

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
visokošolskega programa**

**PRIMERJAVA OBDAVČENJA DOHODKOV IZ
KMETIJSTVA MED REPUBLIKO SLOVENIJO IN
IZBRANIMI DRŽAVAMI**

Vlasta Nedelko

Ljubljana, maj 2009

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

**PRIMERJAVA OBDAVČENJA DOHODKOV IZ KMETIJSTVA MED
REPUBLIKO SLOVENIJO IN IZBRANIMI DRŽAVAMI**

Kandidatka: Vlasta Nedelko
Št. indeksa: 25193

Mentorica: dr. Maja Klun

Ljubljana, maj 2009

POVZETEK

Davčna zakonodaja ponuja številne nove ter že dlje časa uvedene možnosti obdavčitve kmetijske dejavnosti.

V letu 2007 je vstopil v veljavo nov Zakon o dohodnini, ki je s kasnejšimi spremembami med drugim prinesel velike spremembe za kmetijsko dejavnost. Novi zakon s spremembami in dopolnili omogoča obdavčitev kmetijske dejavnosti na osnovi dejanskega dohodka, poleg tega pa dopušča dosedanjo obdavčitev po katastrskem dohodku, kateremu se prištevajo plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike.

Kmetje imajo možnost vključitve v sistem davka na dodano vrednost, in sicer kot obvezni davčni zavezanci, prostovoljni davčni zavezanci ali kot upravičenci do pavšalnega nadomestila.

Različne možnosti obdavčitve, tako v zvezi z dohodnino, kakor tudi z davkom na dodano vrednost, kmetom omogočajo odločanje oziroma izbiro optimalne davčne obveznosti v smislu čimnižje davčne obremenitve.

V diplomski nalogi so predstavljene tudi ureditve v izbranih državah: v Avstriji, Nemčiji, na Finskem in v Italiji.

Ključne besede: obdavčitev, kmetijska dejavnost, katastrski dohodek, dejanski dohodek, optimalna obdavčitev, davek na dodano vrednost, dohodnina

SUMMARY

Tax legislation offers several new and previously introduced possibilities of taxation of agricultural activities. At the beginning of year 2007, a new Income tax law came into practice and it brought great changes to agricultural activity. The new law with its changes and amendments allows taxation of agricultural activity on the basis of the actual income. At the same time it permits up to the present taxation according to land register income, which has been newly added payments from the measures of agricultural politics.

Farmers have a possibility of incorporating into the system of value added tax (VAT) as compulsory taxpayers, as voluntary taxpayers or as the entitled to the flat rate compensation.

Various possibilities of taxation, in connection with income tax, as well as with value added tax (VAT), allow the farmers decisions and choice of optimal taxations in the sense of as low tax charge as possible.

Key words: taxation, agricultural activities, land register income, actual income, optimal taxations, value added tax, income tax law

KAZALO

POVZETEK	II
SUMMARY	III
1 UVOD.....	1
1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA.....	1
1.2 NAMEN IN CILJI DIPLOMSKEGA DELA.....	2
1.3 UPORABLJENE METODE DELA.....	2
1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA	3
2 DAVEK NA DOHODEK IZ KMETIJSTVA V REPUBLIKI SLOVENIJI.....	4
2.1 OBDAVČITEV PO KATASTRSKEM DOHODKU	6
2.1.1 <i>Potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljišču</i>	7
2.1.1.1 Ugotavljanje katastrskega dohodka	7
2.1.1.2 Obdavčitev in pripisovanje katastrskega dohodka	9
2.1.1.3 Oprostitve, olajšave ter znižanje katastrskega dohodka	10
2.1.2 <i>Drugi dohodki osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti</i>	11
2.1.2.1 Dohodki iz naslova ukrepov kmetijske politike	11
2.1.2.2 Obdavčitev dohodkov iz naslova ukrepov kmetijske politike.....	13
2.1.2.3 Oprostitve od drugih dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti	15
2.2 OBDAVČITEV PO DEJANSKEM DOHODKU	16
2.2.1 <i>Dohodek osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti</i>	16
2.2.1.1 Prihodki.....	17
2.2.1.2 Zaloge.....	18
2.2.1.3 Amortizacija	19
2.2.2 <i>Dohodek dopolnilnih kmetijskih in gozdarskih dejavnosti</i>	20
2.2.2.1 Vrste in pogoji dopolnilnih dejavnosti	20
2.2.2.2 Obdavčitev dopolnilnih dejavnosti na kmetiji.....	21
2.3 OBDAVČITEV ENOTNE DEJAVNOSTI PO DEJANSKEM DOHODKU	22
2.4 NORMIRANA OBDAVČITEV.....	22
2.5 KMETIJE V SISTEMU DDV	23
2.6 KMETIJE S PRAVICO DO PAVŠALNEGA NADOMESTILA	25
3 DAVEK NA DOHODEK IZ KMETIJSTVA V DRŽAVAH EU	27
3.1 UREDITEV V AVSTRIJI.....	27
3.1.1 <i>Enotna vrednost kmetijskega gospodarstva</i>	29
3.1.2 <i>Dohodki iz kmetijstva v Avstriji obdavčeni po dohodnini</i>	30
3.1.2.1 Kmetijski in gozdarski stranski obrat (Nebenbetrieb)	31
3.1.2.2 Kmetijski in gozdarski dodatni zaslužek – dopolnilne dejavnosti	32
3.1.2.3 Način ugotavljanja dohodkov iz kmetijstva v Avstriji obdavčenega po dohodnini	32
3.1.3 <i>Obdavčitev kmetijskih dohodkov z DDV v Avstriji</i>	36
3.1.4 <i>Subvencije v Avstriji</i>	37
3.2 OBDAVČITEV KMETIJSKIH DOHODKOV V NEMČIJI	37
3.2.1 <i>Opredelitev dejavnosti kmetijstva in gozdarstva</i>	37
3.2.2 <i>Načini ugotavljanja dohodka iz kmetijstva</i>	37
3.2.2.1 Dvostavno knjigovodstvo	38
3.2.2.2 Poenostavljeno knjigovodstvo.....	39
3.2.2.3 Pavšalno ocenjevanje	39
3.2.3 <i>Ugotavljanje dohodka iz gozdarstva</i>	41
3.2.4 <i>Subvencije</i>	41
3.2.5 <i>Posebne olajšave v kmetijstvu</i>	41
3.3 UREDITEV NA FINSKEM.....	42
3.4 UREDITEV V ITALIJI	42
4 ZAKLJUČEK	44

LITERATURA.....	46
VIRI.....	47
SEZNAM SLIK IN TABEL	49
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	50
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA.....	51

1 UVOD

1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA

Obdavčevanje kmetijskih dohodkov je že star pojav, pojavlja se skozi zgodovino. Spreminjajo se samo dajatve, kralju je kmet dajal za davek določeno količino hrane, v sedanjem času je obdavčen kmetijski dohodek. Obdavčenje se v zadnjem času zelo spreminja.

V svojem diplomskem delu sem prikazala kmetijske dohodke v Sloveniji, njihovo obdavčitev in jih primerjala z izbranimi državami. Za izbrane države sem si izbrala Avstrijo, Nemčijo, Finsko in Italijo, z namenom prikazati obdavčenje dohodkov iz kmetijstva v državah, ki so si geografsko ali kako drugače blizu, vendar jih kroji različna politika.

Kmetijska dejavnost je kot vsaka druga dejavnost povezana s plačilom davka. Opravljanje osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ter drugih dopolnilnih dejavnosti pa ni povezano samo s plačilom davka od dohodka (dohodnino), temveč imajo kmetje tudi možnost vključitve v sistem davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV).

Z začetkom leta 2007 je vstopil v veljavo nov Zakon o dohodnini, ki je s svojimi spremembami (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08, 78/08, 125/08 in 20/09 – v nadaljevanju ZDoh-2) med drugim prinesel velike spremembe za kmetijsko dejavnost.

Novi ZDoh-2 z naknadnimi spremembami in dopolnili v primerjavi s staro zakonodajo popolnoma razlikuje osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost od drugih dejavnosti na kmetiji. S tem pa določa, da se v davčno osnovo za obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti na kmetijah šteje katastrski dohodek, povečan za prejeta sredstva z naslova ukrepov kmetijske politike za okoljske programe ter druga plačila z naslova državnih pomoči, ki so povezana z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo. Preostale kmetijske in gozdarske dejavnosti oziroma dopolnilne dejavnosti na kmetijah so obdavčene po dejanskem dohodku. Nov zakon pa dopušča možnost obdavčitve celotne kmetije po dejanskem dohodku. Obdavčitev po dejanskem dohodku je možna tudi v primeru, ko se kmetija ukvarja samo z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo (torej brez drugih ter dopolnilnih dejavnosti).

Kmetje imajo kot drugi gospodarski subjekti možnost vključitve v sistem DDV. Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/2006) določa prag katastrskega dohodka, nad katerim je vključitev v sistem DDV obvezujoča. Manjši kmetje pa se lahko v sistem DDV vključijo prostovoljno, imajo pa možnost vključitve v ta sistem le kot upravičenci do pavšalnega nadomestila.

1.2 NAMEN IN CILJI DIPLOMSKEGA DELA

Namen diplomskega dela je proučiti različne načine obdavčitev kmetijskih dohodkov v posamezni državi in jih primerjati med seboj. Opisala bom obdavčenje kmetijskih dohodkov v Sloveniji, sosednji Avstriji in Italiji ter na Finskem, torej v državah članicah EU. Izpostaviti želim ključne probleme in novosti pri določenih davčnih sistemih v posamezni državi. Kmetijski dohodki so v posamezni državi različni glede na velikost kmetij in na pogoje kmetovanja. Razlika v obdavčevanju kmetijskih dohodkov v državah vpliva na življenjski standard ljudi na kmetiji. Z diplomskim delom želim prikazati to razliko med državami, kaj pomeni enak dohodek iz kmetijstva v Republiki Sloveniji, Avstriji, Italiji in na Finskem, in kako je ta obdavčen v določeni državi.

Opisati želim tudi odnos države do kmetovanja in s kakšnimi ukrepi se vključuje v kmetijstvo ter kako je to urejeno v primerjalnih državah.

Kmetu je pri njegovem delovanju cilj pokriti stroške vlaganja v proizvodnjo ter iztržiti vsaj minimalen dobiček. Država pa s svojimi predpisi skrbi za varstvo okolja, kmetom z davčno zakonodajo obdavčuje dohodke in jim z ukrepi kmetijske politike pomaga za boljšo kakovost življenja na podeželju. Tako sta kmetijstvo in država tesno povezana, saj brez kmetijstva ter njegovih produktov človek ne bi mogel živeti, država pa s svojo skrbjo za podeželje in vizualno podobo težko funkcionira brez kmetov, ki skrbijo za zemljo.

Osnovno izhodišče za obravnavo dohodkov iz kmetijstva temelji na dejstvu, da je kmetijo z vsemi dejavnostmi, ki jih opravlja, potrebno obravnavati celovito. Kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki so v celoti ali pretežno vezane na uporabo kmetijskih in gozdnih zemljišč opredeljujemo kot osnovne dejavnosti.

Kot cilje diplomske naloge sem si zadala predvsem predstavitev nove zakonodaje na področju obdavčitve kmetijske dejavnosti z dohodnino in z njo povezana davka od dohodka iz kmetijstva in iz kmetijske dejavnosti, predstaviti osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost ter dopolnilne dejavnosti na kmetiji, opredeliti možnosti obdavčitve osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, opredeliti obdavčitev dopolnilnih dejavnosti na kmetiji, prikazati ureditve obdavčevanja davka od dohodka iz kmetijstva v nekaterih drugih državah EU, ki so tako ali drugače podobne Republiki Sloveniji oziroma se od nje razlikujejo. Želela sem tudi ugotoviti probleme na področju obdavčitve kmetijske dejavnosti in podati predloge za rešitev teh problemov.

1.3 UPORABLJENE METODE DELA

Sama tema diplomske naloge narekuje uporabo:

- metode diskripcije, to je metoda, s katero bom opisala obravnavano tematiko in
- komparativno metodo, s pomočjo katere bom primerjala različne sisteme obdavčitve dohodka iz kmetijstva in gozdarstva.

V zaključku sem na podlagi spoznanj in ugotovitev primerjala sisteme obdavčitve ter tako podala ugotovitev.

Podatke sem pridobivala s pomočjo knjižnično informacijskega sistema in medmrežja. Vsa potrebna zakonodaja v zvezi s proučevanim področjem pa je dosegljiva v uradnih listih Republike Slovenije.

1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA

Diplomsko delo sestavljajo štiri poglavja.

Prvo je namenjeno uvodu, drugo prikazu položaja davka od dohodka iz kmetijstva v Republiki Sloveniji ter predstavitvi posameznih načinov obdavčitve v kmetijstvu.

Tretje poglavje je namenjeno prikazu obdavčitve v štirih državah Evropske unije in sicer v sosednji Avstriji in Italiji, v Nemčiji in na Finskem. Podrobneje sta prikazani ureditvi v Avstriji in Nemčiji, ki sta zgodovinsko povezani z Republiko Slovenijo in po katerima se radi zgledejemo tudi na področju zakonodaje.

Diplomska naloga se zaključi v četrtem poglavju, kjer na kratko povzemam najpomembnejše ugotovitve.

2 DAVEK NA DOHODEK IZ KMETIJSTVA V REPUBLIKI SLOVENIJI

Kmetijska dejavnost je kot vsaka druga dejavnost povezana s plačilom davka. Opravljanje osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ter drugih dopolnilnih dejavnosti pa ni povezano samo s plačilom davka od dohodka (dohodnino), temveč imajo kmetje tudi možnost vključitve v sistem davka na dodano vrednost.

Novi Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08, 78/08 in 125/08 – v nadaljevanju ZDoh-2) je skupaj s svojimi spremembami med drugim prinesel velike spremembe za kmetijsko dejavnost.

Kmetijska gospodarstva se lahko danes v več pogledih primerjajo z drugimi gospodarskimi družbami, na kar kaže že možnost različnih načinov obdavčitve kmetijske dejavnosti, to pa je tudi razlog, da je na področju kmetijstva nujno potrebno optimiranje davčnih obveznosti. Po mnenju nekaterih avtorjev (Koletnik, 2000, str. 7) imajo kmetijska gospodarstva in gospodarske družbe veliko skupnih značilnosti, kot so:

- se spopadajo s konkurenco;
- potrebujejo inpute za ustvarjanje outputov;
- za svoje delovanje potrebujejo kapital v obliki osnovnih sredstev;
- potrebno je fizično delo za ustvarjanje učinkov in
- se lastniki srečujejo s tveganjem, da bi izgubili svoje denarne prihranke, ugled ter svoj ekonomski položaj.

Davek na dohodek (dohodnina) je poleg davka na dodano vrednost (DDV) eden najpomembnejših davčnih prihodkov vsake sodobne države. Ta davek pa ni pomemben samo zaradi svojega obsega, temveč se pojavlja kot pomemben elastičen in delatvoren instrument ekonomske ter socialne politike (Pernek, 2001, str. 157).

ZDoh-2 v 18. členu določa dohodke, ki so po zakonu obdavčeni. To so:

- dohodek iz zaposlitve;
- dohodek iz dejavnosti;
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- dohodek iz premoženja;
- dobiček iz kapitala ter
- drugi dohodki.

Z vidika obdavčitve kmetijske dejavnosti pa sta pomembna predvsem dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ter dohodek iz dejavnosti.

Zemlja kot dobrina je zelo pomembna za kmeta in za njegovo preživetje, hkrati pa je z njo povezano vrednotenje ter obdavčitev, ki je skozi zgodovino doživljalo velike spremembe in dopolnitve.

V Sloveniji se te spremembe kažejo predvsem v letu 2005 oziroma 2006 ter v letu 2008, ko se je pospešeno spreminjala zakonodaja na področju davkov, ki je

pomembno vplivala na obdavčitev kmetijstva. Tako imamo danes novi Zakon o dohodnini, ki pa bi ga bilo potrebno po mnenju mnogih v nekaterih delih ponovno spremeniti (več o tem v nadaljevanju).

Kmetijsko gospodarstvo je organizacijsko in poslovno zaokrožena gospodarska celota, ki obsega eno ali več proizvodnih enot, se ukvarja s kmetijsko ali kmetijsko in z gozdarsko dejavnostjo¹, ima enotno vodstvo, naslov ali sedež, ime ali firmo in je organizirano kot:

- pravna oseba;
- samostojna podjetnica posameznica ali samostojni podjetnik posameznik;
- kmetija, ki ni pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik, pri čemer se za kmetijo šteje tudi čebelarka ali čebelar, ki ni samostojni podjetnik posameznik;
- kmetijsko gospodarstvo – skupni pašnik;
- kmetijsko gospodarstvo – planina.

V skladu z 69. in 70. členom ZDoh-2 se za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti štejejo vsi dohodki v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo na kmečkem gospodinjstvu kot tudi potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih ter drugi dohodki, ki so plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. Davčna osnova od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti je za pridelavo na zemljiščih katastrski dohodek, ki vključuje tudi druge dohodke, pripisane zemljiščem, kot je ugotovljen po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka na dan 30. junija leta, za katero se dohodek ugotavlja. Ne glede na prejšnji stavek, je davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov iz 70. člena Zakona za proizvodnjo vina iz lastnega pridelka grozdja katastrski dohodek vinograda, katerega pridelek se porabi za pridelavo vina, povečan za dvakrat. Za proizvodnjo vina, vezano na površine vinogradov izven Slovenije, se za določitev davčne osnove upošteva povprečni katastrski dohodek vinogradov, ki jih uporabljajo člani kmečkega gospodinjstva v Sloveniji. Če člani kmečkega gospodinjstva ne uporabljajo vinogradov v Sloveniji, se upošteva povprečni katastrski dohodek vinogradov v katastrski občini, ki je krajevno najbližje vinogradom izven Slovenije. Davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov je za pridelavo v panjih 70 % pavšalne ocene dohodka na panj, ki vključuje tudi druge dohodke, pripisane panjem, kot je ugotovljena po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka (ZDoh-2, 70. člen).

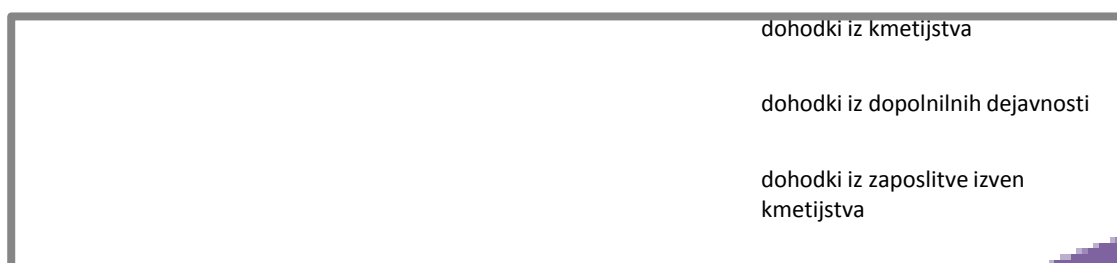
Po novem ZDoh-2 se v davčno osnovo za obdavčitev po katastrskem dohodku šteje katastrski dohodek od osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki mu

¹ V skladu s 3. členom Zakona o kmetijstvu (Uradni list RS, št.45/2008) je kmetijska dejavnost gospodarska panoga, ki obsega pridelovanje kmetijskih rastlin oziroma živinorejo ter storitve za rastlinsko pridelavo oziroma živinorejo, razen veterinarskih storitev in dejavnosti, ki so v predpisih o standardni klasifikaciji dejavnosti navedene pod »01.1 Pridelovanje netrajnih rastlin«, »01.2 Gojenje trajnih nasadov«, »01.3 Razmnoževanje rastlin«, »01.4 Živinoreja«, »01.5 Mešano kmetijstvo« in »01.06 Storitve za kmetijsko proizvodnjo in priprava pridelkov, pridelovanje kmetijskih rastlin oziroma živinoreje ter storitve za rastlinsko pridelavo oziroma živinorejo, razen veterinarskih storitev in dejavnosti, ki so v predpisih o standardni klasifikaciji dejavnosti navedene pod »01.1 Pridelovanje netrajnih rastlin«, »01.2 Gojenje trajnih nasadov«, »01.3 Razmnoževanje rastlin«, »01.4 Živinoreja«, »01.5 Mešano kmetijstvo« in »01.06 Storitve za kmetijsko proizvodnjo«.

pripišemo še prejeta sredstva z naslova ukrepov kmetijske politike (neposredna in izravnalna plačila, investicijske podpore) ter druga plačila z naslova državnih pomoči. Preostale kmetijske in gozdarske dejavnosti ter dopolnilne dejavnosti na kmetijah so obdavčene po dejanskem dohodku. Na zahtevo kmeta je po novem možna tudi obdavčitev celotne kmetije (skupaj osnovne in druge dejavnosti) po dejanskem dohodku (Pajntar, 2005, str. 32).

Obdavčitev po dejanskem dohodku je možna tudi v primeru, ko se kmetija ukvarja samo z osnovno kmetijsko in z gozdarsko dejavnostjo (torej brez drugih in dopolnilnih dejavnosti).

Slika 1: Struktura dohodkov povprečne slovenske kmetije za leto 2003



Vir: Erhart (2004, str. 32)

Kot je razvidno iz grafa, povprečna slovenska kmetija le slabo tretjino dohodkov ustvari iz kmetijstva, 10 % iz dopolnilnih dejavnosti, dobro tretjino dohodka pa z zaposlitvijo zunaj kmetijstva, kar 27 % predstavljajo socialne podpore, pokojnine in podobno.

2.1 OBDAVČITEV PO KATASTRSKEM DOHODKU

V primeru, da kmetijsko gospodarstvo ohrani status kmetije, je po 71. členu ZDoh-2 obdavčeno po dohodku osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki obsega:

- potencialne tržne dohodke od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih (katastrski dohodek) ter
- druge dohodke, ki so plačila iz naslova ukrepov iz kmetijske politike (subvencije), dotacije, donacije, denarne pomoči zaradi naravnih nesreč ter druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Po novem ZDoh-2 se kot osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost šteje pridelava, kot je določena s predpisi o ugotavljanju katastrskega dohodka ter predpisi o evidentiranju nepremičnin, je v celoti ali pretežno vezana na uporabo kmetijskih in gozdnih zemljišč ter je ustrezno evidentirana v zemljiškem katastru. Ne glede na navedeno se kot osnovna kmetijska dejavnost ne šteje pridelava sadik sadnega, gozdnega in okrasnega drevja ter grmičevja, pridelava sadik vinske trte in sadik hmelja, pridelava okrasnih rastlin ter intenzivna pridelava vrtnin in zelišč.

Kot osnovna kmetijska dejavnost se na podlagi šestega odstavka ZDoh-2 šteje intenzivna pridelava vrtnin in zelišč na prostem, na površinah evidentiranih pod katastrsko kulturo vrt. Kot intenzivna pridelava vrtnin in zelišč se šteje pridelava več kot ene vrtnine ali zelišča na isti površini v posameznem letu. Na podlagi sedmega odstavka istega zakona se kot osnovna kmetijska dejavnost šteje tudi proizvodnja vina iz lastnega pridelka grozdja s površin vinogradov, evidentiranih pri davčnem organu in čebelarstvo, vezano na panje, evidentirane v registru čebeljakov.

Za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se štejejo vsi dohodki v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo na kmečkem gospodinjstvu.²

V nadaljevanju so predstavljeni posamezni dohodki osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti.

2.1.1 Potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljišču

Potencialni tržni prihodki so v bistvu katastrski dohodek kmetijskih in gozdnih zemljišč, ugotovljen po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka.

2.1.1.1 Ugotavljanje katastrskega dohodka

Katastrski dohodek zemljišč vključuje dohodek od rastlinskih pridelkov in dohodek od živinoreje. Dohodek od rastlinskih pridelkov je denarna vrednost povprečnega pridelka oziroma povprečnega prirastka letne mase, ki se doseže na 1 hektar (v nadaljevanju ha) zemljiške površine pri običajnem načinu gospodarjenja po odbitku povprečnih materialnih stroškov. Dohodek od živinoreje pa je denarna vrednost prirastka pri živini in dohodek od živalskih proizvodov, po odbitku povprečnih materialnih stroškov. Dohodek od živinoreje se vključuje v dohodek od rastlinskih pridelkov, ki se uporabljajo za krmo (Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka – ZUKD, Uradni list št. 25/05).

Dohodek od rastlinskih pridelkov se ugotavlja (ZUKD, 3a člen):

- od njiv, po poprečnih pridelkih in strukturi njivskih površin z žiti, s koruzo, z njivskimi vrtninami, s krmnimi in z industrijskimi rastlinami na 1 ha površine;
- od vrtov, po poprečnih pridelkih in odstotni udeležbi glavnih vrst vrtnin za 1

² Kmečko gospodinjstvo na podlagi 2. odst. 69. člena ZDoh-2 je fizična oseba ali skupnost več fizičnih oseb, za katere se po določbah tega poglavja šteje, da opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, niso najeta delovna sila, imajo na dan 30. junija v davčnem letu skupno stalno ali začasno prebivališče ter so prijavljeni kot eno gospodinjstvo (v nadaljnjem besedilu: člani gospodinjstva), ki se mu na ta dan določi skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti kot:

1. dohodek od uporabe kmetijskih in gozdnih zemljišč, kadar imajo člani gospodinjstva skupaj v uporabi toliko kmetijskih in gozdnih zemljišč, da skupni katastrski dohodek članov gospodinjstva presega 200 evrov;
2. dohodek od uporabe čebeljih panjev, kadar imajo člani gospodinjstva skupaj v uporabi več kot 40 čebeljih panjev.

ha površine;

- od plantažnih sadovnjakov, po strukturi sadovnjakov in poprečnem pridelku sadja na 1 ha površine;
- od ekstenzivnih sadovnjakov, po strukturi sadovnjakov, poprečnem številu rodnih dreves na 1 ha površine in poprečnem pridelku sadja na sadno drevo;
- od olivnih nasadov, po številu rodnih stebel na 1 ha površine in poprečnem pridelku na enem stebelu;
- od hmeljišč, po poprečnem pridelku hmelja na 1 ha površine;
- od vinogradov, po poprečnem številu rodnih trsov na 1 ha površine in poprečnem pridelku grozdja na en trs;
- od travnikov in pašnikov, po poprečnem pridelku sena na 1 ha površine;
- od gozdov in gozdnih plantaž, po poprečnem prirastku lesne mase na 1 ha površine in po sestavi sortimentov po vrstah drevja ter
- od trstičja po poprečnem pridelku trsja, rogoze in drugih rastlin na 1 ha površine.

Kmetom se priznajo povprečni materialni stroški, ki zajemajo dejanske izdatke pri običajnem načinu gospodarjenja, kamor sodi predvsem amortizacija gospodarskih objektov, osnovne črede, kmetijskega inventarja in trajnih nasadov. Ob tem je pomembno, da se med materialne stroške ne šteje lastnega človeškega dela.

Za ugotavljanje katastrskega dohodka in njegovo valorizacijo se obračunavajo kmetijski ter gozdarski proizvodi po odkupni oziroma tržnih cenah, materialni stroški pa po nabavnih cenah iz leta pred letom, v katerem se ugotavlja oziroma izvaja valorizacija katastrskega dohodka. Te cene se valorizirajo s količnikom, ugotovljenim na podlagi poprečne letne stopnje rasti teh cen v zadnjih dveh letih. Kmetijski proizvodi, za katere se določajo zaščitne cene, se obračunavajo po zaščitnih cenah iz tekočega leta (ZUKD, 7. člen).

Ugotavljanje katastrskega dohodka se izvede v primeru, ko se bistveno spremeni obseg in struktura kmetijske proizvodnje, količina pridelkov, cene kmetijskih in gozdnih proizvodov ter stroški materiala.

Valorizacija katastrskega dohodka se lahko izvede, če se spremenijo cene kmetijskih in gozdnih proizvodov, tehnologija pridelave ali materialni stroški, mora pa se izvesti, če se zaradi navedenih razlogov katastrski dohodek na ravni Republike Slovenije spremeni za najmanj 3 %. Ugotavljanje katastrskega dohodka in tudi valorizacija letga se začne po odločitvi Vlade Republike Slovenije na podlagi predloga, ki ga pripravi Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Pred tem je potrebno določiti obdobja, po katerih se ugotavljajo pridelki, cene in materialni stroški ter ugotovi količnik za izvedbo valorizacije katastrskega dohodka. Ta količnik se določi za vsako katastrsko kulturo v vsakem katastrskem okraju. Če pa se cene kmetijskih in gozdnih proizvodov ter materialni stroški spremenijo v približno enakem razmerju ter enakomerno delujejo na spremembo vrednosti katastrskega dohodka vseh katastrskih kultur, se valorizacija izvede z enotnim količnikom za vse katastrske kulture in vse katastrske okraje (ZUKD, 7b člen). Vsebinsko je pomembno določanje lestvic katastrskega dohodka, katere osnutek za vse katastrske okraje v Republiki Sloveniji izdelata komisija Vlade Republike Slovenije, ki jo sestavljajo predstavniki Ministrstva za

kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Ministrstva za finance, Ministrstva za okolje, prostor in neodvisni strokovnjaki s področja ekonomije, kmetijstva, gozdarstva, geodezije ter statistike, ki jih določi Vlada Republike Slovenije na predlog ministrstva pristojnega za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano (ZUKD, 8. člen).

Osnutek lestvic katastrskega dohodka se za 30 dni razgrne na javni vpogled. V času razgrnitve lahko občani oziroma organizacije dajo pripombe, pobude in mnenja na osnutek lestvic. Komisija Vlade Republike Slovenije na podlagi prejetih pripomb izdelava predlog lestvic katastrskega dohodka in ga predloži v potrditev Vladi Republike Slovenije (ZUKD, 9. člen).

Podatki iz lestvic katastrskega dohodka se z dnem uradne objave lestvic pripišejo vsaki parceli kmetijskega in gozdnega zemljišča v zemljiškem katastru glede na njeno površino, katastrsko kulturo, katastrski razred ter pripadajoči katastrski okraj. Povezavo med lestvicami katastrskega dohodka in podatki zemljiškega katastra vzpostavi ter vzdržuje Geodetska uprava Republike Slovenije (ZUKD, 11. člen).

Katastrski dohodek za nove katastrske kulture in razrede se določi na ravni veljavnega katastrskega dohodka za isto katastrsko kulturo in razred v katastrskem okraju, ki je po naravnih in proizvodnih značilnostih najbolj primerljiv s katastrskim okrajem, za katerega se določa nov katastrski dohodek. V primeru, da je primerljivih katastrskih okrajev več, se katastrski dohodek za nove katastrske kulture in razrede lahko določi na ravni povprečja katastrskih dohodkov za isto katastrsko kulturo in razred v katastrskih okrajih, ki so po naravnih in proizvodnih značilnostih primerljivi s katastrskim okrajem, za katerega se določa nov katastrski dohodek (ZUKD, 11a člen).

2.1.1.2 Obdavčitev in pripisovanje katastrskega dohodka

V davčno osnovo od katastrskega dohodka se torej šteje katastrski dohodek ugotovljen po zgoraj predstavljenih pravilih.

Katastrski dohodek se pripisuje osebi, ki zemljišče uporablja, torej tudi za zemljišča vzeta v najem.

Za pridobitev pravice do uporabe zemljišča mora biti član kmečkega gospodinjstva na dan 30. junija leta, za katero se dohodek ugotavlja, vpisan v zemljiški knjigi oziroma v zemljiškem katastru kot lastnik, zakupnik ali imetnik pravice uporabe kmetijskega ali gozdnega zemljišča na podlagi drugega pravnega naslova. Če zemljišče dejansko uporablja oseba, ki nima pravice do uporabe zemljišča na podlagi pravnega naslova v zemljiški knjigi oziroma zemljiškem katastru, se lahko za namene obdavčitve po katastrskem dohodku ta pravica pripiše dejanskemu uporabniku (ZDoh-2, 69/9 člen).

Katastrski dohodek se torej posameznemu zavezancu pripiše le za zemljišče, ki ga ima pravico uporabljati. 72. člen ZDoh-2 govori tudi o katastrskem dohodku agrarne skupnosti in določa, da se katastrski dohodek posameznemu zavezancu,

članu agrarne skupnosti, pripiše glede na njegov pripadajoči solastniški ali sorazmerni delež ali delež, ki ga ima v uporabi v agrarni skupnosti.

2.1.1.3 Oprostitev, olajšave ter znižanje katastrskega dohodka

V davčno osnovo od katastrskega dohodka zavezanca se na njegovo zahtevo ne všteva katastrski dohodek od zemljišč (ZDoh-2, 73. člen):

1. ki jih je na podlagi zakona trajno ali začasno prepovedano izkoriščati za kmetijsko pridelavo;
2. na katerih so nasipi, kanali, prekopi, jezovi in druge naprave za potrebe obrambe pred poplavami ali za osuševanje ter namakanje;
3. ki ležijo znotraj visokovodnih nasipov;
4. na katerih so vrbeni in drugi zaščitni nasadi ter varovalni gozdovi kot obramba pred erozijo;
5. ki so v zemljiškem katastru označena kot zemljišča pod neodmerjenimi gozdnimi cestami;
6. na katerih so neodmerjene planinske poti;
7. na katerih so objekti za potrebe zaščite in reševanja pred naravnimi ter drugimi nesrečami;
8. ki ležijo v obmejnem pasu in nad ali pod visokonapetostnimi daljnovodi ter drugimi vodi, če je izkoriščanje v kmetijske namene onemogočeno;
9. na katerih so evidentirana vojna grobišča;
10. ki jih zavezanec odda skladno s predpisi o preživninskem varstvu kmetov;
11. ki jih na podlagi odločbe državnega organa o razlastitvi ali pogodbe, ki nadomešča razlastitev, ni mogoče uporabljati;
12. ki jih je zavezanec z odločbo o denacionalizaciji dobil v last, ne pa tudi v posest;
13. za katera je bilo skladno s predpisi izdano dovoljenje za gradnjo;
14. ki so dana v zakup za dobo, navedeno v zakupni pogodbi;
15. ki se uporabljajo za doseganje dohodka, kot je določen v III.3. poglavju tega zakona;
16. ki so bila neuporabna ali slabše kakovosti, pa so z vlaganji postala uporabna ali bolj rodovitna, za obdobje treh let, z uveljavitvijo v prvem letu po usposobitvi ali izboljšanju;
17. na katerih se zasadijo novi vinogradi, hmeljišča, sadovnjaki ali drugi trajni nasadi, za obdobje treh let in za oljčne nasade za obdobje osmih let, z uveljavitvijo v prvem letu po zasaditvi;
18. ki se pogozdijo, za obdobje 30 let, z uveljavitvijo v prvem letu po pogozditvi;
19. na katerih so objekti posebnega pomena za obrambo ali ležijo v varnostnem območju takega objekta in se zanje predpiše ukrep varovanja.

ZDoh-2 je odpravil možnost znižanja katastrskega dohodka zaradi naravnih in drugih nesreč, katero je urejal stari Zakon o dohodnini (62. člen ZDoh-1).

Pri določanju osnove za obdavčitev po katastrskem dohodku lahko kmet izkoristi tudi določene olajšave za investiranje, seveda pod pogojem, kadar je mogoče z računi dokazati vlaganja v osnovno kmetijsko ali gozdarsko dejavnost. Z novim 73.a členom ZDoh-2 se uvaja investicijska olajšava za vlaganja v osnovno kmetijsko in osnovno

gozdarsko dejavnost. Priznavajo se vlaganja sredstev članov kmečkega gospodinjstva (brez morebitnih investicijskih proračunskih podpor iz proračunov lokalnih skupnosti, Republike Slovenije ali EU, če imajo naravo nepovratnih sredstev) v osnovna sredstva in opremo za namene osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. Olajšava se prizna v davčnem letu vlaganja do višine 30 % vloženega zneska. Olajšava se lahko uveljavlja do višine davčne osnove. Neizkoriščen del olajšave lahko zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih letih po letu vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presegati davčne osnove.

Kot vlaganja se štejejo vsa vlaganja v opremo in osnovna sredstva za opravljanje osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, razen vlaganj v nakup zemljišč, nakup ali gradnjo stavb in nakupa motornih vozil. Ne glede na navedeno pa se kot vlaganja štejejo tudi vlaganja v nakup traktorjev in druge kmetijske ter gozdarske mehanizacije.

Za vlaganja se štejejo vlaganja na kmečkem gospodinjstvu oziroma v agrarni skupnosti, posameznemu zavezancu pa se od skupne priznane olajšave upošteva njen sorazmerni del. Ta se določi glede na skupno število zavezancev za dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva ali glede na pripadajoči delež v agrarni skupnosti.

V primeru odtujitve osnovnega sredstva oziroma opreme, za katero je bila uveljavljena olajšava prej kot v petih letih po letu vlaganja, se znesek davčne osnove v letu odtujitve poveča za znesek izkoriščene olajšave, morebitnega neizkoriščenega dela olajšave pa v naslednjih letih po odtujitvi ni mogoče uveljaviti.

2.1.2 Drugi dohodki osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Za dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti se na podlagi 70. člena ZDoh-2 štejejo tudi:

- plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in
- druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

V nadaljevanju so podrobneje opredeljena plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, ki tudi v praksi predstavljajo vrednostno najpomembnejše t.i. druge dohodke kmetije.

2.1.2.1 Dohodki iz naslova ukrepov kmetijske politike

Skupna kmetijska politika Evropske Unije (v nadaljevanju EU) je ena izmed najstarejših skupnih evropskih politik. Več desetletij je bilo kmetijstvo področje, ki je bilo najbolj enotno urejeno in ki je najbolj povezovalo države članice. Izvajanje skupne kmetijske politike EU temelji na treh načelih, in sicer enotnosti trga, dajanju prednosti domači pridelavi in finančni solidarnosti članic (skupni proračun). V zadnjem desetletju skupna kmetijska politika poleg uresničevanja osnovnih ciljev (redna oskrba z živili po sprejemljivih cenah za potrošnike, primerna življenjska raven

za kmetijske pridelovalce, storilnost v kmetijski pridelavi in stabilnost kmetijskih trgov) namenja vse večjo pozornost tudi varovanju okolja in razvoju podeželja. Težo kmetijske politike v EU odraža tudi dejstvo, da je bila za kmetijstvo v preteklosti namenjena večina sredstev evropskega proračuna in še danes se zanj, kljub razvoju drugih skupnih politik in ureditev, namenja nekaj manj kot polovica proračuna EU. Kmetijstvo je v EU urejeno z izredno obsežnim pravnim redom, saj kar okoli 40 % vseh predpisov v EU ureja področje kmetijstva.

Skupna kmetijska politika za uresničevanje zastavljenih ciljev uporablja številne in zelo raznolike mehanizme. Njeno jedro tvorijo pravila in ukrepi, zapisani v predpisih, imenovanih skupne tržne ureditve (prvi steber skupne kmetijske politike). Skupne tržne ureditve so sprejete za posamezne kmetijske pridelke, med katerimi so za slovensko kmetijstvo pomembni predvsem: žita, olja, zelenjava, vino, mleko, goveje meso itd.

Tržne ureditve se med seboj razlikujejo po vrsti ukrepov, ki se izvajajo in po vsebini ter intenzivnosti podpor. V preteklosti so bili uveljavljeni predvsem tržno-cenovni mehanizmi podpor, ki vplivajo na trg in cene. Sem uvrščamo naslednje skupine ukrepov (Bedrač, Cunder, 2005, str. 5–10):

- zunanjetrgovinski ukrepi (uvozne dajatve in podpore za izvoz),
- intervencije na notranjem trgu (javni nakupi, določitev institucionalnih cen, podpore skladiščenju, podpore porabi),
- omejevanje ponudbe (proizvodne kvote, programi prahe),
- neposredna plačila (plačila na ha kmetijske površine ali glavo živali).

Vse večjo težo dajejo v EU ukrepom iz t.i. drugega stebra skupne kmetijske politike, tj. strukturnim ukrepom in ukrepom za razvoj podeželja. Drugi steber uvaja različne oblike plačil za okolju prijazno kmetovanje, ohranjanje kulturne krajine in poseljenosti območij z neugodnimi razmerami za kmetovanje (OMD).

Kmetje so torej v sklopu različnih ukrepov kmetijske politike upravičeni do različnih plačil oziroma subvencij. Za lažjo razlago obdavčitev teh plačil oziroma pojasnitev, katera plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike se všttevajo v davčno osnovo kmeta, je potrebno najprej opredeliti delitev le-teh. V osnovi se plačila oziroma subvencije delijo na (MKGP, 2009, str. 2 in 3):

- neposredna plačila;
- izravnalna plačila in
- investicijske podpore.

Neposredna plačila so namenjena delnemu pokrivanju izpada prihodkov kmeta zaradi zniževanja cen kmetijskih proizvodov, kar je predvsem posledica liberalizacije mednarodne trgovine tudi na področju kmetijstva. Pri neposrednih plačilih gre za plačila kmetijske politike za okoljske programe (SKOP), ki se financirajo iz ukrepov EKO 2 in EKO 3 (ekološko kmetovanje). Neposredna plačila iz ukrepa EKO 0 pa se izplačujejo prav tako v povezavi z liberalizacijo cen in poleg tega jih lahko razumemo kot splošno podporo poseljenosti podeželja. Vsa ta neposredna plačila se lahko izplačajo na enoto (hektar) zemljišča ali na enoto živali.

Izravnalna plačila so namenjena pokrivanju višjih stroškov proizvodnje tistih kmetov, ki opravljajo kmetijsko dejavnost v območjih z omejenimi dejavniki za kmetijstvo (OMD) (MKGP, 2009, str. 3). Ta plačila se izplačujejo v sklopu EKO 1.

2.1.2.2 Obdavčitev dohodkov iz naslova ukrepov kmetijske politike

Veljavni zakon o dohodnini v 70. členu določa, da se za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti štejejo potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih in drugi dohodki, ki so plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike ter druga plačila iz naslova državnih pomoči. V 71. členu je pojasnjeno, da je davčna osnova za pridelavo na zemljiščih katastrski dohodek, ki vključuje tudi druge dohodke, pripisane zemljiščem, kot je ugotovljeno po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka na dan 30. junija leta, za katero se dohodek ugotavlja. Davčna osnova za proizvodnjo vina iz lastnega pridelka grozdja je katastrski dohodek vinograda, katerega pridelek se porabi za pridelavo vina, povečan za dvakrat. Davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov za pridelavo v panjih pa je 70 % pavšalne ocene dohodka na panj, ki vključuje tudi druge dohodke, pripisane panjem, kot je ugotovljeno po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka.

Zakon v prehodnih in končnih določbah v prvem odstavku 154. člena določa, da se do ureditve novega sistema ugotavljanja katastrskega dohodka davčna osnova od dohodkov iz osnovne kmetijske ter osnovne gozdarske dejavnosti ugotovi kot katastrski dohodek, ugotovljen na podlagi zakona o ugotavljanju katastrskega dohodka, povečan za povprečni znesek subvencij na hektar površine kmetijskih in gozdnih zemljišč. V drugem odstavku 154. člena zakon določa, da se do ureditve novega sistema ugotavljanja katastrskega dohodka katastrski dohodek za plantažne sadovnjake pod oljčnimi nasadi ugotovi kot katastrski dohodek plantažnega sadovnjaka, ugotovljen na podlagi Zakona o ugotavljanju katastrskega dohodka, povečan za dvainpolkrat ter za povprečni znesek subvencij na hektar površine kmetijskih zemljišč.

Povprečni znesek subvencij na hektar kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki se pripiše katastrskemu dohodku, ugotovljenemu na podlagi Zakona o ugotavljanju katastrskega dohodka oziroma povprečni znesek subvencij na panj, vsako leto objavi minister za finance. Za leto 2008 je objavljen v Uradnem listu RS, št. 19/2009. Na podlagi 70. člena ZDoh-2 je povprečna subvencija obdavčena le, če jo je kmet tudi prejel.

Tabela 1: Povprečni znesek subvencij na hektar površine kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2008 in znesek katastrskega dohodka za oljčne nasade za leto 2008

KATASTRSKA KULTURA, KULTURA EVIDENTIRANA PRI DAVČNEM ORGANU, PANJ	ZNESEK SUBVENCIJ NA ha oziroma naseljen panj
njiva	51,36 EUR
travnik, barjanski travnik, pašnik	109,55 EUR
hmeljišče	154,21 EUR
oljčnik	5,86 EUR
gozd	1,43 EUR
panj	7,32 EUR

Vir: Povprečni znesek subvencij (2008, str. 1)

Povprečni znesek subvencij na hektar kmetijskih zemljišč v območjih katastrskih občin z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost, kot so določene s predpisi o kmetijstvu, na dan 30. junija 2008 znaša 90,93 EUR. Znesek se za katastrske kulture »njiva«, »travnik«, »barjanski travnik« in »pašnik«, kadar so zemljišča pod njimi uvrščena v območja občin z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost, prišteje znesku, kot je določen za posamezno katastrsko kulturo (6. točka Obvestila o povprečnem znesku subvencij za leto 2008).

Kmetje, ki opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, torej plačil iz naslova ukrepov kmetijske politike in ostalih državne pomoči v zvezi s osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo ne bodo posebej vštevili v davčno osnovo za dohodnino. Prav tako ti dohodki ne bodo samostojen predmet izračuna in plačila akontacije dohodnine. Povprečni znesek, ki ga bodo plačali vsi člani kmečkega gospodinjstva po drugem odstavku 69. člena ZDoh-2, bo posredno namreč všteti že v sam katastrski dohodek, kar pomeni, da se bo skozi akontacijo od katastrskega dohodka izračunala tudi akontacija od drugih dohodkov (subvencij).

Ne glede na navedeno pa so določene subvencije povezane s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, oproščene plačila dohodnine ter zato niso upoštevane v izračunu povprečnega zneska subvencij, posledično pa za te dohodke tudi ni potrebno izračunati in plačati akontacije dohodnine.

Povzamemo lahko, da so izplačevalci dolžni izračunati in plačati akontacijo dohodnine od teh izplačil le v primerih, ko ne gre za ukrepe kmetijske politike, pridobljene v zvezi z dolgoročnimi vlaganji, zavezanci pa ugotavljajo davčno osnovo od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov ter normiranih odhodkov. Prav tako je izplačevalec za taka izplačila dolžan odvesti akontacijo v primeru, ko zavezanec prejme izplačilo iz naslova kmetijske subvencije v zvezi z dopolnilno dejavnostjo in ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dopolnilne dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov ter normiranih odhodkov. V skladu s šestim odstavkom 128. člena ZDoh-2 se akontacija izračuna in plača od davčne osnove, določene v tretjem, četrtem, šestem in sedmem

odstavku 48. člena ZDoh-2. To pomeni, da izplačevalec od zneska izplačila odšteje normirane odhodke v višini 70 %, od preostalih 30 % pa izračuna in plača 25 % akontacije dohodnine (več o tem v: Pojasnilo DURS, št. 4210-462/2007 z dne 30. 11. 2007). V drugih primerih akontacije dohodnine od izplačil subvencij, ki so v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo, ni potrebno plačati.

Po mnenju nekaterih strokovnjakov iz kmetijskega področja je veljavni sistem ugotavljanja katastrskega dohodka povsem nerealen, saj niti ne odraža dejanskega stanja v naravi, niti ne aktualnega dohodkovnega položaja rastlinske pridelave in nanjo vezane živinoreje. Iz tega razloga je Državni svet Republike Slovenije na 8. seji dne 11. 6. 2008 sprejel Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini, kjer je ta dejstva tudi zapisal. Ta predlog do danes še ni bil sprejet v Državnem zboru. Pripis povprečnega zneska subvencij tistim, ki zanjo zaprosijo in jo tudi dobijo, predstavlja dodatno anomalijo. Pripis subvencij veljavnemu katastrskemu dohodku je povsem neprimerna rešitev, ki neupravičeno povečuje davčno breme kmetijskim zavezancem. Na osnovi določbe 71. člena ZDoh-2 s spremembami, da katastrski dohodek vključuje tudi druge dohodke, pripisane zemljiščem, kot je ugotovljeno po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka, bi plačila za ukrepe kmetijske politike predstavljala dohodek le v omejenem obsegu in le v primeru, ko bi bil ta dejansko dosežen. Subvencije, kot so pripisane katastrskemu dohodku na osnovi prehodne določbe 154. člena, ne odražajo dejansko doseženega dohodka. Obdavčevanje subvencij je ob izjemno slabem ekonomskem položaju kmetij, predvsem sektorja živinoreje, povsem neprimerno. Nikakor ni zanemarljiv vpliv obdavčevanja subvencij na pravico do uveljavljanja oziroma na višino socialnih transferov, ki še dodatno prizadene kmetijske zavezance. Glede na to, da je prejemanje subvencij pogojeno z izpolnjevanjem zahtev dobre kmetijske in okoljske prakse, bi morala biti vsa plačila oproščena plačila dohodnine na podlagi drugega odstavka 26. člena. Dodaten razlog, zaradi katerega je potrebno izvzetje subvencij iz obdavčitve, je nedorečenost določb veljavnega zakona glede pavšalnega pripisa. Kmetje ne morejo sprejemati poslovne odločitve glede najprimernejšega ugotavljanja davčne osnove (na podlagi katastrskega dohodka, normiranih odhodkov ali dejanskih dohodkov), ker ne vedo, kolikšen bo v posameznem davčnem letu pripisani znesek subvencij. Nikjer namreč ni nedvoumno določeno, katera neposredna plačila bodo pripisana in v kolikšnem deležu, prav tako pa ne, katerim površinam bodo pripisana (samo površinam prejemnikov plačil ali vsem površinam v zemljiškem katastru).

2.1.2.3 Oprostitev od drugih dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Dohodnine so oproščeni (ZDoh-2, 26. člen):

- prejemki iz medsosedske pomoči³ med kmetijskimi gospodarstvi v okviru strojnih krožkov, ki jih pridobijo člani kmečkega gospodinjstva, in sicer pod pogoji,

³ Medsosedska pomoč med kmečkimi gospodarstvi obsega pomoč s kmetijsko mehanizacijo in z delovno silo. Za medsebojno sosedsko pomoč se torej štejejo dela s področja kmetijstva in gozdarstva, če jih opravljajo člani kmečkega gospodarstva z lastno mehanizacijo in lastno delovno silo ter če jih opravljajo v okviru strojnega krožka.

ki jih določi minister, pristojen za finance v soglasju z ministrom, pristojnim za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano;

- dohodki iz naslova kmetijsko okoljskih in gozdno okoljskih plačil, plačil v okviru Natura 2000 in plačil, vezanih na Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2000/60/ES z dne 23. oktobra 2000 o določitvi okvira za ukrepe Skupnosti na področju vodne politike, plačil za dobro počutje živali ter podpor za neproizvodne naložbe, v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot je določena v 69. členu ZDoh-2;
- plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, pridobljenih v zvezi z dolgoročnimi vlaganji v osnovno kmetijsko in osnovno z gozdarsko dejavnost, kot je določena v 69. členu ZDoh-2 in v zvezi s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, za katero se davčna osnova ugotavlja v skladu s tretjim, četrtim, šestim in sedmim odstavkom 48. člena ZDoh-2 (to so zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov);
- izplačila na podlagi zavarovanja za škodo na premoženju v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- denarne pomoči, ki jo posameznik prejme zaradi naravne in druge nesreče v skladu s posebnimi predpisi, v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- plačila za vodenje knjigovodstva na kmetijah po uradni metodologiji Evropske unije za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev (Farm Accountancy Data Network – FADN), ki so namenjena vodenju knjigovodstva v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot je določena v 69. členu ZDoh-2.

2.2 OBDAVČITEV PO DEJANSKEM DOHODKU

Obdavčitev po dejanskem dohodku pomeni, da je zavezanec obdavčen z davkom iz dejavnosti v sklopu dohodnine. Za ugotavljanje davčne osnove je potrebno voditi računovodstvo s skladu s SRS ter Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006, 56/2008, 76/2008 in 5/2009, v nadaljevanju ZDDPO). Glede na pravnoorganizacijsko obliko je lahko kmetijska dejavnost oblikovana kot samostojna dejavnost (fizična oseba) in tako obdavčena z davkom iz dejavnosti.

2.2.1 Dohodek osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Davčno osnovo davka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti predstavlja dosežen dohodek kmetije oziroma nosilca kmetijske dejavnosti na kmetiji, ki ga ugotovimo tako, da se od prihodkov, ustvarjenih v obračunskem obdobju, odštejejo odhodki, ki so nastali v istem obdobju.

Številne kmetije po Sloveniji že vodijo knjigovodstvo po FADN metodologiji⁴, vendar le-ta ne zadošča za ugotavljanje davčne osnove dohodka iz kmetijske dejavnosti. FADN knjigovodstvo se namreč vodi za ugotavljanje indikatorjev uspešnosti investicije, ki jih kmetje izvajajo s pomočjo investicijskih podpor iz različnih programov kmetijske politike.

Računovodstvo na kmetijah je še dokaj nedorečeno področje, čeprav ZDoh-2 govori o možnosti obdavčitve kmetijske dejavnosti po dejanskem dohodku, za kar je potrebno, kot smo že omenili, voditi računovodstvo in na osnovi tega ugotavljati dejanski dohodek.

Možnosti za vodenje računovodstva sta popolno računovodstvo, ki je lahko enostavno ali dvostavno ter računovodstvo po normiranih odhodkih.

Enostavno računovodstvo, pri katerem se poslovni dogodek knjiži samo enkrat, je dopustno pod pogojem, da zavezanec ne presega dveh od treh meril, ki so določena v 73. členu Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 10/08 in 68/08 – v nadaljevanju ZGD-1):

- da povprečno število delavcev ne presega tri;
- da so letni prihodki nižji od 42.000 evrov;
- da povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 evrov.

V nasprotnem primeru je sicer obvezno dvostavno računovodstvo, pri katerem se vsak poslovni dogodek knjiži najmanj dvakrat.

Davčna osnova za davek na dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti je torej razlika med prihodki in odhodki osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti v obračunskem obdobju. Zato v nadaljevanju predstavljamo pomembnejše postavke, ki jih je potrebno ovrednotiti, če želimo ugotoviti dejanski dohodek kmetije. Poudarek je na obravnavi tistih postavk, ki so značilne za mlečno – živinorejsko kmetijo, kmetija pa večino krme prideluje sama.

2.2.1.1 Prihodki

Prihodke po SRS razčlenjujemo na poslovne, finančne in druge prihodke. Poslovni prihodki so prihodki od prodaje proizvodov in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki (SRS, 2006). Prihodki na kmetijah se dosegajo predvsem s prodajo pridelkov in storitev. Določeni pridelki pa se porabijo v naslednjih fazah pridelave. Slednji neposredno ne dajejo prihodka.

Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov. Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki pa so subvencije, dotacije,

⁴ Farm Accountancy Data Network – FAND pomeni vodenje knjigovodstva na kmetijah po uradni metodologiji Evropske unije za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev (Farm Accountaty Data Network – FAND), ki so namenjena vodenju knjigovodstva v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

donacije, denarne pomoči zaradi naravne ali druge nesreče, druga plačila iz naslova državnih pomoči, izplačana v povezavi z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, investicijske podpore ter drugi podobni prihodki (Kogej et al., 2007, str. 2, 3).

Subvencije in drugi prihodki iz prejšnjega odstavka so tekoči prihodki obračunskega obdobja in se evidentirajo s prejemom. Zakonodajalec pojasnjuje vključitev te vrste dohodkov, predvsem pomoči države, v davčno osnovo s tem, da omenjeni prihodki nadomeščajo izpad tržnega prihodka. Vsebinska opredelitev teh prihodkov je podana že v predhodnem poglavju obdavčitve po katastrskem dohodku.

Investicijske podpore, prejete iz programov skupne kmetijske politike za pridobitev osnovnih sredstev za kmetijsko dejavnost, se začasno evidentirajo med dolgoročno odloženimi prihodki in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem pridobljenih osnovnih sredstev oziroma z nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene (Kogej et al., 2007, str. 3).

Prihodki od opravljenih storitev na kmetiji ne predstavljajo pomembnega deleža v celotnih prihodkih, se pa v skladu s SRS le-ti evidentirajo, ko je storitev opravljena in se za to izda račun.

V zvezi z obdavčitvijo prihodkov iz opravljanja storitev je potrebno omeniti, da pri obdavčitvi kmetijske dejavnosti s katastrskim dohodkom ZDoh-2 v 26. členu navaja, da se prejemkov iz medsosedske pomoči med kmetijskimi gospodarstvi v okviru strojnih krožkov, ki jih pridobijo člani kmečkega gospodinjstva, ne všteva v davčno osnovo. Medtem ko je pri obdavčitvi po dejanskem dohodku ta vrsta prihodka obdavčljiva oziroma so davčno priznani prihodek.

2.2.1.2 Zaloge

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju končnih proizvodov ali pa so zaloge končni proizvodi sami. Slednje zaloge je potrebno za natančno ugotovitev dejanskega dohodka ovrednotiti, saj so te količinsko obsežne in vrednostno pomembne.

Problem zalog v kmetijski dejavnosti se pojavi že pri sami opredelitvi zalog. Na obravnavanem tipu kmetije se proizvodni proces prične pri pripravi obdelovalnih površin (gnojenju, sejanju), se nadaljuje pri spravilu sena, siliranju itd. ter konča pri vzreji živine in pridelavi mleka. Za pripravo obdelovalnih površin kmetovalec potrebuje različna sredstva (umetna gnojila, semena, pesticide). Le-ta sredstva se vodijo kot zaloge materiala. Pri spravilu sena, silaže itd. nastajajo nove zaloge (v nadaljevanju zaloge krmil), ki bodo porabljene pri ustvarjanju končnih proizvodov. Zaloge krmil pa se lahko obravnavajo kot (SRS, 2006):

- zaloge polproizvodov ali
- zaloge gotovih proizvodov.

Spremljanje zalog krmil kot zaloge polproizvodov lahko razlagamo s tem, da se bo zaloga polproizvodov v nadaljnjem procesu proizvodnje vključila v sam končni proizvod (govedo, mleko). Lahko pa se omenjena krmila v končni fazi tudi prodajo.

Živina za prodajo se v skladu s SRS vodi kot zaloga dokončanih proizvodov in se pri ugotavljanju dejanskega dohodka upošteva skozi postavko spremembe vrednosti zalog proizvodov ter nedokončane proizvodnje (v primeru, da se med obračunskimi obdobji spreminjajo).

2.2.1.3 Amortizacija

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (SRS, 2006).

Opredmetena osnovna sredstva, od katerih se obračunava amortizacija na kmetijah, so predvsem:

- zgradbe, potrebne za opravljanje kmetijske dejavnosti;
- kmetijska mehanizacija;
- oprema za opravljanje kmetijske dejavnosti;
- osnovna čreda;
- večletni nasadi (sadovnjaki, vinogradi ...).

Osnovno sredstvo se ob začetnem prepoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi (SRS, 2006).

Stroški amortizacije se prepoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizljivih zneskov sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi (SRS, 2006).

V skladu s SRS bi bilo amortizacijo osnovne črede smiselno obračunavati šele z dnem, ko osnovna čreda prinese prve gospodarske koristi oziroma prihodke (mleko in tele po prvi telitvi). Torej teleta, ki se vzrejajo za obnovitev osnovne črede, se vodijo kot osnovna sredstva v pridobivanju in se začno amortizirati šele, ko so prenesena v uporabo oziroma v praksi, ko prvič telijo. Teleta zrejena za prodajo pa se vodijo preko zalog, kar je obravnavano v predhodnem poglavju.

Stroški amortizacije sredstev, pridobljenih z investicijskimi podporami ali donacijami, se obračunavajo posebej. Iz dolgoročno odloženih prihodkov se vnašajo med prihodke posameznega poslovnega leta zneski, ki ustrezajo tako obračunanim stroškom amortizacije (Štrekelj, 2002, str. 156).

Stroški amortizacije, kakor tudi ostali stroški, se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki ter

tako vplivajo na dejanski dohodek kmeta v obračunskem obdobju (Štrekelj, 2002, str. 156).

2.2.2 Dohodek dopolnilnih kmetijskih in gozdarskih dejavnosti

Slovenska kmetijska politika poudarja pomen dopolnilnih dejavnosti v kmetijstvu za ohranitev poseljenosti podeželja in izboljšanje ekonomskega položaja kmetov. Zanimanje za dopolnilne dejavnosti se v zadnjih letih hitro povečuje. Razlog za to je slabši položaj kmetijstva ter manjše možnosti za zaposlitev zunaj kmetije.

Mlajši gospodarji dandanes niso več v tolikšni meri osebno navezani na zemljo, temveč gledajo na delo na kmetiji iz dohodkovnega vidika.

Bolj vzpodbudno je razmerje med dohodki in vloženim delom pri dopolnilnih dejavnostih, saj je le-to trikrat večje kot pri osnovni kmetijski dejavnosti. Velike kmetije z intenzivno pridelavo kmetijskih izdelkov in uvoz kmetijskih izdelkov zadovoljijo potrebe po cenovno ugodni hrani, kar pomeni, da na tradicionalnem kmetijskem področju za male kmetije ni veliko prostora. Vsekakor pa obstajajo tržne niše, ki jih male kmetije predvsem zaradi svoje majhnosti in večje prilagodljivosti lahko zapolnijo. Proizvodnja nišnih pridelkov in storitev od kmetovalca zahteva stalno iskanje novih priložnosti ter specialna znanja. Uspešen kmetovalec mora imeti enaka znanja kot uspešen podjetnik. Ta naj bi bila tehnična in tehnološka znanja ter sposobnost predstaviti izdelek kupcu na privlačen način (Erhart, 2004, str. 32).

2.2.2.1 Vrste in pogoji dopolnilnih dejavnosti

Zakon o kmetijstvu v 99. členu opredeljuje dopolnilno dejavnost na kmetiji kot s kmetijstvom oziroma gozdarstvom povezano dejavnost, ki omogoča kmetiji boljše rabo njenih proizvodnih zmogljivosti in delovne sile članov kmetije ter zaposlenih na kmetiji.

V osnovi razlikujemo tri glavne skupine dopolnilnih dejavnosti (Kovačič, 2000, str. 112):

- dejavnosti, ki pomenijo oplemenitenje in finalizacijo temeljne proizvodnje na kmetiji (npr. predelava lesa in kmetijskih pridelkov, neposredno trženje osnovnih in predelanih proizvodov kmetije);
- domače obrti in storitvene dejavnosti s proizvodnimi sredstvi kmetije (npr. storitve s kmetijskimi stroji, turistična dejavnost na kmetiji) in
- delo na domu.

Vladna uredba o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji (Uradni list 61/05) v 2. členu predvideva sledeče vrste dopolnilnih dejavnosti na kmetiji:

- predelava kmetijskih pridelkov, medu in čebeljih izdelkov, zelišč, gozdnih sadežev, gob in gozdnih sortimentov;
- prodaja kmetijskih pridelkov z drugih kmetij;

- turizem na kmetiji, in sicer gostinska in negostinska dejavnost;
- dejavnost, povezana s tradicionalnimi znanji na kmetiji, storitvami oziroma izdelki (oglarstvo, peka v kmečki peči, izdelava podkev, tradicionalni izdelki iz zelišč);
- pridobivanje in prodaja energije iz obnovljivih virov;
- storitve s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, opremo, orodji in živalmi ter oddaja letih v najem;
- izobraževanje na kmetijah, povezano s kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnostjo na kmetiji;
- zbiranje in kompostiranje organskih snovi;
- ribogojstvo in predelava sladkovodnih rib ter
- aranžiranje in izdelava vencev, šopkov itd. iz lastnega cvetja ter drugih okrasnih rastlin.

Po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije med vsemi naštetimi vrstami dopolnilnih dejavnosti na kmetiji prevladujejo v letu 2007 storitve s kmetijsko mehanizacijo za druge, ki predstavljajo 22 % vseh dopolnilnih dejavnosti, z 21 % sledi turizem na kmetiji, medtem ko predelava sadja in zelenjave predstavlja nekaj manj kot 17 % vseh dopolnilnih dejavnosti.

Kmetija, na kateri se opravlja dopolnilna dejavnost, mora imeti v lasti najmanj en ha ali v zakupu najmanj pet ha primerljivih površin. To pa ne velja v primeru predelave medu in čebeljih izdelkov.

Za en ha primerljivih površin se po podatkih iz zemljiškega katastra štejejo 1 ha njiv, 2 ha travnikov oziroma sadovnjakov, 4 ha pašnikov, 0,25 ha plantažnih sadovnjakov ali vinogradov oziroma hmeljišč, 0,2 ha vrtov, 8 ha gozdov, 5 ha gozdnih plantaž ali 6 ha drugih površin (Uredba o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji, Uradni list 61/05).

Nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji je lahko član kmetije, ki se ukvarja s kmetijsko dejavnostjo (Zakon o kmetijstvu, 100. člen).

Dopolnilna dejavnost na kmetiji se registrira najpozneje do začetka prvih vlaganj v okviru te dejavnosti, opravljati pa se lahko prične, ko je registrirana in so izpolnjeni vsi pogoji, ki jih za to dejavnost določajo posamezni področni predpisi.

2.2.2.2 Obdavčitev dopolnilnih dejavnosti na kmetiji

ZDoh-2 loči obdavčitev dohodkov iz osnovne kmetijske dejavnosti z davkom na osnovi katastrskega dohodka, od obdavčitve dopolnilnih kmetijskih dejavnosti z davkom na osnovi dejanskega dohodka, to je v sklopu davka od dohodka iz dejavnosti. Dopušča pa tudi možnost normirane obdavčitve dopolnilnih dejavnosti.

Nosilec dopolnilne dejavnosti mora svojo odločitev ugotavljanja dejanskega dohodka prijaviti pri davčnem uradu in za namene obdavčitve voditi knjigovodstvo.

Posebnosti v zvezi z vodenjem knjigovodstva na kmetijah so podane v predhodnem poglavju, normirana obdavčitev pa v nadaljevanju.

2.3 OBDAVČITEV ENOTNE DEJAVNOSTI PO DEJANSKEM DOHODKU

ZDoh-2 v 47. členu kmetu omogoča ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz opravljanja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov ter odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov pod pogojem, da eden od zavezancev za dohodnino od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva postane zavezanec za celotno kmetijsko in gozdarsko dejavnost v okviru kmečkega gospodinjstva kot nosilec te dejavnosti oziroma če se v okviru kmečkega gospodinjstva opravlja tudi druga kmetijska ali dopolnilna dejavnost na kmetiji, kot jo določajo predpisi o kmetijstvu, postane zavezanec za celotno kmetijsko in dopolnilno dejavnost v okviru kmečkega gospodinjstva. Takšen način ugotavljanja davčne osnove mora kmet priglasiti pri davčnemu organu. V tem primeru mora davčno osnovo od dohodka iz opravljanja osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ugotavljati najmanj za dobo petih davčnih let.

Na podlagi 47. Člena ZDoh-2 pa v primeru, ko kmet poleg osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti opravlja tudi dopolnilno dejavnost na kmetiji, se z vidika ugotavljanja davčne osnove obe dejavnosti obravnavata kot enotna dejavnost. Če je nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji drug član gospodinjstva, se šteje, da je za davčne namene nosilec osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti tudi nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji.

2.4 NORMIRANA OBDAVČITEV

Davčni zavezanec, ki želi ugotavljati davčno osnovo od dohodkov kmetijske dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, mora izpolnjevati naslednje pogoje (ZDoh-2, 48. člen):

- zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih ter ne vodi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih; za druge predpise se ne štejejo davčni predpisi;
- njegovi prihodki iz kmetijske dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, skupaj z mesecem oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 evrov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodarstva, v skladu z zakonom, ki ureja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Izjema je davčni zavezanec, ki na novo začne opravljati dejavnost in ki mora na podlagi 7. odstavka 48. člena ZDoh-2 izpolnjevati naslednji pogoj:

- zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih.

Kmet, ki izpolnjuje zgoraj navedene pogoje, mora predložiti zahtevo za takšen način ugotavljanja davčne osnove v mesecu novembru tekočega davčnega leta za naslednje davčno leto pri pristojnem davčnem uradu (Davčna uprava RS, 2005).

Davčni organ kmeta na podlagi njegove zahteve označi v davčnem registru kot zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo za akontacijo dohodnine od dohodka doseženega z opravljanjem kmetijske dejavnosti, z upoštevanjem normiranih odhodkov. Davčni organ kmetu o tem izda potrdilo, ki velja za obdobje davčnega leta (Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS, 2005).

Pri ugotavljanju davčne osnove se upoštevajo normirani odhodki v višini 70 % ustvarjenih prihodkov (ZDoh-2, 59/3 člen).

Kmet kot davčni zavezanec med davčnim letom ne more zahtevati spremembe načina ugotavljanja davčne osnove od dohodka doseženega z opravljanjem kmetijske dejavnosti (Davčna uprava RS, 2005).

Akontacija dohodnine od doseženega dohodka se izračuna in plača po stopnji 25 %. Kmet, ki pa si plačuje obvezne prispevke za socialno varnost iz naslova opravljanja te dejavnosti, se lahko odloči za znižano stopnjo akontacije, vendar pa ta ne sme biti nižja od 10 % (Davčna uprava RS, 2005).

Kmet, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, mora voditi evidenco izdanih knjigovodskih listin in evidenco osnovnih sredstev. V evidenco izdanih knjigovodskih listin zavezanec vpisuje izdane knjigovodske listine (Davčna uprava RS, 2005).

2.5 KMETIJE V SISTEMU DDV

Položaj kmetov je v sistemu davka na dodano vrednost (DDV) v večini držav posebej urejen, predvsem zaradi kmetijske sestave in narave kmetijsko prehrabnih proizvodov. Ker je agrokulturni sektor strateško pomemben za vsako državo, so mnoge od njih posebno pozornost posvetile temu področju. Tudi Slovenija je že s sprejetjem starega Zakona o davku na dodano vrednost z leta 2002 povzročila velike spremembe na področju obdavčevanja kmetijstva. Kmetje so se po skrajšanem obdobju strahu pred DDV začeli aktivno vključevati v administriranje v davčnem sistemu. Najbolj »pogumni« so se prostovoljno odločili za vstop v sistem DDV kot zavezanci za DDV, večina pa se jih je odločila za sistem pavšalnih nadomestil, ki jim je omogočil vsaj del povračila plačanega vstopnega DDV.

DDV je po mnenju večine strokovnjakov davčnega prava najboljši način obdavčevanja porabe in ima več prednosti. Z DDV je namreč lažje obdavčiti storitve, saj je davčna osnova širša in bolj nevtralna, posledično pa so prihodki večji (Pernek, 1997, str. 170–200).

Z DDV je obdavčena vsaka dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo v okviru svoje dejavnosti na območju Slovenije, pridobitev blaga iz EU za plačilo ter uvoz blaga v Slovenijo.

Osebe, ki so povezane z obračunavanjem DDV so davčni zavezanci. Davčni zavezanec je vsaka domača ali tuja oseba (pravna in fizična), ki kjerkoli na ozemlju Slovenije neodvisno (samostojno na svoj račun in na svojo odgovornost) opravlja dejavnost, ne glede na njen namen ali izid in pri tem ni pomembno ali je oziroma ni vpisana v ustreznih register ali evidenco. Obdavčljive dejavnosti so proizvodna, pridelovalna, trgovinska in storitvena dejavnost, tudi rudarska, kmetijska in poklicna, pa tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic.

Vsaka oseba mora davčnemu organu prijaviti, kdaj začne opravljati dejavnost kot davčni zavezanec in pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV (obrazca DDV-P2 in DDV-P3). Davčni zavezanec mora davčnemu organu prijaviti tudi vsakršno spremembo v zvezi z dejavnostjo in prenehanje opravljanja dejavnosti. Obveznost predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke pa se ne nanaša na male davčne zezavance, za katere velja posebna ureditev, ki je zapisana v 94. členu ZDDV-1. Mali davčni zavezanci so oproščeni obračunavanja DDV.

Za malega davčnega zavezanca pa šteje:

- davčni zavezanec, če v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 25.000 EUR obdavčljivega prometa in
- davčni zavezanec, član kmečkega gospodinjstva, če katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 EUR (mali kmetje).

Mali davčni zavezanec pa se ne glede na višino opravljenega prometa oziroma katastrskega dohodka lahko prostovoljno vključi v sistem DDV. Svojo izbiro mora vnaprej priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj 60 mesecev.

Mali davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV, niti ga ne sme izkazovati na izdanih računih.

Kmetije so ena najbolj raznolikih skupin davčnih zavezancev. Po zakonu o davku na dodano vrednost ločimo:

- kmetije, ki imajo več kot 7.500 EUR katastrskega dohodka in so se dolžni vključiti v ureditev DDV;
- kmetije, ki imajo manj kot 7.500 EUR katastrskega dohodka, a so se odločili za prostovoljno vključitev v ureditev DDV, v kateri morajo ostati najmanj 60 mesecev in nimajo dovoljenja za pavšalno nadomestilo;
- kmetije, ki imajo manj kot 7.500 EUR katastrskega dohodka in se niso odločili za prostovoljno vključitev v ureditev DDV, imajo pa dovoljenje za pavšalno nadomestilo;
- kmetije, ki imajo manj kot 7.500 EUR katastrskega dohodka, a se niso odločili za prostovoljno vključitev v ureditev DDV in tudi nimajo dovoljenja za pavšalno nadomestilo;

- kmetije (oz. manjši lastniki kmetijskih zemljišč), ki imajo manj kot 7.500 EUR katastrskega dohodka, vendar njihovo ukvarjanje s kmetijstvom ni namenjeno trajnemu poseganju dohodka, zato se po 5/1 ZDDV-1 ne štejejo za davčne zavezanke.

Davčni zavezanec za DDV je kmet, ki dobavlja blago in storitve v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. Za osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost se kot zavezanec za DDV šteje eden od članov kmečkega gospodinjstva, zavezanec za dohodnino iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki ga člani kmečkega gospodinjstva, zavezanci za dohodnino iz te dejavnosti, določijo za predstavnika.

Za DDV je značilno, da ima malo davčnih stopenj. Slovenski zakon ima dve davčni stopnji: 8,5 % in 20 %, ki se uporabljata tako za promet proizvodov kot tudi za promet storitev.

Po 20 % davčni stopnji so v Sloveniji v kmetijstvu obdavčeni (Priloga I ZDDV-1):

- kmetijski stroji in oprema;
- gradbeni material in gradbene storitve za gradnjo gospodarskih objektov;
- strežba pijač na turističnih kmetijah;
- embalaža.

Po nižji davčni stopnji 8,5 % so v Sloveniji v kmetijstvu obdavčeni (Priloga I ZDDV-1):

- izdelki za prehrano ljudi, razen alkoholnih pijač;
- izdelki za prehrano živali;
- žive živali, semena, sadike za kmetijsko pridelavo;
- gnojila in fitofarmacevtska sredstva;
- storitve v kmetijstvu, gozdarstvu in ribištvu;
- veterinarske storitve za živinorejo in ribogojstvo;
- nastanitev gostov na turističnih kmetijah;
- priprava na strežbo jedi na kmetijah.

2.6 KMETIJE S PRAVICO DO PAVŠALNEGA NADOMESTILA

ZDDV-1 ureja posebno ureditev za kmete, ki niso zavezanci za DDV. Gre za sistem pavšalnih nadomestil, ki ga je naš zakonodajalec uredil po evropskem modelu, ki se v angleščini imenuje »common flate – rate scheme«.⁵

Kmetje, ki niso obvezni zavezanci za DDV in tisti, ki se prostovoljno ne odločijo za vstop v sistem DDV, imajo možnost pridobiti posebno dovoljenje davčnega organa, s katerim lahko uveljavljajo posebno pavšalno nadomestilo.

⁵ Ta model ureja Šesta direktiva EU in je podlaga za ureditev zakonodaje DDV v državah EU, tako tudi v Sloveniji. Več o tem Nevenka Beč, Andrej Šircelj, Mateja Vraničar: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1999, str. 509.

Predstavnik gospodinjstva, ki opravlja dejavnost kmetijstva in gozdarstva, za katero se plačuje davek od dohodka po katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč in ki ne postane redni davčni zavezanec, ima torej pravico do pavšalnega nadomestila vstopnega DDV (ZDDV-1, Uradni list 21/06, 95. člen).

Na isti naslov se praviloma odda le eno dovoljenje, kar pa ne velja v tistih primerih, kjer na istem naslovu živi več kmečkih gospodinjstev z ločeno odmero davka iz kmetijstva.

Kmetje kot upravičenci do pavšalnega nadomestila, imajo ob dobavi kmetijskih in gozdnih pridelkov ter storitev, ki so rezultat dejavnosti gospodinjstva in ki se dobavijo oziroma opravijo zavezancem za DDV, pravico do nadomestila v višini 4 % od odkupne vrednosti. Pravica do pavšalnega nadomestila se prizna, če je pred dobavo oziroma prodajo pridobljeno dovoljenje davčnega organa (ZDDV-1, Uradni list 21/06, 95. člen).

Imetnik dovoljenja mora za obdobje veljavnosti dovoljenja sestaviti obračun pavšalnega nadomestila in ga predložiti davčnemu organu do 31. januarja tekočega leta za preteklo koledarsko leto. Vlogo za pridobitev dovoljenja se odda pristojnemu davčnemu organu. Krajevno pristojen za odločanje o vlogi je davčni urad, na območju katerega je vložnik vpisan v davčni register.

Da lahko kmet uveljavlja pavšalno nadomestilo, mora prodajati kmetijske in gozdarske pridelke ter opravljati kmetijske in gozdarske storitve, ki so rezultat dejavnosti, za katero se plačuje davek od dohodka po katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč (Maurič, 1996, str. 21–22). Drugi pogoj za uveljavljanje pavšalnega nadomestila pa je tudi ta, da mora kmet te pridelke in storitve dobavljati zavezancem za DDV.

Namen pavšalnega nadomestila je, da se kmetom, ki ne vstopijo v sistem DDV, povrne vsaj del njihovega vstopnega DDV, ne da bi se od njih zahtevalo izpolnjevanje obveznosti vodenja knjig in izstavljanja računov.

3 DAVEK NA DOHODEK IZ KMETIJSTVA V DRŽAVAH EU

Evropska unija nima enotnih usmeritev za davčno zakonodajo posameznih držav članic. Pri ugotavljanju dohodka iz kmetijske in gozdarske proizvodnje za potrebe obdavčenja ni enotnih pristopov. Tako se sistemi obdavčenja v posamezni državi razlikujejo, vendar obstajajo skupne značilnosti.

Na splošno so kmetije v državah Evropske unije obravnavane na naslednje načine: (Hajzeri in Rožič, 2000, str. 14):

- kot zavezanci za DDV (obvezni ali prostovoljni);
- uveljavljajo common flate – rate scheme (pavšalno nadomestilo);
- so oproščeni plačila DDV;
- ostanejo zunaj sistema DDV.

Zakonodaja s področja obdavčevanja dohodka iz kmetijstva se po posameznih državah Evropske unije razlikuje, zato sem se odločila, da predstavim štiri države, med katerimi bom podrobneje prikazala ureditev obdavčevanja dohodkov iz kmetijstva v Republiki Avstriji in Nemčiji, ki sta nam blizu, predstavila bom pa še ureditev v Italiji in na Finskem. To so države, ki imajo takšno ureditev obdavčevanja, kot bi jo lahko uporabili pri sprejemanju naše zakonodaje oziroma pri spreminjanju le-te, glede na to, da na področju obdavčitve kmetijstva še danes vladajo nesoglasja glede obdavčitve davka na dohodek iz kmetijstva. Iz tega razloga sem se odločila, da predstavim sisteme obdavčitve davka od dohodka iz kmetijstva v Avstriji, Nemčiji, na Finskem in v Italiji.

3.1 UREDITEV V AVSTRIJI

Načeloma so v Avstriji dohodki fizičnih oseb od kmetijske dejavnosti obdavčeni na podlagi pavšalne davčne osnove, ki je določena na podlagi vrednotenja zemljišč oziroma kmetijskega gospodarstva (enotna vrednost). Ta sistem velja za kmetije, katerih vrednost ne presega 65.500 evrov. Praviloma ima kmetijsko gospodarstvo enega zavezanca, če pa gre za solastništvo med družinskimi člani, zakon omogoča tudi delitev vrednosti na več solastnikov. Kmečka gospodarstva, ki presegajo to vrednost na zavezanca, vendar ne presegajo vrednosti 150.000 evrov, lahko davčno osnovo ugotavljajo z enostavnim knjigovodstvom. Za vsa kmečka gospodarstva, katerih enotna vrednost presega zgornji prag, pa veljajo enaka pravila kot za druge dejavnosti in obveznost vodenja popolnega knjigovodstva (DSRS, 2008, str. 2).

Enotna vrednost posredno vključuje plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, ki imajo naravo dohodka, zato kmetijam, ki prejemajo taka plačila in so obdavčene na podlagi enotne vrednosti, prejemanje teh plačil sicer prijavljajo, vendar ta niso posebej obdavčena. Plačila, namenjena vlaganjem v dejavnost kmetijskega gospodarstva, so dohodnine oproščena.

Posebej se v davčno osnovo všttevajo dohodki od zakupnin, na drugi strani pa je davčno osnovo mogoče zmanjšati za plačane zakupnine, nekatere dolgove v zvezi s

kmetijo, prispevke za socialno varnost ter nekatere izpade dohodka v primeru, kadar niso kriti s strani zavarovanja.

Za nekatere intenzivne vrste pridelave, kot na primer za vinogradništvo in pridelavo vina, vrtnarstvo, pridelavo hmelja, gojitve zdravilnih zelišč in okrasnih rastlin, pa tudi za dopolnilno dejavnost, kot so turizem na kmetiji, predelava kmetijskih pridelkov itd., veljajo posebni kriteriji. Tako na primer za pridelavo grozdja in vina velja, da je potrebno za to dejavnost, kadar površina vinogradov na kmetijo preseže 0,6 hektara, ne glede na to ali vrednost kmetije presega prag za pravico do pavšalne obdavčitve, dohodek tako od pridelave grozdja kot od pridelave vina, mošta, grozdnega soka, prodaje pijač in hrane v okviru vinotoča (dokupljene je lahko največ 25 % hrane in pijače) ugotavljati ali na podlagi vodenja prihodkov in z upoštevanjem 70 % normiranih odhodkov ali pa na podlagi popolnega knjigovodstva. Slednje je obvezno v primeru, kadar prihodek take dejavnosti preseže 24.200 evrov (DSRS, 2008, str. 3).

Za vrtnarstvo je mogoče ugotavljati davčno osnovo na podlagi enotne vrednosti do njene višine 65.000 evrov, s tem, da je enotna vrednost za vrtnarske površine ustrezno višja kot za druge obdelovalne površine, površine pa je potrebno obvezno prijavljati. Ne glede na to pa velja prag 1.500 evrov prihodka iz tega naslova v posameznem letu. Ko je prag presežen, mora dejavnost preiti na sistem ugotavljanja davčne osnove z vodenjem knjigovodstva (DSRS, 2008, str. 3).

Obdavčitev čebelarstva v Avstriji je podobno urejena kot zgoraj opisana obdavčitev vrtnarstva, saj velja, da se do 40 panjev dohodka ne ugotavlja, nad tem obsegom pa je določena pavšalna davčna osnova na panj, ki je različno določen za obseg do 99 panjev, med 99 in 300 panji ter za obseg, ki presega zgornjo mejo (DSRS, 2008, str. 1).

Davčna osnova za dopolnilne dejavnosti, kot so predelava kmetijskih pridelkov, storitve in podobno, se ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov ter normiranih odhodkov, ki so določeni v višini 60 ali 70 %, glede na vrsto dejavnosti. Za vse dejavnosti, katerih prihodek preseže 24.200 evrov, pa je potrebno ugotavljati dohodek na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Za take dejavnosti obstaja pogoj, da morajo predstavljati le dopolnilni dohodek kmetije, za kar se šteje dejavnost, ki se opravlja na kmetiji z vsaj 5 hektari kmetijske zemlje ali vsaj 1 hektarom vinogradov in vrtov. V nasprotnem primeru se taka dejavnost obravnava kot obrt.

Za vse dejavnosti, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov ali dejanskih prihodkov in odhodkov, se ukrepi kmetijske politike posebej všttevajo v davčno osnovo.

Prav tako se tudi za gozdarstvo davčna osnova določa na podlagi enotne vrednosti, vendar le za primarno dejavnost. Vsa predelava lesa se obravnava kot dopolnilna dejavnost ali obrt.

V Avstriji se uporabljajo trije načini ugotavljanja dohodka iz kmetijstva in gozdarstva, in sicer (Udovč et al., 2005, str. 9):

- ugotavljanje dejanskega dohodka z dvostavnim knjigovodstvom, po pravilih, ki veljajo tudi za druge gospodarske dejavnosti;
- kmetje, ki ne presegajo določenih meja se lahko odločijo za poenostavljeno knjigovodstva oziroma si izračun prejemkov in izdatkov, ki pa ne predstavlja čistega izračuna denarnega toka, temveč upošteva tudi nedenarne prejemke (plačila v naravi) in izdatke (amortizacija, lastno delo), ki so praviloma ocenjeni pavšalno;
- v primeru, če kmetijska gospodarstva ne presegajo določenega zgornjega praga, se lahko uporablja tudi sistem izključnega pavšalnega ocenjevanja dohodka (na podlagi določitve enotne vrednosti kmetijskega gospodarstva).

V Avstriji je izhodišče ocene dohodka iz kmetijstva in gozdarstva enotna vrednost kmetijskega gospodarstva, ki je določena na podlagi točkovanja proizvodne sposobnosti kmetijskih zemljišč, ki temelji na sistemu ocenjevanja proizvodne sposobnosti zemljišč.

Sistem izračunavanja enotne vrednosti kmetijskega gospodarstva v Avstriji temelji na kapitalizaciji čistega donosa. Enotna vrednost je 18 kratnik⁶ čistega donosa, ki bi ga kmetijsko gospodarstvo lahko doseglo glede na proizvodno sposobnost zemljišč, s katerimi razpolaga. Enotna vrednost predstavlja davčno osnovo za davek na nepremičnine, osnovo za dajanje kreditov in subvencij ter osnovo za načrtovanje v kmetijstvu, urejanje zemljišč, ocenjevanje prometne vrednosti zemljišč.

3.1.1 Enotna vrednost kmetijskega gospodarstva

Pri izračunu čistega donosa se izhaja iz predpostavke, da deluje kmetijsko gospodarstvo v običajnih razmerah, v skladu s predpisi in da poplača vso delovno silo. Razen tega je pričakovati, da kmetijsko gospodarstvo ni zadolženo in je opremljeno z običajnimi, za predpostavljeno kmetijsko proizvodnjo potrebno opremo in gospodarskimi poslopi.

Pri ocenjevanju enotne vrednosti kmetijskega gospodarstva se upošteva (Udovč et al., 2005, str. 14):

- naravne proizvodne pogoje (sestava tal, relief, nagib, nadmorska višina, klimatske razmere, preskrba z vodo in vodne razmere);
- gospodarske proizvodne razmere (lega glede na prometne povezave, notranje razmere obrata, pogostost toče);
- velikost kmetijskega gospodarstva.

Enotna vrednost kmetijskega gospodarstva se določi iz obratnega števila⁷ kmetijskega gospodarstva tako, da se vrednost obratnega števila pomnoži z 22,89

⁶ Za kapitalizacijo je predpostavljena obrestna mera v višini 5,5 % ($100 : 5,5 = 18$).

⁷ Gre za vrednostno število (med 1 in 100), ki predstavlja potencialni donos kmetijskega obrata v primerjavi s kmetijskim obratom z idealnimi pogoji z obratnim številom 100. Vrednostno število obrata

EUR (to je vrednost ene točke obratnega števila, ki je določena na podlagi kapitaliziranega čistega donosa na hektar zemljišča kmetijskega gospodarstva z obratnim številom 100, ki je od leta 1986 ocenjen na 2289,10 EUR. Ta znesek se imenuje maksimalni hektarski donos. Tako dobljen hektarski donos se pomnoži s površino kmetijskega gospodarstva v hektarih in rezultat je primerjalna vrednost kmetijskega gospodarstva. Primerjalna vrednost lahko že predstavlja enotno vrednost ali je po potrebi še korigirana za nadstandardne razmere na kmetiji (npr. obseg živinoreje, raven opremljenosti z gospodarskimi poslopji ...). Pri izračunu enotne vrednosti kmetijskega gospodarstva se upoštevajo samo zemljišča v lasti. Najeta zemljišča se vrednotijo skupaj s preostalimi zemljišči najemodajalca.

H kmetijskemu gospodarstvu štejejo vsi deli gospodarske enote (predvsem zemljišča, stavbe, obratna sredstva, stranske obrti in posebne kulture), ki stalno služijo glavnemu namenu kmetije. Pri tem ne obstaja določena spodnja meja, kakšen obseg zemljišč še predstavlja kmetijsko gospodarstvo, vendar je pomembno, da na zemljiščih poteka kmetijska pridelava, kot je značilna glede na razpoložljiva proizvodna sredstva in lokacijo.

K premoženju spadajo: zemljišča, poslopja, mirujoča in premična proizvodna sredstva, sopripadajoče posesti in dopolnilne dejavnosti. Sem spadajo tudi kmetijske površine, kjer so zaradi naravovarstvenih razlogov omejitve v njihovi rabi. Površin, ki se ne obdelujejo, ni moč izvzeti.

Iz premoženja pa so izvzeta: denarna sredstva, denarne terjatve, vrednostni papirji, denarni dolgovi in prostori ter zemljišča, ki služijo za lastno obrtno ali drugo dejavnost posestnika, ter kot površine oddane v najem.

Živinoreja spada h kmetijskemu posestvu, če se za krmo uporabljajo pretežno pridelki iz lastnega gospodarstva. Obseg živinoreje, ki je vključena v sistem vrednotenja po enotni vrednosti, je določen po sistemu preračuna v glave velike živine (GVŽ) na enoto površine. Tako velja, da je živinoreja že ocenjena v okviru enotne vrednosti, če ne presega določenih predpisanih vrednosti.

K posestvu štejejo tudi zemljišča, ki služijo ostalim nekmetijskim dejavnostim, če pripadnost teh površin posestvu ne vpliva bistveno na njegovo glavno dejavnost. To pa ne velja za površine, ki so samostojna posestva ali njihovi deli.

3.1.2 Dohodki iz kmetijstva v Avstriji obdavčeni po dohodnini

se izračuna iz talnega klimatskega števila ocenjevanega kmetijskega gospodarstva, kateremu se prištejejo ali odštejejo dodatki oziroma odbitki za gospodarske pridelovalne pogoje v odstotkih od talnega klimatskega števila. Med gospodarske dejavnike se uvrščajo tako imenovani notranji (oddaljenost kmetijskega gospodarstva od zemljišč) in zunanji prometni položaj gospodarstva (oddaljenost od tržišča, cenovna razmerja med kmetijskimi pridelki in reprodukcijskim materialom), struktura kmetijske proizvodnje, organizacija kmetijskega gospodarstva.

Po avstrijskem zakonu o davku na dohodke, dohodki iz kmetijstva in gozdarstva niso posebej definirani. Zakon le našteva posamezne vrste kmetijskih in gozdarskih dohodkov (Udovč et al., 2005, str. 17):

- dohodki iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, iz vinogradništva, vrtnarstva, sadjarstva, zelenjadarstva, živinoreje ter dohodki iz drugih obratov, pridobivajo rastline in dele rastlin s pomočjo naravnih moči. V to skupino dohodkov se prištevajo tudi vse vrste neposrednih plačil in državnih pomoči. Izjema so samo investicijske podpore, ki v Avstriji niso obdavčene;
- dohodki iz ribolova, ribogojstva, reje rib v ribnikih ter dohodki od čebelarstva;
- dohodki od lova, če je ta v povezavi s kmetijskim ali z gozdarskim obratom;
- dohodki kmetijskega ali gozdarskega stranskega oziroma dopolnilnega obrata. Kmetijski ali gozdarski stranski oziroma dopolnilni obrati lahko le služijo glavnemu obratu;
- dohodki, ki se izplačajo družabnikom družb, pod pogojem, da so družabniki oziroma solastniki. Nadalje je treba obdavčiti plačila, ki so jih dobili družabniki s strani družbe za njihovo delo, za posojila ali pa za prepustitev gospodarskih dobrin;
- dohodki iz prodaje delov ali celotnega kmetijskega gospodarstva.

Poleg navedenih vrst dohodkov, spadajo k dohodkom iz kmetijstva in gozdarstva tudi vzgoja rož, pridelava hmelja, tobaka, pravega kostanja, gojitev zdravilnih zelišč, žlahtnjenje rastlin v rastlinjaki in gojitev gob v kletih. Do zneska 24.200 EUR se štejejo med prihodke iz kmetijstva tudi prihodki dopolnilnih dejavnosti (turizem, strojne usluge) kot tudi dohodki morebitnega hčerinskega podjetja, ki je proizvodno in finančno podrejen glavnemu obratu. Gojitev in pridelava rastlin v laboratorijih ne šteje med dohodke iz kmetijstva in gozdarstva.

3.1.2.1 Kmetijski in gozdarski stranski obrat (Nebenbetrieb)

Kmetijski in gozdarski stranski oziroma dopolnilni obrat je obrat, ki bi sam po sebi lahko bil lastna obrt, ker pa je stranski obrat pomožni obrat kmetijskemu gospodarstvu (glavni kmetiji), se tudi ta šteje k kmetijskemu in gozdarskemu obratu. Stranske obrate v Avstriji delijo v predelovalne in substančne obrate⁸.

Predelovalni obrati so žganjekuhe, mlekarne, žage in pekarnice. Predelava grozdja šteje v Avstriji za osnovno dejavnost. Prav tako šteje za predelovalni obrat produkcija biološkega plina iz lastne biomase. Izjemno ali prevladujoče se tu predelujejo proizvodi glavnega kmetijskega in gozdarskega obrata. Substančni obrati nudijo kmetijskemu in gozdarskemu glavnemu obratu tla ter zemljišča za razne proizvodne namene, kot so peskokopi, kamnolomi, glinokopi, drobilnice (Udovč et al., 2005, str. 18).

Substančni obrati so stranski obrati le tedaj, če se kopane snovi uporabljajo v okviru glavnega obrata za gradnjo stavb ali pa obnovo gozdnih cest. Večinoma pa taki obrati prodajajo tretjim osebam in so tako obrt in ne več stranski obrati.

⁸ Predelovalni obrat v Avstriji.

3.1.2.2 Kmetijski in gozdarski dodatni zaslužek – dopolnilne dejavnosti

Brez povezave s kmetijskim in z gozdarskim obratom bi dejavnosti, ki sodijo med dopolnilne ali dodatne dejavnosti, bilo potrebno prijaviti kot lastno obrt. Iz te definicije je razvidno, da mora dopolnilna dejavnost biti v povezavi s kmetijskim in z gozdarskim obratom. Poleg tega mora dopolnilna dejavnost biti gospodarsko podrejena glavnemu obratu.

Vrste dopolnilnih dejavnosti (Udovč et al., 2005, str. 18):

- pomoč drugim kmetijskim obratom;
- storitve s kmetijskimi in z gozdarskimi obratnimi sredstvi (mehanizacija). Delovanje v okviru medsosedskega sodelovanja (npr. mlatenje za plačilo). Dajanje obratnih sredstev in opreme v okviru medsosedskega sodelovanja v najem. Delovanje v okviru strojnega krožka ali krožkov za pomoč drugim obratom v lastnem upravnem okraju in v sosednjih okrajih;
- transport z lastnimi napravami in s stroji;
- pluženje snega z lastnimi napravami in s stroji;
- kultiviranje krajine (vzdrževanje in nega biotopov, naravno zavarovanih območij);
- košnja cestnih robov, če niso potrebne posebne naprave ali stroji;
- oddajanje do deset tujskih postelj v najem – vendar to število ne sme biti prekoračeno.

3.1.2.3 Način ugotavljanja dohodkov iz kmetijstva v Avstriji obdavčenega po dohodnini

Po Avstrijskem sistemu obdavčenja so kmetijska gospodarstva obdavčena po naslednjih načinih (Udovč et al., 2005, str. 19):

- na podlagi dvostavnega knjigovodstva, ki je obvezno za kmetijska gospodarstva, katerih enotna vrednost presega 150.000 EUR ali je njihov prihodek v dveh zaporednih letih višji od 400.000 EUR;
- delnega pavšalnega ugotavljanja dohodka z vodenjem evidence prejemkov in upoštevanjem pavšalnih odhodkov, ki je obvezno za kmetijska gospodarstva, katera ne dosegajo praga za obvezno vodenje knjigovodstva, vendar pa njihova ocenjena enotna vrednost presega 65.000 EUR in
- polnega pavšaliranja na podlagi določene enotne vrednosti kmetijskega gospodarstva, za kmetijska gospodarstva, katerih ocenjena enotna vrednost je manjša od 65.000 EUR.

3.1.2.3.1 Dvostavno knjigovodstvo

Ugotavljanje dejanskega dohodka z dvostavnim knjigovodstvom, je izvedeno po pravilih, ki veljajo tudi za druge gospodarske dejavnosti.

3.1.2.3.2 Pavšalno ugotavljanje dohodka

Za namene plačevanja davka za obrate, katerim ni potrebno voditi knjig, sta možni dve vrsti ugotavljanja dohodka (Udovč et al., 2005, str. 19):

- polno pavšaliranje;
- delno pavšaliranje.

Pri polnem pavšaliranju ni pomemben dejanski prihodek in dejanski odhodek. Za razliko od delnega pavšaliranja se uporablja evidentiranje dejanskih prejemkov, od česar se odštejejo pavšalirani stroški, ki praviloma znašajo 70 % prejemkov.

Za kmetijske in gozdarske glavne ter stranske obrate, katerih lastniki niso dolžni voditi knjig in jih tudi ne vodijo prostovoljno, je mogoče določiti dohodek na podlagi pavšaliranja. Treba je le upoštevati ali enotna vrednost kmetije presega 65.000 EUR ali ne.

Davčna osnova je ocenjena enotna vrednost kmetijskega in gozdarskega obrata, ki je sestavljen iz enotne vrednosti, ki jo je imel obrat v letu odmere davka, povečane za enotno vrednost površine oziroma obratov v najemu. Od te enotne vrednosti pa se za odmero davka odšteje enotna vrednost površin oziroma obratov, ki so bili dani v najem.

Trenutno veljavna uredba pavšalno upošteva le redne pravne posle in opravila, ki se dogajajo na kmetijah. Dohodki iz prodaje gozdnih površin niso upoštevani. Pri prodaji gozdnih površin – vključeni so zemljišče, stoječi les in lovske pravice – se pričakuje finančni urad dohodek v višini 35 % iztržka, če le ta ne prekorači 220.000 EUR v posamičnem primeru. Ta meja velja tudi za obrate, ki morajo voditi knjigovodstvo.

Pri polnem pavšaliranju se dohodek iz kmetijstva izračuna v določenem odstotnem deležu od enotne vrednosti kmetijskih površin v uporabi enega kmetijskega gospodarstva. Pri tem se v praksi upošteva, da kmetijsko gospodarstvo predstavljajo vsa zemljišča v lasti in najemu ene osebe. Zakon dopušča, da se za potrebe določitve obveznosti za plačilo dohodnine na podlagi prijave skupni dohodek kmetijskega gospodarstva razdeli na zakonca, kar pa ne pomeni, da se razdeli tudi enotna vrednost kmetijskega gospodarstva in s tem povezan način ugotavljanja dohodka kmetijskega gospodarstva.

V veljavi so sledeči povprečni odstotni deleži dohodka glede na ocenjeno enotno vrednost (Udovč et al., 2005, str. 19):

do 15.000 EUR	37 %
od 15.000 EUR do 36.500 EUR	41 %
od 36.500 EUR do 65.500 EUR	45 %

Dohodek iz planšarstva je za površine, kjer se izvaja planinska paša, določen s 70 % ugotovljene povprečne stopnje dohodka za preostalo kmetijsko gospodarstvo.

Pavšalno se dohodek iz gozdarstva ugotavlja, če delna enotna vrednost, ki se nanaša na površino gozda, ne presega 11.000 EUR. Če je enotna vrednost gozdnih površin v uporabi pod 7.500 EUR, je kot dohodek ocenjenih 40 % enotne vrednosti gozdnih površin. Če je gozdarska enotna vrednost od 7.500 EUR do 11.000 EUR, se v tem primeru prizna povprečna vrednost dohodka v višini 50 % enotne vrednosti gozdnih površin.

Gozdarska enotna vrednost nad 11.000 EUR pomeni, da je vse prejeme potrebno beležiti. Izdatki se izračunajo oziroma so pavšalirani glede ovrednotenja lesa.

Pavšalno ugotavljanje dohodka je možno samo za vrtnarije in drevesnice, katerih enotna vrednost ne presega 65.000 EUR in če prodajajo izključno lastne produkte za nadaljnjo prodajo oziroma vrednost prodaje končnim potrošnikom ter dodatnih storitev (košnja, škropljenje rastlin, izposoja dekorativnih rastlin, oblikovanje vrtov, urejanje pokopališč) ne presega 1.500 EUR na leto. Za določitev dohodka je treba upoštevati povprečne vrednosti, ki se nanašajo na površino. Dejanska površina, namenjena vrtnarski pridelavi, je pridobljena na podlagi prijave lastnika. Pavšalni dohodek je odvisen od površine obdelovalne zemlje.

Gospodarstva, ki prodajajo tretjim osebam oziroma končnim kupcem, morajo svoje prejeme beležiti ter prijaviti. Stroški pa se obračunajo pavšalno v višini 70 % vseh prejemkov vključno z DDV. To velja ne glede na ugotovljeno enotno vrednost kmetijskega gospodarstva.

Za dopolnilne dejavnosti, dodelavo in predelavo lastnih ter dokupljenih primarnih proizvodov ter za kmečki turizem na področju sadjarstva⁹ je dohodek potrebno izračunati s pomočjo delnega pavšaliranja. Dopolnilne dejavnosti morajo biti gospodarsko podrejene glavni dejavnosti (skupni prejemek vseh omenjenih aktivnosti ne sme presegati 24,200 EUR vključno z DDV). Skupna kmetijska površina v uporabi kmetijskega gospodarstva pa ne sme biti manjša od 5 ha, za vinogradništvo in vrtnarstvo najmanj 1 ha, v nasprotnem primeru se navedene dejavnosti štejejo za obrt.

V okviru direktne prodaje na kmetiji je mišljena prodaja tretjim osebam, ne glede na to ali so to končni porabniki, trgovci ali gastronomija.

Za kmečko prodajo na področju sadjarstva in na področju dodelave ter predelave kmečkih primarnih pridelkov se upošteva za stroške pavšal v višini 70 % prejemkov (vključno z DDV) iz prodaje.

⁹ Prodaja mošta in sadja.

Od 01. 01. 1998 naprej morajo avstrijski kmetje in gozdarji razlikovati med primarnimi proizvodi ter proizvodi, ki so bili predelani. Ta razmejitev je pomembna, ker načeloma velja, da se lahko samo pridelavo primarnih produktov vključuje v vrednotenje po polni pavšalni metodi, ko pa gre za predelane proizvode, pa takoj nastopi vrednotenje po delno pavšalni metodi. Za razmejitev med primarnimi proizvodi in predelanimi se uporablja pregled proizvodov, ki je zapisan v smernici za davek na dohodek.

Vzgoja čebel velja za osnovno kmetijsko dejavnost, pri čemer obseg pridelave do 40 panjev velja za hobi in se jih ne upošteva pri ugotavljanju dohodka. Ko pa je ta meja presežena, pa se tudi dohodek od čebelarstva prišteva k dohodku kmetijskega gospodarstva, in sicer se za vsak panj obračuna pavšalno 13,80 EUR dohodka. Poleg tega se kmetijam, ki imajo do 99 panjev, skupni dohodek zmanjša za 109 EUR. V kolikor pa na kmetijskem gospodarstvu redijo čebele v več kot 300 panjih, se k skupnemu dohodku prišteje 109 EUR (Udovč et al., 2005, str. 22).

Vinogradi so obdavčeni ločeno od sistema obdavčenja ostalega kmetijskega obrata po sistemu delnega pavšaliranja, če skupna velikost vinograda na kmetijskem gospodarstvu presega 60 arov. To pravilo velja tudi za kmetijska gospodarstva, ki drugače kot celota ne presegajo enotne vrednosti 65.500 EUR, ki predstavlja mejo med polnim in delnim pavšaliranjem. Za prejemek iz vinogradništva šteje prodano vino, grozdje, vinska drozga, grozdni sok, mošt in mlado vino kot tudi nealkoholne pijače ter hrana v okviru vinotoča. Med prejemke pa štejejo tudi prejete premije iz zavarovanj, premije za prostovoljno praho, izravnalna plačila, plačila za preusmeritve, prodaja premoženja, lastna poraba itd. Pri tem je potrebno vse prejemke evidentirati skupaj s pripadajočim DDV in trošarino. Pri začasni opustitvi vinograda velja mirujoča površina kot izkoriščen vinograd toliko časa, dokler se ne ukinejo premije. Premija, ki jo nudi država za trajno oziroma dokončno opustitev vinograda, je obravnavana kot prejemek.

Podpora za novo osnovanje vinograda je prejemek, oproščen davka, kakor velja tudi za vse druge vrste investicijskih podpor. Prejemki iz trsnice sodijo pod vrtnarstvo.

V primeru pušnšanka velja, da je le-ta lahko obdavčen po opisanem sistemu samo, če celotna vrednost dokupa za prodajo (sokovi, tobak, mineralne vode) ne presega 25 % prometa celotnega kmetijskega gospodarstva. Pri dodelanih in predelanih produktih iz vinogradništva (npr: liker iz rdečega vina, žganje, penina, grozdni sok) je določena tudi zgornja meja, do katere je moč voditi samo evidenco prejemkov in izdatkov, ki kakor za vse ostale dopolnilne dejavnosti znaša 24.200 EUR.

Kot stroške pa se upošteva 70 % prejemkov (vključno z DDV) iz vinogradništva, vendar ne manj kot 4.400 EUR/ha vinograda. Vedno se uporablja za kmeta ugodnejša varianta, pri čemer meja leži pri prejemkih 6.285 EUR/ha. Odbitek ugotovljenih stroškov je lahko le do višine prejemkov. Vinogradnik lahko uveljavlja morebitne izgube iz vinogradništva le, če dokaže vse materialne stroške obdelave vinograda. Odbitek ugotovljenih stroškov je lahko le do višine prejemkov (Udovč et al., 2005, str. 22).

K pavšalno ocenjenemu dohodku iz kmetijstva in gozdarstva je treba prišteti še prejemke iz oddaje v zakup. Prav tako je treba prišteti prejemke iz oddaje površin, ki so v lasti kmetijskih skupnosti in so prepuščene za drugo nekmetijsko uporabo (za smučišča).

Stroški posameznih kmetijskih in gozdarskih panog se zmanjšajo za:

- plačane najemnine za zakup;
- plačane dolgove, ki se nanašajo na kmetijski in gozdarski obrat;
- denarne in materialne prispevke za izročitelje kmetije – preživnine do 700 EUR na osebo;
- plačane prispevke socialnemu zavarovanju in 325 % vrednosti osnove za odmero zemljiškega davka (Grundsteuermessbetrag);
- olajšave za izredne izpade pridelkov ter izredno izgubo živine, če izpadov ne krije zavarovanje.

Če je vsota vseh odbitnih postavk višja od vsote dohodkov posameznih kmetijskih panog, so odbitne postavke omejene z višino vsote dohodkov. Ugotavljanje dohodka torej na podlagi pavšaliranja ne more povzročiti izgube.

Za kmetije z enotno vrednostjo med 65.000 EUR in 150.000 EUR velja sistem delnega pavšaliranja. Take kmetije so obvezane voditi evidenco vseh prejemkov z vključenim DDV, glede izdatkov pa veljajo odvisno od kmetijske panoge primerni pavšalno ocenjeni izdatki. Praviloma se od zabeleženih prejemkov pavšalno obračuna stroške v višini 70 %, tako da ocenjen dohodek predstavlja 30 % bruto prejemkov.

Za ugotovitev dohodka iz dopolnilnih dejavnosti veljajo isti predpisi kakor v primeru polno pavšaliranih obratov.

Tudi delno pavšalirani obrati morajo k dohodku prišteti dohodke iz oddaje v zakup in plačila iz raznih udeležb. Dohodek obrata pa se zmanjša za stroške, enako kot pri polno pavšaliranih obratih. Ne smejo pa obračunati olajšave za izredne izpade pridelkov ter izredne izgube živine.

3.1.3 Obdavčitev kmetijskih dohodkov z DDV v Avstriji

Z davkom na dodano vrednost so obdavčeni promet blaga in storitev, uporaba blaga v državi kot tudi uvoz blaga iz tretjih držav ter pridobitve znotraj skupnosti. Splošna stopnja davka na dodano vrednost je 20 %. Obstaja tudi znižana stopnja davka za dobave s področja kmetijstva ter gozdarstva, ki znaša 12 %. Znižana stopnja davka na dodano vrednost, ki je določena v višini 10 %, se uporablja za določene v zakonu navedene vrste prometa (npr.: hrana, časopisi, les, oddajanje stanovanj v stanovanjske namene, umetniške stvaritve, prevoz ljudi, odvoz smeti, bolnišnična ter negovalna oskrba).

3.1.4 Subvencije v Avstriji

V Avstriji velja, da so subvencije direktno povezane z dejavnostjo in so kot take na splošno del prihodka v kmetijstvu ter morajo biti prikazane v končnem obdavčljivem dohodku. Vse javne podpore v kmetijstvu, kot so direktna plačila, različna nadomestila, odškodnine, razen investicijskih podpor, so obdavčljiv prihodek in se pri dvostavnem ter delnem pavšaliranju prikazujejo kot prejemki. Pri pavšalnem vrednotenju pa se predpostavlja, da so subvencije vključene v ugotovljeno enotno vrednost kmetije, saj se osnova za določitev enotne vrednosti – hektarska vrednost, ni spreminjala že od leta 1986.

3.2 OBDAVČITEV KMETIJSKIH DOHODKOV V NEMČIJI

3.2.1 Opredelitev dejavnosti kmetijstva in gozdarstva

Za ugotavljanja dohodka iz kmetijstva in gozdarstva v Nemčiji se upošteva, da se izvaja osnovna kmetijska dejavnost takrat, ko se zemlja uporablja za namene pridelovanja rastlinskih pridelkov ter reje živine pri običajnem načinu gospodarjenja. V kmetijsko dejavnost sodi tudi predelava lastnih kmetijskih pridelkov. To vključuje vse predelovalne aktivnosti v kmetijstvu, gozdarstvu, vrtnarstvu, sadjarstvu in vinogradništvu. Živinorejo štejemo za osnovno kmetijsko dejavnost, dokler je moč obseg reje živine povezovati z razpoložljivimi površinami za pridelavo krme. Tudi dohodki iz manjših dejavnosti, kot so čebelarstvo, ribogojstvo in druge so del osnovne dejavnosti kmetijstva, če dohodkovno ne presegajo dohodkov iz kmetijstva. Praktično štejemo za eno kmetijsko gospodarstvo površine in pripadajoče kmetijsko premoženje, ki je v lasti ene osebe (Udovč et al., 2005, str. 9).

Ob tem je gozdarstvo, ne glede na obseg, vedno obdavčeno po načelu majhnih podjetij, kar pomeni, da morajo biti prihodki in odhodki evidentirani. Potrebno je poudariti, da je dohodek iz lova tudi del dohodka iz kmetijstva in gozdarstva, če je povezan s kmetijo oziroma z gozdarsko dejavnostjo.

Dopolnilne dejavnosti, kot so predelava kmetijskih pridelkov, žganjekuha, predelava mlečnih izdelkov in žage, se lahko upoštevajo kot del kmetijske dejavnosti (predelava grozdja spada k osnovni dejavnosti). Velja pa sicer splošno pravilo, da mora biti vsaj 50 % surovin za predelavo pridelanega znotraj lastne kmetijske in gozdarske dejavnosti in vsi izdelki morajo biti prodani direktno končnemu kupcu.

3.2.2 Načini ugotavljanja dohodka iz kmetijstva

Glede na spremembe v poslovanju kmetij, ker te ne trgujejo več samo izključno s svojimi pridelki in z izdelki, je bilo potrebno bolj natančno definirati, kateri dohodki še

spadajo k dohodkom iz osnovne kmetijske dejavnosti. V današnjem času kmetje pogosto prodajajo svoje pridelke direktno na tržnicah, vendar pa jih nekateri vedno pogosteje mešajo z izdelki velikih podjetij. Tako torej ne gre več samo za prodajo pridelkov kmetij. Drugi uporabljajo svojo mehanizacijo ali pa le svojo delovno silo za različne storitve, kot so vrtnarstvo, prevoz, nastanitev. Tretjo skupino pa predstavljajo posamezniki, ki svoje pridelke tudi predelujejo. Z vsemi temi aktivnostmi kmetje vse pogosteje predstavljajo neposredno konkurenco drugim dejavnostim. Zato se v Nemčiji trudijo, da bi nekako razmejili te izjeme z določenimi omejitvami, ki določajo, kaj je še dohodek iz osnovne kmetijske dejavnosti (Udovč et al., 2005, str. 9 in 10):

- pri trgovanju s pridelki, ki niso pridelani na kmetiji, se upošteva le do 30 % skupnega letnega prometa;
- v primeru, ko kmet proda v lastni trgovini nad 40 % pridelkov, in vrednost tujih proizvodov predstavlja manj kot 30%, to štejemo k dohodku iz kmetijske dejavnosti;
- osebne storitve povezane s prodajo lastnih kmetijskih pridelkov (nasajanje okrasnega grmičevja, ki ga je posameznik kot vrtnar nasadil), se upošteva promet v višini 50 % kot del dohodka iz kmetijstva;
- kot del dohodka iz kmetijstva se upošteva 51.129 EUR prometa od prodaje vina v pušňankih, ki se odpirajo le sezonsko;
- uporaba kmetijske mehanizacije za opravljanje storitev drugim; Kot del dohodka iz kmetijstva se upošteva 51.129 EUR prometa od storitev z mehanizacijo drugim kmetom. V primeru opravljanja storitev naročnikom, ki niso kmetje, se upošteva promet v višini 10.226 EUR.
- nastanitev gostov, z največ štirimi sobami oziroma šestimi posteljami, brez hrane.

V praksi so seveda ti pragi zelo komplicirani, še posebej, če se več aktivnosti prekriva med seboj, zaradi tega se poskuša upoštevati pravilo, da dokler dejavnost kmetije ne predstavlja konkurence drugim sorodnim gospodarskim dejavnostim, se ta šteje za kmetijsko dejavnost.

V Nemčiji se ugotavlja dohodek iz kmetijske dejavnosti na kmetijah na tri načine (Udovč et al., 2005, str. 10):

- na podlagi dvostavnega knjigovodstva, kakor ostale gospodarske družbe;
- na podlagi poenostavljenega sistema evidentiranja prejemkov in izdatkov;
- in v celoti pavšalno na podlagi ocenjene enotne vrednosti kmetijskega gospodarstva.

3.2.2.1 Dvostavno knjigovodstvo

Kmetija je zavezana k vodenju dvostavnega knjigovodstva v naslednjih primerih: (Udovč et al., 2005, str. 10):

- enotna vrednost kmetijskega gospodarstva presega 20.408 EUR;

- letni promet presega brez DDV 255.102 EUR;
- letni dobiček presega 24.490 EUR.

3.2.2.2 Poenostavljeno knjigovodstvo

Vodenje evidenc prejemkov in izdatkov ali normirani dohodek se uporablja (Udovč et al., 2005, str. 10):

- če so preseženi pogoji za ocenjevanje po pavšalni metodi (enotna vrednost KG nad 16.361 EUR ali prevelika obtežba z živino);
- niso pa dosežene meje za dvostavno knjigovodstvo.

V primeru poenostavljenega knjigovodstva z beleženjem prejemkov in izdatkov pa v Nemčiji ne gre samo za ugotavljanje denarnega toka, temveč morajo kmetje upoštevati tudi nederne postavke, kot na strani prejemkov vrednost prejemkov v naravi in vrednost stanovanjskega objekta, če še sodi med premoženje kmetijskega gospodarstva. Na strani izdatkov pa se upošteva tudi amortizacija opreme in gospodarskih poslopij. Tako se poenostavljeno knjigovodstvo loči od dvostavnega predvsem po tem, da se ne ugotavlja letnih zalog inputov in produktov, obveznosti do dobaviteljev in terjatve do kupcev, zaradi česar je tudi končen izračun dohodka različen.

3.2.2.3 Pavšalno ocenjevanje

Pavšalno ocenjevanje je možno na kmetijah kjer (Udovč et al., 2005, str. 11):

- enotna vrednost KG ne presega 16.361 EUR in obtežba z živino ne presega 30 GVŽ;
- v primeru, ko kmetija presega trideset GVŽ, pa obtežba z živino ne sme presegati tri GVŽ/ha (v primeru, če predstavljajo več kot 75 % GVŽ prašiči in perutnina, je dovoljena obremenitev za prvih petnajstih hektarjih 4 GVŽ/ha). Kmetje, ki svoje dohodke ugotavljajo na podlagi pavšalnega ocenjevanja, se lahko kadarkoli odločijo za dvostavno ali poenostavljeno knjigovodstvo, vendar morajo nato v izbranem sistemu vztrajati vsaj štiri zaporedna leta.

Praktično so vse majhne kmetije v Nemčiji obdavčene po pavšalu, kar pomeni, da se jim dohodek ugotovi na podlagi enotne vrednosti. Ta metoda ima dve komponenti. Enotna vrednost kmetijskega gospodarstva, ki odraža ekonomsko vrednost kmetijskega gospodarstva, izhaja iz predpostavke, da vsa kmetijska gospodarstva z uporabo tuje delovne sile (plačilo za opravljeno delo) ustvarjajo določen dobiček. Za ugotovitev enotne vrednosti zemljišča je potrebno povprečni relativni donos, ustvarjen s kmetijsko pridelavo na enem hektarju kmetijskega ali gozdnega zemljišča, ki je odvisen od pridelovalnih pogojev, kapitalizirati s 5,5 % obrestno mero. Za določitev obdavčljivega dohodka je ekonomska vrednost (Wirtschaftswert) kmetijskega gospodarstva izpeljana s pomočjo dveh faktorjev (Udovč et al., 2005, str. 11):

- osnovne vrednosti in
- vrednosti donosa.

Osnovna vrednost je ocenjena ekonomska vrednost kmetijskih zemljišč, ki so dejansko namenjena osnovni kmetijski pridelavi. Izhajajo pa iz enotne vrednosti, ki je korigirana za zakupljena in oddana zemljišča ter za vrednost specialnih kultur, če te ne presegajo skupaj 1.023 EUR. Med specialne kulture, ki jim je določena drugačna vrednost donosa, sodijo šparglji in hmelj, vinogradništvo, vrtnarstvo, čebelarstvo, ribogojstvo, vzgoja božičnih dreves ter vzgoja semen.

Vrednost donosa je dejanski čisti donos, ki ga dobimo tako, da ugotovljeno osnovno vrednost delimo s 6, če vrednost osnovnega donosa kmetije znaša manj kot 12.782 EUR ali s 5, če vrednost osnovnega donosa kmetije znaša več kot 12.782 EUR.

Vrednosti donosa se dodajo zneski za živo delo, pribitek 5 % vrednosti donosa za vodenje kmetije, prejeta najemnina, dohodek, dosežen s prodajo ali prenosom zemljišča, prodajo živine ter dajanjem v najem v primeru, če doseženi dohodek ne presega zneska 1.534 EUR ali končna vrednost zgoraj omenjenih posebnih posevkov ne presega 1.023 EUR.

Dobimo vmesno vsoto, od katere nato odštejemo zneske za stroške najema ter obresti za sredstva vložena v kmetijsko ali gozdarsko dejavnost.

Končni izračun zgornjih postopkov predstavlja dohodek kmetijskega gospodarstva. Če na kmetijskem gospodarstvu dela več članov družine, lahko lastnik kmetije z njimi sklene medsebojno pogodbo o zaposlitvi, pri čemer ti člani nato štejejo kot zaposleni in se ne prištevajo v lastno živo delo, so pa zato obvezani plačati davek na prejete plače.

V letu 1999 se je postavil nov poenostavljen sistem pavšaliranja za majhne kmetije, ki ne temelji na enotni vrednosti. Po novem velja, da ni potrebno voditi knjig če:

- je skupna obdelovana površina kmetijskih zemljišč manj kot 20 hektarjev in
- živine ni več kot 50 GVŽ.

Te kmetije morajo glede na hektarsko vrednost svojih zemljišč, ki je bila določena v postopku vrednotenja, za vsak hektar obdelovalnih zemljišč pripisati ocenjen dohodek, kot izhaja iz preglednice 2.

Tabela 2: Ocenjen dohodek na hektar glede na različne hektarske vrednosti.

hektarska vrednost (EUR)	ocenjen dobiček na hektar (EUR)
do 153	205
153–256	307
256–511	358

511–767	409
767–1023	460
več kot 1023	511

Vir: Udovč et al. (2005, str. 12):

Za izračun končnega dohodka se k tako ocenjenemu dohodku prišteje še vrednosti posebnih kultur. Če posamična ocenjena osnovna vrednost posebnih kultur presega 256 EUR, skupna vrednost pa je manjša od 1023 EUR, se doda pavšal v višini 511 EUR, v nasprotnem primeru pa njihova dejanska vrednost. Prištejejo se dohodki iz dopolnilnih dejavnosti, gozdarstva in prodaje oziroma najema osnovnih sredstev ter odštejejo plačane najemnine in obresti.

3.2.3 Ugotavljanje dohodka iz gozdarstva

Za gozdarstvo velja, da dohodek iz gozdarske proizvodnje nikoli ne more predstavljati samostojnega vira dohodka ampak mora biti vedno pripisano bodisi dohodku kmetijskega gospodarstva ali pa se gozdarstvo smatra za gospodarsko dejavnost. Če sodi gozdarstvo v okvir kmetijskega gospodarstva, se dohodek iz gozdarstva vedno upošteva kot poseben vir dohodka in se njegova višina ugotavlja ločeno. Pri tem je možno dohodek iz gozdarstva ugotavljati samo bodisi na podlagi dvostavnega ali poenostavljenega knjigovodstva. Pavšalno ugotavljanje dohodka za gozdarstvo ni možno (Udovč et al., 2005, str. 12).

3.2.4 Subvencije

Subvencije so direktno povezane z dejavnostjo in so kot take na splošno del prihodka v kmetijstvu ter morajo biti zato prikazane v končnem obdavčljivem dohodku. Vse javne podpore kmetijstvu, kot so direktna plačila, različna nadomestila, odškodnine, investicijske podpore, se pri dvostavnem in poenostavljenem knjigovodstvu prikazujejo kot prejemki. Pri pavšalnem vrednotenju pa se predpostavlja, da so subvencije implicitno vključene v ugotavljanje enotne vrednosti kmetije, saj so osnova za določitev enotne vrednosti. Subvencije, ki so izplačane vnaprej za daljše obdobje, morajo biti obdavčene kot predplačila. Na primer investicijske subvencije, ki pokrivajo daljše obdobje, so dodeljene za obdobje 10 let. Nekatere subvencije s strani države pa so oproščene plačila davka (Udovč et al., 2005, str. 12):

- subvencije dane kot prispevek k pokojninam;
- končni znesek pokojnine do 18.406 EUR;
- subvencije za strokovne izboljšave.

3.2.5 Posebne olajšave v kmetijstvu

V Nemčiji veljajo naslednje olajšave od dohodka iz kmetijstva in gozdarstva (Udovč et al., 2005, str. 13):

- leta 1999 se je splošna olajšava znižala na 664 EUR oz. 1.329 EUR za zakonce, če je končni znesek dohodka manjši od 30.677 EUR oziroma 61.355 EUR za zakonce;
- splošna olajšava zaradi prodaje podjetja (30.677 EUR, če je dobiček dosežen s prodajo manjši kot 153.387 EUR in je podjetnik starejši od 55 let ali je trajno invaliden);
- posebna olajšava za prodajo manjšega dela podjetja (76.693 EUR, če je ekonomska vrednost prodanega dela nižja od 20.451 EUR in če je prihodek nekmetijskega dela v prejšnjih dveh letih nižji od 17.895 ali 35.790 EUR na zakonca);
- olajšava za prodajo ali prenos zemlje v povezavi z dedovanjem;
- znižanje davka za prostovoljno vodenje knjig (511 EUR, če je prihodek za prvo finančno leto nižji od 20.451 EUR);
- znižanje davka za izreden dohodek (za katerikoli dohodek, ni nujno, da gre za dohodek v kmetijstvu);
- znižanje davka za izreden dohodek v gozdarstvu zaradi naravnih nesreč;
- posebna stopnja za obdavčevanje plač sezonskih delavcev (5 % plače).

3.3 UREDITEV NA FINSKEM

Po zakonu davku od dohodka iz kmetijstva in gozdarstva je dohodek iz kmetijstva opredeljen kot dohodek iz kmetovanja, vključno s pomožnimi dejavnostmi, ki ne predstavljajo samostojne dejavnosti. Ta zakon sledi določbam zakona o davku od dohodka iz dejavnosti, saj določa pravila za izračun dejanskega neto dohodka. Določbe, ki določajo kmetijski dohodek, pa vendar ne sledijo popolnoma določbam, ki določajo neto dohodek iz dejavnosti. Primeroma se kmet ne obdavči od vrednosti kmetijskih proizvodov, ki jih porabi sam z družino. Časovno upoštevanje dohodka in izdatkov temelji na plačani realizaciji (Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona dohodnini, 2008).

Obdavčevanje dohodka iz gozdarstva temelji na dejanskem neto dohodku, tj. prihodki od prodaje minus izdatki, izračunani v skladu z zakonom o davku na dohodek. Dohodek iz gozdarstva se na splošno šteje za dohodek iz naložb. Vendar, če lastnik sam (s svojo družino) opravi sečnjo in vleko, se presežek ocenjene vrednosti dela nad letno oproščenim dohodkom obdavči kot zasluženi dohodek. Zavezanec lahko uveljavlja gozdno olajšavo v višini do 40 % dohodka iz naložb iz gozdarske dejavnosti v davčnem letu. Najmanjši znesek te olajšave je 1.500 evrov. Skupni znesek olajšav, uveljavljenih v obdobju lastništva, ne sme preseči 50 % nabavne vrednosti gozda. Uveljavljene olajšave se obdavčijo ob odsvojitvi gozda.

3.4 UREDITEV V ITALIJI

V Italiji so vsi dohodki fizičnih oseb od kmetijske dejavnosti obdavčeni na podlagi pavšalne ocene dohodka kmetije, ki je določena na podlagi vrednosti zemljišč glede na proizvodni potencial in dejansko rabo (neke vrste katastrski dohodek). Kmetija se za davčne namene oblikuje tako, da se ji dodeli davčna številka. Podatki o zemljiščih in o kmetijah se vodijo v zemljiškem katastru, ki je evidenca Ministrstva za finance. Lastniki zemljišč morajo po davčnih predpisih redno sproti poročati o spremembah rabe. Zavezanec za davek od dohodka kmetije je nosilec davčne številke, torej nosilec dejavnosti na kmetiji. Pogoji za pridobitev davčne številke je, da nosilcu dohodek iz kmetijske dejavnosti predstavlja vsaj eno četrtno oziroma polovico dohodka. Za zemljišča izven kmetij se davek odmerja po parcelah (Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona dohodnini, 2008).

Dohodek od kmetijskih zemljišč se za odmero davka od dohodka deli na dva dela, in sicer na posestniški dohodek in kmetijski dohodek. Prvi se praviloma pripiše lastniku zemljišča, drugi pa osebi, ki zemljišče dejansko uporablja. Delitev razlagajo z izhodiščem, da se lastniku na ta način pripiše dohodek od rente na zemljišče, uporabniku pa dohodek iz pridelave. Če sta lastnik in uporabnik ista oseba, se v njegovo davčno osnovo vštejeta oba dohodka.

Dohodki od pridelave grozdja in vina so zajeti v pavšalni oceni davčne osnove vinograda. S pavšalno davčno osnovo se obdavčujejo tudi dohodki drugih intenzivnih kultur kot so dohodki od sadjarstva, vrtnarstva itd. Za čebelarstvo, ki se opravlja na kmetiji, se šteje, da je do obsega uporabe 100 panjev dohodek že vključen v pavšalno ocenjen dohodek zemljišč. Za večji obseg pa je določen pavšalni dohodek na panj, ki se prišteva pavšalni osnovi za zemljišča.

Večina dejavnosti predelave, kmetijske dejavnosti brez zemlje (tudi čebelarstvo, ki se ne opravlja v okviru kmetije) in dopolnilne dejavnosti na kmetiji se obravnavajo kot dejavnost, davčna osnova pa se jim določa ali na podlagi vodenja prihodkov in različnega odstotka priznanih normiranih odhodkov (na primer za turizem na kmetiji 75 %) ali kot podjetju.

V pavšalno davčno osnovo so teoretično kmetijske subvencije že vključene, kar pomeni, da se jih posebej ne obdavčuje.

4 ZAKLJUČEK

Kmetijstvo je gospodarska panoga, ki se je razvijala skozi različna obdobja. Doživljalo je bolj in manj naklonjene čase. Največji razvoj je doživelo v zadnjih desetletjih, v času, ko deluje tudi skupna kmetijska politika. Skupna kmetijska politika deluje v smeri zmanjševanja kmetij in doseganju višje produktivnosti. Pomembna lastnost sodobnega kmetovanja je tudi varovanje okolja. Država ter politika, ki kroji razvoj kmetijstva, nagrajujeta zdrav način kmetovanja. Vedno večji poudarek pridobiva biološko kmetovanje, ki temelji na zdravi hrani in varovanju okolja.

Zemljišče kot osnova za oceno odmere davka iz kmetijstva ima z vidika državne blagajne to dobro lastnost, da ga ni moč skriti. V kmetijstvu je vedno in relativno hitro preveriti, kaj se z zemljiščem dogaja ter tako oceniti, kakšne koristi lahko lastnik z njim ustvari.

Če primerjamo obravnavane države v diplomski nalogi s Slovenijo, lahko ugotovimo, da v vseh obstaja sistem pavšalnega ugotavljanja dohodka iz kmetijstva in gozdarstva na podlagi sistema ocenjevanja kakovosti zemljišč, s tem da imata Avstrija in Nemčija v uporabi zelo podoben sistem bonitiranja, za katerega uporabo so določeni pogoji izpolnjeni tudi v Sloveniji (sistem določanja njivskega in travniškega števila), medtem ko Italija še vedno uporablja sistem katastrske klasifikacije zemljišč v katastrske kulture in razrede. V Avstriji in Nemčiji je tak sistem ugotavljanja dohodka namenjen samo manjšim kmetijam, medtem ko je v Italiji pavšalni sistem v uporabi pri vseh kmetijskih gospodarstvih, ki niso registrirana kot gospodarske družbe.

V Avstriji in Nemčiji je poleg popolnega pavšaliranja za določene skupine kmetij obvezen sistem ugotavljanja dohodka na podlagi popolnih ali poenostavljenih knjigovodskih evidenc. Razlike pa obstajajo tudi med kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo ter znotraj kmetijstva med posameznimi proizvodnimi usmeritvami. V obeh državah pa se lahko kmetije prostovoljno vključijo v sistem ugotavljanja dohodka.

Vsem trem sistemom (avstrijskemu, nemškemu in italijanskemu) je skupno tudi to, da se subvencije povsod štejejo kot redni prihodki, ki jih je v primeru vodenja evidenc potrebno tudi evidentirati, pri pavšalnih sistemih pa se predpostavlja, da so implicitno vključene v izračun pavšala.

Če na grobo primerjamo vse opisane sisteme, je slovenski sistem še najbolj podoben italijanskemu, saj je v obeh osnova za oceno dohodka iz kmetijstva in gozdarstva pavšalno izračunan katastrski dohodek, vendar pa obstajajo bistvene razlike (Udovč et al., 2005, str. 26):

- v Italiji se skupni katastrski dohodek sestoji iz dveh delov: dohodka iz posedovanja in dohodka iz obdelave, izračun vključuje tudi vrednost angažiranega kapitala in delovne sile, medtem ko v Sloveniji katastrski dohodek v svojem izračunu ne upošteva vrednosti angažiranega kapitala in delovne sile;

- obdelana in neobdelana zemljišča so v Italiji različno obravnavana – uveljavljen je nižji katastrski dohodek za neobdelana zemljišča, kar je posledica dvodelnega izračuna.

Ker je italijanski sistem, podobno kot slovenski, vezan na sistem katastrske klasifikacije, ima tudi podobno slabost – neprimerljivost katastrskih dohodkov med posameznimi katastrskimi okraji. Tudi v Italiji namreč velja, da se katastrske dohodke izračunava za vsak posamezen okraj posebej. Dr. Udovč in drugi avtorji so mnenja, da z uporabo italijanskega sistema kot izhodišča za nadaljnji razvoj, nove metode izračunavanja katastrskega dohodka ne bi mogli ustvariti bistveno boljšega sistema, kot ga že imamo in bi bilo bolj smiselno posnemati avstrijski sistem.

Ne glede na teritorij kmetovanja čakajo kmete v prihodnosti še številni izzivi, s katerimi se bodo morali spoprijeti. Najpomembnejši je vsekakor konkurenčnost na skupnem trgu EU. Vsekakor bo težje slovenskim kmetijam, saj je velik problem njihova majhnost in s tem tudi znižana konkurenčna sposobnost.

LITERATURA

1. BEČ, Nevenka, ŠIRCELJ, Andrej, VRANIČAR, Mateja. Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1999.
2. KOGEJ, Martina, KNEZ, Lea, JEZERŠEK, Nataša, OGRIČ, Vanda, OBŠTETER Katarina. Poslovni prihodki – seminarska naloga. Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, Ljubljana, 2007.
3. KOLETNIK, Franc. *Dodatna literatura pri predmetu revidiranje in cenitev podjetja*. Ekonomska poslovna fakulteta, Maribor, 2000.
4. Kmetijsko svetovalna služba Slovenije. *Davek na dodano vrednost in kmetije*. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Ljubljana, 2000.
5. Kmetijsko svetovalna služba Slovenije. 2001. Katalog kalkulacij za načrtovanje gospodarjenja na kmetijah v Sloveniji. Ljubljana, Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano.
6. MAURIČ, Ervin. *Ekonomika podjetja za pravnike*. Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Maribor, 1996.
7. PERNEK, Franc. *Finančno pravo in javne finance*. Pravna fakulteta Maribor, Maribor, 2001.
8. Slovenski inštitut za revizijo. *Slovenski računovodski standardi*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ljubljana, 2005.

VIRI

1. BEDRAČ Matej in Tomaž CUNDER. 2005. *Slovenska kmetijska politika in večnamenskost kmetijstva* (izvleček 3. konference Društva agrarnih ekonomistov Slovenije). Moravske Toplice.
2. Državni svet Republike Slovenije (DSRS). Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini.
URL= »<http://www.ds-rs.si/kb/seje/?View=entry&EntryID=920>«. 11. 6. 2008.
3. DURS. Pojasnilo DURS, št. 4210-462/2007, Obdavčitev subvencij po novem Zakonu o dohodnini – ZDoh.
URL=»http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/dohodek_iz_osnovne_kmetijske_in_osnovne_gozdarske_dejavnosti/obdavcitev_s_ubvencij_po_novem_zakonu_o_dohodnini_zdoh_2/«. 30. 11. 2007.
4. ERHART, Vesna. Prihodnost za kmetovalce. *Kmečki glas*, 2004.
5. HAJZERI, Ajša, ROŽIČ, Uroš. Kmetije v sistemu davka na dodano vrednost. Davčno – finančna praksa 11/12, Maribor, 2000.
6. Kmetijsko svetovalna služba Slovenije. *Davek na dodano vrednost in kmetije*. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Ljubljana, 2000.
7. Kmetijsko svetovalna služba Slovenije. Katalog kalkulacij za načrtovanje gospodarjenja na kmetijah v Sloveniji. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Ljubljana, 2001.
8. Kovačič, Matija. *Razvojno-tipološka členitev podeželja v Republiki Sloveniji*. Inštitut za agrarno ekonomiko, Ljubljana, 2000.
9. Ministrstvo za finance. Davčna uprava Republike Slovenije. *Obdavčitev dohodka doseženega z opravljanjem dejavnosti, pri zavezancih, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov*, Ljubljana, 2005.
10. Ministrstvo za kmetijstvo gozdarstvo in prehrano. Pomen izplačil skupne kmetijske politike EU.
URL=»www.mkgp.gov.si/fileadmin/mkgp.gov.si/pageuploads/Aktualno/08_03_02_Izplacila_SKP.pdf«. 29. 2. 2008.
11. PAJNTAR, Neva. Kaj kmetijstvu prinaša nova zakonodaja o dohodnini. *Kmečki glas*, 2005.
12. Povprečni znesek subvencij na hektar površine kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2008 in znesek katastrskega dohodka za oljčne nasade za leto 2008. Uradni list RS, št. 19/2009.
13. Statistični urad Republike Slovenije. Dopolnilne dejavnosti na družinskih kmetijah, po letih. URL= »<http://www.stat.si/pxweb/Dialog/SaveShow.asp>«.
14. ŠTREKELJ, Vlado. Ponazoritev knjiženj in bolj zapletenih poslovnih dogodkov. *Iks* 9-10, 2002.
15. UDOVČ dr. Andrej, Olga ZABLATNIK, Jana ZURC, dr. Martin PAVLOVIČ. Projekt KD-04 »Razvoj nove metode ugotavljanja katastrskega dohodka« II. Fazno poročilo. Primerjalna analiza sistemov določanja dohodka iz kmetijstva in gozdarstva v Avstriji, Nemčiji in Italiji. September, 2005.
16. Uredba o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji. Uradni list RS, št. 61/05.
17. Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 117/2006.
18. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Uradni list RS, št. 117/2009, 56/2008,

76/2008 in 5/2009.

19. Zakon o dohodnini. Uradni list RS, št. 117/06, 10/08, 78/08, 125/08 in 20/09.

20. Zakon o kmetijstvu. Uradni list RS, št. 45/2008.

21. Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (uradno prečiščeno besedilo). Uradni list RS, št. 25/2005.

22. Zakon o gospodarskih družbah. Uradni list RS, št. 42/2006.

SEZNAM SLIK IN TABEL

SEZNAM SLIK

Slika 1: Struktura dohodkov povprečne slovenske kmetije za leto 20036

SEZNAM TABEL

Tabela 1: Povprečni znesek subvencij na hektar površine kmetijskih in gozdnih zemljišč za leto 2008 in znesek katastrskega dohodka za oljčne nasade za leto 200814

Tabela 2: Ocenjen dohodek na hektar glede na različne hektarske vrednosti.40

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

DDV	davek na dodano vrednost
FADN	Farm Accountancy Data Network (knjigovodstvo na kmetiji za potrebe ugotavljanja učinkovitosti investicij)
	ha – hektar
SKD	standardna klasifikacija dejavnosti
SRS	slovenski računovodski standardi
ZDoh	Zakon o dohodnini
ZUKD	Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka
ZDDPO	Zakon o davku na dohodke pravnih oseb

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Študentka Vlasta Nedelko izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Maje Klun. Strinjam se z objavo mojega diplomskega dela na internetu.

Lektorica diplomskega dela je Barbara Drumlič.

V Trnovski vasi, 29. 3. 2009

Podpis: