

POSLOVNA I NEPOSLOVNA UPORABA ENERGENATA I ELEKTRIČNE ENERGIJE

- informativni dokument –

1. UVOD

Zakon o trošarinama (Narodne novine, br. 106/18. i 121/19.; u daljnjem tekstu: Zakon) u pogledu visine trošarine razlikuje poslovnu i neposlovnu uporabu određenih energenata i električne energije.

Odredbom članka 96. stavka 6. Zakona propisani su predmeti oporezivanja trošarinom:

- **prirodni plin** iz tarifnih oznaka KN 2711 11 00, 2711 21 00 i plinovi iz tarifne oznake KN 2711 29 00 za poslovnu i neposlovnu uporabu
- **električna energija** iz tarifne oznake KN 2716 za poslovnu i neposlovnu uporabu, te
- **kruta goriva** iz tarifnih oznaka KN 2701, 2702 i 2704 za poslovnu i neposlovnu uporabu (**za obje uporabe ugljena i koksa su, međutim, propisane identične visine trošarine**).

Uredbom o visini trošarine na energente i električnu energiju (Narodne novine, broj 148/20.) propisane su visine trošarine za:

- prirodni plin za grijanje za poslovnu i neposlovnu uporabu
- kruta goriva za poslovnu i neposlovnu uporabu
- električnu energiju za poslovnu i neposlovnu uporabu.

2. POSLOVNA UPORABA

Poslovnom uporabom smatra se uporaba energenata i električne energije **od strane gospodarskih subjekata** koji samostalno otpremaju robu ili usluge, neovisno o namjeni ili rezultatima te gospodarske djelatnosti (gospodarskim subjektom mogu se smatrati i pravne osobe koje u organizacijskom smislu predstavljaju samostalnu jedinicu koja je sposobna sama djelovati vlastitim sredstvima).

Pri tome se gospodarskom djelatnošću smatra svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja (npr. proizvodni pogoni, obrti, trgovine, shopping centri, ugostiteljski objekti, restorani, hoteli, odvjetnici i drugo).

Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda.

3. NEPOSLOVNA UPORABA

Neposlovna uporaba je uporaba od osoba koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost i koje se sukladno propisima o porezu na dodanu vrijednost ne smatraju poreznim obveznicima, kao što su npr.:

- tijela državne vlasti i tijela državne uprave
- tijela lokalne i područne (regionalne) samouprave
- komore
- druga tijela s javnim ovlastima ako obavljaju poslove u okviru svog djelokruga ili ovlasti (javne ustanove, muzeji, knjižnice i slično),
- sindikati,
- političke stranke,
- obrazovne ustanove, vrtići, fakulteti, pučka otvorena učilišta i slično,
- zdravstvene ustanove,
- ustanove socijalne skrbi,
- pravosudna tijela i druge osobe.

Međutim, kod obavljanja takvih djelatnosti ili transakcija ta se tijela i osobe mogu smatrati poreznim obveznicima u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama ako bi obavljanje tih djelatnosti, kao da nisu porezni obveznici, dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja.

U takvom slučaju se tim tijelima i osobama isključivo aktom Porezne uprave priznaje status poreznog obveznika za određenu djelatnost, a u svrhu utvrđivanja radi li se o poslovnoj uporabi **krajnji korisnik je dužan dostaviti akt Porezne uprave trošarinskom obvezniku** (radi eventualnog razvrstavanja u korisnike za poslovnu uporabu).

Status korisnika za poslovnu uporabu može se primijeniti isključivo na one djelatnosti (poslovanje) krajnjeg kupca ili krajnjeg korisnika za koje im je aktom Porezne uprave priznat status poreznog obveznika PDV-a.

Također, ako neko od gore navedenih osoba ima status poreznog obveznika PDV-a, jer kao sporednu djelatnost obavlja i primjerice djelatnost iskorištavanja materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup i slično), takva osoba se **razvrstava u korisnike za neposlovnu uporabu**.

U takvom slučaju, primjerice, zdravstvena ustanova, muzej ili druga javna ustanova (kao osoba koja ne obavlja gospodarsku djelatnost kao svoju osnovnu statutarnu i registriranu djelatnost) ima status poreznog obveznika PDV-a (jer npr. sudjeluje u djelatnosti zakupa vlastitog prostora ili slično), pri čemu takva osoba ne obavlja gospodarsku djelatnost u smislu zahtjeva za razvrstavanje u poslovnu uporabu.

Nadalje, ako tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima obavljaju djelatnosti iz Dodatka I. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19. i 138/20.) te ujedno zbog toga imaju status poreznog obveznika PDV-a, ista se mogu razvrstati u korisnike za poslovnu uporabu, i to isključivo u odnosu na te djelatnosti.

4. RAZVRSTAVANJE KRAJNJIH KUPACA I KRAJNJIH KORISNIKA PREMA KRITERIJU POSLOVNE I NEPOSLOVNE UPORABE

Dužnost je trošarinskog obveznika da krajnje kupce i krajnje korisnike (odnosno vlastitu potrošnju i konačnu potrošnju) razvrsta prema kriteriju poslovne i neposlovne uporabe.

Trošarinski obveznik krajnje kupce i krajnje korisnike razvrstava **u korisnike za neposlovnu uporabu** prirodnog plina, električne energije, odnosno krutih goriva **ako ne može utvrditi ispunjavanje uvjeta za poslovnu uporabu**.

5. UVJETIZA RAZVRSTAVANJE KRAJNJIH KUPACA I KRAJNJIH KORISNIKA U POSLOVNU UPORABU

Trošarinski obveznik krajnje kupce i krajnje korisnike razvrstava u korisnike za poslovnu uporabu ako ta osoba obavlja gospodarsku djelatnost i ako je obveznik PDV-a.

Okolnost da osoba obavlja gospodarsku djelatnost trošarinski obveznik može utvrditi svim raspoloživim dokaznim sredstvima i s obzirom na utvrđenje da se u konkretnom slučaju **ne radi o osobi koja nije gospodarski subjekt** (dakle, tijelo je državne vlasti i tijelo državne uprave, tijelo lokalne i područne (regionalne) samouprave, drugo tijelo sa javnim ovlastima (javne ustanove, muzeji, knjižnice i slično), komora, sindikat, politička stranka, obrazovna ustanova, vrtić, fakultet, pučko otvoreno učilište i slično, zdravstvena ustanova, ustanova socijalne skrbi, pravosudno tijela i slično).

Okolnost da je osoba obveznik PDV-a, trošarinski obveznik, između ostaloga, može utvrditi:

- provjerom putem Aplikacije za provjeru obveznika u sustavu PDV-a Informacijskog sustava Porezne uprave na poveznici:

<https://oib.oib.hr/RpoProvjeriObveznikaPdvWeb/home>

Pri tome je potrebno voditi računa da je moguće da se provjerom putem Aplikacije za provjeru obveznika u sustavu PDV-a Informacijskog sustava Porezne uprave utvrdi da je neka osoba obveznik PDV-a, ali da ne udovoljava uvjetima za razvrstavanje u poslovnu uporabu (npr. zbog razloga pojašnjenih u točki 3. ovoga dokumenta).

U svakom slučaju, u svrhu dokazivanja poslovne uporabe gospodarski subjekt može

trošarinskom obvezniku podnijeti pisanu izjavu i priložiti sve isprave kojima dokazuje svoj pravni status i okolnost da je obveznik PDV-a, npr.:

- izvadak iz sudskog, obrtnog, odnosno registra poslovnih subjekata koji vodi Državni zavod za statistiku na temelju NKD-a, odnosno
- za pripadnike slobodnih zanimanja (primjerice, odvjetnici i odvjetnička društva, liječnici i ljekarnici u privatnoj praksi) izvadak iz odgovarajućeg službenog upisnika ili službene evidencije koju vodi nadležno tijelo, te
- potvrda ili drugi akt Porezne uprave o statusu obveznika PDV-a.

Pripadnici slobodnih zanimanja za koje se o njihovom pravnom statusu u trenutku obračunavanja trošarine ne vodi službeni upisnik ili službena evidencija dužni su priložiti sve isprave koje se odnose na njihov pravni status i prihode.

6. MJEŠTOVITA – POSLOVNA I NEPOSLOVNA UPORABA

Općenito

Ako gospodarski subjekt trošarinski proizvod koristi i za poslovnu i za neposlovnu uporabu, trošarinski proizvod će se oporezovati razmjerno svakom načinu uporabe.

Ako je pri tome poslovna ili neposlovna uporaba beznačajna može se smatrati da poslovna, odnosno neposlovna uporaba ne postoji, s time da se beznačajnom poslovnom, odnosno neposlovnom uporabom smatra uporaba koja iznosi do 10% obračunane uporabe.

Smatra se da se trošarinski proizvod u cijelosti koristi za poslovnu uporabu ako se u sklopu poslovanja gospodarskog subjekta ti proizvodi koriste za obavljanje i određenih pomoćnih i/ili popratnih djelatnosti koje same po sebi nužno ne upućuju na zaključak da bi se radilo o poslovnoj uporabi, npr. za potrebe kantine ili dječjeg vrtića u sklopu poduzeća i slično.

Također, smatra se da se trošarinski proizvod u cijelosti koristi za poslovnu uporabu ako se, primjerice, korištenje odnosi na sve proizvodne, uredske, administrativne i druge funkcionalno povezane procese krajnjeg korisnika.

Kod beznačajne poslovne odnosno neposlovne uporabe, ista ulazi u ukupni mjesečni obračun, kao i pretežita uporaba.

Obračun trošarine kod mješovite uporabe

Ako se radi o mješovitoj (poslovnoj i neposlovnoj) uporabi trošarinu je potrebno obračunati temeljem:

- podataka o stvarno isporučenim količinama električne energije, odnosno prirodnog

plina izmjerenih posebnim brojilima kojima se isporučene količine mjere odvojeno za poslovnu te odvojeno za neposlovnu uporabu, ili, ako takva posebna brojila ne postoje,

- vjerodostojne knjigovodstvene dokumentacije, odnosno knjigovodstvenih isprava i podataka od krajnjeg korisnika o količini potrošnje koja se odnosi na vrstu uporabe, odnosno prema postotku potrošnje za svaku od uporaba (poslovne/neposlovne uporabe).

U tom slučaju se omjer poslovne/neposlovne uporabe utvrđuje na osnovu podataka o stvarnoj uporabi (npr. tarifni model, podatak o potrošnji za određenu namjenu, konkretno izraženi normativi o potrošnji za pojedinu uporabu i podaci o potrošnji za pojedinu djelatnost, broj kvadrata korištenog prostora, sklopljeni ugovor i drugo), što znači da krajnji korisnik te trošarinski obveznik utvrđeni omjer poslovne/neposlovne uporabe moraju dokumentirati i opravdati vjerodostojnom knjigovodstvenim ispravama i evidencijama (službeni akti potpisani od odgovornih osoba) koje, između ostaloga, moraju sadržavati:

- sveobuhvatnu evidenciju trošila (jačina, raspored, ukupna potrošnja, prosječna potrošnja i dr.) s pripadajućim podlogama na temelju kojih je izrađena (tehnička dokumentacija) i prikazom karakteristika pripadajućeg prostora (broj kvadrata, energetska učinkovitost i dr.),
- komercijalnu dokumentaciju koja sadrži podatke u vezi s isporukom električne energije, odnosno prirodnog plina (troškovi, plaćanja, tarifni modeli, ugovori i dr.),
- prikaz i opis pojedinih poslovnih procesa sukladno primjenjivoj vjerodostojnoj metodologiji (posebno za poslovnu i neposlovnu uporabu te njihove pripadajuće poslovne procese) s pripadajućim podlogama na temelju kojih je izrađena (akti o unutarnjem ustrojstvu, opisu poslova, organizaciji i dr.),
- analitički prikaz i razradu pojedinih poslovnih procesa (uključujući pripadajuće ljudske resurse) u funkcionalnoj vezi s evidencijom trošila iz koje, između ostaloga, mora biti razvidna te u posebnom dokumentu na mjesečnoj razini (po obračunskom razdoblju) izražena:
 - jasno i obrazloženo kvantificirana posljedična pripadnost svakog pojedinog trošila za određenu uporabu (poslovnu/neposlovnu), a u odnosu na trošila koja imaju mješovitu uporabu jasno i obrazloženo kvantificiran omjer, odnosno normativ korištenja pojedinih trošila za pripadajuće uporabe (poslovnu/neposlovnu). Navedena analitička razrada nadalje, između ostaloga, mora sadržavati i prikaz:
 - ukupne potrošnje svakog trošila;
 - potrošnje svakog trošila za poslovnu i/ili neposlovnu uporabu;
 - zbirno prikazana potrošnja po kriteriju poslovne i neposlovne uporabe.

Pri tome se napominje da podaci koji se mogu uzeti u obzir prilikom razvrstavanja ovise o

samoj djelatnosti krajnjeg korisnika i dokazima kojima potvrđuje količinu stvarno potrošene električne energije, odnosno prirodnog plina u pojedinoj aktivnosti koja se dijelom ili u potpunosti može smatrati poslovnom ili neposlovnom uporabom, pri čemu vrsta prihoda (iz proračuna ili iz gospodarske aktivnosti) i njihov odnos u ukupnim prihodima nije kriterij koji se uzima u obzir prilikom obračuna trošarine, odnosno razvrstavanja u poslovnu, odnosno neposlovnu uporabu.

Također, s navedenim u vezi potrebno je voditi računa i o sljedećim općim načelima porezno-pravnog uređenja¹:

- porezni obveznik je dužan prijaviti sve činjenice bitne za utvrđivanje njegove porezne obveze,
- porezni obveznik je dužan tijekom poreznog postupka sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja na način da potpuno i istinito iznosi činjenice bitne za oporezivanje te da za svoje tvrdnje ponudi dokaze,
- u poreznom postupku teret dokaza snosi porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez, a porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez,
- porezni obveznici dužni su voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza, a knjigovodstvo se mora voditi u skladu s propisima i na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika te nastankom, razvojem i okončanjem poslovnih događaja,
- porezni obveznik knjiženja i druga evidentiranja treba obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno, način vođenja evidencija mora odgovarati svrsi koju evidencije trebaju ispuniti za oporezivanje te porezni obveznik mora poštivati opća načela vođenja knjigovodstva i evidencija i odredbe koje uređuju način vođenja i postupanja s knjigovodstvenim ispravama i evidencijama,
- porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu, između ostaloga, i ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom.

¹ Sukladno odredbama Općeg poreznog zakona (Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.).