

**RAČUN S PROLAZNIM STAVKAMA IZDAN OD STRANE KUPCA
TOPLINSKE ENERGIJE KRAJNJIM KUPCIMA U SAMOSTALNOM
TOPLINSKOM SUSTAVU**

**INVOICE WITH A PASS-THROUGH ITEMS ISSUED BY THE BUYER
OF THERMAL ENERGY TO THE END CUSTOMER IN THE
STANDALONE HEATING SYSTEM**

Drago Francišković³⁷⁹

DOI: <https://doi.org/10.31410/EMAN.2018.900>

Sažetak: *U radu je prikazan problem koji se javlja pri kreiranju računa od strane kupca toplinske energije u samostalnom toplinskom sustavu. Račun se ispostavlja krajnjim kupcima za isporučenu toplinsku energiju u kućanstvima. Pokazano je kako kupac toplinske energije površno interpretira Zakon o porezu na dodanu vrijednost i ne razumije zakonom određeni odnos između njega i krajnjih kupaca. Taj odnos se svodi na to da on što god kupuje i radi vezano za samostalni toplinski sustav u vlasništvu krajnjih kupaca to radi u ime i za račun tih krajnjih kupaca a ne u svoje vlastito ime i za svoj račun. Posljedica tog nerazumijevanja je da kupac toplinske energije stavke računa za toplinsku energiju ne uzima kao prolazne stavke ponašajući se kao da on prodaje toplinsku energiju a ne da je u svemu samo posrednik. Posljedično tome, konačan iznos na računu je isti kao prije 1. siječnja 2017., tj. kao da se PDV na električnu energiju tog datuma nije smanjio s 25% na 13%, čime su krajnji kupci financijski zakinuti.*

Ključne riječi: *račun, prolazne stavke, PDV, u ime i za račun, kupac toplinske energije, krajnji kupac*

Abstract: *The paper presents the problem of creating a customer's bill for heat energy in an independent heating system. An invoice is issued to end customers of thermal energy in households. It has been shown that the buyer of thermal energy is superficially interpreting the Value Added Tax Act and does not understand the legally determined relationship it has with the end customers. That relationship should be based on the fact that no matter what the buyer of thermal energy is doing, purchasing gas or electricity for or taking care about standalone heating system, it is doing it on behalf and for the account of the end customers who are the owners of this heating system. The consequence is that the buyer of thermal energy the items of the thermal energy does not take as a pass-through items, acting as he is selling heat energy rather than being merely an intermediary. So the final amount on the bill is the same as the VAT on electricity has not declined from 25% to 13%, causing the end customers to be over charged.*

Key words: *invoice, pass-through item, fiscally-transparent item, VAT, on behalf and for the account of, buyer of thermal energy, end customer, final customer*

³⁷⁹ Međimursko veleučilište u Čakovcu, Ulica bana J. Jelačića 22a 40000 Čakovec, Hrvatska

1. UVOD

Prema Zakonu o tržištu toplinske energije [1], koji je stupio na snagu u veljači 2013. godine, definiran je **samostalni toplinski sustav** ([1] čl.3. st.2. t.32.) kao toplinski sustav preko kojeg se jednoj zgradi/građevini, koja se sastoji od više samostalnih uporabnih cjelina (stanova i poslovnih prostora), isporučuje toplinska energija. Samostalni toplinski sustav sastoji se od ([1] čl.12. st.1.) kotlovnice, mjerila toplinske energije i unutarnjih instalacija, a njime, u ime i za račun suvlasnika, upravlja i održava ga pravna ili fizička osoba koju spomenuti zakon naziva **kupac toplinske energije**.

Kupac toplinske energije također **u ime i za račun suvlasnika zgrade**, kupuje energente³⁸⁰ za proizvodnju toplinske energije u samostalnom toplinskom sustavu ([1] čl.1. st.1.), isporučuje toplinsku energiju, te izdaje račun suvlasnicima, odnosno krajnjim kupcima. Zakon o tržištu toplinske energije [1] podrazumijeva da je samostalni toplinski sustav u vlasništvu suvlasnik zgrade, koje spomenuti Zakon u njihovom odnosu prema 'kupcu toplinske energije' naziva **krajnji kupci**.

Odnos kupca toplinske energije i krajnjih kupaca određen je pravnim aktima Republike Hrvatske i *Ugovorom o potrošnji toplinske energije* kojim oni pobliže uređuju svoje međusobne odnose. Nadalje se pretpostavlja da taj ugovor ne sadrži nikakve odredbe kojima bi odnosi između kupca toplinske energije i krajnjih kupaca bili drugačiji u odnosu na ono što je određeno spomenutim zakonom [1] i ostalim pravnim aktima Republike Hrvatske.

Ključni dio odnosa krajnjih kupaca i kupca toplinske energije je da kupac toplinske energije što god kupuje i radi, to kupuje i radi u ime i za račun krajnjih kupaca, vlasnika samostalnog toplinskog sustava, dakle, nikako ne u svoje ime i za svoj račun. Za tu svoju uslugu kupac toplinske energije dobiva mjesečnu naknadu za obavljanje djelatnosti. Iznos koji je kupac toplinske energije, u ime i za račun krajnjih kupaca, platio za kupljenje ulazne energente mu se vraća preko stavki za toplinsku energiju na računima krajnjih kupaca. Način na koji se trošak za kupljenje ulazne energente i trošak za naknadu kupcu toplinske energije raspoređuje posebno za svakog krajnjeg kupca određen je *Odlukom o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju*. Tu odluku donose krajnji kupci, tj. suvlasnici toplinskog sustava a kupac toplinske energije je mora primijeniti ([2], čl.15.).

Problem načina na koji neki kupci toplinske energije formiraju mjesečni račun za krajnjeg kupca, došao je do izražaja nakon 1. siječnja 2017. godine kada je stopa PDV-a na električnu energiju smanjena s 25% na 13%. Postoje kupci toplinske energije koji račun formiraju na način da to smanjenje PDV-a na električnu energiju nije rezultiralo očekivanim smanjenjem iznosa na računu, tj. iznosi na računu su i dalje ostali isti kao da do spomenutog smanjenja PDV-a nije ni došlo.

2. FORMIRANJE RAČUNA I PRIMJER DOSADAŠNJE PRAKSE

Razmotrimo dosadašnju praksu na primjeru krajnjih kupaca koji su suvlasnici „3. šparne hiže“ u Koprivnici i pripadajućeg joj samostalnog toplinskog sustava i Koprivnica plina d.o.o., kao njihovog kupca toplinske energije. Ugovor o potrošnji toplinske energije između Koprivnice

³⁸⁰ Vidi se neadekvatnost naziva 'kupac toplinske energije' jer u samostalnom toplinskom sustavu on ne kupuje toplinsku energiju nego ulazne energente za njenu proizvodnju u sustavu kojim upravlja. U direktivi 2012/27/EU [11], koja je implementirana u Zakon o tržištu toplinske energije [1], uopće se ne spominje se subjekt 'kupac toplinske energije' nego 'pružatelj energetske usluge' kao subjekt sa sličnom ulogom.

plina d.o.o. i suvlasnika spomenute zgrade ne sadrži nikakve odredbe kojima bi njihovi odnosi bili drugačiji u odnosu na ono što je određeno Zakonom o tržištu toplinskom energijom [1] i ostalim pravnim aktima Republike Hrvatske, tj. Koprivnica plin d.o.o. kupuje ulazne energente i upravlja toplinskim sustavom u ime i za račun suvlasnika – krajnjih kupaca.

Za proizvodnju toplinske energije u samostalnom toplinskom sustavu „3. šparne hiže“ koristi se električna energija i plin koje Koprivnica plina d.o.o. kupuje u ime i za račun suvlasnika zgrade. Koprivnica plin d.o.o. je od samog početka bila u uvjerenju da oni u spomenutom samostalnom toplinskom sustavu proizvode toplinsku energiju, da su njeni vlasnici, te da je kao takvu isporučuju i prodaju suvlasnicima toplinskog sustava tj. krajnjim kupcima. Oni su se postavili kao da rade u svoje ime i za svoj račun a ne u tuđe ime i za tuđi račun, odnosno u ime i za račun krajnjih kupaca, a što zakon jasno određuje. Takav njihov stav je glavni izvor problema.

Proizvedena toplinska energija koristi se za grijanje prostora i za zagrijavanje, odnosno pripremu potrošne tople vode (PTV). Pored toga u cijelom sustavu koristi se i prisilna ventilacija za čiji se rad i moguće dogrijavanje zraka koristi električna energija. Sve 24 stambene jedinice i poslovni prostor opremljeni su kalorimetrima kojima se mjeri potrošnja svakog stana za grijanje prostora izražena u kilovat satima i mjeračima tople vode u m³.

Prema opisanom, račun, koji se isporučuje svakom krajnjem kupcu, sastoji se od naknade za obavljanu djelatnost i slijedećih stavki toplinske energije: grijanje prostora, priprema potrošne tople vode, ventilacija, fiksne mjesečne naknade za mjerno mjesto plina i električne energije. Ulazni troškovi za cijelu zgradu na osnovu kojih je račun napravljen su: trošak za plin, trošak za električnu energiju, trošak naknade za obavljanje djelatnosti i trošak mjesečnih fiksnih naknada za mjerno mjesto plina i mjerno mjesto električne energije. Budući da se Koprivnica plin d.o.o. ponaša kao da ulazne energente kupuje u svoje ime i za svoj račun i smatra da prodaje proizvedenu i isporučenu toplinsku energiju krajnjim kupcima, oni promatraju sve ulazne troškove bez PDV-a, te na kraju obračunavaju PDV od 25% na sve stavke toplinske energije u računu kao i na stavku naknade za obavljanje djelatnosti. Posljedica toga je da su računi krajnjem kupcu ostali isti kao da do smanjenja PDV-a na električnu energiju s 25% na 13% nije došlo.

Ukupni trošak za električnu energiju treba, na neki način, podijeliti na: trošak električne energije za grijanje prostora, trošak električne energije za pripremu PTV, trošak električne energije za ventilaciju i dio troška za mjerno mjesto. Ukupni trošak za plin treba, na neki način, podijeliti na: trošak plina za zagrijavanje prostora, trošak plina za pripremu PTV i dio troška za mjerno mjesto. Zajednički troškovi električne energije raspodijeljeni su na stavke za grijanje i pripremu PTV i njihov su dio. Na opisan način dobije se ukupan trošak za: toplinsku energiju za grijanje prostora, ukupan trošak za pripremu potrošne tople vode, ukupni trošak za ventilaciju i ukupan trošak za naknade za mjerno mjesto. Dijeljenjem ukupnog troška za toplinsku energiju za grijanje prostora s ukupnim utrošenim brojem kWh toplinske energije

Drago Francišковиć

1984 - Diplomirao na Matematičkom odjelu PMF-a u Zagrebu,

- Radi na Sveučilištu u Osijeku kao asistent. Na mnogim fakultetima

1991 – postao magistar znanosti iz znanstvenog područja matematike na PMF-u u Zagrebu.

- Odlazi u Kanadu gdje radi u IT industriji
2005 - vraća se na Sveučilište u Osijeku
2009. – prelazi na Međimursko veleučilište kao viši predavač



izmjerene na kalorimetrima svih stanova dobije se jedinična cijena za grijanje prostora izražena u kWh. Dijeljenjem ukupnog troška za pripremu, tj. zagrijavanje potrošne tople vode, s količinom potrošene tople vode izražene u litrama dobije se jedinična cijena pripreme tople vode po jednoj litri. Dijeljenjem ukupnog troška za ventilaciju s grijanom površinom svih stanova dobije se jedinična cijena ventilacije po 1m² zatvorene/grijane površine stana. Dijeljenjem ukupnog troška naknade za obavljanje djelatnosti s grijanom površinom svih stanova dobije se jedinična cijena te naknade po 1m². Naknada za mjerna mjesta dijeli se sa 25 (24 stambene jedinice i poslovni prostor).

Kako se ukupni trošak za električnu energiju i ukupni trošak za plin dijele, određeno je *Odlukom o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju* koju donose, i po potrebi mijenjaju, suvlasnici i sastavni je dio ugovora koji suvlasnici sklapaju s kupcem toplinske energije a koji se zove *Ugovor o potrošnji toplinske energije*.

Pogledajmo slijedeći primjer³⁸¹ koji se odnosi na troškove za jedan mjesec a u kojem je okvirno prikazan način formiranja računa kako to do sada radi Koprivnica plin d.o.o.:

Neka se od ukupne potrošene električne energije, za podno grijanje svih stanova potrošilo 73,3%, za pripremu PTV 5,4%, a za ventilaciju 21,3%. Neka se od ukupne potrošene energije iz plina, za podno grijanje svih stanova ukupno potrošeno 63,0%, a za pripremu PTV preostalih 37,0%. Neka je trošak toplinskog sustava za električnu energiju 7040 kuna, a za plin 2623 kune. Promatrajmo stan od 76m² grijane površine. Neka je udio grijane površine tog stana 4,7649% (76/1595), udio potrošnje za PTV neka je 5,2647% (3,49/66,29), a udio potrošnje za grijanje 3,9496% (783/19825). Račun bi za siječanj 2017. godine, ispučen vlasniku spomenutog stana, prema tome izgledao kako je prikazano u Tablici 1..

Period obračuna: od 01.01.2017. do 31.01.2017.

Naziv zaduženja	jedinica mjere	količina	Jedinična cijena	konačni iznos
(1) Naknada za obavljane djelatnosti	m2	76,000	0,4900	37,24
(2) Energija za grijanje	kWh	783,000	0,33436	269,04
(3) Priprema tople vode	m3	3,490	20,3752	71,11
(4) Ventilacija	m2	76,000	0,9401	71,45
(5) Fiksne mjesečne naknade za m. m.	mj.	0,040*	66,3000	2,65
Ukupno konačni iznosi (1+2+3+4+5)				451,49
PDV (25%)				112,87
Ukupno zaduženje				564,36

* - 1 / broj stanova

Tablica 1.: Primjer krivo formiranog računa u kojem se ne uvažavaju prolazne stavke

Problem je u tome što kupac toplinske energije ne kupuje u svoje ime i za svoj račun da bi tako postupao pri formiranju računa, nego sve što kupuje i radi, to radi u ime i za račun krajnjih kupaca i sve stavke toplinske energije (stavke koje u sebi sadrže trošak plina i električne energije) u računu mora tretirati kao prolazne stavke, a što on ne čini. **Prolazne stavke** su izdacima koje je porezni obveznik platio za potrebe nekog drugog i potom od njega traži povrat plaćenog iznosa.

³⁸¹ Primjer približno predstavlja stvarni račun a razlika je vrlo mala.

3. MIŠLJENJE POREZNE UPRAVE I PRAVNE OSNOVE

Po pitanju pravnih osnova vezano uz formiranje računa za krajnjeg kupca u samostalnom toplinskom sustavu od strane kupca toplinske energije autor rada se obratio Poreznoj upravi preko njihovog web portala³⁸².

Na pitanje: „*Kada netko kupuje nešto u nečije ime i za nečiji račun tko je vlasnik kupljenoga?*“, Porezna uprava je odgovorila: „***Kada netko kupuje u nečije ime i za nečiji račun, taj netko je posrednik i nije vlasnik robe već onaj u čije se ime kupuje.***“. Iz odgovora nedvojbeno slijedi da su krajnji kupci vlasnici plina i električne energije koje kupac toplinske energije kupuje u njihovo ime i za njihov račun. To pokazuje neutemeljenost Koprivnice plin d.o.o. da sebe smatra vlasnikom toplinske energije koja je proizvedena u toplinskom sustavu u vlasništvu krajnjih kupaca korištenjem energenata također u vlasništvu krajnjih kupaca.

Na drugo postavljeno pitanje: „*Da li nam kupac toplinske energije mora obračunavati PDV od 25% na isporučenu toplinsku energiju (za toplu vodu i podno grijanje) ili nam treba obračunati PDV od 25% samo na svoju uslugu te nju, kao naš trošak, treba pridodati trošku za električnu energiju s PDV-om od 13% i trošku za plin s PDV-om od 25%?*“, Porezna uprava odgovara „***Kako vaš kupac toplinske energije obavlja uslugu u vaše ime i za vaš račun; radi se o prolaznim stavkama iz članka 33. stavak 3. Zakona o PDV-u i na taj dio ne obračunava se PDV-e. Vaš kupac zaračunava PDV samo na svoju uslugu po stopi od 25%.***“. U ovom odgovoru se kaže da na stavke toplinske energije kupac toplinske energije ne obračunava PDV, jer se radi o prolaznim stavkama, a PDV se obračunava samo na iznos za usluge, a to je naknada kupcu toplinske energije za obavljanje djelatnosti. Koprivnica plin d.o.o. nije htjela priznati te odgovore od strane Porezne uprave 'jer su primljeni emailom'.

Tek je deset mjeseci od uočenog problema od strane autora ovog rada, točnije u studenom 2017., Koprivnica plin d.o.o. poslao Područnom uredu Porezne uprave u Koprivnici dopis s upitom primjene stope PDV-a na isporuku toplinske energije. Područni ured se obratio Središnjem uredu Porezne uprave u Zagrebu i dobio Mišljenje koje se nalazi u prilogu na kraju rada. U tom mišljenju, od 21. studenog 2017., između ostalog, se kaže: „*...ako u konkretnom slučaju porezni obveznik Koprivnica plin d.o.o. krajnjim korisnicima obavlja isporuku toplinske energije radi se o isporuci dobara koja je oporeziva PDV-om po stopi 25%. Nadalje, ako porezni obveznik Koprivnica plin d.o.o. u ime i za račun krajnjih korisnika kupuje električnu energiju te im obavlja uslugu održavanja sustava koji proizvodi toplinsku energiju i povezane usluge, ne može se smatrati da obavlja isporuku toplinske energije, već u tom slučaju krajnjem korisniku zaračunava obavljene usluge po stopi 25%, međutim, u poreznu osnovicu ne uračunava iznose koje zaračuna ili primi od krajnjeg korisnika kao povrat za izdatke za nabavljenu električnu energiju koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke.*“.

Dakle, isporuka toplinske energije, u promatranom slučaju, ne smatra se isporukom u smislu Zakona o PDV-u na koju se plaća PDV od 25%, već se krajnjim korisnicima (a to su krajnji kupci, suvlasnici) zaračunavaju obavljene usluge po stopi PDV-a od 25%. Jasno se kaže da se u poreznu osnovicu ne uračunava iznos koji je Koprivnica plin d.o.o. zaračunao krajnjih korisnika kao povrat za izdatke koje je platio u njihovo ime i za njihov račun. Zanimljivo je da Koprivnica plin d.o.o. ignorira i to mišljenje koje je sama tražila i koje joj je dostavljeno.

³⁸² <http://www.porezna-uprava.hr/kontakti/Stranice/Piшите-nam.aspx>

Pravna osnova je sadržana u članku 33. stavku 3. Zakona o PDV-u [4], koji glasi: “U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobre u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidenciji unosi kao prolazne stavke. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan”.

4. FORMIRANJE RAČUNA S PROLAZNIM STAVKAMA

Prema tome, budući da ulazne energente kupuje u ime i za račun krajnjih kupaca (krajnjih korisnika) kojima obavlja i uslugu održavanja sustava, Koprivnica plin d.o.o. ne smije obračunavati i naplatiti PDV na stavke toplinske energije (energija za grijanje, priprema tople vode, ventilacija i fiksne mjesečne naknade za mjerno mjesto), nego ih je trebala tretirati i u evidenciju unositi kao prolazne stavke. Dakle, pri izračunavanju jedinične cijene za te stavke trebala je uzeti trošak ulaznih energenata, plina i električne energije, s PDV-om koji je on platio u ime i za račun krajnjih kupaca, a preko računa koje dostavlja svim krajnjim kupcima, traži povrat tih iznosa. Ti iznosi su prema *Odluci o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju*, ugrađeni u stavke za toplinsku energiju. Time bi se uvažila činjenica da je PVD na plin 25%, a da je na električnu energiju smanjen s 25% na 13%, te bi se to odrazilo i na računu.

Tada bi račun za siječanj 2017. godine iz ranijeg primjera izgledao kako je prikazano u Tablici 2. Ukupan iznos bi bio manji, za 35,60 kuna ili za preko 6,3%.

Period obračuna: od 01.01.2017. do 31.01.2017.

Naziv zaduženja	jedinica mjere	količina	Jedinična cijena **	konačni iznos
(1) Naknada za obavljane djelatnosti	m2	76,000	0,4900	37,24
(2) Energija za grijanje *	kWh	783,000	0,3983	311,87
(3) Priprema tople vode *	m3	3,490	24,7808	86,48
(4) Ventilacija *	m2	76,000	1,0624	80,74
(5) Fiksne mjesečne naknade za m.m. *	mj.	0,040***	77,9190	3,12
Ukupno konačni iznosi (1+2+3+4+5)				519,45
PDV od 25% na stavku (1)				9,31
Ukupno zaduženje				528,76

* - prolazne stavke prema čl.3 st.3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Na njih se ne obračunava PDV.

** - jedinične cijene na prolazne stavke (2, 3, 4, i 5) sadrže PDV plaćen na ulazne energente.

*** - 1 / broj stanova

Tablica 2.: Primjer ispravno formiranog računa u kojem se uvažavaju prolazne stavke

5. ZAKLJUČAK

Prema mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave dostava toplinske energije koju krajnjim kupcima obavlja kupac toplinske energije, koji u ime i za račun krajnjih kupaca kupuje ulazne energente te im obavlja uslugu održavanja sustava koji proizvodi toplinsku energiju i obavlja povezane usluge, ne smatra se isporukom toplinske energije, te se dakle, ne može primjenjivati dio Zakon o PDV-u ([4] članak 4.) koji govori da je predmet oporezivanja PDV-om isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavlja porezni obveznik. Porezna uprava smatra da u slučaju kada netko kupuje u ime i za račun nekog drugog, taj netko drugi, u čije ime i za čiji

račun se kupuje, je vlasnik kupljenog, a onaj tko kupuje je samo posrednik. Središnji ured Porezne uprave jasno kaže da ako kupac toplinske energije, kao porezni obveznik, u ime i za račun krajnjih kupaca kupuje energent za proizvodnju toplinske energije te im obavlja i usluge održavanja sustava koji proizvodi toplinsku energiju, u poreznu osnovicu ne uračunava iznose koje zaračuna krajnjem kupcu kao povrat za nabavljeni energent koje je platio u ime i za račun krajnjeg kupca, te takve iznose tretira i evidentira kao prolazne stavke. Sve je to u skladu s člankom 33., stavkom 3 Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Ti iznosi su cijena plina i električne energije s pripadnim PDV-om. Oni su prema Odluci o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju, ugrađeni u stavke za toplinsku energiju, čiji iznosi prema tome ne ulaze u poreznu osnovicu.

LITERATURA

- [1] *Zakon o tržištu toplinske energije* (NN [80/13](#), [14/14](#), [102/14](#), [95/15](#)) <https://www.zakon.hr/z/606/Zakon-o-tržištu-toplinske-energije>
- [2] *Pravilnik o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju* (*Narodne novine*, br. [99/14](#), [27/15](#), [124/15](#)) <http://www.propisi.hr/print.php?id=8678>
- [3] *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (NN [115/16](#)) http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_12_115_2526.html
- [4] *Zakon o porezu na dodanu vrijednost (pročišćen tekst)* (NN [73/13](#), [99/13](#), [148/13](#), [153/13](#), [143/14](#), [115/16](#)) <https://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>
- [5] *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost* (NN [79/2013](#), [85/13-ispravak](#), [160/13](#), [35/14](#), [157/14](#), [130/15](#), [1/17](#), [41/17](#)) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html
- [6] HERA – Propisi – Toplinska energija https://www.hera.hr/hr/html/propisi_tenergija.html
- [7] *Opći uvjeti za isporuku toplinske energije* (*Narodne novine*, br. [35/14](#), [129/15](#)) http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_03_35_629.html
- [8] Božidar Srša, *Grijanje i zimovanje u stanovima više stambenih objekata u RH*, 2014., http://voxenergy5e.blogspot.hr/p/nesamostalni-samostalni-toplinski_1.html
- [9] Miroslav Joler, *Deregulacija tržišta toplinske energije na naš način*, 2014., <http://blog.mjoler.info/2014/08/deregulacija-trzista-toplinske-energije.html>
- [10] Wikipedia: *Flow-through entity* https://en.wikipedia.org/wiki/Flow-through_entity (21.01.2018.)
- [11] *Directive 2012/27/EU of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012.* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:315:0001:0056:EN:PDF>
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012L0027&qid=1520710723842&from=EN>

Prilog: – Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave Republike Hrvatske



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINANCIJA
POREZNA UPRAVA - SREDIŠNJI URED

KLASA: 410-19/17-02/275
URBROJ: 513-07-21-01/17-3

Zagreb, 21. studenoga 2017.

POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED KOPRIVNICA
putem e-pošte – su_pis@porezna-uprava.hr

Predmet: Primjena stope PDV-a na isporuku toplinske energije

Veza: Vaš dopis, KLASA: 410-01/17-01/12, URBROJ: 513-07-06/17-3

Dostavili ste nam upit poreznog obveznika Koprivnica plin d.o.o. o primjeni stope PDV-a vezano uz isporuku toplinske energije. U dopisu navodite da je navedeni porezni obveznik isporučitelj toplinske energije krajnjem kupcu, konkretno stanarima zgrade te smatra da suvlasnici zgrade kao krajnji kupci ne kupuju električnu energiju, već toplinsku energiju čija se isporuka oporezuje stopom PDV-a od 25%. Nadalje, vezano uz navedeno u priritku ste dostavili dopis Ministarstva gospodarstva, poduzetništva i obrta kojim vam dostavljaju predstavku potrošača Drage Franciškovića iz Koprivnice te zahtijevaju poduzimanje mjera iz vaše nadležnosti. Navodite da je iz predstavke vidljivo neslaganje krajnjih korisnika s primjenom stope PDV-a od 25% u konkretnom slučaju, uz obrazloženje kako porezni obveznik Koprivnica plin d.o.o. obavlja usluge održavanja sustava koji proizvodi toplinsku energiju te obavlja uslugu isporuke toplinske energije do stanova. Nadalje, navodite da se u predstavci navodi kako je mišljenje Hrvatske energetske regulatorne agencije da se u navedenom slučaju primjenjuje stopa PDV-a od 13%. U vezi navedenog zatražili ste mišljenje o primjeni stope PDV-a.

Na postavljeno pitanje odgovaramo u nastavku.

Odredbama članka 7. stavka 1. propisano je da je isporuka dobara u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/13 do 115/16, u daljnjem tekstu: Zakon) prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika. Materijalnom imovinom smatra se isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično.

Sukladno članku 33. Zakona, poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobre u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan.

Prema odredbama članka 38. stavka 3. točke g) Zakona i članka 47. stavka 2. točke g) Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 79/13 do 41/17) PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi 13% na isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku.

Isporuka toplinske energije te isporuka usluga održavanja sustava koji proizvodi toplinsku energiju oporezuje se PDV-om po stopi 25%.

Obzirom da se u upitu radi o situacijama za koje postoje ugovorni odnosi, napominjemo da se Porezna uprava ne može miješati u ugovorne odnose stranaka, već ovisno o obavljenim transakcijama utvrđuje porezne obveze poreznih obveznika.

Slijedom navedenog, ako u konkretnom slučaju porezni obveznik Koprivnica plin d.o.o. krajnjim korisnicima obavlja isporuku toplinske energije radi se o isporuci dobara koja je oporeziva PDV-om po stopi 25%. Nadalje, ako porezni obveznik Koprivnica plin d.o.o. u ime i za račun krajnjih korisnika kupuje električnu energiju te im obavlja uslugu održavanja sustava koji proizvodi toplinsku energiju i povezane usluge, ne može se smatrati da obavlja isporuku toplinske energije, već u tom slučaju krajnjem korisniku zaračunava obavljene usluge po stopi 25%, međutim, u poreznu osnovicu ne uračunava iznose koje zaračuna ili primi od krajnjeg korisnika kao povrat za izdatke za nabavljenu električnu energiju koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke.

