



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DIREKTORAT ZA SISTEM DAVČNIH,
CARINSKIH IN DRUGIH JAVNIH PRIHODKOV

T: 01 369 66 10
F: 01 369 66 19
E: gp.mf@gov.si
www.mf.gov.si

*Prosimo, da se pri odgovoru
sklicujete na našo številko.*

**MINISTRSTVO ZA KMETIJSTVO,
GOZDARSTVO IN PREHRANO**

gp.mkqp@gov.si

Številka: 429-45/2021/2
Datum: 12. 2. 2021

Zadeva: Davčna obravnava posebnih kultur

Spoštovani.

Z elektronskim dopisom z dne 28. 1. 2021 ste nam v pristojno reševanje poslali vprašanje, ki vam je bilo postavljeno preko spleta in se glasi:

»Ali pridelava čebule, ki raste na njivi od marca do avgusta, spada med posebne kulture, če po spravilu čebule ostane njiva prazna in ni do konca rastne dobe (do 30. septembra) posejana nobena druga rastlina? Ali se površina opredeli kot posebna kultura, če se po prvi zelenjadnici poseje druga zelenjadnica, katere rast pa se zaključi pred koncem celotne rastne dobe, na primer sredi septembra?«.

Razumemo, da se vprašanje nanaša na opredelitev posebnih kultur, vezano na obdobje pridelave. V skladu s Pravilnikom o evidenci posebnih kultur (Uradni list RS, št. 1/18; v nadaljnjem besedilu: Pravilnik) se namreč kot površina pod posebnimi kulturami šteje površina v tleh, na prostem ali v tunelih, na kateri:

- celotno rastno dobo raste ena vrsta zelenjadnice oziroma zelišča,
- je do konca celotne rastne dobe po prvi zelenjadnici posejana vsaj še ena zelenjadnica,
- rastejo jagode,
- rastejo mešane rastline za rejo polžev ali
- se pridelujejo semena in sadike posebnih kultur.

Pravilnik določa, da je celotna rastna doba sezona posameznega koledarskega leta in traja do 30. septembra tekočega leta.

Iz vprašanja je razumeti dvom, ali se skladno z navedeno pravno podlago pridelava zelenjadnic (npr. čebule), ki se zaključi pred datumom konca rastne dobe, kot je določen s Pravilnikom, še šteje za posebno kulturo.

Uvodoma je potrebno pojasniti, da se je pojem »posebna kultura« na novo uvedel z Zakonom o ugotavljanju katastrskega dohodka (Uradni list RS, št. 63/16; v nadaljnjem besedilu: ZUKD-2) z namenom, da se tudi za pridelavo posebnih kultur (to so npr. zelenjadnice, zelišča, jagode ipd.) omogoči ugotavljanje katastrskega dohodka, torej pavšalno ocenjenega dohodka iz pridelave, na tej podlagi pa tudi posebne kulture vključi med pridelke osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, za pridelavo katerih je dohodek za davčne namene mogoče določati pavšalno. Do uveljavitve ZUKD-2 so se namreč take posebne kulture zaradi zelo raznolike pridelave, ki ima za posledico lahko zelo različne ravni dohodkov, izvemale iz osnovne kmetijske dejavnosti in za davčne namene obravnavale kot druga kmetijska dejavnost, ki jo je bilo treba posebej prigrasiti, njen dohodek pa ugotavljati na podlagi vodenja knjig.

ZUKD-2 v 6. točki 2. člena določa, da so posebne kulture zelenjadnice in zelišča v intenzivni pridelavi, za katero se šteje pridelava ene ali več zelenjadnic na isti površini v celotni rastni sezoni posameznega koledarskega leta, jagode na njivah, semena in sadike poljščin, zelenjadnic in zelišč, ki se pridelujejo v tleh na prostem ali v tunelih, in reja polžev. Z drugim odstavkom 8. člena istega zakona pa se ureja, da se katastrski dohodek posebnih kultur določi kot dodatni katastrski dohodek v višini 1,3 kratnika katastrskega dohodka intenzivnega sadovnjaka in ostalih trajnih nasadov z boniteto med 50 in 60.

Skladno z novo možnostjo ugotavljanja katastrskega dohodka za posebne kulture Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19 in 66/19; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2) od leta 2017 v četrtem odstavku 69. člena ureja, da se kot osnovna kmetijska in osnovna gozdarska dejavnost šteje tudi pridelava posebnih kultur, kot je določena s predpisi o ugotavljanju katastrskega dohodka in evidentirana pri Agenciji Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja (v nadaljnjem besedilu: ARSKTRP).

Za potrebe izvajanja te določbe se je s 340.a členom Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US in 203/20 – ZIUPOPĐVE) uredila obveznost ARSKTRP, da mora davčnemu organu do 15. julija leta, za katero se odmerja dohodnina, sporočiti podatke o površinah posebnih kultur, določenih v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, in evidentiranih pri agenciji po stanju na dan 30. junija leta, za katero se odmerja dohodnina, po pridelovalcih in posebnih kulturah.

Podatki o posebnih kulturah se pridobivajo na način, določen v predpisih o kmetijstvu. 162.c člen Zakona o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 45/08, 57/12, 90/12 – ZdZPVHVVR, 26/14, 32/15, 27/17 in 22/18) določa, da se za namene ugotavljanja katastrskega dohodka v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino in za izvajanje ukrepov kmetijske politike, vzpostavi evidenca posebnih kultur, v kateri se vodijo podatki o prijavljenih površinah posebnih kultur. Zavezanec za vpis v evidenco je nosilec kmetije, na kateri se pridelujejo posebne kulture, če se te pridelujejo najmanj na površini 0,1 hektara, oziroma tudi manjši površini, če se pridelujejo z namenom prodaje.

Podrobneje vsebino evidence posebnih kultur ureja v uvodu navedeni Pravilnik, ki kot datum zaključka rastne dobe v posameznem letu opredeli 30. september.

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano za namene izvajanja teh določb na svojih spletnih straneh objavlja tudi seznam posebnih kultur.

In zakaj tako dolg uvod? Želimo izpostaviti, da se navedeni predpisi med seboj povezujejo in dopolnjujejo ter morajo vsi zasledovati isti cilj, to je določiti površine posebnih kultur za davčne (in druge) namene enotno.

Zato je treba razumevanje navedenih določb izvesti iz osnovnega namena ureditve. Po ZUKD-2 se kot kmetijska dejavnost, za katero se katastrski dohodek ugotovi po osnovni metodi, določeni v 8. členu ZUKD-2, šteje pridelava kmetijskih pridelkov, uvrščenih v šifre Klasifikacije proizvodov po dejavnostih od 01.1 do 01.4, vključno s pripravo teh pridelkov za prodajo, kadar gre za pridelavo, vezano na uporabo kmetijskih zemljišč.

Vendar so nekatere vrste pridelkov, ki se sicer skladno s Standardno klasifikacijo dejavnosti štejejo za kmetijske pridelke, za namene določanja katastrskega dohodka iz kmetijske dejavnosti izločene. To so pridelki, katerih pridelava:

- ni vezana na uporabo zemljišč in se ji zato dohodek ne more določiti na površino zemljišča (intenzivna živinoreja, čebelarstvo),
- predstavlja specifično visoko intenzivno pridelavo, katere dohodek praviloma pomembno presega dohodek standardne kmetijske pridelave (npr. zelenjadnice), ali
- je tako raznolika, da jo je težko standardizirati (npr. okrasne rastline).

Za pridelke kmetijske dejavnosti se katastrski dohodek oceni na podlagi podatkov o tržnih prihodkih, kot jih za posamezno vrsto pridelave izkazuje ekonomski račun za kmetijstvo ter pripiše kmetijskim zemljiščem glede na podrobnejšo vrsto dejanske rabe zemljišča (npr. kmetijsko zemljišče, hmeljišče, intenzivni sadovnjak itd. – glej 4. člen ZUKD-2), kot je evidentirana v zemljiškem katastru. Podatek o katastrskem dohodku kmetijskih (in gozdnih) zemljišč je neposredno viden pri posamezni parceli v zemljiškem katastru.

Za nekatere pridelke, izvzete iz kmetijske dejavnosti, se katastrski dohodek sploh ne ugotavlja (na primer za okrasne rastline). Posledično se dohodek take pridelave ne more ocenjevati pavšalno. Za nekatere od teh pa se z ZUKD-2 določa poseben način ugotavljanja pavšalnega dohodka. Take so tudi posebne kulture. Kot rečeno, ZUKD-2 med posebne kulture uvršča zelenjadnice in zelišča v intenzivni pridelavi, jagode na njivah, semena in sadike poljščin, zelenjadnic in zelišč, ter rejo polžev na njivi. Katastrski dohodek posebnih kultur je določen kot dodatni katastrski dohodek in se ugotovi kot 1,3 kratnik katastrskega dohodka intenzivnega sadovnjaka in ostalih trajnih nasadov z boniteto med 50 in 60. Ta podatek se v zemljiškem katastru ne izkazuje, saj se v zemljiškem katastru površin pod posebnimi kulturami ne evidentira. Te površine se nevezano na posamezno parcelo evidentirajo v evidenci posebnih kultur in za potrebe odmere dohodnine lahko upoštevajo kot dodatne površine, ki se jim za določitev davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti pripiše dodatni katastrski dohodek posebnih kultur.

In katere površine naj pridelovalec prijavi kot posebne kulture?

V skladu z ZUKD-2 se pridelava posebnih kultur ne šteje za kmetijsko dejavnost in torej njen dohodek ni zajet v katastrskem dohodku kmetijskih zemljišč. Poleg tega se skladno z ZDoh-2 pridelava zelenjadnic, sadik itd., v kolikor ni evidentirana kot pridelava posebnih kultur, ne more šteti za osnovno kmetijsko dejavnost. Upoštevanje namen ureditve je zato vse navedene pravne podlage potrebno razumeti v smislu, da se kot posebna kultura, za katero želi pridelovalec

dohodek določiti na podlagi dodatnega katastrskega dohodka oziroma njeno pridelavo šteti kot del osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti kmečkega gospodinjstva, v evidenco posebnih kultur prijavi vsaka pridelava posebne kulture, ki se kadar koli v celotni rastni dobi izvaja na površini, ki je večja od 0,1 hektara oziroma tudi na manjši površini, če je namenjena trženju. Za vsako tako pridelavo je, ne glede na obdobje, ko kultura zaseda zemljišče v rastni dobi, namreč mogoče šteti, da gre za tako intenzivno pridelavo posebnih kultur, da ta presega lastne potrebe oziroma je v osnovi namenjena trgu.

Če torej želi pridelovalec zelenjadnic, zelišč in drugih posebnih kultur uveljaviti pravico, da se za tako njegovo dejavnost dohodek oceni pavšalno, torej na podlagi katastrskega dohodka, mora površine, na katerih v rastni dobi prideluje eno ali več posebnih kultur, in ki izpolnjujejo površinski pogoj oziroma pogoj tržnosti iz Pravilnika, prijavit kot površine posebnih kultur. V nasprotnem primeru take pridelave ni mogoče šteti kot del osnovne kmetijske dejavnosti, ampak jo mora, ne glede na trajanje obdobja pridelave, pridelovalec priglasiti davčnemu organu kot drugo kmetijsko dejavnost.

Seveda pa ima tudi pridelovalec, ki je, ob upoštevanju večnamenskosti evidence, prijavil svojo pridelavo posebnih kultur v Evidenco posebnih kultur, v skladu z davčnim predpisi možnost zemljišča, na katerih prideluje posebne kulture, izvzeti iz svoje osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (15. točka 73. člena ZDoh-2), in to dejavnost priglasiti kot drugo kmetijsko dejavnost ter zanjo dohodek ugotavljati na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov.

Glede na navedeno se torej tudi pridelava čebule, ki je po predpisih o kmetijstvu uvrščena na seznam zelenjadnic, čeprav ne pokriva površine celo rastno dobo in se njena pridelava zaključí pred datumom zaključka rastne dobe, lahko šteje za posebno kulturo in evidentira v evidenci posebnih kultur. Posledično se njen dohodek lahko obdavči na podlagi dodatnega katastrskega dohodka. Vendar je na strani pridelovalca ali bo to možnost izkoristil. V nasprotnem pa mora pridelovalec, ki pridelujejo zelenjadnice intenzivno, torej z namenom prodaje, svojo dejavnost priglasiti v davčni register kot drugo kmetijsko dejavnost in zanjo ugotavljati dohodek na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov, torej na podlagi knjigovodstva.

S spoštovanjem,

Pripravila:
mag. Neva Žibrik, sekretarka

mag. Tina Humar
generalna direktorica

mag. Petra Istenič
vodja sektorja

V vednost:

- Finančna uprava Republike Slovenije, Generalni finančni urad, gfu.fu@gov.si