

OBRAVNAVA ČEBELARSKE DEJAVNOSTI

Pojasnilo DURS, št. 4213-10/2010-4, 15. 6. 2010

Registracija čebelarske dejavnosti

Po Standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD 2008) se čebelarstvo (pridelava medu in čebeljega voska) uvršča pod rejo drugih živali z oznako A 01.490 in se šteje za kmetijsko dejavnost. Za čebelarstvo kot kmetijsko dejavnost pa se šteje tudi prodaja čebeljih družin, rojev, matic in prodaja drugih primarnih čebeljih pridelkov (npr. satja, matičnega mlečka, cvetnega prahu, surovega propolisa, čebeljega strupa).

Glede na to, da je čebelarstvo kmetijska dejavnost, zanj v skladu z drugim odstavkom 9. člena Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09 – UBP3) ni obvezno, da se kot samostojni podjetnik posameznik vpiše v Poslovni register Slovenije.

Iz pojasnila Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano (v nadaljevanju: MKGP) številka 3850-134/2010-2 z dne 8. 4. 2010, je razvidno, da se mora po Pravilniku o označevanju čebelnjakov in stojišč (Uradni list RS, št. 117/08) v register čebelnjakov registrirati vsak čebelnjak. Za pravilno in pravočasno označitev čebelnjaka in posredovanje podatkov v register čebelnjakov pa je odgovoren čebelar. Pisno vlogo za registracijo čebelnjaka mora vložiti na MKGP najkasneje 30 dni po naselitvi čebelnjaka. V nasprotnem primeru pa so zakonsko določene sankcije.

Davčna obravnava čebelarske dejavnosti

Za davčne namene sedmi odstavek 69. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 28/10 – UPB5 in 43/10) določa, da se kot osnovna kmetijska dejavnost šteje tudi čebelarstvo, vezano na panje, ki so evidentirani v registru čebelnjakov (v nadaljevanju čebelarstvo). To pomeni, da čebelarjem ni potrebno pri davčnem organu registrirati opravljanja dejavnosti in so obdavčeni pavšalno, v kolikor se ne odločijo za drugačen način ugotavljanja davčne osnove (na primer po dejanskih prihodkih in dejanskih odhodkih ali po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih).

Predelava medu in drugih čebeljih izdelkov pa se po SKD uvrščata med dejavnosti predelave, kar po prvem odstavku 44. člena Zakona o davčni službi – ZDS-1 (Uradni list RS, št. 1/07 in 40/09) pomeni obvezno registracijo dejavnosti v davčni register. Navedene dejavnosti pa so po ZDoh-2 (46. členu v povezavi s prvim odstavkom 47. člena) opredeljene kot opravljanje dejavnosti po poglavju III. 3. tega zakona. To pomeni, da so le-ti zavezanci dolžni davčno osnovo ugotavljati na podlagi dejanskih prihodkov in ne pavšalno.

V skladu z Uredbo o vrsti, obsegu in pogojih za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji (Uradni list RS, št. 61/05) se predelava medu in čebeljih izdelkov lahko opravlja tudi kot dopolnilna dejavnost na kmetiji. V omenjeni uredbi pa so navedene še druge dejavnosti, ki so lahko povezane s čebelarstvom:

- pridobivanje žganih in drugih fermentiranih pijač (npr. medica),
- medicinarstvo,
- svečarstvo,
- storitve s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, opremo in orodji, med katerimi se lahko uvršča tudi storitveno točenje medu drugim čebelarjem,
- izdelava drugih izdelkov iz lesa (izdelava čebeljih panjev),
- prodaja pridelkov in izdelkov z drugih kmetij,
- prodaja druge predelanih in/ali proizvedenih izdelkov iz lastnih surovin.

Oseba, ki opravlja navedene dopolnilne dejavnosti, se vpiše v Register dopolnilnih dejavnosti na kmetiji ter na podlagi tega še v davčni register v skladu z drugim odstavkom 44. člena ZDS-1. Davčno osnovo pa lahko v teh primerih ugotavlja na podlagi

dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, v kolikor izpolnjuje pogoje.

Čebelarjem tako ZDoh-2 omogoča tri načine ugotavljanja davčne osnove za prodajo čebeljih pridelkov:

1) Pavšalna obdavčitev

Čebelar, katerega kmečko gospodinjstvo se ne odloči za ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov oziroma na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, je v skladu z 69. členom ZDoh-2 obdavčen v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se štejejo potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih oziroma panjih in drugi dohodki, ki so plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Na podlagi desete točke 69. člena ZDoh-2 se šteje, da osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost opravlja fizična oseba, ki je kot lastnik ali uporabnik panjev na dan 30. junija leta, za katerega se dohodek ugotavlja, evidentirana v registru čebelnjakov.

Osmo točka 26. člena ZDoh-2 določa, da se dohodnine ne plača od dohodka kmečkega gospodinjstva od uporabe do 40 čebeljih panjev. V skladu s to določbo, se oprostitev prizna tako, da se davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov čebelarstva zniža za delež, ugotovljen iz razmerja med številom oproščenih panjev in skupnim številom panjev v uporabi članov kmečkega gospodinjstva.

V kolikor ima kmečko gospodinjstvo zavezanca v uporabi do 40 panjev, zavezanec ni obdavčen iz naslova osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti od pridelave v panjih, kar pomeni, da lahko prodaja proizvode iz čebelarstva (npr. med, matični mleček, cvetni prah, čebelji sirup, matice, čebelje družine) neobdavčeno.

Pri tem poudarjamo, da pa se v davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti zavezanca všteva katastrski dohodek, v kolikor njegovo kmečko gospodinjstvo presega 200 EUR skupnega katastrskega dohodka (prva točka drugega odstavka 69. člena ZDoh-2).

V primerih, da kmečko gospodinjstvo, katerih člani skupaj ne presegajo 200 EUR skupnega katastrskega dohodka, v uporabi pa imajo manj kot 41 naseljenih čebeljih panjev, člani tega kmečkega gospodinjstva niso zavezanci za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

V kolikor pa ima kmečko gospodinjstvo, katerega član je tudi zavezanec, v uporabi več kot 40 panjev, vendar manj kot 200 EUR skupnega katastrskega dohodka, se zavezanec v davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ne všteva katastrski dohodek, všteva pa se mu pavšalna davčna osnova od pridelave v panjih. Pri tem je davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov za pridelavo v panjih 70 % pavšalne ocene dohodka na panj, ki vključuje tudi druge dohodke (plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in druga plačila iz naslova državnih pomoči), pridobljene v zvezi z opravljanjem čebelarstva dejavnosti. Upoštevati je potrebno, da je prvih 40 panjev vedno oproščenih plačila dohodnine (8. točka 26. člena ZDoh-2).

V skladu s tretjim odstavkom 154. člena ZDoh-2, se do ureditve novega sistema ugotavljanja katastrskega dohodka, pavšalna davčna osnova na panj določi v višini 14 EUR na panj, kateremu se pripiše še povprečni znesek subvencij na panj. Povprečni znesek subvencij na panj se določi v višini 5 % povprečnega zneska subvencij na površino kmetijskega zemljišča.

Na podlagi 129. člena ZDoh-2 se akontacija dohodnine od katastrskega dohodka in od pavšalne ocene dohodka na panj izračuna in plača po stopnji:

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

Zavezancu izda odločbo o odmeri akontacije dohodnine od katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka za panje za preteklo leto ter o določitvi dveh obrokov akontacije dohodnine od teh dohodkov za tekoče davčno leto davčni organ do 30. marca tekočega leta.

2) Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

V kolikor se čebelar odloči za vodenje knjig (po sistemu enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva), se je dolžan registrirati pri pristojnem davčnem uradu za želeno vrsto ugotavljanja davčne osnove.

Kopijo odločbe DURS-a o takšnem načinu ugotavljanja davčne osnove skupaj s kopijo odločbe ali drugega dokumenta o dodelitvi KMG MID številke, je potrebno dostaviti kupcu pri prvi dobavi čebeljih pridelkov, saj s tem kupec pri izplačilu ne odbije akontacije dohodnine. Akontacijo dohodnine namreč čebelar izračuna sam v letnem davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

3) Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Zavezanec pa se lahko odloči in davčno osnovo ugotavlja tudi na podlagi normiranih odhodkov v primeru, da izpolnjuje naslednje pogoje (šesti odstavek 48. člena ZDoh-2):

- zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih in ne vodi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih (za druge predpise se ne štejejo davčni predpisi),
- prihodki iz dejavnosti v zadnjih 12 mesecih, z vključno mesecem oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 EUR na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodarstva.

V skladu s 308. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09-ZDoh-2D, 110/09 (popr. 1/10) in 43/10) davčni zavezanec, ki izpolnjuje navedene pogoje in se odloči za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, davčnemu organu predloži zahtevo za takšen način ugotavljanja davčne osnove v mesecu novembru tekočega leta za naslednje davčno leto. Davčni zavezanec med davčnim letom ne more zahtevati spremembe načina ugotavljanja davčne osnove.

Pri ugotavljanju davčne osnove od dohodkov, ki jih zavezanec doseže z opravljanjem kmetijske, gozdarske in dopolnilne dejavnosti na kmetiji z upoštevanjem normiranih odhodkov, se upoštevajo odhodki v višini 70 % ustvarjenih prihodkov. To pomeni, da se akontacija dohodnine plača v višini 25 % od davčne osnove, ki je enaka 30-im odstotkom ustvarjenih prihodkov.

V primeru, ko čebelar prodaja čebelje izdelke osebi, ki je po 58. členu ZDoh-2 plačnica davka (npr. pravna oseba), akontacijo dohodnine v višini 7,5 % od celotnega zneska odtegne in plača kupec.

V zvezi z navedenim, je zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo z normiranimi odhodki,

dolžan kupcu, pri prvi dobavi čebeljih pridelkov, predložiti kopijo odločbe DURS-a o takšnem načinu ugotavljanja davčne osnove skupaj s kopijo odločbe ali drugega dokumenta o dodelitvi KMG MID številke.

Obveznost izdajanja računov v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti

Podrobno [pojasnilo o načinu izdajanja računov, ki se nanašajo na dobave blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti](#) je objavljeno na spletni strani DURS.

Z dnem objave tega pojasnila se razveljavita pojasnilo DURS, št. 4214-57/2006 z dne 15. 5. 2006 in pojasnilo DURS, št. 4214-66/2006 z dne 26. 6. 2006.