

## Investicijske podpore

### **Za katere naložbe so prejete investicijske podpore oproščene plačila dohodnine in za katere naložbe je mogoče uveljavljati investicijsko olajšavo**

Za naložbe v osnovna sredstva za kmetijsko, gozdarsko in dopolnilne dejavnosti na kmetijah je mogoče iz različnih virov pridobiti nepovratna sredstva, t.i. investicijske podpore. Večinski vir teh podpor je proračun Evropske unije v kombinaciji s sredstvi Republike Slovenije, v tem obdobju iz Programa razvoja podeželja 2014 – 2020. Nekateri podukrepi so v celoti namenjeni naložbam v osnovna sredstva. V zadnjem času pa sta še posebej aktualna dva podukrepa, na podlagi katerih lahko vlagatelji v celoti pridobijo investicijsko podporo, lahko pa tudi sredstva za namene, ki niso investicijske narave. Podukrepa torej nista »čista« investicijska podukrepa, pač pa sta »mešana«. To sta podukrepa 6.1 Pomoč za zagon dejavnosti za mlade kmete in 6.3 Pomoč za zagon dejavnosti, namenjene razvoju majhnih kmetij.

Ob tem se z davčnega vidika zastavljata dve ključni vprašanji. Podpore za naložbe v osnovna sredstva za osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost (v nadaljevanju OKGD) so oproščena plačila dohodnine. Pri »čistih« podukrepih ni težav, med upravičenimi stroški javnih razpisov so le naložbe v osnovna sredstva. Kako pa razmejiti podpore »mešanih« podukrepov? Kaj je torej obravnavano kot naložba in katerim stroškom to ni priznано? To vpliva tako na oprostitvev kot tudi na pravico do investicijske olajšave. Še bolj pa se zaplete pri vprašanju, v katerem primeru je kmetija glede na to, katero primarno kmetijsko dejavnost opravlja, ta obravnavana kot OKGD in je posledično podpora za naložbo v to dejavnost oproščena, v katerih primerih pa temu ni tako.

Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije pri odgovorih na ti dve ključni vprašanji ni v vlogi razsodnika niti v vlogi institucije, ki bi smela tolmačiti veljavno zakonodajo. V preteklih tednih smo vložili ogromno truda, da bi dobili nedvoumne odgovore na zastavljeni vprašanji – od Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano (MKGP), Agencije RS za kmetijske trge in razvoj podeželja (ARSKTRP), Ministrstva za finance (MF) in Finančne uprave RS (FURS). Iz vseh odgovorov, ki smo jih prejeli, bomo v tem prispevku poskušali prikazati toliko čisto sliko, kolikor je v tem nedorečenem stanju sploh mogoče (odgovore bomo seveda vztrajno iskali še naprej). Glede na to, da pravila niso jasno dorečena in da bo v vsakem posamičnem mejnem primeru lahko odločal inšpekcijski nadzor, smo se odločili, da predstavimo odgovore na način, kot jih ponujajo veljavni predpisi.

Najprej je potrebno razložiti, kaj je oprostitvev in kaj je olajšava. Oprostitvev pomeni, da se investicijska podpora ne šteje kot dohodek in je zato oproščena plačila dohodnine, torej ne zapade v obdavčitev po progresivni dohodninski lestvici. Kot oproščena se torej tudi ne všteva v prag 7.500 evrov letnih dohodkov iz OKGD, nad katerim se mora kmetija identificirati za namene davka na dodano vrednost. Investicijska olajšava pa znižuje davčno osnovo. Za vlaganja v osnovna sredstva jo je mogoče uveljavljati na podlagi vloge za tisti del naložbe, ki ni financiran z javnimi sredstvi.

Kako razmejiti podpore »mešanih« podukrepov? Prvo sito je ARSKTRP, ki se glede ne/oproščenosti seveda posvetuje z ostalimi institucijami. Naknadno je možna še presoja FURS-a oziroma pristojnega davčnega urada. S strani MF je bilo ob sprejemanju uredbe za investicijske podukrepe podano mnenje, da računovodski predpisi vlaganja v vzdrževanje ne obravnavajo kot investicijo. Posledica takega tolmačenja je pri »čistih« podukrepih ta, da stroški vzdrževanja niso upravičeni stroški in zanje ni dodeljena podpora. Pri »mešanih« ukrepih pa imamo med t.i. naložbenimi razvojnimi cilji eksplicitno navedeno vzdrževanje, rekonstrukcijo in investicijsko vzdrževanje. Slovenski računovodski standard (2016) SRS 1 govori o tem, da se predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev in

da se nadomestni deli večjih vrednosti praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva. S tega stališča je mogoče večja vzdrževalna dela nedvomno zagovarjati kot naložbo in prejeto podporo za ta namen oprostiti plačila dohodnine. Tudi iz odgovora MF glede tega, kaj šteje kot dolgoročno vlaganje v OKGD, je razvidno, da lahko v posameznem primeru o primernosti uveljavitve oprostitve odloči davčni organ glede na konkretne okoliščine. Pomembna je torej vsebinska presoja.

Drugo vprašanje je še bolj kompleksno, namreč v katerem primeru je kmetija glede na to, katero primarno kmetijsko dejavnost opravlja, ta obravnavana kot OKGD in je posledično podpora za naložbo v to dejavnost oproščena, v katerih primerih pa temu ni tako.

26. člen Zakona o dohodnini (ZDoh-2) določa, da se dohodnine ne plača od nekaterih dohodkov, pridobljenih v zvezi z OKGD, in sicer so med drugimi v 3. točki navedena plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, pridobljena v zvezi z dolgoročnimi vlaganji. OKGD je tista primarna kmetijska in gozdarska dejavnost, ki je obdavčena na podlagi katastrskega dohodka. Iz razpredelnice je razvidno, da je to lahko pridelava na njivah, travinje, sadje, tudi oljke in oljčno olje, grozdje in vino, hmelj, živinoreja na pretežno lastni krmi, čebelarstvo ter proizvodnja drv in hlodovine.

Če se kmetija odloči za ugotavljanje davčne osnove za OKGD na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov, za prejete investicijske podpore ni oproščena plačila dohodnine.

»Posebne kulture«, to so zelenjadnice in zelišča v intenzivni pridelavi, jagode, semena in sadike enoletnic ter reja polžev so OKGD, če se pridelujejo na prostem ali v tunelih in so v zbirni vlogi priglašene kot posebne kulture. Pridelava v rastlinjaki ne more biti priglašena kot posebna kultura, torej investicijska podpora za rastlinjake ni oproščena plačila dohodnine. Prav tako se vsem naštetim pridelavam, ki niso priglašene kot posebne kulture, pač pa kot druga kmetijska dejavnost (za katero se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov), prejeta investicijska podpora šteje kot dohodek.

Sadike trajnic, okrasne rastline, jagodišča, reja živali na pretežno kupljeni krmi, konji za jahanje in gojenje novoletnih drevesc ne more biti OKGD, tudi ne morejo biti priglašene kot posebne kulture, pač pa morajo biti na davčnem organu priglašene kot druge kmetijske dejavnosti. Ker davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov, prejeta investicijska podpora šteje kot dohodek.

Mali obsegi prve stopnje predelave lastnih kmetijskih in gozdarskih pridelkov so sicer do 3.500 evrov letnega prometa oproščeni plačila dohodnine, a čeprav kmetija ni dolžna voditi knjig (le evidenco izdanih računov), načeloma niso osnovna kmetijska oziroma osnovna gozdarska dejavnost, ker gre za predelavo. Investicijske podpore za dopolnilne dejavnosti na kmetijah niso oproščene plačila dohodnine.

Vse primarne kmetijske in gozdarske dejavnosti ter dopolnilne dejavnosti na kmetijah se lahko opravljajo tudi v katerikoli drugi statusni obliki, kot npr. s.p., d.o.o., so.p., z.o.o., vendar v tem primeru investicijske podpore niso oproščene plačila dohodnine.

V vseh primerih, ko kmetija za podprto dejavnost davčno osnovo ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov, se investicijska podpora računovodsko obravnava kot dolgoročna časovna razmejitev, s čimer je zagotovljeno, da ne poveča davčne osnove v letu prejema teh sredstev, pač pa se razporedi na daljše časovno obdobje.

Na vprašanje, kakšna bo davčna obravnava podpore za osnovno sredstvo, ki je prejeta za OKGD, kasneje pa bo priglašena še kakšna druga oblika dejavnosti, za katero se bodo ugotavljali dejanski prihodki in dejanski ali normirani odhodki, je FURS podal odgovor, da bo ta podpora oproščena v

deležu, v katerem zavezanci s tem osnovnim sredstvom opravljajo OKGD. Glede na nedorečena pravila predpostavljamo, da bodo taki primeri predmet inšpekcijskega nadzora.

Možni načini ugotavljanja davčne osnove	Katastrski dohodek		Dejanski prihodki in dejanski odhodki ali dejanski prihodki in normirani odhodki			
	Katastrski dohodek	Posebna kultura	Druga km. dejavnost	Dopolnilna dejavnost	Osnovna km. dejavnost	s.p., d.o.o. ...
<b>Vrsta pridelave</b>						
Pridelava na njivah, travinje, sadje, grozdje in vino, hmelj, živinoreja na lastni krmni, čebele, hlodovina in drva	X				X	X
Zelenjadnice in zelišča v intenzivni pridelavi, jagode, semena in sadike enoletnic, reja polžev, vse na prostem ali v tunelih		X	X			X
Sadike trajnic, okrasne rastline, pridelava v rastlinjakih, jagodišča, reja živali na kupljeni krmni, konji za jahanje, gojena novoletna drevesca			X			X
Mali obsegi prve stopnje predelave	X			X		X
Dopolnilne dejavnosti na kmetiji (tudi zakol in prodaja živali, razžagan les...)				X		X

Investicijsko olajšavo lahko pod določenimi pogoji uveljavljajo vsi zavezanci. Za OKGD pogoje opredeljuje 73.a člen Zakona o dohodnini (ZDoh-2), za vse ostale zavezanca pa 66.a člen. Olajšava se prizna v višini 40 % lastnih investiranih sredstev. Zavezanec namreč ne more uveljavljati olajšave za tisti del naložbe, ki je financiran iz javnih sredstev, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo še v naslednjih petih davčnih letih po letu vlaganja, vendar zmanjšanje ne more presegati davčne osnove z naslova OKGD.

V primeru OKGD ni mogoče uveljavljati investicijske olajšave za nakup zemljišč, nakup ali gradnjo stavb ter nakup motornih vozil razen traktorjev in druge kmetijske in gozdarske mehanizacije. Naložbe, za katere je mogoče uveljavljati investicijsko olajšavo, so torej: kmetijska in gozdarska mehanizacija in oprema, oprema hlevov in drugih gospodarskih poslopij, tudi rastlinjakov in poslopij za predelavo, plemenska in delovna živina (ne pa pitanci), trajni nasadi, agromelioracije, postavitve pašnikov, namakalnih sistemov...

V primeru ostalih dejavnosti investicijske olajšave ni mogoče uveljavljati za pohištvo in pisarniško opremo, razen računalniške opreme ter za motorna vozila (z nekaterimi izjemami).

Zavezanci, ki uveljavljajo normirane odhodke, ne morejo uveljavljati olajšav, tudi ne investicijske olajšave, ker je metodološko že zajeta v 80 % priznanih odhodkov.

Neva Pajntar