

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VPLIV SPREMEMBE ZAKONA O DOHODNINI NA OBDAVČITEV IN
VODENJE POSLOVNIH KNJIG KMETIJSKIH SUBJEKTOV**

Ljubljana, december 2014

PATRICIJA SLOKAR PETRIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Patricija Slokar Petrič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Vpliv spremembe Zakona o dohodnini na obdavčitev in vodenje poslovnih knjig kmetijskih subjektov, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 PREDSTAVITEV KMETIJSKE DEJAVNOSTI.....	3
1.1 Značilnosti kmetijske dejavnosti.....	3
1.2 Značilnost kmetijske dejavnosti v Sloveniji.....	4
1.2.1 Opredelitev kmetije in kmetijske dejavnosti.....	4
1.2.2 Kratek pregled zgodovine kmetijske dejavnosti	5
1.2.3 Specifičnost in stanje v kmetijstvu.....	5
1.2.3.1 Družinske kmetije	7
1.3 Plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike	7
1.3.1 Skupna kmetijska politika	8
1.3.1.1 I. steber SKP-ja: neposredna plačila	8
1.3.1.2 II. steber SKP-ja: razvoj podeželja.....	9
1.3.2 Obdavčitev kmetijskih subvencij	9
2 SPREMEMBE DOHODNINSKEGA ZAKONA, NJIHOV POMEN ZA KMETIJSKE SUBJEKTE.....	10
2.1 Opredelitev kmečkega gospodinjstva.....	10
2.2 Obveznost vodenja poslovnih knjig na kmetijah	11
2.2.1 Prehod kmetijskih subjektov na obvezno vodenje poslovnih knjig	12
2.2.1.1 Določitev nosilca dejavnosti	13
2.2.1.2 Priglasitev ugotavljanja davčne osnove	13
2.2.1.3 Ovrednotenje začetnega stanja	14
2.3 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ...	18
3 VODENJE POSLOVNIH KNJIG KMETIJSKIH SUBJEKTOV	22
3.1 Opredelitev poslovnih knjig	22
3.1.1 Zakonska podlaga za vodenje poslovnih knjig	22
3.1.1.1 Enostavno knjigovodstvo	24
3.1.1.2 Dvostavno knjigovodstvo.....	25
3.2 Računovodstvo	26
3.3 Razširjenost vodenja poslovnih knjig v praksi.....	27
3.3.1 Davek na dodano vrednost	27
3.3.1.1 Kmetijski subjekti, ki so izven sistema DDV-ja	28
3.3.1.2 Kmetijski subjekti - pavšalisti	29
3.3.2 Knjigovodstvo po metodologiji FADN.....	29
3.4 Uporaba poslovnih knjig v praksi	30
4 DAVČNI VIDIK OBRAVNAVANJA DOHODKOV IZ KMETIJSKE IN GOZDARSKE DEJAVNOSTI.....	31
4.1 Oblike delovanja kmetijskih gospodarstev za davčne namene	31
4.1.1 Samostojni podjetnik – posameznik.....	32
4.1.2 Gospodarska družba	33
4.1.3 Kmečka gospodinjstva	33

4.2 Obdavčitev kmečkih gospodinjstev	33
4.2.1 Pavšalna obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka.....	34
4.2.2 Obdavčitev dohodka iz dejavnosti	35
4.2.2.1 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov	36
4.2.2.2 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov	38
4.3 Obdavčitev kmetijskih subjektov v drugih državah EU-ja	38
4.3.1 Avstrija.....	38
4.3.2 Nemčija	39
4.3.3 Italija.....	39
5 ODRAŽANJE SPREMEMBE DOHODNINSKE ZAKONODAJE V PRAKSI.....	39
5.1 Vpeljava obveznega vodenja poslovnih knjig pri kmetijskih subjektih.....	39
5.2 Pozitivne strani spremembe dohodninske zakonodaje za kmetijske subjekte	41
5.3 Negativne strani spremembe dohodninske zakonodaje za kmetijske subjekte	43
5.4 Vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na druge udeležence na trgu.....	45
5.5 Prikaz spremembe dohodninske zakonodaje na obdavčitev kmetijskih subjektov na primeru kmetije X	46
SKLEP	51
LITERATURA IN VIRI.....	53

PRILOGA

KAZALO SLIK

Slika 1: Struktura kmetijskih gospodarstev v %	6
Slika 2: Izračun praga za vstop v obvezno vodenje poslovnih knjig	12
Slika 3: Obveznosti kmetijskih gospodarstev pred vstopom v obvezno vodenje poslovnih knjig.....	13
Slika 4: Izjava o določitvi nosilca dejavnosti in o priglasitvi ugotavljanja davčne osnove	14
Slika 5: Začetna bilanca stanja	15
Slika 6: Začetno vrednotenje bilančnih postavk v otvoritveni bilanci stanja na dan 1. januarja	16
Slika 7: Koraki pri vodenju poslovnih knjig	26
Slika 8: Prehod iz pavšalne obdavčitve na ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti	31
Slika 9: Oblike delovanja kmetijskih gospodarstev za davčne namene.....	32
Slika 10: Prikaz obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov.....	37
Slika 11: Izračun povprečne stopnje akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti.....	37
Slika 12: Pozitivni vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na delovanje in poslovanje kmetijskih subjektov	42
Slika 13: Negativni vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na delovanje in poslovanje kmetijskih subjektov	43

KAZALO TABEL

Tabela 1: Spremembe pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi normiranih prihodkov.....	19
Tabela 2: Predpisi za vodenje poslovnih knjig glede na statusno obliko delovanja kmetijskega gospodarstva.....	23
Tabela 3: Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije X v primeru obdavčitve po katastrskem dohodku	47
Tabela 4: Izračun obveznega vstopa v vodenje poslovnih knjig.....	47
Tabela 5: Popis sredstev in obveznosti na dan 1. januar 2014.....	48
Tabela 6: Otvoritvena bilanca za kmetijo X.....	49
Tabela 7: Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije X v primeru obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov	50
Tabela 8: Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije X v primeru obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov	51

UVOD

Kmetijski subjekti so nenehno postavljeni pred nove izzive in spremembe. Kmetijstvo je specifična dejavnost, v veliki meri odvisna od naravnih danosti in vremenskih pojavov.

Neugodna velikostna struktura zemljišč, izrazita reliefna razčlenjenost, velika poraščenost z gozdom, mešane kmetije in neugodna starostna struktura so pojmi, ki nam opisujejo značilnosti slovenskega kmetijstva (Cunder, 1997, str. 143-150). Kmetijski subjekti pa ob vseh že naštetih dejavnikih, na katere nimajo vpliva, ne smejo zanemariti vloge države pri svojem delovanju, ki s sprejemanjem zakonov in določanju pravil ter predpisov posredno vpliva na njihovo delovanje in poslovanje.

Prevladujoča oblika kmetijskih gospodarstev na slovenskih tleh so družinske kmetije, ki že čutijo posledice spremembe Zakona o dohodnini, ki je začel veljati na začetku leta 2014. Sprememba dohodninske zakonodaje je razširila pojem kmečkega gospodinjstva, in sicer ga po novem sestavljajo vsi člani (vseh gospodinjstev) na istem naslovu.

Skladno s spremembo dohodninske zakonodaje so morala kmečka gospodinjstva, pri katerih je skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gospodarske dejavnosti v dveh zaporednih preteklih koledarskih letih presegel 7.500 EUR, začeti z ugotavljanjem davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

V ta namen so morala priti na obvezno vodenje poslovnih knjig. Tradicionalna obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka za kmetije, ki presegajo mejo za vstop v sistem obveznega vodenja poslovnih knjig, ni več mogoča. Izbira načina ugotavljanja davčne osnove je prostovoljna, in če se davčna osnova iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, je potrebna vpeljava knjigovodstva.

Pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov je vodenje poslovnih knjig enostavnejše, saj se normirani odhodki priznavajo v višini 70 % (od leta 2015 dalje v višini 80 %) dejanskih prihodkov. Pri tem pa ne smemo zanemariti sprememb, ki jih morajo »normiranci« upoštevati.

V skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se po novem vključuje tudi dejanske zneske drugih dohodkov, prejete z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (subvencije niso več obdavčene pavšalno).

V magistrski nalogi bom predstavila spremembe Zakona o dohodnini na računovodskem in tudi na davčnem področju, kar bo udeležencem – kmetijskim subjektom – omogočilo lažji vstop v »sistem« vodenja poslovnih knjig.

Osrednji namen naloge je preučiti, kako bodo nove »obveznosti«, ki jih je prinesla sprememba dohodninske zakonodaje, vplivale na poslovanje in delovanje kmetijskih subjektov. Predstaviti želim spremenjen način obdavčitve kmetijskih subjektov in posledično vodenje poslovnih knjig, ki je kmetijskim subjektom dokaj nepoznano področje.

Cilj naloge je prikazati, kako se bo sprememba Zakona o dohodnini izvajala v praksi. Cilj naloge je tudi predstaviti objektivno sliko, kako bo sprememba dohodninske zakonodaje vplivala na nadaljnje delovanje in poslovanje družinskih kmetij. V nalogi želim poglobljeje spoznati kmetijske subjekte z vodenjem poslovnih knjig ter podati smernice za vodenje obveznega računovodstva.

V nalogi bom uporabila metodi deskripcije in kompilacije, ki mi bosta služili pri spoznavanju z obravnavano tematiko. Kvalitativna metoda mi bo služila pri presojanju uvedbe obveznega vodenja poslovnih knjig v poslovanje kmetijskih subjektov.

Za podajo strokovnega mnenja glede obravnavane tematike sem pripravila vprašalnik, ki je bil posredovan Kmetijsko-gozdarski zbornici Slovenije in Ministrstvu za finance. Obe instituciji sta mi podali odgovore na zastavljena vprašanja (vsaj na nekatera), vendar so me na Kmetijsko-gozdarski zbornici Slovenije opozorili, da podano mnenje ne izraža mnenja institucije, temveč subjektivno mnenje strokovnjakinje na tem področju, mag. Neve Pajntar.

Komparativne metode se bom posluževala v zadnjem delu naloge, kjer bom primerjala obveznosti pri pavšalni obdavčitvi na podlagi katastrskega dohodka in ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ter dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Pri raziskovanju se bom opirala na teoretična izhodišča, ki jih bom aplicirala na praktičen primer kmetije X, da bo celotna naloga preglednejša in razumljivejša.

Kot osnovo za razumevanje obravnavane tematike bom na začetku naloge predstavila osnovne značilnosti kmetijske dejavnosti in specifičnosti slovenskega kmetijstva. V drugem, osrednjem delu se bom posvetila spremembi dohodninskega zakona in njegovemu vplivu na kmetijske subjekte. V nadaljevanju bom predstavila pomen vodenja poslovnih knjig na kmetijah ter podala smernice za vodenje le-teh. V četrtem delu bom obravnavala davčni vidik dohodkov iz kmetijske in gozdarske dejavnosti ter predstavila možne načine obdavčitve kmetijskih subjektov. V zadnjem delu bom prikazala, kako se sprememba dohodninske zakonodaje odraža v praksi. S pomočjo pridobljenih odgovorov na vprašalnik bom prikazala prednosti in slabosti spremembe dohodninske zakonodaje. Na praktičnem primeru bom ponazorila »nove« obveznosti, ki jih prinaša sprememba dohodninske zakonodaje kmetijskim subjektom.

1 PREDSTAVITEV KMETIJSKE DEJAVNOSTI

1.1 Značilnosti kmetijske dejavnosti

Kmetijstvo ni pomembno le kot gospodarska panoga, ki zagotavlja proizvodnjo hrane, temveč je treba poznati tudi njegovo večnamenskost oz. multifunkcionalnost. Politično-ekonomski pojem, ki kmetijstvu pripiše širšo vlogo, kot je proizvodnja hrane, pomeni večsektorski koncept, kjer razvijanje in diverzifikacija gospodarskih dejavnosti vodi k ustvarjanju novih delovnih mest in virov dohodka ter priznava kmetijstvu večnamensko vlogo na podeželju, ki zagotavlja tako proizvodne kot tudi neproizvodne dobrine v družbi (Bedrač & Cunder, 2005, str. 243 - 244).

Večnamenskost kmetijstva sestavljajo naslednje, med seboj povezane, funkcije (Bedrač & Cunder, 2005, str. 244):

- proizvodna funkcija: osnovna naloga kmetijstva je proizvodnja hrane in surovin za pridelavo, ki mora zagotavljati preskrbo z varno in kakovostno hrano po sprejemljivih cenah;
- okoljska funkcija: kmetijstvo prispeva k trajnostni rabi naravnih virov, ohranjanju biotske raznovrstnosti ter ohranja naravno in kulturno dediščino, ki se je na podeželju oblikovala skozi stoletja;
- socialna funkcija: kmetijstvo ohranja poseljenost podeželja in uravnotežen prostorski razvoj na celotni površini države. Ohranjanje kmetijske pridelave in razvoj novih dejavnosti na kmetiji prispevata k ohranjanju poseljenosti in zaposlenosti prebivalstva ruralnih območij.

Specifičnost naravne kmetijske proizvodnje se izraža v naslednjih elementih (Turk, 2001, str. 21–26):

- **vremenski vplivi** (celotna rastlinska proizvodnja je odvisna od vremenskih vplivov → cenovna nihanja pridelkov rastlinske proizvodnje v izrazito slabih ali dobrih letinah. Poseg države na kmetijski trg je ključnega pomena, če želimo zagotoviti stabilnost kmetijskega trga);
- **kvazi fiksna (skoraj stalna) sredstva proizvodnje** (nizki oportunitetni stroški oz. stroški izgubljenih možnosti teh sredstev);
- **dinamika kmetijske proizvodnje** (kmetijski proizvajalec se postopoma odziva na cenovne spremembe in ne reagira takoj in popolnoma);
- **neizenačena dinamika rasti ponudbe in povpraševanja po hrani** (razkorak med ponudbo in povpraševanjem – večja ponudba, manjše povpraševanje);
- **vloga in pomen specifičnih dejavnikov v kmetijstvu** (razdrobljenost in neugodna velikostna struktura obratov vplivata na ekonomske rezultate gospodarjenja);

- **nezadostnost in slaba mobilnost proizvodnih virov v kmetijstvu** (nezadostnost in slaba mobilnost vseh poglavitnih proizvodnih virov v kmetijstvu – zemlje, dela in kapitala).

1.2 Značilnost kmetijske dejavnosti v Sloveniji

1.2.1 Opredelitev kmetije in kmetijske dejavnosti

3. člen Zakona o kmetijstvu (Ur. l. RS, št. 45/08, 57/12, 90/12 – ZdZPVHVVR, 26/14, v nadaljevanju ZKme-1) opredeljuje kmetijo kot obliko kmetijskega gospodarstva, na kateri se s kmetijsko dejavnostjo ukvarja eno ali več gospodinjstev. Člani kmetije so fizične osebe, ki so člani gospodinjstva in so starejši od 15 let. Kmetijsko gospodarstvo je organizacijsko in poslovno zaokrožena celota, ki obsega eno ali več proizvodnih enot, se ukvarja s kmetijsko ali/in gozdarsko dejavnostjo, ima enotno vodstvo, naslov ali sedež in ime ali firmo. Kmetija je lahko organizirana kot pravna oseba, samostojni podjetnik – posameznik, kmečko gospodinjstvo, skupni pašnik ali planina.

Zkme-1 definira kmetijsko dejavnost kot gospodarsko panogo, ki obsega pridelovanje kmetijskih rastlin oz. živinoreje in storitev za rastlinsko pridelavo oz. živinorejo, pridelovanje netrajnih rastlin, gojenje travnih nasadov, razmnoževanje rastlin, mešano kmetijstvo ter storitev za kmetijsko proizvodnjo in pripravo pridelkov.

Slovenski računovodski standard (Ur. l. RS, št. 118/05, 9/06, 10/06 popr., 20/06, 70/06, 75/06, 112/06 popr., 114/06, 3/07, 22/07, 22/07, 12/08, 119/08, 126/08, 1/10, 33/10, 85/10 popr., 58/10, 90/10 popr., 80/11, 2/12, 64/12, 20/14, v nadaljevanju SRS) opredeljuje kmetijsko dejavnost kot uravnavanje biološkega preobražanja bioloških sredstev (to so žive živali ali rastline) v organizaciji v sredstva za prodajo, kmetijske pridelke ali dodatna biološka sredstva. Obsega različne vrste dejavnosti, in sicer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribištvo). Zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo, se obravnavajo enako kot druga zemljišča.

Uredba o dopolnilni dejavnosti na kmetiji (Ur. l. RS, št. 58/14) opredeljuje dopolnilno dejavnost na kmetiji s kmetijstvom oz. gozdarstvom povezano dejavnostjo, ki omogoča kmetiji boljšo rabo njenih proizvodnih zmogljivosti ter delovne sile članov kmetije in zaposlenih na kmetiji, z namenom pridobivanja dodatnega dohodka na kmetiji. Med dopolnilne dejavnosti na kmetiji se uvrščajo (3. člen Uredbe o dopolnilni dejavnosti na kmetiji):

- predelava primarnih kmetijskih pridelkov, gozdnih sadežev in zelišč;
- predelava gozdnih lesenih sortimentov;
- prodaja kmetijskih pridelkov in izdelkov s kmetij;
- vzreja in predelava vodnih organizmov;

- turizem na kmetiji;
- dejavnosti, povezane s tradicionalnimi znanji na kmetiji, storitvami oz. izdelki;
- predelava rastlinskih odpadkov in pridobivanje ter prodaja energije iz obnovljivih virov;
- storitve s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo in opremo, zakol živali in ročna dela;
- svetovanje in usposabljanje, povezano s kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnostjo.

1.2.2 Kratak pregled zgodovine kmetijske dejavnosti

Za slovensko podeželje sta značilni notranja in zunanja dinamika spreminjanja, ki sta rezultat součinkovanja naravnih in družbenih dejavnikov – zlasti političnih in gospodarskih razmer (Kladnik & Ravbar, 2003, str. 11).

Razvoj industrializacije v prvih treh desetletjih po 2. svetovni vojni je izzval množično preseljevanje kmečkega prebivalstva v novo nastala urbana središča ter opuščanje kmetijske dejavnosti, kar je vzrok za zaostajanje slovenskega kmetijstva. Nastal je razkorak med mestnim in podeželskim okoljem. V mestu je prihajalo do presežka delovne sile, kmetijstvo je bilo potisnjeno na stranski tir. Zasebni sektor je bil močno oviran od države, hkrati je bila prisotna velika razdrobljenost zemljišč in neugodna reliefna struktura (Kladnik & Ravbar, 2003, str. 21–23).

V času socializma so imele slovenske kmetije drugačno strukturo kot večina drugih evropskih držav. Podobno kot v drugih jugoslovanskih državah je bilo na Slovenskem veliko število majhnih družinskih kmetij in nekaj velikih socialističnih kmetij. Majhne družinske kmetije so bile institucionalno omejene z velikostjo, poslovanjem in marketinškimi aktivnostmi (Bojnec & Latruffe, 2013, str. 207).

Z obdobjem tranzicije in odprave preteklih institucionalnih ovir so se v Sloveniji začele povečevati družinske kmetije, vendar so slovenske kmetije še vedno med najmanjšimi v EU-ju (Bojnec & Latruffe, 2013, str. 208). Po osamosvojitvi so se začele vzpostavljati in oblikovati lastne in samostojne kmetijske politike. Začele so se spremembe pri opredelitvi neposrednih uporabnikov proračunskih sredstev ter pojmovanju vloge kmetijstva v družbi. Na oblikovanje kmetijske politike je imela pomembno vlogo priključitev Slovenije v EU, saj je bilo treba kmetijsko politiko prilagoditi smernicam in zahtevam Skupne kmetijske politike (Bedrač & Cunder, 2005, str. 244-245).

1.2.3 Specifičnost in stanje v kmetijstvu

Specifičnost slovenskega kmetijstva se izraža v (Cunder, 1997, str. 143-150):

- **veliki poraščenosti z gozdom** → velik del zemljišč je neprimeren za obdelovanje;
- **izraziti reliefni razčlenjenosti** → težje pridelovalne razmere;

- **neugodni velikostni strukturi** → precejšnja razdrobljenost posesti in zemljišč, majhne kmetije;
- **mešanih kmetijah**, ki so posledica preteklega politično-ekonomskega okolja, ki ni bil naklonjen zasebnemu kmetovanju. Izoblikovala se je posebna struktura kmetijskih gospodarstev, kjer prevladujejo mešane kmetije, ki kombinirajo dohodke iz različnih virov, in kjer je kmetijstvo pogosto predvsem dodatna in ne glavna aktivnost;
- **neugodni starostni in izobrazbeni strukturi** → starejši nosilci kmetijskih gospodarstev in nižja stopnja (nekmetijske) izobrazbe.

Po mnenju Kneževič Hočevarjeve & Černič Isteničeve (2010, str. 12) lahko zgoraj omenjenim dejstvom pripišemo še visoko samooskrbo in nizko stopnjo specializacije proizvodnje na kmetijskih gospodarstvih – po tem vidimo, da je gospodarski potencial te dejavnosti majhen.

»Neugodne razmere kmetijske dejavnosti ne onemogočajo popolno, vendar pa povzročajo manjšo proizvodno sposobnost kmetij, ožji izbor kultur, usmerjanje proizvodnje in prilagoditev kmetij, kar ima za posledico dražjo pridelavo. Kmetije v omejenih območjih so manj konkurenčne, zaradi odražanja specifičnih naravnih pogojev v strukturi rabe kmetijskih površin tudi manj prilagodljive« (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 2007, str. 19).

Po podatkih Popisa kmetijstva leta 2010 je število kmetijskih gospodarstev v Sloveniji znašalo 74.646, od tega je bilo le 221 kmetijskih podjetij, drugo so predstavljale družinske kmetije.

Slika 1: Struktura kmetijskih gospodarstev v %



Vir: Statistični urad RS, Kmetijska gospodarstva, splošni pregled, Slovenija, po letih, 2010.

Sodobno kmetovanje v Sloveniji je družinsko organizirano (Kneževič Hočevar & Černič Istenič, 2010, str. 10), kar je razvidno tudi s Slike 1, saj 99,70 % vseh kmetijskih gospodarstev predstavljajo družinske kmetije. Maček (1998, str. 561-564) trdi, da je za največji del slovenskega ozemlja družinska kmetija najustreznejša oblika za gospodarjenje.

Po podatkih, objavljenih na Eurostatu, je povprečna posestna velikost družinskih kmetij v Sloveniji leta 2010 obsegala nekaj več kot 6 hektarov kmetijskih zemljišč v uporabi, kar je v primerjavi z evropskim povprečjem, ki je leta 2010 znašalo čez 14 ha, majhna in še vedno dokaj razpršena (Stele & Žaucer, 2013, str. 9).

1.2.3.1 Družinske kmetije

Enotno definicijo, kaj je družinska kmetija, je težko poiskati, saj nekateri avtorji dajejo poudarek družinskim članom pri družinskemu delu, spet drugi se osredotočajo na lastništvo kmetije (Fulton & Vanclay, 2011, str. 96-97).

Gasson in Errington (1993, str. 18) sta idealen tip kmetijskega družinskega podjetja opredelila z naslednjimi elementi:

- lastništvo kmetij je združeno s funkcijo upravljanja;
- družina zagotavlja kapital;
- gospodarji so sorodstveno povezani ali med seboj poročeni;
- gospodarji in njihovi družinski člani opravljajo delo na kmetiji;
- družina živi na kmetiji;
- lastništvo in premoženje kmetije se prenašata med generacijami.

Družinsko kmetijo bi torej lahko opredelili kot poslovanje, kjer upravljanje in lastništvo pripadata družinskim članom oz. njihovim sorodnikom. Poslovanje in upravljanje se prenašata med uspešnimi generacijami in glavna delovna sila so člani družinske kmetije. Pomemben delež denarnih sredstev zagotavlja nosilec kmetijske dejavnosti in njegova družina. Zanja so pomembni prihodki od kmetijske dejavnosti in da družina živi na kmetiji (Jara-Rojas, Osorio, Manriquez & Rojas, 2012, str. 144).

Pri družinski kmetiji se postavlja v ospredje interakcija med družino, kmetijo in poslovanjem, kjer je pomembno, da družina ohranja večinski nadzor nad lastništvom (Fulton & Vanclay, 2011, str. 97). Nosilec kmetijske dejavnosti opravlja hkrati vlogo podjetnika, managerja in je glavna delovna sila na kmetiji (Jara-Rojas et al., 2012, str. 144).

Kmetija kot družinsko kmetijsko gospodarstvo ima posebne podjetniške in sociološke značilnosti, ki močno determinirajo njeno aktivnost na proizvodnem in investicijskem področju, ki je odločilnega pomena za razvoj in obstoj kmetije (Kovačič, 2001, str. 209-221).

1.3 Plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike

Po 70. členu Zakona o dohodnini (Ur. l. RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14, v nadaljevanju ZDoh-2) se plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, boljše poznane pod nazivom subvencije, uvrščajo med druge dohodke iz osnovne kmetijske in

osnovne gozdarske dejavnosti, kamor spadajo tudi druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Leta 2010 je bil v Sloveniji delež subvencij v dohodku iz kmetijstva 61-odstoten (Stele & Žaucer, 2013, str. 45).

1.3.1 Skupna kmetijska politika

Skupna kmetijska politika (v nadaljevanju SKP) je skupna vsem državam članicam EU-ja in zasleduje ključna cilja. To sta zagotavljanje zanesljive preskrbe s hrano in skrb, da je preskrba potrošnikov dostopna po primerljivih cenah. Prvotni cilj SKP-ja je bil zagotoviti, da je hrana ves čas na voljo po stabilnih cenah in da kmetje prejemajo ustrezne in redne dohodke, ki niso odvisni od podnebnih razmer.

Namen SKP-ja je spodbujanje proizvajalcev k iskanju najboljših tržnih možnosti in pridelovanju tistega, kar si porabniki želijo. Prejemanje plačil je pogojeno z upoštevanjem zahtevanih ekoloških standardov za upravljanje zemljišč in dobro počutje živali. SKP je poenostavila izplačila kmetijam, saj je združila več shem neposrednih plačil v enotno plačilo na kmetijo (Čop, 2013).

Skupno kmetijsko politiko sestavljata dva stebra (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 2008):

- I. steber SKP-ja: neposredna plačila;
- II. steber SKP-ja: razvoj podeželja.

1.3.1.1 I. steber SKP-ja: neposredna plačila

Za pridobitev neposrednih plačil morajo kmetje izpolnjevati pogoje s področja varstva okolja, varnosti hrane in zaščite živali (t. i. navzkrižna skladnost). Plačila prispevajo k izboljšanju dohodka posameznega kmetijskega gospodarstva, vendar postajajo dohodkovno nevezana plačila, saj vrsto in obseg pridelave prepuščajo odločitvi posameznega kmeta in se ne pogojujejo z vrsto pridelka ali reje. V osnovi so to plačila za storitve, ki jih kmetijski subjekti s svojo dejavnostjo, poleg gospodarskega namena pridelave hrane, opravljajo za širšo javnost (varovanje okolja in obdelanost naravne krajine). Plačilo teh storitev ni vključeno v ceno hrane, zato jih potrošniki oz. davkoplačevalci plačujemo s podporami (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 2008).

Neposredna plačila se plačuje na podlagi plačilnih pravic, ki jih je pridobilo posamezno kmetijsko gospodinjstvo. Upravičenci prejmejo plačila za toliko plačilnih pravic, kot jih imajo v lasti ali zakupu, in za kolikor v zbirni vlogi lahko zagotovijo upravičenih površin (njive, travniki,...) (Jerič, 2010, str. 178).

1.3.1.2 II. steber SKP-ja: razvoj podeželja

Plačila II. stebra kmetijske politike imajo predvsem vlogo spodbujanja večje konkurenčnosti sektorja in ohranjanja delovnih mest na podeželju s spodbujanjem investicijskih aktivnosti in plačilu dodatnih stroškov zaradi posebnih omejitev pri opravljanju kmetijske dejavnosti (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 2008).

V II. steber spadajo naslednja izplačila (Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 2008):

- kmetijsko-okoljski ukrepi (v nadaljevanju KOP): namenjeni so izključno izvajanju »nadstandardnega« kmetovanja. Kmetijski subjekti dobijo plačila za izvajanje ukrepov, s katerimi poleg osnovnih zahtev navzkrižne skladnosti še dodatno izboljšujejo stanje v naravi (ekološko kmetovanje, integrirana pridelava, pridelava avtohtonih rastlin itd.);
- izravnalna plačila za območja z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost (v nadaljevanju OMD): plačila lahko označimo kot »dohodkovna«, saj so namenjena kritju dodatnih stroškov, ki nastanejo na območjih zaradi posebnih in težjih naravnih danosti, kar neugodno vpliva na kmetovanje in izrazito podraži pridelavo. S tem želi EU ohraniti kmetovanje na območjih, kjer to ne bi bilo mogoče zaradi previsokih stroškov pridelave.

1.3.2 Obdavčitev kmetijskih subvencij

Obdavčitev subvencij se je pri osnovni kmetijski in osnovni gozdarski dejavnosti skozi leta spreminjala. Kronološko je obdavčitev potekala po naslednjem vrstnem redu (Pajntar, 2012a):

- do leta 2004 ta plačila niso bila obdavčena;
- leta 2005 se je vštelo 25 % dejansko prejetih plačil, razen okoljskih plačil in investicijskih podpor;
- leta 2006 se je vštelo 50 % plačil;
- od leta 2007 do leta 2009 se, namesto dejansko prejetih plačil, uvede t. i. povprečje; leta 2008 so iz obdavčitve izvzeta plačila za območja z omejenimi dejavniki;
- z letom 2010 sledi ponovni prehod na obdavčitev dejansko prejetih plačil (od leta 2010 do leta 2014 v 50-% znesku).

V naslednjih letih naj bi bile kmetijske subvencije obdavčene v celoti.

26. člen ZDoh-2 določa dohodke, povezane z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo, od katerih se ne plača dohodnina. Če jih povzamemo, so to plačila za kmetijsko okoljske ukrepe (KOP in OMD), medsoseseško pomoč, denarne pomoči za naravne in druge nesreče, investicijske podpore ter nagrade za vodenje knjigovodstva po metodologiji *Farm Accountancy Data Network* (mreža knjigovodskih podatkov s kmetij, v nadaljevanju FADN), ki je prilagojeno kmetijski dejavnosti.

2 SPREMEMBE DOHODNINSKEGA ZAKONA, NJIHOV POMEN ZA KMETIJSKE SUBJEKTE

Ena izmed večjih in odmevnejših sprememb zakonodaje, katere posledice že čutijo slovenski kmetijski subjekti, je bila sprememba Zakona o dohodnini leta 2010, za katero je bilo predvideno, da bo v celoti stopila v veljavo leta 2013. Kmetijsko-gozdarska zbornica Slovenije je predlagani spremembi nasprotovala, se zavzemala za njen zamik in omilitev kriterijev. Vlada je prisluhnila nasprotovanju in nestrinjanju ter določila, da se spremembe zakonodaje prvič uporabijo pri odmeri dohodnine v letu 2014.

Za ugotavljanje dohodkovnega cenzusa za obvezen vstop kmetij v sistem vodenja poslovnih knjig se ne upošteva zgolj predvideno preteklo koledarsko leto, pač pa povprečje dveh zaporednih koledarskih let (Pajntar, 2013a). Razlog je, da enoletni dohodek ni najprimernejši ekonomski kazalnik obsega kmetijske dejavnosti kmečkega gospodinjstva, saj dohodek zelo niha zaradi velikega deleža kmetijskih subvencij v skupnem dohodku (tudi 60 % in več) ter neenakomernih izplačil subvencij (v istem letu se lahko subvencija izplača dvakrat ali pa se sploh ne izplača) (Vlada Republike Slovenije, 2012, str. 42).

Prvotni prag za vstop v obvezno vodenje knjigovodstva je bil mišljen za kmetije, ki dosežejo 5.000 EUR letnega dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, a ga je Vlada kasneje povišala na 7.500 EUR letnega dohodka. S tem se je število kmetij, ki so vstopile v obvezno vodenje poslovnih knjig, zmanjšalo od predvidenih 3.100 kmetij na 1270 (Pihlar, 2012).

Spremembe dohodninskega zakona, ki so jih kmetijski subjekti deležni, so naslednje (47. in 69. člen ZDoh-2):

- natančnejša opredelitev kmečkega gospodinjstva in jasnejša opredelitev skupnega dohodka iz osnove kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- prehod kmečkih gospodinjstev na obvezno vodenje poslovnih knjig;
- spremembe pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

2.1 Opredelitev kmečkega gospodinjstva

Namen razširjene opredelitve kmečkega gospodinjstva je bil uskladiti definicijo kmečkega gospodinjstva z Zakonom o dohodnini in z definicijo kmetije po predpisih o kmetijstvu ter tako pridobiti enotno opredelitev za namene pavšalne obdavčitve in za namene obdavčitve na podlagi vodenja knjig (Vlada Republike Slovenije, 2012, str. 17).

69. člen ZDoh-2 opredeljuje kmečko gospodinjstvo kot skupnost ene ali več fizičnih oseb, članov enega ali več gospodinjstev, evidentiranih na istem naslovu, ki so na dan 30. junija v

davčnem letu, in sicer po predpisih o prijavi prebivališča, stalno ali začasno prijavljeni na tem naslovu, niso najeta delovna sila ter se za vsaj enega ali več članov kmečkega gospodinjstva šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in njihov skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti znaša najmanj 200 EUR.

Pojem kmečkega gospodinjstva se s spremembo dohodninske zakonodaje razširi, in sicer sestavljajo ga člani vseh gospodinjstev na istem naslovu (Pajntar, 2013a). Za določitev, ali se neko gospodinjstvo šteje za kmečko gospodinjstvo, se upošteva enoten prag v višini 200 EUR skupnega dohodka iz opravljanja osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti vseh članov gospodinjstva. Skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti po novem vključuje tudi dejanske zneske drugih dohodkov, prejetih v povezavi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (Davčna uprava Republike Slovenije, 2010).

Kmečko gospodinjstvo določi nosilca dejavnosti, ki je član kmečkega gospodinjstva, za katerega drugi člani soglašajo, da postane nosilec celotne kmetijske, gozdarske in dopolnilne dejavnosti na kmetiji (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8). V primeru, da se z osnovno kmetijsko dejavnostjo ne ukvarjajo vse osebe iz kmečkega gospodinjstva, je smiselno določiti dejanskega uporabnika za tista zemljišča, ki jih njihovi lastniki dejansko ne uporabljajo, ampak jih uporabljajo druge osebe (Cerar, 2013).

2.2 Obveznost vodenja poslovnih knjig na kmetijah

Skladno s spremembo Zakona o dohodnini so morala kmečka gospodinjstva, pri katerih je skupni povprečni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v preteklih dveh zaporednih letih presegel 7.500 EUR, obvezno pričeti z ugotavljanjem davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Ker je obdavčitev dohodka iz dejavnosti mogoča le z vodenjem poslovnih knjig, so morala kmečka gospodinjstva, ki so prekorčila zgoraj omenjeno višino dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, začeti z obveznim vodenjem poslovnih knjig.

Za leto 2014 se je povprečni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki je odločal, ali kmečka gospodinjstva še naprej izpolnjujejo pogoje za pavšalno obdavčitev ali pa bodo obdavčena z davkom od dohodkom iz dejavnosti, izračunal po formuli, prikazani na Sliki 2.

Slika 2: Izračun praga za vstop v obvezno vodenje poslovnih knjig

+ katastrski dohodek iz leta 2011
+ katastrski dohodek iz leta 2012
+ potencialni tržni dohodek od pridelave v panjih iz leta 2011
+ potencialni tržni dohodek od pridelave v panjih iz leta 2012
+ 50 % obdavčljivih plačil ukrepov kmetijske politike iz leta 2011
+ 50 % obdavčljivih plačil ukrepov kmetijske politike iz leta 2012

= vsota : 2 = povprečni znesek dveh predhodnih davčnih let

Vir: B. Trunkelj & A. Horvat, *Vodenje računovodstva na kmetiji*, 2013, str. 6.

V primeru, da je povprečni znesek dveh zaporednih predhodnih davčnih let (izračunan po formuli, prikazani na Sliki 2) presegel 7.500 EUR, so morala kmečka gospodinjstva s 1. januarjem 2014 obvezno začeti vodenje poslovnih knjig. Če pa je bil povprečni znesek dveh predhodnih let manjši od 7.500 EUR, je bila članom kmečkega gospodinjstva dana možnost za prostovoljno odločitev glede vstopa v sistem vodenja poslovnih knjig (Davčna uprava Republike Slovenije, 2010).

Za lažji prehod na obvezno vodenje poslovnih knjig je bilo izdano Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom ter temu ustrezen kontni načrt, ki so ga v sodelovanju pripravili Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Kmetijska zbornica Slovenije, Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, Ministrstvo za finance in Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS). Izdano gradivo je namenjeno kot pomoč pri vodenju poslovnih knjig kmečkim gospodinjstvom in računovodskim servisom, kmetijskim svetovalcem in drugim, ki sodelujejo pri vodenju knjigovodstva v kmetijstvu (Šoštarič, 2013).

2.2.1 Prehod kmetijskih subjektov na obvezno vodenje poslovnih knjig

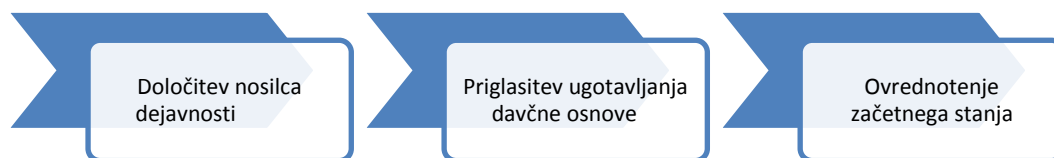
Dodatno delo za tiste kmetijske subjekte, ki jih je doletela sprememba dohodninske zakonodaje, se je začelo že pred veljavnostjo novega dohodninskega zakona in je prikazano na Sliki 3.

Skladno z določbami Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/11, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, v nadaljevanju ZDavP-2) so morala kmečka gospodinjstva že pred začetkom leta 2014 pri davčnem uradu določiti nosilca kmetijske dejavnosti in priglasiti način ugotavljanja dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Do začetka leta 2014 so morali nosilci kmetijske dejavnosti izdelati začetno bilanco stanja, ki pomembno vpliva na nadaljnje poslovanje kmečkega gospodinjstva oz. podjetja. Priporočljivo je, da bi vsa kmečka gospodinjstva, ki so vstopila v sistem vodenja knjig, izdelala tudi knjigo sklepov, v kateri bi bile predstavljene, katere računovodske usmeritve bodo uporabljene v

primeru, ko predpisi dovoljujejo več možnosti (npr. Sklep o določitvi metode vrednotenja zalog, Sklep o določitvi dopustnega kala itd.) (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8–12).

Slika 3: Obveznosti kmetijskih gospodarstev pred vstopom v obvezno vodenje poslovnih knjig



2.2.1.1 Določitev nosilca dejavnosti

Kmečka gospodinjstva, ki so bila po uradni dolžnosti seznanjena z obveznostjo vodenja poslovnih knjig, so morala do 31. oktobra 2013 z Izjavo (prikazana na Sliki 4) določiti nosilca dejavnosti. To je eden od zavezancev za dohodnino od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva. V primeru, da se v okviru kmečkega gospodinjstva opravlja tudi druga kmetijska dejavnost ali dopolnilna dejavnost, se vsi ti dohodki pripišejo nosilcu dejavnosti (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8–12).

2.2.1.2 Priglasitev ugotavljanja davčne osnove

Nosilec kmetijske dejavnosti je moral pri davčnem uradu priglasiti ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov z obrazcem, prikazanim na Sliki 4. Izbran način ugotavljanja davčne osnove mora davčni zavezanec uporabljati najmanj pet davčnih let. Pred izbiro načina ugotavljanja osnove za davek od dohodka iz dejavnosti je treba razmisliti o delovanju kmetijskega gospodarstva za davčne namene. Izbira najugodnejšega načina obdavčitve je zelo kompleksna in specifična za vsako kmetijo, saj je odvisna od kmetijske dejavnosti, obsega proizvodnje, načrtov za nadaljnje poslovanje kmetije, zaposlenih delavcev in tudi računovodskih stroškov (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8–12).

Slika 4: Izjava o določitvi nosilca dejavnosti in o priglasitvi ugotavljanja davčne osnove

 REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

 PRILOGA 1

PODATKI O DAVČNEM ZAVEZANCU

Ime in priimek nosilca: _____ (davčna številka) _____

(podatki o bivalšču: naselje, ulica, hišna številka) _____ (elektronični naslov) _____

(poštna številka, ime pošte) _____ (telefonska številka) _____

PRIGLASITEV
ugotavljanja davčne osnove
od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov in določitev nosilca dejavnosti

1) Na podlagi drugega odstavka 47. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 30/12 in 9/4/12; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2) in tretjega odstavka 304. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 32/12 in 9/4/12) priglašam ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (ustrezno označite):

a) prostovoljno
b) obvezno (povprečni skupni dohodek dveh zaporednih predhodnih davčnih let članov kmečkega gospodinjstva iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti presega znesek, določen v drugem odstavku 47. člena ZDoh-2).

2) Davčno osnovo od teh dohodkov želim v prvem letu ugotavljati (ustrezno označite):

a) na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov,
b) na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

3) Osebe, ki v istem kmečkem gospodinjstvu dosegajo dohodke iz opravljanja osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in druge kmetijske ter dopolnilne dejavnosti na kmetiji, se s podpisom strinjajo z določenim nosilcem in s tem, da se za davčne namene uporaba zemljišč, panjev in drugih sredstev, ki so v lasti, uporabi ali finančnem najemu članov kmečkega gospodinjstva, ter dohodki iz opravljanja osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, oziroma če se v kmečkem gospodinjstvu opravlja tudi druga kmetijska dejavnost ali dopolnilna dejavnost na kmetiji, tudi dohodki druge kmetijske in dopolnilne dejavnosti, pripišejo nosilcu.

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Priglasitev ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, 2014.

Pred začetkom vodenja računovodstva so morali kmetijski subjekti za namen opravljanja dejavnosti odpreti transakcijski račun za opravljanje plačilnega prometa (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8–12).

Nosilec dejavnosti mora po vstopu v obvezno vodenje računovodstva redno obveščati davčni urad o spremembah članov kmečkega gospodinjstva, to je v 15 dneh po njihovem nastanku, o spremembah, povezanih z opravljanjem dopolnilne dejavnosti na kmetiji, ter o spremembah glede nosilca dejavnosti (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 13).

2.2.1.3 Ovrednotenje začetnega stanja

Nosilec kmečkega gospodinjstva je moral na dan začetka vodenja poslovnih knjig (to je 1. januarja 2014) ovrednotiti vsa sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti, ugotoviti vrednosti, povezane s prenesenimi sredstvi po posameznih vrstah obveznosti, ter ugotoviti bilančno postavko, to je začetni kapital kmečkega gospodinjstva (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 137). Predmet popisa so sredstva, ki so v lasti ali finančnem najemu člana

kmečkega gospodinjstva in se uporabljajo za opravljanje dejavnosti. Popis sredstev je treba pripraviti tako, da se podatki razčlenijo skladno s Priporočenim enotnim kontnim načrtom za gospodarske družbe, samostojne podjetnike - posameznike, kmečka gospodarstva, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije (Lekše, 2013). Podlaga za vnos sredstev in obveznosti do virov sredstev v poslovne knjige so popisni listi in knjigovodske listine kot priloge teh (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 137). Začetni popis sredstev in obveznosti do virov sredstev omogoča pregledno stanje teh, dolgov in začetnega kapitala kmečkega gospodinjstva (Lekše, 2013).

Začetna bilanca stanja vključuje podatke popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev ter prikazuje resničen in pošten prikaz stanja sredstev in obveznosti na dan 1. januarja (Lekše, 2013) – prikazana je na Sliki 5. Ker gre praviloma za nadaljevanje opravljanja osnovne kmetijske in osnove gozdarske dejavnosti, težave z začetnim vrednotenjem neopredmetenih sredstev, opredmetenih sredstev in zalog niso izključene (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 137).

Slika 5: Začetna bilanca stanja

Zavezanec za davek: _____
 Davčna številka: _____

Zneski v eurih s centi

PODATKI IZ BILANCE STANJA		Znesek na dan	
		Tekečega leta	Preteklega leta
I. SREDSTVA			
1	Neopredmetena sredstva		
2	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve		
3	Opredmetena osnovna sredstva		
4	Naložbene nepremičnine		
5	Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil		
6	Dolgoročna posojila		
7	Dolgoročne poslovne terjatve		
8	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo		
9	Zaloge		
10	Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil		
11	Kratkoročna posojila		
12	Kratkoročne poslovne terjatve		
13	Denarna sredstva		
14	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve		
15	Terjatve do podjetnika		
16	SKUPAJ SREDSTVA		
II. OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV			
17	Podjetnikov kapital		
18	Rezervacije		
19	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve		
20	Dolgoročne finančne obveznosti		
21	Dolgoročne poslovne obveznosti		
22	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev		
23	Kratkoročne finančne obveznosti		
24	Kratkoročne poslovne obveznosti		
25	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve		
26	SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, *Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, 2014.*

»Vložena sredstva kmečkega gospodinjstva se praviloma pripoznajo po pošteni vrednosti na dan 1. januarja. Po SRS 39 je nabavna vrednost pri prenosu sredstev iz gospodinjstva opredeljena kot gospodarska vrednost, ki ne sme presegati tržne vrednosti. Gospodarska vrednost osnovnega sredstva, pridobljena s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, je vrednost, ki izhaja iz izvirne listine (ob upoštevanju amortizacijskih popravkov) ali cenitvenega poročila«. V skladu z Mednarodnimi standardi ocenjevanja vrednosti (v nadaljevanju MSOV) praviloma izdelava cenitveno poročilo za namene računovodskega poročanja pooblaščenec ocenjevalec vrednosti ali sodni cenilec za strokovno področje oz. podpodročje kmetijstva, ni pa nujno (lahko ga izdelava tudi druga oseba na podlagi ustreznih podlag in podatkov, ki temeljijo na MSOV) (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 137). Zavedati se moramo, da je treba cenitveno poročilo, ki ga izdelava pooblaščenec, plačati, kar povzroči dodatne stroške.

Slika 6 prikazuje načine možnega začetnega vrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev, predstavljenih v nadaljevanju.

Slika 6: Začetno vrednotenje bilančnih postavk v otvoritveni bilanci stanja na dan 1. januarja

Sredstva in obveznosti	Način začetnega vrednotenja
Nepremičnine	Zadnja znana posplošena tržna vrednost nepremičnin, ugotovljena s predpisi o množičnem vrednotenju, vpisanih v registru nepremičnin, zmanjšana za znesek prejetih subvencij ali državnih podpor, pridobljenih za njihov nakup
Premičnine (stroji in ostala oprema)	Vrednost rabljenih strojev in ostale opreme, zmanjšana za znesek prejetih subvencij ali državnih podpor, pridobljenih za njihov nakup
Biološka sredstva, ki so opredmetena osnovna sredstva	Poštena (tržna) vrednost, zmanjšana za znesek prejetih pogojnih državnih podpor
Zaloge	Poštena (tržna) vrednost, zmanjšana za znesek prejetih pogojnih državnih podpor
Poslovne in finančne terjatve	Odplačna vrednost
Finančne naložbe v kapital družbe	Poštena vrednost oziroma nabavna vrednost, če poštena vrednost ni na razpolago
Aktivne časovne razmejitev	-
Poslovne in finančne obveznosti	Odplačna vrednost
Pasivne časovne razmejitev	-
Začetni kapital kmečkega gospodinjstva	Razlika med zneskoma vloženi sredstev in vloženi obveznosti

Vir: Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt, 2013, str. 138.

- **Nepremičnine**

Kot vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, predvsem nepremičnin (zgradbe in zemljišča), se lahko upošteva zadnja objavljena tržna vrednost iz registra nepremičnin Geodetske uprave

Republike Slovenije (v nadaljevanju GURS), če nosilec kmečkega gospodinjstva oceni, da tržna vrednost izraža pošteno vrednost. V nasprotnem primeru se lahko pošteno vrednost določi po vrednosti, ki izhaja iz izvirne listine o pridobitvi nepremičnine (ob upoštevanju amortizacijskih popravkov) ali pa cenitvenega poročila, ki ga praviloma (ne nujno) pripravi pooblaščen cenilec vrednosti nepremičnin (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 139).

- Premičnine (stroji in druga oprema)

Za opremo, ki jo kmečko gospodinjstvo vloži kot opredmetena osnovna sredstva v začetno bilanco stanja, se lahko pošteno vrednost strojev in druge opreme določi po vrednosti, ki izhaja iz izvirne listine o pridobitvi nepremičnine z odbitkom dotodanje amortizacije ali na podlagi cenitvenega poročila, ki ga praviloma (ne nujno) izdelajo pooblaščen cenilec vrednosti strojev in opreme. Nosilec kmečkega gospodarstva si lahko pri začetnem vrednotenju pomaga tudi z najnovejšim katalogom kmetijske in gozdarske mehanizacije, če oceni, da te vrednosti najbolj odražajo pošteno vrednost (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 139).

- Biološka sredstva, ki so opredmetena osnovna sredstva

Pošteno vrednost bioloških sredstev, ki so opredmetena osnovna sredstva, se lahko določi po vrednosti, ki izhaja iz izvirne listine o pridobivanju bioloških sredstev. V tem primeru se poštena vrednost določi kot razlika med vrednostjo v izvirnih listinah in seštevkom letnih zneskov amortizacije teh sredstev, ki bi bila obračunana, če bi gospodinjstvo vodilo knjige. Poštena vrednost se lahko določi na podlagi cenitvenega poročila, ki ga izdelajo pooblaščen cenilec vrednosti ali sodni cenilec za strokovno področje kmetijstva. Nosilec kmečkega gospodarstva si lahko pri začetnem vrednotenju pomaga z najnovejšim Katalogom kalkulacij za načrtovanje gospodarjenja na kmetijah v Sloveniji, ki ga izdaja Kmetijsko-gozdarska zbornica Slovenije, ali pa pri vrednotenju uporabi zadnje znano objavljeno posplošeno tržno vrednost večletnih nasadov, vpisanih v register nepremičnin iz množičnega vrednotenja nepremičnin GURS-a, če oceni, da te vrednosti najbolj odražajo pošteno vrednost. Pošteno vrednost, ne glede na to, na kakršenkoli način je ugotovljena, je treba zmanjšati za ocenjene stroške prodaje (dodatni stroški, ki se lahko neposredno pripišejo odtujitvi biološkega sredstva). Če teh stroškov ni, se ocenijo na podlagi najboljšega vedenja o njihovi realni pričakovani višini na osnovi izdelane kalkulacije (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 140).

- Zaloge

Pošteno vrednost vložnih surovin, materiala in trgovskega blaga se pripozna po vrednosti, ki izhaja iz izvirne listine o pridobitvi teh zalog. Lahko pa se uporabi cene iz zadnjega računa o prodaji takih bioloških sredstev, če ni na razpolago podatka o tržni ceni (Jovanović, 2013).

- Poslovne in finančne terjatve in obveznosti

Poslovne in finančne terjatve in obveznosti, nastale pred dnevom začetne bilance stanja, in tiste, ki izvirajo iz poslovnih listin ali pogodb, se ovrednoti po odplačani vrednosti na ta dan. To je znesek, s katerim se terjatve/obveznosti izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšanim za odplačilo glavnice in povečanim oz. zmanjšanim (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšanim zaradi oslabitve oz. neudenarljivosti (Jovanović, 2013).

- Prejete državne podpore

V začetni bilanci stanja se prejete državne podpore izkažejo v še ne porabljeni višini, ki je razlika med zneskom prejete državne podpore in zneskom dela državne podpore, že porabljenim za pokrivanje določenih stroškov (predvsem amortizacije) (Jovanović, 2013).

- Začetni kapital kmečkih gospodinjstev

To je kategorija, ki se izračuna tako, da se od vrednosti vseh priznanih sredstev v začetni bilanci stanja odšteje vrednost vseh obveznosti v začetni bilanci stanja (Jovanović, 2013).

2.3 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Skladno s spremembo dohodninskega zakona se lahko za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov odločijo tista kmečka gospodinjstva, ki v preteklem davčnem letu niso presegla 50.000 EUR letnega prihodka na nosilca (lahko tudi drugega člana) kmečkega gospodinjstva, vključenega v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz naslova kmetijstva (Pajntar, 2012b). S spremembo 48. člena Zdoh-2 pa se lahko od 1. januarja 2015 dalje za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov odločijo tudi tisti davčni zavezanci, katerih letni prihodek iz dejavnosti v preteklem davčnem letu ne presega 100.000 EUR in je bila pri zavezancu obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev. Kmečka gospodinjstva, ki so na novo začela s opravljanjem dejavnosti, se lahko v prvem in drugem letu odločijo za normirane odhodke ne glede na višino prometa (Pajntar, 2012b). 58. člen ZDoh-2 definira, da se za začetek opravljanja dejavnosti na novo šteje tudi prehod ugotavljanja davčne osnove iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, razen če se je v okviru kmečkega gospodinjstva pred prehodom že opravljala tudi druga kmetijska ali dopolnilna dejavnost na kmetiji.

Normirani odhodki za kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost so bili že do spremembe zakonodaje določeni v višini 70 % prihodkov, spremenila se je le višina prihodkov, saj se med prihodke, poleg prihodkov od prodaje, štejejo tudi vsa plačila za ukrepe kmetijske politike

(vključno s KOP, OMD in drugimi, ki so v primeru obdavčitve po katastrskem dohodku oproščena plačila dohodnine) (Pajntar, 2012b). Skladno s spremembo 59. člena ZDoh-2 se v letu 2015 dviguje višina normiranih odhodkov iz 70 % na 80 % davčno priznanih prihodkov. »Normiranci« nimajo pravice do olajšav, tudi ne do investicijske. S sprejetjem ZDoh-2L se je ukinila možnost zniževanja davčne osnove z uveljavljanjem prispevkov za socialno varnost (Pajntar, 2012b).

Do vključno leta 2012 so davek pri »normirancih« obračunali in plačali plačniki njihovih dohodkov oz. ga je odmeril davčni organ na podlagi napovedi takšnih zavezancev za dohodek pri neplačnikih davka. Od leta 2013 si zavezanci, ki uveljavljajo normirane odhodke skladno z ZDoh-2L, davek obračunajo sami (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 9).

Največja razlika z dosedanjo obdavčitvijo je uvedba cedularne obdavčitve dohodka. To pomeni, da se dohodki, ugotovljeni na podlagi normiranih odhodkov, ne bodo več upoštevali v letno davčno osnovo, ki zapade v obdavčitev po progresivni lestvici, odvisno od višine vseh dohodkov zavezanca, temveč bodo ti dohodki, ne glede na višino, obdavčeni po fiksni, 20-% stopnji (Pajntar, 2012b).

Spremembe ZDoh-2, Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, v nadaljevanju ZDDPO-2) in ZDavP-2 so v letu 2013 prinesle novosti za tiste subjekte, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Za kmetijske subjekte, ki so se opredelili kot »normiranci«, so začele spremembe veljati z letom 2014 in so predstavljene v Tabeli 1.

Tabela 1: Spremembe pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi normiranih prihodkov

Spremenjeno	Do 31. 12. 2012	Po 1. 1. 2013 (za kmetijsko dejavnost po 1. 1. 2014)
Osnovni pogoji, ki jih mora zavezanec izpolnjevati za obdavčitev dohodka iz dejavnosti na podlagi normiranih stroškov.	Osnovni pogoji: <ul style="list-style-type: none"> • zanj ne obstaja obveznost vodenja in ne vodi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih (ne davčnih); • prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih mesecih ne presegajo 42.000 eur; • ne zaposluje delavcev. 	Osnovni pogoji: <ul style="list-style-type: none"> • prihodki iz dejavnosti (ugotovljeni po pravilih o računovodenju) v preteklem davčnem letu ne presegajo 50.000 EUR; • s 1.1.2015 dvig praga letnega prometa na 100.000 EUR za tiste zavezance, pri katerih je obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj 5 mesecev.
Aktivnosti DURS-a oz. od	• Izdaja potrdila o	Označitev zavezanca kot

Se nadaljuje

Nadaljevanje

Spremenjeno	Do 31. 12. 2012	Po 1. 1. 2013 (za kmetijsko dejavnost po 1. 1. 2014)
1.8.2014 dalje Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS).	normiranstvu v primeru izpolnjevanja pogojev; <ul style="list-style-type: none"> označitev zavezanca kot normiranca v davčnem registru. 	normiranca v davčnem registru v primeru izpolnjevanja obveznosti (potrdila o normiranstvu se ne izdaja več, ker izplačevalcev dohodka ni treba več obveščati o načinu ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti).
Postopek zavezanca, ki želi začeti ugotavljati davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti na podlagi normiranih odhodkov	Vložitev zahtevka oz. vloge za normiranost (z izjavo o izpolnjevanju pogojev na DURS: <ul style="list-style-type: none"> do konca novembra tekočega leta; za naslednje davčno leto. 	Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (z izjavo o izpolnjevanju pogojev) na DURS oz. FURS: <ul style="list-style-type: none"> s posebnim obrazcem, ki mora biti vložen najkasneje do 31. oktobra v letu, ko so člani kmečkega gospodinjstva seznanjeni z obveznostjo vodenja računovodstva.
Postopek zavezanca, ki želi podaljšati uporabo ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti na podlagi normiranih odhodkov.	Podaljševanje ni možno. Za vsako koledarsko leto je treba vložiti zahtevek.	Podaljševanje v naslednje leto je avtomatsko, ob izpolnjevanju pogojev. Zavezanci so dolžni sami ugotavljati, če še izpolnjujejo pogoje za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.
Postopek zavezanca, ki želi prenehati uporabljati ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti na podlagi normiranih odhodkov.	Prenehanje s koncem vsakega koledarskega leta.	O prenehanju načina ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov za tekoče leto zavezanec obvesti DURS oz. FURS v okviru obračuna dohodnine od dohodka iz dejavnosti za preteklo leto, ki mora biti predložen v zakonskem roku.
Ugotavljanje prihodkov.	Po načelu plačane realizacije.	Po načelu zaračunane realizacije.
Obdavčitev dohodka iz dejavnosti.	Z akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se všteva v letno osnovo.	Z dohodnino od dohodka iz dejavnosti, ki je dokončna in se ne všteva v letno dohodnino.

Se nadaljuje

Nadaljevanje

Spremenjeno	Do 31. 12. 2012	Po 1. 1. 2013 (za kmetijsko dejavnost po 1. 1. 2014)
Višina normiranih odhodkov.	Splošna stopnja 25 % od doseženih prihodkov. Posebna stopnja 70 % od doseženih prihodkov (veljala tudi za kmetijske subjekte).	Enotna stopnja 70 % od doseženih prihodkov. Od 1.1.2015 naprej enotna stopnja 80 % od doseženih prihodkov.
Posebne ugodnosti.	<ul style="list-style-type: none"> • Možnost ugotavljanja posebne osebne olajšave; • možnost uveljavljanja znižane davčne stopnje. 	Posebnih ugodnosti NI.
Način medletnega obračunavanja akontacije dohodnine.	<p>Obračunavanje in akontiranje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • od plačil prejetih od oseb, ki so v funkciji plačnika davka; v okviru obračuna davčnega odtegljaja (REK), ki ga je predložil plačnik davka ob izplačilu dohodka; • od plačil prejetih od oseb, ki niso plačniki davka: po odmeri odločbe DURS-a, izdani na podlagi Napovedi za četrtletje, ki jo je vložil zavezanec sam. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mesečno oz. trimesečno na podlagi predhodne akontacije, kot je izračunana v obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti za preteklo davčno leto.
Davčna stopnja.	25 %	20 %
Načini predložitve obrazcev.	<p>V papirni obliki na DURS:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vloga in izjava o izpolnjevanju pogojev za normiranost; • napoved. 	<p>V papirni obliki na DURS oz. FURS:</p> <ul style="list-style-type: none"> • priglasitev ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov (Obrazec 3); • izračun predvidene akontacije davka (Obrazec 4); • obvestilo o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (Obrazec 5). <p>V elektronski obliki (preko sistema eDavki) oz. izjemoma v papirni obliki na DURS oz. FURS:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obračun dohodnine od dohodka iz dejavnosti

Se nadaljuje

Nadaljevaje

Spremenjeno	Do 31. 12. 2012	Po 1. 1. 2013 (za kmetijsko dejavnost po 1. 1. 2014)
Način izračuna in poročna davka za koledarsko leto.	V okviru letne odmere dohodnine. Vračilo ali doplačilo preveč plačane akontacije dohodnine na podlagi odločbe o odmeri dohodnine za koledarsko leto.	V obračunu dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Vračilo ali doplačilo preveč plačane akontacije dohodnine na podlagi predloženega obračuna dohodnine od dohodka iz dejavnosti za koledarsko leto.

Vir: Spremembe načina obdavčevanja dohodka iz dejavnosti v letu 2013, 2014.

3 VODENJE POSLOVNIH KNJIG KMETIJSKIH SUBJEKTOV

3.1 Opredelitev poslovnih knjig

Poslovne knjige so evidence, s katerimi se zagotavljajo podatki za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, o odhodkih in prihodkih, o stroških in o poslovnemu izidu v poslovnem letu. Vanje se vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. S poslovnimi knjigami in evidencami se zagotavljajo podatki, potrebni za sestavljanje računovodskih izkazov, davčnega obračuna in davčnega nadzora (Zupančič, 2008, str. 23).

Za vodenje poslovnih knjig kmetijskih subjektov ne obstaja enotna definicija. Torres (v Tham-Agyekum, Appiah & Nimoh, 2010, str. 53) je vodenje poslovnih knjig na kmetiji opredelil kot vsakodnevno vodenje natančnih evidenc dogodkov, ki so se zgodili na kmetiji, ter spremljanje prihodkov in odhodkov. Po izsledkih raziskave naj bi bilo še vedno največ ročnega vodenja poslovnih knjig.

Poggio (v Tham-Agyekum et al., 2010, str. 53) je poslovne knjige kmetijskih subjektov delil na štiri osnove vrste, in sicer:

- zaloge materiala – prikazujejo sredstva in obveznosti do virov sredstev;
- knjige o proizvodnji;
- finančne knjige – prikazujejo prihodke in odhodke od prodaje;
- pomožne knjige – pravni dokumenti.

3.1.1 Zakonska podlaga za vodenje poslovnih knjig

Predpisi za vodenje poslovnih knjig, ki jih morajo kmetijska gospodarstva upoštevati, se razlikujejo glede na izbrano statusno obliko delovanja in so prikazani v Tabeli 2.

Tabela 2: Predpisi za vodenje poslovnih knjig glede na statusno obliko delovanja kmetijskega gospodarstva

Družbe ter veliki in srednji samostojni podjetniki	Mali samostojni podjetniki	Kmečka gospodinjstva
ZGD-1	ZGD -1	Zakon o dohodnini Zakon o davčnem postopku Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost
Splošni SRS	SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih	SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih
SRS 39.54 – za podjetnika	Splošni SRS (2006)	Splošni SRS (2006)
Dvostavno knjigovodstvo: Enotni kontni okvir Priporočeni enotni kontni načrt	Dvostavno knjigovodstvo: Enotni kontni okvir Priporočeni enotni kontni načrt	Dvostavno knjigovodstvo: Enotni kontni okvir Priporočeni enotni kontni načrt
	Enostavno knjigovodstvo: priloga 1 k SRS 39	Enostavno knjigovodstvo: priloga 1 k SRS 39

Vir: V. Zupančič, Uporaba enotnega kontnega okvira in priporočenega enotnega kontnega načrta v organizacijah s kmetijsko dejavnostjo, 2012, str. 64.

Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09 - UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US, 82/13, v nadaljevanju ZGD-1) je temeljni predpis, ki ureja status gospodarskih družb in samostojnih podjetnikov. Ta predpisuje osnovna pravila sestavljanja računovodskih izkazov družb, podrobnejša pravila o računovodenju pa določajo splošni SRS. Kmetijska gospodarstva uporabljajo ZGD-1 le, če se na lastno pobudo vpišejo v poslovni register Slovenije kot gospodarske družbe ali kot samostojni podjetniki (Zupančič, 2012, str. 64).

Obdavčitev dohodkov iz kmetijske in gozdarske dejavnosti za kmetijske subjekte je opredeljena v ZDoh-2. S Pravilnikom o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Ur. l. RS, št. 138/2006, 52/2007, 21/2013), je določeno vodenje poslovnih knjig, sestavljanje letnih poročil in knjigovodskih listin za kmetijske subjekte.

Kmetijski subjekti morajo pri vodenju poslovnih knjig in sestavljanju računovodskih izkazov upoštevati računovodske usmeritve, določene v SRS 39 in v splošnih SRS. SRS 39 je celota, ki jo splošni SRS le dopolnjujejo in opredeljuje računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih. V njih so upoštevane statusne značilnosti samostojnih podjetnikov (Zupančič, 2012, str. 65), ki jih lahko pripišemo tudi kmečkim gospodinjstvom:

- samostojni podjetnik je posameznik – fizična oseba, ki opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja;
- ker lastnikovo podjetje nima pravne osebnosti, ne more z nosilcem dejavnosti sklepati ne dvostranskih pravnih poslov ne pogodb o zaposlitvi, najemne pogodbe, kupoprodajne pogodbe;
- v svojem podjetju ni zaposlen, socialno varnost si zagotavlja s plačevanjem prispevkov;
- prosto razpolaga z denarnimi sredstvi, kar pomeni prost pretok med njegovim podjetjem in gospodinjstvom.

Kmetijski subjekti (enako kot samostojni podjetniki) lahko za namene opravljanja dejavnosti poslujejo prek osebne transakcijskega računa. Prejeta gotovino iz dejavnosti lahko dvigujejo z računa za namene, ki niso povezni z opravljanjem dejavnosti, in jo dnevno prelivajo v gospodinjstvo (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 106).

Kmetijski subjekti morajo voditi poslovne knjige po načelu enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva. Po mnenju Kapunove (2013) je za kmetije težko doseči vsaj dva od treh pogojev, ki morata biti izpolnjena, da bi kmetije lahko vodile enostavno knjigovodstvo.

3.1.1.1 Enostavno knjigovodstvo

Vodenje poslovnih knjig po načelih enostavnega knjigovodstva predstavlja poenostavljeno tehniko evidentiranja poslovnih knjig, brez neposredne uporabe kontnega okvira (Zupančič, 2008, str. 24).

73. člen ZGD-1 določa, da se za vodenje enostavnega knjigovodstva lahko odločijo tisti, ki izpolnjujejo vsaj dva od treh pogojev. Pogoji so naslednji:

- povprečno število delavcev ne presega tri;
- letni prihodki morajo biti nižji od 50.000 evrov;
- povprečna vrednost aktive (v bilanci stanja – polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta) ne presega 25.000 evrov.

SRS 39 določa, da se poslovni dogodki evidentirajo v naslednje poslovne knjige:

- knjiga prihodkov in odhodkov z vključeno ali posebej vodeno evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev;
- knjiga ostalih terjatev in knjiga ostalih obveznosti (knjig ni treba voditi, če se v evidenci terjatev in obveznosti iz kupoprodajnih razmerij zagotavljajo tudi podatki o ostalih terjatvah in obveznosti (sem spada nabavna vrednost osnovnih sredstev, akontacija davka, posojila, avansi);
- register opredmetenih osnovnih sredstev.

3.1.1.2 Dvostavno knjigovodstvo

Dvostavno knjigovodstvo nam omogoča sprotno spremljanje vseh sprememb in stanj ekonomskih kategorij poslovnega sistema ter njihovo urejevanje in obdelovanje v poslovnih knjigah (Turk, 1998, str. 216–217).

SRS 22 deli poslovne knjige na temeljne in pomožne. Po SRS 39 sta temeljni knjigi dnevnik in glavna knjiga, pomožni pa analitične evidence in druge pomožne knjige.

Listine, ki jih je treba knjižiti po načelu dvostavnega knjigovodstva, se lahko oblikujejo v posamezne logične celote (Zupančič, 2008, str. 44):

- prejete listine;
- izdane listine;
- listine za knjiženje ostalih terjatev in obveznosti;
- bančni izpiski s prilogami;
- listine za gotovinska plačila.

Tako kot pri drugih organizacijah, ki vodijo poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, tudi pri kmetijskih gospodarstvih knjiženje poslovnih dogodkov temelji na obveznem kontnem okviru. Enotni kontni okvir in priporočeni enotni kontni okvir upoštevata spremembe in dopolnitve Slovenskih računovodskih standardov, ki so vstopili v veljavo s 1. januarjem 2014 in se nanašajo na biološka sredstva. Ne glede na različnost organizacij, v katerih se lahko opravlja kmetijska dejavnost, omogočata poenostavljeno knjiženje poslovnih dogodkov, povezanih z računovodstvom bioloških sredstev, pospravljanjem kmetijskih pridelkov in kmetijskih proizvodov (Zupančič, 2012, str. 63).

Za kmetijo pomeni vodenje poslovnih knjig po načelu dvostavnega knjigovodstva naslednje (Pajntar, 2013b, str. 7):

- med prihodke se v davčno osnovo, poleg prihodkov od prodaje, všteta tudi vsa plačila za ukrepe kmetijske politike (vključno s KOP in OMD);
- uveljavljati je mogoče vse stroške materiala, storitev, amortizacije, najete delovne sile in zemljišč;
- način vodenja poslovnih knjig sledi pravilom računovodskih standardov za samostojne podjetnike – posameznike;
- investicijske podpore prikaže zavezanec kot dolgoročne pasivne časovne razmejitve in ima možnost uveljavljanja investicijskih olajšav;
- vodenje poslovnih knjig je zahtevnejše kot pri enostavnem knjigovodstvu;
- kmetje najverjetneje potrebujejo zunanjega izvajalca vodenja poslovnih knjig, zato je lahko ta način dražji;
- kmetijski subjekti imajo v vsakem trenutku omogočen vpogled v poslovne knjige.

3.2 Računovodstvo

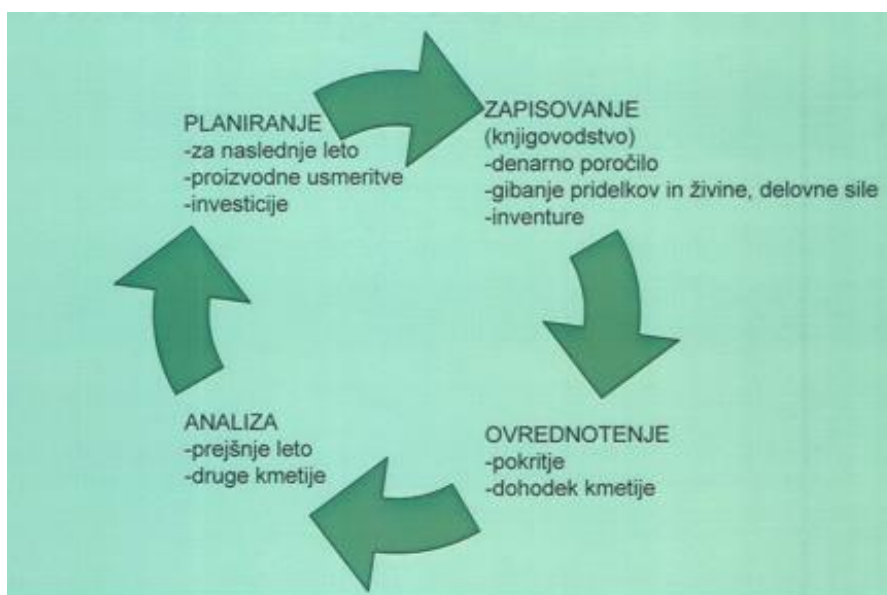
Računovodstvo lahko opredelimo kot dejavnost, ki zbira, analizira in posreduje informacije, ki se uporabljajo pri odločitvah, načrtovanju in nadzoru. Osnovni namen računovodstva je zagotavljanje finančnih informacij tistim zainteresiranim skupinam, ki jih potrebujejo. Uporabnike računovodskih informacij lahko razdelimo na notranje (kmetijska gospodarstva) in zunanje uporabnike (lastniki, poslovodstvo, zaposleni, dobavitelji, konkurenti, država, kreditodajalci in drugi) (Atrill & McLaney, 2001, str. 2).

Glavni namen sodobnega računovodstva je zadovoljiti državo, zunanje in notranje uporabnike računovodskih informacij. Z davčnega vidika so računovodske informacije v večini držav podlaga za obdavčitev. Drugi zunanji uporabniki, kot so upniki, kreditodajalci, kupci in dobavitelji, na podlagi temeljnih računovodskih poročil sprejemajo odločitve, ali sodelovati s podjetjem ali ne (Kavčič, Klopučar & Vidic, 2007, str. 8–9).

Vsi poslovni dogodki, ki nastanejo in so predmet računovodstva, morajo biti urejeni, točni, popolni in pravilno knjiženi. Poslovne knjige morajo biti vodene v skladu s standardi in predpisi, saj le pravilne računovodske informacije izkazujejo resnično stanje.

Računovodstvo na kmetiji tvori več med seboj povezanih aktivnosti, prikazanih na Sliki 7.

Slika 7: Koraki pri vodenju poslovnih knjig



Vir: D. Trpin Švikart, Vodenje knjigovodstva po FADN metodologiji, 2007.

Knjigovodstvo obravnava podatke o preteklosti in je vrsta evidentiranja poslovanja, pri katerem se spremlja poslovne dogodke, ki vplivajo na stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter na pojav odhodkov in prihodkov. Ovrednotenje (nadziranje) je dejavnost, ki se

ukvarja s presojanjem pravilnosti in z odpravljanjem nepravilnosti. Analiziranje je dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem bonitete in s predlaganjem izboljšav pri poslovnih procesih in stanjih. Planiranje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano kot določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in nalog ter postopkov za uresničevanje zastavljenega (Turk, 1998, str. 15–22).

3.3 Razširjenost vodenja poslovnih knjig v praksi

Vodenje poslovnih knjig ni vsem kmetijskim subjektom povsem tuja zadeva, saj so se nekatere kmetije s »poenostavljenim« vodenjem poslovnih knjig že srečale pri obračunu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). S tem so se srečale tiste kmetije, ki so vodile knjigovodstvo po metodologiji FADN. Vsem kmetijam, ki so imele že predhodno stik z vodenjem poslovnih knjig, bo lažji prehod na obvezno vodenje le-teh.

3.3.1 Davek na dodano vrednost

Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415, v nadaljevanju ZDDV-1) določa, da je z davkom na dodano vrednost obdavčeno blago in storitve vsakega, ki opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost. Tudi kmetijska dejavnost spada med ekonomske dejavnosti, zato so morali kmetijski subjekti, ki jih je doletela sprememba dohodninske zakonodaje, začeti oz. nadaljevati z obračunavanjem davka na dodano vrednost.

V 94. členu ZDDV-1 je določeno, da morajo v sistem DDV-ja vstopiti tisti kmetijski subjekti, ki so obdavčeni po katastrskem dohodku in njihov letni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti preseže 7.500 EUR. Obvezno se morajo v sistem DDV-ja vključiti tudi tista kmečka gospodinjstva, ki so obdavčena po dejanskih prihodkih in odhodkih ali dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih.

Poleg zakonsko določene obvezne vključitve v sistem DDV-ja se lahko kmetijski subjekti odločijo za prostovoljni vstop. Prostovoljna vključitev v sistem DDV-ja temelji na lastni odločitvi in »prostovoljci« morajo biti v sistemu DDV-ja najmanj 5 let (Davčna uprava Republike Slovenije, 2013). Navadno se za vstop odločijo tisti, ki imajo predvidene velike investicije, saj bodo investicije oz. naložbe v tem primeru cenejše za 22 %.

62. člen ZDDV-1 predpisuje splošno stopnjo davka, ki znaša 22 %, in nižjo stopnjo davka, ki znaša 9,5 %, ki se obračunata na vrednost prodaje blaga ali opravljenih storitev.

Fizična oseba, predstavnik kmečkega gospodinjstva, identificiran za namene DDV-ja iz naslova osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ne glede na to, kako ugotavlja dohodek, in ne glede na to, ali je redni ali prostovoljni davčni zavezanec, je identificiran za namene DDV-ja za vse dejavnosti, torej tudi za dopolnilno oz. za nekmetijske dejavnosti. V

primeru, da je fizična oseba, predstavnik kmečkega gospodinjstva, identificiran iz naslova opravljanja dopolnilne dejavnosti, ne glede na to, ali kot redni ali kot prostovoljni davčni zavezanec, in kmečko gospodinjstvo v zadnjem letu ni preseglo 7.500 EUR katastrskega dohodka, je ta fizična oseba identificirana za DDV le iz naslova dopolnilne oz. nekmetijske dejavnosti (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 193).

Kmetije, ki so v sistemu DDV-ja, morajo DDV obračunavati in voditi ustrezne evidence. Kmetijski subjekt, ki je identificiran za namene DDV-ja, mora predložiti davčnemu organu obračun DDV-ja, v katerem za davčno obdobje izkaže obveznost za plačilo ali presežek DDV-ja. Obračun se oddaja preko spletnega sistema eDavki. Kmetijski subjekti s knjigovodstvom zagotavljajo pravilno in pravočasno obračunavanje DDV-ja in s tem omogočijo nadzor davčnega organa nad obračunavanjem in plačevanjem DDV-ja. Večina davčnih zavezancev za namene izkazovanja obveznosti za obračun DDV-ja vodi knjigo izdanih računov, za izkazovanje pravice do odbitka DDV-ja pa knjigo prejetih računov (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 197–198).

Izmenjava informacij med kmetijskimi subjekti in davčnimi uradi poteka elektronsko. V ta namen so si morali kmetijski subjekti, ki so s spremembo dohodninske zakonodaje na novo vstopili v sistem DDV-ja, priskrbeti ustrezno računalniško opremo, dostop do interneta in digitalno potrdilo, v nasprotnem primeru se lahko za elektronsko davčno poslovanje pooblasti drugo fizično ali pravno osebo, to je lahko npr. kmetijsko-gozdarski zavod, zadruga ali računovodski servis (Leskovar, 2013).

Identifikacija za namene DDV-ja lahko pri kmetijskemu subjektu preneha v primeru, da kmetijski subjekt obdavčljivo dejavnost zmanjša v obsegu pod zakonsko določenim pragom za vstop v sistem ali s prenehanjem opravljanja dejavnosti (Davčna uprava Republike Slovenije, 2013).

Poleg obvezne vključitve v sistem DDV-ja so kmetijski subjekti, ki so obdavčeni na podlagi katastrskega dohodka, lahko popolnoma iz sistema ali pa so pavšalisti (Leskovar, 2013). Večina kmetijskih subjektov, ki ima možnost izbire, je pavšalistic ali so v sistemu DDV-ja.

3.3.1.1 Kmetijski subjekti, ki so izven sistema DDV-ja

Kmetijski subjekti so oproščeni obračunavanja davka na dodano vrednost, če katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva v zadnjem koledarskem letu ne presega 7.500 EUR in ne ugotavljajo davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov oz. dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (Davčna uprava Republike Slovenije, 2013).

Kmetijske subjekte, ki so oproščeni obračunavanja DDV-ja, imenujemo mali davčni zavezanci. Mali davčni zavezanci ne smejo na izdanih računih izkazovati DDV-ja, nimajo pravice do odbitka DDV-ja ter jim za davčne namene ni treba voditi poslovnih knjig (94. člen ZDDV-1).

3.3.1.2 Kmetijski subjekti - pavšalisti

162. člen Pravilnika 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, 82/2011, 106/2011, 102/2012, 54/2013, v nadaljevanju ZDDV-1_PIZDDV) določa, da imajo pravico do pavšalnega nadomestila le tisti kmetijski subjekti, ki dobavljajo kmetijske in gozdarske pridelke in storitve davčnim zavezancem, identificiranim za DDV v Sloveniji in tudi v EU-ju. Pavšalisti so davčni zavezanci, oproščeni obračunavanja DDV-ja, če opravljajo dobave blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini, če ne ugotavljajo davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov ali odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov in če katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 EUR (Polutnik, 2009).

Pavšalna ureditev za kmetijske subjekte je poenostavljen in praktičen način uporabe davka na dodano vrednost za osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost. Uporablja se za nadomestitev DDV-ja, ki je bil obračunan kmetijskim subjektom pri nakupih blaga in storitev. To je doseženo brez uporabe splošnih pravil glede identifikacije za namene DDV-ja, vodenja knjigovodstva ter sestavljanja in predlaganja obračunov davka na dodano vrednost (Vraničar, 2007). Kmetijski subjekti – pavšalisti – imajo dovoljenje za obračunavanje pavšalnega nadomestila, ki omogoča, da pri dobavi blaga in storitev kupcem – davčnim zavezancem, ki so identificirani za namene DDV-ja, zaračunajo 8-% nadomestilo (166. člen ZDDV-1_PIZDDV).

Pravico do pavšalnega nadomestila lahko uveljavi le oseba, na katere ime se glasi dovoljenje za uveljavljanje pravice do pavšalnega nadomestila (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 204).

Pavšalist mora enkrat letno sestaviti obračun pavšalnega nadomestila (poročilo o višini prejetega nadomestila in ga oddati svojemu davčnemu organu preko sistema eDavki (Leskovar, 2013).

3.3.2 Knjigovodstvo po metodologiji FADN

Večina kmetijskih subjektov, ki so že knjižili poslovne dogodke na kmetijah, so vodili »poenostavljeno« knjigovodstvo po metodologiji FADN, ki temelji na inventurnih popisih, beleženju sprememb v pridelkih in živini, evidentiranju delovne sile ter beleženju izdatkov in prejemkov. Kmetijsko gospodarstvo mora letno pripraviti Popisni list in Seznam za gibanje, mesečno pa izpolnjuje Denarno poročilo in Poročilo o gibanju pridelkov, živine in delovne sile. Pridobljene podatke se vnaša v računalniški program (lahko posameznik ali za to usposobljen kader), kjer se jih obdelava in se posreduje pristojnim za obdelavo podatkov (European Commission, 2014).

Osnovni namen knjigovodstva FADN je bil vzpostaviti mrežo za zbiranje računovodskih podatkov o poslovanju in dohodkih kmetijskih gospodarstev v evropski skupnosti in je ključnega pomena za razvoj in izboljšanje skupne kmetijske politike, saj vsebuje podatke, ki se nanašajo na dejavnosti kmetijskih gospodarstev v EU-ju (European Commission, 2014).

Vključitev v sistem FADN je prostovoljna ali obvezna, to je v primeru, ko so kmetijski subjekti za vodenje poslovnih knjig pridobili nepovratna sredstva. V sistemu je obvezno ostati vsaj 5 let (KGZS – Zavod Novo mesto, 2014).

Kmetijskim subjektom, ki so že vodili knjigovodstvo po metodi FADN, je bil prehod na obvezno vodenje poslovnih knjig nekoliko lažji, saj so mnoga knjigovodska opravila pri vodenju knjigovodstva po metodi FADN podobna kot pri običajnem vodenju računovodstva (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 17).

3.4 Uporaba poslovnih knjig v praksi

V kmetijskem sektorju obstaja razkorak med uporabnostjo računovodstva in uporabo računovodstva v praksi. Po podatkih je bilo v Sloveniji vključenih pred začetkom spremembe dohodninske zakonodaje v sistem vodenja knjig (na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov) okoli 130 kmetij, preko 3200 jih je bilo v sistemu DDV-ja, približno 4000 kmetij je knjigovodstvo vodilo za namene FADN. Po podatkih Ministrstva za finance je moralo v sistem obveznega računovodstva s spremembo dohodninske zakonodaje vstopiti 1270 kmečkih gospodinjstev (Pihlar, 2012).

Raziskava, narejena na perutninski farmi v Ghani, je pokazala, da je vodenje poslovnih knjig na kmečkem gospodarstvu neodvisno od starosti, stopnje izobrazbe, izkušenj in velikosti kmetije. Prišli so do rezultatov, da obstaja povezanost med vodenjem poslovnih knjig in prejemniki kreditov. Razlog, zakaj večina kmetov ni vodila poslovnih knjig, je bil, da vodenje teh ne prinaša koristi ter da je to zahtevno opravilo (Tham-Agyekum et al., 2010, str. 52).

Omejena raba računovodstva v kmetijstvu lahko pomeni, da vodenje poslovnih knjig nima velikega pomena in uporabnosti pri procesu odločanja. Vendar pa ima računovodstvo pomemben prispevek pri pojasnjevanju in napovedovanju razvoja kmetije. Računovodske informacije so pomembne za kmetijske subjekte in tudi za druge udeležence (banke, državne institucije), ki sodelujejo v kmetijstvu. Pridobljeni računovodski podatki služijo tudi nadaljnjim raziskavam in izboljšavam v kmetijski dejavnosti. Urejene poslovne knjige je treba imeti tudi za potrebe subvencij (Tonea, Butnariu, Ruset & Tonea, 2008, str. 355-356).

Nizko zanimanje za vodenje poslovnih knjig in razkrivanje računovodskih podatkov lahko pripišemo tudi dejstvu, da kmetijski subjekti niso imeli (in tudi še nimajo vsi) obveznosti za razkritje svojih poslovnih listin. Država bi morala za večjo zainteresiranost kmetijskih

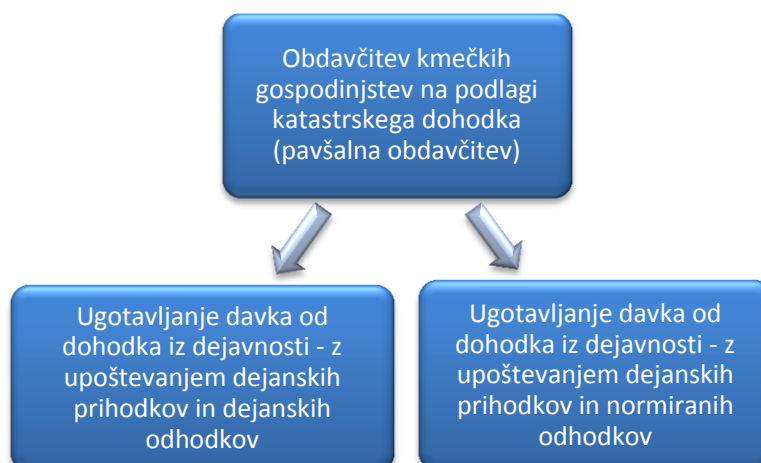
subjektov za računovodstvo prilagoditi računovodske standarde. Upoštevati pa moramo dejstvo, da je uporaba računovodstva v kmetijstvu omejena, saj je nekatere podatke težko pridobiti v številkah (Tonea et al., 2008, str. 355-356).

Urejene poslovne knjige so podlaga za obdavčitev kmetijskih subjektov.

4 DAVČNI VIDIK OBRAVNAVANJA DOHODKOV IZ KMETIJSKE IN GOZDARSKE DEJAVNOSTI

Kmečka gospodinjstva, ki so skladno s spremembo dohodninske zakonodaje prešla na ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti, so se lahko odločila, ali bodo ugotavljala davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, kot je prikazano na Sliki 8.

Slika 8: Prehod iz pavšalne obdavčitve na ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti

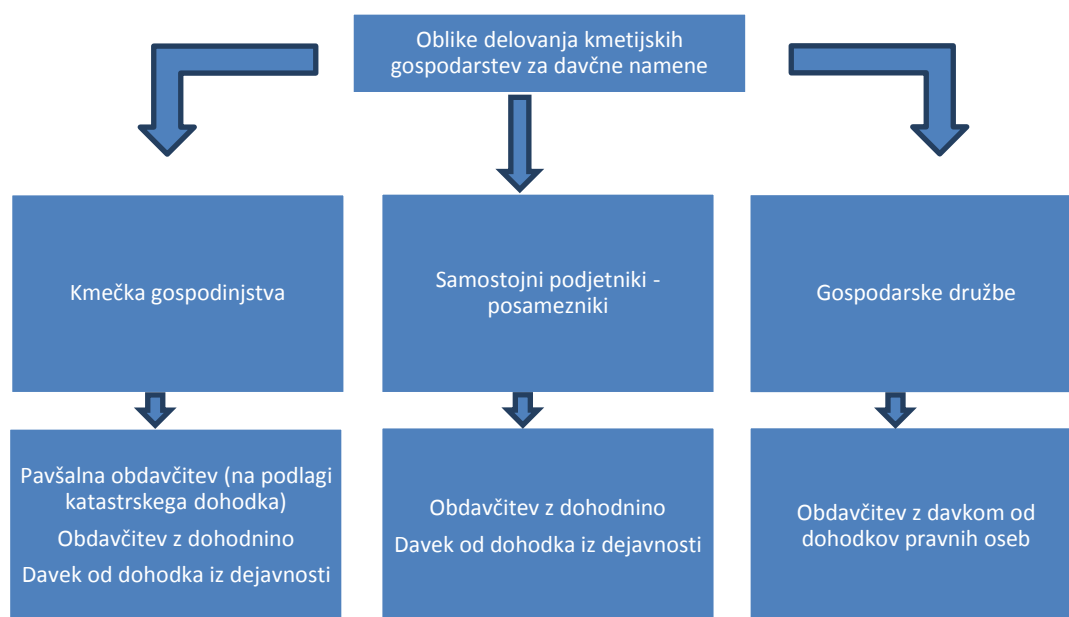


4.1 Oblike delovanja kmetijskih gospodarstev za davčne namene

Oblike delovanja kmetijskih gospodarstev za davčne namene so prikazane na Sliki 9 in so naslednje (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 7):

- kmetije – kmečka gospodinjstva;
- samostojni podjetniki – posamezniki;
- gospodarske družbe.

Slika 9: Oblike delovanja kmetijskih gospodarstev za davčne namene



Vir: Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt, 2013, str. 10.

Z obveznim preходом kmečkih gospodinjstev iz obdavčitve na podlagi katastrskega dohodka na obdavčitev z davkom od dohodka iz dejavnosti lahko ostane kmetija organizirana kot kmečko gospodinjstvo, lahko pa se odloči za spremembo statusne oblike in se reorganizira v samostojnega podjetnika – posameznika – ali gospodarsko družbo (naštete statusne oblike so bile možne že pred spremembo dohodninske zakonodaje).

Statusna oblika, za katero se odloči posamezno kmetijsko gospodarstvo, vpliva na ugotavljanje davčne osnove, na pravico do socialnih transferov, na pravico do kritja prispevkov delodajalca v okviru pokojninskega in invalidskega zavarovanja s strani države ter na jamčenje in razpolaganje s premoženjem nosilca dejavnosti in drugih članov kmečkega gospodinjstva. Prav zato je treba dobro pretehtati izbiro statusne oblike (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 11).

V register kmetijskih gospodarstev je bilo leta 2012 vpisanih 267 samostojnih podjetnikov – posameznikov in 692 pravnih oseb (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 7).

4.1.1 Samostojni podjetnik – posameznik

Samostojni podjetnik je posamezna fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost in je registriran za opravljanje kmetijske in/ali gozdarske dejavnosti. Gospodarsko dejavnost opravlja trajno, samostojno in s pridobitnim namenom (Trunkelj & Cerar, 2013, str. 8). Samostojni podjetnik je obdavčen z davkom od

dohodka iz dejavnosti – dobiček je obdavčen po dohodninski lestvici, ki je progresivna (pri visokem dobičku je višji davek) (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 10).

Za obveznosti iz poslovanja s. p.-ja odgovarja z vsem svojim (osebnim) premoženjem, in sicer samostojno in neposredno, saj nima statusne pravne osebe. Ko s. p. preneha, lahko svojo dejavnost prenese na posameznike iz ožjega družinskega kroga in s. p. prevzemnik kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja podjetja, saj na s. p. prevzemnika preide podjetje ter tudi vse pravice in obveznosti. Če se podjetje prenese zgolj na eno osebo in ta opravlja dejavnost še najmanj pet let, je prenos neobdavčen, sicer postane vrednost prenesenega premoženja njen prihodek, od katerega mora plačati dohodnino. Po sklepu o dedovanju lahko eden od dedičev nadaljuje dejavnost ali se premoženje s. p.-ja deli med dediče (Trunkelj & Cerar, 2013, str. 8).

4.1.2 Gospodarska družba

Gospodarske družbe so prave osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Ustanovitelj družbe je lahko ena ali več fizičnih ali pravnih oseb. Gospodarske družbe so obdavčene z davkom od dohodka pravnih oseb. Osnova za obdavčitev je razlika med prihodki in odhodki, ugotovljenimi v izkazu poslovnega izida. Dobiček je obdavčen po isti stopnji, ne glede na njegovo višino (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 7). Poslovne knjige vodijo v skladu s pravili dvostavnega knjigovodstva. Gospodarske družbe so lahko pod določenimi pogoji »normiranec«, v tem primeru so obdavčene cedularno. Dedovanje premoženja poteka po določbah Zakona o dedovanju (Trunkelj & Cerar, 2013, str. 10).

4.1.3 Kmečka gospodinjstva

Nosilec kmetijske dejavnosti je običajno tudi lastnik kmetije in je odgovoren za njeno poslovanje z vsem svojim premoženjem (nepremičninami, premičninami, pravicami, denarnimi sredstvi). Dedovanje premoženja se izvede po Zakonu o dedovanju za kmetijo (če ni zaščiten) ali po Zakonu o dedovanju kmetijskih gospodarstev (če gre za zaščiten kmetijo) (Trunkelj & Cerar, 2013, str. 8).

4.2 Obdavčitev kmečkih gospodinjstev

47. člen ZDoh–2 določa, da so dohodki, ki jih fizične osebe dosegajo v okviru opravljanja kmetijske dejavnosti, lahko obdavčeni kot dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (na podlagi katastrskega dohodka) ali kot dohodek iz dejavnosti. S spremembo dohodninske zakonodaje obdavčitev po katastrskem dohodku za kmečka gospodinjstva, ki presežejo prag 7.500 EUR obdavčljivega dohodka, ni več mogoča.

Praviloma velja, da je osnovna kmetijska in osnovna gozdarska dejavnost obdavčena po katastrskem dohodku, vendar pa obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka ni mogoča za kmečka gospodinjstva, ki (Trunkelj & Cerar, 2013, str. 8):

- se ukvarjajo z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo in so v preteklih dveh zaporednih letih presegla 7.500 EUR obdavčljivih dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- ne dosejajo praga 7.500 EUR za obvezno vključitev v vodenje računovodstva, vendar se prostovoljno odločijo za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih ali normiranih odhodkov;
- imajo registrirano dopolnilno dejavnost;
- se ukvarjajo z dejavnostmi, ki ne morejo biti obdavčene po katastrskem dohodku.

4.2.1 Pavšalna obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka

Do leta 2005 je bila obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka edina možna oblika obdavčitve osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. ZDoh-1 je kmetijskim gospodarstvom omogočil obdavčitev dohodka na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, ugotovljenih z vodenjem knjigovodstva. ZDoh-2 je omogočil še obdavčitev na podlagi normiranih odhodkov. Obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka ostaja prevladujoča oblika ugotavljanja davčne osnove iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Ur. l. RS, št. 9/2011, 47/2012, 55/2013, v nadaljevanju ZUKD-1) opredeljuje katastrski dohodek kot pavšalno oceno možnega tržnega dohodka od kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno krajevno običajno vrsto in ravniyo pridelave na kmetijskih in gozdnih zemljiščih v Republiki Sloveniji za namene izvajanja kmetijske oz. gozdarske dejavnosti. Katastrski dohodek in pavšalno oceno na panj ugotavlja GURS.

Davčna osnova je sestavljena iz katastrskega dohodka kmetijskih in gozdnih zemljišč, ugotovljenega po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka in po predpisih o evidentiranju nepremičnin, pavšalne ocene dohodka za panje ter obdavčljivih plačil za ukrepe kmetijske politike (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 8).

Katastrski dohodek se posameznemu zavezancu pripiše v sorazmernem deležu glede na delež lastništva ali pravice uporabe (lastnik oz. zakupnik ali imetnik pravice uporabe) za kmetijska ali gozdna zemljišča, ki jih ima oz. jih ima pravico uporabljati na dan 30. junija v davčnem letu, za katerega se dohodek ugotavlja (Jerič, 2011). Obdavčljiva plačila za ukrepe kmetijske politike se pripišejo v sorazmernem deležu glede na število zavezancev za dohodnino iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 8).

Od določitve dejanskega uporabnika je odvisno, komu se bo katastrski dohodek všteval v davčno osnovo. Katastrski dohodek pripisanih zemljišč ne vpliva le na davčno obveznost posameznika v okviru dohodnine, temveč tudi na uveljavljanje socialnih transferov (otroški dodatek, socialna pomoč), pravico do povračila trošarine ter uveljavljanja pavšalnega nadomestila (Cerar, 2013).

Kmetijskim subjektom, obdavčenim po katastrskem dohodku, se za davčne namene ni treba registrirati za opravljanje dejavnosti. Vodenje računovodskih evidenc v primeru obdavčitve na podlagi katastrskega dohodka ni predpisano, zato kmetijskim subjektov, ki so obdavčeni na podlagi katastrskega dohodka, ni treba voditi poslovnih knjig (Zupančič, 2012, str. 64).

Akontacijo dohodnine od katastrskega dohodka ugotovi davčni organ (z odločbo o odmeri obveznosti iz kmetijstva), in sicer po stopnji (129. člen Zdoh-2):

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

4.2.2 Obdavčitev dohodka iz dejavnosti

46. člen ZDoh-2 opredeljuje dohodek iz dejavnosti kot vsak dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na njegov namen in rezultat. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic.

Davčni zavezanec mora pri opredelitvi odhodkov in prihodkov za davčne namene oz. pri ugotavljanju osnove za dobiček najprej upoštevati ZDoh-2, nato pa ZDDPO-2 za tista področja, ki jih Zakon o dohodnini ne ureja (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 188).

Davčni priznani prihodki in odhodki se zaradi davčnih predpisov razlikujejo med nastalimi prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 171).

Prihodki, za katere velja davčni odtegljaj, so prihodki davčnega zavezanca (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 171).

Po ZDDPO-2 se priznajo tisti odhodki, ki so potrebni za pridobivanje prihodkov iz opravljanja dejavnosti. Kot davčno priznani odhodki se priznajo obračunani obvezni prispevki

za socialno varnost, priznajo se tudi obvezni prispevki za socialno varnost članov kmečkega gospodinjstva iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti. Kot delno priznani davčni odhodki se priznavajo stroški, povezani s službenimi potovanji, stroški prehrane med delom, stroški za prevoz na delo in z njega ter stroški na terenu, ki se nanašajo izključno na davčnega zavezanca. Ti stroški se priznajo največ do velikosti, zakonsko določene z uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov v zvezi z delom. Odhodki, ki so nepriznani, imajo naravo zasebnosti, niso skladni z običajno prakso in niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ter niso posledica opravljanja dejavnosti. Sem spadajo tudi davki, ki jih je plačal davčni zavezanec kot fizična oseba (davek na dediščine in darila, davek od premoženja) idr. (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 175).

Skladno s Pravilnikom o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Ur. l. RS, št. 138/2006, 52/2007, 21/2013), se morajo tudi kmečki subjekti odločiti o načinu vodenja poslovnih knjig – enostavno oz. dvostavno knjigovodstvo.

4.2.2.1 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

Kmetijski subjekti, ki so obdavčeni na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se morajo registrirati za davčne namene ter voditi poslovne knjige v skladu z davčnimi predpisi. Če davčni zavezanci, poleg osnovne dejavnosti, opravljajo tudi dopolnilno dejavnost na kmetiji, se pri ugotavljanju davčne osnove obe dejavnosti obravnavata kot enotna dejavnost (Zupančič, 2012, str. 64).

Davčna osnova je dobiček, ki se ugotovi tako, da se od prihodkov, ustvarjenih v koledarskem letu, odštejejo odhodki. Davčni zavezanci lahko v davčnem obračunu uveljavljajo tudi davčne olajšave, ki znižujejo davčno osnovo (olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšavo za investiranje, olajšavo za zaposlovanje, olajšavo za zaposlovanje invalidov, olajšavo za zavezanca invalida, olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ter olajšavo za donacije). Zavezanci lahko upoštevajo tudi splošno olajšavo, dodatno splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževane družinske člane (Davčna uprava Republike Slovenije, 2014). Na Sliki 10 je prikazan izračun dohodninske osnove za zavezance, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov.

Slika 10: Prikaz obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

OBDAVČITEV PO DEJANSKIH PRIHODKI IN ODHODKIH	
+	prihodek od prodaje pridelkov in storitev
+	vse prejete subvencije in podpore
+	drugi dohodki
<hr/>	
-	stroški materiala, storitev
-	stroški knjigovodstva
-	amortizacija strojev, zgradb, nasadov ipd.
-	socialni prispevki in dajatve
-	splošne olajšave
=	dohodninska osnova

Vir: M. Sotlar, Predtiski dohodninskih napovedi prihajajo, 2014.

Od ugotovljene davčne osnove (dobička) morajo zavezanci plačati akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki jo sami izračunajo. Pri izračunu akontacije dohodnine se upoštevajo stopnje dohodnine iz predpisane davčne lestvice – 16 %, 27 %, 41 % in 50 % (odvisne od doseženega dohodka) (Davčna uprava Republike Slovenije, 2014).

Davčni zavezanci, ki opravljajo osnovo kmetijsko, gozdarsko ali dopolnilno dejavnost in so obdavčeni na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, lahko izračunajo akontacijo dohodnine po povprečni stopnji glede na število članov kmečkega gospodinjstva, kot prikazuje Slika 11.

Slika 11: Izračun povprečne stopnje akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti

		znesek v evrih s centi
1	Osnova za akontacijo dohodnine (zap. št. 19 obrazca)	
1.1.	Osnova, ki se nanaša na kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost	
1.2.	Osnova, ki se nanaša na drugo dejavnost	
2.	Sorazmerni del davčne osnove (zap. št. 1.1. / št. članov kmečkega gospodinjstva iz tabele A)	
3.	Znesek akontacije dohodnine za izračun povprečne stopnje (zap. št. 1.2 + zap. št. 2)* usklajena lestvica iz 122. člena ZDoh-2	
4.	Povprečna stopnja akontacije dohodnine v % (zap. št. 3 / (zap. št. 1.2. + zap. št. 2) X 100	

* Zap. št. 3 – vsota osnove, ki se nanaša na drugo dejavnosti (1.2), in sorazmerni del davčne osnove (2) se uvrstita v dohodninsko lestvico.

Vir: Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt, 2013, str.187.

Zavezanci predložijo obrazec davčnega izračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti do 31. marca za tekoče leto (Davčna uprava Republike Slovenije, 2014).

4.2.2.2 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Ugotavljanje davčne osnovne na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov je poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove, saj davčni zavezanci skladno z ZGD-1 niso dolžni voditi poslovnih knjig in sestavljati letnega poročila. Davčni zavezanci vodijo le evidenco izdanih knjigovodskih listin in evidenco osnovnih sredstev (predpisane evidence za davčne namene), evidence o odhodkih oz. stroških jim ni treba voditi. Kmetijski subjekti se morajo registrirati za davčne namene. Vodenje evidenc je preprosto, zavezanci jih lahko vodijo sami, kar omogoča prihranek časa in denarja (Zupančič, 2012, str. 64).

V davčno osnovo od dohodkov iz kmetijske in gozdarske dejavnosti v primeru normiranih odhodkov se upošteva 30 % tržnih prihodkov in 30 % vseh plačil za ukrepe kmetijske politike, vključno z okoljskimi plačili in plačili za območja z omejenimi dejavniki za kmetijsko pridelavo (Pajntar, 2012b). Davčna osnova se torej ugotovi tako, da se od ustvarjenih prihodkov odštejejo normirani odhodki v višini 70 % ustvarjenih prihodkov (Davčna uprava Republike Slovenije, 2014). Skladno s spremembo 59. člena ZDoh-2 se bo 1. januarja 2015 višina normiranih odhodkov zvišala na 80 % prihodkov, kar pomeni da bo davčna osnova znašala 20 % prihodkov.

Dohodnina od dohodka iz dejavnosti se odmeri po 20-% davčni stopnji in se šteje kot dokončen davek (Davčna uprava Republike Slovenije, 2014).

Zavedati se moramo, da obdavčitev po normiranih odhodkih ni davčna ugodnost, temveč administrativno poenostavljen sistem poslovanja, ki davčnemu zavezancu omogoča preglednost nad bodočo obveznostjo.

4.3 Obdavčitev kmetijskih subjektov v drugih državah EU-ja

V nadaljevanju so predstavljene države, ki imajo podobno ureditev kot Slovenija, to je, da pavšalno obdavčujejo kmetijsko in gozdarsko dejavnost fizičnih oseb.

4.3.1 Avstrija

V Avstriji so dohodki fizičnih oseb od kmetijske dejavnosti obdavčeni na podlagi pavšalne davčne osnove, določene na podlagi enotne vrednosti kmetije. Ta sistem velja za tiste kmetije, katerih vrednost ne preseže 65.000 EUR vrednosti kmetije. Kmečka gospodinjstva, ki presegajo zgoraj omenjeno mejo in ne presegajo vrednosti 150.000 EUR, lahko davčno osnovo ugotavljajo na podlagi prihodkov in normiranih odhodkov (praviloma 70 %). Za vsa kmečka gospodinjstva, ki presegajo zgornji prag, veljajo enaka pravila kot za druge dejavnosti

in so vključena v obvezno vodenje popolnega knjigovodstva. Okoli 80 % kmetij je obdavčenih na podlagi pavšalne davčne osnove (Vlada Republike Slovenije, 2009, str. 7).

4.3.2 Nemčija

V Nemčiji se dohodek iz kmetijske dejavnosti ugotavlja na tri načine, odvisno od vrednosti kmetije oz. kmetijskih zemljišč. Kmetije, katerih vrednost presega 20.480 EUR oz. letni prihodek dejavnosti presega 255.102 EUR (brez DDV-ja), morajo ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Kmetije, ki ne presežejo 20 hektarjev površine in 50 glav velike živine, se lahko poslužujejo pavšalne obdavčitve. Kmetije med spodnjim in zgornjim pragom lahko ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Kmetija se lahko odloči, ali mora (pod določenimi pogoji) voditi dvostavno ali poenostavljeno knjigovodstvo. Večina majhnih kmetij je obdavčena na podlagi pavšalne obdavčitve (Vlada Republike Slovenije, 2009, str. 8).

4.3.3 Italija

V Italiji so dohodki vseh kmetij obdavčeni na podlagi pavšalno ocenjenega dohodka kmetijskih zemljišč, ki se določa na podlagi vrednosti zemljišč glede na proizvodni potencial in dejansko rabo (neke vrste katastrski dohodek). Dohodek iz kmetijskih zemljišč se za odmero davka od dohodka deli na dva dela, in sicer na posestniški dohodek in dohodek iz obdelave. V Italiji morajo vse kmetije v sistemu DDV-ja evidentirati poslovne prihodke (Vlada Republike Slovenije, 2012, str. 24).

5 ODRAŽANJE SPREMEMBE DOHODNINSKE ZAKONODAJE V PRAKSI

5.1 Vpeljava obveznega vodenja poslovnih knjig pri kmetijskih subjektih

Mnenja o spremembi dohodninske zakonodaje so bila različna in neusklajena že pred spremembo dohodninskega zakona. Nekateri udeleženci v kmetijski dejavnosti so zavzemali stališče, da država v času gospodarske krize ne bi smela povečati davčne obremenitve kmetov in uvajati novih obveznosti z uvedbo obveznega vodenja poslovnih knjig. Spet drugi so menili, da je sistem dosedanje obdavčitve kmetov nepravilčen, to velja zlasti za male kmete (Jančič, 2010).

Glede na to, da obstajajo pri poslovanju in delovanju kmetijskih gospodarstev skupne značilnosti z gospodarskimi družbami, so lahko tudi kmetijski subjekti vključeni v sistem vodenja poslovnih knjig in obdavčeni na podlagi doseženega dohodka. Koletnik (2000, str. 7) navaja skupne značilnosti kmetijskega gospodarstva in gospodarske družbe:

- spopadanje s konkurenco na trgu;

- za ustvarjanje outputov so potrebni inputi;
- za delovanje je potreben kapital v obliki osnovnih sredstev;
- delovna sila je potrebna za ustvarjanje učinkov;
- kapital je razdeljen med enega ali več lastnikov;
- zasledovanje skupnega cilja: to je čim večji donos in ustvarjanje dobička;
- lastniki se srečujejo s tveganjem izgube vložka ter posledično ugleda in slabšega ekonomskega položaja.

Po drugi strani pa moramo upoštevati tudi dejstvo, da sta glavni razliki kmetijske dejavnosti z drugimi gospodarskimi panogami: cikličnost proizvodnje, ki jo povzročajo fizični in biološki dejavniki, in nestabilnost cen, ki je posledica razmer na trgu. Kmetijski trg lahko uvrstimo med sorazmerno konkurenčne, saj na njem nastopajo številni ponudniki, ki pa posamično ne proizvedejo dovolj, da bi vplivali na ceno (Cramer, Jensen & Southgate, 2001, str. 2–3).

Po pojasnilih Ministrstva za finance izhaja ukrep obveznega prehoda večjih kmetij na ugotavljanje dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti na podlagi vodenja poslovnih knjig z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov iz osnovnih načel davčnega sistema. Tu je upoštevano načelo pravičnosti obdavčitve, ki zahteva, da plačujejo davek vsi, in sicer v skladu s svojo ekonomsko sposobnostjo. Ta se v primeru dohodnine kot davka na dohodek fizičnih oseb meri na podlagi ustvarjenega dohodka, ki je osnova za določitev višine davčne obveznosti.

Ministrstvo za finance nadalje dodaja, da v skladu z načelom sorazmernosti in ob upoštevanju ustavne norme, da je Slovenija socialna država in se javna sredstva zagotavljajo s solidarnostjo, kar pomeni, da tisti, ki imajo več, prispevajo več, se dohodnina določa s progresivno davčno lestvico. Z namenom zagotovitve enakopravne obravnave davčnih zavezancev je pomembno določiti posameznikovo sposobnost za plačevanje dohodnine. Pavšalno ocenjevanje dogodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka) tega ne omogoča. Primerjave z drugimi kazalniki osebnega dohodka iz zasebne kmetijske in gozdarske dejavnosti (po ocenah Kmetijskega inštituta Slovenije in ocenah Statističnega urada Republike Slovenije) kažejo, da je skupni obseg katastrskega dohodka podcenjen, kar pomeni, da se z njegovim upoštevanjem generalno pripisuje zavezancem prenizek dohodek. Poleg tega sta katastrski dohodek in pavšalna ocena na čebelji panj določena ob upoštevanju nekaterih povprečnih kazalnikov intenzivnosti in ekonomike pridelave standardnih tehnologij, zato ga v primeru posamezne konkretne kmetije ni mogoče šteti za zanesljivo oceno dohodka, in kar je še pomembnejše, je praviloma precenjen za manjše kmetije in podcenjen za večje. Prav zaradi že napisanega je smiselno, da večje kmetije ugotavljajo dohodek svoje kmetijske in gozdarske dejavnosti na podlagi vodenja poslovnih knjig.

Po mnenju Pajntarjeve se ne pričakuje opuščanja kmetovanja zaradi obvezne vključitve v sistem vodenja poslovnih knjig. Glede opuščanja kmetovanja zaradi vpeljave obveznega

vodenja poslovnih knjig odgovarja Ministrstvo za finance, da je odločitev odvisna od percepcije in položaja posamezne kmetije. Eno izmed možnih pričakovanj po vpeljavi obveznega vodenja poslovnih knjig na kmetijah je, da se bo na podlagi tega racionaliziralo ravnanje kmetij, kar lahko pomeni tudi spodbudo v smeri koncentracije in specializacije dejavnosti.

Po mnenju Ministrstva za finance je smiselno, da v »sistem« vodenja poslovnih knjig preidejo vse kmetije s prevladujočo tržno proizvodnjo in se s kmetijsko dejavnostjo ukvarjajo profesionalno. Glede na razpoložljive kazalnike se je za namen dohodnine meja postavila samo glede na obseg pavšalno odmerjenega dohodka (to je 7.500 evrov), v praksi pa se izkaže, da so to praviloma kmetije z najmanj 20 hektarji kmetijskih zemljišč in vsaj z eno osebo, ki se s kmetijsko dejavnostjo aktivno ukvarja.

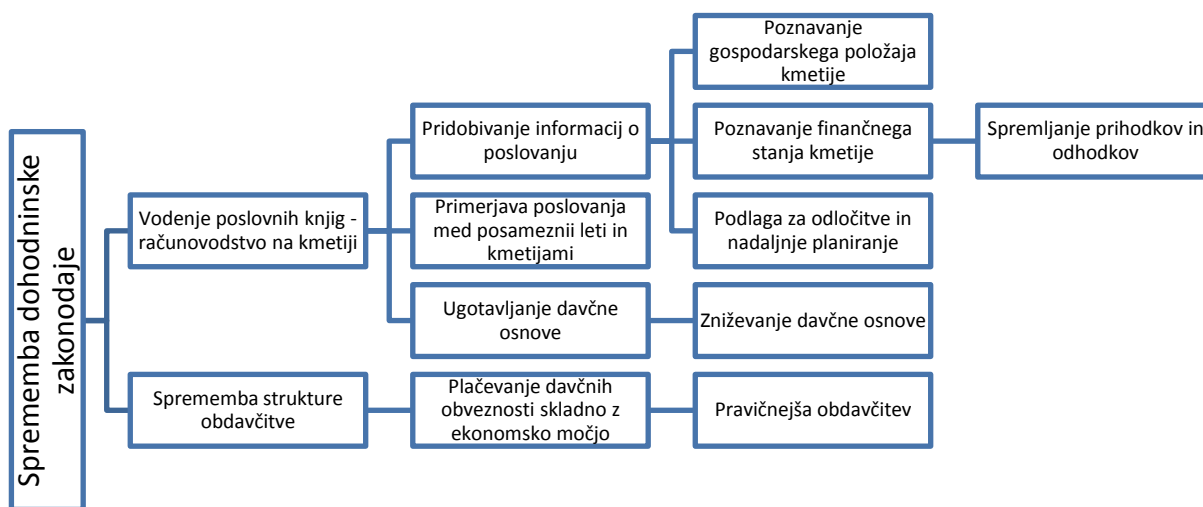
Po navedbah Ministrstva za finance bi bilo smiselno, da bi vse kmetije za svojo dejavnost ugotavljale dejanski oz. realni dohodek (tako kot velja za vse ostale dejavnosti fizičnih oseb, ne glede na obseg poslovanja), vendar je pri tej odločitvi treba upoštevati tudi načelo ekonomičnosti, ki zahteva upoštevanje obsega stroškov in koristi (tako finančnih kot tudi postopkovnih oz. administrativnih) na strani zavezanca in administrativnega organa. Skladno z navedenim se v Sloveniji za sedaj ne načrtuje, da bi tudi manjše kmetije morale voditi kakršno koli knjigovodstvo za davčne namene.

Na Ministrstvu za finance o konkretnih podatkih za nove zavezanke, ki so v letošnjem letu priglasili ugotavljanje davčne osnove na podlagi vodenja knjig, še ne razpolagajo. Če sklepajo iz strukture zavezancev, ki že vodijo knjigovodstvo, je nekaj čez polovico zavezancev v sistemu ugotavljanja dohodka z upoštevanjem normiranih odhodkov. Skoraj polovica pa se jih odloči za ugotavljanje dohodka na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, od tega približno polovica izbere sistem enostavnega, druga polovica sistem dvostavnega knjigovodstva.

5.2 Pozitivne strani spremembe dohodninske zakonodaje za kmetijske subjekte

Na Sliki 12 so prikazani pozitivni vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na poslovanje in delovanje kmetijskih subjektov.

Slika 12: Pozitivni vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na delovanje in poslovanje kmetijskih subjektov



Vodenje poslovnih knjig je pomembno za celotno kmetijo, saj je namenjeno poznavanju njenega gospodarskega položaja. Kmetijski subjekt dobi s kakovostnimi računovodskimi informacijami vpogled v rezultate gospodarjenja na kmetiji ter različne informacije za vodenje le-te. To mu omogoča boljše možnost odločanja pri poslovanju in lažje planiranje pri proizvodnji. Računovodske informacije služijo pri prepoznavanju stanja kmetije in njene rasti, hkrati pa olajšajo poslovne odločitve kmetijskih subjektov (Šauperl, 2011).

Vodenje poslovnih knjig kmetijskim subjektom omogoča poznavanje finančnega stanja na kmetiji, vpogled v njen gospodarski razvoj, informacije, na podlagi katerih načrtuje prihodnje investicije, hkrati pa poznavanje posledic svojih odločitev. Povšič Peršolja (v Đokić, 2013) meni, da »natančno knjigovodstvo daje jasen vpogled v donosnost posamezne dejavnosti v okviru kmetije, podlaga za pravočasno odločanje in boljše razvojne možnosti«.

Vodenje poslovnih knjig omogoča primerjavo poslovanja med posameznimi leti in tudi med kmetijami (Trpin Švikart, 2007).

Pajntarjeva je kot prednost vodenja poslovnih knjig izpostavila, da bodo kmetijski subjekti z obveznim računovodstvom pridobili informacije o svojem poslovanju in bodo posledično lažje obvladovali stroške. Kmetijski subjekti bodo z vodenjem poslovnih knjig pridobili podatke o višini doseženega dohodka, ki ga brez spremljanja poslovnih dogodkov na kmetiji ne morejo poznati.

Na Ministrstvu za finance so prepričani, da si v današnjem času ni mogoče zamisliti dinamičnega ekonomskega okolja in uspešnega opravljanja dejavnosti brez nadzora nad prihodki in stroški oziroma kazalniki ekonomske uspešnosti. Menijo, da bi moralo biti vodenje poslovnih knjig prvenstveno v interesih samih kmetij, posebej tržno usmerjenih, in da

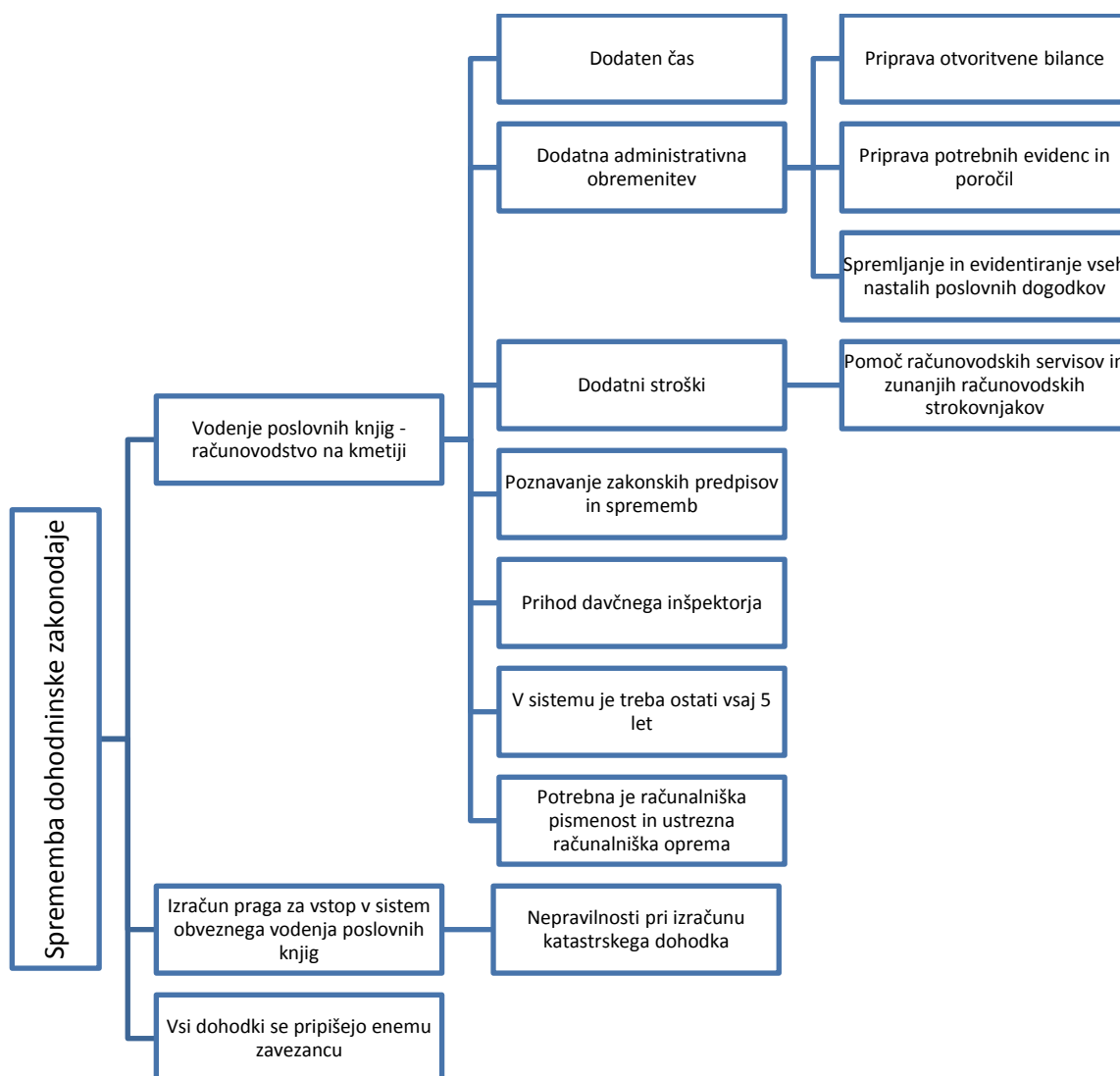
bodo rezultati teh aktivnosti koristili predvsem pri sprejemanju pravih poslovnih odločitev na njih.

Po mnenju Ministrstva za finance je kmetijam z vidika davčnega sistema dana možnost, da plačajo svojo davčno obveznost skladno s svojo ekonomsko močjo, kar lahko tudi pomeni, da v primeru poslovne izgube davčne obveznosti iz tega naslova, ki bi jo v primeru pavšalno ugotovljene davčne osnove izkazovale, sploh ne bodo imele. Pajntarjeva dodaja, da si bo večina kmetij z računovodstvom znižala davčno osnovo.

5.3 Negativne strani spremembe dohodninske zakonodaje za kmetijske subjekte

Na Sliki 13 so prikazani negativni vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na poslovanje in delovanje kmetijskih subjektov.

Slika 13: Negativni vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na delovanje in poslovanje kmetijskih subjektov



Pajntarjeva meni, da dohodninska zakonodaja prinaša nove predpisane obveznosti za kmetijske subjekte, zato je težko govoriti o prednostih, ki jih bodo občutili kmetje. Po njenih navedbah je slabost spremembe dohodninske zakonodaje že sam način izračunavanja dohodkov za doseganje praga za vključitev v sistem obveznega vodenja poslovnih knjig, predvsem zaradi nepravilnosti v izračunih katastrskega dohodka. Nadalje omenja slabosti, ki jih prinaša sprememba dohodninske zakonodaje, predvsem v definiciji kmečkega gospodinjstva, ki je seštevek vseh gospodinjstev na enem naslovu, in nujnost izbire enega samega nosilca za vse kmetijske in dopolnilne dejavnosti. Pri zgoraj omenjenih dejstvih se tako vsi dohodki pripišejo enemu samemu zavezancu. Negativna stran je tudi, da morajo kmetijski subjekti v sistemu obveznega vodenja poslovnih knjig ostati vsaj pet let, čeprav bi medtem dohodki kmetije padli pod predviden prag.

Skladno z veljavnim ZUKD-1 bi morali katastrski dohodek z letom 2014 začeti obračunavati po novi metodologiji, kar bi povzročilo bistveno višjo obremenitev kmetov, kar pa je vlada zamaknila še za nekaj let (najmanj 2 leti). Vlada se strinja, da je trenutni izračun katastrskega dohodka nezanesljiv, zato bo GURS odpravila pomanjkljivosti (Fidermuc, 2014). Mejo 7.500 evrov bo najverjetneje hitro doseči in število kmetij, ki bodo morale vstopiti v obvezno vodenje poslovnih knjig, bo naraslo.

V skladu s SRS morajo kmetijski subjekti knjižiti vse nastale poslovne dogodke (Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, 2013, str. 30). Povšič Peršoljeva (v Dokić, 2013) meni, da je, glede na neprestano zasedenost kmetijskih subjektov z opravili na kmetiji, težko predstavljivo, da bodo ti popolnoma razumeli računovodske predpise in izpolnjevali vse potrebne evidence in poročila, na podlagi katerih bi se morali odločati predvsem v svojo korist.

Po mnenju Pajntarjeve pomeni vpeljava vodenja poslovnih knjig nekaj več časa in birokracije, kar zajema pripravo dokumentov za otvoritveno bilanco, izstavljanje računov, pošiljanje potrebne dokumentacije ter hrambo računovodskih listin. Na Ministrstvu za finance se strinjajo, da predstavlja vodenje poslovnih knjig kmetijskim subjektom dodatno administrativno obremenitev. Pri tem pa Pajntarjeva omenja, da so morale začeti z vodenjem poslovnih knjig predvsem tiste kmetije, ki so bile doslej večinoma že v sistemu DDV-ja, tako da jim je dodatno delo predstavljalo predvsem izdelava bilanc in obračunavanje amortizacije.

Tako na Ministrstvu za finance kot tudi Pajntarjeva s Kmetijsko-gozdarske zbornice Slovenije so enotni, da bo vodenje poslovnih knjig na kmetiji dodaten strošek, saj bo večina teh vsaj občasno potrebovala pomoč računovodskih strokovnjakov. Pajntarjeva izpostavlja, da se bodo povečali stroški predvsem tistim kmetijam, ki so se odločile za dvostavno knjigovodstvo in so to storitev prepustile računovodskim servisom oz. zunanjim izvajalcem.

Dodatna pomoč zunanjih izvajalcev pri računovodstvu je povišala stroške poslovanja kmetijskih subjektov. Pri izbiri računovodskega servisa je treba biti previden. Poleg cene in nudenja storitev je pomembna tudi strokovna usposobljenost računovodje, saj je tudi od tega odvisno, koliko davka bo kmetijski subjekt plačal (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 12).

Kmetijski subjekti se z vpeljavo obveznega vodenja poslovnih knjig bojijo novih in dodatnih obdavčitev (Tham-Agyekum et al., 2010, str. 54), kar pa po navedbah Ministrstva za finance ni izključeno.

Ministrstvo za finance odgovarja, da je generalno mogoče pričakovati, da se bodo prihodki iz naslova dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na teh kmetijah povečali, seveda pa to ne velja za vse kmetije. V tem sistemu bodo kmetije lahko, v primeru slabe letine ali slabih tržnih razmer, izkazale tudi izgubo. Dodajajo, da cilj ukrepa ni bil fiskalen, torej pričakovano povečanje davčnih prihodkov, saj gre za razmeroma majhno populacijo, ampak slediti načelom pravičnosti obdavčitve in načelom sorazmernosti.

Vključitev v obvezno vodenje računovodstva prinaša nove obveznosti pri poznavanju in upoštevanju zakonskih predpisov in sprememb (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8).

Obvezno vodenje poslovnih knjig bo omogočilo prihod in kontrolo davčnega inšpektorja, ki ugotavlja pravilnost obračunavanja davka od dohodka oziroma dobička (Trunkelj & Horvat, 2013, str. 8).

V današnjem času, to je v informacijski dobi, je treba za potrebe vodenja poslovnih knjig imeti ustrezno računalniško pismenost ter računalniško opremo, ki omogoča vodenje le-teh. Na trgu je veliko ponudnikov računovodskih programov, ki omogočajo vodenje računovodstva na kmetijah, vendar brez ustreznega znanja in pravilne uporabe ne pripeljejo do pravičnih informacij. Ustrezna računalniška oprema in dostop do interneta sta potrebna tudi za namene elektronske komunikacije z državnimi organi.

5.4 Vplivi spremembe dohodninske zakonodaje na druge udeležence na trgu

Sprememba dohodninske zakonodaje in vpeljava obveznega vodenja poslovnih knjig za kmetijske subjekte bo pozitivno vplivala tudi na državo. Ministrstvo za finance izpostavlja prednost pri povečanju preglednosti poslovanja in zagotovitvi izpolnjevanja načela obdavčenja po ekonomski moči, s čimer se povečuje enakopravnost obravnave zavezancev v podobnem ekonomskem položaju in tudi pravičnost sistema. Prednost je lahko tudi zmanjšanje možnosti sive ekonomije, predvsem vezano na dejavnosti, povezane s kmetijstvom, in tudi v okviru same kmetijske dejavnosti, kjer se s preglednostjo poslovanja povečuje primerljivost konkurenčnosti različnih poslovnih subjektov. To pa so hkrati lahko tudi prednosti za različne udeležence na trgu.

Kmetija vstopa pri svojem poslovanju v številne pravno-ekonomske odnose z različnimi fizičnimi in pravnimi subjekti, kot so kupci, dobavitelji, kreditodajalci, upravni organi in drugi (Kovačič, 2001, str. 209-221), kjer je razkritje informacij, pridobljenih z vodenjem poslovnih knjig, lahko nujno in koristno.

Pridobljeni knjigovodski rezultati služijo tudi državi, saj so pokazatelj dohodkovnega položaja različnih kmetij (Šauperl, 2011).

Vodenje poslovnih knjig omogoča spremljanje dohodkovnega položaja kmetij, različnega proizvodnega tipa in različnih velikosti. Hkrati omogoča tudi mednarodno primerljivost in prinaša povratne informacije za spremljanje učinkov kmetijske politike (Trpin Švikart, 2007).

5.5 Prikaz spremembe dohodninske zakonodaje na obdavčitev kmetijskih subjektov na primeru kmetije X

Sprememba dohodninske zakonodaje že vpliva na obdavčitev in vodenje poslovnih knjig kmetijskih subjektov in jo bom s primerom ponazorila na primeru kmetije X.

Za izračune v nadaljevanju povzamemo podatke za kmetijo X:

- primarna dejavnost kmetije X je vinogradništvo;
- na kmetiji je zaposlen en član – lastnik kmetije;
- lastnik kmetije je leta 2012 plačal socialne prispevke v višini 3.580,00 EUR;
- po podatkih Davčne uprave je katastrski dohodek za leto 2011 znašal 5.200,00 EUR, kmetija je bila upravičena do prejema obdavčljivih subvencij, in sicer v višini 4.500,00 EUR;
- po podatkih Davčne uprave je katastrski dohodek za leto 2012 znašal 5.400,00 EUR, kmetija je bila upravičena do prejema obdavčljivih subvencij, to je v višini 4.800,00 EUR;
- po podatkih Davčne uprave je Splošna letna olajšava v letu 2012 znašala 3.228,45 EUR, Dodatna olajšava (za dohodek do 10.622,06 EUR) pa 3.144,79 EUR.

Do 1. januarja 2014 je bil dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti kmetije X obdavčen na podlagi katastrskega dohodka. Kmečko gospodinjstvo se za vstop v sistem DDV-ja ni odločilo, uveljavljali so pravico do pavšalnega nadomestila DDV-ja, to je v višini 8 % odkupne vrednosti. Ker je bilo kmečko gospodinjstvo obdavčeno na podlagi katastrskega dohodka, lastnik kmetije ni bil dolžan voditi poslovnih knjig in drugih računovodskih evidenc.

Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije je prikazan v Tabeli 3.

Tabela 3: Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije X v primeru obdavčitve po katastrskem dohodku

Postavka	Znesek (EUR)
Katastrski dohodek z obdavčljivimi subvencijami	10.200,00
(+) Drugi dohodki	0,00
(-) Oprostitve plačila KD	0,00
(-) Socialni prispevki in dajatve	3.580,00
(=) Osnova za dohodnino	6.620,00
(-) Splošna olajšava	6.373,24
(=) Osnova za izračun dohodnine	246,76

Kot je razvidno iz Tabele 3, si je lastnik kmetije davčno osnovo zniževal z upoštevanjem splošne olajšave in osnova za izračun dohodnine lastnika kmetije je znašala 246,76 EUR. Zavezancu za dohodnino je bila od davčne osnove 246,76 EUR odmerjena dohodnina po stopnji 16 % in je znašala 39,48 EUR.

Kmetija X je bila po uradni dolžnosti seznanjena z obveznostjo vodenja poslovnih knjig, začevši z letom 2014, saj je katastrski dohodek s pripisanimi subvencijami v dveh zaporednih letih presegel višino 7.500,00 EUR, kar je razvidno iz Tabele 4.

Tabela 4: Izračun obveznega vstopa v vodenje poslovnih knjig

Postavka	Znesek (EUR)
(+) katastrski dohodek iz leta 2011	5.200,00
(+) katastrski dohodek iz leta 2012	5.400,00
(+) 50 % obdavčljivih plačil ukrepov kmetijske politike iz leta 2011	2.250,00
(+) 50 % obdavčljivih plačil ukrepov kmetijske politike iz leta 2012	2.400,00
(=) vsota	15.250,00
(:2) = povprečni znesek dveh predhodnih let	7.625,00

Sprememba dohodninske zakonodaje je za kmetijo X pomenila prehod iz obdavčitve na podlagi katastrskega dohodka na obdavčitev po dejanskih prihodkih in dejanskih odhodkih oz. dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih. Lastnik kmetije X je z letom 2014 postal nosilec in zavezanec za celotno kmetijsko in gozdarsko dejavnost. Z namenom ugotavljanja davka iz dohodka iz dejavnosti je moral nosilec kmečkega gospodinjstva začeti z evidentiranjem poslovnih dogodkov in vodenjem knjigovodskih listin.

Kmetija X je izgubila pravico do pavšalnega nadomestila in postala je davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV-ja in mora le-tega obračunavati od pridelkov in storitev, ki so rezultat osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Nosilec kmečkega gospodinjstva se je moral do konca oktobra leta 2013 odločiti, ali bo ugotavljal davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, ter svojo izbiro priglasiti na pristojnem davčnem uradu.

Nosilec kmečkega gospodinjstva je moral pred izbiro načina obdavčitve razmisliti, kateri način obdavčitve je zanj najugodnejši. Scenarija, na katerem naj bi temeljila odločitev, sta predstavljena v nadaljevanju.

- a) Odločitev lastnika kmetije X za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

V primeru, da se je nosilec kmetijske dejavnosti odločil ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, je moral popisati vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev na kmetiji (na dan 31. 12. 2013) in jih ovrednotiti. Popis sredstev za kmetijo X je prikazan v Tabeli 5.

Tabela 5: Popis sredstev in obveznosti na dan 1. januar 2014

Postavka popisa	Vrednost (EUR)
Biološka sredstva	62.000,00
Popis državnih podpor (subvencije)	0,00
Neopredmetena osnovna sredstva	0,00
Nepremičnine	65.000,00
Poslovne obveznosti	255,00
(elektrika)	(60,00)
(voda)	(25,00)
(telefon)	(20,00)
(materialni stroški)	(150,00)
Finančne obveznosti	0,00
Finančne terjatve	0,00
Poslovne terjatve	400,00
Popis premožnin	370.650,00
Zaloge	21.000,00
Denar na transakcijskem računu	1.250,00

Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev je služil kmetiji kot osnova za sestavo otvoritve bilance, ki je prikazana v Tabeli 6.

Tabela 6: Otvoritvena bilanca za kmetijo X

		Znesek na dan 31. 12. 2013 (EUR)
I. SREDSTVA		
1	Neopredmetena osnovna sredstva	0,00
2	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	0,00
3	Opredmetena osnovna sredstva	497.650,00
4	Naložbene nepremičnine	0,00
5	Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	0,00
6	Dolgoročna posojila	0,00
7	Dolgoročne poslovne terjatve	0,00
8	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0,00
9	Zaloge	21.000,00
10	Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	0,00
11	Kratkoročna posojila	0,00
12	Kratkoročne poslovne terjatve	400,00
13	Denarna sredstva	1.250,00
14	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	0,00
15	Terjatve do podjetnika	0,00
16	Skupaj sredstva	520.300,00
II. OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
17	Podjetnikov kapital	520.045,00
18	Rezervacije	0,00
19	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0,00
20	Dolgoročne finančne obveznosti	0,00
21	Dolgoročne poslovne obveznosti	0,00
22	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0,00
23	Kratkoročne finančne obveznosti	255,00
24	Kratkoročne poslovne obveznosti	0,00
25	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	0,00
26	Skupaj obveznosti do virov sredstev	520.300,00

Nosilec kmetijske dejavnosti je moral s 1. januarjem 2014 začeti voditi poslovne knjige po principu dvostavnega knjigovodstva, saj za vodenje poslovnih knjig po načelu enostavnega knjigovodstva kmetija ne izpolnjuje pogojev. Ker nosilec kmetijske dejavnosti ni usposobljen za vodenje računovodstva, je poiskal zunanjo pomoč računovodskega servisa.

Davčna obveznost, ki bi nastala za nosilca kmetijske dejavnosti, je prikazana v Tabeli 7.

Tabela 7: Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije X v primeru obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

Postavka	Znesek (EUR)
(+) Prihodki od prodaje izdelkov in storitev	89.000,00
(+) Vse prejete subvencije in podpore	4.800,00
(+) Drugi dohodki	0,00
(=) Prihodki skupaj	93.800,00
(-) Stroški materiala, storitev	38.800,00
(-) Stroški knjigovodstva	1200,00
(-) Amortizacija strojev, zgradb, nasadov	45.655,00
(-) Socialni prispevki in dajatve	3.580,00
(=) Stroški skupaj	89.235,00
(=) Dohodek (prihodki – stroški)	4.565,00
(-) Splošna olajšava	6.373,24
(=) Dohodninska osnova	0,00

V primeru, da se nosilec kmetijske dejavnosti odloči za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, bo njegov dohodek znašal 4.565,00 EUR, ki ga bo z upoštevanjem splošne olajšave zniževal. Davčni zavezanec si bo upošteval splošno olajšavo do višine 4.565,00 EUR, njegova davčna osnova bo znašala 0,00 EUR, odmerjena dohodnina bo prav tako znašala 0,00 EUR.

b) Odločitev lastnika kmetije X za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Če se je lastnik kmetije X odločil za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, bo moral voditi evidenco izdanih računov in evidenco osnovnih sredstev ter se izogniti klasičnemu vodenju poslovnih knjig. Z nepopolnimi poslovnimi knjigami pa bo imel nosilec kmetijskega gospodarstva slabši pregled nad opravljanjem dejavnosti. Ker je postala kmetija zavezanec za DDV, bo moral zavezanec voditi evidenco za obračun DDV-ja.

Osnova za obdavčitev je v tem primeru razlika med vsemi prihodki in 70 % le-teh. Pri tem načinu obdavčitve je z neupoštevanjem davčnih olajšav nemogoče zniževati davčno osnovo.

Tabela 8 prikazuje davčno osnovo za nosilca kmetijske dejavnosti kmetije X, če se odloči davčno osnovo ugotavljati na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Tabela 8: Izračun dohodnine iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti za lastnika kmetije X v primeru obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Postavka	Znesek (EUR)
(+) Prihodki od prodaje pridelkov in storitev + prejete subvencije	93.800,00
(-) Normirani stroški (30 % prihodkov)	65.660,00
(=) Davčna osnova	28.140,00

Davčna osnova bi znašala 28.140,00 EUR in davčni zavezanec bi plačal 20 % cedularnega davka, kar znaša 5.628,00 EUR.

Izbran način obdavčitve je z vidika davčne obveznosti kmetijskega subjekta manj ustrezen od ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov.

SKLEP

Ne glede na to, da je kmetijska dejavnost definirana kot gospodarska dejavnost in obstajajo skupne značilnosti kmetijskih gospodarstev in gospodarskih družb, pri opredelitvi kmetijske dejavnosti ne smemo zanemariti njene karakteristike in specifičnosti.

Država je s spremembami dohodninskega zakona posegla v delovanje in poslovanje tistih kmetij, katerih skupni povprečni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske panoge je v preteklih dveh zaporednih letih presegel 7.500 EUR. Pavšalna obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka zanje ni več mogoča, kmečka gospodinjstva so se morala odločiti, ali bodo davčno osnovo ugotavljala na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Kmečka gospodinjstva so morala posebno pozornost nameniti prehodu iz obdavčitve po katastrskem dohodku na obdavčitev z davkom od dohodka iz dejavnosti ter ovrednotiti in popisati sredstva in obveznosti do virov sredstev. Na podlagi popisa so morala izdelati začetno bilanco stanja. Kmetijski subjekti so morali pričeti z vodenjem poslovnih knjig.

Nekatere kmetije so se s poenostavljenim vodenjem poslovnih knjig že srečale pri sistemu Davka na dodano vrednost in/ali knjigovodstvu po metodologiji FADN, vendar je v praksi, in sicer v kmetijski dejavnosti, vodenje poslovnih knjig še vedno dokaj nepoznano opravilo.

Prisoten je razkorak med uporabnostjo pridobljenih računovodskih informacij in dejansko uporabo računovodstva v praksi. Vodenje poslovnih knjig na kmetiji ima svoj pomen in omogoča pregled nad poslovanjem, poznavanje finančnega stanja kmečkega gospodarstva je podlaga za nadaljnje planiranje, omogoča primerjavo med posameznimi leti in kmetijami ter je podlaga za ugotavljanje davčne osnove.

Sprememba dohodninske zakonodaje pomeni tudi spremembo strukture obdavčitve, česar posledica je pravičnejša obdavčitev kmetijskih subjektov. Računovodske informacije so pomembne za različne udeležence na trgu – poleg notranjim uporabnikom koristijo tudi zunanjim, ki vstopajo v pravno-ekonomski odnos s kmetijskim gospodarstvom.

Po drugi strani pa vodenje poslovnih knjig pomeni za kmetijske subjekte dodatno administrativno obremenitev, dodatne stroške, poznavanje zakonskih predpisov in sprememb, potrebna je računalniška pismenost. Kot slabosti spremembe dohodninske zakona lahko izpostavimo tudi način izračuna praga za vstop v sistem vodenja poslovnih knjig, saj se pri dosedanjem katastrskem dohodku pojavljajo nepravilnosti pri njegovem izračunu. Pri novi opredelitvi kmečkega gospodinjstva se vsi dohodki pripišejo le enemu zavezancu za dohodnino in jih je nemogoče razdeliti med posamezne člane kmečkega gospodinjstva.

Obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka ni nujno najugodnejši način obdavčitve za kmetijske subjekte z davčnega vidika. Z vidika vodenja poslovnih knjig je ugodnejši, saj kmetijskim subjektom ni treba voditi poslovnih knjig.

Na primeru vzorčne kmetije X vidimo, da je zanjo najugodnejša obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, saj lahko nosilec kmetijske dejavnosti korigira davčno osnovo s stroški materiala, storitev, amortizacije, dela ... Hkrati pa je moral kmetijski subjekt začeti z vodenjem dvostavnega knjigovodstva, kar lahko povzroči nemalo težav in pogosto se mora za pomoč obrniti na zunanje strokovnjake. Vseeno mu ta način omogoča preglednost nad celotnim poslovanjem in opravljanjem dejavnosti.

Manj ustrezen način izbire obdavčitve za nosilca kmetijske dejavnosti, čeprav je ta administrativno in papirno preprostejši, je obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, saj v tem primeru lastnik kmetije plača precej več davka.

Pri tem moramo upoštevati dejstvo, da je vsaka kmetija svojevrstna in edinstvena, in se zavedati, da ni enostavnega pravila o tem, kateri način obdavčitve je najugodnejši za kmetijske subjekte. Ne moremo zagotovo trditi, ali so večje kmetije v boljšem položaju kot pred spremembo dohodninske zakonodaje, saj je slednje odvisno od več dejavnikov: velikosti kmetije, specializiranosti, števila članov na njej idr. Kmečka gospodinjstva, ki so/bodo obdavčena na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov oz. dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, morajo odločitev, kateri način obdavčitve izbrati, dobro premisliti.

LITERATURA IN VIRI

1. Atrill, P., & McLaney, E. (2001). *Accounting and Finance for Non-Specialists* (3rd ed.). Harlow: Prentice Hall.
2. Bedrač, M., & Cunder, T. (2005). Slovenska kmetijska politika in večnamenskost kmetijstva. V S. Kavčič (ur.), *Slovenija v EU – izzivi za kmetijstvo, živilstvo in podeželje* (str. 243–258). Ljubljana: DAES.
3. Bojnec, Š., & Latruffe, L. (2013). Farm size, agricultural subsidies and farm performance in Slovenia. *Land Use Policy*, 32, 207–217.
4. Cerar, G. (2013). Določitev dejanskega uporabnika kmetijskih in gozdnih zemljišč 2013. Najdeno 25. aprila 2014 na spletnem naslovu <http://www.kgzs.si/KV/Rezultati-iskanja.aspx?Search=Dolo%C4%8Ditev+dejanskega+uporabnika+kmetijskih+in+gozdnih+zemlji%C5%A1%C4%8D+201>
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. Cunder, T. (1997). Naravne danosti in socioekonomska struktura. V E. Erjavec, M. Rednak & T. Volk (ur.), *Slovensko kmetijstvo in Evropska Unija* (str. 143–155). Ljubljana: ČŽD Kmečki glas.
7. Čop, T. (b.l). Odgovori ministra za kmetijstvo Iztoka Jarca bralcem revije Kmetovalec – 2. Najdeno 20. decembra 2013 na spletnem naslovu <http://www.kmz.si/novica.aspx?id=108>
8. Davčna uprava Republike Slovenije. (b. l.-a). Brošura – Dohodnina. Najdeno 11. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/brosura_dohodnina/#c17584
9. Davčna uprava Republike Slovenije (b. l.-b). Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Najdeno 16. aprila 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe_ki_opravljajo_dejavnost/dohodnina_za_fizicne_osebe_ki_opravljajo_dejavnost_obrazci/dohodek_iz_dejavnosti/obracun_akontacije_dohodnine_in_dohodnine_od_dohodka_iz_dejavnosti/
10. Davčna uprava Republike Slovenije (b.l.-c). Priglasitev ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Najdeno 16. aprila 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe_ki_opravljajo_dejavnost/dohodnina_za_fizicne_osebe_ki_opravljajo_dejavnost_obrazci/dohodek_iz_dejavnosti/priglasitev_ugotavljanja_davcne_osnove_od_dohodka_iz_osnovne_kmetijske_in_osnovne_gozdarske_dejavnosti_na_podlagi_dejanskih_prihodkov_in_odhodkov_oziroma_dejanskih_prihodkov_in_normiranih_odhodkov/
11. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010, 28. december). Pojasnilo DURS, št. 4210-208/2010-1. Informacija o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini (ZDoh-2h). Najdeno 10. marca 2014 na spletnem naslovu

- http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/splosno/informacija_o_spremembah_in_dopolnitvah_zakona_o_dohodnini_zdoh_2h/
12. Davčna uprava Republike Slovenije. (2013, oktober). Brošura – Davek na dodano vrednost. Najdeno 11. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/splosno/
 13. Đokić, Z. (2013, 6. november). Poslovne knjige bodo za kmete dodatno breme, vendar v njihovo korist. Najdeno 4. februarja 2014 na spletnem naslovu <http://www.contall.si/sites/default/files/doc1.pdf>
 14. European Commission (b.l.). Fram Accounting Data Network. Najdeno 25. marca 2014 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/agriculture/rica/collect_en.cfm#dataq
 15. Fidermuc, K. (2014, 25. april). Vlada se strinja z opozicijo: Izračun KD ni dober. Najdeno 6. maja 2014 na spletnem naslovu <http://m.delo.si/novice/slovenija/vlada-se-strinja-z-opozicijo-izracun-kd-ni-dober.html>
 16. Fulton, A., & Vanclay, F. (2011). Enabling Change in Family Farm Businesses. V D. Pannell & F. Vanclay (ur.), *Changing land management* (str. 95–106). Australia: CSIRO Publishing.
 17. Gasson, R., & Errington, A. (1993). *The family business*. United States: Cab International.
 18. Jančič, P. (2010, 29. november). Veto na drugačno obdavčitev kmetov in zemljiško knjigo. *Delo*. Najdeno 20. februarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/clanek/130895>
 19. Jara-Rojas, R., Osorio, J.D., Manriquez, P., & Rojas, A. (2012). Classification criteria and commercial profil re-definition of the Family Farm Agriculture in Chile, Maulregion. *FCA Uncuyo*, 44(1), 143–156.
 20. Jerič, D. (2011). *Katalog kalkulacij za načrtovanje gospodarjenja na kmetijah v Sloveniji*. Ljubljana: Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije.
 21. Jovanović, T. (2013). *Računovodstvo in obdavčitev kmetov*. Ajdovščina: OOZ.
 22. Kapun, H. (2013) Računovodstvo na kmetiji – novi izzivi v kmetijstvu. *Kmetijske aktualne novice*, str. 13.
 23. Kavčič, S., Klobučar, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 24. KGZS - Zavod Novo mesto. (b. l.). Kmetijsko knjigovodstvo po FADN metodologiji. Najdeno 11. aprila 2014 na spletnem naslovu <http://www.kmetijskizavod-nm.si/page/kmetijsko-knjigovodstvo-po-fadn-metodologiji>
 25. Kladnik, D., & Ravbar, M. (2003). *Členitev slovenskega podeželjja (prispevek k usmerjanju skladnega regionalnega razvoja)*. Ljubljana: Založba ZRC.
 26. Kneževič Hočevar, D., & Černič Istenič, M. (2010). *Dom in delo na kmetijah*. Ljubljana: Založba ZRC.
 27. Koletnik, F. (2000). *Dodatna literatura pri predmetu revidiranje in cenitev podjetja*. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta.

28. Kovačič, M. (2001). Podjetniške in sociološke značilnosti kmetij v Sloveniji V E. Erjavec & L. Juvančič (ur.), *Učinki reforme slovenske kmetijske politike* (str. 209–221). Ljubljana: DAES.
29. Lekše, J. (2013). Priprava otvoritve na kmetijskem gospodarstvu. Najdeno 20. junija 2014 na spletnem naslovu <http://www.saop.si/media/otvoritvena-bilanca-na-kmetiji-primeri-lekse-2013.pdf>
30. Leskovar, S. (b.l.). DDV na kmetijah. Najdeno 10. februarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.kgz-ptuj.si/datoteke/ddv-na-kmetijah.pdf>
31. Maček, J. (1998). Kako so nastale in se ohranjale kmetije v Sloveniji. *Zbornik posveta. Kmetijstvo in okolje/ Agriculture and environment* (str. 561–564). Ljubljana: Kmetijski inštitut Slovenije.
32. Ministrstvo za kmetijstvo in okolje. (2013). Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt. Najdeno 5. decembra 2013 na spletnem naslovu http://www.mko.gov.si/fileadmin/mko.gov.si/pageuploads/podrocja/Kmetijstvo/Knjigovodstvo/navodilo_za_knjiizenje_poslovnih_dogodkov.pdf
33. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. (2007). Program razvoja podeželja Republike Slovenije za obdobje 2007–2013. Najdeno 16. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.arhiv.mkgp.gov.si/fileadmin/mkgp.gov.si/pageuploads/Breda/gradiva/BROSURA_PRP.pdf
34. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. (2008). Pomen izplačil skupne kmetijske politike EU. Najdeno 23. januarja 2014 na spletnem naslovu http://www.arhiv.mkgp.gov.si/fileadmin/mkgp.gov.si/pageuploads/Aktualno/08_03_02_Izplacila_SKP.pdf
35. Pajntar, N. (2012a). Pomen in novosti na področju vodenja računovodstva na kmetijah. Najdeno 23. avgusta 2013 na spletnem naslovu http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=rezultati%20fadm%20ra%C4%8Dunovodstvo&source=web&cd=9&cad=rja&ved=0CGEQFjAI&url=http%3A%2F%2Fftp.datalab.si%2Fdoc%26seminar%2FPANCON_2012%2FPPT_gradiva%2FPAPA_VET%2FKGZS_NPajntar.ppt&ei=xQobUuKrM8iF4ASi-YGwBA&usg=AFQjCNEm-FS7uRDWqLn41gdTCJ2DeigSdA&bvm=bv.51156542,d.bGE
36. Pajntar, N. (2012b, oktober). Obdavčitev kmetijske in gozdarske dejavnosti z dohodnino. *Zelena dežela*, (112), 12–15.
37. Pajntar, N. (2013a, 2. januar). Obdavčitev kmetijske dejavnosti in novosti, ki se obetajo z letom 2013. *Kmečki glas*, str. 9.
38. Pajntar, N. (2013b). *Dohodnina in kmetijstvo*. Ljubljana: Kmetijsko-gozdarska zbornica Slovenije.
39. Pihlar, T. (2012, 29. avgust). Obvezno knjigovodstvo spet vznemirja kmete. *Dnevnik*. Najdeno 15. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.dnevnik.si/slovenija/vospredju/1042548953>
40. Polutnik, A. (2009, 14. december). Za štiri odstotne točke višje pavšalno nadomestilo. *Dnevnik*. Najdeno 8. avgusta 2013 na spletnem naslovu <http://www.dnevnik.si/clanek/1042322949>

41. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2013. *Uradni list RS* št. 102/12.
42. 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, 82/2011, 106/2011, 102/2012, 54/2013.
43. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost. *Uradni list RS* št. 138/2006, 52/2007, 21/2013.
44. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/05, 9/06, 10/06 popr., 20/06, 70/06, 75/06, 112/06 popr., 114/06, 3/07, 22/07, 22/07, 12/08, 119/08, 126/08, 1/10, 33/10, 85/10 popr., 58/10, 90/10 popr., 80/11, 2/12, 64/12, 20/14.
45. Sotlar, M. (b. l.). Predtiski dohodninskih napovedi prihajajo. Najdeno dne 10. februarja 2014 na spletnem naslovu http://www.kmetijskizavod-ng.si/pdf/080508-Dohodninska_napoved.pdf
46. Spremembe načina obdavčevanja dohodka iz dejavnosti v letu 2013. (2013, 1. februar). Najdeno 6. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.ambicij.si/index.php?option=com_content&view=article&id=2183:spremembe-naina-obdavcevanja-dohodka-iz-dejavnosti-v-letu-2013&catid=81:druge-davne-novice&Itemid=91
47. Statistični urad Republike Slovenije (b.l.). Kmetijska gospodarstva, splošni pregled, Slovenija, po letih. Najdeno 10. februarja 2014 na spletnem naslovu <http://pxweb.stat.si/pxweb/Dialog/Saveshow.asp>
48. Statistični urad Republike Slovenije. (2012). *Popis kmetijstva 2010 - vsaka kmetija šteje!*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
49. Stele, A., & Žaucer, I. (2013). *O kmetijstvu doma in drugje po EU*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
50. Šauperl, J. (2011, 24. november). Pomen knjigovodstva v kmetijstvu. *Tednik*. Najdeno 15. marca 2013 na naslovu <http://www.tednik.si/pomen-knjigovodstva-v-kmetijstvu>
51. Šoštarič, M. (2013, 11. september). Obvezno knjigovodstvo za kmetije. *Delo*. Najdeno 16. marca 2014 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/obvezno-knjigovodstvo-za-kmetije.html>
52. Tham-Agyekum, E.K., Appiah, P., & Nimoh, F. (2010). Assessing Farm Record Keeping Behaviour among Small-Scale Poultry Farmers in the Ga East Municipality. *Journal of Agricultural Science*, 4(2), 52–62.
53. Tonea, E., Butnariu, M., Ruset, C., & Tonea, C. (2008). Does the accounting information influence the Farm prosperity? *Agricultura*, X(1), 15–19.
54. Trpin Švikart, D. (2007). Vodenje knjigovodstva po metodi FADN. *Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije*. Najdeno 27. avgusta 2013 na spletnem naslovu <http://www.mko.gov.si/fileadmin/mko.gov.si/pageuploads/podrocja/Kmetijstvo/FADN/FADN.pdf>
55. Trunkelj, B., & Cerar, G. (2013, oktober). Vodenje računovodstva na kmetijah. *Zelena dežela*, (118), 6–11.
56. Trunkelj, B., & Horvat, A. (2013). *Vodenje računovodstva na kmetiji*. Ljubljana: Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije.

57. Turk, I. (1998). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
58. Turk, J. (2001). *Teoretične in empirične analize v agrarni ekonomiki*. Maribor: Fakulteta za kmetijstvo.
59. Uredba o dopolnilni dejavnosti na kmetiji. *Uradni list RS* št. 58/14.
60. Vlada Republike Slovenije. (2009). Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini. Najdeno 15. marca 2014 na spletnem naslovu https://www.dz-rs.si/wps/portal/Home/deloDZ/zakonodaja/izbranZakonAkt?uid=C12565D400354E68C12576400034A94B&db=kon_zak&mandat=V&tip=doc
61. Vlada Republike Slovenije. (2012). *Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini*. Najdeno 15. marca 2014 na spletnem naslovu <https://e-uprava.gov.si/e-uprava/zakonodajaIskanje.euprava?naziv=ZAKON+O+SPREMEMBAH+IN+DOPOLNITVAH+ZAKONA+O+DOHODNINI&min=&vrsta=&podrocje=&status=&leto=>
62. Vraničar, M. (2007). Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem. V M. Vraničar, & N. Beč (ur.), *Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem* (str. 678). Ljubljana: GV Založba.
63. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/11, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13.
64. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415.
65. Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb *Uradni list RS* št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14.
66. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14.
67. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/09, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13Odl. US, 82/13.
68. Zakon o kmetijstvu. *Uradni list RS* št. 45/08, 57/12, 90/12 – ZdZPVHVVR, 26/14.
69. Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka. *Uradni list RS* št. 9/2011, 47/2012, 55/2013.
70. Zupančič, V. (2008). *Knjigovodstvo in obdavčitev pri zasebnikih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
71. Zupančič, V. (2012). Uporaba enotnega kontnega okvira in priporočenega enotnega kontnega načrta v organizacijah s kmetijsko dejavnostjo. *Iks, 11*, 63–79.

PRILOGA

Priloga: Vprašalnik

Spoštovani!

Sem Patricija Slokar Petrič in zaključujem magistrski bolonjski študij, smer računovodstvo in revizija, na Ekonomski fakulteti v Ljubljani. Za dokončanje študija mi manjka le še magistrska naloga, zato Vas prosim za pomoč.

V magistrski nalogi z naslovom "Vpliv spremembe Zakona o dohodnini na obdavčitev in vodenje poslovnih knjig kmetijskih subjektov" raziskujem, kako sprememba dohodninske zakonodaje, ki je začela veljati z letošnjim letom, vpliva na poslovanje kmetijskih subjektov. Vsa vprašanja se nanašajo izključno na spremembe dohodninske zakonodaje, ki so v povezavi s kmetijskimi subjekti.

Vprašanja, na katera bi rada pridobila odgovore, so naslednja:

1. Sprememba dohodninske zakonodaje je bila v medijih precej odmeven dogodek, čeprav je zajela majhen % kmetij, ki so morale vstopiti v obvezno vodenje knjig. Je sprememba dohodninske zakonodaje začetek vpeljave vodenja poslovnih knjig na kmetijah?

Odgovor:

2. Kaj pomeni za kmetijske subjekte vodenje poslovnih knjig (le dodatno delo in napor)?

Odgovor:

3. Koliko naj bi znašal idealen % kmetij, ki naj bi vodile poslovne knjige?

Odgovor:

4. Ali s spremembo dohodninske zakonodaje in obveznega vodenja poslovnih knjig pričakujete opuščanje kmetovanja?

Odgovor:

5. Katere so, z vidika kmetijskega subjekta, prednosti, ki jih prinaša dohodninska zakonodaja?

Odgovor:

6. Katere prednosti prinaša, z vidika države oz. drugih udeležencev na trgu, sprememba dohodninske zakonodaje?

Odgovor:

7. Katere so slabosti spremembe dohodninske zakonodaje za kmetijske subjekte?

Odgovor:

8. Katere so slabosti spremembe dohodninske zakonodaje za državo oz. druge udeležence na trgu?

Odgovor:

9. Se bo s spremembo dohodninske zakonodaje spremenila obdavčitev kmetov? Se bo povečala/zmanjšala? Veste, za koliko?

Odgovor:

10. Imate podatek, koliko zavezancev se je odločilo za enostavno in koliko za dvostavno knjigovodstvo? Mogoče imate oceno?

Odgovor:

11. Imate podatek, koliko zavezancev se je odločilo za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov in dejanskih prihodkov oz. dejanskih odhodkov in normiranih prihodkov? Mogoče imate oceno?

Odgovor:

Najlepša hvala za Vaš trud in pomoč.