



**NOVA  
UNIVERZA**

**DIGNITAS**

**Revija za človekove pravice**

**Slovenian journal of human rights**

**ISSN 1408-9653**

Opredelitev kmetije za potrebe izvajanja davčne politike  
Boštjan Aver, Marijana Kunc in Alenka Temeljotov Salaj

**Article information:**

To cite this document:

Aver, B., Kunc, M., Temeljotov Salaj, A. (2017). Opredelitev kmetije za potrebe izvajanja davčne politike, Dignitas, št. 75/76, str. 63-88.

Permanent link to this document:

<https://doi.org/10.31601/dgnt/75/76-8>

Created on: 16. 06. 2019

To copy this document: [publishing@nova-uni.si](mailto:publishing@nova-uni.si)

**For Authors:**

Please visit <http://revije.nova-uni.si/> or contact Editors-in-Chief on [publishing@nova-uni.si](mailto:publishing@nova-uni.si) for more information.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.



© Nova univerza, 2018



**NOVA  
UNIVERZA**

FAKULTETA ZA SLOVENSKE  
IN MEDNARODNE ŠTUDIJE



**NOVA  
UNIVERZA**

EVROPSKA PRAVNA  
FAKULTETA



**NOVA  
UNIVERZA**

FAKULTETA ZA DRŽAVNE  
IN EVROPSKE ŠTUDIJE

# Opredelitev kmetije za potrebe izvajanja davčne politike

*Boštjan Aver<sup>1</sup>, Marijana Kunc<sup>2</sup>, Alenka Temeljotov Salaj<sup>3</sup>*

## POVZETEK

V Sloveniji je po podatkih Zavoda za gozdove (ZGS) več kot 313.000 gozdnih zemljišč, ki jih ima v lasti kar 461.000 lastnikov gozdov. Podobna razdrobljenost je značilna tudi za kmetijska zemljišča. V Sloveniji je več kot 420.000 gospodinjstev, katerih člani imajo v lasti ali uporabi kmetijska in gozdna zemljišča, za dohodnino od dohodkov od teh zemljišč pa je (zaradi oprostitve za vsa gospodinjstva z največ 200 evri dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti) zavezanih le okoli 71.000 gospodinjstev oziroma okoli 120.000 oseb. Vsa ta gospodinjstva se skladno z Zakonom o dohodnini štejejo med kmečka gospodinjstva. Z davčno zakonodajo s področja kmetijske in gozdarske dejavnosti se torej srečuje skoraj četrtina prebivalcev Slovenije. V članku so predstavljeni davčni predpisi, ki urejajo področje kmetijske in gozdarske dejavnosti in na primeru izbranih kmetij preučene posledice obstoječe ureditve za davčne zavezance, ki opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost.

*Ključne besede:* Kmetijsko zemljišče, Dohodnina, Gospodinjstva

<sup>1</sup> Docent na Evropski pravni fakulteti, Nova Univerza

<sup>2</sup> Predavateljica na Evropski pravni fakulteti, Nova Univerza

<sup>3</sup> Izredna profesorica na Evropski pravni fakulteti, Nova Univerza

## A definition of the farm for the tax policy implementation needs

### ABSTRACT

According to the Forestry Institute (ZGS) in Slovenia, more than 313,000 forested land is owned by as many as 461,000 forest owners. Similar fragmentation is also characteristic of agricultural land. In Slovenia, more than 420,000 households, whose members own or use agricultural and forest land, are liable for personal income tax from these land (due to the exemption for all households with a maximum of 200 EUR of income from basic agricultural and basic forestry activities) About 71,000 households or about 120,000 people. All these households are considered to be rural households in accordance with the Personal Income Tax Act. Almost a quarter of the population of Slovenia is faced with tax legislation in the field of agriculture and forestry. In the paper, the tax regulations will be presented governing the field of agricultural and forestry activities and, on the case of selected farms, examine the consequences of the existing regulation for taxable persons performing basic agricultural and basic forestry activities.

*Key words:* Agricultural land, Income Taxation, Property

### 1. Uvod

Področje kmetijstva in gozdarstva je v pravni in ekonomski stroki pogosto spregledano, čeprav gre za eno najpomembnejših gospodarskih panog, ki poleg oskrbe prebivalstva s hrano skrbi tudi za urejenost kulturne krajine ter za poseljenost in razvoj podeželja. Davčna zakonodaja s področja kmetijstva je zelo zapletena, zanjo so značilne številne specifične rešitve. Ker je kmetijstvo povezano z rabo kmetijskih zemljišč, se davčna zakonodaja, ki velja za področje kmetijstva in gozdarstva, navezuje na podatke v zemljiški knjigi in zemljiškem katastru. Kmetijskim gospodarstvom praviloma ni potrebno voditi poslovnih knjig, ampak so največkrat obdavčena pavšalno - na podlagi katastrskega dohodka. Katastrski dohodek izračuna Geodetska uprava RS za vsako zemljiško parcelo in je odvisen od površine, dejanske rabe in bonitete zemljiške parcele. V Zakonu o dohodnini (v nadaljnjem besedilu:

ZDoh-2)<sup>4</sup> je med vrstami dohodka posebej opredeljen dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki se ugotavlja na ravni kmečkega gospodinjstva. Kmečko gospodinjstvo je opredeljeno kot skupnost ene ali več fizičnih oseb, ki so stalno ali začasno prijavljene na istem naslovu ter se vsaj za enega ali več članov kmečkega gospodinjstva šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in njihov skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti znaša najmanj 200 evrov. Institut kmečkega gospodinjstva odstopa od splošnega pravila, da se dohodek ugotavlja za vsakega davčnega zavezanca posebej.

V prispevku želimo predstaviti davčne predpise, ki urejajo področje kmetijske in gozdarske dejavnosti. Osredotočili smo se na posebnosti, ki jih davčna zakonodaja predvideva za zavezance, ki se ukvarjajo s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, in na primeru izbranih kmetij preučili posledice obstoječe ureditve za davčne zavezance. Preučili smo tudi možnosti za uvedbo ugotavljanja katastrskega dohodka na podlagi grafičnih enot rabe kmetijskega gospodarstva (GERK).

## 2. Zakon o dohodnini

Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb. ZDoh-2 določa dva načina obdavčitve dohodkov fizičnih oseb in sicer t. i. sintetično obdavčitev in t. i. cedularno obdavčitev. Dohodek fizične osebe, ki je obdavčen cedularno, se ne všteta v letno davčno osnovo, temveč se vsaka posamezna vrsta dohodka obdavči samostojno z enotno davčno stopnjo. Dohodki fizične osebe, ki so obdavčeni sintetično, se na letni ravni seštejejo, za določitev letne davčne osnove pa se uporabi progresivna davčna lestvica.

Dohodki, ki se ne všteta v letno davčno osnovo (so obdavčeni cedularno), so:

- dohodek iz dejavnosti, kadar se ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov,
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in
- dohodek iz kapitala.

Dohodki, ki se všteta v letno davčno osnovo (so obdavčeni sintetično), so:

---

<sup>4</sup>Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.).

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti, kadar se ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov,
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- drugi dohodki.

Zavezanci, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost, lahko v Republiki Sloveniji ugotavljajo davčno osnovo za dohodnino na dva načina:

- od dohodka iz dejavnosti (III.3. poglavje ZDoh-2) ali
- od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (III.4. poglavje ZDoh-2).

## **2.1. Ugotavljanje davčne osnove za dohodnino od dohodka iz dejavnosti**

Dohodek iz dejavnosti je v drugem odstavku 46. člena ZDoh-2 opredeljen kot dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic. Skladno s prvim odstavkom 48. člena ZDoh-2 je davčna osnova od dohodka iz dejavnosti dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti je skladno z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb<sup>5</sup> mogoče:

- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali
- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Kadar kmetijsko gospodarstvo opravlja kmetijsko dejavnost v statusno-pravni obliki pravne osebe (gospodarske družbe, zadruge, zavodi, društva idr.) ali samostojnega podjetnika posameznika se kot davčna osnova za dohodnino upošteva dohodek iz dejavnosti v skladu z poglavjem III.3. ZDoh-2<sup>6</sup>. Ugotavljanje osnove od

<sup>5</sup> Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06 in nasl.).

<sup>6</sup> Pri čemer zavezanec, ki je zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat skladno s prvim odstavkom 9. člena ZDDPO ne plača davka od dohodka pravnih oseb, če je v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavno-

dohodka iz dejavnosti je mogoče, če zavezanec vodi poslovne knjige v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljnjem besedilu: ZGD-1) oziroma Slovenskimi računovodskimi standardi (2016)<sup>7</sup>. V drugem odstavku 9. člena ZGD-1 je določeno, da se za osebe, ki kot posamezniki ali skupno opravljajo kmetijsko ali gozdarsko dejavnost, ZGD-1 uporablja le, če se prostovoljno vpišejo v sodni ali poslovni register. Iz tega izhaja, da se posameznikom, ki opravljajo osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost, ni potrebno vpisati v sodni oziroma poslovni register, niti jih ne zavezujejo določbe glede računovodstva in knjigovodstva. Primerjalno gledano to ni posebnost, saj so tudi v Avstriji in Nemčiji kmetijska gospodarstva izvzeta iz obveznosti vodenja računovodstva. Za vodenje računovodstva in knjigovodstva velja na kmetijskih gospodarstvih v Avstriji posebna pravna ureditev.<sup>8</sup>

V Sloveniji takšne posebne ureditve trenutno nimamo. V letu 2012 je bil sicer sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini<sup>9</sup>, po katerem so bila kmetijska gospodarstva zavezana k ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, če so v povprečju dveh koledarskih let presegla 7.500 evrov dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, a je bila ta obveznost s 1. 1. 2016 ukinjena. Kljub temu se lahko člani kmečkega gospodinjstva še vedno prostovoljno odločijo, da bodo ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Skladno s 47. členom ZDoh-2 morajo enega od članov kmečkega gospodinjstva, za katerega se šteje, da opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, določiti kot zavezanca za celotno kmetijsko in gozdarsko dejavnost v okviru kmečkega gospodinjstva (kot nosilca te dejavnosti). Če se v okviru kmečkega gospodinjstva opravlja tudi druga kmetijska ali dopolnilna dejavnost na kmetiji, postane nosilec dejavnosti zavezanec za celotno kmetijsko in dopolnilno dejavnost v okviru kmečkega gospodinjstva. Tak način ugotavljanja davčne osnove morajo priglasiti davčnemu organu in se zavezati, da bodo davčno osnovo na tak način ugotavljali najmanj pet davčnih let.

sti, in dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja.

<sup>7</sup> Slovenski računovodski standardi (2016) (Uradni list RS, št. 95/15 in nasl.).

<sup>8</sup> Peter Brauner v: Peter Brauner, Hermann Peyerl, Wolfgang Pum, Christian Urban, Rechtsformwahl in der Land- und Forstwirtschaft, Gestaltung und Besteuerung, 2015, str. 6.

<sup>9</sup> Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 94/12)

Zavezanci za plačilo dohodnine od dohodka iz dejavnosti so tudi vsi nosilci in člani kmetij, ki opravljajo dopolnilno dejavnost na kmetiji. Nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji je lahko nosilec kmetije ali član kmetije, ki ima za opravljanje dopolnilne dejavnosti na kmetiji soglasje nosilca kmetije. Skladno s 3. členom Uredbe o dopolnilnih dejavnostih na kmetiji<sup>10</sup> pa lahko dopolnilno dejavnost na kmetiji registrirajo celo zaposleni na kmetiji, ki so vpisani v register kmetijskih gospodarstev in druge osebe, ki opravljajo delo na kmetiji, pod pogojem, da to delo ni opredeljeno kot zaposlovanje na črno v skladu z Zakonom o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (podjemna, avtorska, mandatna pogodba, upokojenci, ki so sklenili pogodbo o opravljanju začasnega in občasnega dela, študenti, ki opravljajo delo v skladu s predpisi, ki urejajo občasno ali začasno delo študentov in dijakov). Nosilec dopolnilno dejavnost registrira pri upravni enoti in se vpiše v poslovni register. Po registraciji mora davčnemu organu predložiti tudi odločitev glede ugotavljanja davčne osnove. Davčna osnova se lahko ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ali pa na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Letni dohodek iz dopolnilnih dejavnosti na kmetiji skladno z drugim odstavkom 99. člena ZKme-1 ne sme presegati treh povprečnih letnih plač na zaposlenega v Republiki Sloveniji v preteklem letu, na območjih z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost pa ne sme presegati petih povprečnih letnih plač na zaposlenega v Republiki Sloveniji v preteklem letu.

Izpolnjevanje pogojev glede višine letnega dohodka iz dopolnilnih dejavnosti na kmetiji vsako leto do 30. junija preverja upravna enota, ki je izdala dovoljenje za opravljanje dopolnilne dejavnosti. Nosilec dopolnilne dejavnosti mora zato upravni enoti najkasneje do tega roka sporočiti podatke o doseženem letnem dohodku.

## **2.2. Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti**

V praksi velika večina kmetij plačuje dohodnino od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (III.4. ZDoh-2). Za dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejav-

<sup>10</sup> Uredba o dopolnilnih dejavnostih na kmetiji (Uradni list RS, št. 57/15).

nosti se skladno s 70. členom ZDoh-2 štejejo potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih in drugi dohodki, ki so plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Preglednica 1: Vrste dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in davčne osnove

Potencialni tržni dohodki od pridelave na kmetijskih in gozdnih zemljiščih	Katastrski dohodek
Potencialni tržni dohodki od pridelave v čebeljih panjih	70 % pavšalne ocene dohodka na panj
Drugi dohodki (plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, državne pomoči, ki se všttevajo v osnovo za dohodnino)	Vsak posamezen dohodek

Skladno s 70. členom ZDoh-2 je davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov za pridelavo na kmetijskih zemljiščih katastrski dohodek, kot je ugotovljen po Zakonu o ugotavljanju katastrskega dohodka (v nadaljnjem besedilu: ZUKD-2) na dan 30. junija leta, za katero se dohodek ugotavlja. Davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov za pridelavo v panjih je 70 % pavšalne ocene dohodka na panj kot je ugotovljena po ZUKD-2. Davčna osnova od drugih dohodkov je vsak posamezni dohodek, ki se všteta v osnovo za dohodnino.

ZDoh-2 za namen obračuna dohodnine od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti določa pojem »kmečko gospodinjstvo«. Kmečko gospodinjstvo je skupnost ene ali več fizičnih oseb, članov enega ali več gospodinjstev, evidentiranih na istem naslovu, ki so na dan 30. junija v davčnem letu po predpisih o prijavi prebivališča stalno ali začasno prijavljene na tem naslovu, niso najeta delovna sila, ter se vsaj za enega ali več članov kmečkega gospodinjstva šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in njihov skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti znaša najmanj 200 evrov<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Člen 69 ZDoh-2.



Člani kmečkega gospodinjstva niso nujno vpisani v register kmetijskih gospodarstev kot člani kmetije (v nadaljnjem besedilu: RKG). Kot člani kmetije se v RKG vpišejo vse fizične osebe, starejše od 15 let, ki imajo stalno prebivališče na istem naslovu kot nosilec kmetije. Te osebe se v RKG vpišejo po uradni dolžnosti na podlagi podatkov centralnega registra prebivalstva (CRP). Ker lahko prebivališče obsega tudi več stanovanjskih enot, se v RKG kot člani kmetije po uradni dolžnosti vpišejo le tiste osebe, ki so prijavljene v isti stanovanjski enoti kot nosilec kmetije. Kot člani kmetije pa se lahko v RKG vpišejo tudi sorodniki nosilca kmetije, ki delajo na kmetiji, vendar imajo stalno prebivališče na drugem naslovu kot nosilec kmetije. Za vpis takega člana kmetije mora nosilec kmetije pridobiti njegovo soglasje.

Davčni organ pri odmeri dohodnine vključi v kmečko gospodinjstvo vse osebe, ki so stalno ali začasno prijavljene na istem naslovu in se zanje hkrati šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost.

Šteje se, da oseba opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, če je zemljiškoknjižna lastnica kmetijskega ali gozdnega zemljišča ali je v zemljiškem katastru vpisana kot zakupnik ali imetnik pravice uporabe kmetijskih ali gozdnih zemljišč. Poleg tega se šteje, da osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost opravlja tudi oseba, ki je v registru čebelnjakov evidentirana kot lastnik ali uporabnik čebelnjakov ter oseba, kateri so bili izplačani drugi dohodki (plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, državne pomoči, ki se vštevajo v osnovo za dohodnino).

V praksi je pogosta situacija, da zemljišča sploh ne uporablja oseba, ki je kot lastnik, zakupnik ali imetnik pravice uporabe evidentirana v zemljiški knjigi ali zemljiškem katastru, temveč zemljišče uporablja povsem druga oseba, ki po določbah ZDoh-2 spada v drugo kmečko gospodinjstvo. Eden izmed razlogov za takšno stanje je posebna ureditev zakupa kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki jo vsebuje Zakon o kmetijskih zemljiščih<sup>12</sup>. Lastnik kmetijskega ali gozdnega zemljišča ne more skleniti zakupne pogodbe z osebo, ki jo sam izbere, temveč je sklenitev zakupne pogodbe mogoča le po predhodni javni objavi ponudbe za zakup na e-oglasni deski upravne enote. Krog sprejemnikov ponudbe za sklenitev zakupe pogodbe je tako zelo širok, ker se glede na status sprejemnikov

<sup>12</sup> Zakon o kmetijskih zemljiščih (Uradni list RS, št. 71/11 in nasl.).

ponudb šele v upravnem postopku izdaje odobritve sklenjene zakupne pogodbe ugotavlja, kateri od sprejemnikov ponudbe za zakup ima najmočnejšo pravico do zakupa. Zato prihaja do situacije, ko dejanski uporabniki uporabo kmetijskih zemljišč evidentirajo v RKG, ne da bi sklenili zakupno pogodbo z lastnikom zemljišča. V letu 2003, ko je bil prvič vzpostavljen register kmetijskih gospodarstev in evidentiranja dejanske rabe (GERK)<sup>13</sup>, je ARSKTRP pogojevala evidentiranje GERK-ov s predhodno sklenitvijo zakupnih pogodb. Ker v praksi do sklepanja le-teh skorajda ni prihajalo, je kasneje za evidentiranje GERK-a zadoščala zgolj izjava dejanskega uporabnika, ki jo je podal na zapisnik pri upravnem organu. Na tak način se GERK-i evidentirajo še danes. Predvsem iz tega razloga je bila uvedena tudi možnost, da dejanski uporabnik lahko pri davčnem organu prijavi dejansko uporabo zemljišča. Prijavi mora priložiti dokazila, ki nedvoumno dokazujejo uporabo zemljišča (npr. izjavo o uporabi, ki jo podpišeta zemljiškoknjžni lastnik in uporabnik zemljišča). Skladno s 316.c členom Zakona o davčnem postopku<sup>14</sup> pa lahko davčni organ v primeru, če ugotovi, da se zemljišče dejansko uporablja v okviru kmečkega gospodinjstva, katerega člani niso lastniki tega zemljišča, kot dejanskega uporabnika določi člana kmečkega gospodinjstva z izkazanim najvišjim dohodkom iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Če je na nekem naslovu prijavljenih več oseb, za katere se šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, se šteje, da je v kmečkem gospodinjstvu več zavezancev za dohodnino iz naslova osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. Dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se razdeli mednje v skladu z določbami ZDoh-2. Na odločbi o odmeri dohodnine se vsakemu zavezancu navede tudi število članov njegovega kmečkega gospodinjstva, za katere se šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost.

Ker se za izvajanje skupne kmetijske politike in za davčne namene uporabljajo različne evidence (RKG in GERK za ukrepe iz naslova skupne kmetijske politike ter zemljiški kataster, zemljiška knjiga in evidenca pri Finančni upravi Republike Slovenije za davčne namene), so v praksi pogoste spodaj navedene situacije.

<sup>13</sup> GERK (grafična enota rabe zemljišča kmetijskega gospodarstva) je strnjena površina kmetijskega zemljišča z enako dejansko rabo, ki je v uporabi enega kmetijskega gospodarstva.

<sup>14</sup> Zakon o davčnem postopku (Uradni list, št. 13/1 in nasl.).

### 2.3. Prikaz primerov

#### 1. primer:

V kmečkem gospodinjstvu na naslovu, kjer je sedež kmetije, prebivata oče in mati. Sin, ki je nosilec kmetije, z družino prebiva na drugem naslovu. Oče je lastnik kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki spadajo v kmetijsko gospodarstvo. Sin je kot nosilec kmetije upravičen do neposrednih plačil, ki se mu tudi izplačujejo na njegov transakcijski račun.

Ker lastnik kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki spadajo v kmetijsko gospodarstvo, in njegov sin ne prebivata na istem naslovu, spadata v dve različni kmečki gospodinjstvi. Katastrski dohodek se skladno s prvim odstavkom 72. člena ZDoh-2 pripiše očetu kot zemljiškoknjižnemu lastniku kmetijskih in gozdnih zemljišč, drugi dohodki (plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike) pa se skladno s četrnim odstavkom 72. člena ZDoh-2 pripišejo sinu. Očetu se v osnovo za dohodnino všteva katastrski dohodek, sinu pa prejeta plačila iz naslova ukrepov skupne kmetijske politike in to kljub temu, da je sin v RKG evidentiran kot dejanski uporabnik zemljišč.

Sin se sicer lahko prijavi pri davčnem organu kot dejanski uporabnik kmetijskih ali gozdnih zemljišč. V tem primeru se mu pripiše tudi katastrski dohodek.

#### 2. primer:

Kmetijo sestavlja dvajset zemljiških parcel, od katerih jih je devetnajst v lasti nosilca kmetije, ena zemljiška parcela pa je v lasti njegove žene. Nosilec kmetije za zemljiško parcelo, ki je v lasti njegove žene, uveljavlja neposredna plačila iz naslova skupne kmetijske politike. Na istem naslovu živita še starša nosilca kmetije ter dva mladoletna otroka. V registru kmetijskih gospodarstev so kot člani kmetijskega gospodarstva vpisani žena in starša nosilca kmetije.

Katastrski dohodek se skladno s prvim odstavkom 72. člena ZDoh-2 po uradni dolžnosti pripiše nosilcu kmetije le za parcele, ki jih ima v lasti. Za parcele, ki so v lasti njegove žene, se katastrski dohodek pripiše ženi. Ženi se skladno s četrnim odstavkom 72. člena ZDoh-2 pripiše tudi polovica vseh neposrednih plačil, ki jih je prejelo kmetijsko gospodarstvo iz naslova ukrepov skupne kmetijske politike. Žena lahko na moža kot nosilca kmetije »pre-

nese» katastrski dohodek tako, da ga pri davčnem organu prijavi kot dejanskega uporabnika kmetijskih ali gozdnih zemljišč. V tem primeru se možu všteva v osnovo za dohodnino tudi sorazmerni del neposrednih plačil, ki bi se sicer všteli v osnovo za dohodnino njegovi ženi.

### 3. primer:

Kmet se odloči, da bo prenehal kmetovati. Kmetijska zemljišča odda v uporabo drugemu kmetu, sam pa še vedno vlaga vloge in prejema plačila iz naslova skupne kmetijske politike za ta zemljišča. Tudi davčnemu organu ne prijavi spremembe dejanskega uporabnika kmetijskega zemljišča.

Prvi kmet še vedno prejema plačila iz naslova skupne kmetijske politike. V davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti se mu skladno s prvim odstavkom 72. člena ZDoh-2 všteva katastrski dohodek od vseh zemljišč, ki jih ima v lasti, in skladno s četrtem odstavkom 72. člena ZDoh-2 tudi prejeta plačila iz naslova skupne kmetijske politike. Če v kmečkem gospodinjstvu prebiva še kakšna oseba, za katero se skladno z ZDoh-2 šteje, da opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost (zavezanec), se mu prejeta plačila iz naslova skupne kmetijske politike pripišejo v sorazmernem deležu glede na skupno število zavezancev v kmečkem gospodinjstvu.

### 4. primer:

Kmet se odloči, da bo prenehal kmetovati. Zemljišča odda v uporabo drugemu kmetu in nanj prenese tudi plačilne pravice. Drug kmet, ki zemljišče dejansko uporablja, uporabo prijavi v RKG in pri pristojni upravni enoti evidentira GERK-e. Pred davčnim organom pa prijavi dejanskega uporabnika zemljišč. Plačila iz naslova skupne kmetijske politike sedaj prejema drug kmet, kateremu se le-ta skladno s četrtem odstavkom ZDoh-2 vštevajo tudi v osnovo za dohodnino. Katastrski dohodek se skladno s prvim odstavkom 72. člena ZDoh-2 odmeri in všteva v osnovo za dohodnino prvemu kmetu.

### 5. primer:

Kmet se odloči, da bo prenehal kmetovati. Zemljišča odda v uporabo drugemu kmetu, kljub temu pa še vedno sam vlaga vloge in prejema plačila iz naslova skupne kmetijske politike za ta

zemljišča, saj so zemljišča ustrezno obdelana in izpolnjuje pogoje za pridobitev teh plačil. Ne želi pa več plačevati katastrskega dohodka, zato z uporabnikom zemljišč podpišeta izjavo o uporabi kmetijskih zemljišč in jo predložita davčnemu organu. Ker RKG in evidenca pri davčnem organu nista povezani, se kmetu odslej katastrski dohodek ne všteva več v osnovo za dohodnino, še vedno pa prejema druge dohodke (plačila iz naslova ukrepov skupne kmetijske politike) in ta se mu vštevajo v osnovo za dohodnino (prvi odstavek 72. člena ZDoh-2).

### 3. Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka

Trenutno veljavni Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (ZUKD-2)<sup>15</sup> je začel veljati 8. 10. 2016. ZUKD-2 ureja sistem ugotavljanja katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na čebelji panj za davčne namene in druge javne namene. Katastrski dohodek je pavšalna ocena tržnega dohodka od dejavnosti kmetijstva in gozdarstva, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno ravniyo pridelave kmetijskih in gozdarskih pridelkov na kmetijskih in gozdnih zemljiščih v Republiki Sloveniji glede na njihovo proizvodno sposobnost. Pavšalna ocena dohodka na čebelji panj pa je pavšalna ocena tržnega dohodka od dejavnosti čebelarstva, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno ravniyo reje čebel v Republiki Sloveniji. Katastrski dohodek se izračuna kot razlika med tržno vrednostjo možne pridelave (tržni prihodek) in stroški. Za kmetijska zemljišča znašajo stroški 90 % tržnega prihodka, za gozdna zemljišča in čebelje panje pa 80 % tržnega prihodka.

Na podlagi ZUKD-2 katastrski dohodek in pavšalno oceno dohodka na panj vsaka tri leta ugotavlja Ministrstvo za finance za celotno slovensko gospodarstvo. Pri tem upošteva podatke iz ekonomskih izračunov za kmetijstvo in gozdarstvo za zadnjih pet let, podatke iz zemljiškega katastra in registra čebelnjakov. Katastrski dohodek za celotno slovensko gospodarstvo se deli s skupnim številom hektarjev posamezne vrste rabe zemljišč in znesek korigira glede na boniteto (kmetijska zemljišča) oziroma glede na boniteto in rastiščni koeficient (gozdna zemljišča). Pavšalna ocena dohodka na čebelji panj se izračuna tako, da se skupna ocena pa-

<sup>15</sup> Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Uradni list RS, št. 63/16).

všalnega dohodka na čebelji panj deli s številom čebeljih panjev, evidentiranih v registru čebelnjakov.

Ministrstvo za finance vsaka tri leta v soglasju z Ministrstvom za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano pripravi predlog lestvic katastrskega dohodka, predlog odstotkov zmanjšanja katastrskega dohodka po vrstah rabe zemljišč in vrstah območij posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi ter predlog pavšalne ocene dohodka na čebelji panj. Vlada na podlagi predloga določi lestvice katastrskega dohodka, odstotke zmanjšanja katastrskega dohodka po vrstah dejanske rabe zemljišč in vrstah območij posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi in pavšalno oceno dohodka na čebelji panj. Katastrski dohodek in pavšalna ocena dohodka na čebelji panj se začneta pripisovati kmetijskim in gozdnim zemljiščem oziroma čebeljim panjem s 1. januarjem leta po objavi lestvic katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na čebelji panj<sup>16</sup>.

S 1. 1. 2017 je pričela veljati nova lestvica katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na čebelji panj. V primerjavi s preteklimi leti se bo katastrski dohodek povišal, zato je v ZUKD-2 predvideno prehodno obdobje, v katerem se bo novo izračunani katastrski dohodek postopoma všteval v davčno osnovo (40 % v letu 2017, 55 % v letu 2018, 75 % v letu 2019, 100 % v letu 2020). Postopnost vštevanja katastrskega dohodka v davčno osnovo velja tudi za dodaten katastrski dohodek posebnih kultur in dodaten katastrski dohodek pridelave vina.

Glede na to, da je katastrski dohodek definiran kot pavšalna ocena tržnega dohodka od dejavnosti kmetijstva in gozdarstva, smo v naši analizi primerov skušali ugotoviti, kakšne bi bile posledice za slovenske kmetije, če bi se katastrski dohodek pripisal kmečkemu gospodinjstvu za vsa zemljišča, ki jih ima v uporabi. Analizirali smo dve kmetiji, ki se ukvarjata s prirejo mleka in eno kmetijo, ki ne opravlja kmetijske dejavnosti in vsa kmetijska zemljišča oddaja v najem. Zaradi varovanja osebnih podatkov članov kmečkih gospodinjstev smo posamezne podatke v tabeli ustrezno spremenili.

<sup>16</sup> Člen 12 ZUKD-2.

### 3.1. Izračun katastrskega dohodka in dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za kmetijo A

**KMETIJA A** ima sedež v okolici Vrhnike in se ukvarja s prirejo mleka. Na kmetiji so na dan 31. 1. 2017 redili 32,75 GVŽ. Upravičene površine kmetijskega gospodarstva se nahajajo na območju s posebnimi omejitvami (Ljubljansko barje). V lasti nosilca kmetije je 11 parcel, pri katerih je v zemljiškem katastru vpisana dejanska raba kmetijsko zemljišče, in 13 parcel, pri katerih je v zemljiškem katastru vpisana dejanska raba gozdno zemljišče. Poleg teh ima kmetija še nekaj drugih zemljišč, ki po dejanski rabi ne sodijo med kmetijska oziroma gozdna zemljišča, zato jih pri izračunu katastrskega dohodka nismo upoštevali. Iz zemljiškega katastra smo pridobili podatek o vrsti dejanske rabe in površini posameznih parcel v lasti kmetijskega gospodarstva. Ugotovili smo, da skupna površina zemljišč v lasti kmetijskega gospodarstva znaša 28,68 ha, razporejenih po postavkah v preglednici 2.

Preglednica 2: Prikaz površin zemljišč v lasti kmetijskega gospodarstva kmetije A

Gozdna zemljišča (ha)	22,48
Kmetijska zemljišča (ha)	5,91
Vodna zemljišča (ha)	0,02
Pozidana zemljišča (ha)	0,27
Skupna površina vseh zemljišč (ha)	28,68

Za potrebe izračuna katastrskega dohodka smo v zemljiškem katastru pridobili podatke o boniteti kmetijskih in gozdnih zemljišč ter o rastiščnem koeficientu. Pri izračunu katastrskega dohodka smo upoštevali, da nekatere parcele sodijo v območja v posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi (G\_VAR\_MP varovalni gozdovi, za katere je v gozdnogospodarskih načrtih določen možni posek).

V preglednici 3 je prikazan izračun katastrskega dohodka za vsa kmetijska in gozdna zemljišča v lasti kmetijskega gospodarstva znaša

### Preglednica 3: Izračun katastrskega dohodka v lasti kmetijskega gospodarstva kmetije A

Katastrski dohodek od gozdnih zemljišč (EUR)	828,68
Katastrski dohodek od kmetijskih zemljišč (EUR)	466,14
Katastrski dohodek skupaj (EUR)	1.294,82

Katastrski dohodek kmetijskega gospodarstva, ki se bo všteval v osnovo za dohodnino, je prikazan v preglednici 4.

### Preglednica 4: Izračun katastrskega dohodka kmetijskega gospodarstva kmetije A, ki se všteva v osnovo za dohodnino

Koledarsko leto	%	EUR
2017	40	517,93
2018	55	712,15
2019	75	971,12
2020	100	1.294,82

Nato smo v evidenci dejanske rabe v registru kmetijskih gospodarstev pridobili podatke o vseh GERK-ih v uporabi kmetijskega gospodarstva. Iz evidence dejanske rabe smo izpisali vse parcele, ki sestavljajo posamezen GERK ter njihovo površino. V zemljiškem katastru smo pridobili podatek o boniteti, rastiščnem koeficientu in posebnih režimih na parceli. Ugotovili smo, da ima kmetijsko gospodarstvo v uporabi 28,05 ha kmetijskih zemljišč. Od tega je lastnih zemljišč le za 4,21 ha, kar je posledica tega, da se pri vrisu GERK-a izločijo površine, ki po evidenci dejanske rabe spadajo v vrsto dejanske rabe 3000 - pozidano in sorodno zemljišče in 2000 - gozd ter površine, na katerih se ne izvaja kmetijska dejavnost kot npr. zelenice okoli stavb, nezatravljene ograde, v katerih se nahajajo živali, izpusti za živali idr. Poleg tega se GERK-i ne pokrivajo v celoti z zemljiškimi parcelami (en GERK praviloma sestavlja več parcel, ena parcela pa se lahko nahaja tudi v več GERK-ih). V preglednici 5 je prikazan izračun katastrskega dohodka za vsa zemljišča v uporabi kmetijskega gospodarstva.



Preglednica 5: Izračun katastrskega dohodka za vsa zemljišča v uporabi kmetijskega gospodarstva kmetije A

Katastrski dohodek vseh kmetijskih zemljišč v uporabi (EUR)	1.837,90
Katastrski dohodek gozdnih zemljišč (EUR)	828,68
Skupaj katastrski dohodek za vsa zemljišča v uporabi (EUR)	2.666,58

Glede na to, da je v ZUKD-2 določeno prehodno obdobje, bi katastrski dohodek za vse površine v uporabi kmetijskega gospodarstva znašal po prikazu v preglednici 6.

Preglednica 6: Prikaz skupnega katastrskega dohodka po letih

Koledarsko leto	%	EUR
2017	40	1.066,63
2018	55	1.466,62
2019	75	1999,94
2020	100	2.666,58

### 3.2. Izračun katastrskega dohodka in dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za kmetijo B

**KMETIJA B** se nahaja v okolici Logatca. Lastnica je žena nosilca kmetije A. Ker je kmetija B preveč oddaljena od kmetije A, je lastnica kmetijska zemljišča oddala v uporabo kmetiji C. Lastnica kmetije B za svoja kmetijska zemljišča ne vlaga zahtevkov iz naslova skupne kmetijske politike, temveč se njena kmetijska zemljišča nahajajo v GERK-ih kmetije C. Skupna površina zemljišč v lasti kmetijskega gospodarstva znaša 0,99 ha (Preglednica 7).

Preglednica 7: Prikaz površin zemljišč v lasti kmetijskega gospodarstva kmetije B

Gozdna zemljišča (ha)	0,61
Kmetijska zemljišča (ha)	0,30
Vodna zemljišča (ha)	0,00
Pozidana zemljišča (ha)	0,08
Skupna površina vseh zemljišč (ha)	0,99

Katastrski dohodek za vsa kmetijska in gozdna zemljišča so prikazane v preglednici 8.

Preglednica 8: Izračun katastrskega dohodka v lasti kmetijskega gospodarstva kmetije B

Katastrski dohodek od gozdnih zemljišč (EUR)	17,65
Katastrski dohodek od kmetijskih zemljišč (EUR)	24,46
Katastrski dohodek skupaj (EUR)	42,10

Katastrski dohodek kmetije, ki se bo lastnici všteval v osnovo za dohodnino, je prikazan v preglednici 9.

Preglednica 9: Izračun katastrskega dohodka kmetijskega gospodarstva kmetije B, ki se upošteva za osnovo za dohodnino

Koledarsko leto	%	EUR
2017	40	16,84
2018	55	23,16
2019	75	31,58
2020	100	42,10

Za kmečko gospodinjstvo na kmetiji A in B smo izračunali tudi osnovo za dohodnino za leto 2016. Ker lastnica kmetije B živi na istem naslovu kot nosilec kmetije A, skladno z ZDoh-2 oba spadata v isto kmečko gospodinjstvo (ne glede na to, da se zemljišča kmetije B nahajajo v GERK-ih kmetije C). Na istem naslovu so sicer prijavljene štiri osebe, vendar sta v kmečkem gospodinjstvu le dva zavezanca za plačilo dohodnine od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ker sta le dva lastnika oziroma uporabnika kmetijskih in gozdnih zemljišč. Katastrski dohodek se odmeri članoma kmečkega gospodinjstva od vseh zemljišč, ki jih imata v lasti oziroma je nanju prenesena pravica uporabe.

Kmetija A je v letu 2016 prejela 9.134,80 EUR obdavčljivih kmetijskih subvencij. Ker sta v kmečkem gospodinjstvu dva člana, se v osnovo za dohodnino vsakemu članu kmečkega gospodinjstva všteje polovica subvencij (sorazmerno s številom članov kmečkega gospodinjstva), kljub temu, da je subvencije prejel nosilec kme-

tije A za zemljišča, ki jih ima v uporabi kmetija A in mu je bil tudi denar nakazan na njegov transakcijski račun.

Preglednica 10: Izračun višine dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za nosilca in članico kmetije A

	Nosilec kmetije (EUR)	Članica kmetije (EUR)
Katastrski dohodek	517,93	16,84
Drugi dohodki	4.567,4	4.567,4
Skupaj dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti	5.085,33	4.584,24

### 3.3. Izračun katastrskega dohodka in dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za kmetijo C

**KMETIJA C** se nahaja v okolici Logatca in se ukvarja s prirajo mleka. Na kmetiji so na dan 31. 1. 2017 redili 25,45 GVŽ. Vse upravičene površine kmetijskega gospodarstva se nahajajo na območju s posebnimi omejitvami (višinsko območje). V lasti nosilca kmetije je 17 parcel, pri katerih je v zemljiškem katastru vpisana dejanska raba kmetijsko zemljišče, in 16 parcel, pri katerih je v zemljiškem katastru vpisana dejanska raba gozdno zemljišče. Poleg teh ima kmetija še 10 zemljišč, ki po dejanski rabi delno ali v celoti sodijo med pozidana zemljišča, zato jih pri izračunu katastrskega dohodka nismo upoštevali.

Iz zemljiškega katastra smo pridobili podatek o vrsti dejanske rabe in površini posameznih parcel v lasti kmetijskega gospodarstva. V preglednici 12 je podana površina zemljišč v lasti kmetijskega gospodarstva, ki v skupnem seštevku znaša 45,78 ha.

Preglednica 11: Prikaz površin zemljišč v lasti kmetijskega gospodarstva kmetije C

Gozdna zemljišča (ha)	28,18
Kmetijska zemljišča (ha)	16,68
Vodna zemljišča (ha)	0,00
Pozidana zemljišča (ha)	0,92
Skupna površina vseh zemljišč (ha)	45,78

Za potrebe izračuna katastrskega dohodka smo v zemljiškem katastru pridobili podatke o boniteti kmetijskih in gozdnih zemljišč ter o rastiščnem koeficientu. Nobena od parcel ne sodi v območje posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi.

V preglednici 12 je prikazan izračun katastrskega dohodka za vsa kmetijska in gozdna zemljišča v lasti kmetijskega gospodarstva.

Preglednica 12: Izračun katastrskega dohodka v lasti kmetijskega gospodarstva kmetije C

Katastrski dohodek od gozdnih zemljišč (EUR)	1.044,00
Katastrski dohodek od kmetijskih zemljišč (EUR)	1.447,83
Katastrski dohodek skupaj (EUR)	2.491,84

Katastrski dohodek kmetijskega gospodarstva, ki se bo všteval v osnovo za dohodnino, je podan v preglednici 13.

Preglednica 13: Izračun katastrskega dohodka kmetijskega gospodarstva kmetije C, ki se upošteva za osnovo za dohodnino

Koledarsko leto	%	EUR
2017	40	996,73
2018	55	1.370,51
2019	75	1.868,88
2020	100	2.491,84

Nato smo v evidenci dejanske rabe v registru kmetijskih gospodarstev pridobili podatke o vseh GERK-ih v uporabi kmetijskega gospodarstva. Ugotovili smo, da ima kmetijsko gospodarstvo v uporabi 19,55 ha kmetijskih zemljišč. Od tega je lastnih zemljišč za 15,79 ha (pri vrisu GERK-a se izločijo nezatravljene površine, gozd, ceste). Katastrski dohodek za vsa zemljišča v uporabi kmetijskega gospodarstva je podan v preglednici 14.

Preglednica 14: Izračun katastrskega dohodka za vsa zemljišča v uporabi kmetijskega gospodarstva kmetije C

Katastrski dohodek vseh kmetijskih zemljišč v uporabi (EUR)	1.699,14
Katastrski dohodek gozdnih zemljišč (EUR)	1.044,00
Skupaj katastrski dohodek za vsa zemljišča v uporabi (EUR)	2.743,14

Glede na to, da je v ZUKD-2 določeno prehodno obdobje, je podan izračun katastrskega dohodka za vse površine v uporabi kmetijskega gospodarstva (Preglednica 15).

Preglednica 15: Izračun katastrskega dohodka kmetijskega gospodarstva kmetije C, ki se upošteva za osnovo za dohodnino

Koledarsko leto	%	EUR
2017	40	1.097,26
2018	55	1.508,73
2019	75	2.057,36
2020	100	2.743,14

Za kmetijo C smo izračunali tudi osnovo za dohodnino za leto 2017. Na kmetiji C je le en član kmečkega gospodinjstva zavezan za plačilo dohodnine od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. Na naslovu, na katerem živi nosilec kmetije, prebivajo namreč štiri osebe, od katerih je le nosilec kmetije lastnik oziroma uporabnik zemljišč in edini prejema druge dohodke iz naslova osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike). Zavezanec je v letu 2016 prejel pokojnino iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja (dohodek iz zaposlitve - poglavje III.2 ZDoh-2) in dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (poglavje III.4 ZDoh-2). Drugih obdavčljivih dohodkov zavezanec v letu 2016 ni prejel.

#### 4. Zakon o davku na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu: DDV) je ena izmed oblik davka na promet, med katere spadajo tudi davek na

promet motornih vozil in davek na promet z nepremičninami. Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu: ZDDV-1)<sup>17</sup> v tretjem členu določa, da so predmet obdavčitve z DDV dobave blaga, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na območju Republike Slovenije za plačilo, pridobitve blaga znotraj Unije, opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo in uvoz blaga.

Skladno s 5. členom ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. 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. Davčni zavezanci se skladno z ZDDV-1 delijo na davčne zavezance, identificirane za namene DDV, in male davčne zavezance.

#### 4.1. Mali davčni zavezanci

Mali davčni zavezanec je predstavnik kmečkega gospodinjstva pri katerem dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ne presega 7.500 EUR za zadnje koledarsko leto. Za male davčne zavezance velja skladno z ZDDV-1 posebna ureditev – pavšalno nadomestilo. Mali davčni zavezanec ima ob dobavi kmetijskih in gozdarskih pridelkov ter kmetijskih in gozdarskih storitev, ki so rezultat osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, pravico do pavšalnega nadomestila DDV. Davčni zavezanci – kupci blaga oziroma naročniki storitev, so dolžni plačilu za opravljeno dobavo prišteti znesek pavšalnega nadomestila v višini 8% od odkupne vrednosti. Mali davčni zavezanec tako ob prodaji doseže višjo ceno. Pavšalno nadomestilo pa je mogoče uveljaviti le za dobavo kmetijskih in gozdarskih pridelkov ter kmetijskih storitev in storitev za gozdarstvo, ki so navedene v Prilogi XII k Pravilniku o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost in pod pogoji, določenimi s tem pravilnikom. Kot pogoj za izdajo dovoljenja je npr. določeno, da morajo člani kmečkega gospodinjstva imeti v uporabi vsaj 1 ha kmetijskega zemljišča, 10 čebeljih panjev ali 0,3 ha

<sup>17</sup> Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.).

vinogradov ipd. Za pridobitev pravice do uveljavljanja pavšalnega nadomestila mora mali davčni zavezanec pridobiti dovoljenje davčnega organa. Dovoljenje velja do poteka koledarskega leta, za katero je bilo izstavljeno. Imetnik dovoljenja mora po poteku koledarskega leta sestaviti obračun pavšalnega nadomestila za obdobje veljavnosti dovoljenja v posameznem letu in ga predložiti davčnemu organu v elektronski obliki do 31. januarja naslednjega leta. Če imetnik dovoljenja izpolnjuje vse pogoje, mu davčni organ po uradni dolžnosti podaljša veljavnost dovoljenja še za eno leto.

#### 4.2. Davčni zavezanci, identificirani za namen DDV

Član kmečkega gospodinjstva, ki dobavlja blago in storitve v okviru osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, vstopi v sistem DDV, če katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto presega 7.500 EUR. Čeprav ZDDV-1 govori o katastrskem dohodku, je Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost<sup>18</sup> določil, da se kot katastrski dohodek štejejo vsi dohodki v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo na kmečkem gospodinjstvu, kot jih določa zakon, ki ureja dohodnino<sup>19</sup>.

Davčni organ po uradni dolžnosti izda identifikacijsko številko za DDV tistemu davčnemu zavezancu v okviru kmečkega gospodinjstva, ki ima med člani kmečkega gospodinjstva najvišji katastrski dohodek<sup>20</sup>. Predstavniki kmečkega gospodinjstva bo identificirani za DDV za vse dejavnosti, katerih nosilec je (torej tudi za dopolnilno dejavnost na kmetiji ter drugo kmetijsko ali nekmetijsko dejavnost, katere nosilec je<sup>21</sup>). Polnoletni člani kmečkega gospodinjstva se lahko tudi drugače dogovorijo in za identifikacijo DDV določijo drugega člana kmečkega gospodinjstva. Tu se postavi vprašanje, koga šteti za člana kmečkega gospodinjstva, saj drugi odstavek 69. člena ZDoh-2 določa, da so člani kmečkega gospodinjstva vse fizične osebe, člani enega ali več gospodinjstev, ki so evidentirane na istem naslovu. V primeru večstanovanjskih stavb

<sup>18</sup> Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06 in nasl.).

<sup>19</sup> Člen 160 Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06 in naslednji).

<sup>20</sup> Vprašanje je, ali je tu mišljen katastrski dohodek ali dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

<sup>21</sup> Vprašanje je, ali tu gre za vse dejavnosti, za katere je član kmečkega gospodinjstva registriran v AJPES (npr. samostojni podjetnik, dopolnilna dejavnost na kmetiji, osebno dopolnilno delo, samostojni raziskovalec, sobodajalec, samozaposleni v kulturi, odvetnik, notar, idr.).

ta definicija lahko zajame zelo širok krog oseb.

Davčni zavezanec se lahko tudi prostovoljno vključi v sistem DDV. V tem primeru mora v sistemu DDV ostati najmanj 60 mesecev. Ker dohodek iz dopolnilne dejavnosti na kmetiji oziroma druge kmetijske ali nekmetijske dejavnosti skladno ZDoh-2 ne sodi med dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, se predstavnik kmečkega gospodinjstva lahko identificira za DDV tudi samo v okviru dopolnilne dejavnosti na kmetiji oziroma druge kmetijske ali nekmetijske dejavnosti, kmečko gospodinjstvo pa še naprej uveljavlja pravico do pavšalnega nadomestila, če dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva ne presega 7.500 EUR.

Kmečka gospodinjstva, ki so v letu 2015 dosegla 7.500 EUR skupnega dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti so konec leta 2016 prejela obvestilo, da se morajo vključiti v sistem DDV. Za namene DDV je tako obvezno identificiranih 1.279 kmetij, od tega se jih je moralo konec leta 2016 na novo vključiti 789<sup>22</sup>.

Poziv za vstop v sistem DDV je konec leta 2016 prejela tudi **kmetija A**. Vstop v sistem DDV za člane kmečkega gospodinjstva predstavlja predvsem administrativno obremenitev, saj bodo odslej dolžni voditi knjigo prejetih in izdanih računov. Kmetija A ne bo več upravičena do pavšalnega nadomestila DDV, temveč bo lahko zahtevala vračilo DDV na podlagi obračuna DDV. Glede tega bo kmetija A odslej v slabšem položaju, saj ima veliko površin v zakupu. Zakupnine so na podlagi 44. člena ZDDV-1 oproščene plačila DDV, kar pomeni, da kmetija A za plačane zakupnine ne bo mogla uveljavljati odbitka DDV in se ji bo iz tega naslova povečalo davčno breme.

**Kmetija C** je že več let identificirana za namene DDV. V sistemu DDV je kmetija C prostovoljno vstopila v letu 2008. Za namen DDV je identificiran nosilec kmetijskega gospodarstva. Sistem DDV kmetijo spodbuja k investiranju in vlaganju v kmetijske stroje, opremo in stavbe, obenem pa članom kmečkega gospodinjstva omogoča tudi pregled nad finančnim stanjem kmetije.

<sup>22</sup> KGZS, Številne rešitve v davčni in socialni zakonodaji za KGZS nesprejemljive, <http://www.kgzs.si/GV/Aktualno/V-srediscu/Novica/ArticleId/3349/Stevilne-resitve-v-davcni-in-socialni-zakonodaji-za-KGZS-nesprejemljive.aspx> ( zadnjič obiskano 11. 1. 2018).



### 4.3. Izdajanje računov

Davčni zavezanci, identificirani za namen DDV, so dolžni izdajati račune za vse dobave blaga ali storitev. Račun lahko v njihovem imenu ob predpisanih pogojih izda tudi kupec blaga ali naročnik storitev ali tretja oseba. Skladno z ZDDV-1 lahko izdajo poenostavljeni račun za opravljeno dobavo ali storitev na ozemlju Slovenije, če:

- so jo opravili drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ter za predplačila, prejeta od katere izmed teh oseb in znesek na računu, brez DDV, ni višji od 100 EUR,
- so jo opravili končnemu potrošniku ali
- izdajo dokument oziroma sporočilo, ki spreminja prvoten račun in se nanj nedvoumno nanaša.

Če davčni zavezanci, identificirani za DDV, poslujejo z gotovino, so dolžni spoštovati tudi določila Zakona o davčnem potrjevanju računov<sup>23</sup>.

Mali davčni zavezanci so prav tako načeloma dolžni izdajati račune, vendar jim ni treba predložiti obračuna DDV davčnemu organu. Mali davčni zavezanci so oproščeni obveznosti izdajanja računov, kadar opravljajo dobavo kmetijskih in gozdarskih pridelkov in storitev v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti končnemu potrošniku (npr. neposredna prodaja na domu, prodaja od vrat do vrat, neposredna prodaja na premičnih stojnicah, na tržnicah) ali za lastno rabo v okviru kmečkega gospodinjstva davčnega gospodinjstva. Račune so dolžni izdajati tudi nosilci dopolnilnih dejavnosti na kmetiji ne glede na to, ali so identificirani za DDV ali ne.

## 5. Sklepne ugotovitve

V prispevku smo izpostavili nekatera odprta vprašanja davčne zakonodaje s področja kmetijstva in na primerih posameznih kmetij predstavili njihove posledice za davčne zavezance.

Primerjalni izračun katastrskega dohodka je pokazal, da bi odmera katastrskega dohodka na podlagi evidence dejanske rabe (GERK) imela za posledico povečanje katastrskega dohodka pri tistih kmetijah, ki imajo v uporabi tuje površine. Osebam, ki ne opravljajo kmetijske in gozdarske dejavnosti in svoja kmetijska ze-

<sup>23</sup> Zakon o davčnem potrjevanju računov (Uradni list RS, št. 57/15).

mljišča oddajajo v uporabo drugim osebam, pa bi se katastrski dohodek znižal. Ocenjujemo, da bi se zmanjšalo število kmečkih gospodinjstev, ki bi preseгла prag 200 evrov dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, povečala pa bi se davčna obremenitev večjih kmetij, ki se dejansko ukvarjajo s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo. Ker te kmetije praviloma vlagajo v razvoj, bi si z investicijskimi olajšavami lahko bolj znižale osnovo za dohodnino kot manjše kmetije, ki sedaj plačujejo katastrski dohodek od zemljišč v lasti, ne ukvarjajo pa se s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, kar pomeni, da bi se priliv sredstev v proračun RS najverjetneje nekoliko zmanjšal.

Odmera katastrskega dohodka na podlagi evidence dejanske rabe je problematična, saj se pri izrisu GERK-a izločijo površine, na katerih se ne izvaja kmetijska dejavnost. Odprto je vprašanje, komu bi se odmeril katastrski dohodek za tiste dele zemljiških parcel, na katerih se ne opravlja kmetijska dejavnost in so izločene iz GERK-a. Takšen način odmere katastrskega dohodka bi sicer bolj odražal dejansko stanje (v Sloveniji se le še zelo majhen delež prebivalstva dejansko ukvarja s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo in s tem ustvarja dohodek), prednost obstoječega načina odmere katastrskega dohodka pa je preprostost izračuna, ki zavezancem omogoča, da brez večjih težav preverijo pravilnost njegove odmere.

Ker se za izvajanje skupne kmetijske politike in za davčne namene uporabljata dve različni evidenci (RKG za ukrepe iz naslova skupne kmetijske politike in zemljiški kataster ter zemljiška knjiga za davčne namene), so v praksi pogosto iste osebe v enakih ali primerljivih dejanskih okoliščinah povsem različno obravnavane. Oseba, ki je v RKG vpisana kot član kmetije, se namreč ne šteje vedno za člana kmečkega gospodinjstva. Po drugi strani pa se fizična oseba, ki ima na določenem naslovu prijavljeno stalno ali začasno prebivališče, po uradni dolžnosti šteje med člane kmečkega gospodinjstva, čeprav z nosilcem kmetije in njegovimi družinskimi člani ni sorodstveno ali kako drugače povezana. Tej osebi davčni organ v osnovo za dohodnino po uradni dolžnosti všteje sorazmerni del drugih dohodkov, ki so jih prejeli člani kmečkega gospodinjstva že na podlagi dejstva, da je npr. lastnik ali zakupnik enega samega kmetijskega ali gozdnega zemljišča.

De lege ferenda bi bilo potrebno poenotiti evidence tako, da se bodo kot člani kmečkega gospodinjstva obravnavale le osebe,

ki so vpisane v RKG kot člani kmetije. Druga možnost je, da se institut kmečkega gospodinjstva ukine in dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ugotavlja za vsakega davčnega zavezanca posebej.

*Zahvala:*

*Članek je nastal v okviru ciljnega raziskovalnega projekta št. V5-1607, ki je sofinanciran s strani Agencije za raziskave in razvoj Slovenije.*

**LITERATURA IN VIRI**

- Neva Pajntar, Dohodnina in kmetijstvo, Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Ljubljana, 2015;
- Peter Brauner, Hermann Peyerl, Wolfgang Pum, Christian Urban, Rechtsformwahl in der Land- und Forstwirtschaft, Gestaltung und Besteuerung, Verlag Österreich GmbH, Wien, 2015;
- KGZS, Številne rešitve v davčni in socialni zakonodaji za KGZS nesprejemljive, <http://www.kgzs.si/GV/Aktualno/V-srediscu/Novica/ArticleId/3349/Številne-resitve-v-davcni-in-socialni-zakonodaji-za-KGZS-nesprejemljive.aspx> (zadnjič obiskano 11. 1. 2018);
- Lastništvo gozdov, Zavod za gozdove Slovenije, [http://www.zgs.si/slo/gozdovi\\_slovenije/o\\_gozdovih\\_slovenije/lastnistvo\\_gozdov/index.html](http://www.zgs.si/slo/gozdovi_slovenije/o_gozdovih_slovenije/lastnistvo_gozdov/index.html) (zadnjič obiskano 11. 1. 2018);
- Bundesabgabenordnung (StF: BGBl. Nr. 194/1961 (NR: GP IX RV 228 AB 456 S. 70. BR: S. 178.); Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch ñ UGB) StF: dRGBL. S 219/1897 in nasl.);
- Zakon o centralnem registru prebivalstva (Uradni list RS, št. 72/06);
- Zakon o davčnem postopku (Uradni list, št. 13/1 in nasl.);
- Zakon o davčnem potrjevanju računov (Uradni list RS, št. 57/15 in nasl.);
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06 in nasl.);
- Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.);
- Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.);
- Zakon o evidentiranju nepremičnin (Uradni list RS, št. 47/06 in nasl.);
- Zakon o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 45/08 in nasl.);
- Zakon o kmetijskih zemljiščih (Uradni list RS, št. 71/11 in nasl.);
- Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Uradni list RS, št. 63/16);
- Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 65/09 in nasl.);
- Slovenski računovodski standardi (2016) (Uradni list RS, št. 95/15 in nasl.);
- Uredba o dopolnilnih dejavnostih na kmetiji (Uradni list RS, št. 57/15);
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06 in nasl.).