. S tem se premakne točka ravnovesja iz G v D in se spremeni obseg povpraševanja. Kupci zaradi povečanja cene povprašujejo po manjši količini tega obdavčenega proizvoda ali storitve. Na sliki je prikazano povečanje cene iz točke B na točko C. V tem primeru gre za prevaljevanje davčnega bremena na kupca. Sprememba cene iz točke A v B pa je

posledica obdavčenja, ki ga proizvajalec ne prenese na kupca, ampak ga prevali na proizvodne dejavnike oziroma produkcijske faktorje¹⁴. Državni organi poberejo davčni dohodek v višini zneska prikazanega v pravokotniku z oglišči ACDF. Potrošniki utrpijo izgubo v obsegu BCDG, imenovano potrošnikov presežek; producenti pa izgubo prikazano v polju ABGF – producentov presežek. Tako davek dejansko plačata oba, čeprav je formalno obdavčen le ponudnik (po Stanovnik, 2002, str. 50).

4.2 VRSTE DAVČNEGA PREVALJEVANJA

Prevaljevanje davka se lahko proučuje z različnih stališč (po Luković, 2008, str. 46):

- če je namen zakonodajalca, da davčni zavezanec prevali davek na neko drugo osebo ali ne, govorimo o nenamernem oziroma namernem davčnem prevaljevanju;
- če se proučuje v kateri smeri se davek prevali, od davčnega zavezanca proti kupcu oziroma proti proizvajalcu, ali pa ostane na enaki ravni – razlikujemo med prevaljevanjem naprej, nazaj ter bočno;
- če pa se prevaljevanje spremlja s področja večkratnosti prevalitve davčnega bremena, pa razlikujemo med enkratnim, dvakratnim ter večkratnim prevaljevanjem.

4.2.1 NAMERNO/NENAMERNO DAVČNO PREVALJEVANJE

Namerno prevaljevanje je tako prevaljevanje, kjer je že zakonodajalec opredelil davčnega zavezanca in plačila davka kot dve različni osebi, iz praktičnih razlogov. Pri namernem prevaljevanju se poudarjajo cilji davčne politike z učinki obdavčenja. Namen zakonodajalca je prevalitev davka na davčne destinatorje, ki tako nosijo prevaljeno davčno breme in plačajo davek iz svojega dohodka (po Luković, 2008, str. 46).

Nenamerno prevaljevanje pa je oblika prevaljevanja, ko se davčno breme in ekonomske efekte za to breme preloži na osebo, ki ni bila predvidena kot plačnik davka. Pri tem prevaljevanju cilj davčne politike ni dosežen, kar ima posledice tako za posameznika kot za družbo. Z nenamernim prevaljevanjem davka so favorizirane osebe, ki opravljajo samostojno dejavnost, oškodovane pa so osebe v delovnem odnosu. Efekti nenamernega prevaljevanja so negativni z vidika osebe v delovnem odnosu ter z vidika družbenega značaja (po Luković, 2008, str. 46).

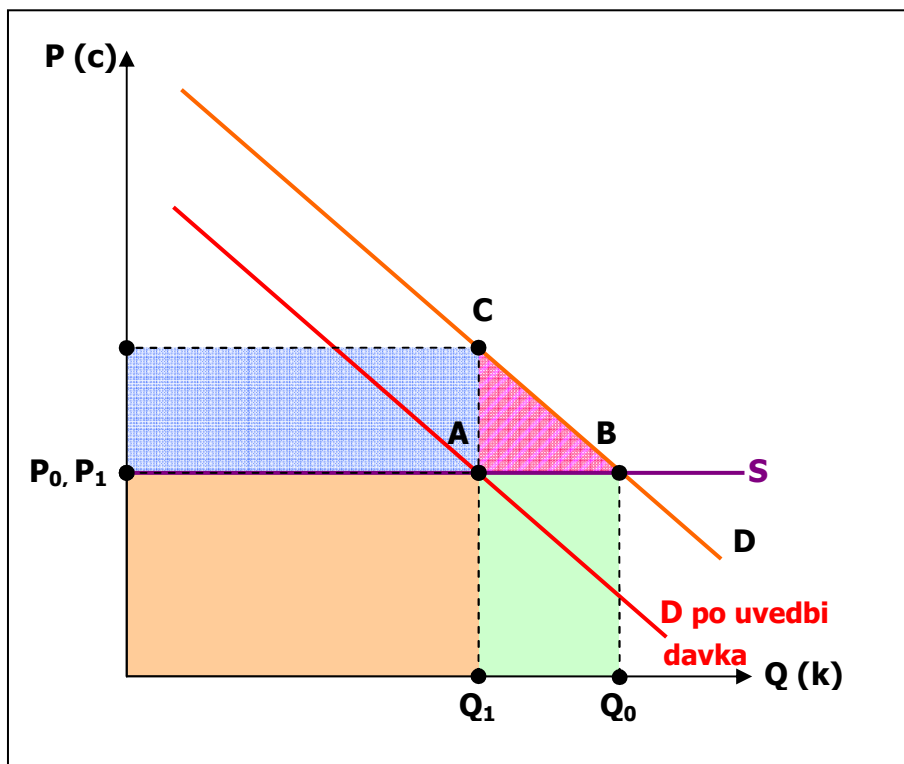
4.2.2 NAPREJ/NAZAJ/BOČNO

Prevaljevanje naprej je prisotno, ko davčni zavezanec uspe v povečani ceni proizvoda in dodatku za svoje usluge prevaliti davek naprej na kupce svojega proizvoda ali storitve. Davčni zavezanec je tako k ceni izdelka ali storitve dodal znesek plačanega davka (po Stanovnik, 2002, str. 49).

¹⁴ Produkcijski faktorji so »produkcijska sredstva in delovna sila« (ZRC SAZU, 2011c).

Pri popolnoma elastični ponudbi lahko ponudnik tega artikla ali storitve prevali celotno težo davka na potrošnike. Tako ves davek nosi potrošnik – njemu cene zrastejo, proizvajalcu pa ostanejo enake (po Stanovnik, 2002, str. 52).

Slika 2: Prevaljevanje naprej – popolnoma elastična ponudba

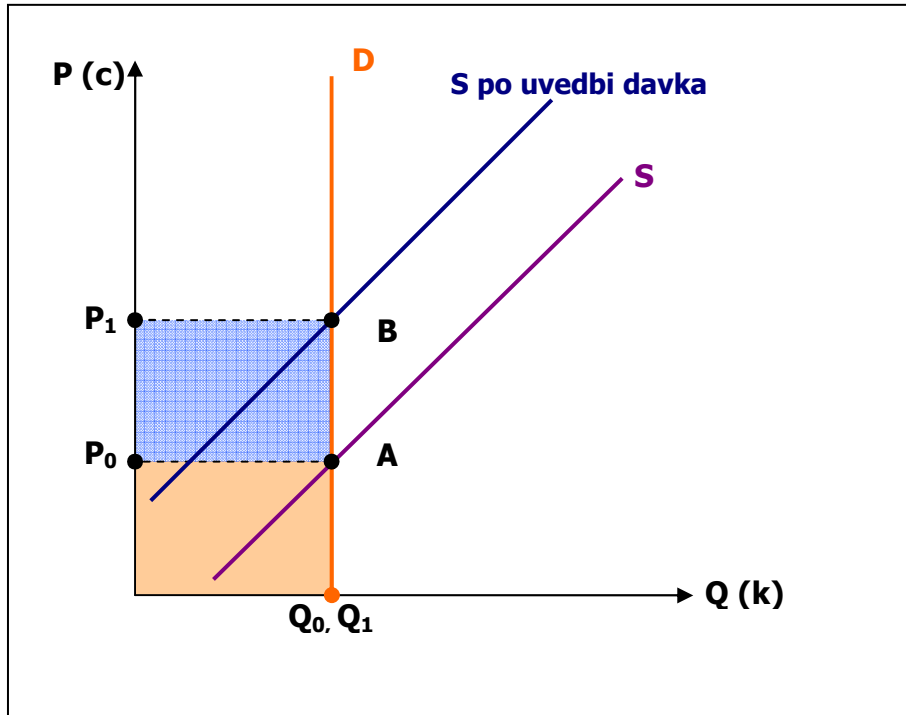


Vir: Stanovnik (2002, str. 52)

Z grafa je tako razvidno, da se povpraševanje (D) spremeni iz točke B v točko A. Kupec tako še vedno potroši enako količino prihodka, se mu pa zmanjša kupljena količina artikla ali storitve. Modri pravokotnik v sliki predstavlja pobran davek, trikotnik ABC pa predstavlja potrošnikovo izgubo blagostanja (po Pernek, 1999, str. 127).

Pri absolutno neelastičnem oziroma togem povpraševanju ob uvedbi davka, se cena za kupca dvigne, za proizvajalca pa ostane enaka; tako tudi pri togem povpraševanju, oziroma nereagiranju kupcev na spremembo cene, proizvajalec lahko prevali ves davek na kupca (po Stanovnik, 2002, str. 52).

Slika 3: Prevaljevanje naprej – popolnoma neelastično povpraševanje



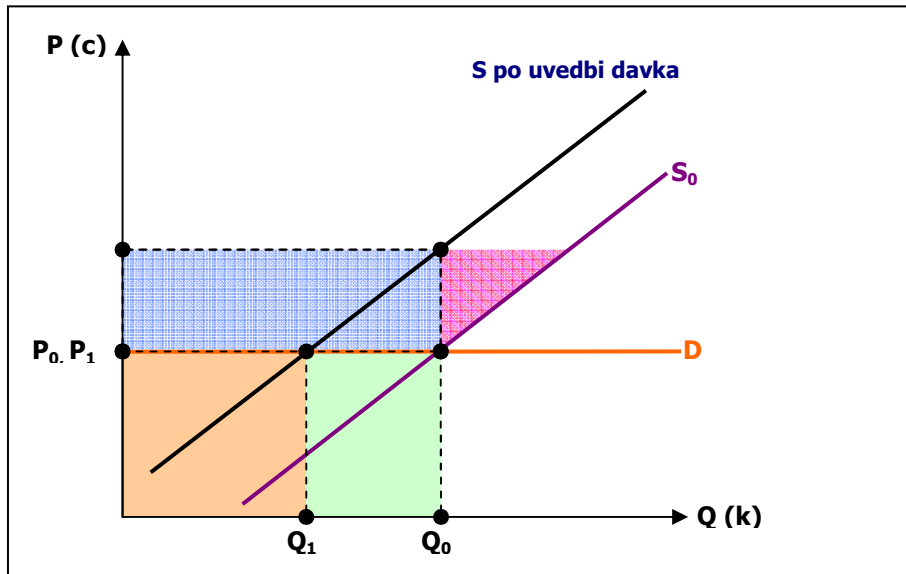
Vir: Stanovnik (2002, str. 52)

S slike je razvidno, da se kupljena količina s strani povpraševanja ne spremeni ($Q_0 = Q_1$); zaradi davka in njegove prevalitve se spremeni cena proizvoda oziroma storitve; ta sprememba cene omogoči ponudniku prevalitev davka naprej. Obseg povpraševanja se spremeni iz točke A v točko B, modri pravokotnik na sliki pa predstavlja dohodek države, pridobljen z davkom (po Pernek, 1999, str. 127).

Prevaljevanje nazaj je prisotno, kadar proizvajalec ali kupec uspe davčno breme prevaliti na dobavitelja surovin, prodajalca polproizvodov, lastnika poslovnega prostora, ipd. Plačani davek bo proizvajalec ali kupec skušal kompenzirati na račun zmanjšanja nabavne cene (po Stanovnik, 2002, str. 52).

Proizvajalec oziroma ponudnik nosi celotno davčno breme v primeru popolnoma elastičnega povpraševanja oziroma primeru povsem toge ponudbe (prikazano na sliki 4) (po Stanovnik, 2002, str. 52).

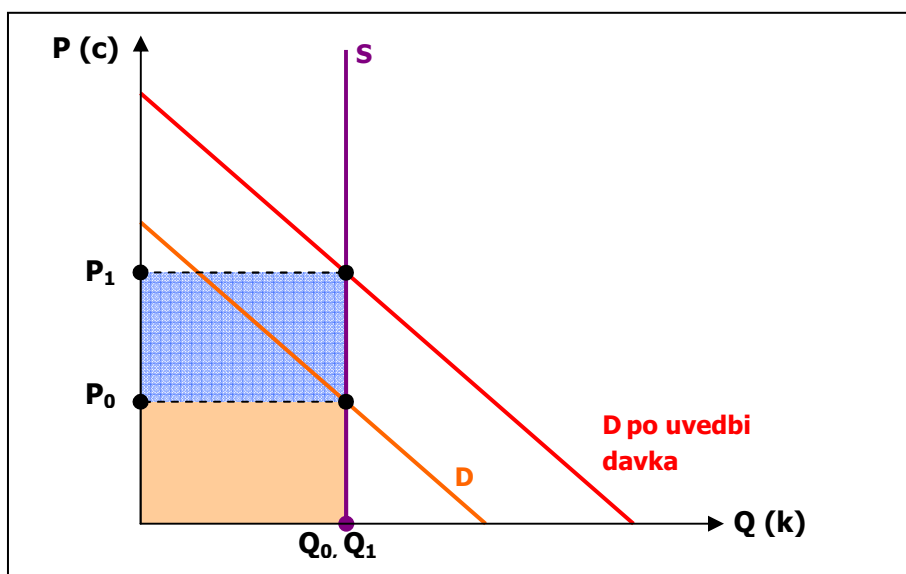
Slika 4: Prevaljevanje nazaj – popolnoma elastično povpraševanje



Vir: Stanovnik (2002, str. 52)

Pri popolnoma elastičnem povpraševanju proizvajalec davka ne more prevaliti na kupce, saj bi s tako prevalitvijo povzročil spremembo v povpraševanju – kupci bi tako manj kupovali ta proizvod ali storitev. Zato proizvajalec dano davčno breme prevali nazaj. Na sliki je obseg plačila davka prikazan v modrem pravokotniku, roza trikotnik pa prikazuje ponudnikovo izgubo (po Pernek, 1999, str. 127).

Slika 5: Prevaljevanje nazaj – popolnoma neelastična ponudba



Vir: Stanovnik (2002, str. 52)

Kadar je popolnoma neelastična ponudba ima ponudnik določeno količino proizvodov ali storitev. Tako zaradi davčnega bremena ponudnik dvigne prodajno ceno proizvoda ali storitve (po Pernek, 1999, str. 127).

Bočno prevaljevanje nastopi kadar ni možno prevaljevanje davka niti nazaj niti naprej, ampak lahko davek prevali na katero drugo konjunktorno¹⁵ blago iz poslovnega programa podjetja. Prisotno je takrat, ko davčni zavezanec prevali davek enega proizvoda s povišanjem cene drugega neobdavčenega proizvoda. Torej bremeni promet proizvoda, ki ni obdavčen, ker je elastičnost njegovega povpraševanja majhna (kupci ne zmanjšajo povpraševanje po proizvodu ob spremenjeni ceni) (po Stanovnik, 2002, str. 49).

4.2.3 ENKRATNO/DVAKRATNO/VEČKRATNO

Enkratno prevaljevanje nastane, kadar davčni zavezanec prevali davčno breme na drugo osebo, ki je dejanski nosilec davčnega bremena in je končni plačnik davka.

Dvakratno prevaljevanje je prisotno, kadar oseba, na katero je bilo davčno breme že prevaljeno, uspe to breme prevaliti na nekoga drugega (na primer proizvajalec prevali davek na prodajalca, ta pa na kupca).

Večkratno prevaljevanje pa nastane, kadar je v procesu prevalitve davka vključenih tri ali več oseb; to je, kadar davčni zavezanec prevali breme na drugo osebo, ta pa na tretjo (na primer proizvajalec prevali davek na trgovca na veliko, ta na trgovca na malo, trgovec pa davek prevali na končnega potrošnika) (po Luković, 2008, str. 46).

4.3 FAZE DAVČNEGA PREVALJEVANJA

Proces davčnega prevaljevanja poteka čez določeno število faz, katere je za lažje razumevanje fenomena prevaljevanja potrebno opredeliti. Obstajajo štiri faze, po katerih najpogosteje poteka proces davčnega prevaljevanja. Te so: perkusija, reperkusija, incidenca in difuzija. V nadaljevanju je vsaka izmed faz tudi opisana (Pernek, 1999, str. 125).

4.3.1 PERKUSIJA

Prva faza davčnega prevaljevanja je perkusija ali impact. V tej fazi gre za dejansko določanje davčnega zavezanca s strani zakonodajalca. Torej bistvo te faze je določitev pravne ali fizične osebe, ki je po zakonu dolžna plačati davek, oziroma nosi težo davčnega bremena. Na tej stopnji ločimo davčno prevaljevanje glede na namerno in nenamerno. Pri namernem tako zakonodajni organ določi nosilca davka in plačnika davka, kjer ne gre za isto osebo; nenamerno prevaljevanje pa nastopi, kadar davčno breme in ekonomske

¹⁵ Konjunktorno je »splet ugodnih okoliščin« (Slovar tujk, 1978, str. 144). Konjunktorno blago je blago z ugodnimi okoliščinami za prevalitev davka.

posledice tega bremena prevali davčni zavezanec na osebo, ki po zakonu ni opredeljena kot davkoplačevalec (Pernek, 1999, str. 125).

4.3.2 REPERKUSIJA

Druga faza v prevaljevanju davka se imenuje reperkusija ali dejanska prevalitev. Nastopi, ko davčni zavezanec, sprejme davčno obveznost oziroma obveznost, katero mu določa zakon. Tega davčnega bremena, kljub temu da ga je sprejel, se zavezanec za davek želi znebiti – to obveznost prenesti na neko drugo osebo. Kot že v poglavju 4.2 opisano lahko davčni zavezanec prevali davek naprej, nazaj ali bočno. Prevaljevanje izbere glede na ugodnost situacij za prevaljevanje davčne obveznosti. Tako ob togem povpraševanju lahko prevali davek naprej; v primeru možnosti znižanja nabavne cene zaradi davčnega bremena prevali davek nazaj; kadar pa ni možno niti prevaljevanje nazaj niti naprej, pa lahko prevali davek bočno – na konjunktorno blago, torej tisto blago, ki ima ugodne okoliščine za prevalitev davka (po Pernek, 1999, str. 125).

4.3.3 INCIDENCA

V tretji fazi davčnega prevaljevanja prevalitev davka ni več možna. Tu torej nastopa le en subjekt in to je končni plačnik davčnega bremena oziroma obveznosti. Temu subjektu se tako zmanjša razpoložljivi realni dohodek. Pomembno je opredeliti, da davek lahko nosijo samo posamezniki, ne pa kolektivi, skupine. Prav tako pa je pomembna razmejitev med ekonomsko in pravno incidenco. Pravna incidenca opredeljuje plačnika davka, ki je zakonsko dolžan nositi breme davka; ekonomska incidenca pa je kot pojem nastala zaradi prevaljevanja davka, to je poizkus davčnega zavezanca prevalitve davčne obveznosti na drugo osebo (po Jurković, 2002, str. 92).

Glede na kriterije proučevanja davčno incidenco lahko razdelimo v naslednje skupine: direktna/indirektna ter formalna in efektivna incidenca. Incidenca je lahko direktna, če je oseba, ki je plačnik davka sam tudi davčni zavezanec – torej mu ni uspelo prevaliti davka na neko drugo fizično ali pravno osebo. Indirektna incidenca nastopi, kadar zavezanec za davek s pomočjo cenovnih efektov prevali davčno breme na nekoga drugega. Pri formalni incidenci je bistvo v razdelitvi zakonske in nameravane incidence; tako zakonska incidenca predstavlja razdelitev davčnega bremena po odredbah davčnega zakona, nameravana pa predstavlja razdelitev bremena davka glede na namere zakonodajalca. Efektivna incidenca predstavlja stvarno spremembo v razporeditvi realnega dohodka, ki nastane ob nastanku novega davka; spremeni obstoječi oziroma izvrši spremembo enega davka z drugim (po Milošević in Golubović, 2011, str. 375).

Davčna incidenca ima tudi svojo časovno dimenzijo; s tega stališča poznamo in razlikujemo med trenutnim, kratkim in dolgim rokom. Trenutni rok predstavlja časovno obdobje, v katerem davčni zavezanec ni sposoben hitre reakcije na uvedbo davka. Ponudba proizvajalca je neelastična, uvedba davka tako povzroči rast cene izdelka ali storitve in zmanjšanje obsega povpraševanja; ta sprememba pa povzroči padec ponudbe

proizvajalca. S stališča trenutnega roka, proizvajalec v tem trenutku ne more menjati svoje ponudbe, cena po kateri bo prodajal svoj proizvod, pa je odvisna samo od obsega povpraševanja. Pod kratkim rokom se upošteva čas, v katerem proizvajalci in prodajalci lahko uskladijo svojo ponudbo z novonastalimi pogoji; ponudba je tako relativno elastična. Dolgi rok pa je obdobje, v katerem imajo subjekti dovolj časa za popolno menjavo svojih zahtev ponudbe in tako lahko v popolnosti vplivajo na kapaciteto prodaje; s tem pa tudi vplivajo na povpraševanje. Razlikovanje med trenutnim, kratkim in dolgim rokom je zelo pomembno za razumevanje davčne incidence. Nosilci davčne politike pogosto sprejemajo slabe odločitve, ker so usmerjeni na kratkoročno planiranje; tako je zelo pomembna finančna teorija, ki omogoči nosilcem davčne politike pomembna spoznanja o naravi dolgoročne davčne incidence (po Milošević in Golubović, 2011, str. 375-376).

Učinki incidence so naslednji (po Pernek, 1999, str. 126-127):

- vpliv incidence na proizvodnjo in delo: davčna obveznost lahko zelo različno (pozitivno ali negativno) vpliva na delovna vnemo, to je odvisno od vrste davka, kakor tudi od vrste zavezancev za davek in od velikosti njihovih prihodkov. Reakcija posameznikov z nizkimi dohodki ni enaka reakciji posameznikov z visokimi dohodki. Razlika obstaja tudi pri subjektih obdavčevanja pravnih in fizičnih oseb. Učinki so torej v veliki meri odvisni od davčne politike, ki mora biti takšna, da ne bo negativno vplivala na voljo do dela in nikakor ne sme ogroziti življenjske ravni davčnih zavezancev. Negativni učinek incidence lahko povzroči izgubo tržnega deleža podjetja zaradi obdavčitve in nezadovoljstvo pri zaposlenih, s tem pa zmanjšanje dejavnikov, ki so imeli neposredno negativen vpliv na poslovanje podjetja. Posledično pa država s tako davčno politiko destimulativno povzroči, na dolgi rok, negativne efekte na fiskalne prihodke;
- vpliv incidence na porabo in varčevanje: vsi davki imajo efekt na dohodek; težijo k temu, da zmanjšajo potrošnjo in omejijo varčevanje kot bodočo porabo. Davki na dohodke znižujejo porabo in to tem bolj, čim bolj nizki so dohodki davčnega zavezanca. Posledično pridemo do ugotovitve, da višji prihodki vplivajo negativno na varčevanje, če prehajamo iz nižje v višjo skupino prihodkov; davki na porabo imajo zaradi višanja cen produktov deflacijski vpliv na gospodarstvo – ker vpliva zmanjšana poraba restriktivno tudi na produkcijo. Razen tega so ti davki regresivni, ker močnejše prizadenejo tiste z najnižjimi dohodki;
- vpliv incidence na inflacijo: pojav inflacije lahko povzročijo različni dejavniki – nekateri izmed njih so: politični, ekonomski, finančni, psihološki. Študije kažejo, da ima zvišanje davčne stopnje na prihodek deflatorni učinek, ker načeloma ta davek ni preveljav; to posledično pomeni, da ostane zavezancu za davek in bremeni njegov realni prihodek, ki je namenjen predvsem porabi.

4.3.4 DIFUZIJA

Zadnja faza davčnega prevaljevanja je difuzija ali splošni učinek obdavčitve; ki se kaže v spremembi povpraševanja in ponudbe zaradi uvedbe davka. To nihanje ponudbe in povpraševanja lahko vpliva na produkcijo proizvodov ali storitev tako, da povzroči spremembe v strukturi – v najslabšem primeru lahko tudi zmanjšanje svetovne

proizvodnje. Posledično to pomeni, da morajo državni organi pri izvajanju davčne politike natančno opredeliti zavezanca davka in plačnika. Prav tako pa se organi, sodelujoči v davčni politiki, zavedajo, da je večina davkov na potrošnjo prevaljivih (po Pernek, 1999, str. 127).

Zelo pomemben pogoj pri difuziji oziroma splošnemu učinku obdavčitve je nivo dohodka dejanskega plačnika davka. Osebe, ki imajo nizke dohodke, oziroma nizek nivo ekonomske moči, bodo zaradi davka povečale svoj delovni napor, zmanjšale pa bodo potrošnjo oziroma želeno varčevanje dohodka. Tisti z visokim dohodkom, ki dajejo prednost ustaljenim navadam in prestižu, bodo na davčno breme odreagirali drugače. Na incidenco bodo odgovorili z zmanjšanjem varčevanja, medtem, ko bodo trošili na istem nivoju (po Milošević in Golubović, 2011, str. 385).

4.4 DAVČNO PREVALJEVANJE V REPUBLIKI SLOVENIJI

Pri delitvi davkov sem opredelila, da so posredni davki tisti davki, pri katerih končni nosilec davčnega bremena ni nujno davčni zavezanec, ampak je breme prevaljeno na nekoga drugega (po navadi končnega kupca); torej so posredni davki tisti davki, ki so prevaljivi. Glavne prednosti posrednih davkov so: manjše možnosti nelegalnega izogibanja davkom; manjši psihološki učinek – plačniki se po navadi davka ne zavedajo, ker je davek vključen v ceno; ti davki navadno niso zapleteni (po Klun, 2008, str. 11).

V naslednji tabeli prikazujem deleže posrednih davkov v RS v letih 2007, 2008 in 2009 ter povprečje proučevanih treh let; podatki predstavljajo deleže RS v proučevanih letih glede na celotni BDP.

Tabela 2: Delež posrednih davkov v RS v letih 2007-2009 glede na celotni BDP

	2007	2008	2009	povprečje let 2007-2009
Posredni davki	14,9	14,4	14,4	14,6
Davek na dodano vrednost	8,5	8,5	8,4	8,5
Trošarine	3,3	3,3	4,1	3,6
Ostali davki na blago in storitve, vključno z uvoznimi dajatvami	1,1	1,0	0,8	1,0
Drugi davki na proizvodnjo	2,1	1,6	1,0	1,6

Vir: Evropska komisija, 2009, str. 248

Tabela 2 prikazuje, da je delež posrednih davkov v RS v letu 2007 znašal 14,9 %, v letu 2008 14,4 %, v letu 2009 pa prav tako 14,4 % celotnega BDP. Največji delež posrednih davkov zajamejo prihodki davka na dodano vrednost, sledijo trošarine, drugi davki na proizvodnjo ter drugi davki na proizvode, vključno z uvoznimi dajatvami.

Najpomembnejši pogoj za prevaljevanje, je plačilo davka, ki je povezano s produkcijo in menjavo. V določenih primerih prevaljevanje že vnaprej, zakonsko, napove država. Tako prevaljevanje je namerno (opisano v poglavju 4.2.1). V RS poznamo 2 temeljna načina prevaljevanja: prevaljevanje nazaj in prevaljevanje naprej (njuno teoretično podlago sem opisala v poglavju 4.2.2) (po Pernek, 1999, str. 127).

Davčni zavezanec se lahko davčnega bremena znebi s prevalitvijo davka na končne potrošnike. V slovenski zakonodaji to prevalitev opredeljujejo naslednji zakoni (po RPS, 2011):

- Zakon o trošarinah (v nadaljevanju ZTro, Ur. list RS, št. 434-03/10-15/2) – v 3. odstavku 17. člena – kupec, prejemnik trošarinskih izdelkov;
- Zakon o davkih na motorna vozila (v nadaljevanju ZDMV, Ur. list RS, št. 434-02/98-19/11) – v 4. odstavku 4. člena –, kjer se spremeni davčnega zavezanca za davek, ki je predmet pogodbe o lizingu ali pogodbe o zakupu; tako je lahko plačnik uporabnik plovila, če lastnik in uporabnik plovila o tem skupno obvestita davčni urad najpozneje do odmere davka;

Prevalitve nazaj pa so opredeljene v naslednjem zakonu:

- Zakon o davku na dobitke pri klasičnih igrah na srečo (v nadaljevanju ZDDKIS, Ur. list RS, št. 003-02-2/2008-29) – v 3. členu – zavezanec za plačilo davka je dobitnik, ki v skladu z zakonom, ki ureja igre na srečo, pri klasičnih igrah na srečo pridobi dobitek, plačnik davka na dobitke pa je prireditelj klasične igre na srečo.

Po Zakonu o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV, Ur. list RS, št. 0001-22-155/06) (5. člen ZDDV) je davčni zavezanec in s tem plačnik davka »vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost¹⁶, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti«. Dejansko pa v praksi davčni zavezanec ta davek prevali naprej na kupca. Dokaz tega prevaljevanja je posebna postavka na računu¹⁷, ki doda znesek davka k ceni proizvoda oziroma storitve.

¹⁶ Ekonomska dejavnost obsega »vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Ekonomska dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka« (5. člen ZDDV).

¹⁷ Račun je »pismeno sporočilo dolžnega zneska za kupljeno blago ali naročeno storitev« (ZRC SAZU, 2011d).

5 ŠTUDIJE O DAVČNEM PREVALJEVANJU

Preučevanje davčnega prevaljevanja je zaradi posledic, ki jih povzroči prevalitev davkov, izrednega pomena. Vsaka študija o vplivu davčnega bremena za ekonomijo ter ekonomske subjekte se mora začeti z ugotavljanjem obsega končnega davčnega bremena subjekta; študije morajo predvideti vsakršno možno prevaljevanje davka. Osredotočanje samo na vrednost pobranega davka ni dovolj; potrebno je upoštevati možne negativne učinke obdavčenja na določene dohodkovne skupine prebivalstva (po Warren, 2008, str. 13).

Analiziranje pojavnosti prevaljevanja davčnega bremena ter njegovega vpliva na končne plačnike je zapleteno. Zakonska ali pravna opredelitev prevaljevanja nam ne pokaže ničesar o njenih gospodarskih oziroma končnih posledicah. Davki pa vplivajo na gospodarsko aktivnost v različnih fazah proizvodnje in distribucije proizvodov ter storitev, zato je pomembna in potrebna ocena učinkov teh davkov (po Warren, 2008, str. 13).

Za prevaljevanje davka je potrebno razširjeno znanje o davku, ki bo prevaljen – samo to znanje lahko privede do predvidevanja končne prevalitve davka (po Warren, 2008, str. 14).

Statistične analize so primeren način, s katerim pridobimo informacije o davčnem bremenu; te analize predpostavljajo omejen vedenjski odziv na davek. Slabost teh analiz je ignoranca določenih vplivov prevalitve davčnega bremena na druge subjekte in širše gospodarstvo. Problem pa predstavlja tudi težavnost določitve dejavnikov, ki sodelujejo pri davčnem bremenu in njegovi prevalitvi v praksi (po Warren, 2008, str. 15).

CGE¹⁸ modeli – alternativni modeli statističnim analizam prevaljevanja davka – so standardno orodje empiričnih ekonomskih analiz. Uporabljajo se za analizo blaginje in distribucijskih politik države. Kritiki CGE modelov navajajo, da taki modeli vsebujejo veliko spremenljivk in parametrov, ki so strukturno zapleteni in povzročajo vprašljive predpostavke. Z navajanjem točno določenih predpostavk lahko avtor na nek način priredi rezultate raziskave (po Wing, 2004, str. 2).

Za študije davčnega prevaljevanja so potrebni štirje glavni viri podatkov: statistični podatki o obdavčitvah, prihodkih in odhodkih, ter informacije o davčnih premikih. Podatki o obdavčitvah so dostopni v letnih izkazih, proračunu, uradnih statističnih publikacijah držav in v mednarodnih zbornikih, ki temeljijo na nekaterih sistemih skupne klasifikacije,

¹⁸ CGE (Computable general equilibrium) modeli so vrsta ekonomskih modelov, ki uporabljajo dejanske ekonomske podatke za predvidevanje ekonomskih reakcij na spremembe v zakonodaji, tehnologiji oziroma drugih zunanjih faktorjev (po Wing, 2004, str. 4).

kot so OECD. Vendar pa ti statistični podatki ne zagotavljajo smernic o končnem davčnem bremenu in njegovem vplivu na nosilca le tega (po Warren, 2008, str. 17).

Nadaljnji problem analiziranja vpliva davčnega prevaljevanja na končnega nosilca davčnega bremena, je razčlenjevanje davčnega prevaljevanja davka kot ločeno enoto; učinek premika enega davka ni mogoče preučiti ločeno od drugih davkov. Tako preučevanje davčnega prevaljevanja enega davčnega bremena – ločeno od učinkov za proučevani ekonomski subjekt, ki mu jih povzročijo drugi davki –, ne prikaže realnega bremena za subjekt, ki mu ga prinese prevalitev tega davka. Tako, omejeno analiziranje, privede do spornih predvidevanj o posledicah davčnega bremena (po Warren, 2008, str. 16).

Pri vrednotenju učinkov davčne prevalitve na končen gospodarski subjekt, je potrebno upoštevati razlike med posamezniki in skupinami, ki jih davek bremeni¹⁹.

Pri analiziranju učinkov davčnega prevaljevanja, je podatek o spreminjanju davčnega bremena skozi življenjski cikel subjekta, ki ga davek bremeni, pomembnejša informacija od letnega statističnega podatka. S pomočjo analize letnih statističnih podatkov se ustvari hipotetični podatek za celoten življenjski cikel (po Warren, 2008, str. 17).

5.1 PREVALJEVANJE DAVKOV NA POTROŠNJO

Koncept davka na potrošnjo in njegovo prevaljevanje davčnega bremena je v praksi zelo zapleteno in nepregledno. Ključna predpostavka je, da se vsi davki na potrošnjo v celoti prenesejo na gospodinjstva – to je končne potrošnike. Davki na potrošnjo imajo regresivni vpliv na prerazdelitev letnega dohodka gospodinjstev (po Warren, 2008, str. 17).

Davke na potrošnjo ločimo na (po Warren, 2008, str. 51):

- splošne davke; (po OECD klasifikaciji²⁰: 5110)
- davke na specifično blago in storitve (po OECD klasifikaciji: 5120).

Pri davkih na potrošnjo je bilo vedno veliko zanimanje po empiričnih ocenah vpliva davka. Izziv za raziskovalce je z gotovostjo trditi, da so podatki o učinkih davka v celoti pojasnjeni in preverljivi, pa čeprav uporabljajo pri raziskovanju najboljše razpoložljive vire podatkov in posedujejo močno teoretično znanje (po Warren, 2008, str. 12).

Problemi s katerimi se srečujejo, so: ocena obremenitev davka na potrošnjo, ki je prevaljen na posameznike v gospodinjstvu, ter ocena celotne obremenitve davka na potrošnjo, porazdeljene med posamezniki. Raziskovalci morajo odgovoriti na več vprašanj – odločitve, ki jih sprejmejo pa bistveno vplivajo na pomen in razlago dobljenih rezultatov (po Warren, 2008, str. 12).

¹⁹ Več o tem glej Warren (2008, str. 16).

²⁰ Več o tem v Prilogi 1.

Pristopi za oceno učinkov prevaljevanja davkov na potrošnjo so (po Warren, 2008, str. 58):

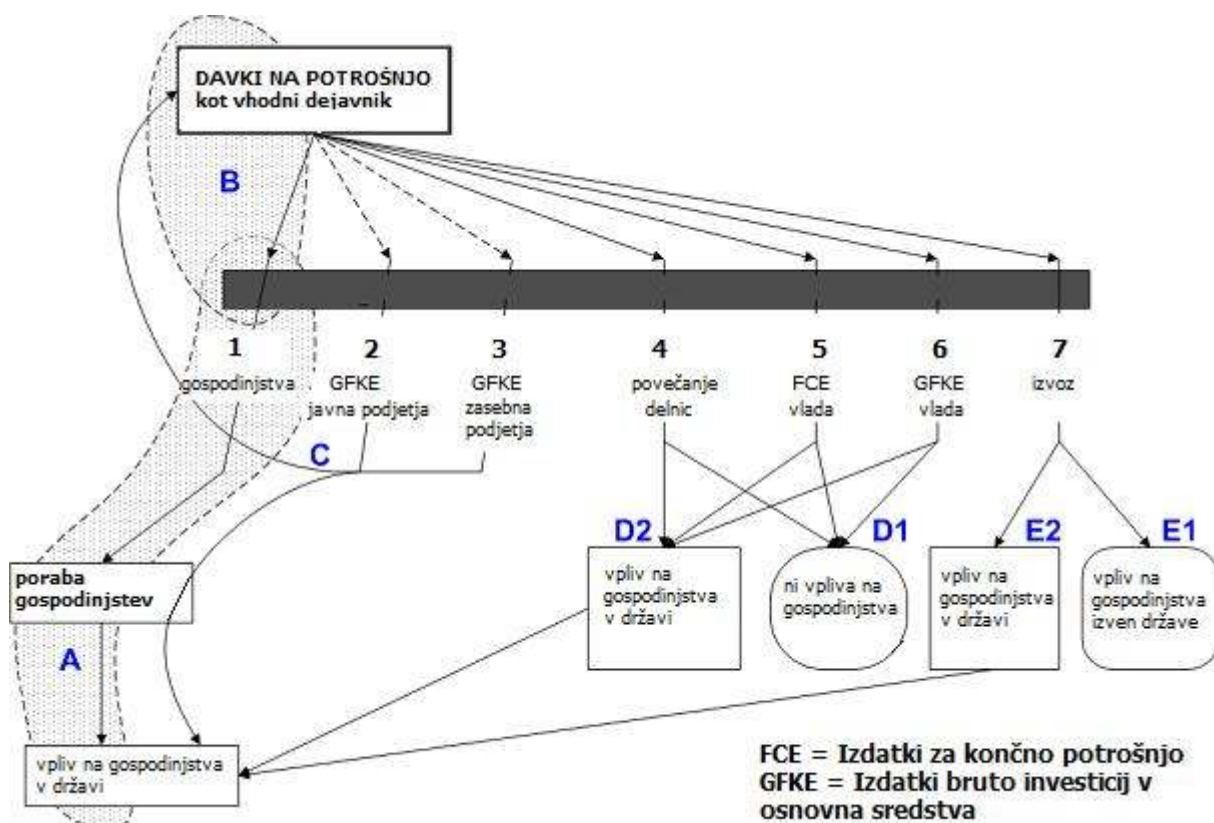
- pristopi, ki temeljijo na vhodno-izhodnih tabelah, katere so sprejeli statistiki v Avstraliji, Kanadi ter v Združenem kraljestvu. Ti pristopi so zaradi potrebe po zahtevnih podatkih širše uporabni;
- pristop, ki temelji na anketah gospodinjestev o odhodkih in davčnih stopnjah. Ta pristop je enostavnejši – tak pristop uporablja tako imenovana Luxemburg Income Study (v nadaljevanju LIS) in EUROMOD;
- alternativni pristop, ki omogoča vpogled v vpliv davkov na potrošnjo na razdelitev dohodka v državah OECD: ta pristop uporablja ugotovitve o prevaljevanju davka na potrošnjo iz ene države v ostale.

V sliki 6 je predstavljen vhodno-izhodni okvir prevalitve davkov na potrošnjo – prevalitve njihovega davčnega bremena na posamezne potrošnike (po Warren, 2008, str. 58):

- tisti davki na potrošnjo (na sliki prikazani z A), ki so neposredno prevaljeni na gospodinjestva (na sliki prikazani z 1) ob nakupu, so le del sredstev pridobljenih iz naslova davka na potrošnjo. Tudi davki na vmesne vhodne enote (na sliki prikazani z B), so neposredno prevaljeni na gospodinjestva, vendar pa ti davki vplivajo tudi na končno potrošnjo potrošnikov, ki niso gospodinjestva (na sliki prikazani z 2-7);
- obdavčevanje z naslova davkov na potrošnjo ostalih subjektov prav tako vpliva na gospodinjestva. Za reševanje tega vprašanja – to je vmesnega in končnega vpliva davkov na potrošnjo na gospodinjestva – obstajajo različni pristopi. Skupni pristop (na sliki prikazani s C) je domneval, da so davki na investicije zasebnih in javnih podjetij prevaljeni (na sliki prikazani z 2 in 3), kot tudi vhodi v proizvodnji blaga za ostale subjekte;
- v zvezi z davki na potrošnjo, ki jih plača država (na sliki prikazano s 5 in 6), obstajata dva pristopa: prvi (na sliki prikazan z D1) preprosto ignorira davek in s tem zmanjša nominalni znesek državne porabe z naslova prihodkov tega davka; drugi pristop (na sliki prikazan z D2) pa prevale davčno breme na gospodinjestva – tako ostanejo javnofinančni prihodki in odhodki nespremenjeni;
- spremembe v vrednosti delnic dobrin (na sliki prikazano s 4) so navadno namenoma prezrte (na sliki prikazano z D1); lahko pa so prevaljene na gospodinjestva (na sliki prikazano z D2);
- davki, povezani z izvozom (na sliki prikazani s 7), imajo navadno končni vpliv na gospodinjestva izven države (na sliki prikazano z E1) – v končni fazi vplivajo na potrošnike v državah njihovega stalnega prebivališča. Ti davki pa lahko imajo vpliv na gospodinjestva v državi (na sliki prikazano z E2) – ob predpostavki, da bodo države tečaj prilagodile za obnovitev njene konkurenčnosti.

Na sliki 6 je prikazano, da predpostavka o polnem davčnem prevaljevanju davkov na potrošnjo ne drži. Ta pristop k prevaljevanju davkov na potrošnjo je preveč posplošen in ne upošteva možnosti, da lahko postanejo nekateri od davkov na potrošnjo faktorji vhodov v proizvodnji teh proizvodov oziroma izhodov proizvodnje.

Slika 6: Prevaljevanje davkov na potrošnjo



Vir: Warren (2008, str. 21)

6 ZAKLJUČEK

V diplomskem delu sem odgovorila na zastavljena vprašanja, ki so bila načrtovan cilj in namen mojega dela.

Opisala sem pojem davka: davek je prisilna oblika dajatve in predstavlja enostranski prisilni odvzem realnega dohodka oziroma kupne moči davkoplačevalcu s strani države.

Ugotovila sem, da sem zgrešila tezo, da imajo davki le pozitivne posledice (kot na primer kritje javnih finančnih potreb, uresničevanja drugih javnih ciljev), saj imajo tudi negativne – te kategorije davkov se imenujejo negativni davki (pojavi se pri prenosu dohodka iz javnega v zasebni sektor). Opredelila sem več vrst davkov: posredni/neposredni, subjektivni/objektivni, ad valorem/specifični, redni/izredni, kvotitetni/kontigentni, katastrski, splošni/namenski, proporcionalni/progresivni/regresivni, pavšalni.

Obrazložila sem pomen OECD ter njihova načela. Natančneje sem razdelala klasifikacijo davkov po OECD; glavne klasifikacije so: davki na dohodek, dobiček in kapitalski dobiček, prispevki za socialno varnost, davki na plačilne liste, davki na premoženje, davki na blago in storitve ter ostali davki. Nato sem primerjala odstotke davčnih prihodkov glede na deleže BDP v državah članicah OECD v letih 2008 in 2009.

Pojem davčno prevaljevanje sem podrobno razdelala. Definicija pravi, da je prevaljevanje davka pojav, pri katerem zakonsko določen davčni plačnik premakne delno ali v celoti davčno breme na nekoga drugega. Poznamo več vrst prevaljevanja davkov: naprej/nazaj/bočno, namerno/nenamerno, enkratno/dvakratno/večkratno. Prav zaradi navedenih dejstev sem ovrgla tezo, da poznamo le namerno davčno prevaljevanje, saj poznamo tudi nenamerno davčno prevaljevanje – tisto, ki ga država ne predpiše in ima lahko negativne posledice za dejanskega plačnika davka in družbo.

Tezo, da davčno prevaljevanje pomeni, da se plačilo davka prevale na končne porabnike, lahko pa se prevale tudi v obratni smeri, torej nazaj, pa sem s prej navedenimi vrstami davčnega prevaljevanja potrdila. Ravno tako sem potrdila tudi tezo, da davčno prevaljevanje poteka po točno določenih fazah; te so: perkusija, reperkusija, incidenca, difuzija.

Prikazala sem deleže posrednih oziroma prevaljivih davkov v RS; v letu 2007 so predstavljali 14,9 %, v letu 2008 14,4 % in v letu 2009 prav tako 14,4 % celotnega BDP. Največji delež posrednih davkov v RS zajamejo prihodki davka na dodano vrednost, sledijo trošarine, drugi davki na proizvodnjo ter drugi davki na proizvode vključno z uvoznimi dajatvami.

V diplomski nalogi sem opisala štiri glavne vire podatkov, ki so potrebni za proučevanje davčnega prevaljevanja. Ti so: statistični podatki o obdavčitvah, prihodkih in odhodkih ter informacije o davčnih premikih. Podatki o obdavčitvah so dostopni v letnih izkazih, proračunu, uradnih statističnih publikacijah držav in v mednarodnih zbornikih, ki temeljijo na nekaterih sistemih skupne klasifikacije, kot so OECD.

Odgovor na zadnje vprašanje diplomskega dela, o obsegu prevalitve davkov na potrošnjo, sem natančno preučila s pomočjo študije o prevaljevanju davkov na potrošnjo. V študiji je avtor preverjal predpostavko, da se vsi davki na potrošnjo v celoti prenesejo na gospodinjstva – to je končne potrošnike. Ta predpostavka o prevaljevanju davkov na potrošnjo je preveč posplošena in ne upošteva možnosti, da lahko postanejo nekateri od davkov na potrošnjo faktorji vhodov v proizvodnji teh proizvodov oziroma izhodov proizvodnje. S to študijo sem prikazala, da niso vsi posredni davki direktno prevaljeni na končnega potrošnika.

Preučevanje davčnega prevaljevanja je zaradi posledic, ki jih povzroči prevalitev davkov, izrednega pomena. Vsako proučevanje vpliva davčnega bremena za ekonomijo ter ekonomske subjekte, se mora začeti z ugotavljanjem obsega končnega davčnega bremena subjekta. Nujno je predvideti vsakršno možno prevaljevanje davka. Analiziranje prevaljevanja davčnega bremena ter njegovega vpliva na končne plačnike je zapleteno. Zakonska ali pravna opredelitev prevaljevanja nam ne pokaže ničesar o njenih gospodarskih oziroma končnih posledicah. Za prevaljevanje davka je potrebno razširjeno znanje o davku, ki bo prevaljen – samo to znanje lahko privede do predvidevanja končne prevalitve davka.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. JURKOVIĆ, Pero (2002). *Javne financije*. Masmedia, Zagreb.
2. KESNER ŠKREB, Marina, KULIŠ, Danijela (2001). *Porezni vodič za građane*. Institut za javne financije, Zagreb.
3. KLUN, Maja (2008). *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
4. LEKSIKON (1984). *Leksikon Cankarjeve založbe*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
5. LEKSIKON (2006). *Veliki splošni leksikon, 4. knjiga*. DZS, Ljubljana.
6. LUKOVIĆ, Velibor (2008). *Ekonomija javnog sektorja*. Visoka strukovna škola za preduzetništvo, Beograd.
7. PERNEK, Franc (1999). *Finančno pravo in javne finance (splošni del)*. Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor.
8. PUŠNIK, Danica (2010). *Davki*. Zavod IRC, Ljubljana.
9. RUPNIK, Lado, STANOVNIK, Tine (1995). *Javne finance, 1. del: Javne finance v svetu*. Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
10. SLOVAR TUJK (1978). *Slovar tujk*. Založništvo tržaškega tiska, Trst.
11. STANOVNIK, Tine (2002). *Javne finance*. Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
12. TURK, Ivan (2004). *Poslovno organizacijski pojmovnik: s slovensko-angleškim in angleško-slovenskim strokovnim slovarjem*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.

VIRI

1. BOJNEC, Štefan (2005). *Teorija in praksa davčne politike in obdavčenja*. Dostopno 25.5.2011 na: <http://www.daes.si/files/DAES%20zbornik%202005.pdf#page=43>.
2. Evropska komisija (2009). *Taxation and customs union. Taxation trends in the European Union, edition 2009*. dostopno 23. 7. 2011 na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structure/s/index_en.htm.

3. MILOŠEVIĆ, G., GOLUBOVIĆ, N. (2011). Poreska incidenca. Dostopno 24.5.2011 na: <http://www.kpolisa.com/KP15/SadržajKP15.html>.

4. Ministrstvo za zunanje zadeve (2011). *Vloga, poslanstvo in pomen OECD*. Dostopno 20.5.2011 na: http://www.mzz.gov.si/si/gospodarska_diplomacija/oecd/vloga_poslanstvo_in_pomen_oecd/.

5. OECD (2011a). *About the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. Dostopno 22.7.2011 na: http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1_1,00.html.

6. OECD (2011b). *Centre for Tax Policy and Administration*. Dostopno 21.5.2011 na: http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_34533_1_1_1_1_1_1,00.html.

7. OECD (2010). Revenue Revenue Statistics 1965-2009: 2010 Edition. Dostopno 22.7.2011 na: http://www.oecd.org/document/35/0,3746,en_2649_37427_46661795_1_1_1_37427,00.html.

8. OECD (2011c). *Stat Extracts*. Dostopno 24.5.2011 na: <http://stats.oecd.org/Index.aspx>.

9. RAMOVŠ, L. (2005). Specialistično delo. Vpliv davka na konkurenčno sposobnost podjetij. Dostopno 20.5.2011 na: <http://www.cek.ef.uni-lj.si/specialist/ramovs2708.pdf>.

10. RPS (2011). *Državna ureditev Republike Slovenije*. Dostopno 25.5.2011 na: <http://zakonodaja.gov.si/>.

11. STEINBACHER, M., STEINBACHER, M., STEINBACHER, M. (2009). V svetu kapitalizma. Dostopno 20.5.2011 na: http://books.google.si/books?id=-bQJ9RFWizMC&pg=PR2&lpg=PR2&dq=Matja%C5%BE+Steinbacher,+Mitja+Steinbacher,+Matej+Steinbacher:+knjiga+V+svetu+kapitalizma&source=bl&ots=inw8OHI44J&sig=aMpqdjKGE9xo4E5pG5SNfIT-vR8&hl=sl&ei=iTnITaiAF8b5sgaC6fTxBQ&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CBsQ6AEwAA#v=onepage&q=Matja%C5%BE%20Steinbacher%2C%20Mitja%20Steinbacher%2C%20Matej%20Steinbacher%3A%20knjiga%20V%20svetu%20kapitalizma&f=false.

12. WARREN, Neil (2008). *A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries*. Dostopno 22.7.2011 na: <http://www.oecd.org/dataoecd/34/57/40986444.pdf>.

13. WING, Ian Sue (2004). *Computable General and Their Use in Economy-Wide Policy Analysis: Everything You Ever Wanted to Know (But Were Afraid to Ask)*. Dostopno 22.7.2011 na: http://web.mit.edu/globalchange/www/MITJPSPGC_TechNote6.pdf.
14. ZdavP (2011). Zakon o davčnem postopku (uradno prečiščeno besedilo) (ZDavP-2-UPB4). Ur. list RS, št. 432-01/11-1/2.
15. ZDDV (2006). Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). Ur. list RS, št. 001-22-155/06.
16. ZDDKIS (2008). Zakon o davku na dobitke pri klasičnih igrah na srečo (ZDDKIS). Ur. list RS, št. 003-02-2/2008-29.
17. ZDMV (2006). Zakon o davku na motorna vozila (uradno prečiščeno besedilo) (ZDMV-UPB2). Ur. list RS, št. 434-02/98-19/11.
18. ZTro (2010). Zakon o trošarinah (uradno prečiščeno besedilo) (ZTro-UPB8). Ur. list RS, št. 434-03/10-15/2.
19. ZRC SAZU (2011a). *Davek (83)*. Dostopno 20.5.2011 na: http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj_testa&expression=davek&hs=1.
20. ZRC SAZU (2011b). *Fevdalni odnos (3)*. Dostopno 20.5.2011 na: http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj_testa&expression=fevdalni+odnos&hs=1.
21. ZRC SAZU (2011c). *Produkcijski faktorji (1)*. Dostopno 20.5.2011 na: http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj_testa&expression=produkcijski+faktorji&hs=1.
22. ZRC SAZU (2011d). *Račun (951)*. Dostopno 20.5.2011 na: http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj_testa&expression=ra%C4%8Dun&hs=1.

PRILOGE

Priloga 1: OECD klasifikacija davkov

OECD klasificira davke po naslednjih kategorijah in podkategorijah (po OECD, 2011c):

1000 Davki na dohodek, dobiček in kapitalski dobiček

1100 Dobitek posameznikov ali gospodinjstev

1110 Na dohodek in dobiček

1120 Na kapitalski dobiček

1200 Dobitek pravnih oseb

1210 Na dohodek in dobiček

1220 Na kapitalski dobiček

1300 Nerazporejeni med 1100 in 1200

2000 Prispevki za socialno varnost

2100 Zaposlenih

2110 Od plačilnih list

2120 Od dohodnine

2200 Delodajalcev

2210 Od plačilnih list

2220 Od dohodnine

2300 Samozaposlenih ali brezposelnih

2310 Od plačilnih list

2320 Od dohodnine

2400 Nerazporejeni med 2100, 2200 in 2300

2410 Od plačilnih list

2420 Od dohodnine

3000 Davki na plačilne liste

4000 Davki na premoženje

4100 Redni davki na nepremičnine

4110 Gospodinjstva

4120 Ostali

4200 Redni davki na čisto premoženje

4210 Posamezniki

4220 Pravne osebe

4300 Davki na zapuščine, dediščine in darila

4310 Davki na zapuščine in dediščine

4320 Davki na darila

4400 Davki na finančne in kapitalske transakcije

4500 Neredni davki na premoženje

4510 Na čisto premoženje

4520 Ostali neredni davki

4500 Ostali redni davki na premoženje

4600 Ostali ponavljajoči davki na premoženje

- 5000 Davki na blago in storitve
 - 5100 Davki na proizvodnjo, prodajo, promet, prenos ipd.
 - 5110 Splošni davki
 - 5111 Davek na dodano vrednost
 - 5112 Davki na prodajo
 - 5113 Ostali splošni davki na blago in storitve
 - 5120 Davki na specifično blago in storitve
 - 5121 Trošarine
 - 5122 Dobički fiskalnih monopolov
 - 5123 Carine in uvozne dajatve
 - 5124 Izvozne dajatve
 - 5125 Davki na investicijsko blago
 - 5126 Davki na specifične storitve
 - 5127 Ostali davki na globalno trgovino in transakcije
 - 5128 Ostali davki na specifično blago in storitve
 - 5130 Nerazporejeni med 5110 in 5120
 - 5200 Davki na uporabo blaga ali na dovoljenje za uporabo blaga ali izvajanje storitev
 - 5210 Periodični davki
 - 5211 Plačani s strani gospodinjstev v zvezi z motornimi vozili
 - 5212 Plačani s strani ostalih v zvezi z motornimi vozili
 - 5213 Ostali periodični davki
 - 5220 Neperiodični davki
 - 5300 Nerazporejeni med 5100 in 5200
- 6000 Ostali davki
 - 6100 Plačani izključno s strani poslovnega sektorja
 - 6200 Plačani s strani nerazporejenih