

OBDAVČITEV DELA – MEDNARODNI VIDIK ONSTRAN POVPREČIJ

Doc. dr. Tanja Kosi Antolič, Urad RS za makroekonomske analize in razvoj, Ljubljana in Fakulteta za management, Univerza na Primorskem

JEL: E240, H240, H310, H260, H320, J320, J380

UDK: 336.29

Povzetek

Članek predstavlja stanje in trende pri obdavčitvi dohodkov iz dela v Sloveniji in izbranih državah, kot jih kažeta uveljavljena kazalnika, implicitna davčna stopnja za delo in davčni primež v stroških dela. Ker večina dosedanjih raziskav opisuje le primere blizu povprečja, jih dopolnjujemo z izračuni davčnega primeža za ravni plač, ki znatno presegajo državna povprečja. Slednje je pomembno z vidika mednarodne konkurenčnosti podjetij, ki ustvarjajo visoko dodano vrednost in dobro nagrajujejo zaposlene, privlačnosti države za tuje investicije, zaposlenosti v visokotehnoloških panogah, razvoja človeškega kapitala in tveganj sive ekonomije ter davčnega izogibanja. Glede na uveljavljeni kazalnik davčnega primeža je davčna obravnava najnižjih plač v Sloveniji relativno ugodna, obdavčitev povprečne plače pa je že nekoliko višja kot v povprečju v EU. Izračuni v članku kažejo, da pri plačah (precej) nad državnim povprečjem davčni sistem močno slabša stroškovno konkurenčnost slovenskih podjetij.

Ključne besede: plače, davčni primež, implicitna davčna stopnja, Slovenija, Avstrija, Hrvaška, višegradske države

Abstract

The article presents the situation and trends in the taxation of labour income in Slovenia and selected countries as shown by two established indicators, the implicit tax rate on labour and the tax wedge on labour cost. As most previous studies only illustrate examples close to the average wage, we supplement them with our own calculations of the tax wedge for wages well beyond national averages. Taxation of high wages is important in terms of the international competitiveness of enterprises that generate high added value and richly reward their employees, the attractiveness of the country for foreign investments, employment in high-tech industries, human capital development and the risk of undeclared work and tax avoidance. According to the established tax wedge indicator, the tax treatment of minimum wages in Slovenia is relatively favourable, whereas the taxation of the average wage is somewhat higher than the average in the EU. The article shows that the tax system significantly hinders the cost competitiveness of Slovenian companies, as the wage rises (well) above the national average.

Keywords: wages, tax wedge, implicit tax rate on labour, Slovenia, Austria, Croatia, Visegrad countries

1. Uvod

Od sredine 80. let 20. stoletja do začetka finančne krize je večina razvitih držav porezala najvišje mejne stopnje dohodnine, nekatere pa tudi stopnje prispevkov za socialno varnost (Joumard idr., 2012: 15), kar je v splošnem znižalo davčno obremenitev dela. Po letu 2008 so številne evropske države, vključno s Slovenijo, pod pritiski naraščajočih javnofinančnih odhodkov, povezanih predvsem s finančno in gospodarsko krizo, in potreb po uravnoteženju javnih financ dvignile davčne stopnje zgornjih dohodninskih razredov ali uvedle dodatne dohodninske razrede z višjimi mejnimi davčnimi stopnjami (Eurostat, 2014a: 28). V Evropski uniji (EU) se je davčna obremenitev plač do leta 2013 v povprečju povečala na raven iz leta 2001, k čemur je pomembno prispeval izstopajoči dvig davčnega

bremena v stroških dela v Grčiji, na Irskem, Cipru in Portugalskem, medtem ko je kakšna polovica držav EU davčno obremenitev dela v splošnem znižala (najbolj opazno Bolgarija, Danska, Litva, Poljska in Švedska, pri višjih plačah pa še Madžarska). V članku preučujemo obdavčitev različnih ravni plač, tudi najvišjih, v Sloveniji v primerjavi z višegrajskimi državami ter sosednjima Hrvaško in Avstrijo.

Visoka obdavčitev dohodkov iz dela v posamezni državi je problematična vsaj z dveh vidikov. Prvi je pritisk na stroške dela in slabšanje mednarodne konkurenčnosti podjetij in s tem države,¹ s tem pa negativen vpliv na

¹ V letu 2014 je Slovenija na lestvici svetovne konkurenčnosti švicarskega inštituta za razvoj menedžmenta (IMD) med 60 državami zasedla šele 55. mesto, kar je še štiri mesta slabše kot leta 2012 in tri mesta slabše kot leta 2013 (IMD, 2014).

izvoz, domače in tuje investicije (OECD, 2003: 177), na število opravljenih delovnih ur v tržnem sektorju in na zaposlenost (OECD, 2011: 25–28; Davis in Henrekson, 2004: 16–27 in 38). Visoki davki nasploh namreč skoraj za polovico podjetij v novih državah članicah EU pomenijo eno glavnih ovir pri poslovanju (Packard idr., 2012: 74). Višja davčna obremenitev dela znižuje obseg dela v gospodarstvu tudi prek negativnega učinka na ponudbo dela. Najbolj odzivni na davčne spremembe so ženske z otroki, starejši delavci in nizko plačani delavci, ki utegnejo ob dvigu davčnega bremena svoj delovnik skrajšati (prilagoditev intenzivnosti) ali pa trg dela zapustiti (ekstenzivna prilagoditev oz. prilagoditev zaposlenosti). Moški srednjih let so pri obsegu dela sicer manj odzivni na davčne spremembe (Mirrlees idr., 2011: 56–57; OECD, 2011: 28–31), a se lahko zatečejo k migraciji. Vse mobilnejši so zlasti visoko usposobljeni delavci (menedžerji, raziskovalci, inženirji in drugi strokovnjaki), s čimer mednarodna konkurenčnost pri obdavčitvi plač pridobiva na pomenu (OECD, 2011: 37).² Visoke zgornje mejne davčne stopnje utegnejo sprožiti migracijo najbolj usposobljenih delavcev v davčno ugodnejše države. Pomen davčne obravnave visokih plač za migracijo visoko usposobljenih delavcev na primeru Danske prepričljivo potrjuje raziskava Klevna idr. (2014). Davčni sistem lahko vpliva tudi na posameznikov delovni napor, odločitev o nadaljnjem izobraževanju in odločitev o pravni obliki dela. Nekateri učinki (sprememb) davčnega sistema se kažejo šele srednjeročno ali dolgoročno.

Drugi problematični vidik visoke obdavčitve dohodkov iz dela je tveganje sive ekonomije in s tem zmanjšanje obdavčljive osnove (Davis in Henrekson, 2004: 38; Mirrlees idr., 2011: 57; Packard idr., 2012: 10). Visoka obdavčitev plač v primerjavi z dohodki iz kapitala hkrati vodi v davčno izogibanje. Najvišjih dohodki v Sloveniji in drugod se tako ne izplačujejo v obliki plač, ampak prek dividend in kapitalskih dobičkov (Majcen idr., 2010: 2). Znižanje najvišjih mejnih dohodninskih stopenj bi povečalo razkritja najvišjih plač in drugih dohodkov iz dela ter tako okrepilo obdavčljivo osnovo (OECD, 2012: 187).

O obdavčitvi plač v Sloveniji so pisali številni avtorji (npr. Dolenc in Vodopivec, 2005; Kosi in Bojnec, 2009; Laporšek in Dolenc, 2011; Čok idr., 2013), Slovenija pa je v mednarodne primerjave obdavčitve dela vključena tudi v okviru letnih publikacij Eurostata (Taxation trends in the EU) in OECD (Taxing wages). Večina aktualnih mednarodnih primerjav se nanaša na plače, ki niso višje od pet tretjin povprečne plače v državi, in tako ne kaže davčnega bremena pri plačah znatno nad državnim povprečjem. Gre za plače visoko usposobljenih delavcev, ki pogosto sodelujejo pri razvoju visokotehnoloških proizvodov in storitev z visoko dodano vrednostjo ter tako pomembno

prispevajo k dodani vrednosti, ustvarjeni v državi, in gospodarski rasti.

Forbes (2009) je v sklopu indeksa davčne osiromašenosti obravnaval davčno obremenitev visokih (in nominalno določenih) bruto plač v več kot 50 državah. Slovenijo je po obdavčitvi dela uvrstil znatno višje kot prej omenjene analize. Zadnjo analizo v duhu Forbesovega pristopa (2009), ki zajema Slovenijo, so ob upoštevanju metodologije OECD pripravili Čok idr. (2013). Za Slovenijo in štiri sosednje države so za leto 2010 preučili obdavčitev plač v višini od 10.000 do 100.000 evrov bruto letno. Izhajajoči iz nominalno enakih bruto plač kažejo, da je bila leta 2010 Slovenija v splošnem davčno prijaznejša od Madžarske in Hrvaške, ne pa tudi od Avstrije in Italije. Tem izračunom so v nekaterih državah sledile pomembne davčne spremembe, kar terja nove izračune: i) v Sloveniji je bil uveden dodatni (četrti) dohodninski razred s 50-odstotno mejno davčno stopnjo (sprva začasno za leti 2013 in 2014, a je ukrep podaljšan vsaj še do konca leta 2015), spremenjene so bile tudi meje davčnih razredov; ii) Madžarska je leta 2013 pri dohodnini uvedla eno samo davčno stopnjo, pri socialnih prispevkih pa odpravila zgornjo mejo prispevne osnove; iii) na Hrvaškem se je med letom 2010 iztekel krizni davek na plače itn. Glede na vpliv davkov na mednarodno konkurenčnost podjetij je v primerjavo smiselno vključiti še višegrajske države, ki prav tako tekmujejo s Slovenijo pri privabljanju večjih podjetij in tujih neposrednih investicij.

Članek preučuje davčno obremenitev dela oziroma različnih ravni plač v Sloveniji, Avstriji, na Hrvaškem in v štirih višegrajskih državah. Poleg predstavitve uveljavljenih kazalnikov obdavčitve dela, ki osvetljujejo primere blizu povprečne plače v državi (poglavje 2), ter vzorcev in trendov, ki jih kažejo (poglavje 3), so predstavljeni še izračuni davčnih primežev za ravni plač, ki znatno presegajo državno povprečje (poglavje 4). Pri izračunu davčnih primežev v splošnem sledimo metodologiji OECD, a poleg obdavčitve relativno določenih bruto plač (natančneje, plač v višini trikratne in petkratne povprečne plače), preučujemo še davčno obremenitev visokih nominalno določenih neto plač (25.000, 50.000 in 75.000 evrov na letni ravni). Razpravi o rezultatih v sklopu četrtega poglavja sledi sklep (poglavje 5).

2. Kazalniki obdavčitve dela – kaj kažejo in česa ne?

V mednarodnih primerjavah davčne obremenitve dela sta kot kazalnika le-te najpogosteje uporabljena implicitna davčna stopnja za delo (angl. *implicit tax rate on labour*) in davčni primež oziroma davčno breme v stroških dela (angl. *tax wedge on labour costs*).

² Za visoko usposobljene migracijske delavce je zato večje število držav OECD uvedlo posebne davčne ugodnosti (glej OECD, 2011: 138).

Implicitna davčna stopnja (IDS) za delo je makroekonomski kazalnik, ki ga Evropska komisija³ izračunava na podlagi podatkov iz nacionalnih računov. Dobimo jo tako, da vsoto pobranih davkov ter socialnih prispevkov delodajalcev in delavcev od dohodkov iz dela delimo s sredstvi za zaposlene (Eurostat, 2014a: 281).⁴ Tako izračunana IDS za delo ocenjuje povprečno efektivno davčno obremenitev dohodkov iz dela v gospodarstvu. Ena od slabosti IDS za delo je, da zakriva razlike v davčni obremenitvi različnih ravni plač in vpliv družinskih situacij na davčno obveznost. Tako ne odraža učinkov davčnih ukrepov, ki ciljajo ožje skupine zaposlenih, na primer ukrepov za davčno razbremenitev zaposlenih na spodnji strani dohodkovne porazdelitve. Poleg tega učinke davčnih ukrepov prikazuje s časovnim zamikom. Omeniti še velja, da gibanje IDS za delo odraža oboje, davčne ukrepe (npr. spremembe davčnih ali prispevnih stopenj in mej dohodninskih razredov) kot tudi ciklične dejavnike, ki vplivajo na davčno osnovo in vodijo v drsenje davkoplačevalcev po dohodninski lestvici. Ciklična komponenta lahko nevtralizira vpliv davčnih ukrepov na IDS za delo ali pa zakrije velikost njihovega učinka (Heijmans in Acciari, 2004: 7–11).

Davčni primež v stroških dela je mikroekonomski kazalnik obdavčitve plač oziroma dohodkov iz zaposlitve za reprezentativne osebe oziroma tipe družin, ki se izračunava pri različnih ravneh povprečne bruto plače⁵ (OECD, 2014a: 16). Kazalnik, ki ga je razvila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD),⁶ izhaja iz davčne zakonodaje in ne dejansko pobranih davkov in prispevkov. Izračuna se kot delež vsote vseh davkov in prispevkov, povezanih s plačo (tj. davka od plače oziroma dohodnine, morebitnih davkov na plačo oziroma plačilno listo, socialnih prispevkov zaposlenih in socialnih prispevkov delodajalcev), v stroških dela za hipotetičnega zaposlenega. Pri tem stroške dela sestavljajo bruto plača (tj. neto plača, povečana za dohodnino in socialne prispevke zaposlenega), davki na plačo in socialni prispevki delodajalca. Najpogosteje se izračunava za hipotetične osebe, ki zaslužijo 67 %, 100 % in 167 % povprečne bruto plače v državi (PP), in tako razkriva več značilnosti nacionalnih sistemov obdavčitve dela kot IDS za delo ter lahko bolj in bolj ažurno odraža učinke različnih davčnih ukrepov. Ker pa

so mednarodno primerjani davčni primeži izračunani za relativno določene bruto plače (in to običajno le do 167 % PP), nominalne vrednosti v izračunih uporabljenih bruto in neto plač pa se med državami razlikujejo, ne dajejo odgovora na vprašanje, v katerih državah so ob dani neto plači stroški dela najvišji.

Pred leti je revija Forbes (2009) objavljala **indeks davčnega osiromašenja** (angl. *Tax Misery Index*), sestavni del katerega je bil delež davkov in socialnih prispevkov, ki se plačujejo iz plače oziroma na plačo, v stroških dela. Za razliko od davčnega primeža je ta kazalnik izhajal iz nominalno določenih (in med državami enakih) bruto plač v višini 50.000, 100.000, 200.000 in 1.000.000 evrov letno. Kazalnik tako ni (bil) namenjen in ne primeren za prikaz obdavčitve »povprečnega« zaposlenega v posamezni državi, ampak prijaznosti davčnega okolja do podjetij, ki ustvarjajo visoko dodano vrednost in (lahko) dobro nagrajujejo zaposlene, ter razvoja človeškega kapitala.

V tem članku prikazujemo čim bolj celovito sliko davčne obremenitve dela v Sloveniji in izbranih državah (v višegrajskih državah, Avstriji in na Hrvaškem), pri čemer upoštevamo oba vidika: prvega, ki osvetljuje primere blizu povprečij, in drugega, ki izpostavlja davčno obremenitev na zgornjem koncu porazdelitve plač. Pri drugem najprej izhajamo iz relativno določenih bruto plač, in sicer trikratne in petkratne povprečne plače, nato pa – za še večjo nazornost – še iz nominalno določenih neto plač. Tako z izračuni prikazujemo, kakšne stroške dela nosijo delodajalci v posamezni državi pri izbranih nominalno določenih neto plačah (25.000 / 50.000 / 75.000 evrov letno).⁷ Na podlagi teh izračunov je za osebe brez otrok v vsaki od obravnavanih držav izračunan delež davčnega bremena v stroških dela pri nominalno določenih neto plačah.

3. Vzorci in trendi obdavčitve dela, kot jih kažejo uveljavljeni kazalniki

Od sredine 80. let 20. stoletja do začetka finančne krize so države članice OECD v splošnem zmanjšale število dohodninskih razredov in porezale najvišje mejne davčne stopnje, zlasti v zadnjem desetletju pred krizo (Journard idr., 2012: 15). Te prilagoditve davčnih sistemov so skladne s priporočili, izpeljanimi iz teorije optimalnega obdavčenja, ki narekujejo nizke mejne davčne stopnje za visoke dohodke in čim bolj plosko davčno lestvico oziroma po možnosti enotno davčno stopnjo ob prisotnosti univerzalnega transfera ali splošne davčne olajšave (Mankiw in drugi, 2009).

V državah, ki so danes članice EU, se je padanje davčne obremenitve dela začelo proti koncu 90. let. Navadno

³ Prikazan je v publikacijah *Taxation trends in the EU* ter *Structures of the Taxation Systems in the EU*.

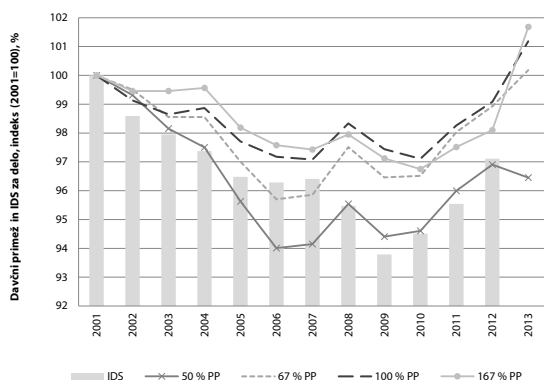
⁴ V imenovalcu so seštet naslednje kategorije: D51A in D51C1 (del dohodnine, ki se nanaša na dohodek iz dela), D29C (davki na plače in plačilno listo), D61111 (obvezni dejanski socialni prispevki delodajalcev) in D61121 (obvezni dejanski socialni prispevki zaposlenih). V imenovalcu sta seštetii kategoriji D1 (sredstva za zaposlene, ki zajemajo bruto plače in osebne prejemke zaposlenih v denarju ter naravi in socialne prispevke delodajalcev) in že omenjena D29C.

⁵ Povprečna plača je definirana kot povprečna plača za odraslo osebo, zaposleno za polni delovni čas v dejavnostih C do K po mednarodni klasifikaciji dejavnosti ISIC Rev. 3 oziroma v dejavnostih B do N po ISIC Rev. 4.

⁶ OECD ta kazalnik uporablja v vsakoletnem poročilu *Taxing Wages*, za države EU je vključen tudi v skupno podatkovno bazo Evropske komisije in OECD *Tax and benefits indicators database* (EC in OECD, 2014b).

⁷ Spomnimo, da Forbes (2009) ter Čok in drugi (2013) izhajajo iz nominalno določenih bruto plač.

Slika 1: Gibanje IDS za delo in davčnega primeža pri različnih ravneh plač v EU, 2001–2013



Vir: Eurostat (2014b) in EC – OECD (2014), lastna preračun in prikaz.

Opomba: Stolpci prikazujejo indekse dinamike IDS za delo, krivulje pa indekse dinamike davčnega primeža pri različnih ravneh plač. Indeksi so izračunani na podlagi navadne aritmetične sredine vrednosti kazalnikov v državah EU (pri IDS za 28 držav EU, pri davčnih primežih pa za 27 držav EU, brez Hrvaške).

povprečje IDS za delo v državah EU je doseglo dno leta 2009, leta 2010 pa se je trend pod pritiski naraščajočih javnofinančnih izdatkov, povezanih predvsem s finančno in gospodarsko krizo, in potreb po uravnoteženju javnih financ obrnil (slika 1), k čemur je pomembno prispevalo zvišanje davčne obremenitve dela v Grčiji, na Irskem in Cipru. Po drugi strani se je v državah, preučevanih v tem članku, IDS za delo v povprečju rahlo znižala (s 36,4 na 35,9 %).

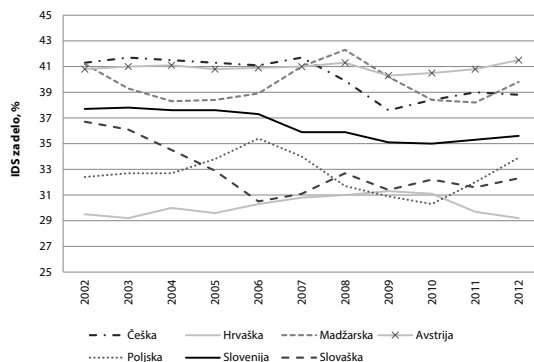
Gibanje davčnih primežev pri štirih različnih ravneh bruto plače (50 % PP, 67 % PP, 100 % PP in 167 % PP) pokaže, da se je davčna obremenitev dela na individualni ravni v EU v povprečju zniževala do leta 2007, nato pa je postopoma naraščala, saj so številne države EU s ciljem okrepitve javnofinančnih prihodkov dvignile davčne stopnje za zgornje dohodninske razrede ali uvedle dodatne razrede z višjimi mejnimi davčnimi stopnjami.⁸ Povprečje zgornjih mejnih davčnih stopenj za dohodke fizičnih oseb se je med letoma 2009 in 2014 v EU povzpelo za 1,4 o.t., mediana pa kar za 6,1 o.t. (Eurostat, 2014a: 28). Davčna obremenitev plač v državah EU se je tako v zadnjih letih v povprečju povečala nad raven iz leta 2001, povečanje je skromnejše le pri najnižjih plačah.

Živahne so razprave o prenosu davčne obremenitve z dela na potrošnje ali na premoženje (OECD, 2010: 21; Thomas in Picos-Sánchez, 2012; Packard idr., 2012: 10; EC, 2014: 55), a je za to v številnih evropskih državah malo manevrskega prostora, saj je že obstoječa davčna

obremenitev potrošnje visoka, k čemur so prispevali dvigi stopenj davka na dodano vrednost (DDV) po letu 2008.⁹

V Sloveniji je bila IDS za delo v obdobju 2002–2012 nižja kot na Češkem, Madžarskem in v Avstriji, a višja kot na Hrvaškem, Slovaškem in Poljskem. Konvergenca k stopnjama davčno ugodnejših Slovaške in Hrvaške se je po letu 2010 umirila oziroma ustavila (slika 2). A IDS za delo odraža številne dejavnike, med drugim tudi učinkovitost pobiranja oziroma izterjave davkov ter možnost izplačila najvišjih dohodkov v drugih oblikah, in – kot že povedano – marsikaj zakriva, na primer razlike v davčni obremenitvi zaposlenih z različnimi ravni plače in različnimi osebnimi okoliščinami. S tega vidika je kot kazalnik nazornejši davčni primež v stroških dela.

Slika 2: Gibanje IDS za delo v izbranih državah v obdobju 2002–2012



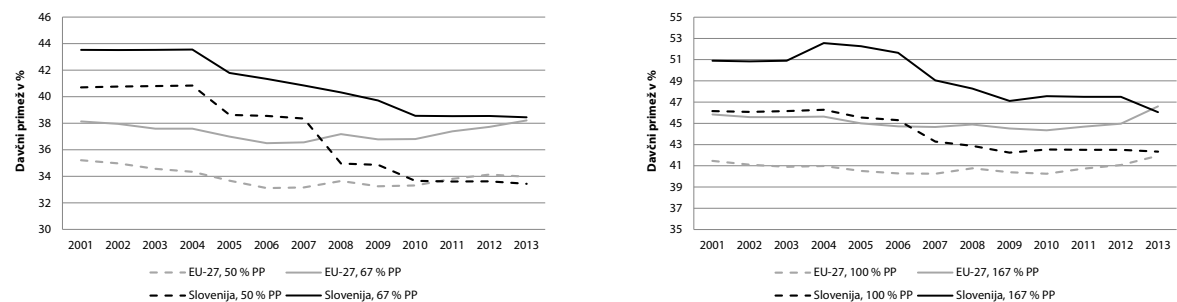
Vir: Eurostat (2014b) in EC – OECD (2014), lastni prikaz.

V letih pred začetkom zadnje gospodarske krize je Slovenija po davčnem primežu za izbrane ravni bruto plače samske osebe brez otrok (50 % PP, 67 % PP, 100 % PP in 167 % PP) precej presegala povprečje EU (slika 2). Po davčni obremenitvi relativno visokih plač (167 % PP) je bila v letih 2004 in 2005 med šestimi oziroma petimi vodilnimi državami EU (EC – OECD, 2014; Dolenc in Vodopivec, 2005: 233). Od leta 2005 naprej pa se je davčni primež v Sloveniji pri vseh štirih ravneh plače postopoma približeval povprečju davčnih primežev v 27 državah EU, k čemur sta prispevala postopna odprava davka na izplačane plače, ki je imel zaradi navadne progresivnosti precejšnje distorzijske učinke, in znižanje efektivne stopnje dohodnine. V zadnjih dveh letih se je davčni primež pri določenih ravneh plače (50 % PP in 167 % PP) v Sloveniji zaradi davčnih ukrepov številnih držav v smeri konsolidacije javnih financ spustil celo rahlo pod povprečje držav EU.

⁸ Zgornja (tj. najvišja) dohodninska davčna stopnja se je v obdobju 2008–2014 zvišala v 14 od 28 držav EU (med drugim tudi v Sloveniji, in sicer za 9 o.t., kar je za okoli 3 o.t. več od povprečnega povečanja), v 6 državah EU pa se je znižala (v povprečju za 9,1 o.t.).

⁹ Standardna stopnja DDV se je v državah članicah EU v obdobju 2008–2014 v povprečju povečala za 2 o.t. (Eurostat, 2014a: 25).

Slika 3: Gibanje davčnega primeža v Sloveniji in EU v obdobju 2001–2013



Vir: EC – OECD (2014), lastni prikaz.
Opomba: Davčni primeži za EU-27 so izračunani kot navadna aritmetična sredina davčnih primežev v vseh državah članicah EU razen Hrvaške.

Najnižje ravni plač so v Sloveniji obravnavane davčno relativno ugodno. Pri plači v višini polovice povprečne (bruto) plače v državi¹⁰ je Slovenija po davčnem primežu najugodnejša med šestimi izbranimi državami, v celotni EU pa je davčno ugodnejših osem držav.

Že pri 67 % povprečne plače so Poljska, Hrvaška in Slovaška davčno ugodnejše, med državami EU pa ima nižji davčni primež kar 15 držav. Še manj ugodno so v Sloveniji obravnavane plače, ki dosegajo ali presegajo državno povprečje (tabela 1). Plača v višini 167 % povprečne plače je med obravnavanimi državami bolj kot v Sloveniji davčno obremenjena le v Avstriji in na Madžarskem. Pri tej ravni plače ima v celotni EU nižji davčni primež kar 17 držav.

4. Pogled onstran povprečij

Predstavljeni podatki o davčnem primežu za reprezentativne zaposlene osebe ne kažejo davčne

obremenitve plač, ki znatno presegajo državno povprečje. Prav tako neposredno ne razkrijejo, v katerih državah je ob nominalno enakih neto plačah strošek dela najnižji. Oba vidika preučujemo v tem poglavju.

Davčni sistemi držav in metodologija izračunov

Davčni obračuni nadpovprečno visokih plač za sedem obravnavanih držav so narejeni za leto 2013, in sicer za samsko osebo, ki ne uveljavlja olajšav za otroke ali druge vzdrževane družinske člane (in ne drugih posebnih olajšav) ter prejema plačo kot edini vir dohodka. Pri izračunu davčnih primežev v splošnem sledimo metodologiji OECD (2014a).

Najprej izhajamo iz relativno določenih bruto plač (3 PP in 5 PP), nato pa še iz nominalno določenih neto plač (25.000 EUR, 50.000 EUR in 75.000 EUR na letni ravni). Pri tem drugem pristopu je postopek izračuna nekoliko bolj zapleten, saj ima večina držav progresivne dohodninske lestvice, davčne olajšave ali odbitke in zgornje meje za plačilo socialnih prispevkov. Obračuni plač so narejeni

Tabela 1: Davčni primež v stroških dela za osebo brez otrok pri različnih ravneh bruto plače, 2013 (v %)

Država	Bruto plača, izražena kot % povprečne bruto plače (PP)							
	50 % PP		67 % PP		100 % PP		167 % PP	
EU-27	34,0		38,2		42,0		46,6	
Avstrija	39,8	(22)	44,5	(23)	49,1	(26)	51,9	(25)
Češka	36,2	(18)	39,3	(19)	42,4	(18)	44,9	(15)
Hrvaška	33,6	(11)	35,3	(10)	40,3	(11)	44,6	(14)
Madžarska	48,1	(28)	49,0	(27)	49,0	(25)	49,0	(21)
Slovenija	33,4	(9)	38,5	(16)	42,3	(17)	46,1	(18)
Slovaška	35,7	(17)	38,4	(15)	41,1	(14)	43,3	(10)
Poljska	33,9	(13)	34,7	(8)	35,6	(6)	36,2	(4)

Vir: EC – OECD (2014), za Hrvaško lastni izračuni.
Opomba: EU-27 zajema vse države članice EU razen Hrvaške. Številke v oklepaju predstavljajo range, pri čemer ima rang 1 država z najnižjim davčnim primežem.

¹⁰ V Sloveniji 50 % PP v letih 2013 in 2014 približno ustreza zakonsko določeni minimalni plači.

v nacionalnih valutah na letni ravni. Za države, ki niso v evroobmočju, so zneski v nacionalnih valutah nato pretvorjeni v EUR po povprečnem deviznem tečaju za leto 2013, objavljenem na spletni strani Banke Slovenije. Informacije o davčnih sistemih držav smo črpali iz publikacije OECD (2014a) *Taxing wages*, spletnih strani ministrstev in nacionalnih davčnih uradov oziroma njihovih publikacij (npr. RH MF Porezna uprava 2013) ter publikacij KPMG (2013) *Thinking Beyond Borders* in EY (2014) *Worldwide Personal Tax guide*. Povzete so v Prilogi 1.

Povračila stroškov v zvezi z delom, ki so v Sloveniji davčno ugodno obravnavana, skladno z metodologijo OECD (2014a) pri obračunih plač niso upoštevana. Izračunani davčni primeži zato ne odražajo razlik v davčni obravnavi teh povračil.

Ker so izračuni narejeni na letni ravni, je v primeru Avstrije upoštevano izplačilo plače v 14 enakih zneskih, torej izplačilo 12 rednih plač in davčno ugodnejših 13. in 14. plače (tj. regresa in božičnice), kot je tam običajna praksa.

Obdavčitev nadpovprečno visokih plač v izbranih državah

Najprej smo po metodologiji OECD (2014a) izračunali davčne primeže za bruto plači, ki sta enaki trikratni in petkratni povprečni bruto plači v posamezni državi. Izračuni pokažejo, da Slovenijo med sedmimi državami po davčnem bremenu takih plač prekaša le Hrvaška (tabela 2). Davčni primež v stroških dela najbolj ugodne Poljske je od slovenskega nižji kar za 12 oz. 16 o.t., davčni primež Slovaške za 7 oz. 9 o.t., davčni primež Češke pa za 6 oz. 10 o.t.

Še bolj nazorno sliko vpliva obdavčitve plač na stroške dela dobimo, če v vseh državah izhajamo iz nominalno enakih neto plač. Če je želel delodajalec zaposlenemu v Sloveniji leta 2013 izplačati letno neto plačo v višini

Tabela 2: Davčni primež v stroških dela za osebo brez otrok pri trikratni in petkratni povprečni bruto plači, 2013 (v %)

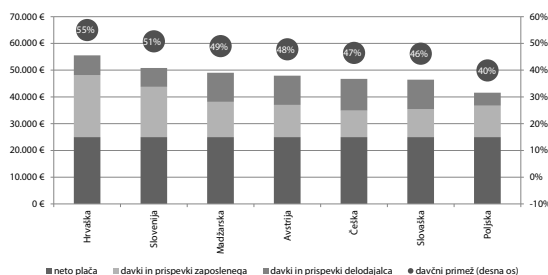
Država	Bruto plača, izražena kot % povprečne bruto plače (PP)			
	3 PP		5 PP	
Avstrija	49,9	(5)	49,4	(5)
Češka	46,5	(3)	45,2	(2)
Hrvaška	52,6	(7)	56,9	(7)
Madžarska	49,0	(4)	49,0	(4)
Slovenija	52,4	(6)	55,6	(6)
Slovaška	45,5	(2)	46,6	(3)
Poljska	40,4	(1)	39,3	(1)

Vir: Lastni izračuni.

Opomba: Številke v oklepaju predstavljajo range, pri čemer ima rang 1 država z najnižjim davčnim primežem.

25.000 evrov, je imel 50.797 evrov stroškov v obliki plače ter pripadajočih dajatev in prispevkov (brez povračil stroškov prevoza in malice). To je več kot v vseh izbranih državah razen Hrvaške (55.514 evrov), in sicer dobrih devet tisoč evrov več kot na Poljskem (41.594 evrov), dobrih štiri tisoč evrov več kot na Češkem (46.762 evrov) in Slovaškem (46.426 evrov), slabih tri tisoč evrov več kot v Avstriji (47.915 evrov) in slaba dva tisočaka več kot na Madžarskem (49.046 evrov).

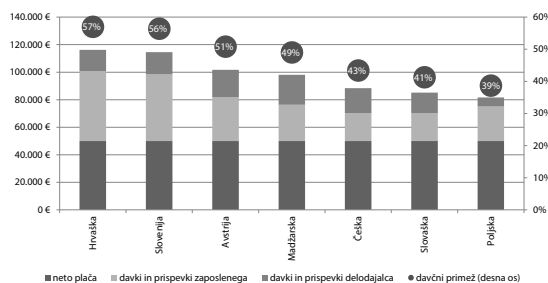
Slika 4: Stroški dela in davčni primež pri letni neto plači v višini 25.000 EUR, 2013



Vir: Lastni izračuni.

Pri izplačilu letne neto plače v višini 50.000 evrov so leta 2013 v Sloveniji stroški plač skupaj z davki in prispevki znašali 114.550 evrov, kar je za dobrih tisoč šesto evrov manj kot na Hrvaškem (116.177 evrov, če upoštevamo izračun za območje Zagreba, a ta znesek pade pod slovenskega za vrsto občin z nižjim lokalnim davkom), a precej več kot v višegrajskih državah (81.588 evrov na Poljskem, 85.132 evrov na Slovaškem, 88.396 evrov na Češkem in 98.092 evrov na Madžarskem) in v Avstriji (101.705 evrov).

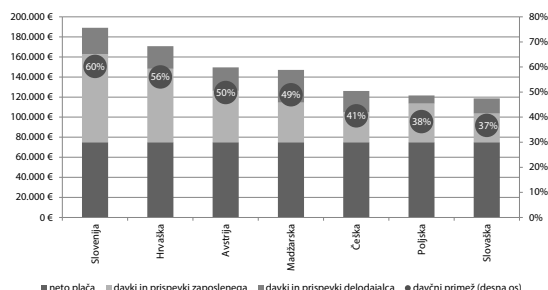
Slika 5: Stroški dela in davčni primež pri letni neto plači v višini 50.000 EUR, 2013



Vir: Lastni izračuni.

Pri izplačilu letne neto plače v višini 75.000 EUR so stroški plač skupaj z davki in prispevki v Sloveniji leta 2013 znašali 189.069 evrov, kar je znatno več kot v vseh obravnavanih državah. Letni stroški dela pri tej višini plače so na Hrvaškem (na območju Zagreba) nižji za 18.347 evrov, v Avstriji za 39.439 evrov, na Madžarskem za 41.932 evrov, na Češkem za 62.904, na Poljskem za 67.486 evrov, na Slovaškem pa za 70.337 evrov.

Slika 6: Stroški dela in davčni primež pri letni neto plači v višini 75.000 EUR, 2013



Vir: Lastni izračuni.

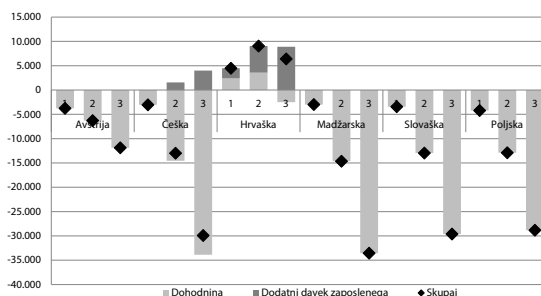
Dodatni prikazi in razprava o rezultatih

Slovenija je torej davčno neprijazna do visokih plač, in to pri obeh temeljnih elementih njihove obdavčitve: dohodnini in prispevkih za obvezna socialna zavarovanja. Mednarodna nekonkurenčnost pri obdavčitvi plač visoko usposobljenega kadra, na katero opozarjajo gospodarstveniki (GZS, 2014: 5), je za majhno in izvozno naravnano državo posebej problematična. Visoka obdavčitev nadpovprečnih plač namreč zvišuje stroške dela na enoto visokotehnoloških proizvodov, ki so v primerjavi s tujimi zato dražji, kot bi bili v primeru primerljivega davčnega bremena. To slabo vpliva na njihov izvoz, s tem pa na delovna mesta in dodano vrednost v visokotehnoloških panogah, ki so motor gospodarske rasti. Visoki stroški dela prav tako odbijajo tuje investitorje (OECD, 2003: 177), ki bi lahko zadožlenim in kapitalsko šibkim domačim podjetjem pomagali znižati finančni vzvod. Visoka obdavčitev nadpovprečnih plač poleg negativnih vplivov na ekonomsko aktivnost s seboj prinaša še tveganja nerazkritja visokih dohodkov in bolj množično uporabo drugih oblik izplačevanja dohodkov (npr. v obliki dividend in kapitalskih dobičkov).

Med preučevanimi državami ima pri letnih neto plačah v višini 25.000 do 75.000 evrov višjo dohodnino (in davke podobnega tipa) kot Slovenija le Hrvaška, a pri najvišji plači le v Zagrebu in še nekaj mestih/občinah, ne pa tudi v občinah z nižjim lokalnim davkom (10 % dohodnine ali manj). V preostalih državah je dohodnina precej nižja kot v Sloveniji; pri neto plači v višini 25.000 evrov za 3.976 do 4.209 evrov, pri neto plači v višini 50.000 evrov za 6.286 do 14.647 evrov, pri neto plači v višini 75.000 pa kar za 11.870 do 33.540 evrov (slika 7).

Visoke mejne davčne stopnje dohodninskih razredov niso problematične same po sebi, ampak v kombinaciji z relativno nizko postavljenimi pragi davčnih razredov. Četudi bi Slovenija odpravila zgornji, četrti dohodninski razred s 50-odstotno mejno davčno stopnjo – ki je bil najprej uveden za leti 2013 in 2014, nato podaljšan do konca leta 2015, po Programu stabilnosti (dopolnitev

Slika 7: Razlika v dohodnini in drugih davkih od bruto plače med izbranimi državami in Slovenijo, 2013 (v EUR)



Vir: Lastni izračuni.

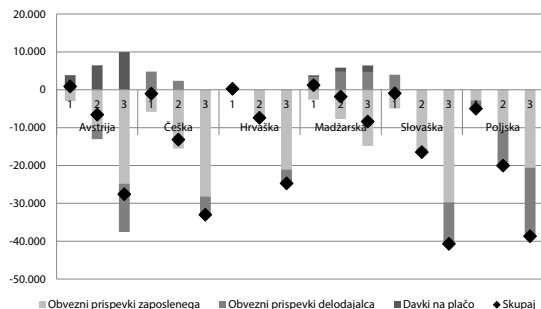
Opomba: Številke na vodoravni osi označujejo ravni letne neto plače, in sicer: 1 – 25.000 EUR, 2 – 50.000 EUR, 3 – 75.000 EUR.

2014) pa je predviden vsaj še do konca leta 2017 (Vlada RS, 2014: 16) –, se pri naših izračunih ne bi približali povprečju dohodninske obveznosti v preostalih državah. Za slednje bi bilo treba hkrati dvigniti prage davčnih razredov, ki so trenutno zelo stisnjeni. Moteč element v slovenskem dohodninskem sistemu je tudi davčna olajšava, ki pada z dohodkom, zaradi katere pri določenih ravneh bruto plače njeno zvišanje privede do znižanja neto plače, na kar sta opozorila tudi Feldin in Polanec (2011). To sicer velja le na dveh ozkih pasovih bruto plače blizu pragov drugega in tretjega razreda olajšave, a gre za anomalijo, ki bi jo veljalo odpraviti.

Kakšna je za dobrobit družbe optimalna dohodninska lestvica (s pripadajočimi davčnimi olajšavami) je med drugim odvisno tudi od porazdelitve dohodka pred obdavčitvijo. Naraščajoče razlike oziroma neenakosti v bruto dohodkih pomenijo večji pritisk na mehanizme njihovega prerazdeljevanja (Mirrlees idr., 2011: 54 in 71). Porazdelitev bruto dohodkov iz dela in kapitala, merjena z Ginijevim koeficientom, je v Sloveniji še vedno bolj egalitarna kot v večini držav OECD (od 32 držav je v tem smislu bolj egalitarnih 10, od teh le pet članic EU, op.), kar v osnovi nakazuje relativno manjšo potrebo po prerazdeljevanju. Pa je stopnja prerazdeljevanja skozi davčni sistem in sistem socialnega varstva vseeno intenzivnejša, in tako se Slovenija med članicami OECD po neenakosti porazdelitve razpoložljivega dohodka (tj. dohodka po obdavčitvi in socialnih transferjih) prebije na zadnje mesto (OECD, 2014d).

Prispevki za obvezna socialna zavarovanja pri letni neto plači v višini 25.000 so najvišji na Madžarskem, ki ji tesno sledita Hrvaška in Slovenija. Pri letnih neto plačah v višini 50.000 in 75.000 evrov pa so prispevki daleč najvišji prav v Sloveniji, kar je posledica visokih prispevnih stopenj za delavce in neomejenosti osnove za plačilo socialnih prispevkov.

Slika 8: Razlika v obveznih socialnih prispevkih in davkih na plačo med izbranimi državami in Slovenijo, 2013 (v EUR)



Vir: Lastni izračuni.

Opomba: Številke na vodoravni osi označujejo ravni letne neto plače, in sicer: 1 – 25.000 EUR, 2 – 50.000 EUR, 3 – 75.000 EUR.

Mirrlees, eden od pionirjev teorije optimalnega obdavčenja, je ponazoril problematičnost visokih mejnih davčnih stopenj za visoke plače z vidika ekonomske učinkovitosti in za zelo visoke plače predlagal nizko ali celo ničelno mejno davčno stopnjo (Mankiw in drugi, 2009). Pri socialnih prispevkih, ki se od davkov razlikujejo po neposrednejši povezanosti s povratnimi storitvami, je to doseženo z uvedbo zgornje meje osnove, od katere se obračunajo prispevki (t. i. socialne kapice). Socialno kapico ali pa z osnovo padajoče stopnje socialnih prispevkov za vsaj eno stran (zaposlene ali delodajalce) poznajo v večini razvitih držav (glej OECD, 2014c). Medtem ko v nekaterih državah socialna kapica velja za vse vrste obveznih socialnih zavarovanj, jo v drugih uporabljajo le pri pokojninskem ali pa samo pri zdravstvenem zavarovanju (t. i. delna socialna kapica).

Med obravnavanimi državami imajo polno socialno kapico Avstrija, Slovaška in Hrvaška (Hrvaška sicer le za prispevke zaposlenih), delno socialno kapico pa Poljska (»samo« za pokojninsko in invalidsko zavarovanje) in Češka (za vsa socialna zavarovanja razen zdravstvenega). Slovenija socialne kapice pri plačah še ne pozna,¹¹ Madžarska pa je socialno kapico pri prispevkih zaposlenih ukinila leta 2013. Zgornje meje osnove za plačilo socialnih prispevkov so v letu 2013 znašale: 26.537 evrov na Poljskem, 47.160 evrov na Slovaškem, 47.823 evrov na Češkem, 62.160 evrov v Avstriji in 74.740 evrov na Hrvaškem.

Leta 2010 so Majcen idr. (2010) izdelali študijo o posledicah uvedbe zgornje meje pri osnovi za plačilo socialnih prispevkov. Ocenili so, da bi pri takratnem

sistemu in okoliščinah uvedba zgornje meje osnove pri 36.915 evrih povzročila precejšen izpad javnofinančnih prihodkov. Javnofinančno vzdržen bi bil zgolj scenarij z uvedbo zgornje meje na ravni 47.000 evrov, in sicer v kombinaciji z razširitvijo osnove za plačevanje socialnih prispevkov in višjo stopnjo cedularne dohodnine, da se zagotovi nevtralnost z vidika javnofinančnih prihodkov. V obdobju po omenjeni študiji je bila osnova za plačevanje socialnih prispevkov zaposlenih delno razširjena na pogodbe civilnega prava (avtorske pogodbe in pogodbe o delu); nekoliko so se zvišali tudi prispevki za zdravstveno zavarovanje samostojnih podjetnikov. Stopnja cedularne dohodnine za obresti, dividende in kapitalne dobičke je bila zvišana z 20 na 25 % davčne osnove. Kljub temu zgornja meja osnove za plačilo obveznih socialnih prispevkov še ni postavljena.

5. Zaključek

Gibanje davčnega primeža v stroških dela za plače do 167 % povprečne bruto plače v državi (PP) kaže, da se je obdavčitev plač v Sloveniji po letu 2005 zniževala in tako približevala povprečju EU, za posamezne ravni plač pa celo spustila rahlo pod povprečje EU. Vendar slednje odraža predvsem davčne ukrepe v državah, ki jih je gospodarska kriza najbolj prizadela (zlasti v Grčiji, na Irskem in Cipru) in so skušale kratkoročno z dvigi davkov loviti ravnotežje oziroma nižji deficit javnih financ.

Po izračunih Eurostata in OECD je bila davčna obremenitev plač blizu minimalne plače v Sloveniji leta 2013 razmeroma ugodna; nižji davčni primež pri 50 % PP je imelo le osem držav EU. Davčni sistem pa je izgubil na konkurenčnosti že pri 67 % in 100 % PP, ko se je po davčnem bremenu za Slovenijo zvrstilo 15 oziroma 16 držav EU. Pri obdavčitvi plače v višini 167 % PP je bilo od Slovenije davčno ugodnejših že 17 držav EU. Lastni izračuni davčnega primeža pri plačah v višini trikratne in petkratne PP pokažejo, da je davčno breme tako visokih plač v Sloveniji višje kot v vseh višegrajskih državah in Avstriji. Izmed preučevanih držav je davčni primež nekoliko višji le na Hrvaškem, a le v Zagrebu in še nekaj mestih/občinah, kjer je lokalni davek najvišji.

Če izhajamo iz nominalno določenih neto plač, je presežna obdavčitev visokih plač v Sloveniji še bolj nazorna. Pri letnih neto plačah v višini 25.000 in 50.000 evrov je imel delodajalec leta 2013 med obravnavanimi državami najvišje stroške na Hrvaškem (na območju Zagreba), takoj za tem pa v Sloveniji. Stroški dela v višegrajskih državah in Avstriji so pri prvi plači v povprečju nižji za okoli 4.500 evrov, pri drugi pa kar za 23.500 evrov. Pri letni neto plači v višini 75.000 evrov se vseh šest držav zvrsti daleč za Slovenijo, razlike pa se gibljejo od okoli 18.350 na Hrvaškem do okoli 67.500 na Poljskem. Med preučevanimi državami je brez vsakršne zgornje meje osnove za obvezne socialne prispevke

¹¹ Socialna kapica pa obstaja pri samostojnih podjetnikih, ki socialne prispevke plačujejo skladno z lestvico z osmimi razredi. Skladno z mesečnimi lestvicami iz leta 2013 je bilo plačilo socialnih prispevkov to leto omejeno na 16.743 evrov, iz česar sledi, da je bila zgornja meja osnove enaka 43.829 evrov.

poleg Slovenije le še Madžarska.

Za konkurenčno obdavčitev visokih plač v Sloveniji bi bili poleg uvedbe popolne socialne kapice na ravni, ki zdaj velja za samostojne podjetnike (okoli 44.000 EUR), potrebni še ukrepi na strani dohodnine. Glede na aktualne izzive pri uravnoteženju javnih financ je kakšnega od ukrepov mogoče začasno (delno) financirati z alternativnimi davčnimi viri, a so tukaj možnosti precej omejene. Z vidika mednarodne primerjave davčnih bremen bi lahko bilo nekaj prostora pri obdavčitvi premoženja, za prevelitev davčnega bremena na potrošnjo pa v Sloveniji po dvigu stopenj DDV v letu 2013 dejansko ni več prostora (glej EC, 2014: 52). Sočasno bi bilo treba poiskati prihranke z racionalizacijo v zdravstvenem sistemu in javnem sektorju nasploh ter prenoviti pokojninski sistem (z večjo povezanostjo vplačil in izplačil, z vezavo upokojitvene starosti na pričakovano trajanje življenja in s krepitvijo pomena prostovoljnega dodatnega pokojninskega varčevanja). Dolgoročno bi k javnofinančni vzdržnosti rešitve prispeval še ugoden vpliv večje mednarodne konkurenčnosti slovenskih podjetij.

Literatura in viri

Čok, M., M. A. Grulja, T. Turk, in M. Verbič (2013). Taxation of Wages in The Alps-Adriatic Region. *Financial Theory and Practice* 37 (3), 259–277.

Davis, S. J. in M. Henrekson (2004). Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons. NBER Working Paper No. 10509, 68 pages.

Dolenc, P. in M. Vodopivec (2005). The Tax Wedge in Slovenia: International Comparison and Policy Recommendations. *Financial Theory and Practice* 29 (3), 229–243.

EC – OECD (2014). Tax and benefits indicators database. European Commission (ECFIN) and OECD. Dosegljivo na: http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/tab/ (16. 8. 2014).

EC (2014). Tax reforms in EU Member States. 2014 Report. Luxembourg: European Commission.

Eurostat (2014a). Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat Statistical Books. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

Eurostat (2014b). Government statistics / Annual government finance statistics / Derived tax indicators: implicit tax rate on labour. Dostopno na: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/>

product_details/dataset?p_product_code=TEC00119. (16. 8. 2014).

EY (2014). Worldwide Personal Tax guide. Income Tax, social Security and Immigration 2013-2014. Ernst & Young. Dostopno na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2013-2014/\\$FILE/2013-2014%20Worldwide%20personal%20tax%20guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2013-2014/$FILE/2013-2014%20Worldwide%20personal%20tax%20guide.pdf) (28. 6. 2014).

Feldin, A. in S. Polanec (2011). „Pametna“ obdavčitev dela : anomalija v davčnem sistemu. *Dnevnikov objektiv* 61 (286), str. 10.

Forbes (2009). Tax Misery and Reform Index. Dosegljivo na: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html> (16. 8. 2014).

GZS (2014). Gospodarska agenda za novo vlado RS 2014. Dostopno na: <http://www.gzs.si/slo/65280> (6. 9. 2014).

Heijmans, P. in P. Acciari (2004). Examination of The Macroeconomic Implicit Tax Rate on Labour Derived by The European Commission. Taxation paper No. 4, DG Taxation and Customs Union, European Commission, December 2014.

IMD (2014). IMD World Competitiveness Yearbook 2014: Overall Ranking and Competitiveness Factors. Dostopno na: http://www.imd.org/uupload/imd.website/wcc/Overall_ranking_5_years.pdf (23. 8. 2014).

Joumard, I, P. Mauro in D. Bloch (2012). Tackling income inequality: The role of taxes and transfers. *OECD Journal: Economic Studies*, published online first. Dostopno na: http://dx.doi.org/10.1787/eco_studies-2012-5k95xd6l65lt (16. 8. 2014).

Kleven, H. J., C. Landais, E. Saez in E. A. Schultz (2014). Migration and Wage Effects of Taxing Top Earners: Evidence from the Foreigners' Tax Scheme in Denmark. *The Quarterly Journal of Economics* (2014) 129 (1): 333–378.

Kosi, T. in Š. Bojnec (2009). Level and progressivity of labour income taxation in Slovenia: Changes since 1991 and international comparison. *Naše gospodarstvo* 55 (3/4), 3–13.

KPMG (2013). Thinking Beyond Borders. Dostopno na: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/thinking-beyond-borders/> (23. 11. 2013).

Laporšek, S. in P. Dolenc (2011). Obdavčitev dela in zaposlenost v državah OECD in Sloveniji. *Družboslovne razprave* 27 (67), 59–75.

Majcen, B., M. Čok in M. Ogorevc (2010). Ocena posledic

uvedbe zgornje meje za osnovo prispevkom za socialno varnost. Ljubljana: Inštitut za ekonomska raziskovanja, maj 2010.

Mankiw, N. G., M. C. Weinzierl in D. F. Yagan (2009). Optimal taxation in Theory and Practice. *Journal of Economic Perspectives* 23 (4), 147–174.

Mirrlees, J., A. Stuart, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles in J. Poterba (2011). *Tax Design*. Oxford University Press.

OECD (2003). Policy influences on foreign direct investment. V: *OECD Economic Outlook* No. 73. Special Focus on: Foreign Direct Investment. Paris: OECD, str. 175–185.

OECD (2010). Growth-oriented Tax Policy Reform Recommendations. Ch. 1, V: *Tax Policy Reform and Economic Growth*. Paris: OECD, str. 17–24.

OECD (2011). *OECD Tax Policy Study No. 21: Taxation and Employment*. Paris: OECD.

OECD (2012). Reducing income inequality while boosting economic growth: Can it be done? Ch. 5, v: *Economic Policy Reforms 2012: Going For Growth*. Paris: OECD, str. 181–202. Publishing.

OECD (2014a). *Taxing Wages 2012-2013. Special Feature: Changes in Structural Labour Income Tax Progressivity over the 2000-2012 Period in OECD Member Countries*. Paris: OECD.

OECD (2014b). Tax-Benefit calculator. Dostopno na: <http://www.oecd.org/social/soc/benefitsandwage-tax-benefit-calculator.htm> (16. 8. 2014).

OECD (2014c). Tax database, Social security contributions. Dostopno na: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm> (15. 8. 2014).

OECD (2014d). Social Protection and Well-being. Dataset: Income Distribution and Poverty. Dostopno na: <http://stats.oecd.org/> (16. 8. 2014).

Packard, T., J. Koettl in C. E. Montenegro (2012). *From the Shadow. Integrating Europe's Informal Labor*. Washington: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

RH MF Porezna uprava (2013). *Oporezivanje primitaka iz radnog odnosa (plaće)*. Zagreb: Institut za javne financije za RH MF Porezno upravu.

Thomas, A. in F. Picos-Sánchez (2012). Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The Impact on Low-Income Earner Work Incentives.

OECD Taxation Working Papers, No. 11. Paris: OECD.

Vlada RS (2014). Program stabilnosti – dopolnitev 2014. Dostopno na: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/mediji/2014/program_stabilnosti_2014.pdf (28. 6. 2014).

Priloga 1: Elementi obdavčitve plač in njihove značilnosti v obravnavanih državah (letna raven), 2013

	Slovenija	Avstrija	Hrvaška	Madžarska	Slovaška	Češka	Poljska
DOHODNINA							
Osnova	BP – PSVz - olajšava	BP – PSVz - olajšave	BP – PSVz - olajšava	BP	BP – PSVz - olajšava	BP + PSVd	BP - PSVz - olajšava
Število razredov	4	4	3	1	2	1	
Standardna/splošna davčna olajšava	Do 10.866 EUR: 6.520 EUR	192 EUR (132 EUR za stroške, povezane z delom + 60 EUR za posebne stroške)	26.400 HRK (3.483 EUR)	/	Do 19.458 EUR: 3.736 EUR	/	1.335 PLN oz. 318 EUR (pavšalna olajšava za stroške, povezane z delom)
	Od 10.866 do 12.571 EUR: 4.419 EUR				Od 19.458 do 34.402 EUR: 44,2*194,58-0,25*(BP-PSVz)		
	Nad 12.571 EUR: 3.303 EUR				Nad 34.402: /		
Stopnje in meje davčnih razredov	Do 8.021 EUR: 16 %	Do 11.000 EUR: 0 %	Do 26.400 HRK (3.483 EUR): 12 %		Do 34.402 EUR: 19 %		Do 85.528 PLN (20.376 EUR): 18 %
	Od 8.021 do 18.960 EUR: 27 %	Od 11.000 do 25.000 EUR: 36,5 %	Od 26.400 do 105.600 HRK (13.934 EUR): 25 %	16 %	Del nad 34.402 EUR: 25 %	15 %	Del nad 85.528 PLN: 32 %
	Od 18.960 do 70.907 EUR: 41 %	Od 25.000 do 60.000 EUR: 43,2 %	Del nad 105.600 HRK (13.934 EUR): 40 %				
	Del nad 70.907 EUR: 50 %	Nad 60.000 EUR: 50 % ²					
Znižanje davka	/	345 EUR (54 EUR + pavšalnih 291 EUR za prevoz) ³	/	/	/	24.840 CZK (956 EUR)	556 PLN (132 EUR) + 7,75 % prispevne osnove za zdravstveno zavarovanje
LOKALNI DAVEK	/	/	18 % dohodnine (Zagreb) ⁴	/	/	/	/
OBVEZNI SOCIALNI PRISPEVKI							
Delavec							
Skupna stopnja	22,1 % BP	18,2 % BP ¹	20,0 % BP	18,5 % BP	13,4 % BP	11,0 % BP	13,71 % BP + 9 % (BP -0,1371xBP)
Zgornja meja osnove	/	62.160 EUR (s 13. in 14. plačo)	566.424 HRK (74.740 EUR)	/	47.160 EUR	1.242.432 CZK oz. 47.823 EUR za 6,5-odstotni socialni prispevek	111.390 PLN oz. 26.537 EUR (samo za 11,26-odstotni prispevek za PIZ)

Delodajalec	Slovenija	Avstrija	Hrvaška	Madžarska	Slovaška	Češka	Poljska
Skupna stopnja	16,1 % BP	21,7 % BP	15,2% BP	27 % BP	31,2 % BDP	34,0% BP	16,78 % BP
Zgornja meja osnove	/	62.160 EUR (s 13. in 14. plačo)	/	/	47.160 EUR (razen za 0,8-odstotni prispevek za primer nezgode)	1.242.432 CZK oz. 47.823 EUR za 25-odstotni socialni prispevek	111.390 PLN oz. 26.537 EUR za 11,61-odstotni prispevek za PIZ
DAVKI NA PLAČO	/	7,9 % BP za plače nad 13.140EUR	/	1,5 % BP (za strokovno izobraževanje)		Solidarnostni davek nad 1.242.432 CZK oz. 47.823 EUR (v obdobju 2013-2015): 7,0 %	/

Vir: Lastni prikaz na podlagi informacij v OECD (2014a), KPMG (2013), EY (2014), RH MF Porezna uprava (2013) ter na spletnih straneh ministrstev in nacionalnih davčnih uradov.

Opombe: BP je bruto plača. PSVz in PSVd označujeta prispevke za socialno varnost zaposlenih oziroma delodajalcev.

¹ Avstrija: Upoštevana sta tudi obvezna prispevka za delavsko zbornico in rezidenčne stavbe (vsak 0,5 % BP). Ta prispevka se ne plačata na 13. in 14. plačo. Za bruto plače nad 17.964 EUR se zavarovanje za primer brezposelnosti plača po stopnji 3 % (upoštevano pri izračunu skupne stopnje), pri nižjih plačah pa po nižjih stopnjah, in sicer: 0 % za plače do 14.628 EUR, 1 % za plače do 15.960 EUR in 2 % za plače do 17.964 EUR

² Avstrija: 13. in 14. plača sta obravnavani ugodneje, in sicer tako, da prvih 620 EUR ni obdavčenih, preostalo pa se obdavči po sledeči lestvici: do 25.000 EUR po 6 %, od 25.000 do 50.000 po 27 %, od 50.000 do 83.333 po 37,5 % in nad 83.333 po 50 %.

³ Avstrija: Upoštevani odbitek davka za prevoz na delo (in z dela) se nanaša na prevoze do 20 km („Arbeitsnehmerabsetzbetrag“). Za večje razdalje je zaposleni ob predložitvi ustreznih potrdil upravičen do dodatnega odbitka davka za prevoz na delo in z dela („Pendlerpauschale“).

⁴ Hrvaška: Pri izračunu davčnega primeža na Hrvaškem smo upoštevali 18-odstotno stopnjo lokalnega davka, ki velja za Zagreb. V drugih krajih je ta davek nižji, giblje pa se med 1 % in 13 % dohodninske obveznosti.

Priloga 2: Obračuni plač v izbranih državah (letna raven, EUR), 2013

AVSTRIJA						
Neto plača	25.000 €	50.000 €	75.000 €			
+ Dohodnina	5.312 €	20.574 €	39.991 €			
+ PSVz	6.680 €	11.224 €	11.224 €			
= Bruto plača	36.992 €	81.799 €	126.215 €			
+ PSVd	8.001 €	13.444 €	13.444 €			
+ Davki na plačo	2.922 €	6.462 €	9.971 €			
= Stroški dela	47.915 €	101.705 €	149.630 €			
Davčni primež	47,80 %	50,80 %	49,90 %			
ČEŠKA			HRVAŠKA			
Neto plača	25.000 €	50.000 €	75.000 €	25.000 €	50.000 €	75.000 €
+ Dohodnina	6.058 €	12.303 €	17.969 €	11.484 €	30.424 €	49.363 €
+ Dodatni davek ¹	0 €	1.561 €	3.987 €	2.067 €	5.476 €	8.885 €
+ PSVz	3.839 €	6.264 €	7.824 €	9.638 €	14.948 €	14.948 €
= Bruto plača	34.897 €	70.129 €	104.779 €	48.189 €	100.848 €	148.196 €
+ PSVd	11.865 €	18.267 €	21.386 €	7.325 €	15.329 €	22.526 €
= Stroški dela	46.762 €	88.396 €	126.165 €	55.514 €	116.177 €	170.722 €
Davčni primež	46,50 %	43,40 %	40,60 %	55,00 %	57,00 %	56,10 %
SLOVENIJA			SLOVAŠKA			
Neto plača	25.000 €	50.000 €	75.000 €	25.000 €	50.000 €	75.000 €
+ Dohodnina	9.083 €	26.860 €	51.860 €	5.644 €	13.915 €	22.248 €
+ PSVz	9.669 €	21.805 €	35.990 €	4.742 €	6.319 €	6.319 €
= Bruto plača	43.753 €	98.665 €	162.850 €	35.385 €	70.234 €	103.567 €
+ PSVd	7.044 €	15.885 €	26.219 €	11.040 €	14.899 €	15.165 €
= Stroški dela	50.797 €	114.551 €	189.069 €	46.426 €	85.132 €	118.732 €
Davčni primež	50,80 %	56,40 %	60,30 %	46,20 %	41,30 %	36,80 %
MADŽARSKA			POLJSKA			
Neto plača	25.000 €	50.000 €	75.000 €	25.000 €	50.000 €	75.000 €
+ Dohodnina	6.107 €	12.214 €	18.321 €	4.874 €	13.956 €	23.039 €
+ PSVz	7.061 €	14.122 €	21.183 €	6.842 €	11.154 €	15.465 €
= Bruto plača	38.168 €	76.336 €	114.504 €	36.716 €	75.110 €	113.504 €
+ PSVd	10.305 €	20.611 €	30.916 €	4.877 €	6.478 €	8.079 €
+ Davek na plačo	573 €	1.145 €	1.718 €			
= Stroški dela	49.046 €	98.092 €	147.137 €	41.594 €	81.588 €	121.583 €
Davčni primež	49,00 %	49,00 %	49,00 %	39,90 %	38,70 %	38,30 %

Vir: Lastni izračuni.

Opombe: PSVz in PSVd označujeta prispevke za socialno varnost zaposlenih oziroma delodajalcev.

¹ Na Češkem gre za solidarnostni davek, ki se plačuje le v obdobju 2013–2015, na Hrvaškem pa za lokalni davek (v našem primeru za Zagreb).