UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

RAČUNOVODSTVO ZASEBNIH KMETIJSKIH GOSPODARSTEV V SLOVENIJI

Ljubljana, september 2011 IRENA AHAČIČ PIPAN

IZJAVA

Študentka Irena Ahačič Pipan izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Slavko Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 14.9.2011 Podpis:_____

KAZALO

UVOD 1
1 ZNAČILNOSTI KMETIJSKE IN GOZDARSKE PROIZVODNJE 4
1.1 Specifična narava kmetijske proizvodnje in trga 5
1.2 Značilnosti gozdarske proizvodnje in trga 6
1.3 Prvine kmetijskega in gozdarskega pridelovanja 8
2 ZNAČILNOSTI KMETIJSKE IN GOZDARSKE PROIZVODNJE V SLOVENIJI . 9
2.1 Vrste kmetijskih gospodarstev 11
2.1.1 Kmetijska podjetja in zadruge 11
2.1.2 Zasebna kmetijska gospodarstva 12
3 ORGANIZACIJA ZASEBNE KMETIJSKE IN GOZDARSKE PROIZVODNJE V SLOVENIJI 12
3.1 Značilnost zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji 12
3.2 Dejavnost zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji 15
3.3 Primerjava zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji in EU 18
4 VRSTE PRIHODKOV ZASEBNIH KMETIJSKIH GOSPODARSTEV V SLOVENIJI 21
4.1 Prihodki iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti 21
4.1.1 Prihodki iz ukrepov kmetijske politike 23
4.2 Prihodki dopolnilnih dejavnosti na kmetiji 24
5 RAČUNOVODSKE EVIDENCE ZASEBNIH KMETIJSKIH GOSPODARSTEV . 26
5.1 Razlogi za računovodske evidence zasebnih kmetijskih gospodarstev 26
5.2 Obveznosti glede računovodskih evidenc v Sloveniji 27
5.2.1 Opredelitev zavezanca, ki opravlja kmetijsko in gozdarsko dejavnost 27
5.2.2 Določanje dohodka po dejanskih odhodkih 28
5.2.3 Določanje dohodka po normiranih odhodkih 31
5.2.4 Davek na dodano vrednost in pavšalno nadomestilo 32
5.2.5 Spremembe, ki jih prinaša ZDoh-2H (2010) 38
5.3 Računovodske evidence kmetijskih gospodarstev v EU 40
5.4 FADN – mreža za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev 44
5.5 Strokovna pravila računovodenja v kmetijski dejavnosti 48
5.5.1 Mednarodni računovodski standard 41 – Kmetijstvo 49
5.5.2 Predlog računovodskih rešitev za kmetijstvo 51
6 DAVČNI VIDIK RAČUNOVODSKIH EVIDENC 54
6.1 Izbira različnih možnosti obdavčitve osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti kmetijskih gospodarstev 54
6.1.1 Obdavčitev po katastrskem dohodku 54
6.1.2 Obdavčitev po dejanskih oziroma normiranih odhodkih 60
6.2 Izbira različnih možnosti obdavčitve dopolnilnih dejavnosti na kmetiji 64
6.2.1 Normirani odhodki 64

6.2.2 Dejanski odhodki 66
7 PRIMER: RAČUNOVODSKE EVIDENCE IN OBDAVČITEV KMETIJE ANŽON 69
7.1 Obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti 70
7.2 Računovodske evidence in obdavčitev dopolnilnih dejavnosti na kmetiji 72
7.2.1 Dopolnilna dejavnost, obdavčena po dejanskih odhodkih 72
7.2.2 Dopolnilna dejavnost, obdavčena po normiranih odhodkih 75
SKLEP 79
LITERATURA IN VIRI 82

KAZALO TABEL

Tabela 1: Velikostna struktura kmetijskih gospodarstev v Evropi leta 2004 19
Tabela 2: Povprečni znesek subvencij na ha kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2010 57
Tabela 3: Primerjava obdavčitve osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti kmetijskih gospodarstev po dejanskih in normiranih odhodkih 63
Tabela 4: Izračun davčne osnove po dejansko prejetih subvencijah za leto 2010 70
Tabela 5: Izračun davčne osnove po povprečnem znesku subvencij na hektar zemljišč za leto 2010 71
Tabela 6: Knjiga prihodkov in odhodkov z evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev za dejavnost razreza lesa 72
Tabela 7: Register opredmetenih osnovnih sredstev za dejavnost razreza lesa 73
Tabela 8: Izračun amortizacije za leto 2010 za dejavnost razreza lesa 73
Tabela 9: Evidenca knjigovodskih listin pretokov med dopolnilno dejavnostjo in gospodinjstvom za dejavnost razreza lesa 74
Tabela 10: Popis hlodovine in tehničnega lesa na dan 31. 12. 2010 75
Tabela 11: Evidenca izdanih knjigovodskih listin za dejavnost peke kruha in potic 76
Tabela 12: Evidenca osnovnih sredstev za dejavnost peke kruha in potic 77
Tabela 13: Izračun amortizacije za leto 2010 – dejavnost peke kruha in potic 77
Tabela 14: Kalkulacija stroškov za pripravo 1 kg kruha oziroma 1 kg potice 78

KAZALO SLIK

Slika 1: Delež zasebnih kmetijskih gospodarstev po popisu iz leta 2000 glede na velikost kmetijskih zemljišč v uporabi in gozda 13
Slika 2: Delež družinskih kmetij po številu kosov kmetijske zemlje v uporabi leta 2000 .. 14
Slika 3: Posek lesa na kmetijskih gospodarstvih, Slovenija, 2010 – začasni podatki 17

UVOD

Problematika magistrskega dela. Zasebna kmetijska gospodarstva v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS ali Slovenija) niso zavezana k vodenju poslovnih knjig, iz katerih bi lahko natančno ugotovili, v kakšnem obsegu in s katerimi poslovnimi sredstvi (zemljišča, zgradbe, stroji in oprema, kapital in delovna sila) posamezne kmetije ustvarjajo dohodek ter kakšen ta dohodek je. V preteklosti je bila ocena možnega dohodka na podlagi strokovne ocene kakovosti zemljišča podobna realnim dohodkom, danes pa ni več tako močne povezave med kmetovanjem in kmetijskimi zemljišči, zato je katastrski sistem kot način ocenjevanja dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti dandanes povsem neprimeren. Zaradi uporabe različnih tehnologij se pridelajo na enako kakovostnih zemljiščih različne količine pridelka z različnimi pridelovalnimi stroški. Tudi statistični izračuni kažejo, da je faktorski dohodek, ki se ugotavlja na realnih podatkih, kar do trikrat višji kot ocenjeni katastrski dohodek. Glede na navedeno, je rešitev v vodenju računovodskih evidenc, ki bodo omogočile ugotavljanje dejanskega dohodka kmetijskih gospodarstev (Udovč, 2010, str. 42).

Po Zakonu o dohodnini (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB7, v nadaljevanju ZDoh-2) je dohodek iz dejavnosti opredeljen kot dohodek, dosežen z opravljanjem vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti in poklicne ali druge neodvisne samostojne dejavnosti. Za dohodek osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti je davčna osnova običajno katastrski dohodek, vendar se pod predpisanimi pogoji davčna osnova od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti lahko ugotavlja tudi po dejanskih prihodkih in odhodkih ali dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih (ZDoh-2-UPB7).

Zavezancem, ki ugotavljajo davčno osnovo po pavšalni oceni dohodka (katastrskega dohodka), za potrebe ugotavljanja dohodka ni treba voditi poslovnih knjig in evidenc, razen v primeru, če je zavezanec za davek na dodano vrednost, potem mora ta voditi predpisane evidence, ki omogočajo pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost. Za zavezance, ki ugotavljajo dohodek po dejanskih prihodkih, je vodenje predpisanih evidenc odvisno od načina ugotavljanja davčne osnove. Vodenje poslovnih knjig in drugih evidenc za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, je predpisano v Zakonu o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009, 33/2011, v nadaljevanju ZGD-1), zavezanci pa morajo pri vodenju evidenc upoštevati Slovenski računovodski standard 39 (v nadaljevanju SRS 39) in iz njega izhajajoče določbe splošnih standardov ter Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Ur.l. RS, št. 138/2006, 52/2007, v nadaljevanju Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah) (Zupančič, 2011, str. 163).

Obravnavana problematika se zdi še posebej zanimiva in aktualna, saj je bil konec lanskega leta sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2H), ki je

prinesel dve pomembni spremembi na področju obdavčenja in vodenja evidenc fizičnih oseb, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost. Novela zakona o dohodnini je uvedla obdavčenje po dejanskem dohodku in s tem v letu 2013 obvezno vodenje knjigovodstva na kmetijskih gospodarstvih z več kot 7.500 evri skupnih letnih dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ter obdavčitev po dejansko prejetih subvencijah.

Mnenja o sprejeti noveli zakona so deljena. Predlagatelji so poudarili, da je bila dosedanja obdavčitev plačil iz ukrepov kmetijske politike po povprečnih zneskih subvencij nepravična in da so bili tisti, ki so prejeli malo sredstev iz tega naslova, obdavčeni nesorazmerno veliko, medtem ko so bili prejemniki višjih zneskov obdavčeni manj. Vodenje poslovnih knjig na kmetijskih gospodarstvih naj bi prineslo bolj objektivno ugotavljanje davčne osnove (Ministrstvo za finance RS, 2010). V sindikatu kmetov pa so mnenja, da so sprejete spremembe dohodninske zakonodaje bistveno povečale davčno obremenitev kmetijskih gospodarstev in uvedle nove administrativne obveznosti kmetij, hkrati pa poslabšale tudi njihov dohodkovni in socialni položaj, saj bodo večini zavezancem prinesle zvišanje davčne osnove iz subvencijskih dohodkov (Heric & Hrastar, 2010).

Glavni namen sodobnega računovodstva je zadovoljiti državo, druge zunanje uporabnike in notranje uporabnike računovodskih informacij. Država oziroma njene institucije spremljajo poslovanje vseh organizacij iz različnih razlogov, najpomembnejšimi je prav gotovo davčni vidik, saj so računovodske informacije v večini držav podlaga za obdavčitev. Drugi zunanji uporabniki, kot so upniki, kreditodajalci, kupci, dobavitelji in drugi, na podlagi temeljnih računovodskih poročil sprejemajo odločitve, ali sodelovati z določenim podjetjem ali ne. Računovodska poročila za notranje uporabnike, predvsem poslovodstva, običajno niso določena s predpisi, saj so posebna in prilagojena posamezni vrsti odločitev (Kavčič, Klobučar & Vidic, 2007, str. 8–9).

Glede na sprejeto zakonodajo bo vodenje računovodskih evidenc na zasebnih kmetijskih gospodarstvih predpisano predvsem za davčne namene, gledano širše, pa bodo računovodske informacije zagotovile tudi boljši vpogled v poslovanje kmetij, omogočile planiranje kmetijske in gozdarske proizvodnje ter prispevale k uspešnejšemu gospodarjenju na kmetijah. Vodenje računovodskih evidenc bo kmetom prav gotovo predstavljalo dodatno administrativno breme, ki bo zahtevalo svoj čas in znanje. Kljub dejstvu, da glede na dosedanjo zakonodajo kmetijska gospodarstva v Sloveniji že lahko ugotavljajo davčno osnovo z vodenjem poslovnih knjig, v letu 2013 bo glede na kriterije to postalo obvezno še za približno 3.100 kmetijskih gospodarstev (Šoštarič, 2010), pa v slovenski literaturi nisem zasledila objavljenih smernic in priporočil za vodenje računovodstva na kmetijskem gospodarstvu. Zato je treba predvsem zaradi administrativnega poenostavljanja določiti posebne rešitve za kmetijsko dejavnost, ki naj bi jih opredelil poseben računovodski standard, s čimer bi olajšali zahtevnost vodenja knjig za to skupino zavezancev.

Namen in cilji magistrskega dela. Namen magistrskega dela je natančno opredeliti računovodske evidence zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji, njihov pomen in

davčni vidik s poudarkom na spremembah ZDoh-2 in s tem približati obravnavano tematiko fizičnim osebam, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost. Izhajajoč iz dejstva, da je v pripravi poseben računovodski standard za kmetijska gospodarstva, ki bodo ugotavljala davčno osnovo z vodenjem poslovnih knjig, v magistrskem delu podajam tudi nekaj svojih predlogov računovodskih rešitev za kmetijstvo z namenom, da institucijam pristojnim za ureditev strokovnih pravil in zakonodaje približam dejansko stanje ter prispevam k ustreznim rešitvam na področju vodenja računovodskih evidenc in obdavčitve zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji.

Osrednji cilj magistrskega dela je predvsem predstaviti vpliv sprememb in dopolnitev zakona o dohodnini na obdavčitev zasebnih kmetijskih gospodarstev ter na praktičnem primeru prikazati različni možnosti obdavčitve in vodenja računovodskih evidenc za dopolnilno dejavnost na kmetiji. Prav tako na podlagi domače in tuje literature predstavljam značilnosti kmetijske in gozdarske proizvodnje s poudarkom na zasebnih kmetijskih gospodarstvih v Sloveniji. Izhajajoč iz teh dejstev, ocenjujem pomen računovodskih evidenc in analiziram uporabnost sedaj veljavnih Slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS) za vodenje računovodstva na kmetijah.

V magistrskem delu izhajam iz hipoteze, da lahko zasebno kmetijsko gospodarstvo z izbiro določenega načina obdavčitve in posledično vodenjem računovodstva vpliva na višino davčne obveznosti. Ugotavljam tudi vpliv dopolnitve ZDoh-2 na obdavčitev in računovodske evidence manjših kmetijskih gospodarstev v Sloveniji. Obe hipotezi preverjam na konkretnih izračunih obravnavanega kmetijskega gospodarstva.

Metode dela. V magistrskem delu uporabljam deduktivni raziskovalni pristop, saj sem najprej proučila domačo in tujo strokovno literaturo o obravnavani temi in iz nje izluščila relevantne rešitve. Glede na obravnavano temo se pri zasnovi teoretičnih spoznanj opiram na trenutno veljavno slovensko zakonodajo in druge predpise ter strokovne članke.

V teoretičnem delu z metodo deskripcije opisujem značilnosti kmetijske in gozdarske proizvodnje in zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji ter vrste njihovih prihodkov. Za prikaz stanja kmetijske in gozdarske proizvodnje v Sloveniji in Evropski uniji (v nadaljevanju EU) uporabljam že zbrane sekundarne vire informacij. Z metodo kompilacije povzemam najpomembnejše določbe zakonskih predpisov in računovodskih pravil, ki urejajo ali kako drugače posegajo na področje vodenja računovodstva in obdavčitve zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji.

Primarne podatke o obravnavanem kmetijskem gospodarstvu sem zbrala z delno strukturiranim intervjujem in vpogledom v knjigovodske evidence obravnavane kmetije. Na konkretnih izračunih preverjam vpliv sprememb zakona o dohodnini na davčno obveznost iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Prav tako v obravnavanem primeru s komparativno metodo primerjam dve različni možnosti računovodskih evidenc in obdavčitve dopolnilnih dejavnosti na kmetiji.

Pri pripravi magistrskega dela mi je bilo v pomoč teoretično znanje, pridobljeno med podiplomskim študijem na Ekonomski fakulteti v Ljubljani, večletne delovne izkušnje v računovodstvu, prav tako pa tudi izkušnje in znanje iz življenja in dela na kmetiji.

Zasnova dela s strukturo poglavij. Magistrsko delo je razdeljeno na sedem poglavij. Uvodu, v katerem opredelim problematiko, namen in cilje ter uporabljene metode dela, sledi prvo poglavje o značilnostih kmetijske in gozdarske proizvodnje. Opisana je specifična narava kmetijske in gozdarske proizvodnje in trga. V drugem poglavju so predstavljene značilnosti kmetijske in gozdarske proizvodnje ter vrste kmetijskih gospodarstev v Sloveniji. Nato sledi tretje poglavje, v katerem so bolj podrobno opredeljena zasebna kmetijska gospodarstva v Sloveniji, njihove značilnosti in proizvodne usmerjenosti v primerjavi s kmetijskimi gospodarstvi v EU. Četrto poglavje o vrstah prihodkov zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji podrobno opredeljuje osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost ter dopolnilne dejavnosti na kmetiji. Osrednji del magistrskega dela je peto poglavje o računovodskih evidencah zasebnih kmetijskih gospodarstev. V tem delu opredelim razloge in obveznosti glede računovodskih evidenc zasebnih kmetijskih gospodarstev v primeru določanja dohodka po dejanskih odhodkih, normiranih odhodkih ali zaradi vključitve kmetijskega gospodarstva v sistem davka na dodano vrednost. Teoretični del magistrskega dela se zaključi s šestim poglavjem o davčnem vidiku računovodskih evidenc, ki obravnava različne možnosti obdavčitve tako osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti kot tudi dopolnilnih dejavnosti na kmetiji. V zadnjem sedmem poglavju so teoretične teze dopolnjene s predstavitvijo primera iz prakse.

1 ZNAČILNOSTI KMETIJSKE IN GOZDARSKE PROIZVODNJE

Kmetijska in gozdarska proizvodnja se od ostalih vrst proizvodnje razlikujeta predvsem v dejstvu, da predstavlja zemlja osnovni dejavnik proizvodnje. Tako kot ostali dejavniki proizvodnje ima tudi zemlja ekonomsko vrednost, ki jo prepoznamo pod pojmom ekonomska renta zemlje. Barlowe (1986, str. 12) opredeljuje zmogljivost izkoriščanja zemlje kot zmožnost, da enota zemljišča zagotovi presežek donosa nad stroški. Zmogljivost zemljišča merimo kot neto donos na enoto zemljišča, določena je z dostopnostjo in kakovostjo posameznega zemljišča. Koncept je močno povezan z definicijo zemljiške rente in predstavlja merilo proizvodnega potenciala zemljišča zaradi uporabe v danem trenutku, z dano tehnologijo in v danih pridelovalnih razmerah. Glede na razlog, zakaj nastanejo, ločimo več vrst zemljiških rent (Kavčič, 1984, str. 23–28):

- **Diferencialna renta I** je rezultat večje rodovitnosti zemljišča, ki omogoča pridobivati več pridelkov v kmetijstvu in več lesa v gozdarstvu, ter ugodnejše lege glede na trg.
- **Diferencialna renta II** v nasprotju z diferencialno rento I ne nastane zaradi naravnih danosti, ampak je rezultat dodatnih vlaganj v isto zemljišče in je tako povezana z intenzivnostjo proizvodnje.

- **Absolutna renta** nastane zaradi zasebne lastnine nad zemljo in jo imajo vsa zemljišča. Absolutna renta, ki jo dobiva lastnik tudi za najslabše zemljišče, je pogojena z dejstvom omejenosti zemlje kot proizvodnega dejavnika.
- **Monopolna renta** izhaja iz monopolne cene, po kateri so kupci pripravljeni kupiti izredno kakovostne in redke proizvode. Monopolno rento torej lahko dobijo tisti lastniki, ki imajo monopol nad kakim izjemnim zemljiščem v kmetijstvu ali gozdom z lesom redke kakovosti in podobno.

1.1 Specifična narava kmetijske proizvodnje in trga

Kmetijska dejavnost se od ostalih gospodarskih dejavnosti razlikuje po vsaj dveh pomembnih značilnostih. Prva je cikličnost proizvodnje, ki jo povzročajo fizični in biološki dejavniki, druga pa nestabilnost cen, ki je posledica razmer na trgu kmetijskih proizvodov (Cramer, Jensen & Southgate, 2001, str. 2).

Svojevrstno naravo kmetijske proizvodnje pogojujejo (Turk, 1998, str. 17–21):

- **Vremenski vplivi** – količino kmetijskih pridelkov je nemogoče točno napovedati zaradi izrazite odvisnosti celotne rastlinske proizvodnje od vremena, ki povzroča nihanja v ceni pridelkov v dobrih in slabih letinah.
- **Kvazi stalna sredstva proizvodnje** – nizki oportunitetni stroški sredstev kmetijske proizvodnje izhajajo iz strogo namenskih investicij, ki so težko prenosljive.
- **Dinamika kmetijske proizvodnje** – v primerjavi z drugimi gospodarskimi panogami v kmetijstvu proizvodni cikel poteka bistveno počasneje, zato se proizvajalci na cenovne spremembe odzivajo postopoma.
- **Neenaka rast ponudbe in povpraševanja po hrani** – v zadnjih nekaj desetletjih se je v razvitem svetu poglobil razkorak med ponudbo in povpraševanjem po hrani, saj ponudba, predvsem zaradi tehnološkega napredka, stalno narašča, medtem ko povpraševanje ne sledi stopnji rasti ponudbe.
- **Vloga in pomen specifičnih dejavnikov** – neugodna velikostna struktura obratov in razdrobljenost pridelovanja v kmetijski proizvodnji odločilno vplivata na dosežene ekonomske rezultate gospodarjenja.
- **Nemobilnost proizvodnih virov** – temeljni ekonomski problem kmetijske proizvodnje predstavljajo nemobilni poglavitni proizvodni viri v kmetijstvu, ki so zemlja, delo in kapital.

Kmetijski trg lahko uvrstimo med sorazmerno konkurenčne, saj so ponudniki številni, vendar posamično ne proizvedejo dovolj, da bi lahko vplivali na ceno. Poleg tega med izdelki ni bistvenih kakovostnih razlik, saj morajo le-ti ustrezati določenim minimalnim standardom in razredom, ki so uveljavljeni na trgu. Ti pogoji so vzrok, da ponudba in povpraševanje na trgu kmetijskih proizvodov vplivata na ceno (Cramer et al., 2001, str. 3).

Za kmetijstvo je značilen visok delež stalnih stroškov, ki pogosto zavira zmanjševanje proizvodnje, čeprav cene na trgu padajo. Prav tako se zaradi narave kmetijskih proizvodov, katerih proizvodnja lahko traja tudi več let, ponudba ne more hitro odzivati na povpraševanje na trgu (Cramer et al., 2001, str. 2). Vadnalova (2003, str. 87) je ponudbo kmetijskih pridelkov opredelila kot togo, saj se pridelovalci lahko prilagodijo razmeram na trgu šele ob snovanju novega reprodukcijskega ciklusa, ki vključuje rast in razvoj gojenih rastlin in domačih živali.

Razvoj kmetijskih trgov prinaša dolgoročno zniževanje realnih cen kmetijskih pridelkov, ki je posledica delovanja številnih dejavnikov tako na strani ponudbe kot tudi na strani povpraševanja. Na strani ponudbe vplivajo predvsem nizki oportunitetni stroški prvin pridelovanja, saj so možnosti za njihovo uporabo zunaj kmetijstva majhne. Biotehniški napredek pa ima nasproten učinek, saj omogoča učinkovito rabo prvin in pridelovanje z nižjimi stroški. Na strani povpraševanja k nižanju cen prispevajo fiziološke in ekonomske omejitve pri porabi hrane in dostopu do nje. V razvitih državah je presežek kmetijskih proizvodov, saj je ta del prebivalstva s hrano zasičen, delež izdatkov za hrano v družinskih proračunih pa je majhen, medtem ko je v revnih državah lakota, vendar nimajo ekonomske moči za povečanje povpraševanja (Vadnal, 2003, str. 86).

Zaradi opisanih značilnosti nikjer na svetu ne obstaja kmetijski trg, kjer bi vse prepustili izključno dogajanju med ponudbo in povpraševanjem. Nestabilnost cen kmetijskih proizvodov vodi države v posredovanje na kmetijske trge, saj skušajo z različnimi intervencijami v kmetijstvu doseči stabilizacijo trga. Ukrepi tržnocenovne politike so po posameznih državah različni in so namenjeni bodisi ustalitvi cen kmetijskih pridelkov bodisi njihovemu zvišanju. Posegi segajo od različnih cenovnih podpor, določanja želene ravni cen, zagotavljanja cenovnih paritet do dajanja najrazličnejših oblik neposrednih plačil domačim kmetijskim pridelovalcem (Turk, 1998, str. 98).

1.2 Značilnosti gozdarske proizvodnje in trga

Gozdarsko proizvodnjo sestavljata dve dejavnosti, in sicer biološka in dejavnost pridobivanja gozdnih proizvodov. **Biološka dejavnost** vključuje vse dejavnosti, ki so povezane z gojenjem gozdov, ter zajema tako proizvodnjo lesa na panju kot tudi zagotavljanje splošnih koristi funkcije gozda. **Pridobivanje gozdnih proizvodov** zajema izkoriščanje gozda in pridobivanje gozdnih sortimentov. Medsebojni vplivi obeh dejavnosti so zelo močni in medsebojno povezni, zato je obe proizvodnji težko ločiti. Posek dreves tako lahko na eni strani pomeni pridobivanje gozdnih sortimentov, po drugi strani pa je gozdnogojitveni ukrep, ki izboljšuje kakovost gozda (Šinko, 1994, str. 12–13).

Gozdarska proizvodnja in gozdarstvo imata določene biološko-tehnične značilnosti, zaradi katerih se bistveno razlikujeta od drugih gospodarskih dejavnosti (Winkler, 2003, str. 20–21):

- Gozdovi zajemajo velike površine z različnimi ekološkimi in gospodarskimi razmerami, ki zahtevajo posebno gospodarsko razdelitev, da bi jih bilo mogoče strokovno obvladovati.
- Naravne razmere, kot so nadmorska višina, plodnost tal itd., v veliki meri vplivajo na gospodarjenje z gozdovi, zato obsega gozdne proizvodnje ne moremo poljubno povečevati.
- Proizvodni ciklus posameznega drevesa je izredno dolg, zato so spremembe sistema ali načina gospodarjenja z gozdovi možne le v daljših časovnih obdobjih.
- Zaključek proizvodnje lesa na panju ali sečno zrelost se določa subjektivno glede na cilj gospodarjenja. Čas sečnje, pa tudi njen obseg, je zato v gozdarstvu mogoče prilagajati glede na gospodarske oziroma tržne priložnosti. Ta možnost izbiranja časa sečnje je vsekakor ena od specifičnosti gozdarstva, ki mu daje nekatere prednosti pred drugimi panogami, pa tudi mnoge nevarnosti, zlasti kadar želimo špekulativno skrajšati čas sečnje oziroma sečno zrelost.
- Elastičnost proizvodnih faz gojenja in izkoriščanja gozdov je velika. Gozdno proizvodnjo lahko prilagajamo naravi in količini vlaganj. Sortimente lahko spreminjamo tudi kasneje, ko so že izdelani ali celo na skladišču.
- Zaradi neenakih naravnih razmer (različne drevesne vrste, različna odprtost gozdov, različno stanje gozdov in podobno) so v gozdarstvu pogoji gospodarjenja neenaki. Iz tega izhaja tudi problem objektivnega in stimulativnega nagrajevanja dela.
- Lastniki gozdov so pri gospodarjenju s svojimi gozdovi omejeni in imajo številne eksplicitne odgovornosti glede ravnanja v gozdu, kot so maksimalna višina sečnje, strokovna izbira drevja za posek, obvezna gojitvena in varstvena dela in podobno. Ta omejitev izhaja predvsem iz dejstva, da dajejo gozdovi družbi poleg neposrednih ekonomskih koristi tudi posredne, tako imenovane splošne koristi. Zaradi pomena gozdov za življenje ljudi obstaja javni interes za ohranitev in razvoj gozdov.

Poleg že zgoraj naštetih značilnosti gozdarske proizvodnje se ta v nekaterih značilnostih tudi bistveno razlikuje od kmetijske. Šinko (1994, str. 10) navaja, da je gozdarska proizvodnja kljub temu, da lahko kmetijsko proizvodnjo uvrstimo med dolgoročno (na primer vzreja živine lahko traja več let), še bistveno dolgoročnejša, saj lahko traja proizvodni cikel posameznega drevesa več desetletij. V gozdarski so v primerjavi s kmetijsko proizvodnjo tudi manjše potrebe po negovalnih ukrepih, saj omogoča gospodarjenje v skromnejših naravnih razmerah. V gozdarski proizvodnji tudi ni sezonskega dela in izrazitih nihanj, stalni stroški pa so sorazmerno nizki. Kljub temu da gozdarstvo prinaša sorazmerno velik donos v primerjavi z vloženim delom, so proizvodne omejitve, ki določajo največji možen posek po količini in vrstah, pomembna omejitev, ki prav tako razlikuje kmetijsko in gozdarsko dejavnost.

V praksi je popolnoma konkurenčen trg gozdnih sortimentov zelo težko doseči, predvsem zato, ker zaradi pestrosti gozdnih proizvodov nastaja več delnih trgov, ki so časovno in prostorsko ločeni, zato ni mogoče zagotoviti popolne informiranosti prodajalcev in kupcev. Za ponudnike na trgu gozdnih proizvodov je značilno, da so številni in prostorsko razpršeni.

Običajno lahko zagotovijo le majhne količine proizvodov, njihova ponudba pa je časovno neredna. Ponudniki gozdnih sortimentov so običajno neizkušeni pri prodaji, v nasprotju s povpraševalci, ki so pri nakupnih odločitvah bolj strokovni. Morebitni kupci so običajno majhni subjekti v žagarski industriji ter velika podjetja v papirni in lesni industriji. Zaradi navedenih lastnosti ponudnikov in povpraševalcev ima trgovina z gozdnimi proizvodi, ki opravlja zbiralno in distribucijsko funkcijo, pomembno vlogo v posredovanju med njimi (Šinko, 1994, str. 57).

Za ponudbo gozdnih proizvodov je značilno, da je na splošno manjša od povpraševanja, cene gozdnih lesnih sortimentov pa imajo dolgoročno tendenco rasti. Narava gozdarske proizvodnje določa relativno omejeno in togo ponudbo, saj pri sečnji lesa dobimo hkrati raznovrstne gozdne proizvode. Ponudnik se sicer lahko glede na razmere na trgu deloma prilagaja tako količinsko kot tudi časovno in sortimentalno, vendar to zahteva intenzivno spremljanje trga. V gozdnem gospodarstvu pogosto prihaja tudi do nenačrtovanega zvišanja ponudbe zaradi delovanja višje sile (snegolom, vetrolom itd.). Povpraševanje po gozdarskih proizvodih načeloma narašča, zaradi rasti prebivalstva in s tem povečanja potreb. Na trgu lesa je povpraševanje po lesu odvisno tudi od konkurence nadomestnih proizvodov (Winkler, 2003, str. 40–41).

1.3 Prvine kmetijskega in gozdarskega pridelovanja

Prvine kmetijskega pridelovanja, ki jih lahko imenujemo tudi osnovni dejavniki proizvodnje, so (Vadnal, 2003, str. 31–36):

- **Naravni viri** – osnovno prvino pridelovanja v kmetijski proizvodnji pogosto imenujemo tudi zemlja, čeprav predstavlja kmetijsko zemljišče poleg podnebja, vode in vegetacije le enega izmed naravnih virov, ki se izrablja v kmetijstvu. Glavna značilnost kmetijske zemlje je njena izrazita nemobilnost, ki ima manjši pomen v primeru najema. V zadnjem času se pojavlja problem pomanjkanja razpoložljivosti tega proizvodnega vira, ki je posledica opuščanja pridelave in posledično zaraščanja ter širitev urbanih naselij, s čimer se krči obseg obdelovanih zemljišč.
- **Delo** – od razpoložljivosti delovnih moči, njihove stopnje zaposlenosti in storilnosti je odvisno, v kakšni meri bo mogoče izrabiti naravne vire v kmetijski proizvodnji. Ker je veliko kmetij premajhnih, da bi omogočale polno zaposlenost vseh družinskih članov, se ti odločajo za zaposlitvene možnosti v nekmetijskih dejavnostih. Migracija predvsem mlade delovne sile s podeželja v mesta pomeni za kmetijstvo velik odliv fizične sile in umskega potenciala.
- **Izdelane prvine pridelovanja** – moč in učinek dela človeka povečujejo izdelane prvine pridelovanja, ki jih delimo na **sredstva za delo** oziroma delovna sredstva, ki v procesu pridelovanja ne spreminjajo svoje oblike (zgradbe, stroji, nasadi, osnovna čreda), in **predmete dela**, ki se v okviru proizvodnje spreminjajo (rastline, živali za vzrejo).

Med dejavnike proizvodnje v gozdarstvu poleg že zgoraj omenjenih dela in proizvajalnih sredstev prištevamo tudi gozd. Gozd sestavljata tako zemljišče kot tudi lesna zaloga. Specifika zemljišča se kaže v tem, da je njegova funkcija določena in da ga v produkcijskem procesu ne more nadomestiti nobeno drugo sredstvo. Gozda ne moremo proizvajati, zato ga uvrščamo med naravna sredstva, saj na njegovo kakovost in stanje vplivajo naravni dejavniki, človek pa lahko s svojimi ukrepi le delno izboljšuje njegove lastnosti. Lesna zaloga je v trajnem proizvodnem gozdu stalno prisotna in omogoča stalno proizvodnjo lesnega prirastka, zato jo lahko v okviru proizvodnega procesa uvrščamo med delovna sredstva. Poleg tega ima tudi lastnosti predmetov dela, saj tisti del lesne zaloge, ki je zrel za sečnjo, s posekom v okviru letnega prirastka spreminjamo v proizvod (Winkler, 2003, str. 55–56).

Pogostejša delitev osnovnih dejavnikov proizvodnje poleg že omenjenih zemlje ali gozda in dela navaja še kapital. Njegova vloga je večnamenska, saj zagotavlja fizična sredstva kmetijske in gozdarske proizvodnje ter finančna sredstva, ki zagotavljajo nemoten proizvodni proces. Kapital vrednotimo kot obresti za upnike in dobiček za proizvajalca, ki nosi tudi tveganje proizvodnje (Turk, 1998, str. 21).

Osnovni dejavniki proizvodnje se običajno obravnavajo ločeno, saj predvsem v večjih podjetjih za njih skrbijo in jih zagotavljajo različne osebe. V manjšem kmetijskem gospodarstvu pa tako delovno kot tudi poslovno funkcijo opravljajo iste osebe. Gospodar kmetije in člani kmetijskega gospodinjstva so torej lastniki zemlje ali gozda in kapitala, zagotavljajo delo in odločajo, kaj bodo delali, ter prevzemajo tveganje za morebitno slabo poslovanje.

2 ZNAČILNOSTI KMETIJSKE IN GOZDARSKE PROIZVODNJE V SLOVENIJI

Tako kot v drugih državah se tudi v Sloveniji z razvojem družbe in hitrejšim razvojem nekmetijskih gospodarskih dejavnosti pomen kmetijstva in gozdarstva, izražen v bruto domačem proizvodu (v nadaljevanju BDP) in z deležem zaposlenih v tej dejavnosti, zmanjšuje (Knific & Bojnec, 2009, str. 32). Kmetijstvo in gozdarstvo v Sloveniji sta leta 2009 prispevala 2,4 odstotka k BDP, delež zaposlenosti je bil 8,6 odstotka. Razkorak med deležema kaže na relativno nizko produktivnost v primerjavi z drugimi dejavnostmi (ReSURSKŽ[1], 2011). Ob vse manjšem deležu, ki ga kmetijstvo in gozdarstvo predstavljata v slovenskem gospodarstvu, pa se povečujejo druge funkcije kmetijstva in gozdarstva, kot so ohranjanje poseljenosti podeželja, zagotavljanje kakovostne hrane ter ohranjanje kulturne dediščine in naravnih vrednot.

Naravne razmere za kmetijstvo so v Sloveniji razmeroma neugodne. Kmetijska zemljišča predstavljajo manj kot 30 odstotkov celotnega ozemlja, ta delež pa vztrajno pada zaradi

[1] ReSURSKŽ je kratica za Resolucijo o strateških usmeritvah razvoja slovenskega kmetijstva in živilstva.

zaraščanja, širjenja zazidalnih površin in nove prometne infrastrukture. Okoli 75 odstotkov kmetijskih zemljišč je na območjih z neugodnimi razmerami za kmetovanje, večinoma v gorskih in gričevnatih predelih, kar pomembno vpliva na konkurenčnost in prilagodljivost kmetijske proizvodnje. Struktura kmetijske pridelave se v zadnjem desetletju ni pomembneje spremenila. Rastlinska pridelava in živalska prireja še vedno predstavljata vsaka okoli polovico deleža kmetijstva v BDP. Spremembe razmer na kmetijskih trgih tudi v Sloveniji povzročajo velika nihanja v cenah, ki so bila v zadnjih letih posebej izrazita. Po dolgoročnem trendu realnega padanja cen kmetijskih proizvodov so v letih 2006–2008 cene kmetijskih proizvodov realno precej porasle, nato pa v letu 2009 zopet močno padle (ReSURSKŽ, 2011). Poskusna ocena vrednosti kmetijske proizvodnje (Vrišer, 2005, str. 15) nam kaže, da je v Sloveniji med posameznimi reliefnimi tipi velik razpon med vrednostjo kmetijske proizvodnje na hektar zemlje. Največje vrednosti kmetijske proizvodnje dosegajo kmetijsko specializirana ravninska in gričevnata območja, ki so tudi do dvajsetkrat večje od najnižjih vrednosti, ki so jih izkazovali v gorskih in kraških predelih Slovenije.

V primerjavi s kmetijstvom ima Slovenija na področju gozdarstva bistveno ugodnejše naravne razmere. Gozdovi pokrivajo skoraj 60 odstotkov celotnega ozemlja Slovenije, kar jo uvršča med najbolj gozdnate države v Evropi. Površina gozdov se je v zadnjem stoletju nenehno povečevala, predvsem zaradi zaraščanja kmetijskih zemljišč (Kovač, 2002, str. 40). Trend zaraščanja ni enak po vsej Sloveniji, saj se površina gozdov povečuje tam, kjer je gozdov z vidika krajinske pestrosti že zdaj veliko, na drugi strani pa se v predelih z intenzivnim kmetijstvom in primestnih predelih kljub prizadevanjem po ohranjanju gozdov srečujemo s krčenjem že tako pičlih gozdnih ostankov (Zveza gozdarskih društev Slovenije, 2008, str. 17). V slovenskih gozdovih v zadnjih petdesetih letih lesna zaloga in prirastek lesa naraščata. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano RS (v nadaljevanju MKGP) v Poročilu o stanju kmetijstva, gozdarstva in živilstva v letu 2009 (2010, str. 116) navaja, da se je skupni posek leta 2009 v primerjavi z letom 2008 zmanjšal za 1,6 odstotka in zaostaja za možnim posekom po gozdnogospodarskih načrtih, saj dosega le 66 odstotkov možnega poseka. Proizvodna sposobnost gozdarstva v Sloveniji, predvsem zasebnih gozdnih posesti, je premalo izkoriščena. Vzroki za to so v previsokih stroških gospodarjenja z gozdovi, ki so predvsem rezultat razdrobljenosti gozdne posesti, nepovezanosti lastnikov gozdov pri izvedbi del v gozdovih in pri prodaji lesa, slaba in neustrezna infrastruktura ter dolgotrajno realno padanje cen gozdnih lesnih sortimentov (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano RS, 2006, str. 9).

Lastništvo gozdov, ki izhaja iz gozdnogospodarskih načrtov za obdobje 2001–2010, kaže, da je v Sloveniji več kot 75 odstotkov gozdov v zasebni lasti, manj kot četrtina pa v lasti države. Zasebna kmetijska gospodarstva, ki jih je bilo leta 2003 še 68.644, imajo v lasti manj kot polovico zasebnih gozdov (385.361 ha). Zasebna nekmečka posest se v Sloveniji povečuje in po skupnem deležu površine zasebnih gozdov dosega 53 odstotkov (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano RS, 2006, str. 8).

2.1 Vrste kmetijskih gospodarstev

V Sloveniji poteka kmetijska in gozdarska proizvodnja v različnih organizacijskih oblikah oziroma na različnih kmetijskih gospodarstvih. Po Zakonu o kmetijstvu (Ur.l. RS, št. 45/2008, v nadaljevanju ZKme-1) je kmetijsko gospodarstvo opredeljeno kot organizacijsko in poslovno zaokrožena gospodarska enota, ki se ukvarja s kmetijsko oziroma gozdarsko dejavnostjo, ima enotno vodstvo, naslov oziroma sedež in ime oziroma firmo. Organizirano je lahko kot pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik, kmetija, ki ni pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik, in agrarna ali pašna skupnost.

Za namen slovenske statistike poznamo delitev kmetijskih gospodarstev na kmetijska podjetja in družinske kmetije. Med kmetijska podjetja uvrščamo podjetja, zadruge in družbe, ki so registrirana v registru podjetij in opravljajo kmetijsko ali gozdarsko dejavnost. Ostala kmetijska gospodarstva, ki niso kmetijska podjetja, uvrščamo med družinske kmetije (Knific & Bojnec, 2009, str. 29). Družinske kmetije morajo ustrezati merilom EU (t. i. evropsko primerljive kmetije – EPK). Med te sodijo kmetijska gospodarstva, ki imajo v uporabi najmanj 1 ha kmetijskih zemljišč. Med tistimi, ki imajo manj kot 1 ha kmetijskih zemljišč v uporabi, pa tudi tista, ki imajo: najmanj 10 a kmetijskih zemljišč in 90 a gozda, ali najmanj 30 a vinogradov in/ali sadovnjakov, ali dve ali več glav velike živine, ali 15 do 30 a vinogradov in 1 do 2 glavi velike živine, več kot 50 panjev čebel, in tudi tiste, ki pridelujejo vrtnine za prodajo (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 17).

2.1.1 Kmetijska podjetja in zadruge

Kmetijska podjetja so organizacije, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno kmetijsko ali gozdarsko dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Organizirana so lahko kot gospodarske družbe ali samostojni podjetniki posamezniki. Pri poslovanju morajo upoštevati določila, ki veljajo za vse druge gospodarske družbe in samostojne podjetnike posameznike. Zadruge so samostojno in prostovoljno združenje oseb, s ciljem uresničiti gospodarske, družbene in kulturne potrebe s pomočjo organizacije, ki je v skupni lasti in jo demokratično nadzorujejo. V kmetijske zadruge se kmetje združujejo z namenom boljšega proizvajanja in prodaje oziroma bolj učinkovite izrabe delovnih sredstev (Vadnal, 2003, str. 46–53).

V Sloveniji smo imeli leta 2000 po podatkih popisa kmetijskih gospodarstev 131 kmetijskih podjetij. Ta so imela skupaj 31.361 ha vseh zemljišč v uporabi, kar predstavlja le 3,3 odstotka vseh zemljišč v Sloveniji. V strukturi rabe z več kot 95 odstotki prevladujejo kmetijska zemljišča, ostalo je gozd in nerodovitno. V povprečju so kmetijska podjetja razpolagala z 288 ha kmetijskih zemljišč, več kot polovica vseh pa je imela v uporabi več kot 100 ha kmetijskih zemljišč. Leta 2000 je z gozdom gospodarilo 17 kmetijskih podjetij, njihova površina je bila v povprečju velika 78,3 ha (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 54–57, 108).

Po podatkih Zadružne zveze Slovenije je bilo konec leta 2008 skupaj 117 zadrug z dejavnostjo kmetijstva, lova, gozdarstva in ribištva, kar predstavlja 27 odstotkov vseh zadrug. V velikem številu so po svoji dejavnosti večnamenske ter se ukvarjajo z odkupom in prodajo predelanih in nepredelanih kmetijskih proizvodov, poleg tega pa še z nabavo kmetijskega reprodukcijskega materiala za člane. Nekatere kmetijske zadruge so ozko specializirane za prodajo proizvodov ene vrste, na primer: gozdarske, sadjarske, mlekarske (Zadružna zveza Slovenije, b.l.).

2.1.2 Zasebna kmetijska gospodarstva

Zasebna kmetijska gospodarstva niso organizirana kot pravne osebe ali samostojni podjetniki posamezniki in po definiciji ustrezajo pojmu družinske kmetije. V literaturi za to vrsto kmetijskega gospodarstva najdemo tudi izraze, kot so: kmetija, kmečko gospodarstvo ali družinska kmetija. Podrobneje o zasebnih kmetijskih gospodarstvih v Sloveniji pa v naslednjem poglavju.

3 ORGANIZACIJA ZASEBNE KMETIJSKE IN GOZDARSKE PROIZVODNJE V SLOVENIJI

3.1 Značilnost zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji

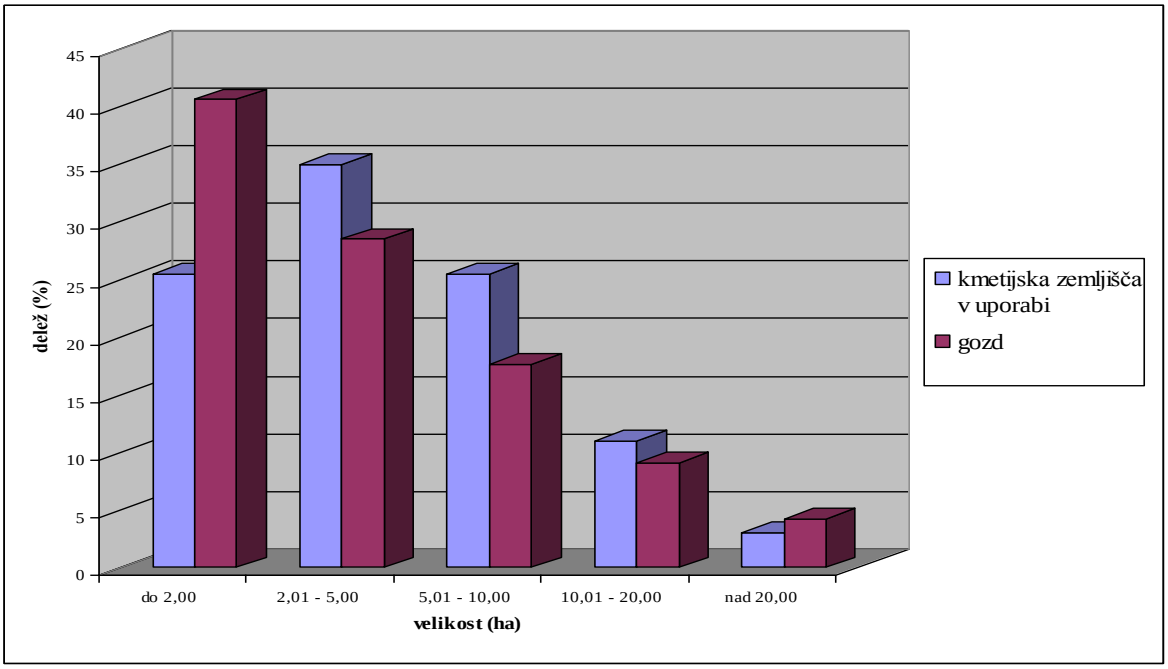
Zasebna kmetijska gospodarstva predstavljajo v Sloveniji prevladujočo obliko kmetijskih gospodarstev, saj so imela leta 2000 v uporabi skoraj 97 odstotkov vseh zemljišč. Družinski model kmetijstva narekujejo predvsem naravne in družbene razmere v Sloveniji. Kljub temu da podatki kažejo trend zmanjševanja števila družinskih kmetij, je pričakovati, da bo družinski model kmetovanja zaznamoval razvoj kmetijstva v Sloveniji tudi v prihodnje (Kovačič, 2001, str. 9).

Po začasnih podatkih popisa kmetijskih gospodarstev je bilo v Sloveniji leta 2010 skupaj 74.432 kmetijskih gospodarstev, kar pomeni, da se je njihovo število v primerjavi s popisom iz leta 2000 zmanjšalo za skoraj 14 odstotkov. V letu 2010 so kmetijska gospodarstva v Sloveniji gospodarila z 888.664 ha vseh zemljišč, od tega je bilo približno 56 odstotkov kmetijskih zemljišč in približno 42 odstotkov gozda ter 2 odstotka nerodovitnih zemljišč. Kmetijska gospodarstva so leta 2010 uporabljala skoraj 467.000 ha kmetijskih zemljišč, kar je v primerjavi s podatki popisa iz leta 2000 manj za okoli 19.000 ha oziroma slabe 4 odstotke. Ker se je število kmetijskih gospodarstev v obdobju 2000–2010 zmanjšalo bolj kot površina kmetijskih zemljišč v uporabi, se je povprečna velikost kmetijskih gospodarstev povečala od 5,6 ha v letu 2000 na 6,3 ha v letu 2010 oziroma za 12 odstotkov (Statistični urad Republike Slovenije, 2011).

V nadaljevanju navajam podatke o zasebnih kmetijskih gospodarstvih na podlagi popisa kmetijskih gospodarstev v Sloveniji iz leta 2000. Do sedaj objavljeni podatki popisa kmetijstva iz leta 2010 v Sloveniji so začasni in nepopolni, saj se nanašajo na vsa kmetijska gospodarstva in ne obravnavajo ločeno družinskih kmetij. V vmesnem obdobju so bili objavljeni določeni statistični podatki, ki pa temeljijo na vzorčnih popisih in zajemajo le delne podatke o kmetijskih gospodarstvih.

Leta 2000 je imelo povprečno slovensko zasebno kmetijsko gospodarstvo v uporabi 10,6 ha vseh zemljišč, od tega je bilo 5,1 ha gozda in 5,3 ha kmetijskih zemljišč, ostalo pa nerodovitno zemljišče. Za kmetijska in gozdna zemljišča v lasti zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji je značilno, da so majhna in razpršena. Kot je razvidno iz Slike 1, v velikostni strukturi družinskih kmetij zavzemajo največji delež kmetije, ki imajo v uporabi med 2 in 5 ha kmetijskih zemljišč in do 2 ha gozda. Manj kot 15 odstotkov vseh zasebnih kmetijskih gospodarstev je imelo več kot 10 ha kmetijskih zemljišč v uporabi ali več kot 10 ha gozda (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 54, 108).

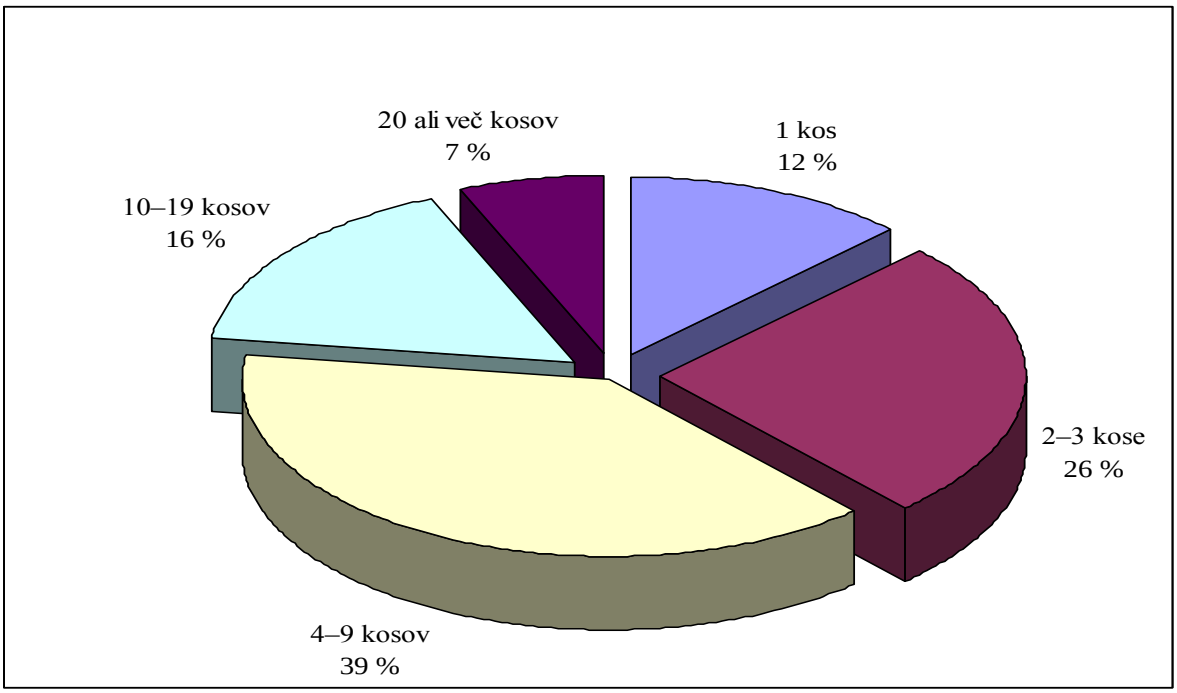
Slika 1: Delež zasebnih kmetijskih gospodarstev po popisu iz leta 2000 glede na velikost kmetijskih zemljišč v uporabi in gozda



Vir: Statistični urad Republike Slovenije, Popis kmetijskih gospodarstev, Slovenija 2000, str. 57, slika 7 in str. 108, slika 60.

Zemljiška in posestna razdrobljenost je poleg neugodne velikostne strukture ena največjih ovir pri nadaljnjem razvoju kmetijstva v Sloveniji, kar še posebej velja za zasebna kmetijska gospodarstva, ki so po podatkih popisa iz leta 2000 obdelovala več kot 600.000 kosov kmetijske zemlje ali povprečno 7,2 kosa na gospodarstvo. Kot prikazuje Slika 2, ima celotno posest v enem kosu le osmina družinskih kmetij, največji delež zemlje pa je v obdelavi zasebnih kmetijskih gospodarstev, ki imajo posest v 4 do 9 kosih. Skoraj četrtina vseh kmetij v Sloveniji pa ima več kot 10 kosov kmetijske zemlje v uporabi.

Slika 2: Delež družinskih kmetij po številu kosov kmetijske zemlje v uporabi leta 2000



Vir: Statistični urad Republike Slovenije, Popis kmetijskih gospodarstev, Slovenija 2000, str. 76, slika 29.

Glede na delež dohodka oziroma zaposlenost delimo kmetije na čiste, mešane, dopolnilne in ostarele. Na čistih kmetijah družina ustvarja dohodek samo iz kmetijstva oziroma zaposluje vse delovne moči na kmetijskem gospodarstvu. Mešane kmetije so tiste, ki kombinirajo dohodek iz kmetijske dejavnosti in iz zaposlitve zunaj kmetije oziroma je del delovnih moči zaposlen v kmetijski proizvodnji na kmetiji, del pa izven kmetije. Dopolnile kmetije s kmetovanjem pridobivajo le manjši del dohodka, saj so družinski člani običajno zaposleni zunaj kmetije. Poleg opisanih tipov kmetijskih gospodarstev poznamo tudi ostarele kmetije, za katere je značilno, da so vsi člani kmečkega gospodinjstva starejši od 65 let. To pomeni, da je taka kmetija brez aktivnih delovnih moči, čeprav so člani družine lahko še aktivni, njihov glavni vir dohodka pa je običajno pokojnina. V Sloveniji glede na rezultate popisa iz leta 2000 prevladujejo

predvsem dopolnilne in mešane kmetije, katerih delež je podoben in predstavlja vsak približno tretjino vseh kmetijskih gospodarstev. Čistih kmetij je bilo leta 2000 le 17 odstotkov, ostarelih pa približno desetina. Glede na rezultate prejšnjih popisov je opaziti, da se število čistih in mešanih kmetij zmanjšuje na račun povečanja dopolnilnih kmetij, število ostarelih kmetij ostaja praktično nespremenjeno (Udovč, Kovačič & Kramarič, 2005, str. 76–77).

Zasebna kmetijska gospodarstva imajo posebne sociološke značilnosti, ki močno vplivajo na njihove aktivnosti tako na proizvodnem kot na investicijskem področju. Obseg in kakovost ter fizična in strokovna sposobnost delovne sile na zasebnem kmetijskem gospodarstvu so odvisni od velikosti in sestave družine (Kovačič, 2001, str. 10). Poglavitna značilnost slovenskih zasebnih kmetijskih gospodarstev je neugodna starostna in izobrazbena struktura. Delež starejše generacije (65 let in več) na družinskih kmetijah se hitro povečuje: leta 1991 je bil 15,3 odstotka, leta 2000 pa že 18,7 odstotka, delež mlajše generacije do 25 let pa se vztrajno znižuje: od leta 1991 do leta 2000 se je znižal za več kot 5 odstotnih točk. Gospodarji kmetij kot nosilci odločanja predstavljajo pomemben vir delovne sile na zasebnem kmetijskem gospodarstvu, vendar podatki popisa iz leta 2000 kažejo, da je njihova starostna sestava izredno neugodna. Kar 56 odstotkov gospodarjev družinskih kmetij je bilo starejših od 55 let, gospodarjev, mlajših od 35 let, je bilo le 5 odstotkov. Popis kmetijskih gospodarstev iz leta 2000 je pokazal, da je bilo skoraj 59 odstotkov gospodarjev brez formalne izobrazbe ali so imeli dokončano le osnovno šolo. Poklicno ali srednješolsko izobrazbo je imelo 38 odstotkov gospodarjev, višjo, visoko ali univerzitetno pa manj kot 3 odstotki. Primerljivi deleži celotne populacije pokažejo, da je izobrazbena raven gospodarjev kmetij precej nižja od povprečja. Po podatkih ankete o delovni sili, izvedene v letu 2001, je bilo 21 odstotkov prebivalstva brez izobrazbe ali z osnovno šolo, 62 odstotkov pa je imelo poklicno ali srednješolsko izobrazbo (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 116).

3.2 Dejavnost zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji

Glede na proizvodno usmerjenost delimo kmetijska gospodarstva na specializirana in kombinirana. Specializirane kmetije so tiste, ki se ukvarjajo samo z eno kmetijsko panogo oziroma pridelkom, kot so poljedelske, vrtnarske, vinogradniške in sadjarske ter kmetije, usmerjene v prirejo mleka, mesa, itd. Kombinirana kmetijska gospodarstva se ukvarjajo z več kmetijskimi panogami hkrati (Vadnal, 2003, str. 54).

Kovačič (2001, str. 216) navaja, da sta struktura proizvodnje in proizvodna specializacija kmetijskih gospodarstev v Sloveniji pogojeni predvsem s kakovostjo kmetijskih zemljišč in velikostjo obratov. Struktura rabe kmetijskih zemljišč v uporabi družinskih kmetij po popisu iz leta 2000 nam kaže, da več kot 60 odstotkov kmetijskih zemljišč zavzemajo travniki in pašniki, njive pa le slabo tretjino, sledijo vinogradi in sadovnjaki. V strukturi rabe njiv prevladujejo površine, namenjene pridelavi žita, ki zavzemajo več kot polovico vseh njiv, več kot četrtino pa pridelava krmnih rastlin (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 59). Struktura rastlinske pridelave je tesno povezana s strukturo živalske prireje. Živinoreja je še vedno osrednja in najpomembnejša panoga kmetijstva v Sloveniji. Najpomembnejši živinorejski dejavnosti sta proizvodnja mleka in prireja govejega mesa, sledita pa prašičereja in perutninarstvo. Reja drobnice je omejena predvsem na območja s težjimi razmerami za kmetijsko dejavnost in kljub hitremu razvoju po deležu precej zaostaja za drugimi živinorejskimi dejavnostmi (ReSURSKŽ, 2011).

Glede na objavljene začasne podatke popisa kmetijskih gospodarstev v letu 2010 lahko opazimo proces specializacije, ki se bolj izrazito kaže pri živinoreji kot pri rabi kmetijske zemlje. Z živinorejo se je leta 2010 ukvarjalo več kot 58.000 kmetijskih gospodarstev, kar je četrtina manj kot pred desetimi leti. Kmetijska gospodarstva so v letu 2010 redila za 14 odstotkov glav velike živine (v nadaljevanju GVŽ) manj kot v letu 2000. Največji padec števila živine v primerjavi z letom 2000 je opazen pri prašičih (37-odstotni) in perutnini (24-odstotni), zmanjšanje števila govedi je mnogo manj izrazito. Ker je število kmetijskih gospodarstev, ki so se ukvarjala z živinorejo, padlo bolj kot število živine, se je povprečno število GVŽ na gospodarstvo povečalo od 6,1 GVŽ v letu 2000 na 7,0 GVŽ v letu 2010 (Statistični urad Republike Slovenije, 2011).

Kljub temu da podatki popisov kažejo določene pozitivne strukturne spremembe in večji delež specializacije zasebnih kmetijskih gospodarstev, v Sloveniji še vedno prevladuje kombinirana kmetijska proizvodnja. Leta 2000 je v Sloveniji več kot polovica (57 odstotkov) družinskih kmetij spadala v enega od tipov z mešano pridelavo: ali v tip mešana živinoreja, mešana rastlinska pridelava ali kombinacija obojega (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 134).

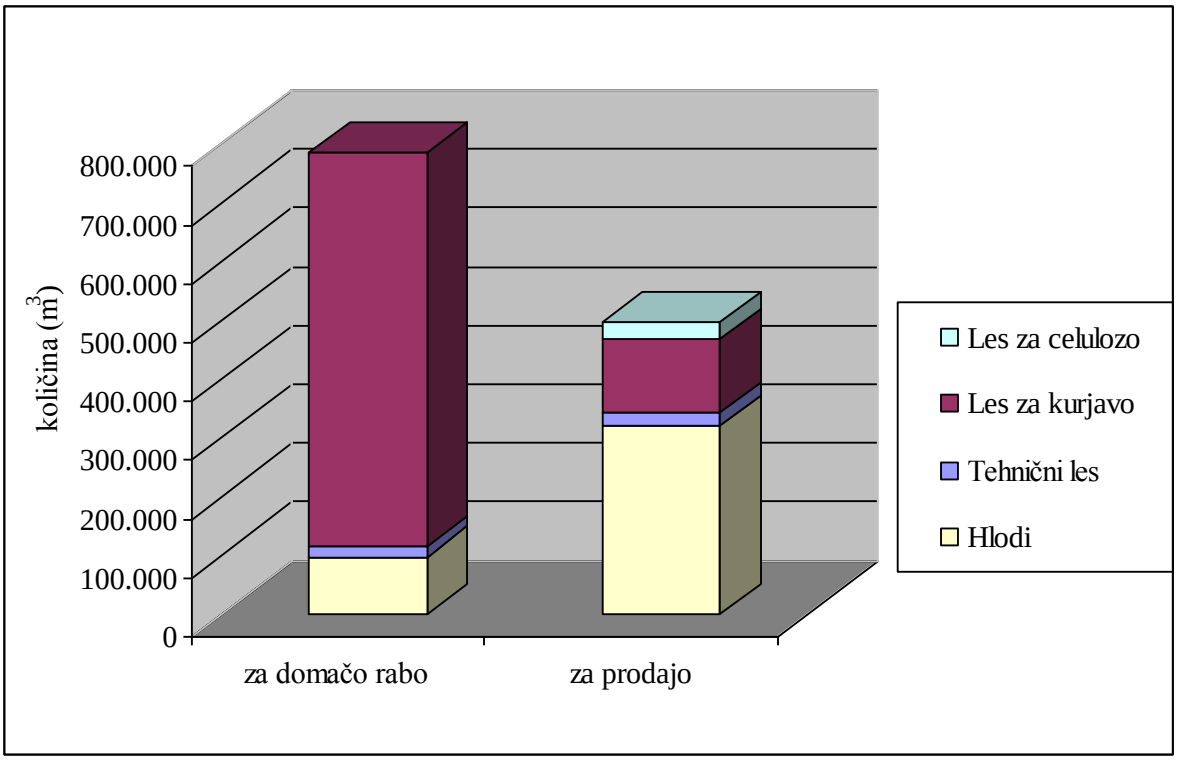
Poleg kmetijskih zemljišč predstavljajo sestavni del zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji tudi gozdovi. V letu 2000 je z gozdom gospodarilo 76.653 družinskih kmetij, kar predstavlja skoraj 90 odstotkov vseh kmetij v Sloveniji (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 108). Kot del zasebnega kmetijskega gospodarstva ima gozd

predvsem gospodarsko vlogo, v okviru katere se uporablja za pokrivanje lastnih potreb kmetije z lesom in drugimi gozdnimi pridelki ter hkrati za dajanje tržnih presežkov za oskrbo predelovalne industrije in s tem pridobivanje denarnih dohodkov za lastnike. Nekateri lastniki gozdov posekan les tudi sami predelajo in polizdelke bodisi prodajajo bodisi porabijo v lastnem gospodinjstvu. Delež gospodarske vloge gozdarstva na kmetiji je odvisen predvsem od velikosti in stanja gozda v lasti ter od njegovega deleža v skupni zemljiški površini zasebnega kmetijskega gospodarstva (Winkler, 2003, str. 233).

Glede na strukturo posesti in obseg proizvodnje lahko razdelimo kmetije na tiste, ki jim gozd predstavlja pomembno gospodarsko vlogo, tiste, ki jim gozd pomeni le dopolnilno vlogo, in tiste, kjer so gozdovi po svojem pomenu in donosnosti podrejeni ostalim dejavnostim kmetije, predvsem poljedelstvu in vinogradništvu. Zasebna kmetijska gospodarstva, ki jim gozdarstvo predstavlja glavno dejavnost, imajo sorazmerno velike površine gozdov, pašnikov in travnikov ter relativno malo njiv. V to skupino štejemo gorske in hribovske kmetije, ki črpajo svoje dohodke predvsem iz gozdarstva, živinoreje in turizma, vendar pa predstavlja gozdarstvo praviloma tisto gospodarsko panogo, od katere je odvisna gospodarska moč kmetij. Značilnost gozdnih zemljišč zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji je majhnost in razdrobljenost. Prevladujejo družinske kmetije z manj kot 5 ha gozdov, ki jim gozdarstvo ne predstavlja pomembnega vira dohodka. Le zelo majhen delež kmetij (približno 10 odstotkov) ima v lasti več kot 15 ha gozda, ki jim zagotavlja dovolj velike dohodke za obstoj in napredek kmetije (Winkler, 2003, str. 251–253).

Iz podatkov o strukturi poseka lesa (Statistični urad Republike Slovenije, 2011), kot jih prikazuje Slika 3, je razvidno, da se skoraj dve tretjini lesa na družinskih kmetijah poseka za domačo rabo, le dobra tretjina je namenjena prodaji. Največji delež posekanega lesa, več kot 60 odstotkov, predstavlja les za kurjavo, sledi hlodovina s 30 odstotki, les za celulozo in drug tehnični les pa imata zanemarljiv delež v skupni količini posekanega lesa.

Slika 3: Posek lesa na kmetijskih gospodarstvih, Slovenija, 2010 – začasni podatki



Vir: Statistični urad Republike Slovenije, Popis kmetijskih gospodarstev 2010 – začasni podatki, 2011.

Težke razmere za kmetijsko pridelavo, predvsem pa ekonomski razlogi narekujejo razvoj dopolnilnih dejavnosti na zasebnih kmetijskih gospodarstvih v Sloveniji. Razvile so se predvsem dopolnilne dejavnosti, ki so povezane s kmetijsko pridelavo in omogočajo bolje izkoristiti gospodarske prostore in stroje ter zaposliti proste delovne moči na kmetiji (Kulovec, 2002, str. 10). Leta 2000 se je v Sloveniji slabih 6 odstotkov družinskih kmetij ukvarjalo s kakšno od dopolnilih dejavnosti. Po številčnosti izstopajo predvsem štiri: storitve s kmetijsko mehanizacijo, turizem na kmetiji, predelava lesa ter predelava sadja in zelenjave. Ostale dopolnilne dejavnosti so zastopane v manjšem obsegu (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 123).

3.3 Primerjava zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji in EU

Naravni potencial zemljišč je v Sloveniji v primerjavi z drugimi evropskimi državami dokaj neugoden. Zemljišča, primerna za kmetijstvo, so omejena in zavzemajo manj kot 30 odstotkov vse površine, ostalo so gozdovi, kar Slovenijo po deležu gozdov uvršča na drugo mesto v Evropi (za Finsko). Okoli 75 odstotkov kmetijskih zemljišč je na območjih z neugodnimi razmerami za kmetovanje, večinoma v gorskih in gričevnatih predelih (ReSURSKŽ, 2011).

Za Slovenijo značilna majhnost in razdrobljenost posesti pomembno prispevata k razvojni zaostalosti za kmetijsko razvitimi državami EU.

Povprečna velikost kmetijskih gospodarstev je praktično neprimerljiva z velikostjo kmetijskih gospodarstev v državah članicah EU. Tabela 1 prikazuje velikostno strukturo kmetijskih gospodarstev v nekaterih evropskih državah. Za primerjavo: v Sloveniji smo imeli leta 2000 skupaj 86.427 kmetijskih gospodarstev, povprečna velikost je bila 5,6 ha kmetijskih zemljišč v uporabi, kmetij z manj kot 5 ha je bilo približno 62 odstotkov, več kot 100 ha kmetijskih zemljišč pa je imela v uporabi le polovica kmetijskih podjetij (0,05 odstotka vseh kmetijskih gospodarstev) in nobena družinska kmetija (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 57).

Tabela 1: Velikostna struktura kmetijskih gospodarstev v Evropi leta 2004

	Število kmetij	**Povprečna velikost (ha)**	**% kmetij < 5 ha**	**% kmetij > 100 ha**
Nizozemska	85.400	23,50	30	2
Belgija	53.000	26,40	25	3
Češka	25.000	143,80	31	17
Danska	48.600	54,70	4	16
Francija	566.300	48,90	22	15
Nemčija	390.200	43,30	20	7
Madžarska	161.000	25,30	52	3
Poljska	1.853.000	12,20	34	1
Velika Britanija	181.800	85,20	14	22

Vir: H. Van der Veen, H. Van der Meulen, K. Van Bommel in B. Doorneweert, Exploring agricultural taxation in Europe, 2007, str. 22, tabela 2.1.

Rezultati raziskave (European Federation of Associations of Certification, 2000, str. 11) kažejo velike razlike v stopnji specializacije ter pomenu kmetijstva in gozdarstva v posameznih državah EU, ki izhajajo predvsem iz naravnih razmer ter razvitosti kmetijske in gozdarske proizvodnje. Čeprav je v večini držav EU zaznati trend zmanjševanja števila kmetijskih gospodarstev in hkrati povečevanja velikosti obstoječih kmetij, je dohodkovni položaj zasebnih kmetijskih gospodarstev v državah EU zelo različen. V Belgiji, kjer beležijo največji povprečni dohodek kmetijskih gospodarstev, je ta kar desetkrat večji kot na Madžarskem, kjer je najnižji. Med države s sorazmerno visokim povprečnim dohodkom uvrščamo še Francijo, Nizozemsko, Nemčijo, Veliko Britanijo in tudi Češko, ki ima med analiziranimi državami v povprečju največja kmetijska gospodarstva (merjena v ha).

Slovenija sodi v krog evropskih držav z najmanjšo stopnjo specializacije v kmetijstvu. V državah EU je skoraj 85 odstotkov vseh kmetijskih gospodarstev usmerjenih v določeno vrsto rastlinske oziroma živinorejske pridelave, v Sloveniji je specializiranih gospodarstev po podatkih vzorčnega popisa kmetijskih gospodarstev iz leta 2003 le 43,5 odstotka (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano RS, 2006, str. 6). Kmetijskih gospodarstev, ki sodijo v enega od tipov z mešano pridelavo, je v Sloveniji kar 57 odstotkov, in sicer prevladuje tip mešane živinoreje, sledita pa mu mešana rastlinska pridelava in živinoreja. V primerjavi z državami EU ima Slovenija daleč najmanjši delež specializiranih kmetij; še najbliže slovenskemu je stanje na Portugalskem, kjer beležijo 60 odstotkov takih gospodarstev. V državah EU je po podatkih iz leta 2000 največji delež specializiranih kmetijskih gospodarstev na Irskem, in sicer kar 97 odstotkov, sledita Finska in Nizozemska, kjer je v določeno vrsto pridelave usmerjenih 90 odstotkov vseh kmetijskih gospodarstev (Golež, 2003, str. 183).

V preteklosti, predvsem po osamosvojitvi, se je v Sloveniji težilo k organizaciji družinskih kmetij, ki bi bile po velikosti bolj podobne evropskim. Kljub temu da je bilo zaznati povečanje povprečne velikosti kmetij, so se cilji uresničevali prepočasi, zato je kmalu postalo jasno, da primerjava slovenskih in evropskih kmetijskih gospodarstev ni možna. Prestrukturiranje kmetij je namreč potekalo tudi v drugih državah, tako so evropske kmetije v tem času postale vse večje in učinkovitejše, manjše, s katerimi smo se želeli primerjati, pa so propadle. Zato se v zadnjem času poudarjajo druge priložnosti kmetijstva v Sloveniji, ki temeljijo predvsem na pridelavi v smeri varovanja okolja in ohranjanja kakovosti življenja na podeželju. Zaradi specifičnih pogojev slovensko kmetijstvo ne more biti primerljivo z evropskim, lahko pa ga pomembno dopolnjuje, predvsem z visoko kakovostnimi pridelki, izdelki in storitvami. Potenciali v kmetijstvu so lahko področja, ki za ustvarjanje dohodka ne potrebujejo velikih proizvodnih površin, kot so sadjarstvo, vinogradništvo in vrtnarstvo (Hrovat, 2009, str. 3–6).

Kljub veliki gozdnatosti v primerjavi z drugimi državami EU se v Sloveniji tudi na področju gozdarstva kmetije srečujejo s problemom majhnih gozdnih posesti. Slovenska kmetijska gospodarstva imajo v povprečju več kot dvakrat manj gozda kot kmetijska gospodarstva v EU in skoraj 12-krat

manjšo gozdno posest kot kmetije na Švedskem, ki imajo v EU v povprečju največjo posest gozda (Statistični urad Republike Slovenije, 2002, str. 109).

Zaradi slabe zemljiške strukture, nizke stopnje profesionalizacije in razmeroma nizke delovne intenzivnosti se je v Sloveniji izoblikovala posebna struktura kmetijskih gospodarstev, ki kombinirajo dohodke iz različnih virov ter na katerih je kmetijstvo pogosto predvsem dodatna in ne glavna dejavnost (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano RS, 2006, str. 6). Pridobivanje dohodka na kmetijskem gospodarstvu tudi iz drugih dopolnilnih virov je značilno za večino evropskih držav. Po podatkih raziskave (Hill, 2000, str. 82) ima kar tretjina lastnikov kmetijskih gospodarstev v državah EU tudi druge pridobitne dejavnosti in za večino od njih te dejavnosti predstavljajo glavni vir zaslužka. V Nemčiji, Avstriji ter na Finskem in Švedskem se kar 40 odstotkov lastnikov kmetij poleg glavne kmetijske dejavnosti ukvarja še z drugimi dopolnilnimi dejavnostmi.

4 VRSTE PRIHODKOV ZASEBNIH KMETIJSKIH GOSPODARSTEV V SLOVENIJI

4.1 Prihodki iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Po ZDoh-2 se za osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost šteje pridelava, ki je v celoti ali pretežno vezana na uporabo kmetijskih in gozdnih zemljišč ter je ustrezno evidentirana v zemljiškem katastru. V okviru osnovne kmetijske dejavnosti lahko kmetijska gospodarstva pridelujejo žita in druge poljščine, vrtnine, hmelj, grozdje, sadje in oljke ter se ukvarjajo z rejo govedi, drobnice, koz, konj in s prirejo mleka ter rejo prašičev, perutnine, nojev in jelenjadi. Med osnovno kmetijsko dejavnost ne štejemo pridelave sadik drevja in grmičevja, vinske trte in hmelja ter intenzivne pridelave vrtnin in zelišč, razen če gre za intenzivno pridelavo vrtnin in zelišč na prostem, na površinah, evidentiranih pod katastrsko kulturo vrt. Kot intenzivna pridelava vrtnin in zelišč se šteje pridelava več kot ene vrtnine ali zelišča na isti površini v posameznem letu. Kot osnovna kmetijska dejavnost se šteje tudi proizvodnja vina iz lastnega pridelka grozdja s površin vinogradov, evidentiranih pri davčnem organu, in čebelarstvo, vezano na panje, evidentirane v registru čebelnjakov (ZDoh-2-UPB7).

Z novelo Zakona o dohodnini (ZDoh-2H) je bilo konec leta 2010 določeno, da se proizvodnja oljčnega olja in vina iz lastnega pridelka ne šteje več kot osnovna kmetijska dejavnost. Od leta 2008 se namreč po standardni

klasifikaciji ti dve dejavnosti štejeta za predelavo in ne več za kmetijsko dejavnost, vendar je v prehodnem obdobju, do leta 2012, določeno, da sta tudi proizvodnja vina in oljčnega olja iz lastnega pridelka grozdja oziroma oljk za namene zakona še vedno obravnavani kot osnovna kmetijska dejavnost, po uveljavitvi zakona o ugotavljanju katastrskega dohodka pa bo to razvrščanje v celoti urejeno tudi za namene predpisov o dohodnini.

Na kmečkem gospodinjstvu lahko opravljajo osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost člani, ki so vpisani v zemljiškem katastru kot lastniki, zakupniki ali so na podlagi druge pravne podlage imetniki pravice uporabe kmetijskega ali gozdnega zemljišča. Kmečko gospodinjstvo je opredeljeno kot skupnost oseb, ki niso najeta delovna sila in imajo skupno stalno ali začasno prebivališče ter imajo v uporabi najmanj toliko kmetijskih in gozdnih zemljišč, da znaša njihov skupni katastrski dohodek najmanj 200 evrov, ali v uporabi najmanj 40 čebeljih panjev, evidentiranih v registru čebelnjakov po predpisih o kmetijstvu (ZDoh-2-UPB7).

Kot osnovna gozdarska dejavnost se šteje gozdarstvo, vezano na uporabo gozdnih zemljišč, vodenih v zemljiškem katastru, ter vključuje gojenje, obnovo, nego in varstvo gozda ter sečnjo in pridobivanje gozdnih izdelkov. Prihodki od prodaje lesa predstavljajo skupaj s prihodki iz osnovne kmetijske dejavnosti skupne prihodke zasebnega kmetijskega gospodarstva. Vloga gozda kot vira denarnih sredstev je še posebno pomembna takrat, ko kmetije zaidejo v finančne težave, kot na primer ob naravnih nesrečah ali požarih, ko je treba izplačati dediščino ali ko je naenkrat potrebnega več denarja za preusmeritev ali modernizacijo kmetije (Winkler, 2003, str. 233).

Pridelava v okviru osnovne kmetijske in gozdarske proizvodnje na zasebnih kmetijskih gospodarstvih se uporablja delno za pokrivanje lastnih potreb, presežki pa so namenjeni prodaji na trgu in tako zagotavljajo kmetijam ustrezne prihodke. Po ZDoh-2 med prihodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti prištevamo tudi plačila iz ukrepov kmetijske politike in druga izplačila državnih pomoči, ki so prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (ZDoh-2-UPB7).

4.1.1 Prihodki iz ukrepov kmetijske politike

Razlogi posameznih držav EU, da z različnimi pravili in predpisi usmerjajo kmetijsko dejavnost, se razlikujejo v podrobnostih, imajo pa določene skupne točke, ki so zapisane v skupni kmetijski politiki. Temeljijo na načelu, da je ta panoga nekaj posebnega, odvisna od podnebnih okoliščin ter zato še dodatno podvržena neravnovesju med ponudbo in povpraševanjem, kar se kaže v močnem nihanju cen in prihodkov. Namen skupne kmetijske politike je premagati te težave z oblikovanjem enotnega pristopa h kmetijstvu v vseh članicah EU ter tako zagotoviti primeren življenjski standard s povečanjem dohodkov tistih, ki se ukvarjajo s kmetijstvom, stabilizirati trge in zagotoviti zadostno ponudbo hrane po razumnih cenah (Hill, 2000, str. 22–23).

Tudi Slovenija je z vstopom v EU prevzela njeno skupno kmetijsko politiko, ki se je v preteklosti spreminjala in tako prilagajala razmeram. Največja novost sprejete reforme, ki so jo države članice morale implementirati najkasneje do leta 2007, je bila uvedba proizvodno nevezanih plačil v obliki enotnega plačila na ha kmetijskih zemljišč na regionalni ravni. Le manjši del plačil, kot so premije za živali, je ostal proizvodno vezan. S spremenjenimi cilji kmetijske politike je tako odločitev o vrsti in obsegu pridelave prepuščena posameznim kmetijskim gospodarstvom, vendar morajo le-ti za pridobitev finančne pomoči izpolnjevati stroge in natančne pogoje s področja varstva okolja, varnosti hrane in zaščite živali (Kovač, Erjavec & Kavčič, 2007, str. 19).

Izplačila kmetijske politike zajemajo plačila 1. in 2. stebra. V okviru 1. stebra država izplačuje neposredna, dohodkovno nevezana plačila. Ta plačila v osnovi predstavljajo plačila za storitve, ki jih kmetijska gospodarstva s svojo dejavnostjo poleg gospodarskega namena opravljajo za širšo javnost, kot so obdelanost naravne krajine, varovanje okolja in podobno. Vloga plačil 2. stebra kmetijske politike je razvoj podeželja s spodbujanjem večje konkurenčnosti in investicijske dejavnosti. Znotraj 2. stebra poznamo poleg investicijskih ukrepov tudi ukrepe za ohranjanje kmetovanja na težjih območjih in kmetijsko okoljske ukrepe. Slednji so namenjeni izključno za kmetovanje, z njimi se poleg osnovnih zahtev navzkrižne skladnosti še dodatno izboljšuje stanje v naravi (ekološko kmetovanje, ohranjanje biotske raznovrstnosti, avtohtonih pasem živali ipd.). Kmetijsko-okoljski ukrepi pa so izravnalna izplačila za območja z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost (v nadaljevanju OMD) in so namenjena kritju dodatnih stroškov, ki nastajajo na teh območjih zaradi posebnih, težjih naravnih danosti, kar neugodno vpliva na kmetovanje in izrazito podraži pridelavo. S temi plačili se tako ohranja kmetovanje na

območjih, kjer to zaradi previsokih stroškov pridelave sicer ne bi bilo mogoče (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano RS, 2008).

4.2 Prihodki dopolnilnih dejavnosti na kmetiji

Stalno zniževanje dohodka na kmetijah kot posledica zniževanja odkupnih cen večjega dela kmetijskih in gozdarskih proizvodov ter zviševanja proizvodnih stroškov sili kmetijska gospodarstva v iskanje dodatnih možnosti za povečanje dohodka. V Sloveniji razvoj obstoječe kmetijske in gozdarske proizvodnje omejujejo tudi neugodne naravne razmere ter velikostna struktura, ki ne omogočajo doseganja optimalne velikosti kmetijskih gospodarstev. Kot oblika pridobivanja dodatnega dohodka na zasebnih kmetijskih gospodarstvih so se zato razvile različne dopolnilne dejavnosti, ki so povezane s kmetijsko in gozdarsko pridelavo. Tako kmetije pridobivajo prihodke iz dopolnilnih dejavnosti s predelavo in prodajo kmetijskih in gozdarskih proizvodov, opravljanjem domače obrti in turistično dejavnostjo na kmetiji. Kot dopolnilno dejavnost opravljajo tudi storitve s prostimi delovnimi močmi ter kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo in opremo, na primer vzdrževanje in pluženje cest, delo v gozdu, žaganje lesa in podobno ter pridobivanje energije iz obnovljivih virov (Kulovec, 2002, str. 18).

ZKme-1 določa največji dovoljeni obseg dohodka dopolnilne dejavnosti na kmetiji, in sicer je določeno, da letni dohodek iz dopolnilnih dejavnosti na člana kmetije ne sme presegati 1,5 povprečne letne plače na zaposlenega v RS v preteklem letu. Na območjih z omejenimi možnostmi za kmetijsko in gozdarsko dejavnost pa ne sme presegati 3 povprečnih letnih plač na zaposlenega v RS v preteklem letu. Kot dohodek iz dopolnilne dejavnosti se šteje celoten dohodek posameznih dopolnilnih dejavnosti na kmetiji, ki je ustvarjen na kmetiji z opravljanjem dopolnilne dejavnosti, ne glede na število vrst dopolnilnih dejavnosti in število nosilcev dejavnosti.

Ne glede na omenjeno omejitev pri dohodku so z vladno uredbo o vrstah, obsegu in pogojih določeni tudi maksimalni fizični obseg za posamezne vrste dopolnilnih dejavnosti ter posebni pogoji za opravljanje (Uredba o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji, Ur.l. RS, št. 61/2005):

- Pri predelavi živil rastlinskega izvora je pogoj uporaba najmanj 50 odstotkov lastnih surovin, ostale pa od drugih kmetij, predelava živil živalskega izvora je omejena na lastno surovino, kadar se prodaja končnemu potrošniku, v drugih primerih pa najmanj 50 odstotkov količine. Ob večjem izpadu letine oziroma prireje zaradi naravnih razmer, bolezni ali škodljivcev se navedeni odstotki prepolovijo.
- Turizem na kmetiji – gostinska dejavnost lahko obsega največ 60 sedežev v obsegu, ki zagotavlja najmanj 30 odstotkov vrednosti lastnih surovin, 10 sob in dodatna skupna ležišča, pri čemer število vseh ležišč ne sme biti večje od 30.
- Pri predelavi gozdnih sortimentov in pridobivanju energije iz biomase morajo lastne surovine znašati najmanj 30 odstotkov celotne vrednosti prodaje.
- Peka kruha na tradicionalni način v krušni peči lahko dosega 13.500 kg letno, pri peki potic in peciva ter izdelavi testenin je obseg omejen na 2.000 kg letno.
- Priprava piva lahko obsega največ 52.000 litrov letno za prodajo končnemu potrošniku, pri čemer se mora pri proizvodnji zagotoviti najmanj ena lastna surovina.
- Pridobivanje energije iz obnovljivih virov je omejeno na do 1 MW nazivne moči kotla oziroma generatorja.
- Storitve s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, opremo, orodji in živalmi so omejene na do 1.500 ur letno.
- Ribogojstvo in predelava sladkovodnih rib lahko dosegata do 3.000 kg letno.

Kot razloge za omejitve obsega dopolnilnih dejavnosti na kmetiji Kulovčeva (2002, str. 16) navaja, da lahko zaradi manjših zahtev po tehničnih pogojih in strokovni usposobljenosti dopolnilne dejavnosti pomenijo nelojalno konkurenco ostalimi obrtnimi dejavnostim. Z omejevanjem obsega pa naj bi se ohranile tudi značilnosti in kakovost izdelkov ter storitev, ki izhajajo iz načina domače pridelave.

Nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji je lahko vsak član kmetije, ki se ukvarja s kmetijsko dejavnostjo, kar pomeni, da lahko vsakdo, ki živi in dela na zasebnem kmetijskem gospodarstvu, priglasi dopolnilno dejavnost. Za opravljanje dopolnilne dejavnosti na kmetiji je treba pridobiti dovoljenje, ki ga na zahtevo vlagatelja ob izpolnjevanju predpisanih pogojev izda upravna enota. Pri dopolnilni dejavnosti domače ali umetne obrti se upošteva tudi mnenje Obrtne zbornice Slovenije (ZKme-1).

5 RAČUNOVODSKE EVIDENCE ZASEBNIH KMETIJSKIH GOSPODARSTEV

5.1 Razlogi za računovodske evidence zasebnih kmetijskih gospodarstev

Računovodstvo zajema zbiranje, analiziranje in posredovanje informacij, ki se uporabljajo kot orodje za odločanje, načrtovanje in nadzor. Najpomembnejši namen računovodstva je torej zagotavljanje informacij za tiste, ki sprejemajo odločitve in postavljajo načrte znotraj podjetja (kmetijskega gospodarstva), ter tudi za zunanje uporabnike, ki informacije prav tako uporabljajo za sprejemanje odločitev, povezanih s tem podjetjem, in nadzor nad njegovim poslovanjem. Vloga računovodstva torej ni samo priprava računovodskih poročil, ampak predvsem zagotavljanje informacij zunanjim in notranjim uporabnikom, na katerih temeljijo njihove odločitve. Uporabniki računovodskih informacij so: poslovodstvo, lastniki, zaposleni, kreditodajalci, dobavitelji, kupci, konkurenti, država in drugi (Atrill & Mclaney, 2001, str. 2).

Številni razlogi, predvsem pa splošna nižja raven poslovodnih sposobnosti in zahtev, so privedli do situacije, v kateri so nosilci kmetijske dejavnosti v manjši meri pripravljeni na računovodsko poročanje in uporabo tovrstnih informacij v primerjavi z drugimi gospodarskimi sektorji. Slaba razvitost računovodstva kmetijskih gospodarstev je tudi posledica tega, da za njih običajno zaradi velikosti in pravne oblike niso zakonsko določene javne objave računovodskih izkazov, zato se evidence pogosto vodijo le po davčnih predpisih za namene obdavčitve. Na drugi strani tudi v kmetijski in gozdarski dejavnosti obstajajo vse večje zahteve zunanjih uporabnikov (posojilodajalcev, državnih institucij in drugih) po informacijah o poslovanju kmetij. Posojilodajalce, ki zagotavljajo finančna sredstva, zanimata predvsem finančni položaj in donosnost kmetije v prihodnje, državne institucije pa za spremljanje ukrepov kmetijske politike zahtevajo poročila o finančnem stanju in uspešnosti kmetijskih gospodarstev. Prav tako različni avtorji (povzeto po Lueningu in Allenu) poudarjajo tudi koristi računovodskih informacij za lastnike in upravljalce kmetij, saj jim omogočajo boljše gospodarjenje in planiranje ter so podlaga za poslovne odločitve (Argilés & Slof, 2000, str. 2).

Poslovanje organizacij iz različnih razlogov spremlja tudi država oziroma državne institucije, ki zahtevajo vpogled v finančni položaj organizacij z namenom nadzora in predvsem z vidika obdavčitve. Strokovna pravila računovodenja so običajno tudi podlaga davčnim pravilom, saj računovodske evidence omogočajo ugotavljanje dohodka in s tem tudi davčne osnove. Pri določenih, predvsem manjših obsegih poslovanja, ki so značilni tudi za kmetijsko in gozdarsko dejavnost, se uporabljajo poenostavljeni načini ugotavljanja

davčne osnove, zato so potrebe po vodenju računovodskih evidenc v teh primerih manjše (European Federation of Associations of Certification, 2000, str. 24).

Brown (1991, str. 23) poudarja, da tudi kmetijska gospodarstva za uspešno poslovanje potrebujejo številne računovodske informacije, zato so enostavne evidence, ki temeljijo le na denarnih prejemkih in izdatkih, primerne le za manjše kmetije. Poenostavljene računovodske evidence (enostavno knjigovodstvo) so preproste ter zagotavljajo pregledno evidenco vseh računov in plačil, vendar ne omogočajo podrobnega analiziranja, s katerim bi lahko ugotovili prednosti in slabosti poslovanja posameznega kmetijskega gospodarstva.

Z vodenjem računovodskih evidenc bi kmetijska gospodarstva in tudi državne institucije ter drugi uporabniki lahko pridobili natančne in nedvoumne informacije o obsegu in vrsti proizvodnje ter informacije o tem, s katerimi poslovnimi sredstvi (zemljišča, zgradbe, stroji, oprema, kapital in delovna sila) in v kakšni višini posamezne kmetije ustvarjajo dohodek. Po drugi strani je tudi obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti po dejanskih prihodkih in odhodkih v primerjavi z drugimi metodami pavšalne ocene (katastrski dohodek, povprečni zneski subvencij na hektar) veliko bolj objektivna in davčno enakopravna rešitev (Udovč, 2010, str. 42).

5.2 Obveznosti glede računovodskih evidenc v Sloveniji

5.2.1 Opredelitev zavezanca, ki opravlja kmetijsko in gozdarsko dejavnost

Med fizičnimi osebami, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost, ločimo (Zupančič, 2009, str. 19):

- fizične osebe, ki opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost;
- fizične osebe, ki opravljajo drugo kmetijsko in gozdarsko dejavnost (dopolnilna dejavnost na kmetiji) in je ne opravljajo v okviru organiziranega podjetja kot podjetniki.

Zasebna kmetijska gospodarstva spadajo v Sloveniji med obliko proizvodno ekonomskih subjektov, ki lahko poslujejo brez obvezne registracije osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, saj ZGD-1 v 9. členu določa, da za fizične osebe, ki kot

posamezniki ali skupaj opravljajo kmetijsko ali gozdarsko dejavnost, ne obstaja obveznost registracije po drugih predpisih.

Fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost, prištevamo med druge zasebnike, za katere je s Pravilnikom o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah predpisano vodenje poslovnih knjig le za davčne namene. Pri vodenju poslovnih knjig in evidenc, sestavljanju letnih poročil in knjigovodskih listin uporabljajo poleg pravilnika še SRS 39 in iz njega izhajajoče določbe splošnih standardov (Zupančič, 2009, str. 18).

V Pravilniku o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah je izrecno predpisano, da zavezanci, ki opravljajo osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost, za katero se davčna osnova od dohodka ugotavlja po pavšalni oceni dohodka (katastrskem dohodku ali pavšalni oceni dohodka na panj), za potrebe ugotavljanja dohodka ne vodijo poslovnih knjig.

Po 47. členu ZDoh-2 se davčna osnova od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti lahko ugotavlja tudi po dejanskih prihodkih in odhodkih ali po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih. Če se kmetijsko gospodarstvo odloči za ta način ugotavljanja davčne osnove, postane eden od zavezancev za dohodnino v okviru kmečkega gospodinjstva zavezanec za celotno kmetijsko in gozdarsko dejavnost ter dopolnilne dejavnosti na kmetiji. Ne glede na to, za kakšen način ugotavljanja davčne osnove od osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti se odloči kmetijsko gospodarstvo, se dohodek, ki ga nosilec ali član kmetijskega gospodarstva doseže z opravljanjem dopolnilne dejavnosti na kmetiji, vedno obravnava kot dohodek iz dejavnosti, za katerega je predpisano vodenje poslovnih knjig.

V Sloveniji je glede na veljavno zakonodajo vodenje računovodskih evidenc na zasebnih kmetijskih gospodarstvih predpisano predvsem za davčne namene. Obseg in vrste računovodskih evidenc so torej odvisni od izbranega načina ugotavljanja davčne osnove.

5.2.2 Določanje dohodka po dejanskih odhodkih

Določanje dohodka po dejanskih prihodkih in odhodkih je osnovni način ugotavljanja davčne osnove, za katerega je predpisano vodenje računovodskih evidenc. Evidence, s katerimi se zagotavljajo podatki za

pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, odhodkih in prihodkih, stroških ter poslovnem izidu, imenujemo tudi poslovne knjige. Vrste poslovnih knjig, ki jih morajo voditi zasebniki, so odvisne od izbire enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva (Zupančič, 2009, str. 25).

Zasebnik lahko vodi poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, če v zadnjem poslovnem letu ni prekoračil dveh od treh meril, naštetih v drugem odstavku 73. člena ZGD-1, in sicer, da povprečno število zaposlenih ne presega 3, da so letni prihodki nižji od 42.000 evrov in da povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 evrov.

Ko zavezanci začnejo opravljati dejavnost, se lahko sami odločijo za sistem vodenja poslovnih knjig, vendar le, če v prvem poslovnem letu v povprečju ne zaposlujejo več kot 3 zaposlene. O izbranem načinu vodenja morajo obvestiti davčni organ najkasneje v 8 dneh po začetku poslovanja. Če pa zavezanci že opravljajo dejavnost in izpolnjujejo merila za vodenje enostavnega knjigovodstva, je odločitev za enostavno ali dvostavno knjigovodstvo prostovoljna. Med letom sistema vodenja poslovnih knjig ne morejo spreminjati, lahko pa o spremembi obvestijo pristojni davčni organ najkasneje do 31. decembra tekočega leta za naslednje davčno leto (Zupančič, 2007, str. 64).

V primerjavi z dvostavnim knjigovodstvom predstavlja vodenje poslovnih knjig po načelih enostavnega knjigovodstva poenostavljeno tehniko evidentiranja poslovnih dogodkov. Ne zahteva poznavanja in uporabe kontov glavne knjige, saj se lahko stroški materiala ugotavljajo posredno s popisom, amortizacija in terjatve do podjetnika oziroma njegov kapital pa se izkažejo kar v poslovnem izidu. Enostavno knjigovodstvo zagotavlja podatke o prihodkih in odhodkih, ki omogočajo pripravo izkaza poslovnega izida, podatke o gibanju sredstev in njihovih virov za sestavo bilance stanja pa zagotovi delno iz predpisanih evidenc, delno s popisom sredstev. Poslovne knjige, ki jih mora voditi zasebnik pri enostavnem knjigovodstvu, so (Zupančič, 2009, str. 27–28):

- **Knjiga prihodkov in odhodkov ter evidenca terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev,** ki zagotavlja podatke o prihodkih in

stroških ter hkrati podatke o terjatvah in obveznostih, katerih posledica so prihodki in odhodki.

- **Knjiga ostalih terjatev in obveznosti**, v kateri se evidentirajo posamezne vrste terjatev in obveznosti, katerih posledica niso prihodki in odhodki.
- **Register opredmetenih osnovnih sredstev**, s katerim zagotovi evidenco opredmetenih osnovnih sredstev. V njem mora imeti vsako opredmeteno osnovno sredstvo svojo registrsko številko. Za pridobitev oziroma odtujitev osnovnega sredstva se šteje tudi prenos iz gospodinjstva lastnika podjetja v podjetje oziroma iz podjetja v gospodinjstvo lastnika podjetja.

Poslovne knjige pri dvostavnem knjigovodstvu pa delimo na (Zupančič, 2009, str. 29–30):

- **Temeljne poslovne knjige**, to sta **glavna knjiga**, ki vsebuje konte postavk sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov in zunajbilančnega razvida, ter **dnevnik,** iz katerega so razvidne knjižbe vseh poslovnih dogodkov. Konti glavne knjige so razporejeni na podlagi kontnega načrta, ki ga zasnuje zasebnik sam na podlagi kontnega okvira.
- **Pomožne poslovne knjige**, ki vključujejo **analitične evidence,** ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, ter **druge pomožne knjige,** med katere uvrščamo register opredmetenih osnovnih sredstev, blagajniško knjigo, knjigo prejetih računov in druge.

V poslovnih knjigah, organiziranih po sistemu dvostavnega knjigovodstva, je mogoče sočasno spremljati stanje in gibanje vseh gospodarskih kategorij ter pridobiti podatke o medsebojni povezanosti podatkov o posameznem poslovnem dogodku. V primerjavi z enostavnim knjigovodstvom je knjiženje bolj zahtevno, vendar zagotavlja večjo preglednost in s tem lažje odkrivanje napak.

Ne glede na način vodenja poslovnih knjig, so za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, predpisane še posebne evidence za davčne namene. Določeno je, da morajo zasebniki voditi evidence po predpisih, ki urejajo njihovo organiziranost oziroma področje delovanja. Posebej pa Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah predpisuje vodenje evidence nabave in porabe pijač in živil za fizične osebe, ki opravljajo gostinsko

in slaščičarsko dejavnost in poslovnih knjig ne vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva, ter evidence knjigovodskih listin pretokov med podjetjem in lastnikom gospodinjstva.

Evidenca nabave in porabe pijač se vodi dnevno po vrstah pijač glede na ceno in mersko enoto, izkazovati mora začetno ter končno in vsakodnevno stanje pijač. **Evidenca nabave in porabe živil** se vodi le po nabavni vrednosti, poraba se ugotavlja enkrat mesečno s popisom zalog. **Evidenca knjigovodskih listin pretokov med podjetjem in gospodinjstvom** lastnika izkazuje denarne in nedenarne transakcije med njima. Potreba po tovrstni evidenci izhaja iz temeljne značilnosti poslovanja zasebnika, ki lahko prosto razpolaga z denarnimi sredstvi in jih lahko porablja tudi za namene, ki niso povezani z opravljanjem dejavnosti. Evidenca se vodi po časovnem zaporedju, vsebovati mora zaporedno številko, številko knjigovodske listine, datum in vrednost transakcije. Zaključi se s seštevkom oziroma stanjem na zadnji dan poslovnega leta ali ob prenehanju opravljanja dejavnosti oziroma ob statusni spremembi. Te evidence zasebniku ni treba voditi, če predpisane podatke zagotavlja z vodenjem dvostavnega knjigovodstva (Zupančič, 2009, str. 34–36).

5.2.3 Določanje dohodka po normiranih odhodkih

Nosilci kmetijskih gospodarstev se lahko odločijo tudi za poenostavljen način določanja dohodka, pri katerem se davčna osnova določi kot razlika med plačnimi prihodki in normiranimi odhodki. Zavezanci s pavšalno obdavčitvijo ne vodijo poslovnih knjig, vendar morajo voditi nekatere druge predpisane obvezne evidence. Kmetijska gospodarstva, ki se odločijo za poenostavljen način določanja dohodka, morajo izpolnjevati določene pogoje glede prihodkov in zaposlenih, ki so določeni v ZDoh-2 (Zupančič, 2007, str. 63). Podrobneje o tem v nadaljevanju v šestem poglavju o davčnem vidiku računovodskih evidenc.

Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah predpisuje, da zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, z upoštevanjem normiranih odhodkov, lahko vodijo le evidenco izdanih knjigovodskih listin, evidenco osnovnih sredstev in evidence po predpisih, ki urejajo njihovo področje delovanja.

Evidenca izdanih knjigovodskih listin vključuje vse izdane knjigovodske listine po časovnem zaporedju. Knjigovodske listine, ki se nanašajo na prihodke od prodaje blaga, proizvodov in storitev, so običajno izdani računi ali zbirniki dnevnega prometa po blagajni. Listine se označijo z zaporedno številko, pod katero so vpisane v evidenco, in v takem vrstnem redu priložijo evidenci. Evidenca izdanih knjigovodskih listin se zaključi konec poslovnega leta, pri prenehanju opravljanja dejavnosti ali na dan statusne spremembe. Vsebina je predpisana s Pravilnikom o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah ter določa, da mora vsebovati poleg zaporedne številke listine vsaj še znesek, opis poslovnega dogodka in datum vpisa. Če zavezanec dosega prihodke tako pri plačnikih davka kot tudi pri neplačnikih davka, je smiselno evidenco dopolniti s podatki o plačilih (Zupančič, 2009, str. 448–449).

Evidenca osnovnih sredstev mora po Pravilniku o poslovnih knjigah in davčnih evidencah vsebovati zaporedno številko osnovnega sredstva, njegov opis, stanje in gibanje z datumi pridobitve in izločitve oziroma odtujitve, podatke o listinah za pridobitev, izločitev oziroma odtujitev ter nabavno vrednost osnovnega sredstva. Oblika evidence ter način sestavljanja in zapisovanja nista predpisana. Evidenca osnovnih sredstev se ne zaključuje (Zupančič, 2009, str. 450).

Zavezanci, ki davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ugotavljajo po dejanskih prihodkih in odhodkih ali po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih, v poslovnih knjigah in evidencah vodijo tudi podatek, kateri člani kmečkega gospodinjstva imajo v lasti ali najemu sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje te dejavnosti (Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah).

5.2.4 Davek na dodano vrednost in pavšalno nadomestilo

V Zakonu o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB3, 18/2011, v nadaljevanju ZDDV-1) je navedeno, da so se kmetijska gospodarstva dolžna vključiti v ureditev DDV, če je katastrski dohodek, vključno s prejetimi subvencijami vseh članov kmečkega gospodinjstva, za zadnje koledarsko leto večji od 7.500 evrov. Ta določba velja le, če sta osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost obdavčeni po katastrskem dohodku. Pri obdavčitvi po dejanskih prihodkih in dejanskih

ali normiranih odhodkih pa je pomembna višina obdavčljivega prometa, in sicer velja, da je vstop v sistem DDV obvezen, če ta preseže 25.000 evrov.

Zavezanec za DDV pri osnovni kmetijski in gozdarski dejavnosti je eden od članov kmečkega gospodinjstva, ki je hkrati tudi zavezancev za dohodnino in ga člani kmečkega gospodinjstva določijo za predstavnika. Kot katastrski dohodek se šteje skupni katastrski dohodek vseh članov gospodinjstva, in sicer katastrski dohodek kmetijskih in gozdnih zemljišč, ter večkratnik katastrskega dohodka pri proizvodnji vina, ki se upošteva pri določanju osnove za dohodnino (Dolinar Dubokovič, 2007, str. 280).

Kmetije, katerih promet oziroma katastrski dohodek ne presega v zakonu določenega praga, se lahko odločijo za prostovoljni vstop ali pa ostanejo izven sistema DDV. V primeru prostovoljnega vstopa mora davčni zavezanec izbiro priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj 5 let (ZDDV-1).

Čeprav se izvzetje iz sistema pogosto razume kot prednost, saj takim kmetijskim gospodarstvom ni treba obračunavati DDV in voditi z zakonom predpisanih evidenc, ima ta status tudi negativne plati. Zavezanci, ki niso v sistemu DDV, ob dobavi blaga in storitev ne zaračunavajo DDV, prav tako tudi nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, zato pri nabavi materiala in storitev nastopajo kot končni potrošniki, vstopni DDV pa njihovo dejavnost bremeni kot strošek proizvodnje (MKGP, 1999, str. 10).

Kmetijska gospodarstva, ki niso identificirana za namene DDV, niso dolžna izdajati računov, kadar dobavljajo kmetijske in gozdarske pridelke in storitve končnim potrošnikom, na tržnici ali za lastno rabo. Ob prodaji davčnim zavezancem pa je izdaja računa obvezna. Prodajalci lastnih kmetijskih in gozdarskih pridelkov tudi ob prodaji davčnim zavezancem praviloma niso administrativno obremenjeni s to obveznostjo, saj v praksi največkrat račun v imenu in za račun prodajalca izda kupec blaga (Dolinar Dubokovič, 2007, str. 281).

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, v nadaljevanju Pravilnik o izvajanju ZDDV) določa, da se izjema od obveznosti izdajanja računov nanaša le na dobavo blaga in storitev, ki

so rezultat osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, za kateri se dohodek ugotavlja po pavšalni davčni osnovi. Izjema se ne nanaša na dobavo kmetijskih in gozdarskih pridelkov zavezancev, ki so pri davčnem organu priglasili ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti po dejanskih oziroma normiranih odhodkih ter na dobavo lastnih predelanih kmetijskih pridelkov, ki so rezultat dopolnilne dejavnosti na kmetiji.

Zasebna kmetijska gospodarstva imajo v sistemu DDV možnost izbire med različnimi kombinacijami, in sicer lahko osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost ostaneta izven sistema, dopolnilne dejavnosti pa v sistemu DDV, ali obrnjeno. Dobava med osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo ter dopolnilnimi dejavnostmi na istem kmetijskem gospodarstvu se obravnava kot promet blaga ali storitev drugemu davčnemu zavezancu, za katerega je predpisano obvezno izdajanje računov. Dopolnilna dejavnost se torej, ne glede na ugotavljanje dohodka iz osnovne dejavnosti za davčne namene, obravnava kot samostojna dejavnost, razen v primeru, da je nosilec obeh dejavnosti ista oseba. Iz pojasnila Davčnega urada Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je razvidno, da se šteje fizična oseba, ki je hkrati identificirana za namene DDV iz opravljanja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti in dopolnilne dejavnosti na kmetiji, za enega davčnega zavezanca. O obdavčljivi dobavi blaga in storitev, za katero je treba izdati račun in obračunati DDV, pa govorimo tudi takrat, kadar zavezanec porabi blago in storitev, izdelano v okviru dopolnilne dejavnosti, za lastne potrebe (DURS, 2008).

Kmetijska gospodarstva, davčni zavezanci v sistemu DDV, so dolžna za opravljen promet blaga in storitev izdati dokument (račun) s predpisanimi podatki za kupce davčne zavezance in poenostavljen račun za končne potrošnike. ZDDV-1 navaja, da mora izdan račun zavezanca za DDV vsebovati naslednje podatke:

- datum izdaje računa in zaporedno številko;
- identifikacijsko številko, ime in naslov davčnega zavezanca, ki je dobavil blago ali opravil storitev, ter identifikacijsko številko, ime in naslov kupca;
- količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;

- datum opravljene dobave blaga oziroma storitve oziroma datum predplačila, če ga je prejel pred dobavo blaga oziroma preden je bila storitev opravljena;
- davčno osnovo za vsako stopnjo oziroma oprostitev in ceno na enoto;
- stopnjo in znesek DDV;
- ostale veljavne določbe v primerih oprostitve in obrnjene davčne obveznosti.

Fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost in so zavezanci za DDV, morajo, ne glede na izbrani način ugotavljanja dohodka, voditi evidence, potrebne za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje DDV. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za namene izpolnjevanja obračuna DDV in rekapitulacijskega poročila v 8. členu določa vodenje:

- evidence izdanih in prejetih računov,
- evidence izdanih računov za dobave in prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

V evidenci izdanih in prejetih računov za potrebe DDV mora zavezanec zagotoviti podatke o zaporedni številki vpisa v evidenco ter številko in datum računa. Pri izdanih računih ime in sedež oziroma prebivališče in tudi identifikacijsko številko za DDV kupca oziroma prejemnika blaga ali storitev, če je izkazana na računu, ter vrednosti oproščene in obdavčene dobave blaga in storitev brez DDV ter zneske DDV po splošni in znižani stopnji ločeno glede na izdane račune davčnim zavezancem oziroma končnim potrošnikom. V evidenci prejetih računov pa mora zavezanec navesti podatke o dobavitelju in njegovo identifikacijsko številko za DDV ter vrednosti oproščenih in obdavčenih nabav brez DDV, ločeno glede na stopnjo in znesek odbitka DDV, ki se sme oziroma ne sme odbiti. Vrednosti mora zavezanec zagotoviti ločeno za nabave na domačem trgu in ločeno za nabave od davčnih zavezancev, ki nimajo sedeža v Sloveniji.

Evidenca izdanih računov za dobave in prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti mora vsebovati poleg podatkov o računu in kupcu oziroma dobavitelju pri izdanih računih še podatke o vrednosti oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti po posameznem prejemniku blaga; v tristranskem poslu pa vrednost dobav blaga znotraj Skupnosti po posameznem pridobitelju in prejemniku blaga. Evidenca prejetih računov za pridobitev blaga znotraj

Skupnosti izkazuje še vrednost, ki je predmet obdavčitve v Sloveniji, oziroma vrednost tristranskih pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki so oproščene plačila DDV, ter znesek DDV, ki je obračunan od pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ločeno za odbitni in neodbitni del ter ločeno po stopnjah.

Pavšalno nadomestilo je posebna shema povračila dela vstopnega davka, ki je namenjena samo osnovni kmetijski in osnovni gozdarski dejavnosti. Zasebnim kmetijskim gospodarstvom omogoča, da brez vodenja predpisanih evidenc in izstavljanja računov pridobijo nazaj del vstopnega davka ter tako nekoliko popravijo negativne učinke statusa davčnega zavezanca izven sistema. Pravico do pavšalnega nadomestila imajo kmetje, ki ne vstopijo v sistem DDV in pridobijo posebno dovoljenje davčnega organa (MKGP, 1999, str. 11).

Vloga za pridobitev dovoljenja za uveljavitev pravice do pavšalnega nadomestila se lahko vloži pristojnemu davčnemu organu kadarkoli v koledarskem letu. Na obrazcu je treba navesti, za katere skupine kmetijskih in gozdarskih pridelkov in storitev bi želeli uveljavljati pavšalno nadomestilo, pri tem pa je treba upoštevati tudi kriterije glede površine zemljišč. Davčni organ nato ugotovi upravičenost do pavšalnega nadomestila za posamezne skupine kmetijskih in gozdarskih pridelkov in storitev ter izda dovoljenje. Dovoljenje velja do izteka koledarskega leta, v katerem je bilo izdano. Obstoječim imetnikom dovoljenj davčni organ s 1. januarjem naslednjega leta po uradni dolžnosti podaljša njihovo veljavnost za naslednje koledarsko leto, razen če imetnik dovoljenja ne predloži obračuna pavšalnega nadomestila po predpisih. Kmetijsko gospodarstvo s pravico do pavšalnega nadomestila ni dolžno za prodajo blaga ali storitev izdajati računov, ampak to v njegovem imenu stori kupec, identificiran za namene DDV. Obveznost kmeta pavšalista pa je, da ob prodaji takemu kupcu priloži kopijo dovoljenja in tako uveljavlja pavšalno nadomestilo. Ob izteku koledarskega leta upravičenci do pavšalnega nadomestila naredijo obračun in ga predložijo davčnemu organu, ne glede na to, ali so na podlagi dovoljenja opravili kako dobavo ali ne (Dolinar Dubokovič, 2007, str. 283–284).

V Pravilniku o izvajanju ZDDV je določeno, da se šteje, da so kmetijski pridelki živinoreje, poljščine, krmne rastline in drugi pridelki rezultat

dejavnosti kmečkega gospodinjstva, če imajo člani gospodinjstva v uporabi vsaj 1 ha njiv, travnikov ali pašnikov oziroma 0,3 ha hmeljišča za hmelj, 0,3 ha sadovnjaka za sveže sadje in oreščke ali 0,3 ha vinograda za grozdje in vino. Za gozdarske pridelke morajo imeti v uporabi vsaj 1 ha gozda. Za kmetijske in gozdarske storitve je mogoče uveljavljati pavšalno nadomestilo, kadar imajo člani gospodinjstva v uporabi skupaj vsaj 2 ha kmetijskih zemljišč in gozda, od katerih mora biti vsaj 1 ha kmetijskih zemljišč.

Kmetijsko gospodarstvo s pravico do pavšalnega nadomestila ima ob dobavi kmetijskih in gozdarskih pridelkov ter storitev, ki so rezultat osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, pravico do pavšalnega dodatka v višini 8 odstotkov k prodajni ceni, ki jo lahko uveljavlja pri prodaji svojih pridelkov in storitev davčnim zavezancem za DDV v Sloveniji, ter tudi davčnim zavezancem, identificiranim za namene DDV, v drugih državah članicah EU (ZDDV-1).

Kmetijska gospodarstva s pravico do pavšalnega nadomestila in tudi tisti izven sistema DDV pri pridobitvah blaga v drugih državah članicah EU niso dolžni obračunavati DDV, če skupni znesek nabav v tekočem in preteklem letu ne preseže 10.000 evrov (razen če se za to odločijo prostovoljno in ostanejo v ureditvi najmanj 2 leti). Če ta prag presežejo, so dolžni pridobiti identifikacijsko številko za DDV, ki pa velja le za obračunavanje dobav v drugih državah članicah in ne pomeni, da so postali redni zavezanci za DDV v Sloveniji, zato lahko obdržijo pravico do pavšalnega nadomestila. Taki zavezanci pri prodaji ne obračunavajo DDV in ga prav tako ne odbijajo pri prejetih računih, morajo pa obračunati DDV pri nabavah iz drugih držav članic EU ter obračunani davek mesečno izkazati v obrazcu DDV-O (Dolinar Dubokovič, 2007, str. 285).

Zasebna kmetijska gospodarstva so v sistemu DDV ena izmed najbolj raznolikih skupin davčnih zavezancev, saj se lahko odločijo za tri različne možnosti, in sicer so lahko obvezni ali prostovoljni zavezanci za DDV, lahko ostanejo izven sistema DDV ali pa ob izpolnjevanju določenih pogojev izkoristijo možnost uveljavitve pravice do pavšalnega nadomestila. Vsak od navedenih položajev ima že opisane zahteve in prednosti. Kot je navedeno (MKGP, 1999, str. 19–35), je teoretični položaj kmetijskega

gospodarstva najbolj ugoden, če se odločijo za vstop v sistem DDV. Moramo pa upoštevati, da je položaj kmetij nekoliko specifičen, saj je praviloma del njihove pridelave namenjen samooskrbi, smiselnost vstopa v sistem pa je odvisna tudi od deleža prodaje končnemu potrošniku. Kmetijska gospodarstva, ki prodajajo pretežni del pridelka in storitev končnim potrošnikom, morajo temeljito premisliti pred vstopom v sistem DDV, saj bo v tem primeru njihova prodajna cena povečana za izstopni davek, ki ga marsikateri kupec ne bo pripravljen plačati, saj obstaja na trgu dovolj kmetij, ki niso zavezanci za DDV, in njihove cene niso obremenjene z davkom. Dejavniki, ki vplivajo na ugotavljanje, kateri položaj v sistemu DDV je najugodnejši, so tudi: obseg investicij na kmetiji, delež obdavčljivih stroškov v strukturi cene, obseg prometa in ne nazadnje tudi izkušnje z vodenjem knjigovodstva.

5.2.5 Spremembe, ki jih prinaša ZDoh-2H (2010)

Ob koncu leta 2010 je bila sprejeta novela zakona o dohodnini (ZDoh-2H), s katero so bile v sistem obdavčenja dohodkov vnesene pomembne spremembe za fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost. Spremembe so posegle na področje obdavčenja dohodkov ukrepov kmetijske politike ter obvezno obdavčenje osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti po dejanskih prihodkih in odhodkih ter s tem povezano obvezno vodenje knjigovodstva za davčne namene za vsa kmetijska gospodarstva, katerih skupni dohodek članov kmečkega gospodinjstva preseže 7.500 evrov.

Z uveljavitvijo novele zakona o dohodnini se je torej ponovno uvedla obdavčitev dohodkov ukrepov kmetijske politike po dejansko prejetih, ki je bila v veljavi že pred letom 2007. Zadnja tri leta, v obdobju 2007–2009, je veljala obdavčitev po povprečnih zneskih subvencij. Po izračunih Vlade RS naj bi bil prehod na nov način pripisovanja dohodkov iz subvencij za tretjino kmetijskih gospodarstev ugodnejši in naj ne bi pomenil generalno povečanja davčnega bremena za vse zavezance. Davčna osnova v primerjavi s prejšnjim sistemom naj bi se znižala predvsem za manjše kmetije, ki so se jim po starem sistemu pripisovali višji zneski subvencij od dejansko prejetih in so plačevale davek od dohodkov, ki ga niso dejansko prejele. Za tiste kmetije, ki so prejemale večja plačila iz ukrepov kmetijske politike od povprečja, naj bi se davčna osnova povečala (Ministrstvo za finance RS, 2010b). Na podlagi tega lahko sklepamo, da bodo po novem bolj davčno obremenjeni tisti, ki imajo veliko zemljišč v zakupu in se ukvarjajo z intenzivno proizvodnjo, torej predvsem tiste kmetije, ki jim kmetijska dejavnost predstavlja pomemben vir dohodka.

V prehodnih in končnih določbah novele zakona je za prehodno obdobje določena posebna rešitev obdavčenja dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Za leto 2010 se je zavezancem za davek od dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti upoštevalo 50 odstotkov dejansko prejetih subvencij ali povprečni znesek subvencij, odvisno, kateri od teh dveh načinov je bil za zavezanca ugodnejši. Za določitev povprečnih subvencij na hektar kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2010 so se upoštevali zneski iz leta 2009, zato za nobenega od davčnih zavezancev davčna osnova ni bila višja kot v sistemu povprečenja subvencij. Tudi v letih 2011 in 2012 se bo v davčno osnovo vštelo le 50 odstotkov dejansko prejetih plačil iz ukrepov kmetijske politike in šele leta 2013 bodo vključene v obdavčitev vse prejete subvencije kmetijskega gospodarstva (ZDoh-2H).

Druga pomembna sprememba, ki jo določa Zakon o spremembah in dopolnitvah ZDoh-2 (ZDoh-2H), se nanaša na obveznost vodenja knjig, in sicer je bilo skladno s politiko vključevanja večjih kmetij v sistem bolj objektivnega ugotavljanja njihovih dohodkov določeno, da se za kmetijska gospodarstva, katerih skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti preseže 7.500 evrov, določi obveznost, da v letu po letu, v katerem jim je bil ugotovljen dohodek nad določenim pragom, začnejo ugotavljati davčno osnovo za namene dohodnine po dejanskih prihodkih in odhodkih ali dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih.

Po izračunih Vlade RS naj bi bilo vodenje poslovnih knjig po letu 2013 obvezno za kmetijska gospodarstva z več kot 20 ha kmetijskih zemljišč v uporabi, takšnih naj bi bilo v Sloveniji približno 3.100, kar je le 5 odstotkov vseh, ki uveljavljajo plačila iz ukrepov kmetijske politike. Ker pa se bo leta 2011 in 2012 v davčno osnovno dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti poleg pavšalne ocene tržnega dohodka (katastrski dohodek in pavšalna ocena dohodka na panj) štela le polovica dejansko prejetih obdavčljivih subvencij, se bo po mnenju Vlade RS v prvih dveh letih moralo v sistem vključiti le približno tisoč kmetij, ki naj bi imele več kot 10.000 evrov skupnega dohodka iz osnovne dejavnosti (Šoštarič, 2010).

Eden izmed najpogosteje omenjenih razlogov za uveljavitev novele je bil prav gotovo ta, da le ugotavljanje davčne osnove na podlagi vodenja poslovnih knjig zagotavlja ugotovitev prave davčne osnove. Poleg tega se navaja tudi, da večina kmetijskih gospodarstev, za katera je predvideno ugotavljanje davčne osnove po dejanskih prihodkih, že danes vodi vsaj knjigovodstvo FADN (več kot 4.000 kmetij), veliko pa jih je tudi v

sistemu DDV (več kot 3.200 kmetij). Ocenjuje se tudi, da bodo kmetije v primeru vodenja poslovnih knjig lahko nekatere druge oblike evidenc opustile, saj bo knjigovodstvo pokrilo tudi te potrebe (Ministrstvo za finance RS, 2010b).

Prehod na obvezno vodenje poslovnih knjig in ugotavljanje dohodka po dejanskih oziroma normiranih odhodkih določenih kmetijskih gospodarstev je prav gotovo pomembna posledica sprejete novele ZDoh-2. S tem se je kmetijam naložila dodatna administrativna obremenitev, vendar jim bo omogočila tudi, da bolj realno izkažejo svoje dohodke, vključno z možno izgubo, ki jo v sistemu pavšalne ocene dohodka ni bilo mogoče izkazovati. Dejstvo je, da je računovodstvo, pa čeprav samo za davčne namene, zahteven sistem, ki ga lahko opravlja le ustrezno usposobljena oseba, ki pa jih med družinskimi člani kmečkih gospodinjstev ni veliko. Seveda je možen tudi najem računovodskih storitev, a to prinaša dodatne stroške, predvsem za manjše kmetije bi to lahko pomenilo večje izdatke od odmerjenega davka. Zato je bilo ob sprejetju novele zakona veliko govora tudi o pripravi enostavnega računovodskega standarda, s čimer bi se olajšala zahtevnost vodenja knjig za to skupino zavezancev.

5.3 Računovodske evidence kmetijskih gospodarstev v EU

Na področju vodenja računovodskih evidenc in obdavčenja dohodkov fizičnih oseb, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost, v evropskem pravnem redu ni posebnih usklajevalnih pravil, zato lahko države članice EU svobodno oblikujejo sisteme obdavčenja in določbe o obveznosti vodenja poslovnih knjig za zasebna kmetijska gospodarstva. Posledica tega so velike razlike v ureditvah na tem področju v posameznih državah.

Najpogostejša pravno-organizacijska oblika kmetijskih gospodarstev v EU so posamezniki oziroma fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko in gozdarsko dejavnost ter so v posameznih državah različno poimenovani. Le majhen delež kmetijskih gospodarstev je organiziran kot pravna oseba oziroma gospodarska družba, te so bolj pogoste v Franciji in Veliki Britaniji. Predvsem v Franciji obstajajo tudi posebne oblike pravnih oseb, ki opravljajo kmetijsko dejavnost, za katere veljajo posebna davčna pravila in določbe o razdelitvi dohodka. Pogosto so kmetijska gospodarstva v državah EU (na primer Nizozemska, Nemčija, Švedska) organizirana kot partnerstva, pri katerih gre za poslovno povezanost dveh fizičnih oseb,

običajno dveh članov družine. Najpogostejša so poslovna partnerstva med zakoncema, ki omogočajo ugodnejšo razdelitev dohodka z vidika obdavčenja (European Federation of Associations of Certification, 2000, str. 21–22).

V večini držav EU so računovodske evidence podlaga za določanje davčne osnove, kar pomeni, da se dohodek kmetijskih gospodarstev določi po računovodskih pravilih. V Veliki Britaniji, na Švedskem in Nizozemskem so vsa kmetijska gospodarstva dolžna voditi računovodske evidence in letno sestavljati računovodske izkaze. Na Švedskem so določene manjše zahteve glede vodenja evidenc za kmetije, katerih letni promet ne preseže 85.647 evrov. Za večja kmetijska gospodarstva, ki to mejo presežejo, veljajo podobna pravila kot za gospodarske družbe. Oblikovano imajo tudi posebno uredbo, ki določa pravila ugotavljanja dohodka z upoštevanjem posebnih okoliščin in naravnih razmer, ki so značilne za kmetijsko in gozdarsko dejavnost (*angl. Agricultural Accounting Act*). Ta uredba tudi omogoča, da kmetije ugotavljajo prihodke in odhodke na podlagi plačil (European Federation of Associations of Certification, 2000, str. 26–28).

Na Danskem je večina kmetijskih gospodarstev prav tako zavezana k vodenju računovodstva, izjema so manjše kmetije, ki imajo v lasti manj kot 15 ha zemljišč in so bile ustanovljene pred letom 1999. Takih kmetij je bilo leta 2000 od 5 do 10 odstotkov in so oproščene vodenja računovodskih evidenc (Van der Veen et al., 2007, str. 111).

Na Finskem je za večino kmetijskih gospodarstev glavni vir dohodka gozd, vendar je dohodek iz kmetijstva opredeljen kot dohodek iz kmetovanja, vključno z ostalimi pomožnimi dejavnostmi. Davčna osnova je dejanski neto dohodek, ki pa ne vključuje kmetijskih proizvodov, ki jih porabijo v lastnem gospodinjstvu. Prihodki in odhodki se upoštevajo na podlagi plačane realizacije. Dohodki iz gozdarstva se obravnavajo kot dohodki iz naložb, za katere lahko uveljavljajo gozdno olajšavo v višini 40 odstotkov dohodka iz gozdarske dejavnosti (Ministrstvo za finance RS, 2010a, str. 11).

Večina kmetijskih gospodarstev v Franciji in Nemčiji ne vodi računovodstva. V Franciji je obveznost določena z višino dveletnega povprečnega prometa, in sicer velja, da so kmetije, ki imajo manj kot 74.224 evrov prometa, obdavčene po pavšalnem dohodku ali po normiranih odhodkih, nad to vrednostjo prometa pa je predpisano vodenje poenostavljenega ali popolnega računovodstva. Določeno je tudi, da so kmetijska gospodarstva z več kot 45.735 evrov prometa dolžna voditi evidence za namene ugotavljanja DDV. Leta 2000 je

dve tretjini kmetij v Franciji uporabljalo metodo ocenjenega dohodka in le tretjina jih je ugotavljala dohodek na podlagi računovodskih podatkov, od teh polovica z enostavnim knjigovodstvom (European Federation of Associations of Certification, 2000, str. 24).

V Nemčiji in Avstriji se kot izhodišče za oceno dohodka uporablja enotna vrednost kmetijskega gospodarstva, ki se izračuna kot zmnožek maksimalnih hektarskih donosov in površine zemljišč v lasti. V Nemčiji imajo kmetijska gospodarstva možnost ugotavljanja dohodka na podlagi dvostavnega knjigovodstva ali na podlagi poenostavljenega sistema evidentiranja prejemkov in izdatkov. Kmetije, katerih enotna vrednost ne presega 16.361 evrov in 30 GVŽ, lahko dohodek določajo v celoti pavšalno, na podlagi ocenjene enote vrednosti kmetijskega gospodarstva. Z vidika obdavčenja se spodbuja prehod na vodenje računovodstva, zato se lahko kmetije, ki ugotavljajo dohodke pavšalno, kadarkoli odločijo za zamenjavo sistema. Neposredna plačila države in druga javna nadomestila se priznajo kot prihodki, v primeru pavšalne obdavčitve pa so že vključene v ugotavljanje enotne vrednosti kmetije (Heric & Hrastar 2010). Po podatkih iz leta 2000 (European Federation of Associations of Certification, 2000, str. 25) je v Nemčiji skoraj 40 odstotkov vseh kmetijskih gospodarstev vodilo računovodstvo z namenom obdavčitve oziroma iz drugih poslovnih razlogov. Povprečna velikost kmetije, ki je vodila evidence, je bila več kot 70 ha zemljišč v uporabi, kar je skoraj še enkrat toliko, kot je povprečna velikost vseh kmetij v tej državi.

V Avstriji je vodenje računovodstva predpisano le za velika kmetijska gospodarstva, saj so tista, ki ne presegajo enotne vrednosti 65.000 evrov, lahko obdavčena po pavšalni osnovi. Ta se določa z vrednotenjem zemljišč oziroma kmetijskega gospodarstva in že posredno vključuje tudi plačila iz ukrepov kmetijske politike. Pavšalna osnova je prevladujoča oblika obdavčitve, saj jo uporablja kar 80 odstotkov vseh avstrijskih kmetijskih gospodarstev. Kmetije, ki to vrednost presegajo, vendar ne dosegajo več kot 150.000 evrov, pa lahko vodijo enostavno knjigovodstvo. Za vse ostale, ki presegajo zgornji prag, velja obveznost vodenja računovodstva in enaka pravila kot za vse druge dejavnosti, s tem da se subvencije države vštevajo v davčno osnovo posebej. Kmetije lahko zmanjšujejo svojo davčno osnovo s plačanimi zakupninami, nekaterimi dolgovi v zvezi s kmetijo, prispevki za socialno varnost in določenimi vrstami izpada dohodka, ki niso kriti iz zavarovanja. Za nekatere intenzivne vrste pridelave, kot je

vinogradništvo, vrtnarstvo in gojitev rastlin in zelišč, je določeno ugotavljanje dohodka na podlagi vodenja knjige prihodkov in z upoštevanjem normiranih odhodkov ali pa na podlagi popolnega knjigovodstva, ki je obvezno v primeru, da prihodki take dejavnosti presežejo 24.200 evrov. Obdavčitev dopolnilnih dejavnosti je urejena podobno kot v Sloveniji, saj je, ne glede na obseg, določeno ugotavljanje davčne osnove z vodenjem knjigovodstva. Tudi za gozdarstvo se davčna osnova določa po enotni vrednosti, vendar le za primarno dejavnost. Vsa predelava lesa se obravnava kot dopolnilna dejavnost ali obrt (Ministrstvo za finance RS, 2010a, str. 10–11).

Za kmetijska gospodarstva v Italiji velja, da nobeno ni zavezano k vodenju računovodskih evidenc, saj so vsi dohodki kmetij in malih kmetijskih podjetij obdavčeni izključno po pavšalni oceni dohodka. Sistem katastrskega dohodka je določen na podlagi vrednosti zemljišč glede na proizvodni potencial in dejansko rabo ter predstavlja povprečno oceno dohodka pri običajni uporabi kapitala in delovne sile. Posebej je določeno, da se dohodek od kmetijskih zemljišč za odmero davka deli na posestniški dohodek, ki se pripiše lastniku zemljišča, in kmetijski dohodek, ki se pripiše osebi, ki zemljišče dejansko uporablja. Če sta lastnik in uporabnik ista oseba, se v njegovo davčno osnovo štejeta oba dohodka. Vsako kmetijsko gospodarstvo za davčne namene pridobi davčno številko pod pogojem, da nosilcu kmetije dohodek iz kmetijske dejavnosti predstavlja vsaj polovico vsega dohodka. Tudi dohodki iz pridelave grozdja in vina ter drugih intenzivnih kultur, kot sta sadjarstvo in vrtnarstvo, so zajeti v pavšalno davčno osnovo, zato tudi za te dejavnosti ni predpisano vodenje poslovnih knjig. Prav tako se posebej ne obdavčuje prejetih prejemkov iz ukrepov kmetijske politike, saj katastrski dohodek že vključuje tudi del dohodka iz teh plačil (Heric & Hrastar, 2010).

Na podlagi navedenega lahko sklepam, da se ureditve v posameznih državah EU zelo razlikujejo. Tako imajo Velika Britanija, Švedska in Nizozemska s predpisi določeno vodenje računovodskih evidenc prav za vsa kmetijska gospodarstva, v nekaterih drugih državah (Danska, Francija, Nemčija …) je predpisano obvezno vodenje poslovnih knjig le za večje kmetije, ostale pa lahko ugotavljajo davčno osnovo pavšalno. Kriteriji, po katerih določijo obveznike vodenja evidenc, so po posameznih državah različno visoki in so določeni glede na kmetijske površine, enotne vrednosti ali višino prometa kmetijskega gospodarstva. Vsekakor lahko trdim, da so omejitve bistveno višje kot v Sloveniji. Na drugi strani pa v Italiji prav nobeno kmetijsko gospodarstvo ni dolžno voditi poslovnih knjig, saj se tako davčna osnova iz kmetijske in gozdarske dejavnosti kot tudi davčna osnova za druge dopolnilne dejavnosti ugotavljata po katastrskem dohodku. Treba je poudariti tudi to, da so v državah, kjer je določeno vodenje računovodskih evidenc za vsa kmetijska gospodarstva, ta neprimerljivo večja kot na primer v Sloveniji.

Na Madžarskem in Poljskem, kjer je povprečna velikost kmetijskega gospodarstva nekoliko manjša kot v ostalih državah EU, vendar še vedno dvakrat večja kot v Sloveniji, morajo le redke kmetije obvezno voditi računovodske evidence. Predvsem na Poljskem večina kmetij plačuje le davek na kmetijska zemljišča, ki pa ni odvisen od dejanskih dohodkov kmetijske proizvodnje. Na Madžarskem vse kmetije z manj kot 15.894 evri dohodka lahko uporabljajo pavšalno oceno dohodka, za katero pa so določene številne davčne olajšave in možnost delitve dohodka med vse člane kmečkega gospodinjstva, ki so starejši od 16 let, zato večina manjših kmetij sploh ne plačuje davka od dohodka iz kmetijske dejavnosti (Van der Veen et al., 2007, str. 27–29).

5.4 FADN – mreža za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev

Z vodenjem računovodstva po uradni metodologiji FADN (angl. *Farm Accountancy Data Network*), ki v prevodu pomeni mreža za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev, so v Sloveniji na pobudo MKGP začeli leta 1994. Glavni razlog je bil neugoden dohodkovni položaj kmetijskih gospodarstev in pomanjkanje podatkov, s pomočjo katerih bi lahko argumentirali položaj in ukrepe ter vse večje zahteve po mednarodni primerljivosti gospodarske uspešnosti predvsem zasebnih kmetijskih gospodarstev (Pajntar, 1997, str. 1).

Računovodski podatki, pridobljeni po metodologiji FADN, so edini vir mikroekonomskih podatkov, ki so zbrani in obdelani po enaki metodologiji v vseh državah članicah EU. Podatkom FADN v EU pripisujejo zelo velik pomen in jih uporabljajo v simulacijah za oceno vpliva ukrepov skupne kmetijske politike na dohodkovni položaj v kmetijstvu. V celotni EU je v vzorec FADN vključenih okoli 60.000 kmetijskih gospodarstev, vendar so med posameznimi državami precejšne razlike v deležu proučevanih enot. Ta delež znaša v EU kot celoti 1,5 odstotka, med posameznimi državami pa so ti deleži zelo različni, od najmanj 0,8 odstotka na Portugalskem do največ 17,9 odstotka v Luksemburgu (Golež, 2003, str. 185–186).

Kmetijska gospodarstva v Sloveniji se lahko za vodenje računovodstva po metodologiji FADN odločijo prostovoljno oziroma je tovrstni način vodenja evidenc za njih obvezen, če so pridobila investicijska sredstva iz objavljenih razpisov. Slednja so dolžna voditi računovodstvo FADN vsaj 5 let od zadnjega nakazila sredstev. Kmetije, ki so vključene v mrežo

zbiranja računovodskih podatkov prostovoljno, uvrščamo med vzorčne kmetije. V sistem FADN so kmetijska gospodarstva izbrana po posebnem načrtu vzorčenja, ki naj bi zagotovil čim večjo reprezentativnost vzorca. Pri tem so upoštevani trije kriteriji, in sicer: ekonomska velikost, tip kmetovanja in regija. Osnova za izračun ekonomske velikosti kmetijskega gospodarstva je standardizirano pokritje (angl. *SGM - Standard Gross Margin*), ki predstavlja razliko med povprečno vrednostjo in povprečnimi stroški pridelave. Ekonomska velikost kmetijskega gospodarstva je enaka vsoti vrednosti standardiziranega pokritja vseh rastlinskih in živilskih pridelkov v enem letu. Izbrane kmetije naj bi vodile tržno usmerjeno gospodarstvo in praviloma zagotavljale upravljavcu glavno zaposlitev. Slovenija se je kot država članica EU obvezala, da bo letno zagotovila 900 vzorčnih kmetij različne ekonomske velikosti in tipa kmetovanja. Po podatkih Kmetijsko-gozdarske zbornice je bilo leta 2007 v Sloveniji 830 poročevalskih kmetij (Vornekar, b.l.).

Pajntarjeva (1997, str. 2–3) navaja, da lahko slovenska zasebna kmetijska gospodarstva, vključena v sistem mreže računovodskih podatkov, razdelimo na dve skupini, in sicer na tiste, ki se zavedajo pomena spremljanja ekonomskega položaja ter tudi vestno in natančno zapisujejo vse poslovne dogodke, ter tiste, ki niso zainteresirane za zbrane podatke, zato posvečajo manj pozornosti vodenju evidenc. Za prvo skupino kmetijskih gospodarstev tak način vodenja ne zadošča za učinkovito spremljanje proizvodnje, saj so rezultati premalo natančni. Pri računovodstvu po metodologiji FADN je način spremljanja poslovanja poenostavljen in ne zajema vseh elementov računovodstva po pravilih računovodskih standardov ter prav tako ni namenjen ugotavljanju osnove za obdavčenje. Omogoča izračune vseh najpomembnejših gospodarskih kazalnikov za celotno kmetijsko gospodarstvo, ne pa tudi rezultate o uspešnosti gospodarjenja po posameznih izdelkih.

Računovodstvo po metodologiji FADN sestoji iz (Pajntar, 1997, str. 5–10):

- **Inventurnih popisov** - popisni listi (inventura) se izpolnjujejo v začetku koledarskega leta in vsebujejo podatke o zmogljivosti kmetijskega gospodarstva. V preglednice se vpisujejo podatki o kmetiji, planinski paši, delitvi splošnih stroškov, delovni sili, gospodarskih poslopjih in mehanizaciji ter opremi, zemljiščih, dolgovih itd. Na

koncu leta se v popisne liste vpisujejo le spremembe glede na začetek obračunskega obdobja, in tako je zaključni popis obenem začetni popis za kmetije, ki vodenje nadaljujejo.

- **Zapisovanja sprememb pri pridelku in živini ter evidentiranja delovne sile** - mesečna poročila, ki so namenjena sprotnemu zapisovanju poslovnih dogodkov. Vključujejo le doma pridelane pridelke, reja živine pa mora biti ločena glede na lastno in pogodbeno rejo. Glede na kategorije vsako kmetijsko gospodarstvo oblikuje seznam pridelkov in živine, ki se med letom ne sme spreminjati. V poročilo o pridelkih in živini se vpisujejo tudi mesečni podatki o porabljenih delovnih urah na kmetiji tako za družinske člane kot tudi za plačano in neplačano delovno silo. Neplačana delovna sila zajema osebe, ki vsaj en cel dan na teden delajo na kmetiji, in tudi tiste osebe, ki so za svoje delo sicer plačane, vendar manj kot običajna delovna sila. Za delo na kmetijskem gospodarstvu štejemo organizacijo in upravljanje, delo na polju in z živino, predelavo pridelkov, tekoče vzdrževanje mehanizacije, poslopij in opreme ter delo v zvezi z gozdom in turizmom na kmetiji. Med delo na kmetiji ne sodi delo, s katerim ustvarimo ali povečamo vrednost osnovnih sredstev, gospodinjsko delo, poslovna potovanja in udeležba na strokovnih srečanjih.
- **Zapisovanja izdatkov in prejemkov** - denarno poročilo zajema podatke o prejemkih od prodaje pridelkov, izdelkov, storitev in subvencij ter izdatke za nakup osnovnih sredstev, materiala in drugih stroškov (na primer elektrike, vode, telefona, delovne sile, najemnin). Beležijo se tudi dolgoročni in kratkoročni dolgovi, ločeno glavnica in obresti. Pri vpisu izdatka oziroma prejemka se vpisuje tudi vrsta blaga ali storitve, ne beležijo pa se izdatki za gospodinjstvo. Pri izdatkih, ki so nastali bodisi v gospodinjstvu bodisi v kmetijski ali gozdarski dejavnosti, se upošteva le delež, porabljen za kmetijsko in gozdarsko dejavnost.

Pravilnik o delovanju mreže za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev (Ur.l. RS, št. 11/2010, 90/2010) določa, da lahko kmetijska gospodarstva, ki so izbrana kot poročevalske kmetije, pripravljajo računovodske podatke sama ali skupaj s kmetijskim svetovalcem pri Kmetijsko-gozdarski zbornici Slovenije. Obrazci, ki so osnova za pripravo poročil poročevalskih kmetij, se izpolnjujejo za vsak mesec posebej in se dostavijo v obdelavo mesečno ali letno, končni datum

za predložitev vseh poročil je zadnji dan v februarju za preteklo leto. Računovodski podatki v poročilu kmetijskih gospodarstev vsebujejo opredelitev poročevalske kmetije glede na glavne elemente dejavnikov proizvodnje, oceno dohodka kmetije in omogočajo preveritev resničnost danih informacij s kontrolo na kraju samem.

Podatki za določanje dohodka na kmetijskem gospodarstvu po metodologiji FADN se nanašajo izključno na kmetijsko gospodarstvo, in sicer na dejavnosti kmetijskega gospodarstva samega, vključno z gozdarstvom in kmečkim turizmom, če se vodita kot del gospodarstva. Dohodki iz drugih dejavnosti lastnika in družine, kot so pokojnine, plače iz zaposlitve izven kmetije, prejemki od lastnine zunaj kmetijskega gospodarstva, zasebna zavarovanja in dediščine, pa niso vključeni (Hill, 2000, str. 158).

Kljub temu da vodenje računovodskih evidenc po metodologiji FADN na podlagi enotnih opredelitev omogoča popolno primerljivost kazalnikov gospodarske uspešnosti tako na ravni posameznega kmetijskega gospodarstva kot tudi na nacionalni in meddržavni ravni, pa rezultati ne kažejo dejanskega dohodkovnega položaja kmetijskih gospodarstev. Razlog je predvsem v nereprezentativnih vzorcih, ki jih je težko zagotoviti, tako v Sloveniji kot tudi v drugih evropskih državah. Izkušnje v Sloveniji kažejo, da so za vodenje evidenc bolj zainteresirane velike, profesionalne kmetije, ki jih zanima spremljanje gospodarskega položaja in so zato v večji meri zastopane v vzorcu. Manjša kmetijska gospodarstva pa nimajo zanimanja za vodenje računovodstva, saj kmetijstvo in gozdarsko ni njihova glavna dejavnost, zato so v vzorcu zastopana v manjšem deležu. Iz tega sledi, da povprečni rezultat kmetij, ki vodijo računovodstvo po metodologiji FADN, ne odraža dejanskega stanja vseh kmetij (Pajntar, 1997, str. 3).

Računovodski podatki in kazalniki po metodologiji FADN zagotavljajo kakovostne podatke o poslovanju in dohodku kmetijskih gospodarstev, vendar je informativna vsebina poročil predvsem z vidika računovodstva v nekaterih pogledih vprašljiva. Podatki FADN niso pridobljeni z evidentiranjem poslovnih dogodkov (knjigovodstvom), ampak z vprašalniki. Pajntarjeva (1997, str. 22) navaja, da zasebna kmetijska gospodarstva, ki vodijo računovodstvo po metodologiji FADN, lahko pridobijo na podlagi rezultatov številne informacije o poslovanju. Vendar so nekatere kategorije vsebinsko nekoliko drugače opredeljene. V kategoriji skupnih prihodkov so zajeti le prihodki od poslovanja, torej od prodaje pridelkov in storitev, po SRS pa v skupino celotnih prihodkov poleg prihodkov iz poslovanja prištevamo še prihodke od financiranja in druge prihodke. Poenostavitve so tudi pri vrednosti doma pridelane krme, ki se ne obravnava kot prihodek, ker bi se morala oceniti in upoštevati na eni strani kot prihodek rastlinske pridelave ter na drugi strani kot strošek živinoreje, na poslovni izid celotnega kmetijskega gospodarstva pa ne bi vplivala. Posebnost je tudi obračunavanje amortizacije od plemenske in delovne živine, ki je po definiciji

standardov osnovno sredstvo, v FADN pa se vsa prodaja živine obravnava kot prihodek, ves nakup kot strošek, amortizacija pa se ne obračunava.
Kljub temu da FADN prvotno ni bil namenjen za uskladitev računovodskih standardov za področje kmetijstva in gozdarstva, so se v okviru te metodologije razvile smernice, ki ponujajo rešitve za določena vprašanja v zvezi z računovodstvom kmetijskih gospodarstev. V praksi se je pokazalo, da sistem ni popolnoma združljiv z veljavnimi računovodskimi standardi, odstopanja so predvsem (Slof & Argilès, 1998, str. 10):

- bilanca stanja ne prikazuje vseh sredstev in obveznosti do virov sredstev;
- prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida niso prikazani dovolj podrobno;
- prihodki se namesto v trenutku prodaje priznajo v trenutku proizvodnje;
- subvencije, ki predstavljajo večji del prihodkov kmetijskih gospodarstev, se upoštevajo šele ob plačilu;
- kmetijska proizvodnja se ne vrednoti po dejanskih prodajnih cenah, ampak po tržnih cenah ob koncu leta.

5.5 Strokovna pravila računovodenja v kmetijski dejavnosti

Kljub relativno pomembni vlogi kmetijstva in gozdarstva v gospodarstvu številnih držav in vse močnejših medsebojnih odnosih z drugimi sektorji, računovodski strokovnjaki ne posvečajo veliko pozornosti ureditvi enotnih računovodskih pravil na tem področju. Trenutna računovodska načela niso prilagojena posebnim značilnostim kmetijske in gozdarske proizvodnje, zato evidence in izkazi ne zagotavljajo kakovostnih informacij za uporabnike (Argilés & Slof, 2000, str. 2).

SRS temeljijo na ZGD-1 in določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. Poleg splošnih SRS obstajajo še posebni, med katere uvrščamo tudi SRS 39 za male samostojne podjetnike posameznike, ki ga morajo pri vodenju računovodskih evidenc upoštevati tudi fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko dejavnost, saj za zdaj še ne obstaja poseben SRS za fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko dejavnost (Zupančič, 2009, str. 21).

Kmetijska dejavnost ima v primerjavi z ostalimi dejavnostmi določene posebnosti, ki tudi v računovodstvu zahtevajo posebno obravnavanje. Te se nanašajo na biološka sredstva, ki vključujejo žive živali in rastline ter kmetijske pridelke. Značilnost kmetijske proizvodnje je

izpostavljenost tveganjem zaradi naravnih procesov, ki jih človek ne more v celoti nadzirati, kot so podnebne razmere, bolezni in škodljivci. Sezonski značaj kmetijske proizvodnje povzroča neenakomerno pritekanje denarnih sredstev in nihanja pri zaposlovanju. Vrednotenje kmetijske proizvodnje, v okviru katere se ustvarjajo številni raznoliki proizvodi, je zelo zahtevno. Modeli vrednotenja na podlagi stroškov in realizacije ne upoštevajo procesa biološkega preoblikovanja (rast in propadanje ter proizvajanje in razmnoževanje), ki spreminja naravo bioloških sredstev. Iskanje pristopa, ki bi omogočil predložitev zanesljivih in kakovostnih računovodskih informacij o poslovanju kmetijskih gospodarstev po enotnih računovodskih načelih, je tema številnih razprav. Cilj je opredeliti osnovne probleme računovodstva kmetijske dejavnosti, in sicer pripoznavanje in vrednotenje sredstev in obveznosti ter poročanje in objava računovodskih poročil. Rešitve nekaterih od teh problemov so opredeljene v Mednarodnem računovodskem standardu 41 – Kmetijstvo (v nadaljevanju MRS 41) (Sedlăček, 2010, str. 60).

5.5.1 Mednarodni računovodski standard 41 – Kmetijstvo

V uvodu v SRS je pojasnjena povezava med slovenskimi in mednarodnimi standardi, in sicer velja, da se uporabljajo le tiste določbe mednarodnih standardov, na katere se slovenski neposredno sklicujejo. Druge določbe mednarodnih standardov ne veljajo neposredno, ampak se uporabljajo kot pravila, po katerih naj bi se ravnalo, če za določeno področje slovenski standard ni dovolj podroben (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

MRS 41 je standard, ki predpisuje računovodsko obravnavanje in razkritja, povezana s kmetijsko dejavnostjo, ter se nanaša na biološka sredstva, kmetijske pridelke ob pospravitvi in državne podpore. Ne obravnava pa posebej zemljišč in neopredmetenih sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo. Posebej je določeno, da MRS 41 obravnava kmetijske pridelke le v trenutku pospravitve in ne po spravitvi v času predelovanja. Torej glede na slovensko zakonodajo, lahko rečemo, da je vezan le na pridelke osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, ne pa tudi na izdelke dopolnilnih dejavnosti na kmetiji (International Accounting Standards Committee, 2011).

Biološka sredstva so žive živali in rastline, za katere je značilno, da se v okviru kmetijske in gozdarske proizvodnje preobražajo v kmetijske pridelke ali dodatna biološka sredstva. Posledica biološkega preobražanja je več vrst fizičnih sprememb: rast, propadanje, proizvajanje in razplod, od katerih je vsako mogoče opazovati in meriti. Vsaka izmed teh fizičnih

sprememb je neposredno povezana s prihodnjimi gospodarskimi koristmi. Po MRS 41 kmetijsko gospodarstvo lahko pripozna biološko sredstvo, kadar:

- obvladuje sredstvo, kar lahko dokaže s pravnim lastništvom (na primer označevanje živine);
- obstaja verjetnost, da bo sredstvo prinašalo bodoče gospodarske koristi;
- lahko zanesljivo izmeri pošteno vrednost sredstva.

Priporočilo, ki je navedeno v standardu, tudi predlaga, naj poslovni subjekti razlikujejo med porabljivimi in rodnimi biološkimi sredstvi oziroma med zrelimi in nezrelimi biološkimi sredstvi. Porabljiva biološka sredstva so tista, ki bodo pospravljena kot kmetijski pridelek ali prodana kot biološka sredstva. To so na primer živina, namenjena proizvajanju mesa oziroma namenjena prodaji, pridelki, kot sta koruza in pšenica, ter drevesa, ki se gojijo za stavbni les. Rodna biološka sredstva niso kmetijski pridelki in se v okviru kmetijske ali gozdarske proizvodnje ne porabijo, v to skupino spadajo živina, s katero se proizvaja mleko, vinska trta, sadna drevesa in drevesa, iz katerih se pridobivajo drva, drevesa pa ostanejo. Biološka sredstva se lahko razvrstijo kot zrela ali kot nezrela. Zrela biološka sredstva so tista, ki so dosegla lastnosti, potrebne za pospravitev, kadar gre za porabljiva biološka sredstva, v primeru rodnih bioloških sredstev pa takrat, ko so sposobna prenesti redno pospravljanje svojih proizvodov (International Accounting Standards Committee, 2011).

Pomembna zahteva standarda je, da je treba vsa biološka sredstva meriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje, in sicer tako ob začetnem pripoznanju kot tudi ob vsakem datumu bilance stanja. Dovoljuje pa izjemo, ko se sredstva lahko vrednotijo po nabavni vrednosti, in sicer ob začetnem pripoznanju bioloških sredstev, za katere ni določene tržne vrednosti, in takrat, ko za njih ni mogoče zanesljivo oceniti poštene vrednosti. Nabavna vrednost se v določenih primerih lahko približa nabavni, predvsem ko gre za biološko sredstvo v začetni fazi, ko še ni prišlo do preobrazbe, in takrat, ko preobrazba še ne vpliva na vrednost biološkega sredstva (PricewaterhouseCoopers, 2010, str. 6).

Kmetijski pridelek je pospravljen proizvod biološkega sredstva, za katere MRS 41 določa, da jih je treba ob spravitvi vrednotiti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje v trenutku pospravitve. Stroški prodaje zajemajo predvsem odpravnine borznim posrednikom in trgovcem ter dajatve državnim organom, ne vključujejo pa stroškov prevoza

in drugih stroškov, ki nastanejo, da pridelki pridejo na trg. Za prodajo kmetijskih pridelkov se pogosto sklepajo pogodbe, vendar pa pogodbene cene niso vedno ustrezne za določanje poštene vrednosti, saj so določene vnaprej in ne odražajo trenutnega stanja na trgu. Dobiček ali izgubo, ki se lahko pojavi pri začetnem pripoznanju biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka, je treba vključiti v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi. Podobno se tudi dobiček ali izguba, ki izhaja iz kasnejše spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, prizna v poslovnem izidu (International Accounting Standards Committee, 2011).

MRS 41 obravnava tudi državne podpore, ki se nanašajo na kmetijsko dejavnost, vendar samo tiste, ki se nanašajo na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti. Določa, da se državne podpore pripoznajo kot prihodek, ko postane podpora izterljiva, torej so pogoji za pridobitev izpolnjeni. Na primer pogoj za pridobitev državne podpore je lahko, da podjetje obdeluje zemljo na nekem območju 5 let in da je dolžno vrniti celoten znesek, če tega pogoja ne izpolni. V takšnem primeru se državna podpora ne pripozna kot prihodek, dokler ne poteče 5 let. Če pa državna podpora dovoljuje, da podjetje del, ki se nanaša na pretekli čas, obdrži, podjetje pripozna sorazmerni del državne podpore kot prihodek (International Accounting Standards Committee, 2011).

Vrednotenje po pošteni vrednosti, ki ga predpisuje MRS 41 za kmetijsko dejavnost, lahko temelji na opazovanju cen na delujočem trgu, če pa tak trg ne obstaja, se lahko v določenih primerih poštena vrednost oceni tudi na podlagi sedanje vrednosti pričakovanih denarnih tokov. Določanje poštene vrednosti bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov torej vključuje zahtevne računovodske postopke, ki jih lahko opravi le dobro organizirana računovodska služba. Uporaba MRS 41 je torej primerna predvsem za velika podjetja, ki se ukvarjajo s kmetijsko ali gozdarsko dejavnostjo, nikakor pa ne za majhna zasebna kmetijska gospodarstva, kot jih imamo v Sloveniji.

5.5.2 Predlog računovodskih rešitev za kmetijstvo

Knjigovodstvo obravnava podatke iz preteklosti, kot so terjatve, obveznosti, denar, osnovna sredstva in stroški, zato je njegova osrednja pozornost namenjena sestavi računovodskih obračunov ter sprotni kontroli knjigovodskih listin in poslovnih knjig. Računovodstvo pa poleg knjigovodstva zajema tudi računovodsko načrtovanje, nadzor in analizo. Čeprav strokovna literatura že dolgo ne obravnava računovodstva le z vidika knjigovodstva, primeri iz prakse kažejo, da so ostale funkcije računovodstva slabše razvite in predvsem manjša podjetja v okviru računovodstva opravljajo le knjigovodstvo, ki pa ne zagotavlja pravočasnih in kakovostnih informacij za poslovne odločitve ter ne vključuje predračunavanja, na katerem bi temeljilo načrtovanje (ocenjevanje prihodnjih stroškov,

nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov), in analiziranja, ki olajša poslovne odločitve (Kavčič et al., 2007, str. 109–110).

Iz izsledkov raziskave o razvitosti poslovodnega računovodstva (Mayr, 2006, str. 18) je razvidno, da je računovodstvo v manjših podjetjih omejeno le na knjigovodstvo in namenjeno predvsem zahtevam zunanjih uporabnikov. Iz tega lahko sklepamo, da je stopnja razvitosti računovodstva kmetijskih gospodarstev v povprečju še slabša, saj imajo ta v primerjavi s podjetji še veliko manjši obseg poslovanja in običajno nimajo zaposlenih, zato je tudi računovodstvo organizirano v družini ali s pomočjo računovodskega servisa. Predvsem poslovodne informacije zahtevajo analitično obravnavanje, ki zahteva specifično znanje, ki pa ga imajo le ustrezno usposobljeni. Prav tako je treba pri odločitvi za oblikovanje potrebnih evidenc ugotoviti tudi, kakšni stroški bodo s tem povezani. Zato je smiselno pričakovati, da bodo kmetijska gospodarstva organizirala računovodstvo in uporabljala računovodske informacije le v najnujnejšem obsegu, ki bo omogočalo poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij.

V smislu trenutnega stanja v kmetijstvu in gozdarstvu ter predvsem z upoštevanjem značilnosti kmetijskih gospodarstev v Sloveniji bi bilo treba oblikovati enotni računovodski standard, ki bi omogočil, da bi bile računovodske evidence predvsem preproste, pregledne in uporabne. Pri vsem tem je treba upoštevati tudi, kakšne stroške in koristi bi kmetom prinesle računovodske evidence. Atrill in Mclaney (2001, str. 7) navajata kot eno pomembnejših lastnosti računovodskih informacij prav analizo stroškov in koristi, ki jih te informacije prinašajo. Predlagata, da se, kadar ocenimo, da bi bili stroški pridobitve informacije večji od možnih koristi, ne odločimo za pridobitev te informacije, kljub temu da ima vse ostale potrebne lastnosti.

Ker zasebnih kmetijskih gospodarstev že zaradi specifične lastniške strukture, delovne sile in narave dela ne moremo primerjati z gospodarskimi družbami, bi morali za njih prilagoditi tudi vodenje računovodskih evidenc. Predvsem s ciljem administrativnega poenostavljanja bi se moral pripraviti enostaven računovodski standard za kmetije. Standard bi moral biti pripravljen po zgledu SRS 39, in sicer kot celota, saj bi bil po mojem mnenju vnos določenih posebnih rešitev v posamezne računovodske standarde, ki bi obravnaval le posebnosti računovodenja za kmetijsko in gozdarsko dejavnost, strokovno prezahteven za znanje in velikost zasebnih kmetijskih gospodarstev.

Primerna računovodska rešitev za zasebna kmetijska gospodarstva bi bila v smislu vodenja enostavnega knjigovodstva, ki ne zahteva visokega znanja, kljub temu pa daje primerne računovodske informacije o poslovanju in omogoča izračun dejanske davčne osnove. Osnovnih načel enostavnega

knjigovodstva bi se lahko člani kmetijskega gospodarstva naučili na nekajurnih delavnicah, mlajše generacije pa že med srednješolskim izobraževanjem na kmetijskih šolah. Po mojem mnenju bi bilo treba v standardu za kmetije postaviti nekoliko višja merila za vodenje enostavnega knjigovodstva. Predvsem pogoja o višini prihodkov na letni ravni 42.000 evrov in povprečne vrednosti aktive 25.000 evrov bo marsikatero kmetijsko gospodarstvo preseglo, zato bi po dosedanjih določbah moralo voditi poslovne knjige po načelu dvostavnega knjigovodstva. Predlagam spremembo pogoja o višini letnih prihodkov, ki bi bil vezan na število družinskih članov glede na višino povprečne plače v RS za preteklo leto. Na primer: za leto 2010 je znašala plača zaposlenih v RS v povprečju 1.494,88 evra (Ur.l. RS, št. 12/2011), kar bi pomenilo 17.938,56 evra na družinskega člana na leto. Tako bi kmetijsko gospodarstvo s štirimi člani lahko vodilo enostavno knjigovodstvo, če bi imelo na leto manj kot 71.754,24 evra prometa. Tudi vrednost aktive bi se morala povečati na vsaj 100.000 evrov, saj je značilnost kmetijske in gozdarske proizvodnje visoka zastopanost osnovnih sredstev večjih vrednosti, ki vključujejo zemljišča, zgradbe, stroje in podobno, in tako bodo že najmanjša kmetijska gospodarstva presegla do sedaj določen pogoj 25.000 evrov.

Podrobneje bi morali opredeliti tudi vrednotenje delovne sile na kmetijskem gospodarstvu in najti ustrezno rešitev, na kakšen način bi lahko prikazali stroške dela. Za kmetije namreč velja, da velik del delovne sile predstavljajo družinski člani, ki so lahko zavarovani kmetijsko, iz zaposlitve oziroma so že upokojeni. Kljub temu da ti družinski člani opravijo veliko dela na kmetiji, pa ni podlage, na kateri bi lahko njihovo delo prikazali kot strošek. Le redka zasebna kmetijska gospodarstva v Sloveniji imajo zaposlene delavce, ki lahko prikazujejo stroške dela na podlagi izplačanih plač. Morebitna rešitev bi bila lahko določitev letne normativne porabe ur na ha kmetijskega zemljišča v uporabi glede na posamezno vrsto rabe (njive, travniki, sadovnjaki in vinogradi, pašniki, gozd), ki bi se ovrednotila z določeno urno postavko. Pri določitvi normativnih ur bi se morala upoštevati tudi lega kmetije, in sicer bi morale imeti gorsko višinske kmetije višji normativ kot nižinske, saj imajo težje delovne razmere in je treba več dela opraviti ročno.

V standardu bi se morale opredeliti tudi podlage, kako oceniti stroške doma pridelanih surovin, ter postaviti pravila za vrednotenje zaloge kmetijskih in gozdarskih pridelkov, ki se preobražajo in spreminjajo svojo vrednost. Posebnost zasebnih kmetijskih gospodarstev je tudi prekrivanje določenih stroškov, ki se vežejo tako na gospodinjstvo kot tudi na kmetijsko in gozdarsko dejavnost, kot so stroški električne energije, vode, telefona in drugi. Za te primere bi se morala omogočiti uporaba ključev (določitev sorazmernega dela), na podlagi katerih bi se priznali tovrstni stroški za osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost.

Poleg tega bi bilo treba uvesti še nekatere poenostavitve, na primer pri osnovni čredi, ki zajema delovno in plemensko živino ter po SRS spada med osnovna sredstva, se ne bi obračunavala amortizacija. Vlaganja in nakup osnovne črede naj bi se tako obravnavala kot strošek živinoreje, prodaja pa kot prihodek. Kot navaja Pajntarjeva (1999, str. 22), je ta poenostavitev v državah EU razširjena tudi na drugih področjih in tudi v knjigovodstvu FADN ter izhaja iz predpostavke, da so stroški za obnovo osnovne črede v povprečju enaki, kot bi bila izračunana amortizacija doma prirejene živine.

Plačila iz ukrepov kmetijske politike bi se morala upoštevati kot prihodek šele ob plačilu. S tem da bi se morala določiti enotna pravila, kateri ukrepi so predmet obdavčitve, tako za kmetije, ki bodo ugotavljale davčno osnovo z vodenjem poslovnih knjig, kot tudi za tiste, ki bodo imele pavšalno obdavčitev po katastrskem dohodku. Pri investicijskih podporah, ki jih kmetijska gospodarstva lahko pridobijo kot nepovratna sredstva pri nakupu določene kmetijske mehanizacije, in drugih vlaganjih v osnovna sredstva bi se moralo omogočiti evidentiranje v smislu dolgoročnih rezervacij. Torej bi prihodek posameznega leta predstavljal le znesek enak strošku amortizacije v deležu, ki bi bil podprt z nepovratnimi sredstvi.

6 DAVČNI VIDIK RAČUNOVODSKIH EVIDENC

6.1 Izbira različnih možnosti obdavčitve osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti kmetijskih gospodarstev

6.1.1 Obdavčitev po katastrskem dohodku

Obdavčitev po katastrskem dohodku je bila do leta 2005 edina oblika obdavčenja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Nato je ZDoh-1 kmetijam omogočil obdavčitev dohodka po dejanskih odhodkih, ugotovljenih z vodenjem enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva. Leta 2007 je stopil v veljavo novi ZDoh-2, s katerim je bila dodana tretja možnost obdavčenja – po normiranih odhodkih. Kljub temu je ostalo obdavčenje po

katastrskem dohodku prevladujoča oblika ugotavljanja davčne osnove iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti.

Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Ur.l. RS, št. 9/2011, v nadaljevanju ZUKD-1), ki je odpravil nekatere pomanjkljivosti prejšnjega zakona in se bo začel uporabljati najkasneje do 30. junija leta 2012, določa, da je katastrski dohodek pavšalna ocena možnega tržnega dohodka od kmetijstva in gozdarstva, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno pridelavo na kmetijskih in gozdnih zemljiščih v Sloveniji za namene izvajanja kmetijske oziroma gozdarske dejavnosti. Pripiše se vsakemu kmetijskemu in gozdnemu zemljišču glede na njegovo površino, vrsto dejanske rabe in boniteto zemljišča, kot se vodi v zemljiškem katastru na dan 30. junija leta, za katero se dohodek ugotavlja. Za zemljišča znotraj območij posebnih režimov za kmetovanje (kot na primer vodovarstvena območja, območja Natura 2000, območja krajinskih parkov in podobno) se katastrski dohodek zmanjša za odstotek zmanjšanja dohodka zaradi omejitev intenzivnosti pridelave.

Katastrski dohodek se izračuna kot razlika med tržno vrednostjo možne pridelave na posameznem kmetijskem ali gozdnem zemljišču in upravičenimi nujnimi pridelovalnimi stroški. Tržni prihodek je zmnožek možnega pridelka od posamezne vrste rastlinske in živinorejske pridelave na enem ha zemljišča in njegove odkupne cene. Kot odkupna cena se upošteva povprečna odkupna cena posameznega pridelka, kot možni pridelek pa povprečni pridelek posamezne vrste rastlinskega in živinorejskega pridelka za zadnja 3 leta pred letom, za katero se dohodek ugotavlja, korigiran z boniteto zemljišča. Upravičeni pridelovalni stroški zajemajo materialne stroške, stroške lastnih strojnih storitev, stroške tujih storitev, stroške amortizacije osnovnih sredstev in posredne stroške pridelave. Stroški se določijo s kalkulacijami, ki upoštevajo odkupne cene pridelkov, nabavne cene materiala in tujih storitev ter nabavne vrednosti osnovnih sredstev za zadnja 3 leta pred letom, za katero se dohodek ugotavlja. Vrednost lastnega dela se ne šteje med materialne stroške. Med stroške spada tudi amortizacija osnovnih sredstev, ki se obračunava v znesku, ugotovljenem glede na nabavno vrednost, stopnjo amortizacije in letno izkoriščenost osnovnih sredstev. Nabavna vrednost osnovnih sredstev se zmanjša za delež investicijskih proračunskih podpor, ki imajo naravo nadomestila stroškov investiranja. Stroški lastnih strojnih storitev se določijo ob upoštevanju

porabe strojnih ur in vrste mehanizacije, kot jih za posamezno vrsto in obseg pridelave izkazujejo kalkulacije. Kot posredni stroški pridelave se priznavajo običajni splošni stroški, vključno z DDV, povezani s kmetijo kot celoto, kot so: stroški zavarovanja in obdavčitve poslovnih nepremičnin, stroški elektrike, vode, drobnega orodja in materiala, delovne obleke, izobraževanja, strokovne literature in podobno. Kadar materialni stroški presegajo znesek denarne vrednosti proizvodnje, se katastrski dohodek izkazuje v negativnem znesku (ZUKD-1).

Katastrski dohodek se za kmetijska zemljišča za obdelavo ugotovi kot možni tržni dohodek od poljedelskih pridelkov, namenjenih za hrano, krmo in predelavo, glede na običajno strukturo pridelave, za travinje pa kot možni tržni dohodek od pridelkov travinja oziroma živinoreje, vezane na pridelek travinja. Katastrski dohodek gozda se ugotovi na podlagi podatkov o povprečnem poseku, za trajne nasade pa kot tržni dohodek od rastlinskih pridelkov glede na strukturo trajnih kultur, zastopanih na proizvodnem območju, razen za vinograde, oljčnike in plantaže gozdnega drevja. Za vinograde se katastrski dohodek ugotovi kot kombinacija tržnega dohodka od pridelka grozdja in vina, za oljčnike kot kombinacija tržnega dohodka od pridelka oljk in oljčnega olja. Za plantaže gozdnega drevja se ugotavlja kot za gozd. Katastrski dohodek se za kmetijska zemljišča izven rabe oziroma v zaraščanju ugotovi z upoštevanjem možne rabe, ki se določi z boniteto zemljišča. Pavšalna ocena dohodka na panj je ocena možnega tržnega dohodka od čebelarstva, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno rejo čebel. Kot možni pridelek od čebelarstva se šteje povprečna pridelava medu na panj za zadnja 3 leta pred letom, za katero se dohodek ugotavlja. Do junija 2012 je možna pavšalna obdavčitev tudi za proizvodnjo vina iz lastnega pridelka grozdja, in sicer se katastrski dohodek določi kot dvakratnik katastrskega dohodka vinograda, katerega pridelek grozdja se porabi za proizvodnjo vina (ZUKD-1).

Davčni sistem, ki temelji na katastrskem dohodku kot davčni osnovi, ima prednosti in pomanjkljivosti. Prednosti obdavčenja na podlagi katastra so, da omogoča ugotavljanje relativno objektivne davčne osnove ob predpostavki ažurnih podatkov, spodbujanje nadpovprečno intenzivne rabe prvin pridelovanja in preusmeritev na pridelovanje donosnejših pridelkov. Slabosti tega načina obdavčenja so predvsem v tem, da je davek stalen, ne glede na dejanski dohodek kmetije, ki je lahko nižji od izračunanega katastrskega dohodka, zaradi padca tržnih cen, manjšega pridelka zaradi

neugodnih vremenskih razmer in podobno. Problem predstavlja tudi neažurnost katastrskih evidenc, ki ne odražajo dejanskega stanja (Vadnal, 2003, str. 117).

Obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti po katastrskem dohodku je pavšalna, saj višina dejanskih prihodkov in odhodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti, nimata vpliva na davčno osnovo. Kmetijskim gospodarstvom, ki se odločijo za ta način obdavčenja, se pavšalnemu znesku katastrskega dohodka pripišejo še obdavčljiva sredstva iz ukrepov kmetijske politike. Pri določanju subvencijskega dodatka sta se uveljavila dva načina izračuna (Davčni urad RS, 2011):

- **Povprečni znesek subvencije na ha kmetijskih in gozdnih zemljišč** - ta način obdavčenja kmetijskih subvencij je bil v veljavi v obdobju 2007-2010. Podlaga za izračun povprečnega zneska subvencij so bile skupne obdavčljive subvencije, izplačane za posamezne vrste rabe kmetijskega zemljišča (njive, travniki, gozd …), ki so se delile s skupno površino teh zemljišč v zemljiškem katastru. Tabela 2 prikazuje izračunane povprečne zneske subvencij za leto 2010, ki so se pripisale posameznemu zavezancu glede na površino kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki jih je imel v lasti po evidencah zemljiškega katastra 30. junija.

Tabela 2: Povprečni znesek subvencij na hektar kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2010

Katastrska kultura, evidentirana pri davčnem organu	**Znesek subvencije na ha zemljišč v evrih**
Njiva	184,04
Travnik, barjanski travnik, pašnik	183,03
Hmeljišče	124,78
Oljčnik	0,37
Gozd	1,29
Vinograd, katerega pridelek se porabi za pridelavo vina	12,64

Vir: Povprečni znesek subvencij na hektar kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2009 in znesek katastrskega dohodka za oljčne nasade za leto 2009, Ur.l. RS, št. 15/2010.

- **Dejansko prejete subvencije** - davčna osnova se izračuna od dejansko prejetih zneskov obdavčljivih kmetijskih subvencij in se nato pripiše posameznemu članu kmečkega gospodinjstva, za katerega se šteje, da opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, v sorazmernem deležu glede na skupno število zavezancev v kmečkem gospodinjstvu.

Za leto 2010 je bilo z novelo ZDoh-2H določeno, da se za posameznega zavezanca, katerega kmečko gospodinjstvo je prejelo obdavčljivo kmetijsko subvencijo, izvedeta oba izračuna davčne osnove od teh dohodkov. Pri tem je veljala posebna ureditev, ki je določala, da se, če bi bil znesek pripisanih 50 odstotkov dejansko izplačanih obdavčljivih kmetijskih subvencij višji od pavšalno ocenjenega zneska, določi nižja davčna osnova na podlagi pavšalno ocenjenega dohodka. Za vnaprej je določena samo obdavčitev po dejansko prejetih subvencijah, in sicer se bo leta 2011 in 2012 v davčno osnovo vključila polovica dejansko prejetih zneskov, po letu 2013 pa vse prejete obdavčljive subvencije.

Plačila iz ukrepov kmetijske politike in druga plačila državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, se po ZDoh-2 vštevajo med druge dohodke iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, od katerih se plača dohodnina. Izjema velja za nekatere dohodke, ki niso predmet obdavčitve, in sicer:

- kmetijske subvencije za omejene naravne možnosti na gorskih območjih in drugih območjih z omejenimi možnostmi, kmetijsko in gozdarsko okoljska plačila (v nadaljevanju KOP) ter plačila za dobro počutje živali;
- plačila iz ukrepov kmetijske politike, pridobljena v zvezi z dolgoročnimi vlaganji v osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost;
- izplačila na podlagi zavarovanja za škodo na premoženju v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti;
- denarno pomoč, ki jo posameznik prejme zaradi naravne in druge nesreče;
- plačila za vodenje računovodstva na kmetijah po uradni metodologiji FADN.

Kmetijska gospodarstva so dolžna od katastrskega dohodka, pavšalne ocene dohodka na panj in obdavčljivih kmetijskih subvencij plačevati akontacijo dohodnine. ZDoh-2 določa,

da se za dohodke iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (katastrski dohodek in pavšalna ocena dohodka na panj) plača akontacija dohodnine po stopnji 10 odstotkov, če je znesek dohodka enak ali večji od 10 odstotkov povprečne plače za preteklo leto. Če znesek ne preseže te vrednosti, se akontacije dohodnine ne plača. Za druge dohodke iz opravljanja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (kmetijske subvencije) velja, da je izplačevalec dolžan izračunati in plačati akontacijo dohodnine po stopnji 10 odstotkov le, če je posamezno izplačilo večje od 200 evrov. Posebna ureditev velja za nerezidente, pri katerih se akontacija dohodnine, ne glede na znesek dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, plača po stopnji 16 odstotkov.

Zavezanec za davek od dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti lahko uveljavlja investicijsko olajšavo za vlaganja v osnovna sredstva v povezavi s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo ter si s tem znižuje davčno osnovo. Olajšave se priznajo za nakup kmetijskih in gozdarskih strojev, opreme, vlaganja v trajne nasade, nakup osnovne črede in podobno. Olajšave pa ni možno uveljavljati za nakup zemljišč, nakup ali gradnjo stavb ter nakup motornih vozil, razen traktorjev in drugih kmetijskih in gozdarskih strojev, ter za vlaganja v neopredmetena dolgoročna sredstva (licence, mlečne kvote ipd.). Olajšava se priznava v višini 30 odstotkov vrednosti investiranega zneska, vendar največ do višine davčne osnove od dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Neizkoriščen del olajšave lahko zmanjšuje davčno osnovo še v naslednjih 5 letih. Priznana olajšava znižuje davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (Denar, 2009, str. 13–14).

Vlogo za uveljavljanje olajšave za investiranje vloži eden od članov gospodinjstva, katerega člani so v davčnem letu vlagali v osnovna sredstva v zvezi z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo. Priloga k vlogi so računi, ki se lahko glasijo na kateregakoli člana gospodinjstva, saj se vrednost olajšave razdeli po številu med tiste, ki so lastniki oziroma imajo pravico uporabljati zemljišča. Podpisani obrazec vloge morajo zavezanci oddati osebno ali po pošti na pristojni davčni urad najkasneje do konca januarja za tekoče leto. V primeru odtujitve osnovnega sredstva prej kot v 3 letih po letu vlaganja se zavezancu za tekoče leto davčna osnova poveča za višino že uveljavljene olajšave in mu hkrati preneha pravica koriščenja te olajšave za naslednja leta (Leskovar, b.l.).

ZDoh-2 v 69. členu določa, da se lahko zemljišče, ki ga dejansko uporablja

druga oseba, ki nima pravice do uporabe tega zemljišča na podlagi pravnega naslova v zemljiški knjigi in v zemljiškem katastru, pripiše dejanskemu uporabniku tega zemljišča. Fizična oseba, ki do 30. junija v tekočem davčnem letu predloži izjavo pristojnemu davčnemu uradu, tako postane dejanski uporabnik zemljišča in s tem tudi zavezanec za plačilo dohodnine od katastrskega dohodka in drugih dohodkov v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Lastniku kmetijskega ali gozdnega zemljišča se katastrski dohodek za zemljišča, ki so predmet odločbe o določitvi dejanskega uporabnika, ustrezno zmanjša.
Od določitve dejanskega uporabnika je torej odvisno, komu se bo katastrski dohodek od navedenih zemljišč vštevал v davčno osnovo, in tako omogoča prerazporeditev davčnih bremen na več družinskih članov v družini in tudi tistih, ki dajejo zemljišča v najem. Katastrski dohodek pripisanih zemljišč ima poleg vpliva na dohodninsko obveznost tudi vpliv na uveljavljanje različnih socialnih transferjev ter na pridobitev pravice do vračila trošarine in do uveljavljanja pavšalnega nadomestila.

6.1.2 Obdavčitev po dejanskih oziroma normiranih odhodkih

Dohodek osnovne kmetijske dejavnosti, v katero sodijo tudi proizvodnja vina in oljčnega olja iz lastnega pridelka ter čebelarstvo, in osnovne gozdarske dejavnosti, za katero je davčna osnova praviloma katastrski dohodek, se lahko pod predpisanimi pogoji Zdoh-2 obravnava kot dohodek iz dejavnosti (Zupančič, 2009, str. 411). Po mnenju Vadnalove (2003, str. 17) je obdavčenje po dejanskem odhodku objektivna metoda ugotavljanja gospodarske dejavnosti na kmetiji. Za ugotavljanje dejanskih odhodkov in prihodkov kot davčne osnove je treba voditi natančno gospodarsko evidenco o pridelovanju in porabi na kmetiji. Uvajanje knjigovodstva je tako prvi pogoj za smotrno obdavčenje osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti kmetijskih gospodarstev.

ZDoh-2 v 47. členu določa, da se davčna osnova od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti lahko ugotavlja po dejanskih prihodkih in odhodkih ali po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih, če eden od zavezancev za dohodnino od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v kmečkem gospodinjstvu postane zavezanec za celotno kmetijsko in gozdarsko dejavnost v kmečkem gospodinjstvu kot nosilec te dejavnosti oziroma če se v kmečkem gospodinjstvu opravlja tudi druga kmetijska ali dopolnilna dejavnost na kmetiji, kot jo določajo

predpisi o kmetijstvu, postane zavezanec za celotno kmetijsko in dopolnilno dejavnost v kmečkem gospodinjstvu. Kot kmečko gospodinjstvo se za namene tega zakona šteje skupnost oseb, ki niso najeta delovna sila in imajo na dan 30. junija v davčnem letu skupno stalno oziroma začasno prebivališče in so prijavljeni kot eno gospodinjstvo, ter imajo na ta dan v uporabi najmanj toliko kmetijskih in gozdnih zemljišč, da znaša njihov skupni katastrski dohodek najmanj 200 evrov, ali v uporabi najmanj 40 čebeljih panjev, evidentiranih v registru čebelnjakov po predpisih o kmetijstvu. Poleg tega mora dejavnost priglasiti pri davčnem organu in se zavezati, da bo dohodek iz dejavnosti na izbran način ugotavljal najmanj 5 davčnih let. Določeno je, da mora nosilec dejavnosti priglasiti izbrani način ugotavljanja davčne osnove najkasneje do 31. oktobra leta pred letom, v katerem želi prostovoljno začeti ugotavljati davčno osnovo po dejanskih oziroma normiranih odhodkih.

Za prenehanje opravljanja osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se po ZDoh-2 ne šteje:

- določitev novega nosilca dejavnosti, če se kot nosilec dejavnosti določi drug član kmečkega gospodinjstva;
- potek 5-letnega roka za izbiro določenega načina ugotavljanja davčne osnove, tudi ob odločitvi, da se v prihodnje dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ne bo obravnaval kot dohodek iz dejavnosti.

S spremembo drugega odstavka 47. člena ZDoh-2 se je poleg možnosti prostovoljne odločitve za ugotavljanje davčne osnove po dejanskih oziroma normiranih odhodkih uvedla tudi določba, po kateri morajo kmečka gospodinjstva, katerih skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti preseže 7.500 evrov, obvezno preiti na ta način ugotavljanja davčne osnove do leta 2013. Med dohodke za določitev obveznosti se šteje katastrski dohodek, brez upoštevanja oprostitev in olajšav, oziroma če se dohodek že ugotavlja po dejanskih ali normiranih odhodkih, dobiček take dejavnosti. Za ugotavljanje obveznosti se bo upošteval dohodek v letu 2011, saj mora zavezanec priglasitev pri davčnem organu opraviti najkasneje do 31. oktobra 2012.

Tudi plačevanje akontacije dohodnine od drugih dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, med katere prištevamo plačila iz ukrepov kmetijske politike, je odvisno od izbranega načina ugotavljanja davčne osnove. Če so kmetijske subvencije izplačane osebi, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz osnovne dejavnosti oziroma od

dopolnilne ali druge dejavnosti na kmetiji po dejanskih odhodkih, je prejemnik subvencije dolžan navedene dohodke prikazati v davčnem obračunu in izplačevalec ni dolžan izračunati in plačati akontacije dohodnine od teh dohodkov. Če pa so kmetijske subvencije izplačane osebi, ki ugotavlja davčno osnovo po normiranih odhodkih, je izplačevalec dolžan izračunati in plačati akontacijo dohodnine ob izplačilu, ki mu odšteje normirane odhodke v višini 70 odstotkov, od preostalih 30 odstotkov pa plača akontacijo dohodnine v višini 25 odstotkov (Davčni urad RS, 2011).

Kmetijskemu gospodarstvu, ki ugotavlja dejanske odhodke, se v davčno osnovo v celoti vštevajo vsi prihodki, vključno s plačili iz ukrepov kmetijske politike. Torej v primeru vodenja poslovnih knjig (katerekoli oblike) se med prihodke vštevajo vse prejete subvencije, tudi tiste, ki so pri obdavčitvi po katastrskem dohodku oproščene plačila dohodnine. Na drugi strani pa sme zavezanec uveljavljati vse stroške materiala, storitev, amortizacije in najete delovne sile, ki so nastali v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Prav tako lahko zavezanci s tem načinom obdavčitve v letnem davčnem obračunu akontacije dohodnine uveljavljajo investicijske olajšave in s tem zmanjšujejo davčno osnovo. V davčnem obračunu pa kmetijska gospodarstva ne morejo uveljavljati stroškov lastnega dela, ki v bistvu predstavljajo osnovo za dohodek in so predmet dohodninske obdavčitve (Šauperl, 2011, str. 8).

ZDoh-2 določa posebnosti pri določanju davčne osnove pri osnovni kmetijski in gozdarski dejavnosti:

- Za potrebe ugotavljanja davčne osnove se sredstva, ki so v lasti ali v finančnem najemu člana kmečkega gospodinjstva in se uporabljajo za opravljanje dejavnosti, štejejo, kot da so v lasti ali v finančnem najemu nosilca dejavnosti; ter pravice in obveznosti, ki jih je pridobil oziroma prevzel član kmečkega gospodinjstva v zvezi z opravljanjem dejavnosti, štejejo, kot da jih je pridobil oziroma prevzel nosilec dejavnosti.
- Kot odhodek se priznajo tudi obvezni prispevki za socialno varnost članov kmečkega gospodinjstva.

Poenostavljeno obliko obdavčenja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti na kmetiji predstavlja način obdavčitve po normiranih odhodkih. V tem primeru mora davčni zavezanec voditi le knjigo izdanih knjigovodskih listin in davčnemu uradu trimesečno poročati o ustvarjenih prihodkih. Zavezancu, ki je obdavčen z upoštevanjem normiranih odhodkov, se v davčno osnovo všteva 30 odstotkov prihodkov, med katere pa se poleg prihodkov od prodaje vštevajo tudi vsa plačila iz ukrepov kmetijske politike (vključno KOP, OMD in druga plačila, ki so v primeru obdavčitve po katastrskem dohodku oproščena plačila dohodnine). Zavezanci s tem načinom obdavčitve so oproščeni plačila dohodnine od

investicijskih podpor za naložbe v kmetijstvo in gozdarstvo, vendar pa hkrati tudi nimajo pravice do investicijske olajšave (Sotlar, b.l.).

Davčna osnova od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se lahko ugotavlja po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih, če zavezanec izpolnjuje naslednja pogoja (ZDoh-2):

- Zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih ter ne vodi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih; za druge predpise se ne štejejo davčni predpisi.
- Prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, z vključno oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 evrov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodarstva po zakonu, ki ureja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Kar pomeni, če sta na kmetiji dva člana kmetijsko zavarovana, potem lahko znašajo skupni prihodki do 84.000 evrov.

Pri ugotavljanju davčne osnove se upoštevajo prihodki in odhodki ob njihovem nastanku, razen pri obdavčitvi po normiranih odhodkih, ko se prihodki upoštevajo ob njihovem plačilu. Za zavezanca, ki opravlja kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost, se pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo normirani odhodki v višini 70 odstotkov ustvarjenih prihodkov (ZDoh-2). Tabela 3 prikazuje primerjavo med ugotavljanjem davčne osnove po dejanskih prihodkih in odhodkih ter dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih kmetijskega gospodarstva.

Tabela 3: Primerjava obdavčitve osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti kmetijskih gospodarstev po dejanskih in normiranih odhodkih

Obdavčitev kmetijskega gospodarstva po dejanskih odhodkih	**Obdavčitev kmetijskega gospodarstva po normiranih odhodkih**
+ vse prejete subvencije in investicijske podpore	+ vse prejete subvencije in investicijske podpore
+ prihodek od prodaje pridelkov in storitev	+ prihodek od prodaje pridelkov in storitev
+ drugi prihodki	+ drugi prihodki

- stroški materiala in storitev	- normirani odhodki v višini 70 odstotkov prihodkov
- stroški amortizacije osnovnih sredstev (kmetijske mehanizacije, strojev, zgradb, nasadov, osnovne črede …)	
- socialni prispevki in dajatve	
- splošne olajšave	
= Dohodninska osnova	**= Dohodninska osnova**

Vir: J. Šauperl, Obdavčitev kmetij po spremembi zakonodaje, 2011, str. 8.

Če se poleg osnovne kmetijske oziroma osnovne gozdarske dejavnosti, obdavčene po dejanskih odhodkih, opravlja tudi dopolnilna dejavnost, se pri ugotavljanju davčne osnove obravnavata kot enotna dejavnost (Zupančič, 2009, str. 19).

6.2 Izbira različnih možnosti obdavčitve dopolnilnih dejavnosti na kmetiji

Dohodek, ki ga fizična oseba doseže z neodvisnim in samostojnim opravljanjem kmetijske ali gozdarske dejavnosti, v katero uvrščamo tudi opravljanje dopolnilne dejavnosti na kmetiji, se, ne glede na namen in rezultat opravljanja te dejavnosti, šteje za dohodek iz opravljanja dejavnosti. Dohodek, ki ga član zasebnega kmetijskega gospodarstva doseže z opravljanjem dopolnilne dejavnosti na kmetiji, je obdavčen z davkom od dohodka iz dejavnosti in ob koncu leta tudi dokončno obdavčen z dohodnino (ZDoh-2).

Nosilci dopolnilnih dejavnosti na kmetijskem gospodarstvu lahko osnovo, s katero vstopajo v dohodninsko obdavčitev, ugotavljajo na dva načina:

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

6.2.1 Normirani odhodki

Obdavčitev po normiranih odhodkih predstavlja poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove in velja za zavezance, ki lahko pod

predpisanimi pogoji ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih stroškov, prihodke pa, ko so plačani. Za to skupino zavezancev ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in sestavljanja računovodskih izkazov. Namenjena je predvsem tistim, ki šele začenjajo opravljati dejavnosti, in zavezancem z manjšim obsegom poslovanja. Davčnega obračuna ne predlagajo, saj davek med letom obračunajo in plačajo plačniki njihovih dohodkov oziroma ga za dohodke pri neplačnikih davka odmeri davčni organ, na podlagi napovedi zavezanca (Zupančič, 2009, str. 412).

Zavezanec, ki opravlja dopolnilno dejavnost na kmetiji, lahko ugotavlja davčno osnovo po normiranih odhodkih, če izpolnjuje pogoje (ZDoh-2):

- zanj ni obvezno vodenje poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih ter jih tudi ne vodi, pri čemer se za druge predpise ne štejejo davčni predpisi;
- prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, vključno z oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 evrov;
- ne zaposluje delavcev.

Našteti pogoji veljajo za zavezanca, ki je v prejšnjem davčnem obdobju že opravljal dejavnost, in tudi za zavezanca, ki je začel opravljati dejavnost v prvem davčnem letu poslovanja, in tudi v drugem davčnem letu poslovanja, če je začel poslovati v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega leta, če zanj ni predpisano obvezno vodenje poslovnih knjig in če nima zaposlenih. Davčni zavezanec, ki izpolnjuje pogoje in se odloči za ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, mora po določbah Zakona o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB4, v nadaljevanju ZDavP-2) predložiti pristojnemu davčnemu organu zahtevek na predpisanem obrazcu do konca novembra tekočega leta za naslednje koledarsko leto.

Za zavezance, ki opravljajo kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost na kmetiji, je izjemoma določeno, da pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo normirane odhodke v višini 70 odstotkov ustvarjenih prihodkov. Davčna stopnja je 25 odstotkov, lahko pa zavezanec pod določenimi pogoji uveljavlja tudi nižjo davčno stopnjo, vendar ne nižje od 10 odstotkov. O uveljavljanju znižane davčne stopnje mora zavezanec obvestiti davčni organ (Zupančič, 2009, str. 445).

Plačevanje akontacij davka iz dohodka iz dejavnosti je pri zavezancih, ki ugotavljajo davčno osnovo z normiranimi odhodki, odvisno od statusa izplačevalcev zavezanca (Zupančič, 2009, str. 447):

- **Izplačevalci (plačniki računov) so plačniki davka** in so dolžni za zavezanca normiranca obračunati in plačati akontacijo od vsakega posameznega dohodka. Zavezanec v tem primeru ne plačuje sam akontacij dohodnine od dohodka iz dejavnosti, je pa dolžan predložiti potrdilo davčnega organa o ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in tudi morebitno potrdilo o znižani davčni stopnji. ZDavP-2 določa, da so plačniki davka pravne osebe oziroma združenje oseb, samostojni podjetniki posamezniki in posamezniki, ki samostojno opravljajo dejavnost, ki izplačajo dohodek, od katerega se plača davčni odtegljaj.
- **Izplačevalci (plačniki računov) niso plačniki davka** na primer fizične osebe. V tem primeru mora zavezanec sam vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine pri davčnem organu. Napoved se predloži na predpisanem obrazcu za plačane prihodke do 15. v mesecu za preteklo trimesečje. Na podlagi napovedi davčni organ izda v 15 dneh od dneva vložitve napovedi odločbo o višini akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

Zavezanci, ki ugotavljajo dobiček z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne morejo upoštevati olajšav, ki bi jim sicer kot zasebnikom pripadale iz opravljanja dejavnosti, saj pri izbranem načinu ugotavljanja osnove za obdavčitev ne predlagajo napovedi davka od dohodka iz dejavnosti. Stopnja obdavčitve dohodkov med letom je torej 25-odstotna, ob koncu leta pa se dohodki obdavčijo z dohodnino. Letna davčna obveznost se ugotovi v dohodninski napovedi, ki se ji odštejejo med letom plačane akontacije davka. Če je zavezanec med letom plačal na podlagi akontacij več davka, kot ga je davčni organ ugotovil v dohodninski napovedi, dobi razliko vrnjeno, če pa je med letom plačal manj davka, je dolžan razliko doplačati (Kulovec, 2002, str. 114–115).

6.2.2 Dejanski odhodki

Zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo po dejanskih prihodkih in odhodkih, vodijo poslovne knjige ter sami obračunavajo in plačajo davek iz

dejavnosti na podlagi davčnega obračuna. Davčna osnova je 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 (v nadaljevanju ZDDPO-2). S poslovnimi knjigami zavezanec zagotavlja podatke, ki so potrebni za sestavitev računovodskih izkazov in davčnega obračuna. Podlaga za sestavitev davčnega obračuna za zasebnike je izkaz poslovnega izida, ki je sestavljen po SRS 39, vendar zaradi davčnih predpisov nastajajo razlike med dejansko nastalimi prihodki in odhodki, ki so vključeni v izkaz poslovnega izida, ter njihovim davčnim priznanjem. Zaradi tega je treba v poslovnih knjigah na ustrezen način zagotoviti ločeno izkazovanje tistih dohodkov, ki niso davčno priznani oziroma so priznani le delno, ter prihodkov in odhodkov povezanih oseb ter podatkov za uveljavljanje davčnih olajšav (Zupančič, 2009, str. 415).

Zavezanci morajo davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta predložiti obrazec davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, v katerega vpišejo prihodke in odhodke, ki so jih dosegli v preteklem letu. Razlike med dejansko nastalimi prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida ter davčno priznanimi po predpisih se vpišejo v predvidene vrstice za povečanje ali zmanjšanje prihodkov in odhodkov. V davčnem obračunu lahko zavezanci uveljavljajo tudi davčne olajšave, določene v ZDoh-2, in sicer olajšave za:

- investiranje, ki znaša 30 odstotkov zneska, investiranega v opremo in neopredmetena sredstva v davčnem letu, razen za pohištvo in pisarniško opremo ter osebna motorna vozila;
- vlaganja v raziskave in razvoj v višini 40 odstotkov vlaganj v davčnem letu;
- zaposlovanje invalidov oziroma za zavezanca invalida;
- izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- donacije;
- zaposlovanje brezposelnih oseb.

Na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ter z upoštevanjem zmanjšanja in povečanja davčne osnove ter davčnih olajšav zavezanci v davčnem obračunu sami izračunajo akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Od

tako izračunane akontacije dohodnine se odštejeta predhodno že obračunana in plačana akontacija ter morebitni plačani davčni odtegljaj. Če je končna davčna obveznost večja od predhodno obračunanih akontacij, mora zavezanec doplačati razliko v 30 dneh od dneva predložitve obračuna, morebitno preplačilo pa dobi vrnjeno v enakem roku. Na podlagi ugotovljenega dobička se določi tudi predhodna akontacija dohodnine, ki se v tekočem davčnem letu plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih. Posebej je določeno, da zavezanci, ki od dohodkov iz kmetijske, gozdarske in dopolnilne dejavnosti plačujejo davek od dohodka iz dejavnosti po dejanskih prihodkih in odhodkih in so torej določili enega zavezanca za celotno dejavnost, lahko izračunajo akontacijo dohodnine po povprečni stopnji glede na število članov kmečkega gospodinjstva (Zupančič, 2011, str. 164, 190–191).

Fizične osebe, ki opravljajo dopolnilno dejavnost na kmetiji, vodijo poslovne knjige le za davčne namene, zato niso dolžne predlagati računovodskih izkazov za poslovne potrebe na Agencijo za javnopravne evidence Slovenije. Kljub temu so dolžne pripraviti obrazca podatkov iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida za davčne namene ter ju predložiti davčnemu organu kot prilogi k davčnemu obračunu akontacije dohodnine (Zupančič, 2011, str. 167).

Po ZKme-1 se za dohodek iz dopolnilne dejavnosti šteje dobiček, brez znižanj, povečanj in davčnih olajšav, ugotovljen kot razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki, kakor je izkazan v davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Kadar se davčna osnova od dohodka iz dopolnilne dejavnosti ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov, se kot dohodek iz dopolnilne dejavnosti šteje dobiček dopolnilne dejavnosti, ugotovljen na podlagi podatkov iz odločbe o odmeri dohodnine. Kadar nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji poleg dopolnilne dejavnosti opravlja tudi druge kmetijske dejavnosti, ter se davčna osnova za vso kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost na kmetiji ugotavlja po dejanskih ali normiranih odhodkih, se kot dohodek dopolnilne dejavnosti šteje delež dobička, ki pripada dopolnilni dejavnosti. Ta se določi v višini deleža prihodka dopolnilne dejavnosti glede na celotni prihodek dejavnosti zavezanca, izkazan v davčnem obračunu ali odločbi o odmeri dohodnine.

Prednost obdavčitve po ugotovljenih odhodkih, ki izhajajo iz knjigovodskih listin, je v tem, da zavezanec plača davek od dejanske osnove, ki izhaja iz dejansko nastalih poslovnih dogodkov (Kulovec, 2002, str. 115).

7 PRIMER: RAČUNOVODSKE EVIDENCE IN OBDAVČITEV KMETIJE ANŽON

Kmetija Anžon leži na gorsko višinskem območju in obsega skupaj 38 ha vseh zemljišč, od tega je 8 ha travnikov in pašnikov, ostalo gozd. Je družinska kmetija, na kateri predstavljata delovno silo zakonca, ki sta zavarovana iz kmetijstva. Do leta 2002 so pridobivali dohodke le z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, glavni dejavnosti sta bili živinoreja (reja krav molznic) in gozdarstvo. Ker dejavnosti nista prinašali zadostnega dohodka za preživetje družine, so leta 2002 najprej začeli opravljati dopolnilno dejavnost predelave lesa, ki jim je omogočila boljšo izrabo proizvodnih zmogljivosti gozda. Tri leta pozneje so se preusmerili v rejo krav dojilj in ovac ter se odločili še za registracijo dopolnilne dejavnosti peke kruha in peciva in s tem zaposlili prosto delovno silo na kmetiji. Danes na kmetiji redijo 4 krave dojilje in 30 ovac, glavni vir dohodka pa jim predstavljajo plačila iz ukrepov kmetijske politike in dohodki od opravljanja dopolnilnih dejavnosti.

Dopolnilno dejavnost predelave lesa opravljajo v gospodarskem poslopju, kjer imajo postavljeno žago za razrez lesa (polnojarmenik). Glavni proizvodi so tehnični izdelki iz lesa, kot je žagan les za ostrešja in deske. Pri izdelavi stavbnega pohištva več kot polovico surovin zagotavljajo iz lastnih virov, opravljajo pa tudi storitve razreza hlodovine za individualne naročnike.

Peko kruha in potic na tradicionalen način v krušni peči opravljajo na kmetiji Anžon v posebej urejenem prostoru v stanovanjski zgradbi. Glavni proizvod je kruh, občasno pečejo tudi potice. Urejene imajo posebne prostore za shranjevanje moke, prostore za pripravo testa in oblikovanje izdelkov. Testo se mesi strojno, kruh pa pečejo v obnovljeni krušni peči. Zaradi višinske lege kmetije nimajo možnosti pridelovanja lastnih surovin (pšenice in drugih žit), zato izdelujejo proizvode iz kupljene moke.

7.1 Obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Na kmetiji Anžon ugotavljajo davčno osnovo od osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti po pavšalni oceni dohodka (katastrskega dohodka). Ker niso zavezanci za DDV, niso dolžni voditi poslovnih knjig in drugih računovodskih evidenc.
Pri proučevanju vpliva sprememb in dopolnitev zakona o dohodnini na obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti obravnavane kmetije sem izhajala iz podatkov iz leta 2010. Na podlagi podatkov iz zemljiškega katastra na dan 30. junij 2010 je bila za proučevano kmetijsko gospodarstvo določena višina potencialnega tržnega dohodka od pridelave na zemljiščih na podlagi lestvice katastrskega dohodka, valoriziranega z valorizacijskim količnikom, 450,61 evra.

Drugi del davčne osnove iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti predstavljajo plačila iz ukrepov kmetijske politike. Kmetija Anžon je v letu 2010 dejansko prejela 3.412,46 evra subvencij. Ker predstavljajo kmetijske subvencije pretežni del dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, je za kmetijo izbira načina obdavčitve drugih dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti bistvenega pomena. V nadaljevanju je predstavljen izračun višine davčne osnove za osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost po dejansko prejetih subvencijah in po povprečnih zneskih subvencij na hektar zemljišč.

Pri upoštevanju dejansko prejetih subvencij (Tabela 4) je kmetija Anžon za leto 2010 izkazovala 799,35 evra davčne osnove iz drugih dohodkov osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Kmetijske subvencije za omejene naravne možnosti na gorskih območjih ter kmetijsko in gozdarsko okoljska plačila se po ZDoh-2 ne vštevajo med druge dohodke iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, od katerih se plača dohodnina, torej niso predmet obdavčitve. Poleg tega je po določbi novele ZDoh-2 za prehodno obdobje 2010–2012 določeno, da se v davčno osnovo všteva le 50 odstotkov dejansko prejetih obdavčljivih plačil iz ukrepov kmetijske politike. Leta 2013, ko bodo obdavčene vse prejete obdavčljive subvencije, bi obravnavana kmetija ob predpostavki, da bi prejela enak znesek kmetijskih subvencij, izkazovala osnovo 1.598,70 evra.

Tabela 4: Izračun davčne osnove po dejansko prejetih subvencijah za leto 2010

Izplačane subvencije glede na vrsto ukrepa	Znesek izplačila v evrih	Znesek, ki se všteva v davčno osnovo, v evrih
Plačilne pravice (neposredna plačila)	1.048,70	524,35
Premija za dojilje	550,00	275,00
Okoljska plačila	669,03	0,00
Omejene možnosti	1.144,73	0,00

Skupaj	**3.412,46**	**799,35**

Vir: *Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).*

Po izračunu z upoštevanjem povprečnega zneska subvencij na podlagi podatkov za leto 2010 (Tabela 5) osnova za obdavčitev obravnavane kmetije znaša 1.504,64 evra, kar pomeni, da je za proučevano leto bistveno manj ugodna od davčne osnove, izračunane po dejansko prejetih subvencijah. Če pa znesek primerjamo s predvideno davčno osnovo v letu 2013, je ta nekoliko nižji, torej bo za kmetijo Anžon od leta 2013 naprej obdavčenje po dejansko prejetih subvencijah davčno manj ugodno.

Tabela 5: Izračun davčne osnove po povprečnem znesku subvencij na ha zemljišč za leto 2010

Katastrska kultura	**Površina v ha**	**Povprečen znesek subvencije na ha v evrih***	**Davčna osnova v evrih**
Travnik, pašnik	8,01	183,03	1.466,07
Gozd	29,90	1,29	38,57
Skupaj	**37,91**		**1.504,64**

Vir: *Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo); * Povprečni znesek subvencij na hektar kmetijskih in gozdnih zemljišč in znesek katastrskega dohodka za oljčne nasade za leto 2009, Ur.l. RS, št. 15/2010.*

Iz tega sledi sklep, da bo dopolnitev ZDoh-2 neugodno vplivala na obdavčitev manjših kmetijskih gospodarstev v Sloveniji, predvsem po letu 2013, ko bodo v osnovo za izračun dohodnine vključene vse obdavčljive subvencije. Seveda je treba upoštevati, da je to le eden izmed primerov manjših kmetij. Višina prejetih subvencij, prav tako pa tudi struktura izplačil po posameznih vrstah ukrepov se namreč razlikujeta od kmetije do kmetije. Obravnavana kmetija namreč leži na gorsko višinskem območju, zato prejema plačila za omejene možnosti za kmetovanje. Poleg tega je velik delež kmetijskih površin na vodovarstvenih območjih, kmetija pa izpolnjuje tudi zahteve sonaravne reje domačih živali, zato prejema tudi dodatne subvencije iz okoljskih plačil. Obe navedeni vrsti plačil iz ukrepov kmetijske politike se glede na sedaj veljaven ZDoh-2 ne vključujeta v davčno osnovo.

Ker se je za leto 2010 za potrebe obdavčenja upoštevala osnova, ki je bila glede na oba izračuna nižja, je kmetija Anžon izkazovala poleg 450,61 evra katastrskega dohodka še 799,35 evra dejansko prejetih kmetijskih subvencij, torej je skupna davčna osnova iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti znašala 1.249,96 evra, od katere je bila odvedena 10-odstotna akontacija dohodnine.

Glede na višino ugotovljenega dohodka obravnavano kmetijsko gospodarstvo ob nespremenjenih razmerah leta 2013 ne bo izpolnjevalo pogojev za obvezno ugotavljanje

davčne osnove po dejanskih oziroma normiranih odhodkih. Prav tako pa za zdaj še ne razmišljajo o prostovoljni vključitvi v sistem obdavčitve dohodka na podlagi vodenja računovodskih evidenc. Po mojem mnenju je njihova odločitev pravilna, razloga sta predvsem dva:

- kmetija ima sorazmerno nizek znesek katastrskega dohodka, glede na ostale dohodke;
- prejemajo velik delež kmetijskih subvencij, ki po sedanjem načinu obdavčitve niso vključene v davčno osnovo, pri ugotavljanju dohodka z vodenjem poslovnih knjig pa bi se vse prejete subvencije vključile med prihodke.

7.2 Računovodske evidence in obdavčitev dopolnilnih dejavnosti na kmetiji

Na kmetijskem gospodarstvu opravljajo dve dopolnilni dejavnosti, katerih nosilca sta dva različna člana kmečkega gospodinjstva. Odločili so se za dve različni obliki obdavčenja: dopolnilna dejavnost predelave lesa je obdavčena po dejanskih prihodkih in odhodkih, dopolnilna dejavnost peke kruha pa po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih. V nadaljevanju bom na konkretnem izračunu prikazala, ali je bila njihova odločitev davčno optimalna. Nobena od dejavnosti ni vključena v sistem DDV, zato jim ni treba voditi evidenc, predpisanih za ta namen.

7.2.1 Dopolnilna dejavnost, obdavčena po dejanskih odhodkih

Za dopolnilno dejavnost predelave lesa kmetija vodi poslovne knjige po načelu enostavnega knjigovodstva. Za namen ugotavljanja dejanske davčne osnove vodijo računovodske evidence, ki so podrobneje predstavljene v nadaljevanju.

Tabela 6: Knjiga prihodkov in odhodkov z evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev za dejavnost razreza lesa

Podatki o listini								Prihodki		
Zap. št.	Datum knjižbe	Številka listine	Opis dogodka	Datum opravljene dobave	Datum plačila	Datum zapadlosti	Način plačila	Prihodki od prodaje	Drugi poslovni prihodki	Skupni znesek prihodkov
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	21.05.	PR15/10	ELEK.ENER.	30.04.	20.05.	20.05.	TRR			
2	21.05.	IR5/10	ŽAGAN LES	05.05.	13.05	13.05.	TRR	1.050,00		1.050,00

Odhodki				
		Str. mat. in blaga	Str. storitev	

Znesek računa z DDV	Vstopni DDV	Skupni znesek odhodkov	Nabava materiala in blaga	Drugi stroški materiala	Stroški reprezen-tance	Stroški storitev	Stroški dela	Prispevki za socialno varnost zavezanca	Finančni odhodki	Drugi odhodki	Davčno nepriznani odhodki in stroški
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
125,80	20,97	125,80				125,80					

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

Na podlagi podatkov iz knjige prihodkov in odhodkov z evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, kot je prikazana v Tabeli 6, ki so jo na obravnavanem kmetijskem gospodarstvu vodili v letu 2010, so znašali prihodki iz dopolnilne dejavnosti predelave lesa skupaj 23.692,50 evra. Stroški nabave materiala so bili izkazani v znesku 7.854,90 evra, stroški storitev pa so skupaj znašali 6.157,00 evrov.

V registru opredmetenih osnovnih sredstev, kot je prikazan v Tabeli 7, so vpisana vsa osnovna sredstva, ki jih kmetija uporablja pri opravljanju dopolnilne dejavnosti predelave lesa.

Tabela 7: Register opredmetenih osnovnih sredstev za dejavnost razreza lesa

Zap. št.	Opis opredmetenega osnovnega sredstva	Pridobitev					Izločitev oz. odtujitev			
		Podatki o listini			Nabavna vrednost	Datum pridobitve	Podatki o listini			Datum izločitve/ odtujitve
		Številka	Datum	Dobavitelj			Številka	Datum	Kupec	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	TRAK. VILIČAR	PR21/03	13.06.	KUHAR	3.200,00	13.06.				
2	MOT .ŽAGA	PR45/03	30.10.	ZALOŽNIK	920,00	30.10.	IR3/08	25.02.	KALAN	25.02.

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

V Tabeli 8 je prikazan obračun amortizacije po metodi enakomernega časovnega amortiziranja za leto 2010. Uporabljene amortizacijske stopnje so bile nižje od najvišjih določenih po ZDDPO-2, zato je vsa izračunana amortizacija davčno priznan strošek. Strošek amortizacije za leto 2010 je znašal 4.940,07 evra.

Tabela 8: Izračun amortizacije za leto 2010 za dejavnost razreza lesa

Osnovno sredstvo	**Leto nabave**	**Nabavna vrednost**	**Amortizirljiva vrednost**	**Amort. stopnja**	**Strošek amortizacije**
Stavba	2002	46.000,00	35.655,00	3 %	1.380,00

Polnojarmenik	2002	15.000,00	3.750,00	8 %	1.200,00
Traktor	2002	26.000,00	9.750,00	5 %	1.466,07
Skobeljni stroj	2002	3.500,00	991,66	10 %	350,00
Viličar	2003	3.200,00	1.120,00	10 %	320,00
Motorna žaga	2003	880,00	0,00	20 %	0,00
Motorna žaga	2008	1.120,00	709,33	20 %	224,00
Skupaj					**4.940,07**

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

Kmetija Anžon poleg opisanih računovodskih evidenc, ki jih potrebuje za ugotavljanje dejanskih prihodkov in odhodkov, vodi tudi evidenco knjigovodskih listin pretokov med dejavnostjo in gospodinjstvom, kot je prikazana v Tabeli 9 in jo predpisuje Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah.

Tabela 9: Evidenca knjigovodskih listin pretokov med dopolnilno dejavnostjo in gospodinjstvom za dejavnost razreza lesa

Zap. št.	Številka listine	Datum	Opis transakcije	Denarne transakcije		Nedenarne transakcije	
				iz dopolnilne dej.	v dopolnilno dej.	iz dopolnilne dej.	v dopolnilno dej.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15/10	05.06.	PRENOS		200,00		
2	19/10	09.07.	DESKE			150,00	

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

Na kmetiji enkrat letno opravijo tudi popis zalog materiala in blaga, ki se nanaša na dopolnilno dejavnost predelave lesa, ter s tem ugotovijo stanje zalog hlodovine in tehničnega lesa za namene sestavitve računovodskih izkazov.

Stanje zalog 31. decembra je pomembno za ugotovitev spremembe vrednosti zalog, ki povečuje oziroma zmanjšuje dobiček v izkazu poslovnega izida. Stanje popisa rezanega lesa in hlodovine 31. decembra 2010 izkazuje Tabela 10, iz katere je razvidno, da je bila skupna vrednost zalog na ta dan 2.540,50 evra. Iz evidenc kmetije Anžon za leto 2009 pa je razvidno, da je bilo 31. decembra 2009 stanje popisa rezanega lesa in hlodovine 2.000,50

evra, kar pomeni, da so se v letu 2010 zaloge povečale, in sicer v vrednosti 540,00 evrov. Ugotovljeno povečanje dokončane in nedokončane proizvodnje povečuje dobiček v izkazu poslovnega izida.

Tabela 10: Popis hlodovine in tehničnega lesa na dan 31. 12. 2010

	Količina v m^3	**Cena v evrih**	**Vrednost v evrih**
Hlodovina	10,5	65,00	682,50
Tehnični les I. kvalitete	8,2	160,00	1.312,00
Tehnični les II. kvalitete	3,9	140,00	546,00
Skupaj			**2.540,50**

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

Dokončni obračun za dopolnilno dejavnost razreza lesa za leto 2010 izkazuje naslednje stanje v evrih:

Skupni prihodki	23.692,50	
Stroški materiala in storitev	14.011,90	
Odpisi vrednosti	4.940,07	
Povečanje dokončane in nedokončane proizvodnje		540,00
Davčna osnova	5.280,53	

Zavezanec v davčnem obračunu za leto 2010 ni uveljavljal nobenih olajšav in tako je ugotovljena davčna osnova znašala 5.280,53 evra.
Če bi se nosilec dopolnilne dejavnosti predelave lesa na kmetiji odločil za ugotavljanje davčne osnove po normiranih odhodkih, bi bil izračun v evrih za leto 2010 naslednji:

Skupni prihodki, ki so bili v letu 2010 tudi plačani	23.692,50
Normirani odhodki v višini 70 odstotkov prihodkov	16.584,75
Davčna osnova	**7.107,75**

Iz izračunov je razvidno, da je obdavčenje dopolnilne dejavnosti predelave lesa na kmetiji Anžon po normiranih odhodkih bistveno manj ugodno, saj je davčna osnova za več kot četrtino večja kot pri obračunu po dejanskih odhodkih. Odločitev za izbrani način ugotavljanja osnove za obdavčitev je torej davčno optimalna.

7.2.2 Dopolnilna dejavnost, obdavčena po normiranih odhodkih

Pri dopolnilni dejavnosti peke kruha so se na obravnavani kmetiji odločili za poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, zato v okviru te dejavnosti niso dolžni voditi poslovnih knjig. Vseeno pa morajo voditi predpisani evidenci izdanih knjigovodskih listin in evidenco osnovnih sredstev.

Iz evidence izdanih knjigovodskih listin, prikazani v Tabeli 11, je razvidno, da je prvi primer izdanega računa za kupca, ki ni plačnik davka, zato je znesek izdane knjigovodske listine (7) enak znesku plačila (9), davčni odtegljaj pa mora zavezanec plačati sam na podlagi trimesečne napovedi, zato je znesek davčnega odtegljaja enak nič (10). V drugem primeru gre za kupca, ki je plačnik davka in zato se znesek plačila (9) razlikuje od zneska izdane knjigovodske listine (7) za znesek akontacije davka (10).

Tabela 11: Evidenca izdanih knjigovodskih listin za dejavnost peke kruha in potic

Zap. št.	Datum vpisa	Knjigovodska listina		Opis poslovnega dogodka			Plačilo		
		Številka	Datum	Kupec	Opis prometa	Znesek	Datum	Znesek	Davčni odtegljaj
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	15.05.	45/10	07.05.	GANTAR	KRUH	17,60	07.05.	17,60	0,00
2	20.05.	51/10	14.05.	OBČINA	KRUH IN POTICA	54,20	14.06.	50,14	4,06

Vir: *Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).*

Na podlagi podatkov iz evidence izdanih knjigovodskih listin za leto 2010, so znašali plačani prihodki iz dopolnilne dejavnosti peke kruha in potic skupaj 8.361,60 evra.

Izračun davčne osnove za dopolnilno dejavnost peke kruha in potic za leto 2010 v evrih:

Skupni prihodki, ki so bili v letu 2010 tudi plačani 8.361,60
Normirani odhodki v višini 70 odstotkov prihodkov 5.853,12
Davčna osnova 2.508,48

Od ugotovljene davčne osnove je bil za leto 2010 plačan davčni odtegljaj v višini 25 odstotkov v skupnem znesku 627,12 evra. Od tega je bilo 19,53 evra akontacij dohodnine, ki so jo plačali kupci plačniki davka, in 607,59 evra dohodnine, ki jo je plačal zavezanec sam na podlagi trimesečne napovedi za odmero akontacije dohodnine.

Tabela 12: Evidenca osnovnih sredstev za dejavnost peke kruha in potic

Zap. št.	Opis opredmetenega osnovnega sredstva	Pridobitev					Izločitev oz. odtujitev			
		Podatki o listini			Nabavna vrednost	Datum pridobitve	Podatki o listini			Datum izločitve/ odtujitve
		Številka	Datum	Dobavitelj			Številka	Datum	Kupec	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	POSL. PROSTOR	1/05	01.10.05		15.000,00	1.10.05				
2	MEŠALEC	1/07	01.06.07	GOSTOL	2.400,00	1.06.07				

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

Tudi za dopolnilno dejavnost peke kruha in potic na kmetiji vodijo evidenco osnovnih sredstev, ki je prikazana v Tabeli 12. Na podlagi te evidence je v Tabeli 13 pripravljen obračun amortizacije za leto 2010. Amortizacijske stopnje so določene glede na dobo uporabnosti posameznega osnovnega sredstva in hkrati po pravilih ZDDPO-2. Izračun amortizacije se bo skupaj z ostalimi izračuni in kalkulacijami uporabil za ugotovitev višine davčne osnove po dejanskih prihodkih in odhodkih.

Tabela 13: Izračun amortizacije za leto 2010 – dejavnost peke kruha in potic

Osnovno sredstvo	**Leto nabave**	**Nabavna vrednost**	**Amort. vrednost**	**Amort. stopnja**	**Strošek amort.**
Poslovni prostor 30m^2	2005	15.000,00	13.087,50	3 %	450,00
Oprema (miza, del. pult, police, pom. korito)	2005	850,00	488,75	10 %	85,00
Hladilnik	2005	200,00	30,00	20 %	30,00
Mešalec za testo	2007	2.400,00	1.200,00	20 %	480,00
Obnova krušne peči	2010	3.000,00	3.000,00	6 %	90,00
Skupaj					**1.135,00**

Vir: Kmetija Anžon, 2010, Evidence (interno gradivo).

Stroški materiala in storitev so izračunani s kalkulacijo cene za 1 kg kruha oziroma potice, ki je prikazana v Tabeli 14. Na podlagi izdanih računov je razvidno, da je bilo v letu 2010 skupaj prodanih 3.528 kg kruha in 60 kg potic, kar glede na izračunane stroškovne cene pomeni, da je imela dopolnilna dejavnost peke kruha in potic 3.148,70 evra stroškov materiala in storitev, od tega so znašali stroški za kruh 2.797,70 evra in za potico 351,00 evra.

Tabela 14: Kalkulacija stroškov za pripravo 1 kg kruha oziroma 1 kg potice

Sestavine	1 kg kruha		1 kg potice	
	Količina	**Vrednost v evrih**	**Količina**	**Vrednost v evrih**
Moka	70 dag	0,336	40,0 dag	0,192
Kvas	1 dag	0,021	0,5 dag	0,011
Sol	1 dag	0,001	0,5 dag	0,001
Olje	15 ml	0,022		
Maslo			10,0 dag	0,288
Mleko			2,0 dcl	0,160
Orehi			30,0 dag	4,500
Sladkor			15,0 dag	0,150
Jajca			2 kos	0,300
Embalaža	1 kos	0,085	1 kos	0,085
Drva za peko	0,004 m^3	0,160	0,004 m^3	0,160
Ostali splošni str. (elek. energija, telefon, ogrevanje, vzdrževanje…) *	98,3 %	0,168	1,7 %	0,003
Skupaj		**0,793**		**5,850**

Legenda: * Splošni stroški so bili ocenjeni na podlagi mesečne porabe na 50,00 evrov in razdeljeni glede na proizvedene kilograme mesečno, odstotek za kruh in potico je bil določen na podlagi proizvedenih kilogramov posameznega izdelka.

Dokončni obračun po dejanskih odhodkih za dopolnilno dejavnost peke kruha in potic za leto 2010 izkazuje naslednje stanje v evrih:

Skupni prihodki	8.361,60
Stroški materiala in storitev	3.148,70
Odpisi vrednosti	1.135,00
Davčna osnova	**4.077,90**
Olajšava za investiranje	900,00
Dokončna davčna osnova	**3.177,90**

Pri obračunu nisem upoštevala spremembe vrednosti zalog, saj so bili stroški materiala ocenjeni na podlagi proizvedenih kilogramov kruha in potic, ki so bili tudi prodani, zato zaloge niso nastale. Tako ugotovljena davčna osnova znaša 4.077,90 evra. Zavezanec bi lahko v davčnem obračunu za leto 2010 uveljavljal tudi olajšavo za investiranje v višini 30

odstotkov investicije v obnovo krušne peči, kar bi pomenilo zmanjšanje davčne osnove za 900,00 evrov in tako bi končna davčna osnova znašala 3.177,90 evra. Tako ugotovljena davčna osnova po dejanskih odhodkih za 669,42 evra presega davčno osnovo, ugotovljeno po normiranih odhodkih.
Izračuni so pokazali, da je obdavčenje po normiranih odhodkih, ki ga je kmetija Anžon izbrala za dopolnilno dejavnost peke kruha in potic, davčno bolj ugodno, kljub temu da pri tem načinu ni možno uveljavljati olajšav. Dejavnost proizvodnje kruha in potic na tradicionalen način spada med delovno bolj intenzivne dejavnosti, saj na kmetiji Anžon za proizvodnjo 14 kg kruha porabijo 4 ure dela. Pri obdavčenju fizičnih oseb, ki opravljajo dopolnilno dejavnost na kmetiji, lastnega dela ne morejo prikazati kot strošek, s katerim bi zniževali davčno osnovo. Če za obravnavano dejavnost izračunamo, da lahko na uro proizvedejo 3,5 kg kruha, to pomeni, da bi za doseženo proizvodnjo porabili 1.008 ur letno, kar ovrednotimo z urno postavko 3 evre/uro in dobimo več kot 3.000 evrov dodatnih stroškov dela, ki jih v davčnem obračunu ne moremo prikazati. Ker ugotavljanje po normiranih odhodkih priznava za dopolnilne dejavnosti kar 70 odstotkov stroškov, je ta način obdavčenja za dejavnost peke kruha in potic davčno bolj optimalen.

Izračuni so pokazali, da lahko zasebna kmetijska gospodarstva s preudarno izbiro obdavčitve dopolnilnih dejavnosti na kmetiji zmanjšajo svojo davčno obveznost. Obdavčitev po dejanskih odhodkih je primernejša za dejavnosti, ki imajo večji delež stroškov materiala in storitev ter za opravljanje dejavnosti potrebujejo osnovna sredstva večjih vrednosti. Pomembna je tudi višina investicij v osnovna sredstva, saj si lahko z davčnimi olajšavami dodatno znižajo davčno osnovo. Ugotavljanje dohodka po normiranih odhodkih pa je bolj ugodno za delovno intenzivne dopolnilne dejavnosti, ki za proizvodnjo potrebujejo malo osnovnih sredstev nižjih vrednosti.

SKLEP

V Sloveniji predstavlja družinski model kmetijstva prevladujočo obliko opravljanja kmetijske in gozdarske dejavnosti, saj imajo zasebna kmetijska gospodarstva v lasti skoraj 97 odstotkov vseh zemljišč. Vendar je naravni potencial kmetijskih in gozdnih zemljišč v Sloveniji dokaj neugoden, saj večina zemljišč leži na gorskih in gričevnatih predelih. Zemljišča, primerna za kmetijstvo, so omejena in zavzemajo manj kot 30 odstotkov vse površine, poleg tega so posesti majhne in razdrobljene. Na področju gozdarstva so naravne razmere ugodnejše, saj Slovenija po deležu gozdov spada v sam vrh evropskih držav, vendar značilna majhnost posesti prispeva k razvojni zaostalosti za razvitimi državami EU.

Povprečna velikost kmetijskih gospodarstev je praktično neprimerljiva z velikostjo kmetijskih gospodarstev v državah članicah EU, zato se je v Sloveniji izoblikovala posebna oblika kmetijskih gospodarstev, ki kombinirajo dohodke iz različnih virov. Nekateri se odločijo za zaposlitev izven kmetijstva, drugi pa pridobivajo dodatne dohodke z opravljanjem dopolnilnih dejavnosti na kmetiji, ki so povezane s kmetijsko in gozdarsko

pridelavo. Tako kmetije v Sloveniji v okviru opravljanja kmetijske in gozdarske proizvodnje pridobivajo svoje prihodke iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki vključujejo tudi plačila iz ukrepov kmetijske politike in tudi iz opravljanja dopolnilnih dejavnosti na kmetiji.

Vodenje računovodskih evidenc je za zasebna kmetijska gospodarstva v Sloveniji predpisano predvsem z namenom obdavčitve, zato je obseg evidenc odvisen od izbire načina ugotavljanja davčne osnove iz kmetijske in gozdarske dejavnosti.

V okviru osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti se lahko kmetije odločijo za ugotavljanje dohodka po pavšalni oceni (katastrskega dohodka). Tista kmetijska gospodarstva, ki se odločijo za ta sistem, niso dolžna voditi poslovnih knjig in sestavljati računovodskih izkazov. Kmetijska gospodarstva se lahko odločijo tudi za obdavčitev dohodka po dejanskih odhodkih, ugotovljenih z vodenjem poslovnih knjig. Računovodske evidence so v tem primeru odvisne od izbire enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva. Poznamo tudi poenostavljeno obliko obdavčenja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti za zavezance, ki lahko pod predpisanimi pogoji ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, prihodke pa, ko so plačani. Za to skupino zavezancev ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in sestavljanja računovodskih izkazov, vodijo le knjigo izdanih knjigovodskih listin in register osnovnih sredstev.

Na drugi strani se dohodek, ki ga fizična oseba doseže z opravljanjem dopolnilne dejavnosti na kmetiji, vedno šteje za dohodek iz opravljanja dejavnosti in je obdavčen z davkom od dohodka iz dejavnosti. Vodenje računovodskih evidenc in obdavčitev sta odvisna od načina ugotavljanja davčne osnove, tako kot pri osnovni dejavnosti imajo možnost izbire med obdavčitvijo po dejanskih ali normiranih odhodkih.

Pred uveljavitvijo novele ZDoh-2 konec leta 2010 so lahko zavezanci sami izbirali način ugotavljanja davčne osnove iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Novela pa je prinesla pomembno novost, in sicer bodo morala vsa kmetijska gospodarstva, katerih skupni dohodek bo presegel 7.500 evrov, obvezno ugotavljati davčno osnovo po dejanskih ali normiranih odhodkih. S tem se je kmetijam naložila dodatna administrativna obremenitev, vendar jim bo omogočila tudi, da bolj realno izkažejo svoje dohodke, vključno z možno izgubo, ki jo v sistemu pavšalne ocene dohodka ni bilo mogoče izkazovati.

Na področju vodenja računovodskih evidenc kmetijskih gospodarstev imajo ostale države EU različne ureditve. Velika Britanija, Švedska in Nizozemska imajo določeno vodenje računovodskih evidenc prav za vsa kmetijska gospodarstva, vendar so ta neprimerljivo večja kot v Sloveniji. Nekatere druge države (Danska, Francija, Nemčija …) imajo predpisano obvezno vodenje poslovnih knjig le za večje kmetije, ostale pa lahko ugotavljajo davčno osnovo pavšalno. Kriteriji, po katerih določijo obveznike vodenja evidenc, so po posameznih državah različno visoki, vsekakor pa bistveno višji, kot jih v Sloveniji določa sprejeta novela ZDoh-2.

Kmetijska gospodarstva so lahko vključena tudi v ureditev DDV, tako za osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost kot tudi za dopolnilne dejavnosti na kmetiji. Vključitev je obvezna v primeru doseganja določene višine dohodka oziroma prometa ali prostovoljna. Če je kmetijsko gospodarstvo zavezanec za DDV, mora voditi evidence, ki omogočajo pravočasno in pravilno obračunavanje davka.

Nekatera kmetijska gospodarstva v Sloveniji vodijo računovodstvo po metodologiji FADN, katere glavni namen je ugotavljanje dohodkovnega položaja kmetijskih gospodarstev in se ne uporablja za davčne namene. Računovodski podatki in kazalniki FADN zagotavljajo kakovostne podatke o poslovanju, vendar niso pridobljeni z evidentiranjem poslovnih dogodkov, ampak z vprašalniki in so zato z vidika računovodstva nekoliko vprašljivi.

Kmetijska gospodarstva morajo pri vodenju računovodskih evidenc upoštevati SRS 39 za male samostojne podjetnike posameznike, saj za zdaj še ne obstaja poseben standard za fizične osebe, ki opravljajo kmetijsko dejavnost. Vendar imata tako kmetijska kot tudi gozdarska dejavnost v primerjavi z ostalimi dejavnostmi določene posebnosti, ki tudi v računovodstvu zahtevajo posebno obravnavanje. Določene rešitve glede bioloških sredstev, vrednotenja kmetijskih pridelkov in pripoznanja državnih podpor lahko najdemo v MRS 41, vendar je uporaba tega standarda primerna predvsem za velika podjetja, nikakor pa ne za majhna zasebna kmetijska gospodarstva, kot jih imamo v Sloveniji.

Enostaven računovodski standard bi se moral pripraviti z upoštevanjem značilnosti zasebnih kmetijskih gospodarstev v Sloveniji in olajšati zahtevnost vodenja knjig za to skupino zavezancev. V magistrskem delu sem predlagala rešitev v smislu vodenja enostavnega knjigovodstva. Standard naj bi tudi podrobno opredelil določanje stroškov dela in podlage za ocenitev stroškov doma pridelanih surovin ter uvedel enotna pravila glede vključevanja plačil iz ukrepov kmetijske politike med prihodke.

Dopolnitev ZDoh-2 je prinesla tudi spremembo obdavčitve plačil iz ukrepov kmetijske politike, in sicer bodo subvencije namesto po povprečnem znesku po novem obdavčene po dejansko prejetih zneskih. Na konkretnem izračunu za kmetijo Anžon sem ugotovila, da je nova ureditev davčno manj ugodna, saj bodo predvsem po letu 2013, ko bodo v osnovo za izračun dohodnine vključene vse obdavčljive subvencije, manjša kmetijska gospodarstva plačevala več davka.

Izračuni davčne osnove po dejanskih oziroma normiranih odhodkih za obe dopolnilni dejavnosti, ki ju opravljajo na kmetiji Anžon, so pokazali, da lahko zasebna kmetijska gospodarstva s preudarno izbiro obdavčitve dopolnilnih dejavnosti na kmetiji bistveno vplivajo na višino davčne obveznosti. Obdavčitev po normiranih odhodkih je bolj ugodna za delovno intenzivne dopolnilne dejavnosti, po dejanskih odhodkih pa za dejavnosti, ki imajo večji delež stroškov in za proizvodnjo potrebujejo osnovna sredstva večjih vrednosti.

LITERATURA IN VIRI

1. Argilés, J. M., & Slof, E. J. (2000). New opportunities for farm accounting. *University of Barcelona*. Najdeno 8. maja 2011 na spletnem naslovu http://www.ub.edu/dep-comptabilitat/recerca/wp_argiles/497.pdf
2. Atrill, P., & Mclaney, E. (2001). *Accounting and Finance for Non-specialists* (3th ed.). Harlow: Prentice Hall.
3. Barlowe, R. (1986). *Land resource economics: the economics of real estate* (4th ed.). Englewood Cliffs: Prentice Hall.
4. Brown, B. (1991). *Practical Accounting for Farm and Rural Business.* Ipswich: Farming Press.
5. Cramer, G. L., Jensen, C. W., & Southgate, D. D. Jr. (2001). *Agricultural Economics and Agribusiness* (8th ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
6. Davčni urad Republike Slovenije. (2008, 18. februar). *Pojasnilo DURS št. 4230-7/2008. Evidentiranje prometa med osnovno in dopolnilno dejavnostjo na kmetiji.* Najdeno 5. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=2158
7. Davčni urad Republike Slovenije. (2011, 25. marec). *Pojasnilo DURS št. 4210-4801/2011-1. Obdavčitev drugih dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, izplačanih v letu 2010.* Najdeno 5. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/
8. Dolinar Dubokovič, M. (2007). Mali davčni zavezanci in kmetje. *IKS, revija za računovodstvo in finance, 34*(10/11), 275–286.
9. European Federation of Associations of Certification. (2000). *EFAC tax-guide.* Najdeno 17. marec 2011 na spletnem naslovu http://www.efac.net/NR/rdonlyres/975C3AE1-31CB-4C8D-A2FA-19396B674FE3/0/2010_02_15_EFAC_Tax_Guide.pdf
10. Golež, M. (2003). Tipologija kmetijskih gospodarstev v Sloveniji in EU ter njen pomen pri izbiri vzorca FADN. *Slovensko kmetijstvo in Evropska unija. 2. konferenca DAES* (str. 173–190). Ljubljana: Društvo agrarnih ekonomistov Slovenije.
11. Heric, D., & Hrastar, K. (2010, 10. november). Za večino višji davek na subvencije. *Kmečki glas*. Najdeno 15. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.kmeckiglas.com/index.php?option=com_content&task=view&id=3012&Itemid=125
12. Hill, B. (2000). *Farm Incomes, Wealth and Agricultural Policy* (3th ed.). Aldershot: Ashgate.
13. Hrovat, T. (2009). Filozofija razvoja slovenskega podeželja – kmetijstva, živilstva in turizma v globalnem okolju, še posebej v času recesije. *Mednarodna konferenca o turizmu, gostinstvu in hotelirstvu.* Najdeno 17. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.grm-nm.si/dokumenti/catez1/referati/hrovat.pdf
14. International Accounting Standards Committee. (2011). *International Accounting Standard 41 – Agriculture.* Najdeno 15. junija 2011 na spletnem naslovu http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias41.pdf

15. Kavčič, S. (1984). *Dohodek iz izjemnih ugodnosti.* Ljubljana: Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
16. Kavčič, S., Klobučar, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo.* Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Kmetija Anžon. (2010). *Evidence* (interno gradivo). Kmetija Anžon.
18. Kmetijski inštitut Slovenije. (2010). *Poročilo o stanja kmetijstva, živilstva in gozdarstva v letu 2009.* Ljubljana: Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije.
19. Knific, K., & Bojnec, Š. (2009). *Diverzifikacija dohodkov gospodinjstev na hribovitem podeželskem območju.* Koper: Fakulteta za management.
20. Kovač, M. (2002). *Primarna dejavnost – politika in stanje v Sloveniji v primerjavi z EU.* Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj.
21. Kovač, M., Erjavec, E., & Kavčič, S. (2007). *Napovedovanje sprememb dodane vrednosti dejavnosti kmetijstva v Sloveniji v tekočem srednjeročnem obdobju.* Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj.
22. Kovačič, M. (2001). Podjetniške in sociološke značilnosti kmetij v Sloveniji. *Učinki reforme slovenske kmetijske politike. 1. konferenca DAES* (str. 209–222). Ljubljana: Društvo agrarnih ekonomistov Slovenije.
23. Kulovec, M. (2002). *Dopolnilne dejavnosti na kmetiji.* Ljubljana: Kmečki glas.
24. Leskovar, S. (b.l.). Dohodninske olajšave za naložbe na kmetijah. *Kmetijsko gozdarski zavod Ptuj*. Najdeno 15. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.shrani.si/f/3G/wr/7eR1AbM/doholajkmet1.pdf
25. Mayr, B. (2006). *Problemi računovodenja za odločanje v majhnem podjetju.* Piran: Visoka šola za podjetništvo.
26. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2010a, 25. oktober). *Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini.* Najdeno 10. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Predlogi_predpisov/20101026_1.pdf
27. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2010b, 13. december). *Ponovno odločanje o Zakonu o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini*. Najdeno 10. marca 2011 na spletnem naslovu http://data.si/sl-SI/a-913/ponovno-odlocanje-o-zakonu-o-spremembah-in-dopolnitvah-zakona-o-dohodnini
28. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije, Uprava Republike Slovenije za pospeševanje kmetijstva. (1999). *Davek na dodano vrednost in kmetije.* Ljubljana: Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije, Uprava Republike Slovenije za pospeševanje kmetijstva.
29. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije. (2006). *Nacionalni strateški načrt razvoja podeželja 2007–2013*. Ljubljana: Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije.
30. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije. (2008). *Pomen izplačil skupne kmetijske politike EU.* Najdeno 15. maja 2011 na spletnem naslovu

http://www.mkgp.gov.si/fileadmin/mkgp.gov.si/pageuploads/Aktualno/08_03_02_Izplacila_SKP_in_odziv_Vlade_RS.pdf
31. Pajntar, N. (1997). *Spremljanje dohodkovnega položaja kmetij v Sloveniji po FADN metodologiji*. Ljubljana: Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano Republike Slovenije, Uprava Republike Slovenije za pospeševanje kmetijstva.
32. Pojasnilo o gibanju plač za december 2010. *Uradni list RS* št. 12/2011.
33. Povprečni znesek subvencij na hektar kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2009 in znesek katastrskega dohodka za oljčne nasade za leto 2009. *Uradni list RS* št. 15/2010.
34. Pravilnik o delovanju mreže za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev. *Uradni list RS* št. 11/2010, 90/2010.
35. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010.
36. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost. *Uradni list RS* št. 138/2006, 52/2007.
37. PricewaterhouseCoopers. (2010). *A practical guide to accounting for agricultural assets*. Najdeno 10. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/practical-guide-agriculture-publication.jhtml
38. Resolucija o strateških usmeritvah razvoja slovenskega kmetijstva in živilstva do leta 2020 – »Zagotovimo.si hrano za jutri« (ReSURSKŽ). *Uradni list RS* št. 25/2011.
39. Sedlâček, J. (2010). The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricecon*. 59–66. Najdeno 10. marec 2011 na spletnem naslovu http://journals.uzpi.cz/publicFiles/16393.pdf
40. Slof, E. J., & Argilés, J. M. (1998). *An analysis of the accounting principles applied by the European Farm Accountancy Data Network.* Barcelona: Pompeu Fabra University.
41. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Slovenski računovodski standardi.* Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
42. Sotlar, M. (b.l.). Predtiski dohodninskih napovedi prihajajo. *Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica*. Najdeno 15. marca 2011 na spletnem naslovu www.kmetijskizavod-ng.si/pdf/080508-Dohodninska_napoved.pdf
43. Statistični urad Republike Slovenije. (b.l.). *Pomembnejši podatki popisa kmetijskih gospodarstev, Slovenija, 2010 – začasni podatki.* Najdeno 24. februarja 2011 na spletnem naslovu http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?id=3448
44. Statistični urad Republike Slovenije. (2002). *Popis kmetijskih gospodarstev, Slovenija 2000*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
45. Šauperl, J. (2011, 28. januar). Obdavčitev kmetij po spremembi zakonodaje. *Ovtarjeve novice*, str. 8.
46. Šinko, M. (1994). *Ekonomika zasebnega gozdarskega obrata.* Ljubljana: Kmečki glas.
47. Šoštarič, M. (2010, 16. december). Spremembe v dobro malih kmetov. *Delo*. Najdeno 24. februarja 2011 na spletnem naslovu http://www.delo.si/clanek/132866
48. Turk, J. (1998). *Agrarna ekonomika.* Maribor: Fakulteta za kmetijstvo.

49. Udovč, A. (2010, 15. november). Evidence so ključ do pravičnejšega sistema obdavčevanja v kmetijstvu. *Delo*, str. 42.
50. Udovč, A., Kovačič, M., & Kramarič, F. (2005). Socio-ekonomski tipi kmetij po podatkih popisa kmetijskih gospodarstev v letu 2000. *Slovenija v EU – izzivi za kmetijstvo, živilstvo in podeželje. 3. konferenca DAES* (str. 71–79). Ljubljana: Društvo agrarnih ekonomistov Slovenije.
51. Uredba o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji. *Uradni list RS* št. 61/2005.
52. Uveljavljanje investicijske olajšave pri dohodkih iz osnovnega kmetijstva. (2009, 28. februar). *Denar: Revija o davkih*, *19*(3), 13–14.
53. Vadnal, K. (2003). *Agrarna ekonomika: osnove, trg, država.* Ljubljana: Biotehniška fakulteta.
54. Van der Veen, H.,Van der Meulen, H., Van Bommel, K. & Doorneweert, B. (2007). *Exploring agricultural taxation in Europe*. The Hague: LEI
55. Vornekar, H. (b.l.). FADN knjigovodstvo na kmetijah. *Kmetijska svetovalna služba Ptuj.* Najdeno 15. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.shrani.si/f/K/11v/39W0cDY7/fadnnakmetijah.pdf
56. Vrišer, I. (2005). Ocena vrednosti kmetijske proizvodnje v Republiki Sloveniji. *Regionalno planiranje in regionalni razvoj med teorijo in prakso*, 24, 7–22.
57. Winkler, I. (2003). *Ekonomika gozdarstva.* Ljubljana: Biotehniška fakulteta, Oddelek za gozdarstvo in obnovljive gozdne vire.
58. Zadružna zveza Slovenije. (b.l.). *Zadruge v Sloveniji.* Najdeno 15. aprila 2011 na spletnem naslovu http://www.zadruzna-zveza.si/index.php?option=com_content&task=view&id=14&Itemid=14
59. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB4.
60. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB3, 18/2011.
61. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB7,
62. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3, 83/2009, 33/2011.
63. Zakon o kmetijstvu. *Uradni list RS* št. 45/2008.
64. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini. *Uradni list RS* št. 106/2010.
65. Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka. *Uradni list RS* št. 9/2011.
66. Zupančič, V. (2007). Poslovne knjige in evidence fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, za davčne namene. *IKS, revija za računovodstvo in finance, 34*(7), 62–70.
67. Zupančič, V. (2009). *Knjigovodstvo in obdavčitev pri zasebnikih*. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
68. Zupančič, V. (2011). Obdavčitev dohodka iz dejavnosti fizičnih oseb (zasebnikov) za leto 2010. *IKS, revija za računovodstvo in finance, 38*(4), 163–192.
69. Zveza gozdarskih društev Slovenije. (2008). *Nacionalni gozdni program.* Ljubljana: Zveza gozdarskih društev Slovenije.