

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

ANJA OŠINA

**JAVNOFINANČNI VIDIKI INTENZIVNIH
NASADOV JAGODIČJA IN PRIMERJAVA Z
REPUBLIKO HRVAŠKO**

Magistrsko delo

Maribor, 2017

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**JAVNOFINANČNI VIDIKI INTENZIVNIH
NASADOV JAGODIČJA IN PRIMERJAVA Z
REPUBLIKO HRVAŠKO**

Študentka: Anja Ošina

Številka indeksa: 71192713

Študijski program: MAG-B2-PRAV

Smer: Pravo

Mentor: red. prof. dr. Bojan Škof

Maribor, maj 2017

*Zahvaljujem se prof. dr. Bojanu Škofu za sprejeto mentorstvo, strokovno pomoč
ter vse nasvete in usmeritve pri pisanju magistrske naloge.*

*Posebno zahvalo namenjam mami in očetu za vso podporo, razumevanje ter
vzpodbude v času študija in tebi, Denis, da si mi vedno stal ob strani.*

Povzetek

V magistrski nalogi proučujemo in analiziramo davčno ureditev dohodkov kmetov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. V okviru raziskovanega področja sem posebno pozornost namenila tudi obdavčitvi dohodkov iz intenzivnih nasadov jagodičja.

V letu 2017 je v veljavo stopilo veliko sprememb, ki obravnavajo navedeno področje. Sprememba Zakona o dohodnini in Zakona o ugotavljanju katastrskega dohodka, kot osnovne pravne podlage je pustila svoj pečat.

Kmetom je dana možnost izbire, na kakšen način želijo, da so njihovi prihodki obravnavani z vidika dohodnine. S spremembo zakonodaje, je ta možnost še povečana. Ukinjen je prag 7. 500,00 €, ki je bil določen za obvezno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Od letošnjega leta dalje, lahko kmetje prosto izbirajo ali želijo obdavčitev dohodkov na podlagi katastrskega dohodka ali na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov.

Davčna ureditev na Hrvaškem je sicer podobna slovenski, vendar s pomembnimi razlikami. Izpostavila bi predvsem posebne podpore, ki jih v obliki davčnih olajšav država namenja ogroženim področjem. Davčne olajšave se raztezajo od občutnega znižanja davčne osnove, do popolne oprostitve plačila davka na teh področjih.

Ureditev davka na dodano vrednost pri kmetijah, je še eno področje, ki ga obravnavam v okviru magistrske naloge. Ker sta obe državi članici EU, je področje davka na dodano vrednost urejeno precej podobno.

Ključne besede: kmetijska dejavnost, davek, katastrski dohodek, dejanski prihodki in odhodki, DDV

Abstract

In my final work I am researching and analysing farmer's personal income tax. Special emphasis is on taxation of income of intensive berry orchards.

Many legislation changes were made in the year 2016 that influenced the research area from this year on. Basic legislation for personal income tax of farmers are Personal income tax act and Cadastral income act. Their change is very important as it is changing the way of determining cadastral income.

Farmers have a choice in selecting which way they want their incomes to be taxed by. With the change of legislation, their chances are even better. The obligation to be taxed by actual income and actual expenses if one exceeds income of 7.500,00 € is banned. Since this year on, farmers can choose, without any obstacles, if they want to be taxed by cadastral income or actual incomes and actual or normalised expenses.

Tax regime in Republic of Croatia is actually a little bit similar to the regime in Republic of Slovenia, but with significant differences. I would point to special supports, in the form of tax reliefs that country allows for deprived areas. Tax reliefs extend from reduction of the tax base to a complete tax exemption.

The VAT area that refers to farmers is also covered. Since both countries are member states of the EU, VAT legislation is quite similar.

Key words: agriculture, cadastral income, tax, actual income and expenses, VAT

KAZALO

1. UVOD.....	1
1.1 Opredelitev problema	1
1.2 Cilji in teze magistrskega dela	3
1.3 Predpostavke.....	3
1.4 Raziskovalne metode magistrskega dela.....	4
2. TEMELJNI POJMI IN PRAVNA PODLAGA	5
2.1 Kmetijsko gospodarstvo.....	5
2.2 Osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost in druge dejavnosti na kmetiji	7
2.3 Davek in davčni zavezanec.....	8
3. OBDAVČITEV DOHODKA IZ OSNOVNE KMETIJSKE IN GOZDARSKE DEJAVNOSTI.....	9
3.1 Obdavčitev po katastrskem dohodku.....	10
3.1.1 Ugotavljanje davčne osnove.....	11
3.1.2 Davčne oprostitve in olajšave	15
3.2 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov	17
3.2.1 Dejanski prihodki in odhodki.....	18
3.2.2 Normirani odhodki.....	21
3.2.3 Davčna osnova in davčne stopnje	21
3.2.4 Davčne oprostitve in olajšave	22
3.3 Obdavčitev trajnih nasadov jagodičevja.....	24
3.4 Primerjava obdavčitve po katastrskem dohodku ter dejanskih prihodkih in dejanskih/normiranih odhodkih	26
3.5 Kmetije in davek na dodano vrednost.....	29
3.5.1 Kmetije v sistemu davka na dodano vrednost	30
3.5.2 Kmetije pavšalisti	31
3.5.3 Kmetije, ki niso v sistemu davka na dodano vrednost	32
4. UREDITEV OBDAVČITVE DOHODKA IZ KMETIJSKE DEJAVNOSTI V REPUBLIKI HRVAŠKI.....	33
4.1 Obdavčitev na podlagi opravljanja samostojne kmetijske in gozdarske dejavnosti	35
4.2 Davek na dobiček.....	38
4.3 Pavšalna obdavčitev	41
4.4 Davek na dodano vrednost	44
5. PRIMERJAVA UREDITVE OBDAVČITVE DOHODKA IZ OSNOVNE KMETIJSKE IN GOZDARSKE DEJAVNOSTI MED REPUBLIKO SLOVENIJO IN REPUBLIKO HRVAŠKO.....	47

6. ZAKLJUČEK	51
7. LITERATURA IN VIRI	56
7.1 Literatura	56
7.2 Internetni viri.....	57
7.1 Pravni viri.....	60
8. PRILOGE.....	63
8.1 PRILOGA 1: Zneski katastrskega dohodka za leta 2017 do 2019.....	63
8.2 PRILOGA 2: Obveznost izdajanja računov in fiskalizacije	64

KAZALO TABEL

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017.....	16
Tabela 2 Davčne stopnje za leto 2017.....	22
Tabela 3 Letna davčna osnova in davek 1.	42
Tabela 4 Letna davčna osnova in davek 2.	42

1. UVOD

1.1 Opredelitev problema

Davki so stalnica v življenju vsakega državljana in predstavljajo pomemben vir financiranja državnega proračuna. Davki so redni javni dohodki, predpisani s strani zakonodajalca in so načeloma predvidljivi.¹ Pri opravljanju dejavnosti je eno izmed ključnih vprašanj ali ima določeno dejanje morebiti tudi davčne posledice. V magistrskem delu se bom v prvi vrsti osredotočila na obdavčitev osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, kaj vse je zajeto s pojmom osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti in ali je tudi pridelava sadja v intenzivnih sadovnjakih ena izmed teh dejavnosti.

Kmetje imajo možnost izbire pri obdavčitvi dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Lahko se odločijo za obdavčitev dohodka iz kmetijske dejavnosti na podlagi katastrskega dohodka – t.i. pavšalna obdavčitev ali obdavčitev na podlagi njihovih dejanskih prihodkov in odhodkov.² Kadar je dohodek kmetov obdavčen na podlagi katastrskega dohodka se kot davčna osnova ne upoštevajo dejanski prihodki in odhodki kmeta, ampak potencialni - možni tržni dohodek, ki ga je mogoče ustvariti s krajevno običajno pridelavo v okviru osnovne kmetijske in gozdarske pridelave na posameznem zemljišču.³

Ureditev obdavčitve na podlagi katastrskega dohodka je v preteklosti doživela veliko sprememb. V času od 1. januarja 2014 je bilo za kmetijska gospodarstva, na katerih je dohodek vseh članov v dveh predhodnih in zaporednih davčnih letih presegal 7. 500,00 €, uveljavljeno obvezno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Slednje je bilo spremenjeno s spremembo Zakona o dohodnini (novela R). Poleg navedene novosti se z novelo R širi spekter dejavnosti, ki spadajo med osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost in so pred novelo spadale med dopolnilne dejavnosti na kmetiji – dejavnosti malega obsega pridelave lastnih pridelkov (npr.: moka, vloženo in posušeno sadje ipd.).⁴

¹ Več o tem: Pernek Franc, Kostanjevec Boris, Čampa Milan, Davčno pravo in javne finance, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo Mesto, 2009, str. 32.

² Več o tem: Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16) - člena 47 in 69.

³ Več o tem: Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Uradni list RS, št. 63/16) – člen 2.

⁴ Več o tem: Informacija o novostih, ki jih prinaša novela ZDoh-2R, FURS, 2016, str. 5 na:

Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ni več obvezno za tista kmetijska gospodarstva, ki so bila k temu zavezana v letih 2014 in 2015 (katerih dohodek članov kmetijskega gospodarstva je v dveh zaporednih letih presegel 7. 500 €)⁵. Zakonodajalec je to obveznost odstranil, z namenom, da bi možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov (z računovodstvom) lahko izkoristilo več kmetijskih gospodarstev, ki se ukvarja s tržno dejavnostjo⁶.

Z začetkom leta 2017 so v veljavo stopile številne spremembe, ki razširjajo spekter obdavčitve po katastrskem dohodku na druge dejavnosti, za katere je bilo do zdaj določeno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in so spadale med dodatne dejavnosti na kmetiji – gre za t.i. posebne kulture, ki so po novem vključene v sistem obdavčitve dohodkov po katastrskem dohodku.⁷

Kmetije imajo možnost vključitve v sistem davka na dodano vrednost in s tem uveljavljanja vstopnega in izstopnega davka. Vstop v sistem davka na dodano vrednost je lahko obvezen (ob izpolnjevanju določenih pogojev) ali . S članstvom v EU, razvojem družbe, iskanjem novih poslovnih možnosti in čezmejnim poslovanjem pa je postal pomemben dejavnik tudi davek na dodano vrednost pri poslovanju s poslovnimi subjekti z drugimi državami članicami EU.

V zadnjih letih je tendenca razvoja kmetijstva preusmerjena v nove smeri; iščejo se možnosti za izkoristek kmetijskih zemljišč, ki so v lasti manjših kmetij, razdrobljena in majhnih površin (tržno neprimernih za gojenje žit, koruze ipd). Popularno je postalo predvsem jagodičevje, zaradi številnih pozitivnih učinkov na zdravje in povečanja zavednosti prebivalstva o pomenu zdrave prehrane. Tako so v Sloveniji razcvet doživeli številni nasadi aronije, ameriške borovnice ipd. Podoben razcvet so nasadi jagodičja doživeli v sosednji Hrvaški, zato bom primerjala ureditev obdavčitve takšnih nasadov v Republiki Sloveniji in Republiki Hrvaški.

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Novice/2016/Informacija_o_novostih_ki_jih_prinasa_novela_ZDoh-2R.pdf ; 7. 1. 2017).

⁵ Podrobneje: Pajntar Neva, Dohodnina in kmetijstvo, Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije, Ljubljana, 2015, str. 14.

⁶ Več o tem: Že naveden vir, FURS, 2016, str. 7 (dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Novice/2016/Informacija_o_novostih_ki_jih_prinasa_novela_ZDoh-2R.pdf ; 7. 1. 2017).

⁷ Že naveden vir – glej sprotno opombo 3 – člen 2 in 8.

1.2 Cilji in teze magistrskega dela

Cilj magistrskega dela z naslovom »Javnofinančni vidiki intenzivnih nasadov jagodičja in primerjava z Republiko Hrvaško« je:

1. Analizirati davek na dohodek (dohodnino) v okviru osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, možne načine ugotavljanja davčne osnove, ter analizirati številne dejavnike, od katerih je odvisna višina davčne obveznosti kmetov. Ob tem pa predstaviti tudi način ugotavljanja davčne osnove pri dohodkih iz nasadov jagodičja.
2. Analizirati davčno ureditev dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti v Republiki Hrvaški.
3. Primerjati davčno ureditev obdavčitve dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti Slovenije z ureditvijo v Republiki Hrvaški.

Na podlagi teoretičnih izhodišč smo si zastavili naslednje hipoteze:

1. Razpoložljivi različni načini obdavčitve kmetijske dejavnosti so prilagojeni različnim položajem kmetov v Republiki Sloveniji.
2. Za kmete je ugodnejša obdavčitev intenzivnih nasadov jagodičja po katastrskem dohodku kot obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.
3. Davčna ureditev obdavčitve dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (ter pridelave jagodičja v intenzivnih sadovnjakih) v Sloveniji je podobna ureditvi v Republiki Hrvaški.

1.3 Predpostavke

Temeljno pravno podlago obdavčitve dohodka kmetov predstavljajo Zakon o dohodnini⁸, Zakon o davku na dodano vrednost⁹, Zakon o davčnem postopku¹⁰ in Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka¹¹. Obdavčitev osnovne kmetijske dejavnosti urejajo tudi pravilniki¹² s tega področja. Za obdavčitev kmetov so relevantni

⁸ Že naveden vir – glej sprotno opombo 2.

⁹ Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15

¹⁰ Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15 in 63/16.

¹¹ Že naveden vir – glej sprotno opombo 3.

¹² Pravilnik o izvajanju zakona o DDV (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16,

tudi drugi področni zakoni, ki urejajo druge javno finančne dajatve kmetov (npr. Zakon o davku na dediščine in darila, Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. Za kmetijska gospodarstva pa pridejo v poštev tudi pravila, ki urejajo področje davka na dodano vrednost.

Magistrska naloga bo izdelana ob upoštevanju naslednjih predpostavk:

1. Predpostavljamo, da se osnovna področna zakonodaja v času pisanja ne bo spremenila.
2. Predpostavljamo, da je obdavčitev intenzivnega nasada jagodičja na podlagi katastrskega dohodka za kmeta najugodnejša.
3. Predpostavljamo, da ni bistvenih razlik med slovensko in hrvaško pravno ureditvijo obravnavanega problema.

1.4 Raziskovalne metode magistrskega dela

V magistrskem delu z naslovom »Javnofinančni vidiki intenzivnih nasadov jagodičja in primerjava z Republiko Hrvaško« bom uporabila zlasti naslednje metode raziskovanja:

1. *Opisno metodo (metodo deskripcije)*, ki temelji na uporabi in analizi primarnih in sekundarnih pisnih ter elektronskih virov. Uporabila jo bom za opisovanje in razlaganje temeljnih pojmov, teorij, spoznanj in ugotovitev. Z metodo deskripcije bom pojasnila temelje pomembne za obravnavani problem.
2. *Primerjalna metoda (metoda komparacije)*, s katero bom povzela avtorje in primerjala zakonsko ureditev obravnavanega problema v Republiki Sloveniji in Republiki Hrvaški. S to metodo bom ugotovila ali imata pravni ureditvi kaj skupnega oz. v čem se razhajata.
3. *Metodo analize*, s katero bom analizirala razlike med pravnima ureditvama v Republiki Sloveniji in Republiki Hrvaški.

Ob naštetih metodah pa bom uporabila tudi metodo iskanja ustrezne literature, s katero bomo zagotovili strokovno podlago za magistrsko delo. Ključnega pomena je

45/16 in 86/16), Pravilnik o izvajanju zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14, 39/15, 40/16 in 85/16), Pravilnik o določanju in vodenju bonitete zemljišč (Uradni list RS, št. 47/2008), Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2017 (Uradni list RS, št. 79/16).

tudi metoda sintetične analize, s katero bomona koncu magistrskega dela predstavila in povzela ključna spoznanja.

2. TEMELJNI POJMI IN PРАВNA PODLAGA

2.1 Kmetijsko gospodarstvo

Temeljna organizacijska enota v okviru katere se opravlja kmetijska dejavnost je kmetijsko gospodarstvo. "Kmetijsko gospodarstvo je organizacijsko in poslovno zaokrožena gospodarska celota, ki obsega eno ali več proizvodnih enot, se ukvarja s kmetijsko ali kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo, ima enotno vodstvo, naslov ali sedež, ime ali firmo in je organizirano kot: pravna oseba, samostojna podjetnica posameznica ali samostojni podjetnik posameznik (v nadaljnjem besedilu: 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".¹³

Kmetijska gospodarstva se vpišejo v register kmetijskih gospodarstev (v nadaljevanju RKG). Za kmetijska gospodarstva, ki izpolnjujejo določene pogoje¹⁴, je vpis obvezen.

Ugotavljam, da se vpis v RKG opravi na podlagi posebnega obrazca pri krajevno pristojni upravni enoti. Vpišejo se podatki o nosilcu kmetijskega gospodarstva, njegovem namestniku in drugih članih kmetijskega gospodarstva (tudi o morebitnih zaposlenih). V registru se vodijo tudi podatki o zemljiščih. Zemljišča se vpišejo tako, da se glede na dejansko stanje vriše GERK.

GERK se dodeli za kmetijska zemljišča, ki so v evidenci dejanske rabe zemljišč opredeljena kot njive, vrtovi, travniške površine in trajni nasadi. Šifre GERK so navedene v Pravilniku o registru kmetijskih gospodarstev¹⁵.

¹³ Zakon o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 45/08, 57/12, 90/12 – ZdZPVHVVR, 26/14 in 32/15) – 3. člen.

¹⁴ Podrobneje: 141. člen ZKme-1.

¹⁵ Pravilnik o registru kmetijskih gospodarstev (Uradni list RS, št. 83/16) – 13. člen.

Tudi nekateri ostali pojmi, ki so pomembni za nadaljevanje magistrskega dela so opredeljeni v 3. členu ZKme-1. "Nosilec kmetijskega gospodarstva je pravna ali fizična oseba, ki je pooblaščen ali upravičen, da za kmetijsko gospodarstvo vplaga vloge iz naslova ukrepov kmetijske politike, sodeluje pri izvajanju ukrepov kmetijske politike in posreduje podatke v evidence z delovnega področja ministrstva, pristojnega za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano."¹⁶

Kot kmetija pa je opredeljeno kmetijsko gospodarstvo, kjer se nosilec kmetijske dejavnosti in ostali člani (ali zaposleni) ukvarjajo s kmetijsko dejavnostjo.¹⁷ Kot kmetijska dejavnost se po Zakonu štejejo dejavnosti, ki so v Standardni klasifikaciji dejavnosti opredeljene pod šiframi: A 01.1 pridelovanje netrajnih rastlin, A1.2 gojenje trajnih nasadov, A 01.3 razmnoževanje rastlin, A 01.4 živinoreja, A 01.5 mešano kmetijstvo in A 01.6 storitve za kmetijsko proizvodnjo in priprava pridelkov.¹⁸

Kmetijsko gospodarstvo predstavljajo kmetijska zemljišča, poslopja in kmetijska mehanizacija, ki se uporablja za opravljanje kmetijske dejavnosti. Kmetijsko zemljišče je v skladu z Zakonom o kmetijskih zemljiščih: »zemljišče, ki je primerno za kmetijsko pridelavo in je kot kmetijsko zemljišče določeno v skladu s prostorskimi akti lokalnih skupnosti in se razvršča v območja trajno varovanih kmetijskih zemljišč in območje ostalih kmetijskih zemljišč...za kmetijska zemljišča se štejejo tudi zemljišča, ki so s prostorskimi akti lokalnih skupnosti določena za nekmetijsko namensko rabo ... in so glede na evidenco dejanske rabe kmetijskih in gozdnih zemljišč uvrščena med njive in vrtove, travniške površine, trajne nasade in druge kmetijske površine«. ¹⁹

Definicijo kmetijskega zemljišča podaja tudi Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (v nadaljevanju ZUKD-2). V skladu z navedenim zakonom je kmetijsko zemljišče:»zemljišče, ki je po dejanski rabi v zemljiškem katastru evidentirano kot kmetijsko zemljišče«. ²⁰

¹⁶ Že naveden vir – glej sprotno opombo 14.

¹⁷ Že naveden vir – glej opombo 14 – 4. člen.

¹⁸ Že naveden vir – glej opombo 14 – 3. člen in Standardna klasifikacija dejavnosti (SKD_2008; dostopno na: <http://www.stat.si/klasje/tabela.aspx?cvn=4943>, 18. 1. 2017).

¹⁹ Zakon o kmetijskih zemljiščih (Uradni list RS, št. 71/11 – uradno prečiščeno besedilo, 58/12 in 27/16) – 2. člen.

²⁰ Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Uradni list RS, št. 63/16) – 2. člen. V skladu s 4. členom so to naslednje vrste dejanske rabe (v skladu s 4. členom navedenega zakona): 1. hmeljišče (šifra dejanske rabe 1160), trajne rastline na njivskih površinah (šifra dejanske rabe 1180), vinograd (šifra dejanske rabe 1211), matičnjak (šifra dejanske rabe 1212), intenzivni

2.2 Osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost in druge dejavnosti na kmetiji

Na kmetijskem gospodarstvu se kmetje lahko ukvarjajo z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo in/ali z dopolnilno dejavnostjo na kmetiji. Osnovno kmetijsko dejavnost predstavljajo dejavnosti, ki so pretežno vezane na kmetijska zemljišča in opredeljene v ZUKD-2. »V osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost je vključena vsa standardna in običajno intenzivna vrsta rabe ter standardna živinoreja, iz nje pa je izključena vsa specialna, visoko intenzivna pridelava...«²¹

Dejavnosti, ki so bolj specialne in visoko intenzivne se imenujejo dopolnilne dejavnosti na kmetiji. Podrobneje so vrste teh dejavnosti urejene z Uredbo o dopolnilnih dejavnostih na kmetiji²². ZKme-1 v 1. odstavku 99. člena dopolnilno dejavnost na kmetiji podrobneje opredeljuje kot: »dejavnost, ki omogoča boljšo rabo proizvodnih zmogljivosti in delovnih moči kmetije ter pridobivanje dodatnega dohodka na kmetiji«.

Lahko povzamem, da gre pri dopolnilni dejavnosti za dejavnosti, ki vključujejo določeno stopnjo predelave pridelka, npr. peka kruha; ali pa gre za drugo dejavnost na kmetiji, npr. turizem na kmetiji.

Osnovne dejavnosti na kmetiji so predvsem dejavnosti vezane na vrste dejanske rabe, navedene na koncu poglavja 2.1.

Osnovna gozdarska dejavnost pa zajema dejavnosti, vezane na uporabo gozdnih zemljišč, npr. gojenje, obnova in nega gozda.²³ ZUKD-2 gozdarsko dejavnost opredeljuje v 5. alineji 2. člena kot: »dejavnost pod šifro skupin SKD 02.1 in 02.2, ki vključuje dejavnost gojenja gozda in pridobivanje gozdnih lesnih sortimentov, ki so kot pridelki gozdarstva določeni s šifro KPPD 02.2, vključno s pripravo lesnih sekancev iz lesa, pridobljenega neposredno v gozdu«.

sadovnjak (šifra dejanske rabe 1221), oljčnik (šifra dejanske rabe 1230), ostali trajni nasadi (šifra dejanske rabe 1240), plantaža gozdnega drevja (šifra dejanske rabe 1420).

²¹ Škof Bojan in ostali avtorji, Davčno pravo, Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2008, str. 211.

²² Podrobneje: 3. člen Uredbe o dopolnilnih dejavnostih na kmetiji (Uradni list RS, št. 57/15).

²³ Škof in ostali avtorji, že navedeno delo, str. 212.

2.3 Davek in davčni zavezanec

Davek je dajatev, k plačilu katere je zavezan posameznik. Že od razvoja prvih civilizacij so bili davki pomemben vir financiranja državnega aparata. »Gledano z zgodovinskega vidika...se s pojavom davkov srečamo istočasno s pojavom prvih držav.«²⁴

»Davki so ena najpomembnejših oblik fiskalnih dohodkov, tako po namenu kakor tudi po višini.«²⁵ Kot pove že ime davka, davek na dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti je davek, pri katerem davčno osnovo predstavljajo dohodki posameznika iz opravljanja kmetijske in gozdarske dejavnosti.

Ugotovim lahko, da je predpisovanje in pridobivanje davkov v pristojnosti države, s čimer le-ta jasno izraža svojo oblastno funkcijo nad prebivalstvom. Plačilo davka pa je temeljna obveznost državljana, katere nespoštovanje je strogo sankcionirano (tako preko davčne izvršbe, kot tudi s kaznivim dejanjem davčne utaje).

Vir državnega proračuna predstavljajo tudi druge dajatve/davki. Nekatere izmed njih so prikrite z poimenovanjem prispevki. Namen takšnega poimenovanja je v enostavnejšem sprejemanju nekaterih (dodatnih) finančnih obremenitev. Hkrati pa so določene pravice obljubljene vnaprej, kot protiutež prispevkom (npr. pokojnina).²⁶

Posamezni davki so podrobneje urejeni v področnih zakonih. Tako je davek na dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti urejen v Zakonu o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2)²⁷, podrobneje pa področje ureja tudi ZUKD-2, postopek (ugotavljanje davčne osnove, davčne stopnje ter določitev zneska davka, plačevanje, izvršbo in določanje davčnega zavezanca) v zvezi s tem pa Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2)²⁸.

Zakon o davčnem postopku je poseben upravni zakon, saj je davčni postopek podvrsta splošnega upravnega postopka. Zakon o splošnem upravnem postopku v 3. členu pooblašča ZDavP-2 za urejanje davčnega postopka. Poseben postopkovni zakon je

²⁴ Kopal Aleš, Dohodnina po novem, Davčno-financi inštitut, Maribor, 2004, str.13.

²⁵ Pernek Franc, Kostanjevec Boris, Milan Čampa, že navedeno delo, str. 43. Enako tudi Lovro Šturm in ostali avtorji, Komentar ustave Republike Slovenije, Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, Brežice 2002, str. 978.

²⁶ Stanovnik Tine, Javne finance, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2008, str. 41 – 42.

²⁷ Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16).

²⁸ Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15 in 63/16).

potreben zaradi specifičnosti davčnega področja. Kljub vsemu pa Zakon o splošnem upravnem postopku ostaja krovni zakon, ki se uporabi subsidiarno, kadar posamezno vprašanje ni urejeno z ZDavP-2.

Široka opredelitev pojma davčnega zavezanca bi pomenila, da je davčni zavezanec oseba, ki je zavezana za plačilo davka in je hkrati nosilec pravic in obveznosti. V okviru pojma davčni zavezanec lahko ločimo med davčnim dolžnikom, davčnim plačnikom, davčnim destinatarjem in davčnim porokom. Davčni dolžnik (oseba, ki dolguje davek) je vedno davčni zavezanec, obratno pa ni nujno. Davčni plačnik je oseba, ki plača davek za nekoga drugega. Davčni destinatar dejansko nosi davčno breme (gre za primere, ko dejanski davčni dolžnik plačilo davka prenese na drugo osebo). Davčni porok pa je oseba, ki kot porok prevzame obveznost, da bo določen davek poravnal.²⁹

Davčni zavezanec za plačilo davka od dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti je v skladu z ZDoh-2 oseba, ki opravlja navedeno dejavnost na posameznem zemljišču (na podlagi lastninske pravice ali kakšne druge pravice). To je fizična oseba, član ali članica kmečkega gospodarstva, ki je na dan 30. junija v davčnem letu po predpisih o prijavljanju prebivališča prijavljena na naslovu kmečkega gospodinjstva in njihov skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ne presega 200 €.³⁰

3. OBDAVČITEV DOHODKA IZ OSNOVNE KMETIJSKE IN GOZDARSKE DEJAVNOSTI

Uvodoma ugotavljam, da davčni zavezanci za plačilo davka od dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti lahko izbirajo med dvema različnima načinoma obdavčitve dohodka, ki se razlikujeta v načinu ugotavljanja davčne osnove. Pri prvem načinu gre za t.i. pavšalno ugotavljanje davčne osnove – katastrski dohodek. Pri drugem načinu pa osnovo za določanje davčne osnove predstavljajo dejanski prihodi in dejanski odhodki oziroma dejanski prihodki in normirani odhodki.

²⁹ Škof Bojan in ostali avtorji, že navedeno delo, str. 154-155.

³⁰ Podrobneje: 69. člen ZDoh-2.

Ugotavljanje davčne osnove v skladu s katastrskim dohodkom je možno le za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ne pa tudi za druge (dopolnilne) dejavnosti na kmetiji, saj se te štejejo za pridobitne dejavnosti, pri katerih se dohodek ugotavlja glede na dejanske prihodke in odhodke. Ugotavljanje davčne osnove na podlagi katastrskega dohodka in ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov se izključujeta. Davčni zavezanec, katerega dohodki so obdavčeni po dejanskih prihodkih in odhodkih, je avtomatsko izvzet iz ugotavljanja davčne osnove po katastrskem dohodku. Slednje davčni organ ugotovi po uradni dolžnosti.

Načini obdavčitve dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti so bili v preteklosti precej spremenjeni. Več o tem pa v nadaljevanju.

3.1 Obdavčitev po katastrskem dohodku

Pri obdavčitvi po katastrskem dohodku se davčna osnova ugotavlja s pomočjo katastrskega dohodka. Katastrski dohodek je: »pavšalna ocena tržnega dohodka od dejavnosti kmetijstva in gozdarstva, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno ravniyo pridelave kmetijskih in gozdarskih pridelkov na kmetijskih in gozdnih zemljiščih v Republiki Sloveniji glede na njihovo proizvodno sposobnost«. ³¹

Zakonodaja v zvezi s katastrskim dohodkom je v zadnjih letih doživela veliko sprememb. Prva pomembna sprememba sistema, je bila uvedba bonitetnih točk, oz. bonitiranje zemljišč, s Pravilnikom o določanju in vodenju bonitete zemljišč³² v letu 2008. Z boniteto zemljišča se določi proizvodna sposobnost zemljišča, ki je pomemben podatek pri določanju katastrskega dohodka zemljišča. Pri izračunu bonitete zemljišča se upoštevajo različni dejavniki navedeni v 2. členu Pravilnika: relief, klima, lastnosti tal in posebni vplivi. Posebni vplivi so predvsem lastnosti območja, kjer se zemljišče nahaja – poplavnost, sušnost, skalovitost, ipd. Boniteta zemljišča se vodi v zemljiškem katastru. Za izračun bonitete zemljišča se uporabi posebna enačba³³.

Bonitetne točke se določijo v številu od 0 do 100. Največje število točk (100) predstavlja najbolj plodno zemljišče. 0 bonitetnih točk se določi zemljiščem pod stavbo.

³¹ 1. alineja 2. člena ZUKD-2.

³² Pravilnik o določanju in vodenju bonitete zemljišč, Uradni list RS, št. 47/08.

³³ Podrobneje: 3. točka 3. člena Pravilnika o določanju in vodenju bonitete zemljišč.

Kmetijskim in gozdnim zemljiščem pa se določajo bonitetne točke v razponu med 0 in 100, v skladu z prej opisanim načinom (enačbo).

V kolikor se lastniki zemljišč menijo, da je posameznemu zemljišču pripisanih preveč točk, lahko sprožijo postopek spremembe bonitetnih točk na podlagi elaborata spremembe bonitete zemljišča, v skladu z zakonom, ki ureja evidentiranje nepremičnin. Elaborat spremembe bonitete zemljišča pripravi geodetsko podjetje. Podrobneje postopek spremembe bonitete zemljišča ureja 11. člen Pravilnika. Poleg spremembe na podlagi zahteve lastnika stranke, pa je možna sprememba bonitetnih točk tudi v primeru spremembe meje parcele ali evidentiranju zemljišča pod stavbo.

ZUKD-2 določa tudi metodologijo določanja pavšalne ocene dohodka na čebelji panj, saj tudi čebelarstvo spada med kmetijske dejavnosti. Pavšalna ocena dohodka na čebelji panj predstavlja pavšalno oceno tržnega dohodka iz čebelarske dejavnosti, ki ga je mogoče doseči ob povprečni reji čebel v Sloveniji. Kot čebelarska dejavnost se v skladu z ZUKD-2 (4. alineja 2. člena) šteje: »dejavnost pridelave pridelkov, ki so kot pridelki dejavnosti čebelarstva določeni s šifro KPPD klasifikacije proizvodov 01.49.2, vključno s pridelavo medu, satja, matičnega mlečka, cvetnega prahu, propolisa, čebeljega voska in strupa ter čebeljih matic«.

Na podlagi katastrskega dohodka so lahko obdavčeni dohodki kmečkega gospodarstva, ki so rezultat pridelave na njivah, travniških površinah, sadja v trajnih nasadih, vina in oljčnega olja, živinoreje (vezane na krmo iz lastne pridelave), pridelave hlodovine in drv. Popolnoma pa so izvzeti dohodki od vzgoje sadik, okrasnih rastlin, intenzivna pridelava vrtnin na prostem ali v zaprtih prostorih, dopolnilne dejavnosti na kmetiji ipd.³⁴

3.1.1 Ugotavljanje davčne osnove

V skladu z 69. 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«. Med dohodek pa se štejejo tudi drugi dohodki (plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in druga plačila iz naslova državnih pomoči).

³⁴ Več o tem: Pajntar Neva, že navedeno delo, str. 7 - 9.

Sprememba ZDoh-2 iz leta 2016, uvaja mnoge novosti pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi katastrskega dohodka, saj širi nabor dejavnosti, ki bodo obdavčene po pavšalu. Sprememba 69. člena ZDoh-2, uvaja v obdavčitev po katastrskem dohodku t.i. mali obseg prve stopnje predelave in pridelavo posebnih kultur. Kot mali obseg prve stopnje predelave lahko opredelimo predelavo izdelkov, ki bistveno ne spreminja stanja pridelka, hkrati pa pomeni začetek predelave pridelka.

Za izdelke prve stopnje predelave, lahko v skladu z novim 9. odstavkom 69. člena ZDoh-2 štejemo: »nerazkosane in razkosane klavne živali, moka in drugi mlevski izdelki, vsi brez dodatkov, maslo, kislina in sladka smetana, kislina mleko, pinjenec, sirotka, jogurt, kefir, skuta in siri, vsi brez dodatkov, kisano, sušeno, vloženo in drugače konzervirano sadje in zelenjava, sadni in vinski mošt, sadno vino, sadni in zelenjavni sok in sirup, sadni in vinski kis, jedilna olja razen oljčnega ter smola in oglje.« S tem se »taka predelava administrativno razbremeni ugotavljanja dohodka za davčne namene na podlagi vodenja knjigovodstva in s tem - za te vrste in obsege predelave - tudi razbremeni obveznosti davčnega potrjevanja računov. Zavezancem (kmetom), ki bodo npr. pridelovali posebne kulture ne bo več treba te dejavnosti pri davčnem organu priglasiti kot druge kmetijske dejavnosti z vpisom v davčni register ter iz tega naslova voditi knjigovodstva oz. evidenc in predlagati davčnega obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti«³⁵.

Navedeno velja, v kolikor so izpolnjeni pogoji iz 8. odstavka 69. člena: »člani kmečkega gospodinjstva, poleg predelave lastnih kmetijskih in gozdarskih pridelkov v izdelke iz devetega odstavka tega člena, ne opravljajo druge dejavnosti na kmetiji, ki se v skladu z zakonom, ki ureja kmetijstvo, lahko šteje za dopolnilno dejavnost na kmetiji (razen dopolnilne dejavnosti predelave rastlinskih odpadkov ter proizvodnje in prodaje energije iz obnovljivih virov, storitev s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo in opremo ter ročnim delom ali svetovanja in usposabljanja v zvezi s kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnostjo), člani kmečkega gospodinjstva ne ugotavljajo davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in v davčnem letu pred davčnim letom, za katero priglašajo obravnavo dohodka od malega obsega prve stopnje predelave, prihodki od te dejavnosti ne presegajo 3.500,00 €.«

³⁵ Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Informacija o novostih, ki jih prinaša novela ZDoh-2R, str. 8, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Novice/2016/Informacija_o_novostih_ki_jih_prinasa_novela_ZDoh-2R.pdf; 22. 2. 2017.

Priglasitev začetka obravnave dohodka iz malega obsega prve stopnje predelave se opravi pri davčnem organu, najpozneje do 31. marca leta, v katerem se priglasijo takšna obravnava in učinkuje v celotnem letu, za katerega je priglasitev opravljena.³⁶ Priglasitev v obravnavo in prenehanje obravnave se izvede na posebnem obrazcu³⁷.

Na podlagi nove ureditve, so v obdavčitev po katastrskem dohodku vključene tudi posebne kulture, to pa so: »zelenjadnice in zelišča v intenzivni pridelavi, za katero se šteje pridelava ene ali več zelenjadnic oziroma zelišč na isti površini v celotni rastni sezoni posameznega koledarskega leta, jagode na njivah, semena in sadike poljščin, zelenjadnic in zelišč, ki se pridelujejo v tleh na prostem ali v tunelih, in reja polžev na njivi.«³⁸

Do nove ureditve posebnih kultur ni bilo mogoče uveljavljati v okviru katastrskega dohodka, temveč je bila potrebna registracija dejavnosti, dohodek pa se je ugotavljal na podlagi dejanskih dohodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov. Ocenjujem, da je sprememba za kmetijska gospodarstva dobra, saj se kmetijsko gospodarstvo razbremeni knjigovodenja za prej navedene dejavnosti.

Ugotavljam, da se s spremembo ZDoh-2 v letu 2016, razširja krog zavezancev, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka, saj je ukinjen prag 7.500,00 € nad katerim je bilo ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov, obvezno. S tem so se kmetijska gospodarstva razbremenila tudi z administrativnega vidika, saj je bilo nad tem zneskom zanje obvezno tudi vodenje poslovnih knjig. Slednje pa za davčne zavezance, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi pavšala (katastrskega dohodka) ni predpisano.

³⁶ Podrobneje: 316.č. člen ZDavP-2.

³⁷ Obrazec je dostopen na spletni strani Ministrstva za finance: http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/dohodnina_dohodek_iz_osnovne_kmetijske_in_osnovne_gozdarske_dejavnosti/; 28. 2. 2017.

³⁸ 2. člen ZUKD-2. Podrobnejši seznam posebnih kultur je dostopen na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_osnovne_kmetijske_in_osnovne_gozdarske_dejavnosti/Opis/Seznam_posebnih_kultur.pdf; 28. 2. 2017.

Davčno osnovo predstavlja katastrski dohodek, ugotovljen v skladu s pravili o določanju katastrskega dohodka na dan 30. junija v letu, za katerega se ugotavlja. Davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov kmetijskih in gozdnih zemljišč izven Slovenije je katastrski dohodek za kmetijsko zemljišče brez podrobnejše vrste dejanske rabe bonitete med 51 in 60 ter za gozdno zemljišče seštevek katastrskega dohodka rastiščnega koeficienta od 8 do 9 in katastrskega dohodka bonitete med 51 in 60.³⁹

V grobem katastrski dohodek predstavlja razliko med tržno vrednostjo pridelave in stroški. »Tržna vrednost se določi kot povprečna vrednost proizvodnje v proizvajalčevih cenah iz ekonomskega računa⁴⁰ po zadnjih znanih podatkih za zadnjih pet let pred letom ugotavljanja katastrskega dohodka, za posamezne vrste pridelave, ki pripadajo posamezni vrsti zemljišč.⁴¹« Kako se posamezni pridelki iz ekonomskega računa upoštevajo natančneje opredeljuje 5. člen ZUKD-2.

Od tržne vrednosti se odštejejo stroški, v katere je vključena vmesna potrošnja in potrošnja stalnega kapitala. Stroški pri kmetijskih zemljiščih znašajo 90% tržne vrednosti, pri gozdnih zemljiščih pa 80 %.⁴²

Katastrski dohodek na 1ha zemljišča se izračuna na sledeči način:

Katastrski dohodek, ugotovljen na prej opisan način, se deli s številom hektarjev posamezne vrste rabe zemljišč in dobljen znesek korigira glede na boniteto zemljišč; pri gozdnih zemljiščih pa se znesek korigira ob upoštevanju bonitete zemljišč in rastiščnega koeficienta v enakem deležu. Katastrski dohodek posebnih kultur se določi kot dodatni katastrski dohodek.⁴³

³⁹ 71. člen ZDoh-2.

⁴⁰ Ugotavljanje katastrskega dohodka na podlagi ekonomskega računa (ER) je novost, ki jo je pri ugotavljanju katastrskega dohodka uvedel ZUKD-2. Podatke o ER vodi Statistični urad RS. ER predstavlja statistične informacije o proizvodnji, dodani vrednosti, dohodku, investicijah ter zaposlenosti v kmetijstvu in gozdarstvu, ki jih bo zbiral Statistični urad. Pristojni organ, bo za potrebe določanja katastrskega dohodka zbiral podatke o vrednosti proizvodnje po posameznih pridelkih ali skupinah pridelkov ter o vmesni potrošnji in potrošnji stalnega kapitala. Podrobneje ZUKD-2 in Določanje katastrskega dohodka po novi metodologiji, Kmetijsko gozdarski zavod Maribor, dostopno na: http://www.kmetzav-mb.si/Dolocanje_KD_2016.pdf, 23. 2. 2017. Ekonomski računi po proizvodih in v vrednostih so dostopni na: <http://pxweb.stat.si/pxweb/dialog/varval.asp?ma=1561501S&ti=&path=%2E%2E%2FDatabase%2F0kolje%2F15%5Fkmetijstvo%5Fribstvo%2F01%5F15615%5Fekonomski%5Fracuni%2F&xu=&yp=&lang=2>, 23.2.2017.

⁴¹ 6. člen ZUKD-2.

⁴² Več o tem: 6. člen ZUKD-2.

⁴³ Podrobneje: 7. in 8. člen ZUKD-2.

Zakon o spremembah zakona o dohodnini – ZDoh-2R je uvedel prehodno prilagoditveno obdobje. In sicer v 21. členu določa, da se za leta 2017, 2018 in 2019 davčna osnova zmanjša za delež davčne osnove, ki za več kot dvakrat presega skupno davčno osnovo od katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na panj vseh članov kmečkega gospodinjstva v preteklem letu, v skupni davčni osnovi. Katastrski dohodek za leto 2017 se bo primerjal z letom 2016, za leto 2018 z letom 2017 in za leto 2019 z letom 2018.⁴⁴

ZUKD-2 za prehodno prilagoditveno obdobje določa tudi, da se v letu 2017, v katerem se bo katastrskih dohodek prvič ugotavljal po novem načinu, katastrski dohodek pripiše v vrednosti 40 %, v letu 2018 v vrednosti 55 % in v letu 2019 v vrednosti 75 % katastrskega dohodka, ugotovljenega na podlagi nove metodologije.⁴⁵

3.1.2 Davčne oprostitve in olajšave

Davčne oprostitve in olajšave so izjeme v davčnem sistemu. Skupno jim je zmanjšanje davčne osnove in njihova funkcija v okviru načela socialne države. Davčne olajšave v ožjem smislu pomenijo odbitek in s tem zmanjšanje davčne osnove. Davčne oprostitve pa pomenijo oprostitvev (trajno ali enkratno) plačila davka od določenega vira.⁴⁶

Oprostitve pri katerih se katastrski dohodek kmetijskih zemljišč ne všteva v davčno osnovo ZDoh-2 taksativno našteva v 73. členu. Navedene oprostitve se izvzamejo iz davčne osnove le na podlagi zahteve zavezanca.

Ker se katastrski dohodek pripiše posameznemu članu kmetijskega gospodarstva, ki ima pravico uporabljati določeno zemljišče, lahko posameznik uveljavlja tudi splošno olajšavo, ob pogoju, da ga drug davčni zavezanec ne uveljavlja kot vzdrževanega družinskega člana. Ob splošni olajšavi lahko davčni zavezanec uveljavlja tudi posebno olajšavo za zmanjšanje davčne osnove. Poleg navedenih pa ZDoh-2 omogoča še uveljavljanje posebne osebne olajšave, posebne olajšave (za vzdrževane člane), olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšave za rezidente (rezidente držav članic EU, ki v Sloveniji dosega dohodke).

⁴⁴ Zakon o spremembah zakona o dohodnini – ZDoh-2R (Uradni list RS, št.: 63/2016).

⁴⁵ 16. člen ZUKD-2.

⁴⁶ Škof Bojan in ostali avtorji, že navedeno delo, str. 124-127.

Znesek splošne olajšave znaša 3.302,7 €, ob pogoju da posameznikovi prihodki ne presegajo 11.166,37€, se prizna zmanjšanje davčne osnove še za dodatnih 3.217,12 €.

Skupni dohodek (v evrih)		Splošna olajšava (v evrih)
Nad	Do	
	11.166,37	6.519,82
11.166,37	12.570,89	4.418,64
12.570,89		3.302,70

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije

Poudarjam tudi možnost uveljavljanja olajšave za investiranje.

Olajšavo za investiranje v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost lahko član kmetijskega gospodarstva uveljavlja, v kolikor lahko z računi izkaže vlaganja v osnovna sredstva in opremo za opravljanje osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Olajšava se prizna v višini 40% dejanskega zneska. Posebne olajšave za investiranje ni mogoče uveljavljati za investicije, ki so financirane iz nepovratnih sredstev proračunov lokalnih skupnosti, Republike Slovenije ali EU. Olajšava se prizna v znesku, ki ne presega višine davčne osnove. V kolikor bi olajšava presegla davčno osnovo, se lahko ta presežek uveljavlja za zmanjšanje davčne osnove v nadaljnjih petih letih.⁴⁷

V okviru tega poglavja lahko navedemo tudi, da so določeni primeri popolnoma izvzeti iz obdavčitve osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. To so npr.:

- dohodki iz opravljanja kmetijskih in gozdarskih storitev s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo v okviru strojnih krožkov,
- plačila, ki so rezultat ukrepov kmetijske politike, pridobljena v zvezi z dolgoročnimi vlaganji;
- izplačila na podlagi zavarovanja za škodo na premoženju, ki se uporablja za opravljanje osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- dohodek kmečkega gospodinjstva od uporabe do 40 čebeljih panjev;

⁴⁷ Več o tem: 73.a člen ZDoh-2.

- dohodek od proizvodnje vina iz lastnega pridelka grozdja, če imajo člani kmečkega gospodarstva v lasti ali uporabi manj kot 0,3 ha vinograda.⁴⁸

Poleg navedenega so izvzeti še naslednji dohodki:

- podpore za sheme kakovosti za kmetijske pridelke,
- plačila za ekološko kmetovanje in za dobrobit živali,
- dohodki iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, nižji od 200€,
- pavšalni dohodek do 40 panjev.⁴⁹

3.2 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov

Obdavčitev kmetijskega gospodarstva na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov v praksi pomeni, da mora kmetijsko gospodarstvo voditi knjigovodstvo in za te namene imeti prijavljene dejavnosti na kmetiji. Gre za obdavčitev dohodka iz dejavnosti v okviru dohodnine, če je izvajalec dejavnosti fizična oseba. Obdavčitev pravnih oseb pa ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.

Sprememba ZDoh-2R je z razširitvijo pojma osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki so obdavčene na podlagi katastrskega dohodka, zožila nabor dejavnosti, ki so obdavčene na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov.

Od sprejetja ZDoh-2H v letu 2010 in do uveljavitve spremembe v letu 2014, je veljalo, da morajo kmetijska gospodarstva, katerih dohodek članov preseže 7.500,00 € obvezno ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov. Z novo ureditvijo se po eni strani želi razširiti krog davčnih zavezancev, pri katerih bi se davčna osnova ugotavljala na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov. Po drugi strani se s spremembo zakonodaje, ki ureja ugotavljanje katastrskega dohodka, predvideva splošno povečanje katastrskega dohodka in se z možnostjo prehoda na ugotavljanje davčne osnove po dejanskih prihodkih in odhodkih daje možnost, da si posamezno kmetijsko gospodarstvo individualno omogoči plačilo davka po najoptimalnejšem načinu.

⁴⁸ Več o tem: 26. člen ZDoh-2.

⁴⁹ Podrobneje: Pajntar Neva, že navedeno delo, str. 12.

3.2.1 Dejanski prihodki in odhodki

Dohodek, ki se ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se v skladu z ZDoh-2, šteje za dohodek iz dejavnosti.⁵⁰ Za takšen način ugotavljanja davčne osnove se davčni zavezanci odločijo sami in ga priglasijo davčnemu organu. Ob priglasitvi se davčni zavezanci za takšen način ugotavljanja odločijo za najmanj pet davčnih let. Člani kot davčnega zavezanca opredelijo člana kmetijskega gospodarstva, lahko tudi nosilca kmetijskega gospodarstva. Sprememba, ki uvaja prostovoljen prehod kmečkih gospodarstev na način obdavčitve po dejanskih prihodkih in odhodkih predstavlja za kmete pomembno administrativno poenostavitev.

Vključitev v sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, davčni zavezanci opravijo na posebnem obrazcu, najkasneje do 31. oktobra leta pred koledarskim letom, s katerim želijo začeti ugotavljanje davčne osnove na takšen način. K ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov pa so zavezani najmanj 5 davčnih let.⁵¹

Predpostavljam, da ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov pomeni, da se davčna osnova določi na podlagi stanja prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah kmečkega gospodarstva. Kmetije, ki so v sistemu ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov morajo v skladu z ZGD-1, voditi poslovne knjige, kot ostali davčni zavezanci, ki opravljajo gospodarske dejavnosti. Podrobnejše računovodske usmeritve, davčnim zavezancem dajejo tudi Slovenski računovodski standardi⁵² (v nadaljevanju SRS). Za kmečka gospodarstva so relevantni tudi SRS 39, ki določajo načine vodenja poslovnih knjig in sestavljanje računovodskih izkazov. SRS 39 so predvideni predvsem za malega podjetnika in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, uporabljajo pa se tudi za kmečka gospodarstva, kadar le-ta vodijo poslovne knjige za davčne namene.

V okviru preučene tematike, lahko ugotovim, da so dejanski prihodki in odhodki nedvoumno prikazani poslovni dogodki v poslovnih knjigah. Kmečko gospodarstvo mora za pošten prikaz poslovanja, prikazati in dokazati (z računom, dobavnico ipd.) vsak poslovni dogodek. Kot davčna osnova se na koncu upošteva razlika med dejanskimi prihodki in odhodki.

⁵⁰ 46. člen ZDoh-2.

⁵¹ 304. člen ZDavP-2 v povezavi z 47. členom ZDoh-2.

⁵² Slovenski računovodski standardi (2016) (Uradni list RS, št. 95/15 in 74/16 – popr.).

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, je zaradi specifičnosti področja kmetijske dejavnosti, pripravilo posebna navodila za knjiženje poslovnih dogodkov. Navodila podrobneje opisujejo pravila za računovodstvo na kmetijah, kontni načrt za kmetije, davčne obračune ipd.⁵³ Pravno podlago za računovodstvo na kmetijah pa predstavlja tudi Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost⁵⁴, ki podrobneje določa katere evidence so davčni zavezanci dolžni voditi, glede na njihove lastnosti.

Na ravni EU je bil z uvedbo Uredbe Sveta (ES) št. 1217/2009 o vzpostavitvi mreže za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev v Evropski uniji (v nadaljevanju Uredba), vzpostavljen poseben sistem raziskovanja, ki zajema spremljanje prihodkov in poslovanje kmetij na ravni EU. V slovenski pravni sistem je Uredba prenesena s Pravilnikom o delovanju mreže za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev, ki vodijo kmetijsko knjigovodstvo po metodologiji FADN⁵⁵.

Vodenje računovodstva po metodologiji FADN je prostovoljno, zajete so le kmetije, ki presegajo določene velikosti. Omejitev, ki je določena, zagotavlja, da je v raziskavo vključen najustreznejši del kmetijske dejavnosti v EU (90 % standardnega prihodka in 90 % kmetijskih zemljišč v uporabi). Letni vzorec zajema približno 80. 000 sodelujočih kmetij, ki predstavljajo več kot 5 milijonov kmetij v EU. Preučevanje kmetij poteka ob spremljanju 3 kriterijev, ki so regija, velikost in tip kmetovanja. Rezultati so namenjeni podrobnemu preučevanju ekonomske situacije kmetij različnih skupin. Kot navedeno so v raziskavo vključene kmetije, ki presegajo določeno velikost (predvsem z ekonomskega vidika). To so kmetije, ki lahko s prihodki iz kmetijske dejavnosti »preživijo« nosilca kmetijskega gospodarstva in njegove člane. Ker so razmere v državah različne, so tudi ti t.i. pragovi postavljeni različno. V Sloveniji so k vodenju računovodstva po FADN metodologiji tako zavezana kmetijska gospodarstva, katerih

⁵³ Več o tem: Ministrstvo za kmetijstvo gozdarstvo in prehrano, Knjigovodstvo na kmetijah, dostopno na: http://www.mkgrp.gov.si/si/delovna_podrocja/kmetijstvo/davki_in_prispevki/knjigovodstvo_na_kmetijah/, 23.2.2017.

⁵⁴ Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. 138/06, 52/07, 21/13 in 101/15).

⁵⁵ Pravilnik o delovanju mreže za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev, ki vodijo kmetijsko knjigovodstvo po metodologiji FADN (Uradni list RS, št. 76/14).

standardni prihodek presega 4000 € (skupaj je takšnih kmetijskih gospodarstev okrog 1000).⁵⁶

Uredba (podrobneje v 16. členu) uvaja tudi določeno stopnjo pravne varnosti za sodelujoče raziskovalni mreži FADN. Velja prepoved uporabe na takšen način zbranih podatkov, za davčne namene, prepoved razkritja in uporaba za kakršnekoli namene, ki jih Uredba ne predvideva, ter izdajanje podatkov. Države članice pa morajo zagotoviti sankcije za morebitne kršitve.

Na podlagi analize zbranih podatkov, lahko povzamem, da morajo kmetije, ki so udeležene v FADN računovodstvu, o zbranih podatkih letno obveščati nacionalne organe. Popisni listi, na katerih kmetije poročajo, se razlikujejo glede na to ali so kmetije že dalj časa vključene v vodenje računovodstva po metodologiji FADN ali so to t.i. nove kmetije. Poleg popisnih listov kmetije izpolnijo tudi denarno poročilo, poročilo pridelkih, živini in delovni sili ter izpolnjujejo poseben obrazec za vodenje računovodstva. Dokumentacija, ki jo je potrebno izpolnjevati je na voljo na spletni strani Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. V popisnem listu kmetije podajo osnovne informacije o stanju na kmetiji: nosilec kmetije, ali se ukvarjajo z dopolnilno dejavnostjo na kmetiji, vodenje računovodstva/pavšalist ali normiranec, ali so v sistemu DDV, ali so usmerjeni v ekološko pridelavo, s čim se ukvarjajo (vrtnarstvo, poljedelstvo, živinoreja), geografski položaj kmetije in ali se bo računovodstvo na kmetiji vodilo s posebno FADN aplikacijo, v Excellovem obrazcu z računalnikom ali na obrazcu pisno. Kmetije, ki že dalj časa vodijo FADN računovodstvo, pa morajo poročati tudi o drugih podrobnostih – npr. stroški v preteklem letu, zemljišča v uporabi, delovna sila, zaloge ipd.

Kot pomoč kmetijskih gospodarstvom v zvezi z vodenjem računovodstva po FADN metodologiji je MKGP izdalo publikacijo Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt⁵⁷.

⁵⁶ Več o tem: Evropska komisija: http://ec.europa.eu/agriculture/rica/concept_en.cfm, 28. 2. 2017.

⁵⁷ Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt, 2015, dostopno na: http://www.mkgp.gov.si/fileadmin/mkgp.gov.si/pageuploads/podrocja/Kmetijstvo/Knjigovodstvo/Navodilo_za_knjiizenje_posl_dog_OBJAVA_.pdf, 28. 2. 2017.

3.2.2 Normirani odhodki

Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ima praktični pomen v poenostavitvi glede ugotavljanja davčne osnove.

Takšna poenostavitev je predvidena za davčne zavezance, ki v davčnem letu pred priglasitvijo ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, ne presegajo zakonsko določene meje – 50.000,00 € oz. 100.000,00 €, če je bila pri zavezancu vsaj 1 oseba za polni delovni čas in najmanj 5 mesecev zavarovana v skladu s predpisi o socialnem in zdravstvenem zavarovanju. Ne glede na mejne zneske pa lahko davčni zavezanec, ki je šele začel opravljati dejavnost, priglasiti normirane odhodke v prvem davčnem letu ali v drugem davčnem letu, če je v prvem davčnem letu deloval šele zadnjih 6 mesecev.⁵⁸

Na podlagi navedenega, ugotavljam, da poenostavljeno ugotavljanje davčne osnove pomeni, da se zavezancu priznajo normirani stroški v višini 80 % prihodkov.

Normirancem je omogočena tudi administrativna poenostavitev, saj zanje ni obvezno vodenje poslovnih knjig. Davčni zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi normiranih odhodkov, morajo voditi evidenco knjigovodskih listin, evidenco osnovnih sredstev in morebitne druge evidence⁵⁹. Vodenja poslovnih knjig in evidenc so popolnoma oproščeni davčni zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka.

3.2.3 Davčna osnova in davčne stopnje

Za izračun davčne osnove se upoštevajo prihodki in odhodki ob njihovem nastanku. Kadar se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, je davčna osnova razlika med v poslovnih knjigah ugotovljenimi prihodki in odhodki.

V zvezi z ugotavljanjem davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, ZDoh-2 predvideva določene posebnosti. Ker gre pri obdavčitvi kmetijske dejavnosti za pripis davčne obveznosti nosilcu kmetijskega gospodarstva, čeprav se kmetijsko gospodarstvo obdavči kot celota, se določena sredstva davčno upoštevajo, kot da so v

⁵⁸ 3. in 4. odstavek 48. člena ZDoh-2 v povezavi z 59. členom ZDoh-2.

⁵⁹ Podrobneje: 3. člen Pravilnika o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. [138/06](#), [52/07](#), [21/13](#) in [101/15](#)).

lasti nosilca kmetijskega gospodarstva. Kot taka se štejejo sredstva, ki so v lasti ali najemu člana kmetijskega gospodarstva in se uporabljajo za opravljanje kmetijske dejavnosti. Enako velja za pravice in obveznosti, ki jih je prevzel član kmetijskega gospodarstva. Kot odhodek se priznajo tudi obvezni prispevki za socialno varnost za člane kmetijskega gospodarstva.

Kadar se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov se pri izračunu davčne osnove od dejansko ugotovljenih prihodkov, odšteje normirana vrednost, ki znaša 80% prihodkov.

Davčne stopnje za leto 2017:

Če znaša neto letna davčna osnova v €		Znaša dohodnina v evrih	
Nad	Do		
	8.021,34		16 %
8.021,34	20.400,00	1283,41	+ 27 % nad 8.021,34
20.400,00	48.000,00	4.625,65	+ 34 % nad 20.400,00
48.000,00	70.907,20	14.009,65	+ 39 % nad 48.000,00
70.907,20		22.943,46	+ 50 % nad 70.907,20

Tabela 2 Davčne stopnje za leto 2017

Vir: Finančna uprava:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Letna_odmera_dohodnine/Opis/Lestvica_za_leto_2017.pdf, 29. 3. 2017.

3.2.4 Davčne oprostitve in olajšave

Kot je bilo navedeno že v poglavju 3.1.2. so davčne oprostitve in olajšave izjeme v davčnem sistemu, s katerimi se znižuje davčna osnova. Kakor pri obdavčitvi po katastrskem dohodku, lahko tudi kmečka gospodarstva, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov, uveljavljajo določene olajšave ali oprostitve, da znižajo davčno osnovo in s tem davčno obveznost. Relevantne so vse olajšave, ki jih lahko uveljavljajo ostali subjekti, zajeti z 46. členom ZDoh-2, olajšave pa so urejene od 61. do 66.a člena ZDoh-2 (olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšava za zaposlovanje, olajšava za zaposlovanje invalidov, olajšava za investiranje, olajšava za zavezanca invalida, olajšava za izvajanje

praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ter olajšava za donacije). Olajšav pa ne morejo uveljavljati zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Prva izmed olajšav je olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj. Možno je uveljavljanje celotnega zneska, vloženega v raziskave in razvoj, ampak le do višine davčne osnove. Znesek vložka, v katerem je davčna osnova presežena, lahko davčni zavezanec uveljavlja v obdobju naslednjih petih davčnih let. Olajšave ni mogoče uveljavljati za raziskave in razvoj, za katere je kmetijsko gospodarstvo pridobilo sredstva s strani Evropske Unije ali proračuna Republike Slovenije. Vlaganja v raziskave in razvoj predstavlja npr. nakup razvojno-raziskovalne opreme ali storitev. Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj in olajšava za investiranje se izključujeta.⁶⁰

Zavezanci lahko uveljavljajo tudi olajšavo za zaposlovanje. Olajšava ima poleg znižanja davčne osnove tudi socialno funkcijo, saj spodbuja k zaposlovanju najbolj kritičnih starostnih skupin – mlade, ki šele nastopijo na trg dela in starejše, ki težje najdejo zaposlitev. Olajšava omogoča zavezancu znižanje davčne osnove v višini 45% plače, če na novo zaposli osebo do 26 let ali starejšo od 55 let za nedoločen čas, ki izpolnjuje dodatni pogoj vpisa v evidenco brezposelnih oseb pri Zavodu za zaposlovanje in ni bila zaposlena pri zavezancu ali povezani osebi v zadnjih 24 mesecih. Olajšavo lahko uveljavlja v prvih 24 mesecih zaposlitve. Olajšavi za zaposlovanje se po vsebini približa tudi olajšava za zaposlovanje invalidov. Pri slednji je možno uveljavljati od 50 % do 70 % izplačane plače zaposlenemu invalidu, pri čemer se odstotek razlikuje glede na stopnjo invalidnosti. Najnižji znesek se prizna za osebo, ki je v programu zaposlitvene rehabilitacije, najvišji pa za invalida s 100 % telesno okvaro ali gluho osebo.⁶¹

Omenila bom še olajšavo za investiranje, ki omogoča znižanja davčne osnove za 40 % zneska investiranja v opremo ali v neopredmetena dolgoročna sredstva. Predmet olajšave niso pohištvo in pisarniška oprema (razen računalniške opreme), nekatera motorna vozila ter investicije, financirane z nepovratnimi sredstvi lokalne skupnosti, Republike Slovenije ali Evropske Unije idr. Možno pa je uveljavljanje investicije, ki jo je zavezanec pridobil na podlagi finančnega najema. V primeru, da pride do odtujitve

⁶⁰ Več o tem: 61. člen ZDoh-2.

⁶¹ Podrobneje: 61. a in 62. člen ZDoh-2.

predmeta investicije prej kot v 3 letih od pridobitve, za katero je bila olajšava uveljavljena, mora zavezanec znesek izkoriščene olajšave vrniti (za ta znesek se poveča davčna osnova).

3.3 Obdavčitev trajnih nasadov jagodičevja

Med trajne nasade po klasifikaciji dejanske rabe spadajo vinograd, matičnjak, intenzivni sadovnjak, ekstenzivni (travniški) sadovnjak, oljčnik ter ostali trajni nasadi. »Intenzivni sadovnjak je površina, zasajena s sadnimi vrstami, pri obdelavi katere se uporabljajo sodobne intenzivne tehnologije. Intenzivni sadovnjak zajema površino nasada skupaj z obračališči in potmi ter brežinami, če je nasad zasajen v terasah.«⁶²

Po podatkih popisa kmetij iz leta 2010, so trajni nasadi in nasadi jagodičja predstavljali 34 % površin trajnih nasadov v Sloveniji in 23% površin trajnih nasadov na ravni EU.⁶³

V okvir intenzivnih sadovnjakov spadajo plantažni nasadi jablan in drugega sadnega drevja. Nasadi jagodičevja (maline, brusnice, ameriške borovnice ipd.) spadajo v dejansko rabo (GERK) intenzivni sadovnjak (1221), za razliko od jagod, ki so posajene na njivah in spadajo v dejansko rabo njiva (1100) ali rastlinjak (1190), pri čemer mora biti izrecno navedeno, da gre za jagode.⁶⁴ Intenzivni sadovnjaki so prepoznavni po urejenosti nasada, pravih oblikah, ograjenosti, enaki velikosti dreves ali grmov. Najmanjša velikost nasada, ki mora biti dosežena, da lahko govorimo o intenzivnem sadovnjaku je 1000 m².

V GERK 1221 – intenzivni sadovnjak spadajo nasadi, pri katerih gre za strnjen nasad sadnega drevja, posajenega v vrstah in je gostota večja ali enaka 100 rastlin na hektar. Sadilna razdalja med drevesi/grmi pa ne presega 10 m.⁶⁵ Navedeno ne velja za lupinarje (npr. orehe), ki tvorijo velike krošnje in je zato sadilna razdalja lahko večja.

⁶² Interpretacijski ključ, Podroben opis metodologije zajema dejanske rabe kmetijskih in gozdnih zemljišč, Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Direktorat za kmetijstvo, Ljubljana, 2013, str. 32; dostopno na: http://www.gis.si/media/javna_narocila/20160324_obnova_dejanske_rabe/RABA_IntKljuc_2013_1009.pdf, 23. 2. 2017.

⁶³ Podrobneje: Stele Aleš, Žaucer Irena, O kmetijstvu doma in drugje po EU, Statistični urad Republike Slovenije, Ljubljana, 2013, str. 27.

⁶⁴ Podrobneje: Ministrstvo za kmetijstvo in okolje, dostopno na: http://rkg.gov.si/GERK/Pomoc/sc.jsp?action=entry&entry_id=286, 23. 2. 2017.

⁶⁵ Podrobneje: Pravilnik o registru kmetijskih gospodarstev, že naveden vir, 19. člen.

Ugotavljam, da je intenzivna pridelava jagodičevja obdavčena na podlagi katastrskega dohodka, v kolikor je v registru kmetijskih gospodarstev zavedena kot trajni nasad (torej intenzivni sadovnjak). Do spremembe ZDoh-2H je bila tudi intenzivna pridelava jagod na njivah izvzeta iz obdavčitve na podlagi katastrskega dohodka, kar pa je z uvedbo t.i. posebnih kultur spremenjeno.

Zneske katastrskega dohodka za leta 2017 do 2019, je določila Vlada Republike Slovenije z Uredbo o določitvi lestvic katastrskega dohodka, pavšalne ocene dohodka na čebelji panj in območij posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi za obdobje 2017–2019⁶⁶. Natančnejši preračuni, z upoštevanimi bonitetnimi točkami in dejansko rabo zemljišča, so vsebovani v Prilogi 1 navedene Uredbe.

Za intenzivne sadovnjake in ostale trajne nasade so zneski določeni v razponu med 909,07 € do 1.238,60 €. Podrobnejši zneski so razvidni iz Priloge 1 te magistrske naloge.

V skladu z veljavnimi pravili, bo davčna osnova za intenzivni sadovnjak za leto 2017, znašala 45% predvidene vrednosti. Za zemljišče, ocenjeno z npr. 65 bonitetnimi točkami bo davčna osnova znašala 526,68€. V kolikor bo ta znesek za več kot 2x presegal skupno davčno osnovo preteklega leta, se bo davčna osnova znižala za presežni delež. Takšno postopno poviševanje katastrskega dohodka je predvideno do leta 2019. Do takrat se bo katastrski dohodek po prejšnjem načinu primerjal z katastrskim dohodkom preteklega leta. V letu 2018 se bo upošteval katastrski dohodek v znesku 55 %, v letu 2019 pa 75 %.⁶⁷

Pri trajnih nasadih je mogoče uveljavljati posebno oprostitev v prvih treh letih po zasaditvi. V tem času se katastrski dohodek iz takih zemljišč, ne všteta v davčno osnovo davčnega zavezanca.⁶⁸

Davčna oprostitev se uveljavlja na posebnem obrazcu, ki je dostopen na spletni strani ministrstva. Za posamezno davčno leto se priznajo oprostitve, za katere so bile vložene vloge do 15. junija leta, za katero se dohodnina odmerja in so odločbe, s katerimi so se

⁶⁶ Uredba o določitvi lestvic katastrskega dohodka, pavšalne ocene dohodka na čebelji panj in območij posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi za obdobje 2017-2019 (Uradni list RS, št. 64/16).

⁶⁷ Več o tem: 73. člen ZDoh-2.

⁵⁴ Več o tem: 73. člen ZDoh-2.

oprostitve priznale postale pravnomočne do izdaje odmerne odločbe. Postopek uveljavljanja davčne oprostitve ureja ZDavP-2⁶⁹.

Akontacijo dohodnine davčni organ ugotovi z odmerno odločbo, na podlagi podatkov (pravnomočnih vpisov podatkov) o davčnem zavezancu, kot ga izkazujejo javne knjige (lastništvo v zemljiški knjigi oz. zemljiškem katastru, evidence dejanskih uporabnikov kmetijskih zemljišč, površini zemljišč) na dan 30. junija leta, za katero se katastrski dohodek odmerja. Odmerno odločbo za preteklo davčno leto izda davčni organ do 30. marca tekočega leta.

Akontacija dohodnine se plača v dveh obrokih. Prvi obrok znaša 70 % zneska in se plača do 30. septembra tekočega leta za preteklo davčno leto. Drugi obrok pa znaša 30 % in se plača kot znesek razlike med akontacijo dohodnine za preteklo leto in prvim obrokom za tekoče leto do 31. maja. Akontacija dohodnine se izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 10 % od davčne osnove, če je skupni znesek katastrskega dohodka na posameznega zavezanca enak ali večji od 10 % povprečne plače v preteklem letu.⁷⁰

3.4 Primerjava obdavčitve po katastrskem dohodku ter dejanskih prihodkih in dejanskih/normiranih odhodkih

Glede na v prejšnjih poglavjih preučeno tematiko, lahko v nadaljevanju podam bistvene ugotovitve o razlikah med obdavčitvijo dohodka po katastrskem dohodku ter po dejanskih prihodkih in dejanskih ali normiranih odhodkih.

Glede na razliko v sistemu obdavčenja, ali so kmetijska gospodarstva obdavčena po katastrskem dohodku ali po dejanskih prihodkih in dejanskih ali normiranih odhodkih, lahko kmetije izberejo sistem, ki se zanje izkaže najugodnejši. Pri obdavčitvi na podlagi katastrskega dohodka, gre za določanje davčne osnove na podlagi t.i. pavšala, katastrski dohodek je namreč z ZUKD-2 definiran kot pavšalna ocena dohodka, ki ga je mogoče doseči. Izračuna se kot razlika med vrednostjo tržne pridelavi in stroški, pri čemer stroški pri kmetijskih zemljiščih predstavljajo 90 %, pri gozdnih pa 80 %.

⁶⁹ Podrobneje: 314. člen ZDavP-2.

⁷⁰ Podrobneje: 129. člen ZDoh-2 v povezavi z 313. členom ZDavP-2.

Do uveljavitve novele ZDoh-2R, je bil v veljavi mejni znesek 7.500,00 €, do katerega je bilo možno ugotavljanje davčne osnove na podlagi katastrskega dohodka. Za kmetije, ki so znesek presegle, pa je bilo obvezno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov. Od 1. 1. 2017 navedena omejitev ne velja več. Tudi kmetije, ki znesek presegajo, so lahko vključene v ugotavljanje davčne osnove na podlagi katastrskega dohodka.

Kadar se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se za namen ugotovitve davčne osnove uporabi stanje v poslovnih knjigah kmečkega gospodarstva. Za kmetije, ki so vključene v sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov je obvezno vodenje računovodstva v skladu z ZGD-1 in SRS.

Davčna osnova se lahko ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Kot normirani odhodki se upošteva 80 % zneska prihodkov. Davčna osnova se torej izračuna kot razlika med dejansko doseženimi prihodki od katerih se odšteje 80 %, ki predstavlja normirane odhodke. Davčna osnova v tem primeru znaša 20 % doseženih prihodkov. Za davčne zavezance, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ni obvezno vodenje poslovnih knjig. Izključitev iz obveznosti vodenja poslovnih knjig, velja tudi za davčne zavezance pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka.

Kmetije se lahko prostovoljno odločijo za vstop v sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. To naredijo s posebnim obrazcem, po priglasitvi pa so k takšnemu ugotavljanju zavezani 5 davčnih let. Po poteku tega časa pa lahko iz sistema izstopijo.

Razlika med zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka in tistimi, ki so obdavčeni na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov je tudi v obveznosti izdajanja računov. Za prve velja popolna oprostitve izdajanja računov, v primeru, ko pridelke ali storitve iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti dobavljajo neposredno končnemu potrošniku (na primer, ko pride kupec, ki je fizična oseba, opraviti nakup na kmetijo). Kadar pa gre za dobavo izdelkov iz obsega male

predelave, pa je račun treba izdati. Za takšne primere se uporablja vezana knjiga računov, ki mora biti predhodno potrjena pri davčnem organu.⁷¹

Kadar pa kmetije poslujejo z osebo, ki je zavezanec za DDV, fizična oseba z dejavnostjo (s.p.) ali pravna oseba, pa morajo v vsakem primeru izdati račun. V primeru, da kmečko gospodarstvo dobavlja mleko npr. osnovni šoli ali vrtcu, mora za takšno dobavo izdati račun.

Kršitev pravil v zvezi z izdajo računa, vodenjem seznama izdanih računov in letna predložitev seznama izdanih računov davčnemu organu, je kršitev, ki se v skladu s 397. členom ZDavP-2, sankcionira z globo.⁷²

Obveznost izdajanja računov pa velja za kmetije, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Z uveljavitvijo Zakona o davčnem potrjevanju računov⁷³ je tudi za kmete vzpostavljena obveznost izdajanja računov z elektronsko napravo. Obveznost velja za zavezance, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi računovodstva (po dejanskih prihodkih in odhodkih ter dejanskih prihodkih ter normiranih odhodkih), opravljajo druge kmetijske dejavnosti, dopolnilne dejavnosti na kmetijah ter za zavezance za DDV.

V okviru davčnega potrjevanja računov gre za obveznost davčnega zavezanca, da s pomočjo elektronske naprave izda račun, podatki o računu pa se preko elektronske povezave posredujejo davčnemu organu.

Davčnim zavezancem, ki izdajo manjše število računov, pa je do konca letošnjega leta omogočeno izdajanje računov iz vezane knjige računov in njihovo naknadno potrjevanje.

Različni načini obdavčitve so uveljavljeni z namenom, da imajo kmetije možnost izbire in lahko zase izberejo najugodnejši način, v okviru katerega bodo v idealnih okoliščinah plačali najmanj dohodnine.

⁷¹ Več o tem: 143. člen Pravilnika o izvajanju ZDDV-2, v povezavi z 94. členom ZDDV-2 in 316. člen ZDavP-2 v povezavi z 31.a členom.

⁷² Več o tem: Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Novost, ki jih prinaša novela Zakona o davčnem postopku -ZDavP-2J (dostopno na: <http://www.findinfo.si/eviri.ook.sik.si/Clanki/Besedilo.aspx?SOPI=FCLN101D20161024N0P1344572953>; 8. 3. 2017).

⁷³ Zakon o davčnem potrjevanju računov (Uradni list RS, št. 57/15).

V okviru izbiranja najugodnejše možnosti, gre za t.i. optimiranje davčnih obveznosti. Pojem bi: »...še najlažje povezali s praviloma najvišjim ciljem podjetja. Najvišji cilj podjetja je praviloma doseganje dobička...«⁷⁴

Svetovalne službe za kmetijstvo razpolagajo s posebnim svetovalnim orodjem, s katerim je možno predvideti zneske davčnih osnov in dohodnine, glede na vse 3 različne načine obdavčenja dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti. To kmetom omogoča, da primerjajo zneske davka glede na različne načine obdavčenja in se lažje odločijo za najbolj optimalen način.

3.5 Kmetije in davek na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je t.i. prometni davek – davek na promet blaga in storitev, »moderen način obdavčenja prometa«⁷⁵. Temeljno pravno podlago predstavljata Zakon o davku na dodano vrednost⁷⁶ (v nadaljevanju ZDDV-1) in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost⁷⁷.

Za obdavčljiv promet gre: »če so izpolnjeni štirje zakonsko določeni pogoji: opravljen mora biti promet (na primer prodaja) blaga ali storitve, opraviti ga mora davčni zavezanec v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti, opravljen mora biti na slovenskem davčnem območju, opravljen mora biti za plačilo«.⁷⁸

Glede kmetij velja v zvezi z DDV posebna ureditev. Kmetije so lahko zaradi specifične narave, v sistemu DDV, lahko plačujejo le pavšalno nadomestilo, določene kmetije pa so iz sistema DDV popolnoma izvzete.

⁷⁴ Špes Damijan, Optimiranje davčnih obveznosti, Bilans Trade, Skoke, 2002, str. 5.

⁷⁵ Škof Bojan, že navedeno delo, str. 368.

⁷⁶ Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15).

⁷⁷ Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16 in 86/16).

⁷⁸ Zupančič Mojca, Andreja Kostelec, Barbara Prisljan, Priročnik zveze RFR, Davek na dodano vrednost v praksi, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2015, str. 27.

3.5.1 Kmetije v sistemu davka na dodano vrednost

Kot za vse davčne zavezance, tudi za kmetije velja, da do doseženega mejnega praga, vstop v sistem DDV zanje ni obvezen. Osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost je v ZDDV-1 zajeta v 11. poglavju (posebne ureditve), v okviru malih davčnih zavezancev.

Kadar govorimo o doseganju mejnega praga je potrebno ločiti med kmetijami, ki so obdavčene na podlagi katastrskega dohodka in kmetijami, ki so obdavčene na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov.

Ugotavljam, da kmetije, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka, v skladu z ZDDV-1 avtomatsko zapadejo v sistem DDV, kadar dosežejo mejni prag za vstop v sistem, to je 7.500,00 €. Za ostale davčne zavezance (tiste, ki se ne ukvarjajo z osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo) pa je mejni prag 50.000,00 €. Če mejni prag ni dosežen pa se lahko za vstop v sistem odločijo prostovoljno.

V primeru, ko kmetijsko gospodarstvo v koledarskem letu preseže mejni znesek 7.500,00 €, davčni organ po uradni dolžnosti izda identifikacijo številko za DDV, najkasneje do 31. maja tekočega leta. Identifikacijska številka se določi osebi z najvišjim katastrskim dohodkom, izmed članov kmetijskega gospodarstva.⁷⁹

Za kmetije, ki so obdavčene na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov pa veljajo pravila, kot za ostale davčne zavezance. Obvezna vključitev v sistem DDV zanje velja, ko presežejo mejni prag 50.000,00 € letnih prihodkov, že s prvim mesecem, ko se pričakuje, da bo mejni prag presežen. V nasprotnem primeru, ko takšne kmetije ne dosežejo vstopnega/mejnega praga, pa se lahko za vključitev v sistem DDV odločijo prostovoljno. Zavezanci, ki se za vstop v sistem DDV odločijo prostovoljno, pa so k obračunavanju DDV zavezani za 5 davčnih let.

Število kmetij v sistemu DDV se iz leta v leto viša. »...skupno število prostovoljno in obvezno vključenih kmetij v sistem DDV krepko presega 3.000 kmetij.«⁸⁰

Za davčne zavezance za DDV velja, da morajo obračunavati DDV, po drugi strani pa lahko uveljavljajo tudi njegovo vrnitev. V praksi vstopni in izstopni davek pomenita, da zavezanec ob nakupu določenega blaga plača vstopni davek, ko pa sam prodaja

⁷⁹ Podrobneje: 130. člen Pravilnika o izvajanju zakona o DDV.

⁸⁰ Pajntar Neva, Obvezen vstop kmetij v sistem davka na dodano vrednost, Zelena dežela, št. 138/2016, str. 13.

določeno blago ob prodaji zaračuna izstopni davek. Na koncu pa lahko uveljavlja vrnitev razlike med vstopnim in izstopnim davkom (vrnitev je lahko v obliki dobropisa za naslednje davčno obdobje ali pa izplačilo na TRR). Lahko je tudi obratno in mora davčni zavezanec kaj doplačati. To se zgodi, kadar je vstopni davek znašal manj od izstopnega.

Menim, da je za je pravilno ugotavljanje prej navedenih zneskov bistveno, da so davčni zavezanci za DDV, zavezani tudi k doslednemu vodenju poslovnih knjig, ki predstavljajo osnovo za pregled nad zaračunavanjem DDV in uveljavljanjem vstopnega davka. Prav tako za zavezance za DDV velja obveznost izdajanja računov.

V okviru DDV sta določeni 2 davčni stopnji, po katerih se DDV obračunava - osnovna stopnja – 22 % in znižana stopnja – 9,5 % od davčne osnove.

Znižana davčna stopnja (9,5 %) se uporablja za izdelke in kmetijske pridelke, ki so primerni za zaužitje brez predhodne priprave ali po običajnem postopku priprave hrane kot hrana za ljudi oziroma krma za živali, ter kmetijski pridelki (semena, rastline in žive živali), ki se pridelujejo z namenom zagotavljanja surovin za pripravo hrane za ljudi oziroma krme za živali. To so npr. mlečni izdelki, vrtnine, meso, sadje, oreščki, izdelki iz žit in moke ipd.⁸¹

Ocenjujem, da se za kmetije, ki sicer niso v sistemu DDV, prostovoljen pristop splača, v primeru večjih investicij – nakupa kmetijske mehanizacije ali posodobitve kmetijske infrastrukture. Prostovoljen vstop se torej splača pri zavezancih, ki pričakujejo, da bodo presegli mejni prag (z investicijami ali rednim poslovanjem). Prednost takšnega vstopa pa je v tem, da bodo zavezanci lahko uveljavljali vrnitev vstopnega davka in na takšen način dejansko znižali strošek investicije. Pogoj za uveljavljanje vstopnega davka pa je urejena dokumentacija, predvsem račun. Menim, da so ravno iz vidika uveljavljanja vstopnega davka in investicijskega vidika v sistemu DDV večje kmetije.

3.5.2 Kmetje pavšalisti

Mali davčni zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka in je ta manjši ali enak 7.500,00 € in se hkrati prostovoljno ne vključijo v

⁸¹ Podrobneje: 48. člen Pravilnika o izvajanju zakona o DDV.

sistem DDV imajo možnost uveljavljanja pavšalnega nadomestila ob dobavi blaga (ali storitve).

»Pavšalna ureditev za kmete je poenostavljen in praktičen način uporabe davka na dodano vrednost za osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost.«⁸²

Kmetje pavšalisti imajo pravico do zaračunavanja pavšalnega nadomestila, v primeru, da blago dobavljajo davčnemu zavezancu za DDV. Pavšalno nadomestilo znaša 8 % odkupne vrednosti.

Za zaračunavanje pavšalnega nadomestila je potrebno posebno dovoljenje davčnega organa, ki velja v koledarskem letu za katero je bilo izstavljeno. Davčni zavezanec za DDV, ki ob nakupu plača 8 % pavšalno nadomestilo ima pravico uveljavljanja/odbitka nadomestila kot DDV.

Pavšalno nadomestilo je mogoče uveljavljati le za dobave kmetijskih in gozdarskih pridelkov osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti.⁸³

Davčno osnovo predstavlja vse kar predstavlja plačilo dobave blaga. Imetnik dovoljenja za uveljavljanje pavšalnega nadomestila mora sestaviti obračun pavšalnega nadomestila, za obdobje veljavnosti dovoljenja. Obračun mora pavšalist predložiti davčnemu organu, do 31. januarja naslednjega koledarskega leta.

3.5.3 Kmetije, ki niso v sistemu davka na dodano vrednost

Iz sistema DDV so izključena kmetijska gospodarstva, kadar se dohodek ne ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih/normiranih odhodkov. Enako velja za kmetijska gospodarstva, pri katerih se dohodek ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka in le-ta ne presega 7.500,00 €. Izključena so tudi kmetijska gospodarstva, ki se za vstop ne odločijo prostovoljno.

⁸² Vrničar Maja v Vrničar Maja, Beč Nevenka, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV Založba, Ljubljana, 2007, str. 678.

⁸³ Podrobneje: 162. člen Pravilnika o izvajanju zakona o DDV v povezavi s Prilogo XII, navedenega pravilnika in Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Generalni finančni urad, Osnovna kmetijska in osnovna gozdarska dejavnost z vidika identifikacije za namene DDV ter pravica do uveljavljanja pavšalnega nadomestila (dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejsi_opis_1_izdaja_Osnovna_kmetijska_in_osnovna_gozdarska_dejavnost_z_vidika_identifikacije_za_namene_DDV_ter_pravica_do_uveljavljanja_pavsalnega_nadomestila.pdf - str. 8), 8. 3. 2017.

Kmetije, ki niso v sistemu DDV, DDV ne morejo zaračunavati svojim kupcem ali uveljavljati vračila; so oproščene obračunavanja DDV.

4. UREDITEV OBDAVČITVE DOHODKA IZ KMETIJSKE DEJAVNOSTI V REPUBLIKI HRVAŠKI

Predpostavljam, da so, tako kot v Sloveniji, tudi na Hrvaškem kmetije zaradi posebnosti kmetijske dejavnosti, podvrženi posebni davčni ureditvi njihovih prihodkov.

Definicijo pojma kmetijsko gospodarstvo najdemo v *Zakonu o poljoprivredi* (Zakon o kmetijstvu). Kmečko gospodarstvo predstavljajo fizične ali pravne osebe (ali skupina navedenih), ki opravljajo kmetijsko dejavnost v okviru družinskega kmečkega gospodarstva, obrt, društvo ali druga pravna oseba, registrirana za opravljanje kmetijske dejavnosti. Kmetijska dejavnost zajema naslednje dejavnosti v skladu z *Nacionalno klasifikacijo djelatnosti*⁸⁴ (Nacionalno klasifikacijo dejavnosti): 01.1 – vzgoja enoletnih posevkov, 01.2 – vzgoja večletnih posevkov, 01.3 – vzgoja sadnega materiala in okrasnega cvetja, 01.4 – vzreja goveda, perjadi in drugih živali, 01.5 – mešana proizvodnja, 01.6 – pomožne dejavnosti v kmetijstvu in dejavnosti, ki se izvajajo po žetju posevkov.

Obdavčitev dohodka iz kmetijske dejavnosti na Hrvaškem ureja *Zakon o porezu na dohodak*⁸⁵ (Zakon o davku na dohodek; v nadaljevanju ZakDOH), *Zakon o porezu na dobit*⁸⁶ (Zakon o davku na dobiček), *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*⁸⁷ (Zakon o davku na dodano vrednost), *Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti* (Pravilnik o pavšalnem obdavčevanju samostojne dejavnosti⁸⁸) idr.

⁸⁴ Nacionalna klasifikacija djelatnosti, Narodne novine 58/2007.

⁸⁵ Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine 115/16.

⁸⁶ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16.

⁸⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16.

⁸⁸ Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti, Narodne novine 1/17.

Kmetijska dejavnost je v okviru teh zakonov podvržena obdavčitvi na podlagi dohodkov iz samostojne dejavnosti ali pavšalni obdavčitvi. Ob izpolnjevanju zakonsko določenih pogojev, pridejo v poštev tudi določbe o davku na dodano vrednost.

Osebe, ki se ukvarjajo s kmetijsko dejavnost in proizvode dajejo na tržišče, morajo biti vpisane v register kmetijskih gospodarstev (*Obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo*). Obveznost vpisa uvaja *Zakon o poljoprivredi*⁸⁹ (natančneje 69. člen). V skladu s *Pravilnikom o upisniku poljoprivrednih gospodarstava*⁹⁰ (Pravilnik o registru kmetijskih gospodarstev), se v register lahko vpišejo pravne osebe in fizične osebe (s sedežem ali prebivališčem v Republiki Hrvaški), ki se ukvarjajo s kmetijsko dejavnostjo. Vpis je podlaga za zakonito prodajo pridelanih proizvodov kmetijskega gospodarstva, s strani nosilca, članov in morebitnih zaposlenih. Vpis v register je obvezen, ne glede na to ali je kmetijsko gospodarstvo glede na prihodke podvrženo obdavčitvi v skladu z ZakDOH ali ne. Register vodi Agencija Republike Hrvaške za plačila v kmetijstvu, ribištvo in razvoj podeželja.

Ugotavljam, da člani izberejo nosilca kmetijskega gospodarstva, sami pa kot člani prejmejo izkaznice, ki služijo kot identifikacija. Identifikacija je pomembna predvsem v primerih inšpekcijskih nadzorov prodaje proizvodov kmetijskega gospodarstva.

Na kmetijskem gospodarstvu je možno poleg osnovne kmetijske dejavnosti, opravljati tudi druge dejavnosti – dopolnilne, katerih namen je predvsem v izboljšanju proizvodnih kapacitet. Dopolnilne dejavnosti ureja *Zakon o poljoprivredi* v 70. členu, vrste le-teh pa podrobneje razčlenjuje *Pravilnik o dopunskim dejelatnostima na obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvih*⁹¹.

Iz preučene tematike izhaja, da so dopolnilne dejavnosti na kmetijskem gospodarstvu dejavnosti, ki ne spadajo med osnovno kmetijsko dejavnost, v skladu s standardno klasifikacijo (dejavnosti navedene v drugem odstavku tega poglavja) in so namenjene izboljšanju proizvodne kapacitete in delovne moči kmetijskega gospodarstva. Med dopolnilne dejavnosti spada npr. pakiranje, zamrzovanje, sušenje ali konzerviranje lastnih proizvodov, opravljanje storitev s kmetijsko mehanizacijo ipd.

⁸⁹ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine 30/15.

⁹⁰ Pravilnik o upisniku poljoprivrednih gospodarstava, Narodne novine 76/11, 42/13.

⁹¹ Pravilnik o dopunskim dejelatnostima na obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvih, Narodne novine 149/2009, 127/2010, 50/2012, 120/2012.

4.1 Obdavčitev na podlagi opravljanja samostojne kmetijske in gozdarske dejavnosti

ZakDOH dohodke fizičnih oseb iz kmetijske in gozdarske dejavnosti obravnava v okviru dohodkov iz samostojne dejavnosti.

Kot samostojna dejavnost je opredeljena dejavnost, ki ima vse značilnosti samostojnosti (opravljanje dejavnosti za svoj račun in na lastno odgovornost) in katere glavni cilj je trajno ustvarjanje dohodka.⁹²

V skladu z 2. členom ZakDOH je davčni zavezanec za plačilo davka od dohodka fizična oseba, ki dohodek ustvarja. Dohodek⁹³ pa je razlika med prihodki in odhodki v davčnem obdobju.

Dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti spadajo med dohodke iz samostojne dejavnosti. Samostojna kmetijska in gozdarska dejavnost vključuje koriščenje naravnih virov in prodajo ali zamenjavo, na takšen način pridobljenih proizvodov v nespremenjenem stanju. Davčni zavezanci za plačilo davka od dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti so:

- fizične osebe, katerih prihodki v preteklem koledarskem letu presežejo 80.000,00 HRK (10.850,52 €⁹⁴);
- fizične osebe, ki so v skladu s predpisi o davku na dodano vrednost zavezanci za DDV;
- fizična oseba, ki se prostovoljno odloči za ugotavljanje davka na tej podlagi in se kot taka registrira pri pristojnem davčnem organu.⁹⁵

Davčni zavezanci, ki opravljajo samostojno kmetijsko in gozdarsko dejavnost, se morajo pri pristojnem davčnem organu vpisati v register davčnih zavezancev v roku 8 dni od začetka opravljanja dejavnosti. Hkrati pa so zavezani voditi poslovne knjige in evidence (knjiga prihodkov in odhodkov, popis osnovnih sredstev).⁹⁶

Davčni zavezanci vsak mesec plačajo določen del (predplačilo oz. akontacija) davka na dohodek. Znesek akontacije se določi na podlagi podatkov za preteklo davčno leto.

⁹² Podrobneje: Kesner-Škreb Marina, Kuliš Danijela, Porezni vodič za građane, Institut za javne finance, Zagreb, 2001, str. 24.

⁹³ 12. člen ZakDOH.

⁹⁴ Pretvornik za preračun: 1€ = 7,42 HRK.

⁹⁵ 3. odstavek 29. člena ZakDOH.

⁹⁶ 34. člen ZakDOH.

Kadar davčni zavezanec šele začne z opravljanjem dejavnosti, mesečno ne plačuje akontacije, vse dokler ne poda prve prijave letnega dohodka. Akontacija se plača do zadnjega dne v mesecu za pretekli mesec. Znesek mesečne akontacije se izračuna na podlagi podatkov iz prijave prihodkov za preteklo davčno leto.⁹⁷

Davčna osnova se izračuna na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, razvidnih iz poslovnih knjig. Upošteva se dejansko stanje – kaj je bilo prejeto in kaj je bilo izplačano.

Davek se plača na podlagi 2 davčnih stopenj. Prva davčna stopnja znaša 24 % in se uporablja za davčne zavezance, ki v davčnem letu ne presežejo 210.000,00 HKR(28.327,47 €)prihodkov iz opravljanja samostojne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Po stopnji 36 % pa se dohodnina plača, v kolikor davčni zavezanec preseže prej navedeni znesek.⁹⁸

Davčno osnovo je možno zmanjšati na podlagi uveljavljanja davčnih olajšav. Tako se davčna osnova zmanjša za prihodke iz naslova spodbud za območja posebnega državnega pomena, gorsko – planinska področja, spodbude za zaposlovanje in vlaganja v raziskave in razvoj. Davčna osnova se iz naslova uveljavljanja vlaganj v raziskave in razvoj, zmanjša v znesku 100 % investicije v raziskave in razvoj. Spodbude za zaposlovanje zmanjšajo davčno osnovo za znesek plač in plačanih prispevkov za plače novih zaposlenih (kot novi zaposleni se šteje oseba, ki jih davčni zavezanec zaposli za nedoločen čas in ki so bile pred zaposlitvijo najmanj 1 mesec prijavljene na Hrvaškem zavodu za zaposlovanje. Posebna olajšava velja za davčne zavezance, ki opravljajo samostojno dejavnost na področje mesta Vukovar. V primeru, da imajo zaposleni več kot 2 osebi za nedoločen čas, pri čemer ima več kot 50 % zaposlenih prebivališče na področju mesta Vukovar ali na področjih, ki so uvrščena v 1. skupino po stopnji razvitosti (v skladu s posebnim predpisom o razvoju regij⁹⁹). V takem primeru so davčni zavezanci oproščeni plačila dohodnine.¹⁰⁰

Zavezanci za plačilo davka od dohodka (dohodnine) se lahko odločijo tudi za obdavčitev v skladu z Zakonom o davku na dobiček, namesto v skladu z ZakDOH, v kolikor izpolnjujejo pogoje za obdavčitev po Zakonu o davku na dobiček.

⁹⁷ Podrobneje 37. člen ZakDOH.

⁹⁸ 19. člen ZakDOH.

⁹⁹ 4. člen Zakona o področjima posebne državne skrbi, Narodne novine 86/08, 57/11, 51/13, 148/13, 76/14, 147/14, 18/15.

¹⁰⁰ Več o tem: 43., 44., 45. člen ZakDOH v povezavi z http://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dohodak_Poljoprivrednik.aspx, 15. 3. 2017.

Zahtevo za spremembo načina obdavčitve, mora davčni zavezanec sporočiti pristojnemu davčnemu organu do konca koledarskega leta. V sistemu obdavčitve v skladu z Zakonom o davku na dobiček pa šele z naslednjim letom. Takšen prestop zavezuje davčnega zavezanca za naslednja 3 leta. Predhoden izstop iz takšnega sistema je možen, v kolikor se v celoti spremeni dejavnost, ki jo davčni zavezanec opravlja ter bistveno spremenjeni pogoji, zaradi katerih se je davčni zavezanec odločil za spremembo dejavnosti.¹⁰¹

Davčni zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi poslovnih knjig, so zavezani izdajati račune, saj so le-ti podlaga za verodostojno ugotovitev dejanskega stanja prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah. V letu 2017 je stopil v veljavo tudi novi *Opći porezni zakon*¹⁰² (Splošni davčni zakon). Ta v okviru svojega področja podrobneje opredeljuje obveznost izdajanja računov in vodenja poslovnih knjig. V 64. členu obveznosti izdajanja računov oprosti prodajo kmetijskih pridelkov na kmečkem gospodarstvu (objekti na področju kmečkega gospodarstva) končnemu potrošniku ter prodajo kmetijskih pridelkov na tržnicah ali drugih odprtih prostorih (stojnice na tržnicah ali zunaj njih).

Na podlagi *Zakona o fiskalizaciji*¹⁰³ so, fizične osebe, ki so obdavčene na podlagi opravljanja samostojne dejavnosti, zavezane tudi k davčnemu potrjevanju računov. Fiskalizacija (davčno potrjevanje računov) je sklop ukrepov, ki jih morajo izvajati zavezanci, da se zagotovi učinkovit nadzor nad poslovanjem z gotovino. Zakon v 5. členu od obveznosti davčnega potrjevanja računov izrecno izvzema prodajo lastnih kmetijskih proizvodov na tržnicah in drugih odprtih prostorih.

Ugotavljam, da so izdajanja računov oproščeni davčni zavezanci, kadar prodajajo kmetijske proizvode na kmečkem gospodarstvu končnemu potrošniku ali se takšna prodaja izvaja na tržnicah oz. drugih odprtih prostorih.

Na Hrvaškem poznajo tudi posebno kategorijo t.i. »prirež« davku na dohodek ali dodatni davek na dohodek, ki ga plača davčni zavezanec, v kolikor prebiva na območju občine ali mesta, ki je takšno dajatev predpisala.

¹⁰¹ 36. člen ZakDOH.

¹⁰² Opći porezni zakon, Narodne novine 115/16.

¹⁰³ Zakon o fiskalizaciji, Narodne novine 133/12, 115/16.

Dodatni davek je posebna vrsta dajatve, ki jo v skladu z zakonodajo predpišejo lokalne samouprave in se prišteje davku na dohodek.¹⁰⁴

V skladu z Zakonom o lokalnim porezima (Zakon o lokalnih davkih), lahko samoupravne lokalne skupnosti dodatni davek določijo v naslednjih vrednostih:

- občina po davčni stopnji do 20%;
- mesto z manj kot 30.000 prebivalcev po davčni stopnji do 12 %;
- mesto z več kot 30.000 prebivalci po davčni stopnji do 15 %;
- mesto Zagreb pa po davčni stopnji do 18 %.¹⁰⁵

Na takšen način odmerjene vrednosti so prihodek proračuna lokalne skupnosti.

Znesek dodatka davku se izračuna kot produkt zneska davka in davčne stopnje dodatnega davka.¹⁰⁶

4.2 Davek na dobiček

Fizična oseba, ki se ukvarja s samostojno kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo je lahko zavezanec za plačilo davka na dobiček, v kolikor se sama odloči za obdavčitev na takšen način, ali če izpolnjuje predpisane zakonske pogoje.

Zakonski pogoji, na podlagi katerih je davčni zavezanec zavezan plačati davek na dobiček so:

- v predhodnem davčnem obdobju prihodki presegajo 3.000.000,00 HRK (404.678,08 €);

ali sta izpolnjena dva izmed naslednjih pogojev:

- v predhodnem davčnem obdobju dohodek presega 400.000,00 HRK (53.957,08 €),
- osnovna sredstva presegajo vrednost 2.000.000,00 HRK (269.785,03 €),

¹⁰⁴ 1. člen ZakDOH.

¹⁰⁵ 21. člen Zakona o lokalnim porezima (Narodne Novine 115/16).

¹⁰⁶ Podrobneje: Ministarstvo financija, Porezna uprava, Institut za javne finance, Oporezivanje djelatnosti poljoprivrede i šumarstva, IX. Dopunjeno i izmijenjeno izdanje, str. 33. (dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Oporezivanje%20djelatnosti%20poljoprivrede%20i%20sumarstva.pdf)

- v predhodnem davčnem obdobju ima zaposlenih več kot 15 delavcev.¹⁰⁷

Fizična oseba, ki ji je v skladu Zakonom o davku na dobiček, z odločbo odobreno plačevanje davka na dobiček, namesto dohodnine, v prvem letu plača mesečno akontacijo davka na dobiček, v enakem znesku, kot bi plačevala predplačila dohodnine. Za ostale davčne zavezance pa se za mesečno akontacijo davka na dobiček upošteva letni davčni obračun za preteklo davčno leto.¹⁰⁸

Davčno osnovo za izračun davka na dobiček predstavlja razlika med prihodki in odhodki, ugotovljena na podlagi računovodskih predpisov.

Na podlagi preučene tematike, ugotavljam, da v davčno osnovo spadajo kot prihodki tudi dobiček iz likvidacije, prodaje, spremembe pravno organizacijske oblike. Med odhodke pa spadajo stroški na podlagi premij za prostovoljno pokojninsko zavarovanje, ki jih delodajalec plača v korist zaposlenih, v domač pokojninski sklad, v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno pokojninsko zavarovanje.

Davčna stopnja znaša 12 % ali 18 %. Prva se uporablja za davčne zavezance, katerih dohodki v davčnem letu dosežejo 3.000.000,00 HRK (404.678,08 €). Druga pa se uporablja, kadar davčni zavezanci dosežejo ali presežejo znesek 3.000.000,01 HRK.¹⁰⁹

Davčni zavezanec poda prijavo davka za davčno obdobje, davčnemu organu, najkasneje v 4 mesecih po koncu obdobja, za katerega se davek ugotavlja. Davčna obveznost se zmanjša za davek, ki je bil že plačan v okviru akontacije davka na dobiček. V kolikor znesek akontacij presega davčno obveznost, se presežek prenese v naslednje davčno obdobje.

Za davčne zavezance, ki opravljajo dejavnost na področju podprtih področij velja posebna ureditev. Ob izpolnjevanju pogojev so davčni zavezanci iz točke 1 oproščeni plačila davka na dobiček, iz točke 2 pa plačajo 50 % od predpisane davčne stopnje:

¹⁰⁷ 2. člen Zakona o porezu na dobit.

¹⁰⁸ Podrobneje: Ministarstvo financija, Porezna uprava, Institut za javne finance, Oporezivanje djelatnosti poljoprivrede i šumarstva, IX. Dopunjeno i izijenjeno izdanje (dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Oporezivanje%20djelatnosti%20poljoprivrede%20i%20sumarstva.pdf), 15. 3. 2017.

¹⁰⁹ 28. člen Zakona o porezu na dobit.

1. opravljajo dejavnost na področju mesta Vukovar in imajo zaposlenih najmanj 5 oseb za nedoločen čas, pri čemer ima vsaj polovica prebivališče na področju Vukovarja ali na območju iz 1. skupine po stopnji razvitosti;
2. opravljajo dejavnost na področju iz 1. skupine po stopnji razvitost in imajo zaposlenih najmanj 5 oseb za nedoločen čas, pri čemer ima vsaj polovica prebivališče na področju mesta Vukovar ali na območju iz 1. skupine po stopnji razvitosti.¹¹⁰

Glede na preučeno tematiko, ugotavljam, da so posebne olajšave iz prejšnjega odstavka rezultat teženj po izenačenju regij na ozemlju Republike Hrvaške. Z namenom čim bolj enakomernega razvoja različnih področij v državi, vzpodbude demografskega in gospodarskega napredka je bil leta 2008 sprejet nov Zakon o področjih posebne državne skrbi (Zakon o območjih posebnega državnega interesa). Navedeni zakon prebivalcem posebej zaščitenih območij dodeljuje posebne pravice z namenom izenačitve in olajšanja med drugim tudi poslovnih možnosti. Lep primer slednjega so posebne izvetosti iz plačila davka na dohodek ali davka na dobiček.

Za razvrstitev področij med območja posebnega državnega interesa, se uporabljajo številni kriteriji, kot npr. ekonomska razvitost, strukturne in demografske razlike.¹¹¹

Podobna je tudi ureditev za davčne zavezance, ki dejavnost opravljajo na gorsko-planinskih področjih. V skladu s 7.b. členom Zakona o brdsko-planinskim področjih¹¹² (Zakon o gorsko-planinskih področjih), imajo davčni zavezanci za plačilo davka na dobiček, ki zaposlujejo več kot 5 oseb za nedoločen čas, pri čemer več kot polovica zaposlenih prebiva na gorsko-planinskem področju ali področju posebnega državnega interesa, pri plačilu davka posebno ugodnost. Navedeni davčni zavezanci plačajo davek na dobiček v znesku 75% od predpisane davčne stopnje, ki je veljala pred vstopom Hrvaške v EU.

¹¹⁰ Podrobneje: 28.a. člen Zakona o porezu na dobit.

¹¹¹ Podrobneje: Bratić Vjekoslav in Urban Ivica, Porezni izdaci u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 30 (2), 2006, str. 143.

¹¹² Zakon o brdsko-planinskim področjih, Narodne novine 12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05, 80/08, 148/13, 147/14.

4.3 Pavšalna obdavčitev

Poleg obdavčenja dohodka na podlagi opravljanja samostojne kmetijske in gozdarske dejavnosti, opisanega v poglavju 4.1., pri čemer se davčna osnova ugotavlja na podlagi stanja poslovnih knjig (torej dejanskih prihodkov in odhodkov), imajo kmetje ob izpolnjevanju zakonsko določenih pogojev, tudi možnost plačila davka na dohodek po pavšalu.

Ugotavljanje davčne osnove na podlagi pavšalnega zneska je mogoče ob izpolnjevanju naslednjih pogojev:

1. davčni zavezanec za plačilo dohodnine ni zavezanec za plačilo DDV in
2. ne dosega praga za obvezen vstop v sistem DDV.¹¹³

Pred novelo ZakDOH, ki je začela veljati z letošnjim letom, so za davčne zavezance, ki so želeli davčno osnovo ugotavljati na podlagi pavšala, veljali strožji pogoji. Poleg navedenih sta bila v veljavi še 2 in sicer: davčni zavezanec ni smel v preteklem davčnem letu presegati zneska 149.500,00 HRK (20.166,46 €), dejavnost opravlja le na enem mestu (nima druge poslovne enote), ter ne opravlja dejavnosti trgovine in gostinstva.¹¹⁴

Podrobneje pavšalno obdavčitev ureja Pravilnik o pavšalnem obdavčenju samostojnih dejavnosti.

Davčni zavezanci, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi pavšala ne vodijo poslovnih knjig, razen evidence prometa.

¹¹³ 82. člen ZakDOH.

¹¹⁴ Pravilnik o paušalnem oporezivanju samostalnih djelatnosti, Narodne novine, 143/06 – 137/15.

Pavšalni znesek določi davčni organ z odločbo. Odmeri se po 12 % davčni stopnji. Davčna osnova se izračuna tako, da se od prihodkov odšteje 85 % priznanih odhodkov. Zneski letne davčne osnove so odvisni od višine skupnih letnih prihodkov¹¹⁵:

Skupni prihodki (HRK/EUR)	Letna davčna osnova (HRK /EUR)	Znesek letnega davka (HRK / EUR)
0-85.000,00/11.465,88 €	12. 750,00 /1.719,88 €	1.530,00 /206,39 €
85.000,00/11.465,88 € - 115.000,00/ 15.512,66 €	17.250,00 / 2.326,90 €	2.070,00 / 279,23 €
115.000,01 / 15.512,66 €- 149.500,00 /20.166,46 €	22.425,00 / 3.024,97 €	2.691,00 / 363,00 €
149.000,01-230.000,00 /31.025,32 €	34.500,00 / 4653,80 €	4.140,00 / 558,46 €

Tabela 3 Letna davčna osnova in davek 1.

Z letom 2018 se bo mejni prag za obvezen vstop v sistem DDV dvignil iz 230.000,00 HRK (31.025,32 €) na 300.000,00 HRK (40.467,81 €), pri čemer se bo v tabeli navedenim razredom pridružil še sledeči:

230.000,01-300.000,00 /40.467,81 €	45.000,00 / 6.070,17 €	5.400,00 / 728,42 €
---------------------------------------	------------------------	---------------------

Tabela 4 Letna davčna osnova in davek 2.

Letni znesek davka se razdeli na 12 mesecev in davčni zavezanec vsak mesec plača akontacijo. V kolikor davčni zavezanec prične s poslovanjem tekom leta, se mesečni znesek pomnoži s številom mesecev opravljanja dejavnosti.

Primer 1:

Letna davčna osnova za prihodke med 0 in 85.000,00 HRK (11.465,88 €) znaša 12.750,00 HRK (1.719,88 €). Letni znesek davka predstavlja 12 % letne davčne osnove, torej 1.530,00 HRK (206,39 €). Ta znesek se razdeli z 12 meseci, rezultat pa

¹¹⁵ 3. člen Pravilnik o paušalnem oporezivanju samostalnih djelatnosti.

predstavlja mesečno akontacijo dohodnine. Davčni zavezanec, ki dejavnost opravlja celo leto mesečno plača 127,5 HRK (17,20 €).

Z odločbo davčni organ ugotovi letne prihodke, letni in mesečni znesek pavšala in roke za plačilo davka. Davčni organ lahko tekom leta, če ugotovi, da pogoji za pavšalno določanje dohodnine niso več izpolnjeni, ukine odločbo o pavšalnem ugotavljanju davčne osnove in davčni zavezanec postane zavezan za plačilo davka po načinu opisanem v poglavju 4.1.

Posebna davčna olajšava je v okviru pavšalnega obdavčenja predvidena le za davčne zavezanke, ki opravljajo dejavnost na področju mesta Vukovar, področjih, ki spadajo v 1. skupino po stopni razvitosti in na otokih 1. skupine. Navedeni davčni zavezanci plačajo davek v znesku 25 % od letnega zneska navedenega zgornji tabeli.

Primer 2:

Davčni zavezanci, pri katerih davčna osnova znaša 12.750,00 HRK (1.719,88 €), letni znesek davka pa 1.530,00 HRK (206,39 €), tako plačajo letni davek v znesku 25% od 1.530,00 HRK (206,39 €). Letni davek zanje torej znaša 382,50 HRK (51,60 €).

Pavšalni znesek davka se plača štirikrat letno, za 3 mesece skupaj, do zadnjega dne poteka trimesečnega obdobja.¹¹⁶

Davčni zavezanci, ki dohodnino plačujejo po pavšalu, so zavezani najkasneje v 15 dneh po koncu koledarskega leta, pristojnem davčnem organu predložiti obrazec (obrazec PO-SD) z evidenco prometa iz katere so razvidni prihodki in plačan davek.¹¹⁷

Izdana odločba velja, dokler se ne spremenijo pogoji pod katerimi je bila izdana. V kolikor bo davčni zavezanec tudi v naslednjem letu (v letu po izdaji odločbe) po prihodkih še vedno spadal v isti razred, bo še vedno veljala ista odločba. Ko pa se bo na podlagi obrazca izkazalo, da davčni zavezanec spada v drugi razred, bo davčni organ izdal novo odločbo.¹¹⁸

Pavšalisti so sicer izvzeti iz vodenja poslovnih knjig, vendar morajo pri poslovanju vseeno izdati račun, kadar ne poslujejo s končnim kupcem. Izjema od obveznosti

¹¹⁶ 6. člen Pravilnika o paušalnem oporezivanju samostalnih djelatnosti.

¹¹⁷ Podrobneje: 7. člen Pravilnika o paušalnem oporezivanju samostalnih djelatnosti.

¹¹⁸ Mirjana Mahović Komljenović, Paušalno oporezivanje samostalne djelatnosti u 2017.godini, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2/2017, str. 46.

izdavanja računa velja za primere, ko kmetijske pridelke prodajajo na domačem kmečkem gospodarstvu ali na tržnici končnim kupcem.

Do uveljavitve novele Zakona o fiskalizaciji v letošnjem letu, so bili pavšalisti izvzeti iz obveznosti davčnega potrjevanja računov. Po novem, pa so tudi osebe, ki imajo dejavnost obdavčeno po pavšalu zavezane k davčnemu potrjevanju računov.¹¹⁹

4.4 Davek na dodano vrednost

Pravno podlago za ureditev davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) na hrvatskem predstavlja Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju ZPDV).

Predmet obdavčitve z DDV je:

- dobava blaga za plačilo (znotraj države), ki jo opravi davčni zavezanec;
- pridobitev blaga znotraj EU, ki jo za plačilo opravi:
- opravljanje storitev za plačilo, ki jih znotraj države opravi davčni zavezanec;
- uvoz blaga.¹²⁰

Ne glede na navedeno, pa predmet obdavčitve niso dobave blaga znotraj EU, katerih skupna vrednost v koledarskem letu ne presega 77.000,00 HRK (10.386,74 €).

Davčni zavezanec je oseba, ki ne glede na rezultat, opravlja gospodarsko dejavnost.¹²¹ Kot takšna se smatra tudi kmetijska dejavnost.

Na podlagi preučene tematike, lahko sklenem, da davčno osnovo predstavlja vse kar je ali bo dobavitelj prejel od naročnika/kupca ali katerekoli druge osebe za dobave, vključno z morebitnimi subvencijami, ki jih je prejel v zvezi s tem. V davčno osnovo se všttevajo zneski davka, carine, drugi podobni prispevki, razen DDV-ja, ter podobni stroški (pakiranje, prevoz, zavarovanje), ki so zaračunani pridobitelju.

Ugotavljam, da imajo osebe, ki se ukvarjajo z gospodarsko dejavnostjo glede DDV 2 možnosti. Kadar pri opravljanju gospodarske dejavnosti dosežejo določen mejni

¹¹⁹ Podrobneje: Mirjana Mahović Komljenović, že navedeno delo, str. 47.

¹²⁰ Podrobneje: 4. člen Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

¹²¹ Podrobneje: http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dodanu_vrijednost.aspx, 20. 3. 2017.

znesek, *de iure* postanejo zavezanci za DDV. V primeru, da mejnega zneska ne bodo dosegli niso DDV zavezanci, razen, če v sistem DDV vstopijo prostovoljno.

Meja, ki jo ZPDV predpisuje za obvezen vstop v sistem DDV znaša 230.000,00 HRK (31.025,32 €). Ta znesek pa se bo s 1. 1. 2018 zvišal na 300.000,00 HRK (40.467,81 €). Gospodarski subjekti, ki ne dosežejo zneska 230.000,00 HRK (31.025,32 €), so v ZPDV opredeljeni kot mali davčni zavezanci.

Mali davčni zavezanec je načeloma oproščen plačevanja DDV, hkrati pa nima pravice prikazovati DDV na izdanih računih in nima pravice do odbitka DDV. Lahko pa prostovoljno vstopi v sistem DDV in se pri davčnem organu registrira za potrebe DDV.¹²² Če se odloči za prostovoljen vstop v sistem DDV, ga takšna odločitev zavezuje naslednja 3 leta.

Za potrebe DDV davčni organ davčnemu zavezancu dodeli identifikacijsko številko za DDV.

Poudarjam, da so osebe, ki opravljajo kmetijsko dejavnost, zavezanci za plačilo DDV, v kolikor presežejo zakonsko določen prag za vstop v sistem DDV ali se za vstop v sistem prostovoljno odločijo.

Davčni zavezanci, ki poslujejo z davčnimi zavezanci iz tujine, so po vstopu Republike Hrvaške v EU, samodejno pridobili identifikacijsko številko. Ostali pa bodo za pridobitev identifikacijske številke in vstop v sistem DDV sami morali začeti postopek registracije.¹²³

Registracija se opravi na za to predpisanem obrazcu¹²⁴.

Na Hrvaškem poznajo 3 davčne stopnje, po katerih se obračunava DDV. Osnovna stopnja znaša 25 %, poleg nje pa poznajo še 2 nižani stopnji: 5 % in 13 %.

¹²² Podrobneje: Markota Ljerka, Božina Anja in ostali, Porez na dodanu vrijednost, VI. Potpuno izmijenjeno izdanje, RRIF, Zagreb, 2014, str. 90.

¹²³ Podrobneje: Čavlović Smiljanec Nada, PDV identifikacijski broj, 2015, str. 1(dostopno na: [http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20\(22.05.2013\).pdf](http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20(22.05.2013).pdf), 4. 4. 2017).

¹²⁴ Dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/P-PDV.pdf, 20. 3. 2017.

Po nižani davčni stopnji 5 % se obračunava in plača DDV od dobav vseh vrst mleka (kravje, kozje, ovčje, v tekočem stanju – sveže, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano, razen jogurta, kefirja, kislega mleka in drugih mlečnih izdelkov).

Po 13 % nižani stopnji pa se DDV obračunava in plača od dobav: jedilnega olja in masti (rastlinskega in živalskega izvora), sadik in semen, gnojil in pesticidov, hrane za živali (razen hišnih ljubljencev).

Kmet, ki je davčni zavezanec davka na dohodek, zaračunava DDV za dobavljeno blago in opravljene usluge glede na prejeta plačila, zavezanec za plačilo davka na dobiček pa obračunava DDV glede na izdane račune. Pravico do odbitka DDV ima, v kolikor je odbitek DDV v davčnem obdobju večja od davčne obveznosti.

Zavezanci za DDV so zavezani voditi poslovne knjige in zagotoviti vse podatke, ki omogočajo pravo in pravočasno obračunavanje in plačevanje DDV.¹²⁵

¹²⁵ Podrobneje 83. člen Zakona o porezu na dodano vrednost.

5. PRIMERJAVA UREDITVE OBDAVČITVE DOHODKA IZ OSNOVNE KMETIJSKE IN GOZDARSKE DEJAVNOSTI MED REPUBLIKO SLOVENIJO IN REPUBLIKO HRVAŠKO

V nadaljevanju poglavja sledi primerjava ureditve obdavčitve dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško. Primerjali bomo ureditev obdavčitve dohodka, v okviru tega pa kategorije obdavčitev, zneske, davčne stopnje in davčne osnove. Primerjali bomo tudi ureditev v zvezi z DDV.

Davek na dohodek oziroma dohodnina je osebni davek. V Sloveniji je urejen v Zakonu o dohodnini, na Hrvaškem pa v Zakonu o porezu na dohodak. V obeh pravnih ureditvah gre za sintetično obdavčitev dohodka. Dohodek davčnega zavezanca predstavljajo vsi njegovi prihodki. »Sintetični davek na dohodek je bil na Hrvaškem uveden v začetku leta 1994«¹²⁶.

V Sloveniji je davek na dohodek kmetov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti lahko obdavčen na več načinov. Prvi način, ki je tudi najpogostejši pri davčnih zavezancih, je obdavčitev dohodka na podlagi podatkov o katastrskem dohodku oz. pavšalna obdavčitev.

Pri obdavčitvi na podlagi katastrskega dohodka se davčna osnova izračuna kot razlika med tržno vrednostjo pridelave (povprečna vrednost pridelave v proizvajalčevih cenah iz ekonomskega računa) in stroški. Stroški predstavljajo 90 % tržne vrednosti in se v tem znesku tudi odštejejo.

Katastrski dohodek je možno znižati z uveljavljanjem olajšav: splošno, posebno osebno olajšavo, posebno olajšavo, olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšave za rezidente.

Ob navedenih pa lahko kmetje uveljavljajo tudi olajšavo za investiranje v osnovno kmetijsko in gozdarsko dejavnost, ki se prizna v višini 40 % dejanskega zneska investicije. Olajšave pa ni možno uveljavljati za investicije, ki so financirane iz nepovratnih sredstev proračunov lokalnih skupnosti, Republike Slovenije ali EU. Podrobneje o uveljavljanju olajšav je predstavljeno v poglavju 1.1.2.

¹²⁶ Šimović Hrvoje, Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji, Serija članaka u nastajanju, Članak broj 12-01, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Zagreb, 2012, str. 7.

Drugi način po katerem so lahko obdavčeni kmetje je način ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov.

Na to področje je bistveno posegla novela ZDoh-2 v letu 2016. Odpravljen je znesek, nad katerim je bilo obvezno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Prag je znašal 7.500€. Osebe, ki so v preteklem letu ta prag presegle, so morale v naslednjem letu davčno osnovo ugotavljati na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.

Novela je uvedla tudi določene spremembe glede dejavnosti, ki so bile do takrat vključene v obravnavo po dejanskih prihodkih in odhodkih. Tako so iz davčne obravnave po dejanskih prihodkih in odhodkih izključene določene kulture, ki od zdaj naprej spadajo pod obdavčitev po katastrskem dohodku – to so nasadi jagod na njivah, špargljev, semena in sadike poljščin ipd.

Uvedeno je tudi področje malega obsega prve predelave, ki spada pod obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka, v kolikor prihodki iz te dejavnosti v preteklem letu ne presegajo 3.500 €.

Pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskega stanja v poslovnih knjigah.

Od odprave mejnega zneska za obvezno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, je vključitev v takšen sistem prostovoljna. Davčni zavezanec mora priglasitev v ta sistem opraviti najkasneje do 31. oktobra v letu pred letom, s katerim želi preiti na naveden sistem. Vključitev v sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, davčnega zavezanca zavezuje najmanj 5 davčnih let.

Kadar se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov se davčna osnova ugotovi tako, da se od ugotovljenih dejanskih prihodkov, odšteje zneske normiranih odhodkov. Normirani odhodki se upoštevajo v znesku 80 % prihodkov. Davčno osnovo torej predstavlja 20 % prihodkov.

Ureditev obdavčitve dohodka na Hrvaškem zajema kmetijska gospodarstva, pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi opravljanja samostojne kmetijske dejavnosti, t.j. na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov na kmetijskem gospodarstvu.

Zavezanci za plačilo davka na dohodek so: Fizične osebe, katerih prihodki v preteklem koledarskem letu presežejo 80. 500,00 HRK (10.850,52 €); ki so v skladu s predpisi o davku na dodano vrednost zavezanci za DDV ter fizična oseba, ki se prostovoljno odloči za ugotavljanje davka na tej podlagi in se kot taka registrira pri pristojnem davčnem organu. Davčni zavezanec pa ni fizična oseba, ki iz naslova osnovne kmetijske dejavnosti ne preseže 80. 500,00 HRK (10.850,52 €).

Druga možnost, ki jo imajo kmetje je pavšalna obdavčitev. Pogoji, da se davčna osnova lahko ugotavlja po pavšalu je, da davčni zavezanec ni zavezanec za DDV in ne dosega praga za obvezen vstop v sistem DDV. Davek se odmeri po 12 % davčni stopnji, pri čemer se davčno osnovo predstavlja razlika med prihodki in priznanimi odhodki, ki znašajo 85 %.

Tretja možnost na Hrvaškem je vključitev v sistem davka na dobiček. Vključitev je lahko obvezna ali prostovoljna. Podrobneje o pogojih je opisano v poglavju 4.1. Davek se plača po davčni stopnji, ki znaša od 12 % do 18 %.

Če ureditvi primerjamo, ugotovimo sledeče:

1. Slovenska ureditev pozna obdavčitev dohodkov po katastrskem dohodku, h kateri so zavezani davčni zavezanci, katerih dohodek presega 200,00 €.
2. Na Hrvaškem kmetje niso dohodninski davčni zavezanci, če ne presežejo dohodka 80.500,00 HRK.
3. Prehod na obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov je v Sloveniji prostovoljen, na Hrvaškem pa so k takšnemu ugotavljanju davčne osnove zavezani davčni zavezanci, ki presežejo 80.500,00 HRK prihodka. V Sloveniji poznamo tudi sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov (odhodki se priznajo v višini 80 % prihodkov), Hrvaški ekvivalent pa je pavšalna obdavčitev (prizna se 85 % prihodkov).
4. Na Hrvaškem poznajo tudi prehod na sistem obdavčitve po davku na dobiček, ki je lahko prostovoljen oz. obvezen ob izpolnjevanju zakonskih pogojev.
5. Davčna stopnja na Hrvaškem znaša 12 % pri pavšalni obdavčitvi, 24 % oz. 36 % pri obdavčitvi na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in 12 % oz. 18 % pri davku na dobiček.
6. Davčne stopnje v Sloveniji pri obdavčitvi na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov se gibljejo od 16 % do 50%, odvisno od višine prihodkov.

V zvezi s pravili o DDV, lahko rečemo, da je sistem dokaj poenoten, predvsem zaradi pravil EU. Mejni prag za obvezen vstop v sistem DDV na Hrvaškem znaša 230.000,00 HRK (31.025,32 €). Ta znesek pa se bo s 1. 1. 2018 zvišal na 300.000,00 HRK (40.467,81 €). Mejni prag za obvezen vstop v sistem DDV pa v Sloveniji pa znaša 50.000,00 €. Tudi po zvišanju mejnega praga na Hrvaškem z 1. 1. 2018 bo mejni znesek za obvezen vstop v sistem DDV v Sloveniji višji.

Pri DDV poznamo 2 davčni stopnji: osnovno in znižano. Na Hrvaškem osnovna davčna stopnja znaša 25 %, znižana pa 5 % oz. 13 %. Po znižani davčni stopnji 5 % se obračunava in plača DDV od dobav vseh vrst mleka (kravje, kozje, ovčje, v tekočem stanju – sveže, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano, razen jogurta, kefirja, kislega mleka in drugih mlečnih izdelkov). Po 13 % znižani stopnji pa od dobav jedilnih olj in masti (rastlinskega in živalskega izvora), sadik in semen, gnojil in pesticidov, hrane za živali (razen hišnih ljubljencev).

V Sloveniji je osnovna davčna stopnja 22 %, znižana pa 9,5 %. Znižana davčna stopnja (9,5 %) se uporablja za izdelke in kmetijske pridelke, ki so primerni za zaužitje brez predhodne priprave ter kmetijski pridelki (semena, rastline in žive živali), namenjeni zagotavljanju surovin za pripravo hrane za ljudi (tudi krme za živali). To so npr. mlečni izdelki, vrtnine, meso, sadje, oreščki, izdelki iz žit.

Obveznosti izdajanja računov in njihovega davčnega potrjevanja v Sloveniji so oproščeni davčni zavezanci pri katerih se davčna osnova ugotavlja na podlagi katastrskega dohodka, kadar prodajajo kmetijske proizvode končnemu potrošniku. Kadar pa prodajo blago pravni osebi, pa morajo izdati račun. Kmetje, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov pa račun morajo izdati za vsako dobavo.

Obveznost izdajanja računov na Hrvaškem imajo kmetje, ki prodajajo pravnim osebam in ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi samostojne kmetijske dejavnosti (na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov) ter na podlagi pavšala. Kadar prodajajo pravnim osebam, pa niso zavezanci za davek na dohodek, obveznosti izdajanja računov ni (ponavadi kupec sam izda dokument, ki potrjuje prejem blaga). V takšnem primeru prodajalec (kmet) prodajo le evidentira v evidenci prodaje. Obveznost izdajanja in davčnega potrjevanja računov prikazuje Priloga 4.

6. ZAKLJUČEK

V magistrski nalogi sem analizirala in raziskovala področje obdavčitve dohodka kmetov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti in primerjala ureditev v Republiki Sloveniji z ureditvijo na Hrvaškem. Posebno pozornost pa sem namenila obdavčitvi intenzivnih nasadov jagodičja.

Tretje poglavje sem namenila podrobni analizi ureditve obravnavanega problema v Sloveniji. V četrtem poglavju sem se posvetila ureditvi na Hrvaškem. Peto poglavje pa predstavlja primerjavo med obema ureditvama.

Področje davčnega prava je izjemno dinamično področje, tako zaradi nujnega prilagajanja pravilom EU, kot tudi zaradi vedno novega iskanja proračunskih virov, razvoja in sprememb v družbi.

V zadnjih nekaj letih je področje obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti doživelo veliko sprememb. Po noveli Zakona o ugotavljanju katastrskega dohodka v letu 2012, je bil v letu 2016 sprejet novi Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (ZUKD-2), ki je korenito posegel na področje katastrskega dohodka.

Sprememba, ki velja od letošnjega leta, je bistveno povišala davčne osnove pri obdavčitvi na podlagi katastrskega dohodka. Hkrati pa je razširila spekter kultur, ki so lahko obdavčene na ta način. Tako je v okvir obdavčitve po pavšalu vključena nova kategorija malega obseg prve stopnje predelave. Prihodki kmetijskega gospodarstva, ki v tem okviru ne presežejo 3.500,00 €, so predmet obdavčitve po katastrskem dohodku. Uvedena je tudi kategorija posebnih kultur, ki zajema nekatere kulture, ki pred novelo niso bile vključene v obdavčitev na podlagi katastrskega dohodka (npr. jagode na njivah, šparglji, ipd.)

Bistvena je tudi ukinitvev praga 7.500,00 € prihodkov, ki je bil do novele meja, do katere je bilo mogoče ugotavljanje davčne osnove na podlagi katastrskega dohodka. Nad tem zneskom je bilo namreč obvezno ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih ali normiranih odhodkov. Takšen način obdavčitve je še vedno mogoč, vendar se zanj kmetje odločijo sami, ne glede na višino njihovih prihodkov.

Pri prometu s kmetijskimi proizvodi pride v poštev tudi DDV. Za kmete velja posebna ureditev, lahko so v sistemu DDV, lahko imajo status kmeta pavšalista ali pa sploh niso vključeni v sistem DDV.

Obdavčitev z DDV po pavšalu je vmesna stopnja med davčni zavezancem za DDV ni osebo, ki to ni. Praktično pomeni nadomestilo, ki ga uveljavljajo kupci ali naročniki storitev pri kmetu, lahko uveljavljajo povrnitev zneska pavšalnega nadomestila kot odbitek v okviru svojega obračuna DDV.

Povišanje zneskov katastrskega dohodka je imelo vpliv tudi na povečanje števila kmetij, ki morajo vstopiti v sistem DDV, ker so presegle mejni prag 7.500,00 €.

Lahko sklenem, da se za prostovoljno vključitev v sistem DDV največ odločajo velike kmetije, predvsem zaradi investiranja in s tem povezanim uveljavljanjem vstopnega davka.

V nadaljevanju sledi preverjanje hipotez.

Hipoteza 1: Različni načini obdavčitve kmetijske dejavnosti so prilagojeni različnim položajem kmetov v Republiki Sloveniji.

Kot je bilo predstavljeno v prejšnjih poglavjih, imajo kmetje 3 različne možnosti obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske dejavnosti. Novela v letu 2016 je kmetom še povečala možnost izbire pri obdavčenju.

Zaradi izravnave položaja med kmeti, zaradi povečanja zneskov katastrskega dohodka, je sproščena tudi možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, ne glede na dosežen znesek prihodkov.

Glede na individualne karakteristike kmetijskega gospodarstva, lahko kmetje izbirajo med obdavčitvijo po katastrskem dohodku, obdavčitvijo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

V okviru preverjanja 1. hipoteze lahko ugotovim, da je postavljena hipoteza potrjena.

Hipoteza 2: Za kmete je ugodnejša obdavčitev intenzivnih nasadov jagodičja po katastrskem dohodku kot obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.

Kadar gre za obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov se pri ugotavljanju davčne osnove od prihodkov odštejejo dejansko ugotovljeni in v poslovnih

knjigah priznani odhodki. Pri obdavčitvi po katastrskem dohodku, pa se odšteje 90 % od ugotovljene davčne osnove, kar predstavlja stroške.

V okviru obeh možnosti obdavčitev imajo kmetje možnost znižati davčno osnovo z uveljavljanjem davčnih olajšav. Kot smo že izpostavili je dejanski najugodnejši način obdavčitve odvisen od individualnega položaja kmeta. Kadar gre za manjše kmetije, ki imajo manj davčno priznanih odhodkov, je vsekakor ugodnejša rešitev obdavčitev po katastrskem dohodku, saj se upošteva kar 90 % dohodkov (pavšalno ugotovljenih) kot odhodki.

Kadar pa se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov pa se davčna osnova natančno izračuna in se od odhodkov odštejejo davčno priznani odhodki.

Ugotovim lahko, da enotnega odgovora ni in je višina davčne osnove odvisna od individualnih okoliščin davčnega zavezanca, tako da hipoteze ni mogoče niti ovreči niti potrditi.

Hipoteza 3: Davčna ureditev obdavčitve dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti (ter pridelave jagodičja v intenzivnih sadovnjakih) v Sloveniji je podobna ureditvi v Republiki Hrvaški.

V magistrski nalogi smo raziskovali tudi davčno ureditev na Hrvaškem in jo primerjali z ureditvijo v Republiki Sloveniji.

V okviru primerjave Slovenske ureditve s Hrvaško, sem ugotovila, da na Hrvaškem ne poznajo obdavčitve na podlagi katastrskega dohodka, temveč se kot davčna osnova upoštevajo prihodki iz kmetijske dejavnosti, ki presegajo zakonsko določen znesek. Davčna osnova se ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov kmetijskih gospodarstev ali pavšalno. Podrobneje sta načina obdavčitve urejena v poglavju, ki se nanaša na davčno ureditev obravnavane tematike na Hrvaškem.

Glede na rezultate primerjave med ureditvama, lahko rečem, da sta si ureditvi v določenih točkah sicer podobni, vendar se pomembno razlikujeta.

Intenzivni nasadi jagodičja so obdavčeni na podlagi pavšalnih ocen katastrskega dohodka. Davčnim zavezancem iz naslova dohodkov iz intenzivnih nasadov se ob ugotavljanju davčne osnove od ugotovljenih prihodkov, avtomatsko odšteje 90 % in prizna kot odhodki.

V kolikor želijo dotični davčni zavezanci bolj detajlirano ugotavljanje davčne osnove, se lahko vključijo v sistem obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in davčno osnovo ugotavljanja na podlagi dejanskega stanja v poslovnih knjigah. Druga možnost, ki jo lahko izberejo pa je ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov.

Informativne izračune lahko kmetje dobijo pri javnih službah kmetijskega svetovanja, ki razpolagajo s svetovalnim orodjem. S pomočjo teh informacij pa se lažje odločijo za zanje najprimernejši način. Možnost izbire, pa kmetom omogoča optimiranje davčnih obveznosti, ki pa je pogojeno z dobrim poznavanjem področja davkov.

Številne reforme davčne zakonodaje, ki se nanašajo na obdavčitev kmetijske dejavnosti so področje davkov približale individualnim potrebam posameznega kmetijskega gospodarstva.

Z letošnjimi zakonodajnimi spremembami se višajo zneski katastrskega dohodka (ob upoštevanju prehodnega obdobja do leta 2019).

Menim, da lahko višanje zneskov v okviru katastrskega dohodka razumemo kot težnjo države po približanju kmetijske dejavnosti (običajnemu) tržnemu gospodarstvu, kjer so davčni prihodki višji. Takšno povečanje obremenitev kmetov je lahko tudi škodljivo in lahko vodi v oslabitev položaja kmetov.

Kmetijska gospodarstva postajajo vedno bolj enakovredna in podobna ostalim podjetjem. Poklic kmeta je napredoval, na trgu so najuspešnejši tisti, ki so kmetijsko dejavnost ponesli iz okvirov klasičnega poljedelstva in živinoreje in se podali v bolj neznane vode. Razcvet so v zadnjih letih doživeli nasadi jagodičja (aronije, ameriške borovnice, sibirskie borovnice...), ki pa niso nujno v lasti velikih kmetijskih gospodarstev z dolgo tradicijo. Zaradi svoje obvladljivosti se z njimi ukvarjajo tudi drugi, ki so v tej smeri začutili dobre poslovne priložnosti.

V današnjem hitrem tempu življenja in vedno večji ponudbi prehranskih izdelkov na trgu, se hkrati širi tudi zavest prebivalstva o pomembnosti zdrave, domače in kvalitetne prehrane. Vedno večje je povpraševanje po izdelkih s certifikati, ki potrjujejo kvaliteto izdelkov in zagotavljajo, da je hrana prvovrstna.

Takšne smernice so za kmetijstvo izjemnega pomena, saj zagotavljajo, da se bo še naprej razvijalo in ne bo podleglo nizkim standardom kvalitete industrijsko pridelane

hrane. Nadaljevanje kmetijske tradicije (predvsem pa pridelava kvalitetnih pridelkov brez škodljivih pripravkov) pa pomeni ohranjanje in zaščito narave, kot habitata živalim in ohranitev podeželja kot naravne vrednote.

7. LITERATURA IN VIRI

7.1 Literatura

Bratić Vjekoslav, Urban Ivica, Porezni izdaci u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 30 (2), 2006, 129-194

Čavlović Smiljanec Nada, PDV identifikacijski broj, 2013 (dostopno na: [http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20\(22.05.2013\).pdf](http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20(22.05.2013).pdf), 4. 4. 2017)

Kesner-Škreb Marina, Kuliš Danijela, Porezni vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb, 2001

Kobal Aleš, Dohodnina po novem, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2004

Mahović Komljenović Mirjana, Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti u 2017. Godini, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, februar 2017, 43 - 49

Markota Ljerka, Božina Anja in ostali, Porez na dodanu vrijednost, VI. Potpuno izmijenjeno izdanje, RRIF, Zagreb, 2014

Pajntar Neva, Dohodnina in kmetijstvo, Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije, Ljubljana, 2015

Pajntar Neva, Obvezen vstop kmetij v sistem davka na dodano vrednost, Zelena dežela, št. 138/2016, 13

Pernek Franc, Kostanjevec Boris, Čampa Milan, Davčno pravo in javne finance, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo Mesto, 2009

Stanovnik Tine, Javne finance, 4. dopolnjena in spremenjena izdaja, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2008

Stele Aleš, Žaucer Irena, O kmetijstvu doma in drugje po EU, Statistični urad Republike Slovenije, Ljubljana, 2013 (dostopno na: http://www.stat.si/doc/pub/kmetijstvo_EU.pdf; 29. 4. 2017)

Šimović Hrvoje, Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji, Serija članaka u nastajanju, Članak broj 12-01, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Zagreb, 2012

Škof Bojan in ostali avtorji, Davčno pravo, Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Davčno-finančni izobraževalni inštitut, Maribor, 2008

Špes Damijan, Optimiranje davčnih obveznosti, Bilans Trade, Skoke, 2002

Šturm Lovro in ostali avtorji, Komentar ustave Republike Slovenije, Fakulteta za državne in evropske študije, Brežice, 2010

Vraničar Maja, Beč Nevenka, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV Založba, Ljubljana, 2007

Zupančič Mojca, Andreja Kostelec, Barbara Prislan in ostali avtorji, Priročnik zveze RFR, Davek na dodano vrednost v praksi, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2015

7.2 Internetni viri

Cutvarić Miljenka, Potpora razvoju malih poljoprivrednih gospodarstava (Podmjera 6.3.) – Knjigovodstveno porezni aspekt, dostopno na: https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjK-6bRoPbSAhXKCMaKHRWYAbkQFgggMAE&url=http%3A%2F%2Ffuralnirazvoj.hr%2Ffiles%2Fdocuments%2FRIF_OPGporezniAspektDopuna.pptx&usq=AFQjCNGvtqJDmXGEAMtyJw8KSyTdc3kPDg&bvm=bv.150729734,d.bGg&cad=rja, 27. 3. 2017

Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije, Kmetijsko gozdarski zavod Maribor, Določanje katastrskega dohodka po novi metodologiji, 2016, dostopno na: http://www.kmetzav-mb.si/Dolocanje_KD_2016.pdf; 4.1.2017

Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Lestvica dohodnine za leto 2017, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Letna_odmera_dohodnine/Opis/Lestvica_za_leto_2017.pdf, 29. 3. 2017.

Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Informacija o novostih, ki jih prinaša novela ZDoh-2R, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Novice/2016/Informacija_o_novostih_ki_jih_prinasa_novela_ZDoh-2R.pdf; 7. 1. 2017

Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Novost, ki jih prinaša novela Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2J, dostopno na: <http://www.findinfo.si.eviri.ook.sik.si/Clanki/Besedilo.aspx?SOPI=FCLN101D20161024N0P1344572953>; 8. 3. 2017

Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Generalni finančni urad, Osnovna kmetijska in osnovna gozdarska dejavnost z vidika identifikacije za namene DDV ter pravica do uveljavljanja pavšalnega nadomestila, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_odano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Osnovna_kmetijska_in_osnovna_gozdarska_dejavnost_z_vidika_identifikacije_za_namene_DDV_ter_pravica_do_uveljavljanja_pavsalnega_nadomestila.pdf, 8. 3. 2017

Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Obrazec za prigrasitev začetka obravnave dohodka iz malega obsega prve stopnje predelave, dostopno na: http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/dohodnina_dohodek_iz_osnovne_kmetijske_in_osnovne_gozdarske_dejavnosti/; 28. 2. 2017

Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, Seznam posebnih kultur po ZUKD-2, Dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_osnovne_kmetijske_in_osnovne_gozdarske_dejavnosti/Opis/Seznam_posebnih_kultur.pdf, 28.2.2017

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Interpretacijski ključ, Podroben opis metodologije zajema dejanske rabe kmetijskih in gozdnih zemljišč, Ljubljana, 2013, str. 32; dostopno na: http://www.gis.si/media/javna_narocila/20160324_obnova_dejanske_rabe/RABA_IntKljuc_20131009.pdf, 23. 2. 2017

Ministrstvo za kmetijstvo gozdarstvo in prehrano, GERK dostopno na: http://rkg.gov.si/GERK/Pomoc/sc.jsp?action=entry&entry_id=286, 23. 2. 2017

Ministrstvo za kmetijstvo gozdarstvo in prehrano, Knjigovodstvo na kmetijah, dostopno na:

http://www.mkgp.gov.si/si/delovna_podrocja/kmetijstvo/davki_in_prispevki/knjigovodstvo_na_kmetijah/, 23.2.2017

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Navodilo za knjiženje poslovnih dogodkov v kmetijski dejavnosti z vzpostavitvijo povezave med FADN in davčnim knjigovodstvom in temu ustrezen kontni načrt, 2015, dostopno na: http://www.mkgp.gov.si/fileadmin/mkgp.gov.si/pageuploads/podrocja/Kmetijstvo/Knjigovodstvo/Navodilo_za_knjiizenje_posl_dog_OBJAVA_.pdf, 28. 2. 2017

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Institut za javne financije, Oporezivanje djelatnosti poljoprivrede i šumarstva, IX. Dopunjeno i izijenjeno izdanje, dostopno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Oporezivanje%20djelatnosti%20poljoprivrede%20i%20sumarstva.pdf, 15.3.2017

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porez na dodanu vrijednost, dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dodanu-vrijednost-%28PDV%29_Poljoprivrednik.aspx, 4.1.2017

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porez na dohodak, dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dohodak_Poljoprivrednik.aspx, 15. 3. 2017

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Obrazec za prijavo v sistem DDV, dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/P-PDV.pdf, 20. 3. 2017

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porez na dodanu vrijednost, dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dodanu_vrijednost.aspx, 20. 3. 2017

Evropska komisija, stopnje DDV, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, 22. 3. 2017

Evropska komisija, sistem VIES, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatResponse.html, 2. 3. 2017

Evropska komisija, kmetijska politika, dostopno na: http://ec.europa.eu/agriculture/rica/concept_en.cfm, 28. 2. 2017

Nacionalna klasifikacija djelatnosti, Narodne novine 58/2007, dostopno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_06_58_1870.html, 16. 3. 2017

Standardna klasifikacija dejavnosti (SKD_2008; dostopno na: <http://www.stat.si/klasje/tabela.aspx?cvn=4943>, 18. 1. 2017)

Statistični urad Republike Slovenije, Ekonomski račun za kmetijstvo: <http://pxweb.stat.si/pxweb/dialog/varval.asp?ma=1561501S&ti=&path=%2E%2E%2FDatabase%2FOkolje%2F15%5Fkmetijstvo%5Fribstvo%2F01%5F15615%5Fekonomski%5Fracuni%2F&xu=&yp=&lang=2>, 23. 2. 2017

7.1 Pravni viri

Slovenski:

Pravilnik o delovanju mreže za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev, ki vodijo kmetijsko knjigovodstvo po metodologiji FADN (Uradni list RS, št. 76/14)

Pravilnik o določanju in vodenju bonitete zemljišč (Uradni list RS, št. 47/2008)

Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2017 (Uradni list RS, št. 79/16)

Pravilnik o izvajanju zakona o DDV (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16 in 86/16)

Pravilnik o izvajanju zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14, 39/15, 40/16 in 85/16)

Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. 138/06, 52/07, 21/13 in 101/15)

Pravilnik o registru kmetijskih gospodarstev (Uradni list RS, 83/16)

Slovenski računovodski standardi (2016) (Uradni list RS, št. 95/15 in 74/16 – popr.)

Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15 in 63/16)

Zakon o davčnem potrjevanju računov (Uradni list RS, št. 57/15)

Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15)

Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16)

Zakon o evidentiranju nepremičnin (Uradni list RS, št. 47/2006, 65/2207, 79/2012)

Zakon o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 45/08, 57/12, 90/12 – ZdZPVHVVR, 26/14 in 32/15)

Zakon o kmetijskih zemljiščih (Uradni list RS, št. 71/11 – uradno prečiščeno besedilo, 58/12 in 27/16)

Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (Uradni list RS, št. 63/16)

Uredba o določitvi lestvic katastrskega dohodka, pavšalne ocene dohodka na čebelji panj in območij posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi za obdobje 2017–2019 (Uradni list RS, št. 64/16)

Uredba o dopolnilnih dejavnostih na kmetiji (Uradni list RS, št. 57/15)

Hrvaški:

Opći porezni zakon (Narodne novine, št. 115/16)

Pravilnik o dopunskim djelatnostima na obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvima (Narodne novine, št. 149/2009, 127/2010, 50/2012, 120/2012)

Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, št. 1/2017)

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, št. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17)

Pravilnik o upisniku poljoprivrednih gospodarstava (Narodne novine, št. 76/11, 42/13)

Zakon o područjima posebne državne skrbi (Narodne novine, št. 86/08, 57/11, 51/13, 148/13, 76/14, 147/14, 18/15)

Zakon o poljoprivredi (Narodne novine, št. 30/2015)

Zakon o porezu na dobit (Narodne novine, št. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16)

Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine, št. 115/2016)

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, št. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16)

Zakon o fiskalizaciji (Narodne novine, št. 133/12, 115/16)

Zakon o lokalnim porezima (Narodne Novine, št. 115/16)

8. PRILOGE

8.1 PRILOGA 1: Zneski katastrskega dohodka za leta 2017 do 2019

Boniteta	Kmetijsko zemljišče brez evidentirane podrobnejše dejanske rabe, trajne rastline na njivskih poršinah, matičnjak, plantaža gozdnega drevja	Vinograd	Hmeljišče	Intenzivni sadovnjak, ostali trajni nasadi	Oljčnik
1-10	17,14	138,95	264,70	909,07	195,68
11-20	42,85	195,45	281,24	956,88	207,90
21-30	68,57	205,80	296,13	1.017,02	218,91
31-40	81,42	215,00	309,37	1.062,47	228,70
41-50	85,71	223,004	320,95	1.102,24	237,26
51-60	89,99	229,94	330,87	1.136,33	244,59
61-70	94,28	236,84	340,80	1.170,42	251,93
71-80	98,57	242,59	349,07	1.198,83	258,05
81-90	102,85	247,19	355,69	1.221,56	262,94
91-100	107,14	250,64	360,65	1.238,60	266,61

Vir: Priloga 1 Uredbe o določitvi lestvic katastrskega dohodka, pavšalne ocene dohodka na čebelji panj in območij posebnih režimov za kmetovanje in gospodarjenje z gozdovi za obdobje 2017–2019.

8.2 PRILOGA 2: Obveznost izdajanja računov in fiskalizacije

Prodaja	Ni davčni zavezanec	Davčni zavezanec pavšalist	Vodi poslovne knjige
Pravni osebi	<ul style="list-style-type: none"> - ni obveznosti izdaje računa - kupec sam izda dokument, ki potrjuje prejem blaga - izplačilo v gotovini, brez omejitev - evidentiranje prodaje v evidenci prodaje lastnih proizvodov 	<ul style="list-style-type: none"> - obveznost izdajanja računov - plačilo obvezno na TRR - fiskalizacija ni potrebna za prodajo na tržnicah in drugih odprtih prostorih 	<ul style="list-style-type: none"> - obveznost izdajanja računov - plačilo obvezno na TRR - fiskalizacija ni potrebna za prodajo na tržnicah in drugih odprtih prostorih
Fizični osebi	<ul style="list-style-type: none"> - Ni obveznosti izdaje računa - Vodenje evidence o ustvarjenih prejemkih 	<ul style="list-style-type: none"> - Ni obveznosti izdaje računa - Evidentiranje prometa v Knjigi prejemkov 	<ul style="list-style-type: none"> - Ni obveznosti izdaje računa - Evidentiranje prometa v Knjigi prejemkov

Vir: OPG Porezni aspekt: Miljenka Cutvarić, Potpora razvoju malih poljoprivrednih gospodarstava (Podmjera 6.3.) – knjigovodstveno porezni aspekt, dostopno na: https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjK-6bRoPbSAhXKCMaKRWYAbkQFgggMAE&url=http%3A%2F%2Ffuralnirazvoj.hr%2Ffiles%2Fdocuments%2FRIF_OPGporezniAspektDopuna.pptx&usq=AFQjCNGvtqJDmxGEAMtyJw8KSyTdc3kPDg&bvm=bv.150729734,d.bGg&cad=rja, 27. 3. 2017.