

DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKOV AGRARNE IN PAŠNE SKUPNOSTI – SPLOŠNO POJASNILO (VELJA OD 1. 1. 2013)

Pojasnilo DURS, št. 4213-238/2013-1 01-610-03, 28. 3. 2013

1. OBDAVČITEV PO ZAKONU O DOHODNINI

1.1 Obdavčitev dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

1.1.1 Splošno o dohodku iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

1.1.2 Načini obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

1.2 Obdavčitev dohodkov iz kmetijske in gozdarske dejavnosti

1.3 Obdavčitev dohodkov iz oddajanja kmetijskih in gozdnih zemljišč v najem

2. OBDAVČITEV PO ZAKONU O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

3. OBDAVČITEV PO ZAKONU O DAVKU NA DODANO VREDNOST

V skladu z Zakonom o ponovni vzpostavitvi agrarnih skupnosti ter vrnitvi njihovega premoženja in pravic (Uradni list RS, št. 5/94, 38/94, 69/95, 22/97, 56/99, 72/00 in 87/11; v nadaljevanju: ZPVAS) je agrarna skupnost opredeljena kot skupnost fizičnih in pravnih oseb na podlagi pogodbe, ki imajo skupne pravice, dolžnosti in obveznosti, določene z zakonom in pravili agrarne skupnosti. Drugi odstavek 2. člena ZPVAS nadalje določa, da agrarna skupnost ni pravna oseba, tretji odstavek tega člena pa določa, da ima agrarna skupnost svoj TRR pri poslovni banki.

Šteje se, da je agrarna skupnost ponovno organizirana, ko je na podlagi 6. člena ZPVAS vpisana v register agrarnih skupnosti. Predlog za vpis v register vloži oseba, ki jo za to pooblasti zbor agrarne skupnosti. Register je javna evidenca o agrarnih skupnostih in o njihovem članstvu. Register agrarnih skupnosti in njihovih članov vodi za kmetijstvo in gozdarstvo pristojni organ.

Kot je že navedeno v ZPVAS, je agrarna skupnost skupnost fizičnih in pravnih oseb, ki nima samostojne pravne subjektivitete.

Glede na to, da tudi pašne skupnosti ali planine nimajo v Zakonu o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 45/08, 57/12 in 90/12-ZdZPVHVVR; v nadaljevanju: ZKme-1) izrecno urejenega statusa, vendar je iz določb zakona mogoče povzeti, da tudi te oblike združenja nimajo svoje samostojne pravne osebnosti, se tudi dohodki teh skupnosti obravnavajo na enak način kot dohodki agrarnih skupnosti.

1. OBDAVČITEV PO ZAKONU O DOHODNINI

1.1 Obdavčitev dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

1.1.1 Splošno o dohodku iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

Dohodki, vezani na opravljanje kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki se nakazujejo na TRR agrarne skupnosti, se za davčne namene štejejo za dohodke njenih članov. Davčna obravnaava dohodkov je odvisna od načina ugotavljanja dohodkov iz dejavnosti oziroma od davčnega statusa dejanskega upravičenca, člana agrarne skupnosti. V primeru članov fizičnih oseb se del dohodkov, ki pripadajo tem članom, obravnava kot njihove dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. V kolikor gre za dohodke iz 26. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12 in 94/12; v nadaljevanju: ZDoh-2), so ti dohodki oproščeni plačila dohodnine. To so:

1. dohodki, ki so izplačani v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti iz 69. člena ZDoh-2, za ukrepe kmetijske politike, kot jih določa Uredba Sveta št. 1698/2005 z dne 20. septembra 2005 o podpori za razvoj podeželja iz Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (EKSRP) (UL L št. 277 z dne 21. 10. 2005, str. 1; v nadaljnjem besedilu: Uredba 1698/2005/ES), in sicer za:

- plačila zaradi naravno omejenih možnosti na gorskih območjih in plačila za druga območja z omejenimi možnostmi, kot jih določa 37. člen Uredbe 1698/2005/ES,
- plačila v okviru območij Natura 2000 in plačila, vezana na Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2000/60/ES z dne 23. oktobra 2000 o določitvi okvira za ukrepe Skupnosti na področju vodne politike (UL L št. 327 z dne 22. 12. 2000, str. 1), kot jih določata 38. in 46. člen Uredbe 1698/2005/ES,
- kmetijsko okoljska plačila, kot jih določa 39. člen Uredbe 1698/2005/ES,
- plačila za dobro počutje živali, kot jih določa 40. člen Uredbe 1698/2005/ES,
- plačila za neproizvodne naložbe, kot jih določa 41. člen Uredbe 1698/2005/ES,
- gozdarsko-okoljska plačila, kot jih določa 47. člen Uredbe 1698/2005/ES;

2. plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, pridobljenih v zvezi z dolgoročnimi vlaganji v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, kot je določena v 69. členu ZDoh-2 in v kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, za katero se davčna osnova ugotavlja v skladu s tretjim, četrtem, šestim in sedmim odstavkom 48. člena ZDoh-2;

3. izplačila na podlagi zavarovanja za škodo na premoženju v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot je določena v 69. členu ZDoh-2;

4. denarne pomoči, ki jo posameznik prejme zaradi naravne in druge nesreče v skladu s posebnimi predpisi, v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot je določena v 69. členu ZDoh-2;

5. plačila za vodenje knjigovodstva na kmetijah po uradni metodologiji Evropske unije za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev (Farm Accountancy Data Network - FADN), ki so namenjena vodenju knjigovodstva v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot je določena v 69. členu ZDoh-2.

Ostali dohodki iz 70. člena ZDoh-2 so obdavčeni z dohodnino od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Med dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se v skladu s 70. členom ZDoh-2 štejejo potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih (t. i. katastrski dohodek) in panjih ter drugi dohodki, kot 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.

V skladu z drugim odstavkom 72. člena ZDoh-2 se potencialni tržni dohodek za pridelavo na zemljiščih oziroma katastrski dohodek zemljišč, s katerimi razpolaga agrarna skupnost in drugi dohodki iz 70. člena ZDoh-2 (kmetijske subvencije), ki pripadajo agrarni skupnosti, pripišejo posameznemu zavezancu, članu take skupnosti, glede na njegov pripadajoči solastniški ali sorazmerni delež ali delež, ki ga ima v uporabi.

1.1.2 Načini obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

Način obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti agrarne skupnosti je odvisen od tega, na kakšen način član agrarne skupnosti, ki se mu

dohodek pripisuje, oziroma njegovo kmečko gospodinjstvo, ugotavlja davčno osnovo od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

a) Član agrarne skupnosti je fizična oseba, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi katastrskega dohodka

V primeru, da se posamezni član agrarne skupnosti ni odločil za ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov oziroma na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, je v skladu z 69. členom ZDoh-2 obdavčen v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, na podlagi potencialnega tržnega dohodka od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih in drugih dohodkov iz te dejavnosti.

Davčni organ zavezancu*, katerega kmečko gospodinjstvo doseže skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti preko 200 eur, do 30. marca tekočega leta izda odločbo o odmeri obveznosti iz kmetijstva za preteklo leto. V odločbi so za namene odmere akontacije dohodnine zajeti podatki o celotnem zavezancu pripisanem katastrskemu dohodku, in pavšalni oceni dohodka na panj vključno s katastrskim dohodkom agrarne skupnosti, ki je pripisan posameznemu zavezancu.

Akontacija dohodnine od katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na panj se izračuna in plača po stopnji:

- 10 % od davčne osnove, če je skupni znesek katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na panj enak ali večji od 10 % povprečne plače v Sloveniji za preteklo leto,
- 0 % od davčne osnove, če je skupni znesek katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na panj manjši od 10 % povprečne plače v Sloveniji za preteklo leto.

V navedeni odločbi se zavezanca obvesti tudi o pripisanih kmetijskih subvencijah in pripisanih predhodnih akontacijah dohodnine od teh kmetijskih subvencij.

S 1. 1. 2013 se je spremenil postopek odmere predhodne akontacije dohodnine, kadar se kmetijske subvencije izplačujejo za račun članov agrarnih skupnosti, pašnih skupnosti ali planin. V teh primerih izplačevalec kmetijske subvencije izračuna in plača predhodno akontacijo dohodnine od dela posamezne kmetijske subvencije, ki pripada fizičnim osebam, članom skupnosti, ki so zavezanci za dohodnino od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in davčno osnovo ugotavljajo na podlagi katastrskega dohodka. Če so člani agrarne skupnosti, pašne skupnosti ali planine tudi pravne osebe ali fizične osebe, ki dohodek svoje kmetijske in gozdarske dejavnosti ugotavljajo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma normiranih odhodkov, je izplačevalec kmetijskih subvencij dolžan del kmetijske subvencije, ki pripada tem članom, oddeliti od skupne kmetijske subvencije in le od razlike (v nadaljevanju: izplačilo) izračunati in plačati predhodno akontacijo dohodnine po stopnji:

- 10 % od davčne osnove, če je posamezno izplačilo večje od 200 eurov,
- 0 % od davčne osnove, če je posamezno izplačilo enako ali manjše od 200 eurov.

Pri tem je pomembna novost, da izplačevalec ne odda individualnega REK obrazca na ime fizične osebe, ki je član skupnosti, temveč za agrarno skupnost, pašno skupnost ali planino, kateri pripada izplačana kmetijska subvencija. Na letni ravni pa so izplačevalci kmetijskih subvencij dolžni poročati davčnemu organu o članih posameznih skupnostih in njihovih solastniških ali sorazmernih deležih ali deležih, ki jih imajo v uporabi. Na podlagi teh podatkov, pa davčni organ na letni ravni kmetijske subvencije in predhodno akontacijo dohodnine od teh dohodkov razdeli med člane posamezne skupnosti glede na njihove deleže.

Od katastrskega dohodka, pavšalne ocene dohodka na panj in kmetijskih subvencij, pripisanih nerezidentu, se izračuna in plača akontacija dohodnine po stopnji 16 %.

V davčno osnovo od kmetijskih subvencij za leto 2011, 2012 in 2013 se všteva 50 % teh subvencij.

Davčna osnova in obračunana akontacija dohodnine se rezidentom všteva v letno odmero dohodnine. Akontacija dohodnine nerezidenta pa se šteje kot dokončen davek.

b) Član agrarne skupnosti je fizična oseba, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

V primeru, da posamezni član agrarne skupnosti oziroma njegovo kmečko gospodinjstvo ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se od doseženih dohodkov, vključno z dohodki agrarne skupnosti, ki pripadajo zavezancu, izračuna in plača akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

Posamezni član agrarne skupnosti oziroma njegovo kmečko gospodinjstvo izračuna akontacijo dohodnine v davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Davčno osnovo predstavlja dobiček, ki se ugotovi tako, da se od prihodkov, ustvarjenih v koledarskem letu odštejejo odhodki. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporablja poleg ZDoh-2 tudi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Po določilih tega zakona se pri ugotavljanju dobička priznavajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida v skladu s predpisi oziroma računovodskimi standardi.

Več o tem si lahko preberete v pojasnilu, ki je objavljeno na spletni strani DURS: http://www.durs.gov.si/si/davki/predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/dohodek_iz_dejavnosti/splosno_pojasnilo/#c17434.

c) Član agrarne skupnosti je fizična oseba, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

V primeru, da posamezni član agrarne skupnosti oziroma njegovo kmečko gospodinjstvo ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se od doseženih dohodkov, vključno z dohodki agrarne skupnosti, ki pripadajo zavezancu, izračuna in plača dohodnina od dohodka iz dejavnosti.

V kolikor zavezanec davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov**, se davčna osnova ugotovi na način, da se od ustvarjenih prihodkov odštejejo normiranih odhodki v višini 70 % ustvarjenih prihodkov. Dohodnina od dohodka iz dejavnosti se odmeri po 20 % davčni stopnji in se šteje kot dokončen davek. Zavezanec izračuna dohodnino od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki ga predloži davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Več informacij o ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov najdete na spletni strani DURS na naslovu:

http://www.durs.gov.si/si/davki/predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/dohodek_iz_dejavnosti/splosno_pojasnilo/#c17435

** Zavezanec za dohodnino od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti je fizična oseba, ki je član kmečkega gospodinjstva, ki opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in skupni dohodek kmečkega gospodinjstva iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti znaša najmanj 200 EUR. Šteje se, da osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost opravljajo tako osebe, ki se jim zaradi pravice do uporabe kmetijskih in gozdnih zemljišč oziroma čebeljih panjev pripiše katastrski dohodek ali pavšalna ocena dohodka na panj, kot tudi osebe, ki se jim izplačujejo kmetijske subvencije.*

*** Zavezanec, ki že opravlja dejavnost lahko ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če takšen način ugotavljanja davčne osnove priglasí davčnemu organu in če njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v davčnem letu pred tem davčnim letom, ne presegajo 50.000 eurov. Pri zavezancih, ki so na novo začeli z opravljanjem dejavnosti se prihodkovni pogoj ne ugotavlja.*

1.2 Obdavčitev dohodkov iz kmetijske in gozdarske dejavnosti

a) Član agrarne skupnosti je fizična oseba, ki opravlja dejavnost

Člani v okviru agrarne skupnosti lahko opravljajo tudi druge dejavnosti, ki se ne štejejo v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost. Dohodki, prejeti v okviru opravljanja teh dejavnosti se štejejo za dohodke iz dejavnosti. Obdavčitev dohodkov iz dejavnosti je odvisna od načina ugotavljanja davčne osnove.

V primeru, da posamezni član agrarne skupnosti oziroma njegovo kmečko gospodinjstvo ugotavlja davčno osnovo do dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti izračuna kot je navedeno v točki b) poglavja 1.1.2.

V primeru, da posamezni član agrarne skupnosti oziroma njegovo kmečko gospodinjstvo ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se dohodnina od dohodka iz dejavnosti izračuna kot je navedeno v točki c) poglavja 1.1.2.

b) Član agrarne skupnosti je oseba z registrirano dopolnilno dejavnostjo na kmetiji

Član agrarne skupnosti, ki ima registrirano dopolnilno dejavnost na kmetiji, lahko v skladu z Uredbo o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilne dejavnosti na kmetiji (Uradni list RS, št. 61/05) tako v okviru kmečkega gospodinjstva kot tudi v okviru agrarne skupnosti opravlja to dejavnost kot dopolnilno dejavnost na kmetiji.

V primeru, da oseba ugotavlja davčno osnovo od teh dohodkov na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti izračuna kot je navedeno v točki b) poglavja 1.1.2.

V primeru, da oseba ugotavlja davčno osnovo od teh dohodkov na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se dohodnina od dohodka iz dejavnosti izračuna kot je navedeno v točki c) poglavja 1.1.2.

c) Član agrarne skupnosti je oseba, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi katastrskega dohodka in je član strojnega krožka

V primeru, da sta izvajalec (agrarna skupnost) in naročnik storitve člana strojnega krožka, se dohodki, ki so pridobljeni z opravljanjem kmetijske in gozdarske dejavnosti v okviru strojnih krožkov oproščeni dohodnine pri fizični osebi, ki je član agrarne skupnosti in član strojnega krožka ter izpolnjuje pogoje iz 1. točke 26. člena ZDoh-2 in Pravilnika o

pogojih za oprostitev plačila dohodnine od prejemkov iz medsosedske pomoči med kmetijskimi gospodarstvi v okviru strojnih krožkov.

1.3 Obdavčitev dohodkov iz oddajanja kmetijskih in gozdnih zemljišč v najem

Člani agrarnih skupnosti pa lahko poleg dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti prejemajo tudi dohodke iz premoženja (npr. najemnine). Davčna obravnava in način plačila dohodnine od navedenih dohodkov je odvisen od tega, komu se daje zemljišče v najem in kdo daje zemljišče v najem oziroma kdo je prejemnik dohodka iz oddajanja v najem.

Navedeni dohodki so pri fizični osebi obdavčeni po III. 5. 1 poglavju ZDoh-2 (Dohodek iz oddajanja premoženja v najem), če ga fizična oseba ne dosega v okviru svojega organiziranega podjetja oziroma organizirane dejavnosti. Na podlagi prvega odstavka 75. člena ZDoh-2 je dohodek iz oddajanja premoženja v najem dohodek, dosežen z oddajanjem v najem:

- nepremičnega premoženja, npr. stanovanj, hiš, poslovnih prostorov, kmetijskih in gozdnih zemljišč, stavbnih zemljišč,
- premičnega premoženja, npr. opreme, bivalnikov in prevoznih sredstev.

Za oddajanje premoženja v najem se po drugem odstavku 75. člena ZDoh-2 šteje:

- vsako oddajanje premoženja na podlagi pogodbe ali na drugi pravni podlagi, s katerim najemodajalec prepusti najemniku določeno premoženje v uporabo ali mu prepusti pravico do uporabe premoženja, najemnik pa mu je za to dolžan plačati najemnino ali drugo nadomestilo,
- drugi primeri uporabe premoženja, kadar tisti, katerega premoženje uporablja nekdo drug ali ima pravico do uporabe premoženja nekdo drug ali ima nekdo drug pravico, da od njega zahteva opustitev določenih dejanj, ki bi jih imel sicer pravico izvrševati na svojem premoženju, prejme ustrezno nadomestilo, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Kot dohodek iz oddajanja premoženja v najem se skladno s tretjim odstavkom 75. člena ZDoh-2 obdavčuje najemnina in druga nadomestila v zvezi z oddajanjem premoženja v najem, ki vključujejo zlasti:

- obveznosti in storitve, za katere se je zavezal ali jih je opravil najemnik, razen obratovalnih stroškov, ki jih za najeto premoženje plačuje najemnik;
- premije, nadomestila, odškodnine in podobne dohodke, ki ne predstavljajo dohodka iz 1. točke tega odstavka.

Skladno s 77. členom ZDoh-2 je davčna osnova dohodek iz oddajanja premoženja v najem, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % od dohodka, doseženega z oddajanjem premoženja v najem. Ne glede na to, lahko zavezanec namesto normiranih stroškov uveljavlja dejanske stroške vzdrževanja premoženja, ki ohranja uporabno vrednost premoženja (v nadaljnjem besedilu: dejanski stroški vzdrževanja), če jih v času oddajanja premoženja v najem za navedeno premoženje plačuje sam. Dejanski stroški vzdrževanja se priznajo na podlagi računov. Ne glede na prej navedeno, je davčna osnova od dohodka, ki ga zavezanec doseže z oddajanjem kmetijskega ali gozdnega zemljišča v najem, dosežen dohodek.

Dohodnina od najemnine se izračuna in plača po stopnji 25 % od davčne osnove. (prvi odstavek 135.č člena ZDoh-2)

Davčna obravnava navedenega dohodka glede na status najemjemalca:

a) Najemojemalec je fizična oseba

Če se premoženje (npr. kmetijska ali gozdna zemljišča) daje v najem fizični osebi, ki ne opravlja dejavnosti, morajo fizične osebe, ki so člani agrarne skupnosti, katera oddaja zemljišča v najem, najpozneje do 15. januarja tekočega leta za preteklo leto, vložiti napoved za odmero dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem, glede na svoj delež v agrarni skupnosti. Davčni organ na tej podlagi izda odločbo o odmeri dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem. Na podlagi 135.č člena ZDoh-2 se dohodnina izračuna in plača v višini 25 % od davčne osnove, ugotovljene v skladu s 77. členom ZDoh-2, ki se šteje za dokončen davek.

b) Najemojemalec je pravna oseba oziroma fizična oseba, ki opravlja dejavnost

Če se zemljišče oddaja osebi, ki se šteje za plačnika davka v skladu z 58. členom ZDavP-2 (npr. pravni osebi ali fizični osebi, ki opravlja dejavnost), je plačnik davka dolžan za davčnega zavezanca, člana agrarne skupnosti, ki je fizična oseba, izračunati, odtegniti in plačati dohodnino v breme dohodka člana agrarne skupnosti, ki je fizična oseba.

2. OBDAVČITEV PO ZAKONU O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Po že omenjeni določbi drugega odstavka 2. člena ZPVAS agrarna skupnost ni pravna oseba, kar pomeni, da se agrarna skupnost ne šteje za zavezanca po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 30/12, 24/12 in 94/12; v nadaljevanju: ZDDPO-2). V skladu s 3. členom ZDDPO-2 je namreč zavezanec po tem zakonu pravna oseba domačega in tujega prava ter družba oziroma združenje oseb (vključno z družbo civilnega prava) po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino.

Glede na to da agrarna skupnost ni zavezanec za davek po ZDDPO-2, tudi ni zavezanec za obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb po tem zakonu.

V primeru, če je zavezanec po ZDDPO-2, ki je pravna oseba, član agrarne skupnosti, se njegovi prihodki in odhodki, ki nastanejo v razmerju z agrarno skupnostjo oziroma z drugimi člani agrarne skupnosti, vključujejo in ustrezno obravnavajo pri ugotavljanju davčne osnove v davčnem obračunu. V skladu z 12. členom ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca upoštevajo prihodki in odhodki, kot se ugotovijo v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače. Po splošnem pravilu, določenem v 29. členu ZDDPO-2, se davčno priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Pri tem se za odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, štejejo odhodki, za katere glede na dejstvo in okoliščine primera izhaja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti oziroma niso skladni z običajno poslovno prakso. Navedena dejstva in okoliščine se ugotavljajo, presojujejo in dokazujejo v vsakem konkretnem primeru posebej.

3. OBDAVČITEV PO ZAKONU O DAVKU NA DODANO VREDNOST

Agrarna skupnost je skupnost fizičnih in pravnih oseb in ni davčni zavezanec za namene DDV, ker nima pravne subjektivitete – ni pravna ali fizična oseba, ki bi ji lahko določili status »osebe« kot davčnega zavezanca na podlagi 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11 in 38/12) in 2. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11 in 102/12).

Za namene DDV se pri agrarni skupnosti ne določa letnega prometa. Davčni zavezanec, ki mora predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV je lahko samo posamezna fizična ali pravna oseba, član agrarne skupnosti, ki izpolni pogoje za identifikacijo za namene DDV iz 94. člena ZDDV-1.

Glede na navedeno agrarna skupnost ne more izdajati računov v svojem imenu. Agrarna skupnost pa lahko izda račun v skladu s prvim odstavkom 81. člena ZDDV-1, in sicer kot tretja oseba v imenu in za račun posamezne fizične ali pravne osebe, člana agrarne skupnosti.

Pri tem opozarjamo na sedmi odstavek 166. člena pravilnika, ki glede uveljavljanja pravice do pavšalnega nadomestila določa, da račun za opravljeno dobavo blaga oziroma storitve izda kupec blaga oziroma naročnik storitve. Na računu mora navesti naslednje podatke:

- datum izdaje računa;
- zaporedno številko, pod katero vodi izdani račun;
- ime in naslov imetnika dovoljenja ter številko in datum dovoljenja za uveljavljanje pravice do pavšalnega nadomestila;
- svoje ime in naslov ter svojo identifikacijsko številko za DDV;
- količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;
- datum opravljene dobave blaga oziroma storitve;
- osnovo oziroma vrednost, od katere se obračuna znesek pavšalnega nadomestila;
- stopnjo pavšalnega nadomestila (8%);
- znesek pavšalnega nadomestila.

Tako bo agrarna skupnost izdala račun v imenu in za račun posameznega člana agrarne skupnosti le v primerih, ko ta nima pravice do pavšalnega nadomestila in ni identificiran za namene DDV ter v primerih, ko je član agrarne skupnosti identificiran za namene DDV. Smiselno je, da se zaradi preglednosti za te člane posebej izdajo računi.

V primerih, ko ima član agrarne skupnosti pravico do pavšalnega nadomestila, pa račun za dobavo blaga oziroma storitve izda kupec blaga oziroma naročnik storitve.