**DAVEK NA DOBIČEK ZARADI SPREMEMBE NAMEMBNOSTI ZEMLJIŠČ - POJASNILO**

**Podrobnejši opis**

**1. izdaja, AVGUST 2015**

**Kazalo**

[1.0 UVOD 3](#_Toc427759816)

[2.0 POJASNILA DOLOČB ZAKONA ZA URAVNOTEŽENJE JAVNIH FINANC V DELU, KI UREJA DAVEK NA DOBIČEK ZARADI SPREMEMBE NAMEMBNOSTI ZEMLJIŠČ 3](#_Toc427759817)

1.0 UVOD

V podrobnejšem opisu je povzeto pojasnilo Ministrstva za finance št. 007-253/2012/, z dne 3. 8. 2012, spremenjeno v delu, ki določa davčno osnovo, kot posledico [odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-139/14-13](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2015-01-1001?sop=2015-01-1001), objavljeno dne 10. 4. 2015 v Uradnem listu RS št. 24/15. Z odločbo Ustavnega sodišča RS je bil razveljavljen drugi odstavek 137. člena Zakona za uravnoteženje javnih financ, kolikor določa za ugotovitev vrednosti zemljišča ob njegovi pridobitvi posplošeno tržno vrednost, razveljavljen je bil tudi tretji odstavek tega člena. Na podlagi novega stališča Ministrstva za finance je bilo pojasnilo spremenjeno tudi v delu, ki ureja obveznost vlaganja napovedi.

2.0 POJASNILA DOLOČB ZAKONA ZA URAVNOTEŽENJE JAVNIH FINANC V DELU, KI UREJA DAVEK NA DOBIČEK ZARADI SPREMEMBE NAMEMBNOSTI ZEMLJIŠČ

Davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč urejajo 133. do 140. člen [Zakona za uravnoteženje javnih financ - ZUJF](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO6388).

ZUJF v 134. členu določa, da prihodki od davka pripadajo proračunu Republike Slovenije.

Davek se uvaja kot protišpekulativna dajatev na dobiček, ki nastaja zaradi spremembe namembnosti zemljišča v zemljišče, na katerem je mogoče graditi stavbe (zemljišče za gradnjo stavb). Namen davka je pobrati del dobička, h kateremu lastnik ni prispeval s svojimi vlaganji, ampak je ta rezultat prostorskega načrtovanja, torej javnega konsenza o rabi prostora. Posebej se želi zajeti dobičke, ki so rezultat špekulativnih nakupov kmetijskih zemljišč ob koriščenju informacij o načrtovanih spremembah občinskih prostorskih načrtov. Seveda pa se obdavčuje tudi dobičke, dosežene s spremembo iz drugih vrst namembnosti, na primer stavbnih zemljišč v zemljišča za gradnjo stavb.

ZUJF v 135. členu namreč določa, da se z davkom obdavči vsak kapitalski dobiček od prodaje zemljišč, ki se ob odsvojitvi štejejo za zemljišča za gradnjo stavb, torej ne glede na to, kakšno namensko rabo je imelo zemljišče ob pridobitvi. Seveda pa je moralo v času lastništva pred odtujitvijo zemljišča priti do končne preobrazbe zemljišča v zemljišče za gradnjo stavb. Prodaja zemljišča, ki ga je prodajalec že pridobil kot zemljišče za gradnjo stavb, ni predmet obdavčitve.

V obdavčitev se zajemajo le prodaje, torej prenosi lastninske pravice na zemljiščih na podlagi kupoprodajnih pogodb, kot prodaje oziroma odplačni prenosi lastninske pravice na zemljiščih pa se štejejo tudi menjave zemljišč.

Za namene davka na dobiček zaradi spremembe namembnosti se kot zemljišča za gradnjo stavb štejejo zemljišča, ki so na dan prodaje kot zemljišča za gradnjo stavb evidentirana v registru nepremičnin v skladu s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin ali zemljišča, ki so stavbna zemljišča, zanje pa občina potrdi, da ustrezajo kriterijem za določitev zemljišč za gradnjo stavb. Pojem »zemljišče za gradnjo stavb« je uvedel [Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin - ZMVN](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4312) in sicer za zemljišča, na katerih je gradnja stavb dejansko možna.

Davčni zavezanec (136. člen ZUJF) je prodajalec zemljišča, ne glede na pravnoorganizacijski status. To pomeni, da so davčni zavezanci vsi prodajalci, tako fizične kot pravne osebe, torej tudi občine in država.

Davčna osnova (137. člen ZUJF) je razlika med vrednostjo zemljišča ob odsvojitvi, zmanjšano za stroške odsvojitve in vrednostjo zemljišča ob pridobitvi, povečano za stroške pridobitve. Kot stroški pridobitve oziroma stroški odsvojitve se štejejo stroški, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino, priznajo kot stroški odsvojitve oziroma stroški pridobitve kapitala. Za določitev stroškov se smiselno uporablja določbe, ki urejajo priznavanje stroškov za ugotavljanje vrednost kapitala ob ugotavljanju dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin. Po analogiji se tudi za vrednosti ob pridobitvi in vrednosti ob odsvojitvi smiselno izhaja iz določb, ki urejajo vrednost ob pridobitvi in odsvojitvi za namene odmere dohodnine od dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin. Kot vrednost ob pridobitvi se tako načeloma upošteva pogodbena vrednost, lahko pa tudi vrednost, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi listinami, kot vrednost ob odsvojitvi pa se upošteva pogodbena vrednost.

Glede na to, da so zavezanci za davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč tudi osebe, ki so identificirane za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), je potrebno pri določitvi vrednosti zemljišč ob pridobitvi in odsvojitvi upoštevati, ali je bil v pogodbeno vrednost vključen DDV. V primeru, da gre za zavezanca, ki je imel ob pridobitvi zemljišča pravico do odbitka tako zaračunanega DDV oziroma je ob prodaji obračunal na vrednost zemljišča tudi DDV, se DDV ne šteje kot del vrednosti ob pridobitvi oziroma ob odsvojitvi.

Praviloma so zemljišča za gradnjo stavb opredeljena za cele parcele. Lahko pa so to tudi deli parcel z lastnostmi zemljišč za gradnjo stavb. V takem primeru se kapitalski dobiček ugotavlja le za del parcele, ki je zemljišče za gradnjo stavb. Za take primere je potrebno poznati podatek o deležu parcele, ki je zemljišče za gradnjo stavb. Kot vrednost ob pridobitvi se v takih primerih upošteva sorazmerni del vrednosti, ki pripada deležu parcele, ki je v času odsvojitve zemljišče za gradnjo stavb. Kot vrednost ob odsvojitvi pa se upošteva pogodbena vrednost za del parcele, ki je zemljišče za gradnjo stavb, če je ta s pogodbo posebej določena. V nasprotnem primeru pa se kot pogodbena vrednost zemljišča za gradnjo stavb v času odsvojitve upošteva sorazmerni del pogodbene vrednosti parcele, ki pripada deležu parcele, ki je zemljišče za gradnjo stavb.

Davčne stopnje, določa jih 138. člen ZUJF, so določene glede na čas, ki je potekel od spremembe namembnosti zemljišča v zemljišče za gradnjo do prodaje. Čas pridobitve nepremičnine tako ne vpliva na višino davčne obveznosti.

Davčne stopnje znašajo:

* 25%, če je od spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb do prodaje minilo manj kot 1 leto,
* 15%, če je od spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb do prodaje minilo 1 do manj kot 3 leta, in
* 5%, če je od spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb do prodaje minilo od 3 do vključno 10 let.

Če je od spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb minilo več kot 10 let, se davek ne odmeri.

Na podlagi 139. člena ZUJF davčni organ odmeri davek v rokih in na način, kot je določen za odmero dohodnine od dobička iz kapitala v primeru odsvojitve nepremičnine. ZUJF torej napotuje na uporabo določb 8. podpoglavja I. poglavja petega dela (Plačevanje dohodnine od dohodkov iz kapitala) zakona, ki ureja davčni postopek.

Davčni organ davek odmeri z odločbo na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Glede napovedi ZUJF določa, da se ta predloži na obrazcu za napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala. Za namene odmere davka na dobiček zaradi spremembe namembnosti se bo, ne glede na to, ali je zavezanec pravna ali fizična oseba, smiselno uporabljala [napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=dohodnina_od_dobicka_iz_kapitala_od_odsvojitve_nepremicnin_kdnep_preb), ki je objavljena v [Pravilniku o obrazcih za napovedi za odmero akontacije dohodnine in o obrazcih za napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz kapitala](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV13602).

Napoved mora zavezanec predložiti v 15 dneh po nastanku davčne obveznosti pri davčnem uradu, kjer nepremičnina leži. Davčna obveznost nastane z dnem sklenitve pogodbe o prodaji zemljišča za gradnjo stavb.

Zavezanost za davek nastane v primeru, da je predmet prodaje zemljišče za gradnjo stavb. To je načeloma zemljišče, ki je po namenski rabi stavbno zemljišče in je na njem gradnja stavb dejansko možna. Za potrditev, da je predmet prodaje zemljišče za gradnjo stavb, je zavezancu za davek lahko v pomoč vpogled v register nepremičnin, kjer se zemljišča za gradnjo stavb izkazujejo z enim od opisov, kot so za zemljišča za gradnjo stavb določena v Šifrantih registra nepremičnin in katastra stavb, objavljenih na [spletnih straneh Geodetske uprave RS](http://www.gu.gov.si/si/zakonodaja_in_dokumenti/materialni_predpisi/zen0/).

Če je zemljišču, ki je predmet prodaje, v registru nepremičnin pripisana ena od zgoraj navedenih oznak, ali je takemu zemljišču v registru nepremičnin pripisana namenska raba »stavbno zemljišče« ali namenska raba »drugo zemljišče«, pa tudi v primeru, da mu namenska raba še ni določena ali je določena napačno in zavezanec ve, da je predmet prodaje stavbno zemljišče, mora zavezanec pri pristojnem občinskem organu preveriti status zemljišča in v primeru, da gre za zemljišče za gradnjo stavb, o tem od občine pridobiti dokazilo.

Občina mora zavezancu za zemljišča, ki so zemljišča za gradnjo stavb (so kot zemljišča za gradnjo stavb evidentirana v registru nepremičnin ali jih je na podlagi občinskih prostorskih izvedbenih načrtov, občinskih lokacijskih načrtov ali občinskih prostorskih načrtov mogoče določiti kot zemljišča za gradnjo stavb) izdati dokazilo, v katerem potrdi, da je zemljišče, ki je predmet prodaje, zemljišče za gradnjo stavb z navedbo potrebnih podatkov za evidentiranje rabe zemljišča za gradnjo stavb v registru nepremičnin (šifra in opis iz zgornje preglednice) ter navesti še nekatere druge podatke, potrebne za odmero davka, predvsem datum spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb, ter podatek o tem, kolikšen delež parcele je mogoče šteti za zemljišče za gradnjo stavb.

Občine so bile z novo obveznostjo seznanjene z dopisom Davčne uprave Republike Slovenije štev. 0611-643/2012 (01-810-03) z dne 1. 6. 2012 in z dopisom Ministrstva za finance štev. 007-526/2012/3 z dne 3. 7. 2012. Pojasnjeno jim je bilo, da morajo na dokazilu navesti naslednje podatke:

- identifikator parcele (oznaka katastrske občine in parcelna številka),

- izjavo, da gre za zemljišče za gradnjo stavb, kar storijo v primeru, če je na dan prodaje:

a) zemljišče v REN evidentirano kot zemljišče za gradnjo stavb ali

b) zemljišče na podlagi podatkov občinskih evidenc ustreza merilom za zemljišče za gradnjo stavb (pri tem se do priprave novega podzakonskega akta na podlagi Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin upoštevajo navodila za pripravo podatkov o zemljiščih za vrednotenje nepremičnin, ki jih je občinam na podlagi predpisov o množičnem vrednotenju nepremičnin poslala Geodetska uprava Republike Slovenije dne 29. 1. 2010),

- podatek o vrsti zemljišča za gradnjo stavb (šifra in opis iz zgornje preglednice),

- delež parcele z rabo »zemljišča za gradnjo stavb« (če je ta raba pripisana manj kot 100 % površine parcele, občina poda podatek ali oceno o deležu parcele, ki se šteje kot zemljišče za gradnjo stavb),

- datum (dan, mesec in leto) spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb (v primeru, da je do spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb prišlo pred več kot desetimi leti od datuma odsvojitve, je dovolj, da navedejo le, da je od spremembe namembnosti minilo več kot polnih deset let),

- namensko rabo zemljišča pred spremembo namembnosti (v primeru, da je bilo na parceli več različnih namenskih rab, lahko poročajo le o prevladujoči namenski rabi, to je rabi, ki je bila pripisana največjemu deležu parcele).

K vložitvi napovedi za odmero davka na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč so zavezani tisti zavezanci, ki so prodali zemljišče za gradnjo stavb in je v času njihovega lastništva prišlo do spremembe namembnosti zemljišča v zemljišče za gradnjo stavb s pogojem, da je od spremembe namembnosti do prodaje zemljišča minilo manj kot 10 let.

V primeru, ko niso izpolnjeni pogoji zakona (predvsem ko je od spremembe namembnosti v zemljišče za gradnjo stavb minilo več kot 10 let), davčni organ izda sklep o ustavitvi postopka.

V primeru, ko so izpolnjeni pogoji zakona, davčni organ odmeri davek po davčni stopnji glede na obdobje, ki je minilo od spremembe namembnosti in izda odločbo po uradni dolžnosti v roku 30 dni od dneva vložitve napovedi.

Čeprav ZUJF v posameznih določbah davka na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišča napotuje na smiselno uporabo določb zakona o dohodnini, kjer so določbe o obdavčitvi dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin, gre pri novem davku za samostojno davčno obveznost, na obstoj katere ne vplivajo morebitne oprostitve in olajšave, določene po zakonu, ki ureja dohodnino (veljaven ZDoh-2).

V primeru, da zavezanec (fizična oseba) prodaja zemljišče za gradnjo stavb, ki ga je pridobil po letu 2002, zapade tudi v obdavčitev dobička iz kapitala v primeru odsvojitve nepremičnine z dohodnino. Ker gre za dva različna davka, mora zavezanec vložiti dve napovedi, za vsako vrsto davka posebej. V obeh primerih lahko zavezanec uveljavlja iste stroške.

Glede vprašanj postopka in pristojnosti davčnega organa, ki niso določene v poglavju ZUJF, ki ureja davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti (140. člen ZUJF), se uporabljajo določbe Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 in [Zakona o finančni upravi - ZFU](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO6792).

V tem členu so določene tudi naslednje globe za prekrške:

1. Z globo od 2.000 do 75.000 EUR se kaznuje za prekršek pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če ne predloži napovedi za odmero davka v skladu z drugim odstavkom 139. člena tega zakona.

2. Z globo od 400 do 4.100 EUR se za prekršek iz prejšnjega odstavka kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost.

3. Z globo od 200 do 1.200 EUR se kaznuje za prekršek posameznik, če ne predloži napovedi za odmero davka v skladu z drugim odstavkom 139. člena tega zakona.