

mr. sc. Drago Francišković¹

mr. sc. Lenka Francišković²

OBRAZLOŽENJE NEOSNOVANOSTI NAPLATE PDV-a OD STRANE KUPCA TOPLINSKE ENERGIJE ZA ISPORUČENU TOPLINSKU ENERGIJU U SAMOSTALNOM TOPLINSKOM SUSTAVU

Stručni rad / Professional paper

UDK 620.9:336.223

U radu se razmatra problem iz prakse koji se pojavio kada je 1. siječnja 2017. godine na snagu stupio Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kojim se stopa poreza na dodanu vrijednost na električnu energiju smanjila s 25% na 13%. Električna energija se koristi za proizvodnju toplinske energije u samostalnom toplinskom sustavu. Način na koji, u konkretnom slučaju, 'Kupac toplinske energije' obračunava trošak za toplinsku energiju 'Krajnjim kupcima' kao korisnicima je takav da spomenuto smanjenje PDV-a nije utjecalo na smanjenje troška za toplinsku energiju. Pokazana je pravna osnova prema kojoj 'Kupac toplinske energije' sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost ne smije obračunavati PDV na isporučenu toplinsku energiju nego samo na svoju uslugu koju pruža 'Krajnjim kupcima' u samostalnom toplinskom sustavu. Prema tome konačni trošak koji 'Krajnji kupac' plaća za dobivenu toplinsku energiju treba se smanjiti smanjenjem stope PDV-a na električnu energiju.

Ključne riječi: PDV, samostalni toplinski sustav, Kupac toplinske energije, toplinska energija, Krajnji kupac, u ime i za račun.

1. Uvod

Početak srpnja 2013. godine u Hrvatskoj je na snagu stupio novi Zakon o tržištu toplinske energije.³ Zakon definira i razlikuje tri vrste toplinskih sustava: samostalni, zatvoreni i centralni. U zakonu se uvode potpuno novi pojmovi: 'Kupac toplinske energije', 'Krajnji kupac', 'Samostalni toplinski sustav' itd.. Prema iskustvu autora ti pojmovi i njihovo značenje u tržištu toplinske energije u nekim slučajevima nisu dovoljno dobro shvaćeni u praksi. To nerazumijevanje uzro-

¹ Međimursko veleučilište u Čakovcu, Čakovec

² Belupo d. d., Koprivnica

³ NN 80/13, 14/14, 102/14, 95/15

kuje probleme u odnosu između Kupca toplinske energije i Krajnjih kupaca koji koriste toplinsku energiju, odnosno kojima se ona isporučuje. Na primjer, Koprivnica plin d.o.o., kao Kupac toplinske energije za tri "šparne hiže" u Koprivnici, od kojih svaka ima svoj vlastiti samostalni toplinski sustav u vlasništvu suvlasnika, ne shvaća svoju ulogu i ne razumije što znači djelatnost Kupca toplinske energije. Zbog nerazumijevanja svoje zakonske uloge oni se ponašaju kao da su vlasnici toplinske energije koju isporučuju suvlasnicima, da ju prodaju suvlasnicima, te smatraju da na tako isporučenu toplinsku energiju trebaju naplatiti i PDV.

Do 31. prosinca 2016. godine, porez na dodanu vrijednost (skraćeno PDV) na električnu energiju i plin, koji su ulazni energenti za proizvodnju toplinske energije, bio je isti kao i na toplinsku energiju, te se suvlasnicima "šparnih hiža" u konačnici obračunavao točan iznos koji su morali platiti, bez obzira na razumijevanje Koprivnice plina d.o.o. vezano za njihovu ulogu i pitanje naplate PDV-a na toplinsku energiju. Od 1. siječnja 2017. godine na snagu je stupio Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁴ kojim se, u čl. 6., mijenja čl. 38. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost,⁵ čime se stopa PDV-a na električnu energiju smanjila s 25% na 13%. Od tada u konačnom izračunu postaje bitno da li se Krajnjim kupcima obračunava porez na isporučenu toplinsku energiju od 25% ili im se u obračunu uzimaju troškovi ulaznih energenata s PDV-om za svaki energent, a stavke za toplinsku energiju uzimaju kao prolazne stavke. Nažalost, Koprivnica plin d.o.o. je nastavio sa starim načinom obračuna, u kojem je kao ulazne iznose uzimao trošak energenata bez PDV-a te na kraju na isporučenu toplinsku energiju dodao PDV od 25%. Na taj način Krajnji kupci su zakinuti jer u konačnici plaćaju isto kao da je PDV na električnu energiju ostao nepromijenjen, tj. da se obračunava po stopi od 25%. Ovdje su pokazane pravne osnove zašto stavke za toplinsku energiju trebaju biti prolazne stavke, tj. zašto Kupac toplinske energije nije obavezan i ne treba na njih obračunavati PDV.

Smatramo da je u svemu ključno nerazumijevanje pojma "raditi u tuđe ime i za tuđi račun", odnosno "raditi u ime i za račun nekoga" koji se spominje u definiciji i djelatnosti Kupca toplinske energije.⁶

2. O osnovnim pojmovima

Raditi nešto u ime i za račun nekoga (u nečije ime i za nečiji račun), odnosno u tuđe ime i za tuđi račun, znači da onaj koji nešto radi, radi to kao posrednik/zastupnik⁷ umjesto onoga u čije ime se i za čiji račun nešto radi. Uobičajeno posrednik za takvu svoju uslugu prima naknadu/proviziju. Kada netko kupuje u nečije ime i za nečiji račun, taj netko je posrednik i nije vlasnik robe već je vlasnik robe onaj u čije se ime kupuje.

Samostalni toplinski sustav⁸ je toplinski sustav, preko kojeg se jedna stambena i/ili poslovna zgrada odnosno, građevina koja se sastoji od više samostalnih uporabnih cjelina,

⁴ NN 115/16

⁵ NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16

⁶ čl. 3. st. 2. t. 6. i 16., čl. 11. st. 1. Zakona o tržištu toplinske energije; čl. 2. st. 2. t. 10. Pravilnika o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju (NN 99/14, 27/15, 124/15).

⁷ čl.10. st.3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost NN 79/2013, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17)

⁸ Vidi čl. 3. st. 2. t. 31., čl. 12. st. 1. Zakona o tržištu toplinske energije; Thermal Energy Market Act , dostupno na: http://www.mingo.hr/public/eng/Termal_%20Energy_%20Market_%20Act%20_Provisional_%20Translation.docx

opskrbljuje toplinskom energijom, a sastoji se od kotlovnice, mjerila toplinske energije i unutarnjih instalacija. Prema prezentaciji Ministarstva gospodarstva,⁹ samostalnim toplinskim sustavom upravlja i održava ga vlasnik ili od njega ugovorom ovlaštena pravna ili fizička osoba. Vlasnik ili od njega ugovorom ovlaštena pravna ili fizička osoba dužni su osigurati stručno upravljanje, rukovanje i održavanje samostalnog toplinskog sustava.

Zakon o tržištu toplinskom energijom implicitno podrazumijeva da je samostalni toplinski sustava u zajedničkom vlasništvu suvlasnika zgrade/građevine, odnosno vlasnika samostalnih uporabnih cjelina u zgradi (stanova).

Kupac toplinske energije u samostalnom toplinskom sustavu¹⁰ je pravna ili fizička osoba koja u ime i za račun vlasnika i/ili suvlasnika zgrade odnosno građevine (Krajnjih kupaca) koja se sastoji od više samostalnih uporabnih cjelina obavlja djelatnost Kupca toplinske energije, odnosno:

- kupuje energent (gorivo) za proizvodnju toplinske energije,
- upravlja sustavom za proizvodnju toplinske energije u samostalnom toplinskom sustavu,
- isporučuje proizvedenu toplinsku energiju krajnjim kupcima,
- obračunava i raspoređuje troškove na krajnje korisnike (krajnje kupce) i izdaje im račune,
- upravlja, održava i rukuje samostalnim toplinskim sustavom i unutarnjim instalacijama vezanih za toplinski sustav.

Kupac toplinske energije i suvlasnici, odnosno Krajnji kupci, sklapaju Ugovor o potrošnji toplinske energije.¹¹ Tim ugovorom Kupcu toplinske energije pripada naknada za pružanje usluge, odnosno za obavljanje djelatnosti kupca toplinske energije.

Termin „Kupac toplinske energije“ je neadekvatan u slučaju samostalnog toplinskog sustava budući da tada Kupac toplinske energije doista ne kupuje toplinsku energiju nego, u ime i za račun suvlasnika, kupuje energente potrebne za njenu proizvodnju.¹² Tako da taj termin može biti zbunjajući i navesti na krivi zaključak.

Krajnji kupac u samostalnom toplinskom sustavu¹³ je pravna ili fizička osoba, koja je vlasnik samostalne uporabne cjeline ili zgrade/građevine, a koja kupuje toplinsku energiju za vlastite potrebe¹⁴.

⁹ Vidi Prezentaciju Zakona o tržištu toplinske energije, Ministarstvo gospodarstva, 2016., dostupno na: http://powerlab.fsb.hr/cts2016/doc/CTS2016%20Konferencija%20prezentacije/05_Boris_Maksijan.pdf

¹⁰ čl. 3. st. 2. t. 6. i 16., čl. 11. st. 1. Zakona o tržištu toplinske energije; Prezentacija Zakona o tržištu toplinske energije, Ministarstvo gospodarstva, 2016., dostupno na: http://powerlab.fsb.hr/cts2016/doc/CTS2016%20Konferencija%20prezentacije/05_Boris_Maksijan.pdf; čl. 2. st. 2. t. 10. Pravilnika o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju ((NN 99/14, 27/15, 124/15); čl. 2. st. 2. t. 6. Općih uvjeta za isporuku toplinske energije (NN 35/14, 129/15)

¹¹ čl. 4. st. 1. 9. Općih uvjeta za isporuku toplinske energije

¹² čl. 11. st. 1. Zakona o tržištu toplinske energije i čl. 2. st. 2. t. 10. Pravilnika o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju

¹³ čl. 3. st. 2. t. 14. Zakona o tržištu toplinske energije i čl. 2. st. 2. t. 4. 9. Općih uvjeta za isporuku toplinske energije

¹⁴ U Zakonu o tržištu toplinske energije (čl. 3. st. 2. t. 14.) za razliku od Općih uvjeta za isporuku toplinske energije (čl. 2. st. 2. t. 4.) se kaže da Krajnji kupac kupuje toplinsku energiju od kupca (toplinske energije) na temelju obračuna toplinske energije. To je dvojbeno jer kupac toplinske energije kupuje u ime i za račun krajnjih kupaca tj. samo je posreduje u kupnji.

Termin „Krajnji kupac“, pri čemu se pod time smatra krajnji kupac toplinske energije, je neadekvatan u slučaju samostalnog toplinskog sustava budući da u tom slučaju Krajnji kupac u biti ne kupuje toplinsku energiju, nego se ona proizvodi u samostalnom toplinskom sustavu koji je u vlasništvu Krajnjih kupaca. Ako toplinsku energiju Krajnji kupac kupuje onda je netko prodaje, te pri toj prodaji/kupnji dolazi do promjene korištenja toplinske energije u smislu vlasništva s prodavatelja na kupca. Ako je Krajnji kupac kupuje tko to, u samostalnom toplinskom sustavu, prodaje, tj. tko je bio njezin vlasnik prije kupnje od strane Krajnjih kupaca? Pod terminom Krajnji kupac u slučaju samostalnog toplinskog sustava radi se o krajnjem kupcu ulaznih energenata za proizvodnju toplinske energije koji je ujedno i korisnik proizvedene toplinske energije, a ne o krajnjem kupcu toplinske energije.

Vezano za Zakon o tržištu toplinske energije postoje neke primjedbe i problemi u praksi, naročiti vezano za samostalni toplinski sustav.¹⁵

3. Pitanje vlasništva toplinske energije

Kupac toplinske energije u ime i za račun Krajnjih kupaca kupuje ulazne energente za proizvodnju toplinske energije i ostale potrebe funkcioniranja samostalnog toplinskog sustava. Postavlja se pitanje vlasništva tako kupljenih ulaznih energenata kao i same proizvedene toplinske energije. Dana 20.07.2017., preko Obrasca za zaprimanje upita Porezne uprave Ministarstva financija RH¹⁶ poslan je slijedeći upit: „Kada netko kupuje nešto u nečije ime i za nečiji račun tko je vlasnik kupljenoga, a tko je obveznik plaćanja PDV-a državi na kupljeno?“, na koji je slijedeći dan dobiven odgovor: „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 i on je obveznik PDV-a.“

Dakle, prema mišljenju Porezne uprave, suvlasnici, odnosno, Krajnji kupci, su vlasnici ulaznih energenata. Time su oni, Krajnji kupci, i vlasnici proizvedene toplinske energije koja je proizvedena u njihovom samostalnom toplinskom sustavu kojim za njih i u njihovo ime upravlja Kupac toplinske energije. Kupac toplinske energije na taj način i u tom smislu u ime Krajnjih kupaca i za njihov račun proizvodi toplinsku energiju za Krajnje kupce i istu im isporučuje i ne radi se o ikakvoj prodaji. Prema tome, pri toj isporuci, nije došlo do promjene korisnika toplinske energije u smislu vlasnika, jer Kupac toplinske energije isporučuje toplinsku energiju Krajnjim kupcima koja je u vlasništvu Krajnjih kupaca. Za usluge koje pruža Krajnjem kupcu, Kupac toplinske energije prima naknadu koja je oporeziva. Krajnji kupac plaća PDV na, u njegovo ime i za njegov račun, kupljene ulazne energente.

4. Pravna osnova

Prema čl.4. st.1. t.1. Zakonu o porezu na dodanu predmet oporezivanja PDV-om jeste isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik kao takav. Prema čl.15. st.3.

¹⁵ Više o tome može se naći u: Božidar Srša, Grijanje i zimovanje u stanovima više stambenih objekata u RH, 2014., dostupno na: http://voxenergy5e.blogspot.hr/p/nesamostalni-samostalni-toplinski_1.html i Miroslav Joler, Deregulacija tržišta toplinske energije na naš način, 2014., dostupno na: <http://blog.mjoler.info/2014/08/deregulacija-trzista-toplinske-energije.html>

¹⁶ (<http://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Pisite-nam.aspx>)

istog Zakona, mjesto isporuke smatra se mjesto gdje kupac stvarno koristi i troši dobra. Ukoliko Kupac toplinske energije ne uzima u obzir činjenicu da pri isporuci toplinske energije nije došlo do promjene vlasništva,¹⁷ tj. da on Krajnjem kupcu ne prodaje toplinsku energiju, on može smatrati da se na toplinsku energiju isporučenu na stan Krajnjeg kupca treba zaračunati PDV od 25% ponašajući se kao da on tu toplinsku energiju prodaje Krajnjem kupcu.

Međutim, prema čl.7. st. 1. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost jasno je određeno što se smatra pod pojmom "isporuka dobara" u smislu članka 4. stavka 1. točka 1 spomenutog Zakona. "Isporuka dobara" je prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika, gdje se pod materijalnom imovinom smatra isporučena električna energija, plin, grijanje, hlađenje i slično, dakle i toplinska energija tj. grijanje. Budući da nije došlo do promjene vlasništva isporuka toplinske energije se ne smatra isporukom dobara u smislu članka 4. stavka 1. točka 1 Zakona o PDV-u, na nju se spomenuti članak 4. stavak 1. ne može primijeniti, tj. isporučena toplinska energija nije predmet oporezivanja PDV-om. Predmet oporezivanja je jedino usluga koju Kupac toplinske energije pruža Krajnjem kupcu.

Da se u, promatranom slučaju, na isporučenu toplinsku energiju ne obračunava PDV od strane Kupca toplinske energije, mnogo eksplicitnije govori čl.33. st.3. Zakona o PDV-u. On kaže da u poreznu osnovicu ne ulaze iznosi koje Kupac toplinske energije, kao porezni obveznik, Krajnjem kupcu zaračuna ili primi od njega kao povrat za izdatke koje je platio u njegovu ime i za njegov račun i koje u evidenciji unosi kao prolazna stavka.

Na spomenuti čl.33. st.3. Zakona o PDV-u pozvala se i Porezna uprava Ministarstva financije Republike Hrvatske, pri svom odgovoru na sljedeći upit: "Da li Kupac toplinske energije mora Krajnjim kupcima obračunavati PDV od 25% na isporučenu toplinsku energiju (za toplu vodu i podno grijanje) ili im treba obračunati PDV od 25% samo na svoju uslugu te nju, kao trošak, treba pridodati trošku za električnu energiju s PDV-om od 13% i trošku za plin s PDV-om od 25%?". Odgovor je bio "Kada Kupac toplinske energije obavlja uslugu u ime i za račun Krajnjih kupaca; radi se o prolaznim stavkama iz čl.33. st.3. Zakona o PDV-u i na taj dio ne obračunava se PDV. Kupac toplinske energije zaračunava porez na dodanu vrijednost samo na svoju uslugu po stopi od 25%."

Dakle, po pitanju pravne osnove ključno je to da Kupac toplinske energije što god radi, radi to u tuđe ime i za tuđi račun, odnosno u ime i za račun Krajnjeg kupca, a ne u svoje ime i za svoj račun.

4. Zaključak

Kupac toplinske energije pri obračunu troškova za toplinsku energiju Krajnjim kupcima ne obračunava PDV na bilo koji oblik toplinske energije, nego samo obračunava i naplaćuje PDV po stopi od 25% na svoju uslugu, odnosno naknadu za obavljanje djelatnosti. Trošak ulaznih energenata, koje Kupac toplinske energije kupuje u ime i za račun suvlasnika, odnosno Krajnjih kupaca, s uključenim PDV-om, Kupac toplinske energije zaračunava u trošak za toplinsku energiju i u evidenciju unosi kao prolazne stavke. Tako da ukupan trošak za toplinsku energiju Krajnjim kupcima u samostalnom toplinskom sustavu uključuje PDV za elek-

¹⁷ Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika.

tričnu energiju po stopi od 13%, a za plin po stopi od 25%. Ukupni trošak za toplinsku energiju, odnosno trošak za ulazne energente s uključenim PDV-om, se dijeli na svakog pojedinačnog Krajnjeg kupca (suvlasnika) prema njegovoj potrošnji određenog oblika toplinske energije (potrošna topla voda, grijanje, ventilacija) kako je određeno Odlukom o načinu raspodjele i obračunu za isporučenu toplinsku energiju koju donose sami suvlasnici.

LITERATURA

1. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 115/16)
2. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (pročišćen tekst) (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16)
3. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/2013, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17)
4. Zakon o tržištu toplinske energije (NN 80/13, 14/14, 102/14, 95/15)
5. Thermal Energy Market Act http://www.mingo.hr/public/eng/Termal_%20Energy_%20Market_%20Act%20_Provisional_%20Translation.docx
6. Prezentacija Zakona o tržištu toplinske energije, Ministarstvo gospodarstva, 2016., http://powerlab.fsb.hr/cts2016/doc/CTS2016%20Konferencija%20prezentacije/05_Boris_Maksijan.pdf
7. Pravilnik o načinu raspodjele i obračunu troškova za isporučenu toplinsku energiju (Narodne novine, br. 99/14, 27/15, 124/15)
8. HERA – Propisi – Toplinska energija https://www.hera.hr/hr/html/propisi_tenergija.html
9. Opći uvjeti za isporuku toplinske energije (Narodne novine, br. 35/14, 129/15)
10. HERA - Croatian Energy Regulatory Agency: Annual Report 2013., Zagreb, 2014. https://www.hera.hr/en/docs/HERA_Annual_Report_2013.pdf
11. EU Energy Efficiency Directive (2012/27/EU) Guidebook for Strong Implementation <http://eedguidebook.energycoalition.eu/images/PDF/EED.pdf>
12. Božidar Srša, Grijanje i zimovanje u stanovima više stambenih objekata u RH, 2014., http://voxenergy5e.blogspot.hr/p/nesamostalni-samostalni-toplinski_1.html
13. Miroslav Joler, Deregulacija tržišta toplinske energije na naš način, 2014., <http://blog.mjoler.info/2014/08/deregulacija-trzista-toplinske-energije.html>

Summary

EXPLANATION OF UNFOUNDED COLLECTION OF VAT FROM THE BUYER OF THERMAL ENERGY FOR DELIVERED THERMAL ENERGY IN THE INDEPENDENT THERMAL SYSTEM

This paper considers the problem of practice that occurred when the Act on Amendments to the Value Added Tax Act come into force on 1 January 2017. This act reduced the value added tax (abbreviated VAT) rate to electricity from 25% to 13%. Electricity is used in the production of thermal energy in independent thermal system. The way in which, in the concrete case, 'the buyer of thermal energy' calculates the cost of thermal energy for 'the end customers' as beneficiaries is such that the mentioned VAT reduction did not affect the reduction of the cost of thermal energy. A legal basis has been shown according to which 'the buyer of thermal energy' in accordance with the Value Added Tax Act cannot charge VAT on the delivered thermal energy but only on his service provided to 'the end customers' in an independent/standalone thermal system. Therefore, the final cost that 'the end customer' pays for the received thermal energy should be reduced by reducing the VAT rate on electricity.

Keywords: *VAT, independent thermal system, standalone thermal system, the buyer of thermal energy, thermal energy consumer, thermal energy, end customer, in the name of and on behalf of.*