



Servisna djelatnost – računovodstveni i porezni tretman

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Servisna djelatnost odnosi se uglavnom na usluge popravaka i održavanje predmeta različite namjene, a poduzetnici je mogu obavljati kao primarnu djelatnost ili kao dodatnu djelatnost uz obavljanje djelatnosti trgovine. U članku autorica obrađuje računovodstveni i porezni tretman vezan uz obavljanje usluga u okviru servisne djelatnosti.

1. Uvod

Servisna djelatnost odnosi se na djelatnost popravka i održavanja motornih vozila, strojeva, računala, opreme i slično, koju poduzetnici mogu obavljati ili kao primarnu djelatnost ili kao dodatnu djelatnost. U svakom slučaju, kako bi se servisna djelatnost mogla obavljati, potrebno je prilikom upisa u sudski registar registrirati jednu od sljedećih djelatnosti određenu prema Odluci o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti – NKD 2007¹, i to: 33.1 – Popravak proizvoda od metala, popravak strojeva i opreme; 45.20 – Održavanje i popravak motornih vozila; 45.40 – Trgovina motociklima, dijelovima i priborom za motocikle te održavanje i popravak motocikla; 95 – Popravak računala i predmeta za osobnu upotrebu i kućanstvo.

U obavljanju servisne djelatnosti značajnu stavku predstavljaju zalihe materijala i dijelova za popravak. Ovisno o tome da li se servisna djelatnost obavlja kao primarna djelatnost ili kao dodatna djelatnost uz djelatnost trgovine rezervnim dijelovima, prodaje dobara za održavanje i sl., uobičajeno je da se zalihe evidentiraju na različitim kontnim skupinama. Tako će se, u slučaju obavljanja isključivo servisne djelatnosti, zalihe potrošnog materijala i rezervnih dijelova za popravak evidentirati u razredu 3 (skupina 31 – Sirovine i materijal; 32 – Rezervni dijelovi), dok će se u slučaju kada se servisna djelatnost obavlja kao dodatna djelatnost uz djelatnost trgovine, zalihe za potrebe servisa, kao i za daljnju prodaju evidentirati u razredu 6 (skupina 66 – Trgovačka roba). Ako se društvo bavi proizvodnjom te vrši i servisnu djelatnost koristeći zalihe vlastitih poluproizvoda ili proizvoda, zalihe rezervnih dijelova za popravak će se evidentirati u okviru konta 6002 – Poluproizvodi i dijelovi u skladištu, odnosno u okviru skupine 63 – Gotovi proizvodi.

Nadalje, subjekt osim primjene uobičajenih zakonskih propisa vezanih uz PDV, porez na dobit i fiskalizaciju, mora obratiti pozornost i na odgovarajuću primjenu odredbi Zakona o zaštiti potrošača², Zakona o obveznim odnosima³, Zakona o trgovini⁴.

2. Servisna djelatnost i zaštita potrošača

Zaštita osnovnih prava potrošača pri kupnji proizvoda i usluga uređena je Zakonom o zaštiti potrošača, a vezano uz servisnu djelatnost potrebno je obratiti pozornost na određene uvjete koji su navedeni u nastavku.

2.1. Ponuda za popravak

Prema čl. 12. ZoZP-a za usluge popravaka i održavanja proizvoda, ako je vrijednost usluge veća od 500,00 kuna, poduzetnik je dužan potrošaču ispostaviti ponudu na papiru ili nekom drugom trajnom mediju s opisom radova te potrebnog materijala i dijelova za popravak. Dakle, postoji obveza subjekta, prije izvođenja bilo kakvih radova, izdati potrošaču ponudu za planiranu uslugu popravka kako bi potrošač bio informiran o cijeni usluge koja će biti obavljena, a temeljem ponude, u slučaju prihvatanja od strane potrošača, proizlaze određena prava i obveze. Prema tome, prije početka radova, naručitelj mora prihvatiti, tj. odobriti ponudu.

Cijena dijelova i materijala te cijena usluge određuje se prema kalkulaciji servisera, uzimajući u obzir troškove koji su vezani za obavljanje usluge, kao što su materijal, rad, amortizacija opreme koja se koristi prilikom pružanje usluge i sl. uvećane za određenu zaradu. Međutim, moguće je da su cijene usluga unaprijed određene (primjerice, kod ovlaštenih servisera pojedinih marki vozila cijena uslu-

1 Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti – NKD 2007; Nar. nov., br. 58/07-72/07

2 Zakon o zaštiti potrošača; Nar. nov., br. 41/14-14/19; nadalje ZoZP

3 Zakon o obveznim odnosima; Nar. nov., br. 35/05-29/18; nadalje ZO

4 Zakon o trgovini; Nar. nov., br. 87/08-30/14

ga je definirana od strane principala). Nadalje, ako se u obavljanju servisne djelatnosti koriste zalihe proizvoda iz trgovine (u slučaju kada se servisna djelatnost obavlja kao dodatna djelatnost uz djelatnost trgovine), cijena proizvoda na računu za popravak ne mora biti ista cijeni po kojoj se ti proizvodi prodaju u trgovini na malo. Dakle, poduzetnik to pitanje treba riješiti odlukom sukladno svojoj poslovnoj politici.

Međutim, ako se tijekom popravka pojavi potreba za dodatnim radovima i ugradnjom dodatnih dijelova, poduzetnik je dužan postupiti u skladu sa čl. 47. ZoZP-a, tj. prije nego što potrošač sklopi ugovor ili bude obavezan odgovarajućom ponudom, poduzetnik mora zatražiti njegov izričit pristanak za bilo koje dodatno plaćanje koje bi potrošač bio dužan izvršiti osim plaćanja koje je ugovoreno kao protučinidba za glavnu činidbu trgovca. U slučaju da potrošač nije dao izričit pristanak na to, već se trgovac poslužio opcijom prešutnog prihvata od strane potrošača, potrošač ima pravo zatražiti povrat bilo kojeg dodatnog iznosa koji je platio temeljem takve opcije.

Primjer: Ponuda za popravak automobila

Autoservis SPA zaprima osobni automobil Peugeot 206 potrošača XY, kojemu je potrebno izvršiti izmjenu motornog ulja i filtera za ulje, filtera za zrak i pelud. Autoservis ispostavlja ponudu potrošaču.

Autoservis SPA d.o.o.
Adresa Nepoznata bb
OIB 12345678910

Kupac: XY

Adresa

Datum: 07.03.2019.

Ponuda br. 31/2019

Model automobila: Peugeot 206
VIN: xxxxxxxxxxxxxxxxx
Stanje kilometara: 105.000 km
Registracija: ZG-528-XY

Ponuda za servis vozila:

| Red. br. | Šifra | Naziv | Količina | Jed.mjera | Cijena bez PDV -a | Iznos bez PDV-a | PDV | Iznos s PDV-om |
|----------|-------|--|----------|-----------|-------------------|-----------------|-----|----------------|
| 1. | AB123 | Zamjena motornog ulja i filter za ulje | 0,6 | radni sat | 320 | 192 | 25% | 240,00 |
| 2. | XY234 | Skidanje i ugradnja filtera za zrak | 0,4 | radni sat | 320 | 128 | 25% | 160,00 |
| 3. | AB345 | Zamjena filtera za pelud | 0,3 | radni sat | 320 | 96 | 25% | 120,00 |
| 4. | TQ123 | Total Quartz Ineo | 4 | litra | 168 | 672 | 25% | 840,00 |
| 5. | FU456 | Filter ulja | 1 | komad | 96,14 | 96,14 | 25% | 120,18 |
| 6. | FZ234 | Filter zraka | 1 | komad | 115,29 | 115,29 | 25% | 144,11 |
| 7. | FP145 | Filter peludi | 1 | komad | 136,73 | 136,73 | 25% | 170,91 |

| | |
|-------------------------------------|-----------------|
| Iznos robe i usluga | 1.436,16 |
| Iznos materijala i radova bez PDV-a | 1.436,16 |
| Iznos PDV-a 25% | 359,04 |
| Ukupno ponuda | 1.795,20 |

Ponudu
sastavio:

Potpis
naručitelja:

Nadalje, iako prema odredbama ZoZP-a ne postoji obveza izdavanja radnog naloga, u svrhu lakšeg praćenja radova te obračuna utroška materijala i rada, ispostavljanje radnog naloga je uobičajeno u praksi, s obzirom da sadrži podatke o opisu radova te količini utrošenog materijala i rezervnih dijelova za popravak.

2.2. Plaćanje predujmom

U skladu sa čl. 13. ZoZP-a, kada trgovac (poduzetnik koji obavlja servisnu djelatnost) zahtijeva ili izričito uvjetuje kupnju proizvoda ili pružanje usluge djelomičnim ili ukupnim jednokratnim ili obročnim predujmom, dužan je potrošaču prigodom isporuke proizvoda ili pružene usluge obračunati i isplatiti kamate po kamatnoj stopi poslovne banke trgovca (poduzetnika koji obavlja servisnu djelatnost) za oročene štedne uloge na tri mjeseca za cijelo razdoblje, računajući od dana primljenog predujma do dana isporuke proizvoda ili pružanja usluge, ako je rok isporuke proizvoda ili pružanja usluge dulji od 30 dana. Ako trgovac nije ispunio ugovor, dužan je vratiti potrošaču uplaćeni predujam uvećan za zakonske zatezne kamate, računajući od dana primitka predujma do dana isplate, što je moguće prije, a najkasnije u roku od sedam dana od dana raskida ugovora.

Poduzetnik koji obavlja servisnu djelatnost će kamate iskazati u okviru financijskih rashoda, a s aspekta potrošača, obračunate i isplaćene kamate predstavljaju naknadu štete potrošaču stoga ne podliježu plaćanju poreza na dohodak.



Skrećemo pozornost da za primljeni predujam za usluge popravka poduzetnik obveznik PDV-a mora ispostaviti račun za predujam i evidentirati obračunati PDV. Izdani račun za predujam je isprava u smislu i za potrebe Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁵ te mora sadržavati podatke propisane odredbama čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u (iznimno, ne treba sadržavati podatke o količini propisane čl. 79. st. 1. toč. 4. Zakona o PDV-u).

2.3. Ostale obveze poduzetnika koji obavlja servisnu djelatnost

Poduzetnik koji obavlja servisnu djelatnost mora se pridržavati i ostalih odredbi vezanih uz zaštitu potrošača, primjerice: jasno, vidljivo i čitljivo isticanje iznosa utvrđene naloprodajne cijene i cijene za jedinicu mjere proizvoda ili usluga koje pruža; u prodajnom prostoru jasno, vidljivo i čitljivo istaknuti prodajne uvjete, kao i posebne uvjete za pojedine usluge i/ili pojedine skupine potrošača i/ili pojedine oblike plaćanja; vidljivo istaknuti obavijest o načinu na koji potrošač može podnijeti pisani prigovor; izdati račun te omogućiti potrošaču provjeru ispravnosti zaračunatog iznosa u odnosu na kupljene proizvode i pružene usluge, i sl. (detaljnije vidjeti u čl. 7.– čl. 11a. ZoZP-a).

3. Računovodstveno praćenje servisnih usluga

Računovodstveno praćenje poslovnih događaja vezanih uz obavljanje servisne djelatnosti vrši se temeljem ulaznih računa za nabavu materijala i rezervnih dijelova, izdatnica materijala, izlaznih računa i sl.

3.1. Evidentiranje zaliha materijala i rezervnih dijelova

Zalihe materijala i dijelova za popravak potrebno je evidentirati u skladu sa odredbama HSFI-a 10 – *Zalihe*, odnosno MRS-a 2 - *Zalihe* koji navode da se zalihe mjere po troškovima nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. U trošak zaliha potrebno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i ostale troškove nastale dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje. Trošak nabave zaliha obuhvaća kupovnu cijenu, uvozne carine, poreze (osim onih koje poduzetnik kasnije može povratiti od poreznih vlasti), troškove prijevoza, rukovanja zalihama i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti, te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave.

Odabir konta za računovodstveno praćenje zaliha materijala i dijelova za popravak u okviru servisne djelatnosti ovisi o tome, da li subjekt servisne usluge obavlja kao svoju primarnu djelatnost ili se usluge vrše kao dodatna djelatnost uz obavljanje djelatnosti trgovine. Stoga, u slučaju da se servisna djelatnost obavlja kao primarna djelatnost, tj. ako se subjekt pretežito bavi uslugom popravaka, zalihe potrošnog materijala i rezervnih dijelova za popravak uobičajeno se evidentiraju u razredu 3 (skupina 31 – Sirovine i materijal; 32 – Rezervni dijelovi), dok se u slučaju kada se servisna djelatnost obavlja kao dodatna djelatnost uz djelatnost trgovine, zalihe za potrebe servisa, kao i za daljnju prodaju evidentiraju u razredu 6 (skupina 66 – Trgovačka roba). Ako se društvo bavi proizvodnjom te vrši i servisnu djelatnost koristeći zalihe vlastitih poluproizvoda ili proizvoda, zalihe rezervnih dijelova za popravak će se evidentirati u okviru

konta 6002 – Poluproizvodi i dijelovi na skladištu, odnosno u okviru skupine 63 – Gotovi proizvodi.

Primjer: Nabava materijala i dijelova na skladište

Društvo Servis d.o.o. bavi se servisom računala kao primarnom djelatnošću te je nabavilo od dobavljača Z d.o.o. materijal i dijelove za popravak 10.000 kn uvećano za PDV u ukupnom iznosu od 2.500 kn. Ovisni troškovi vezani uz nabavu materijala i dijelova iznose ukupno 1.000 kn + PDV 250 kn, a odnose se na obračunate troškove prijevoza od strane dobavljača Z d.o.o. Sastavlja se kalkulacija nabavne vrijednosti te se ovisni troškovi raspoređuju na materijal i dijelove. Materijal i dijelovi su zaprimljeni na skladište.

Kalkulacija nabavne cijene je sljedeća:

| Faktura dobavljača za nabavu materijala i dijelova | | | | Udio u ukupnoj vrijednosti | Trošak prijevoza | Ukupni trošak nabave |
|---|------------------|-------------------|------------------|------------------------------------|---|-------------------------|
| Artikl | Količina | Nabavna cijena | Trošak nabave | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 = (2*3) | 5 = 4/ ukupni zbroj kolone 4 | 6 = 5*trošak prijevoza (1.000 kn) | 7 = 4+6 |
| Materijal A | 100 kom | 40 kn | 4.000 kn | 40% | 400 kn | 4.400 kn |
| Materijal B | 50 kom | 10 kn | 500 kn | 5% | 50 kn | 550 kn |
| Materijal C | 150 kom | 10 kn | 1.500 kn | 15% | 150 kn | 1.650 kn |
| Dijelovi D | 50 kom | 40 kn | 2.000 kn | 20% | 200 kn | 2.200 kn |
| Dijelovi E | 20 kom | 30 kn | 600 kn | 6% | 60 kn | 660 kn |
| Dijelovi F | 140 kom | 10 kn | 1.400 kn | 14% | 140 kn | 1.540 kn |
| Ukupno | 1.020 kom | | 10.000 kn | 100% | 500 kn | 11.000 kn |

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|-----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Nabava materijala i dijelova za popravak | | | |
| Materijal i dijelovi za popravak u skladištu | 11.000,00 | 310 | |
| Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu | 2.750,00 | 160 | |
| Obveze prema dobavljačima u zemlji | 13.750,00 | | 220 |

Nadalje, ako se servisna djelatnost obavlja kao primarna djelatnost, prilikom izdavanja materijala i rezervnih dijelova za popravak u servis, a temeljem otvorenog radnog naloga, potrebno je sastaviti izdatnicu temeljem koje će se razdužiti skladište (razred 3) i teretiti troškovi (razred 4 – Troškovi poslovanja) prema stvarnom utrošku. Ako se servisna djelatnost obavlja kao sporedna djelatnost uz djelatnost trgovine, utrošci robe za popravak mogu se evidentirati u razredu 4 ili izravno u razred 7, skupina 709 – Nabavna vrijednost prodane robe. U oba slučaju, troškovi se evidentiraju u visini njihove troška nabave.



Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)

**Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h,
utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.**

⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13-106/18); nadalje Zakon o PDV-u

Primjer: Utrošak materijala u servisu

Za potrebe servisa računala zaprimljenog od fizičke osobe sa skladišta je temeljem izdatnice izdano 50 kom materijala A nabavne vrijednosti 2.200 kn.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Utrošak za obavljanje servisne djelatnosti | | | |
| Materijal i dijelovi za popravak u skladištu | 2.200,00 | | 310 |
| Troškovi materijala | 2.200,00 | 400 | |

Također, skrećemo pozornost da se interni promet između poslovnih jedinica istog poreznog obveznika ne oporezuje, što znači da isporuke, odnosno izdavanje materijala i rezervnih dijelova iz skladišta ili prodavaonice u jedinicu servisa ne podliježe obvezi obračuna PDV-a (čl. 157. st. 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost⁶).

Osim financijskog praćenja nabave i utroška zaliha u financijskom knjigovodstvu, zalihe je potrebno pratiti količinski i vrijednosno i u pomoćnim knjigama (robno knjigovodstvo, materijalno knjigovodstvo).

Međutim, vrlo je često u praksi da se potreban materijal i rezervni dijelovi nabavljaju za konkretno ugovoreni servisni posao, odnosno kada se točno utvrdi koji materijal i dijelovi su potrebni za obavljanje usluge servisa. S obzirom da će se tako naručeni materijal i dijelovi odmah i utrošiti, ulazni računi dobavljača često se evidentiraju direktno na troškove u okviru razreda 4 – Troškovi.

Primjer: Izravna nabava i utrošak dijelova u servisu

Društvo Servis d.o.o. bavi se servisom računala kao primarnom djelatnošću te je utvrdilo da za otklanjanje kvara na zaprimljenom računalu treba nabaviti novu grafičku karticu. Dobavljač A d.o.o. izvršio je isporuku grafičke kartice u iznosu od 1.000 kn + PDV 250 kn, koja je isti dan ugrađena u računalo.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Račun dobavljača za nabavu dijelova za popravak | | | |
| Troškovi materijala | 1.000,00 | 400 | |
| Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu | 250,00 | 160 | |
| Obveze prema dobavljačima u zemlji | 1.250,00 | | 220 |

3.2. Ispostavljanje računa za obavljene usluge

Kao što je ranije navedeno, ako se servisna djelatnost obavlja kao primarna djelatnost, cijena koja će se zaračunati kupcu za materijal i uslugu popravka određuje se temeljem kalkulacije. Stoga serviser uzima u obzir sve troškove koji su mu nastali vezano uz uslugu popravka (kao što su materijal, rad, ostali interni troškovi (amortizacije, struja i sl.) te će ih uvećati za odgovarajuću maržu, osim ako mu cijene nisu određene od strane principala (što je česti slučaj kod ovlaštenih auto servisa). U slučaju kada se servisna djelatnost obavlja kao prateća djelatnost trgovine, poduzetnik ne mora cijenu koju će zaračunati za popravak iskazati u istom iznosu po kojoj se taj pro-

izvod prodaje u maloprodaji ili veleprodaji, već se određivanje cijene može temeljiti na odluci poduzetnika sukladno njegovim poslovnim politikama.

Dakle, nakon što je izvršena usluga servisa, naručitelju je potrebno izdati račun sa svim obveznim elementima, u skladu sa čl. 79. Zakona o PDV-u, čl. 63. Općeg poreznog zakona⁷ (za gotovinske račune) te čl. 9. st. 1. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom⁸.

S obzirom da čl. 79. st. 1. toč. 4. Zakona o PDV-u navodi da račun mora sadržavati količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga, potrebno je razmotriti da li u tom slučaju na računu mora biti zasebno obračunata usluga popravka od vrijednosti utrošenog materijala i rezervnih dijelova. U tom smislu, čl. 8. st. 4. Pravilnika o PDV-u navodi da ako jedinstvena transakcija istovremeno ima obilježja isporuke dobara i obilježja obavljene usluge, za razvrstavanje su bitna ona obilježja koja određuju stvarni gospodarski sadržaj transakcije, uzimajući u obzir volju ugovornih strana.

Razvrstavanje transakcije na obavljene usluge ili isporuku dobara bitno je zbog utvrđivanja nastanka porezne obveze. Naime, u skladu sa čl. 30. st. 1. Zakona o PDV-u, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada su dobra isporučena ili usluge obavljene, pri čemu se smatra da su usluge obavljene u trenutku završetka njihovog korištenja (čl. 36. st. 4. Pravilnika o PDV-u), a ako se radi od uslugama koje se obavljaju kontinuirano tijekom više obračunskih razdoblja, obveza obračuna PDV-a nastaje po proteku svakog obračunskog razdoblja, bez obzira da li je usluga zaračunana ili nije.

Također, razvrstavanje transakcije na obavljene usluge ili isporuku dobara naročito je bitno kada se račun za servisne usluge ispostavlja osobama iz druge države članice EU ili osobama iz treće zemlje, te vrijedi sljedeće:

- 1) izvoz u treće zemlje, kao i isporuka dobara poreznom obvezniku u drugu državu članicu EU oslobođena je PDV-a uz uvjet da postoji dokaz o izvozu, odnosno isporuci dobara iz RH u EU.
- 2) usluge se oporezuju ovisno o mjestu obavljanja usluge, koje ovisi o vrsti usluge i poreznom statusu primatelja usluge. Stoga je prilikom oporezivanja usluga servisiranja i popravka potrebno primijeniti odredbe čl. 17. st. 1. i 2. Zakona o PDV-u, koji navode sljedeće:
 - a) ako se usluga vrši poreznom obvezniku, mjestom obavljanja usluga smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika, tj. usluge se oporezuju prema sjedištu primatelja (čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u) te je u tom slučaju potrebno izdati račun bez PDV-a uz napomenu da se radi o prijenosu porezne obveze (primjerice, serviser porezni obveznik iz RH vrši popravak vozila poreznom obvezniku, pravnoj osobi čije je sjedište u Austriji te će porezni obveznik iz Austrije obračunati i platiti PDV prema propisima koji vrijede u njegovoj državi; potrebna provjera PDV ID u VIES bazi);
 - b) ako se usluga vrši osobi koja nije porezni obveznik, mjestom obavljanja usluge smatra se mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište, tj. usluge se oporezuju prema sjedištu davatelja usluge (čl. 17. st. 2. Zakona o PDV-u) te je u tom slučaju potrebno izdati račun s PDV-om (primjerice, serviser porezni obveznik iz RH vrši popravak vozila fizičkoj osobi iz Austrije ili iz treće zemlje).

Podsjećamo, račun koji služi kao knjigovodstvena isprava, te je sastavljen u skladu sa poreznim propisima i sadrži ime i prezime

6 Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost; Nar. nov., br. 79/13-1/19; nadalje Pravilnik o PDV-u

7 Opći porezni zakon; Nar. nov., br. 115/16-106/18

8 Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom; Nar. nov., br. 133/12-106/18



osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje ne mora biti potpisan⁹, a račun za gotovinski promet kod obveznika fiskalizacije može umjesto imena i prezimena osobe koja je ovlaštena za njegovo izdavanje, imati navedenu oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju.

3.3. Obračun i evidentiranje servisnih usluga pruženih trećim osobama

Kada se servisne usluge obavljaju trećim osobama, računovodstveno evidentiranje ovisi o tome da li se usluge pružaju u okviru primarne djelatnosti, kao dodatna djelatnost uz djelatnost trgovine ili se koriste servisne usluge drugih poduzetnika kojima se predmeti daju na popravak.

Primjer: Servisne usluge u okviru primarne djelatnosti

Društvo Servis d.o.o. bavi se servisom računala kao primarnom djelatnošću. Od dobavljača je nabavilo materijal i dijelove za popravak u ukupnom iznosu od 5.000 kn, uvećano za PDV u ukupnom iznosu od 1.250 kn. Materijal i dijelovi su zaprimljeni na skladište. Društvo Servis d.o.o. zaprima na popravak računalo te priprema ponudu koju kupac prihvaća. Za popravak se izdaje gotovinski račun od 2.000 kn + PDV 500 kn, od čega se iznos od 1.300 kn odnosi na ugrađene dijelove - elektroniku, a iznos od 700 kn na uslugu izmjene dijelova. Nabavna vrijednost utrošenog materijala za popravak iznosi 900 kn.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Nabava materijala i dijelova za popravak | | | |
| Materijal i dijelovi za popravak u skladištu | 5.000,00 | 310 | |
| Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu | 1.250,00 | 160 | |
| Obveze prema dobavljačima u zemlji | 6.250,00 | | 220 |
| 2) Račun za obavljene popravke | | | |
| Blagajna | 2.500,00 | 102 | |
| Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH | 500,00 | | 260 |
| Prihodi od servisnih usluga* | 2.000,00 | | 753 |
| 3) Utrošak za obavljanje servisne djelatnosti | | | |
| Materijal i dijelovi za popravak u skladištu | 900,00 | | 310 |
| Troškovi materijala | 900,00 | 400 | |

*ovisno o potrebi za informacijama, poduzetnik može evidentirati prihode ostvarene s osnove ugrađenih dijelova te prihode s osnove usluga servisa na zasebna konta.

Primjer: Servisne usluge uz upotrebu dijelova iz trgovine na malo

Društvo Servis d.o.o. obavlja djelatnost trgovine računalom opremom te se dodatno bavi servisom računala. Društvo AB d.o.o. donijelo je računalo na popravak (isteklo je jamstvo). Za potrebe servisa iz trgovine na malo uzimaju se dijelovi koji se vode po prodajnoj cijeni s PDV-om. Iz prodavaonice je za potrebe servisa izdana roba za popravak računala. Nabavna vrijednost ugrađenih dijelova je 2.000 kn, a njihova prodajna vrijednost u trgovini iznosi 3.375 kn, od čega je razlika u cijeni 700 kn, a PDV 675 kn. Utrošak rada, dijelova i slično prati se putem radnog naloga. Nakon izvršenog popravka zatvara se radni nalog i ispostavlja račun u iznosu od 3.200 kn + PDV 800 kn (ugrađeni dijelovi 2.700 kn + 500 kn usluga).

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Račun kupcu za obavljene popravke | | | |
| Potraživanje od kupaca u zemlji | 4.000,00 | 120 | |
| Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH | 800,00 | | 260 |
| Prihodi od servisnih usluga | 3.200,00 | | 752 |
| 2) Razduženje prodavaonice za utrošene dijelove | | | |
| Roba u prodavaonici | 3.375,00 | | 663 |
| Uračunati porez na dodanu vrijednost | 675,00 | 664 | |
| Razlika u cijeni robe | 700,00 | 669 | |
| Troškovi materijala | 2.000,00 | 400* | |

*Utrošeni dijelovi izuzeti iz trgovine mogu se također evidentirati i u razredu 7 – konto 709 – Nabavna vrijednost prodane robe.

Ako bi se roba izdavala sa veleprodajnog skladišta, knjiženje pod red. br. 2. izvršilo bi se na sljedeći način: duguje konto 400/potražuje konto 660 – Roba u skladištu, u iznosu nabavne vrijednosti od 2.000 kn.

Kao što je već ranije navedeno, prema čl. 157. st. 3. Pravilnika o PDV-u, kada se roba uzima iz trgovine i koristi se u vlastitom servisu, interni promet između poslovnih jedinica istog poreznog obveznika se ne oporezuje, što znači da izuzimanje robe iz prodavaonice u jedinicu servisa ne podliježe obvezi obračuna PDV-a.

Primjer: Servisne usluge uz upotrebu usluga vanjskog servisa

Društvo Servis d.o.o. prima na popravak stroj, međutim određene radove ne može izvršiti te stroj dalje predaje na popravak društvu AB d.o.o. Društvo AB d.o.o. za uslugu popravka ispostavlja fakturu društvu Servis d.o.o. na iznos od 4.000 kn + PDV 1.000 kn. Društvo Servis d.o.o. uslugu popravka fakturira kupcu pravnoj osobi u iznosu od 7.000 kn (usluga) + PDV 1.750 kn.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Primljeni račun za uslugu kooperanta (vanjskog servisa) | | | |
| Usluge kooperanata | 4.000,00 | 411 | |
| Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu | 1.000,00 | 160 | |
| Obveze prema dobavljačima u zemlji | 5.000,00 | | 220 |
| 2) Račun kupcu za obavljene popravke | | | |
| Potraživanje od kupaca u zemlji | 8.750,00 | 120 | |
| Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH | 1.750,00 | | 260 |
| Prihodi od servisnih usluga | 7.000,00 | | 752 |

Ukoliko bi društvo Servis d.o.o. osim vanjskih usluga popravaka imalo i troškove vlastitog materijala i rada, potrebno je dodatno evidentirati i troškove utrošenog materijala, razduženje skladišta i sl., kao što je navedeno u prethodnim primjerima knjiženja.

3.4. Popravak vlastite imovine društva

Osim obavljanja servisne djelatnosti, odnosno popravaka za treće osobe, subjekt u vlastitom servisu može popravljati i vlastitu imovinu (primjerice, poduzetnik koji se bavi servisom računala može vršiti

popravljanje vlastitih računala, auto servis osim popravaka automobila trećim stranama može popravljati vlastite automobile i slično). Trošak popravka vlastite imovine može obuhvaćati materijal i dijelove, uloženi rad zaposlenika, amortizaciju i sl. S obzirom da nema drugog sudionika u isporuci dobara ili usluga, jer se usluga popravka odnosi na uslugu koja se vrši unutar istog poreznog obveznika, u skladu sa čl. 6. st. 4. Pravilnika o PDV-u, ne dolazi do prometa koji podliježe oporezivanju.

Primjer: Popravljanje vlastite imovine

Društvo Servis d.o.o. bavi se servisom računala kao primarnom djelatnošću. Između ostaloga vrši popravak vlastitog računala. Nabavna vrijednost utrošenog materijala za popravak iznosi 700 kn, a u izvršenju usluge popravka nastali su i troškovi vlastitog rada u iznosu od 500 kn.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|---------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Popravljanje računala u vlasništvu društva | | | |
| Rezervni dijelovi za popravak | 700,00 | | 320 |
| Utrošeni rezervni dijelovi za popravke | 700,00 | 402 | |
| Troškovi plaće (rad vezani uz usluge popravka) | -500,00 | 47 | |
| Usluge tekućeg održavanja opreme | 500,00 | 404 | |

U ovom slučaju troškovi su najprije evidentirani po prirodnim vrstama (trošak plaća), a zatim su po zatvaranju radnog naloga preneseni na troškove po funkciji (usluge tekućeg održavanja). Međutim, poduzetnik može primijeniti i drugačiji način knjiženja, ovisno o programskoj podršci i potrebnim informacijama, i to:

- da troškove u trenutku nastanka ne evidentira po prirodnim vrstama, već po funkciji;
- da troškove evidentira po prirodnim vrstama, a zatim da se preko konta skupine 49 prenesu na troškove po funkciji.

Skrećemo pozornost da, u slučaju kada je prilikom nabave materijala i dijelova poduzetnik priznao pretporez, a društvo taj materijal i dijelove koristi za popravak osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji su u njegovom vlasništvu (automobili se koriste za prijevoz uprave i zaposlenih osoba), potrebno je na vrijednost obavljene usluge popravka obračunati PDV. U skladu sa čl. 42. st. 3. i 4. Pravilnika o PDV-u, kod izuzimanja materijala i dijelova osnovica za obračun PDV-a je nabavna vrijednost ili trošak proizvodnje utvrđeni prema računovodstvenim propisima, dok je kod izuzimanja usluga osnovica ukupni trošak obavljanja tih usluga kojeg snosi porezni obveznik. Prema čl. 61. st. 2. Zakona o PDV-u, porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza obračunanog za nabavu ili najam osobnih automobila, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima.

4. Otkup imovine od građana

Vrlo često subjekti koji obavljaju servisnu djelatnost vrše otkup imovine od građana (primjerice dijelove računala, vozila i sl.), te na taj način stječu rabljene rezervne dijelove i sklopove koje će koristiti za ugradnju u druge predmete prilikom popravka. U tom slučaju, subjekt može sastaviti ugovor o kupoprodaji, u kojem se navodi koja rabljena imovina je predmet kupoprodaje (tj. koja imovina se otkupljuje od građana), da se radi o predmetima koji potječu iz osobne imovine, a ne od obavljanja samostalne djelatnosti prodavatelja, da prodavatelj nije u sustavu PDV-a, utvrđuje se kupoprodajna cijena,

način plaćanja (na račun kod poslovne banke ili u gotovini) te rokovi plaćanja. Ugovorena cijena otkupa smatra se troškom nabave po kojem će se ti rezervni dijelovi evidentirati u poslovne knjige.

Skrećemo pozornost da se iznos, koji se temeljem otkupa isplaćuje građanima, ne smatra dohotkom te ne podliježe oporezivanju porezom na dohodak, uz uvjet da se radi o primicima ostvarenim isključivo od otuđenja osobne imovine koja se ne smatra otpadom (čl. 8. st. 2. toč. 4. Zakona o porezu na dohodak¹⁰) te da se radi o osobnoj imovini koja mu nije služila za obavljanje samostalne djelatnosti, odnosno ostvarivanja dohotka. Nadalje, isplata se može izvršiti na tekući račun ili kroz blagajnu (čl. 92. st. 2. i 3. Pravilnika o porezu na dohodak¹¹).

Primjer: Otkup imovine od građana (kupljena imovina se odmah ugrađuje)

Društvo Servis d.o.o. popravljiva motocikl. Za potrebe popravka kupuje od fizičke osobe prednji blatobran za 500 kn, koji se odmah ugrađuje. Plaćanje se vrši kroz blagajnu.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|--------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Kupnja rabljenog dijela | | | |
| Utrošeni dijelovi | 500,00 | 400 | |
| Obveze prema dobavljačima – fizičkim osobama u zemlji | 500,00 | | 222 |
| 2) Isplata gotovine | | | |
| Blagajna | 500,00 | | 102 |
| Obveze prema dobavljačima – fizičkim osobama u zemlji | 500,00 | 222 | |

Primjer: Otkup imovine od građana

Građanin donosi na popravak bušilicu. Serviser društvo Servis d.o.o. vrši pregled, dijagnosticira kvar te obavještava stranku o cijeni popravka. Stranka odlučuje da neće tražiti popravak zbog previsoke cijene. Serviser nudi otkup bušilice kako bi stekao rabljene rezervne dijelove koje će kasnije koristiti za popravke. Ugovorena cijena otkupa je 1.000 kn, stranka prihvaća ponudu i sklapa se kupoprodajni ugovor. Vršiti se plaćanje građanu putem blagajne.

Iz bušilice se izdvajaju upotrebljivi dijelovi, procjenjuje se njihova pojedinačna vrijednost te se dijelovi zaprimaju na skladište. Izdvojen su četiri dijela te su procijenjene njihove pojedinačne vrijednosti kako slijedi: A=400 kn, B = 100 kn, C = 230 kn te D = 270 kn (što ukupno iznosi 1.000 kn). Preostali dijelovi koji se ne mogu upotrijebiti smatraju se otpadom te se zbrinjavaju sukladno propisima.

Građanin XY donosi bušilicu na popravak te serviser, uz suglasnost stranke, u popravku koristi rabljeni dio D (vrijednosti 270 kn). Serviser ispostavlja račun za popravak u ukupnom iznosu od 450 kn + PDV 112,50 kn. Račun je plaćen u gotovini. Vršiti se razduživanje skladišta po nabavnoj vrijednosti.

¹⁰ Zakon o porezu na dohodak; Nar. nov., br. 115/16-106/18

¹¹ Pravilnik o porezu na dohodak; Nar. nov., br. 10/17-1/19



Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Nabava rezervnih dijelova | | | |
| Zalihe rezervnih dijelova za popravak | 1.000,00 | 310 | |
| Obveze prema dobavljačima – fizičkim osobama u zemlji | 1.000,00 | | 222 |
| 1a) Plaćanje fizičkoj osobi | | | |
| Blagajna | 1.000,00 | | 102 |
| Obveze prema dobavljačima – fizičkim osobama u zemlji | 1.000,00 | 222 | |
| 2) Račun za obavljenu uslugu popravka | | | |
| Blagajna | 562,50 | 102 | |
| Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH | 112,50 | | 260 |
| Prihodi od servisnih usluga | 450,00 | | 753 |
| 3) Razduženje skladišta za utrošene dijelove | | | |
| Troškovi rezervnih dijelova za popravak | 270,00 | 400 | |
| Zalihe rezervnih dijelova | 270,00 | | 310 |

Ukoliko bi građanin neispravnu bušilicu ostavio serviseru na raspolaganju bez naknade, serviser može izdvojiti određene dijelove koji imaju uporabnu i tržišnu vrijednost. Za takve dijelove koje još može iskoristiti prilikom obavljanja servisa, odnosno drugih popravaka, serviser će procijeniti nabavnu vrijednost po kojoj će te rabljene rezervne dijelove evidentirati na zalihe. S obzirom da je građanin imovinu ustupio bez naknade, u skladu sa čl. 24. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit¹², ako se imovina ustupa bez naknade, primatelj je obavezan iskazati prihod s naslova primljene imovine po tržišnoj vrijednosti. U tom slučaju knjiženje pod red. br. 1. u gore navedenom primjeru bilo bi iskazano na sljedeći način: duguje konto 310 – Zalihe rezervnih dijelova za popravak/potražuje konto 769 – Ostali poslovni prihodi (temeljem procjene tržišne vrijednosti imovine primljene bez naknade).

Također, osim otkupa od građana, rabljeni rezervni dijelovi i sklopovi mogu se otkupiti i od drugih poduzetnika, tj. poduzetnik može prodati serviseru imovinu koju više ne koristi u obavljanju svoje djelatnosti. Prodaja će se izvršiti po tržišnoj cijeni (cijena koju nude serviseri, s obzirom da vrlo često nema drugih zainteresiranih kupaca) uz obračun PDV-a, a kupovna cijena te imovine smatra se troškom nabave po kojem će se rezervni dijelovi evidentirati u poslovnim knjigama.

5. Popravci i zamjena dobara u jamstvenom roku

Temeljem čl. 43. ZoZP-a, trgovac je dužan potrošaču ispuniti ugovor u skladu sa odredbama ugovora i zakonskim propisima, što znači da prodavatelj snosi odgovornost za materijalne nedostatke, odnosno da prodavatelj ili proizvođač imaju određene obveze temeljem danog jamstva za ispravnost proizvoda.

U slučaju da postoji materijalni nedostatak na robu, na odnose potrošača i trgovca potrebno je primijeniti odredbe Zakona o obveznim odnosima, a vezane uz odgovornost za materijalne nedostatke stvari (čl. 400. – 422. ZOO-a). Sukladno navedenom, prodavatelj odgovara za materijalne nedostatke stvari koje je ona imala u trenutku prijelaza rizika na kupca te za one nedostatke koji se pojave nakon prelaska rizika na kupca, ako su posljedica nekog uzroka koji je postojao prije toga. Predmnijeva se da je nedostatak koji se po-

javio u roku od 6 mjeseci od prijelaza rizika postojao i u vrijeme prijelaza rizika, osim ako prodavatelj ne dokaže suprotno ili to proizlazi iz naravi same stvari ili nedostatka. Kada je to nužno, nedostatak na robu dokazuje se vještačenjem u za to ovlaštenim ustanovama ili od strane ovlaštenog sudskog vještaka.

Nadalje, ako trgovac ili proizvođač daje jamstvo za ispravnost prodanog proizvoda/robe tijekom određenog razdoblja, dužan je ispuniti propisane zakonske obveze o jamstvu za ispravnost prodane stvari, kao i obveze preuzete jamstvom, sukladno odredbama čl. 423. – 429. ZOO-a. Prema tome, ako stvar nije ispravna, kupac može zahtijevati od prodavatelja ili od proizvođača da izvrši popravak u razumnom roku ili, ako to ne učini, da izvrši zamjenu i preda ispravnu stvar. Troškove popravka u razdoblju jamstvenog roka može u potpunosti snositi proizvođač, prodavatelj ili djelomično proizvođač, a djelomično prodavatelj.

5.1. Računovodstveni aspekt troškova rezerviranja

S računovodstvenog aspekta, poduzetnik koji snosi troškove jamstva, odnosno koji ima obvezu otkloniti kvar, mora priznati rezerviranje za očekivane troškove koji bi mogli nastati u budućim razdobljima, tj. tijekom jamstvenog roka. Troškovi rezerviranja uređeni su HSFI-om 13 – *Obveze* i HSFI-om 16 – *Rashodi*, odnosno MRS-om 37 – *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. U skladu sa toč. 14. MRS-a 37, toč. 13.25. HSFI-a 13 i toč. 16.23 HSFI-a 16, subjekt će priznati rezerviranje ako, i samo ako, su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- društvo ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja;
- vjerojatno je da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i
- iznos obveze se može pouzdano procijeniti.

Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka koji su potrebni za podmirenje sadašnje obveze na datum bilance (toč. 36. MRS-a 37, toč. 16.26. HSFI-a 16, toč. 13.29. HSFI-a 13). Kao podlogu za knjiženje rezerviranja potrebno je pripremiti odluku o rezerviranju za dana jamstva.

5.2. Porezni aspekt troškova rezerviranja

Potrebno je obratiti pozornost i na porezni aspekt rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima. Naime, prilikom utvrđivanja porezne osnovice, u skladu sa čl. 11. Zakona o porezu na dobit¹³ te čl. 36. st. 2. i 3. Pravilnika o PD-u, rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima su porezno priznati rashod u visini:

- koja je utvrđena na temelju ugovora i
- temeljem prijašnjih iskustvenih spoznaja u svakoj djelatnosti, ako ne postoji pravni temelj da se takvi izdaci naplate od treće osobe. Pod prijašnjim iskustvenim spoznajama podrazumijeva se iskustvo poreznog obveznika, ali i iskustva drugih u sličnim djelatnostima i sličnim uvjetima. Ako društvo nema iskustvenih spoznaja, rashode rezerviranja potrebno je utvrditi na temelju pretpostavljenih budućih troškova, ovisno o vrijednosti i rokovima danih jamstava.

Skrećemo pozornost da subjekt ne može priznati troškove rezerviranja ako očekuje da će se troškovi otklanjanja nedostataka u jamstvenom roku moći naplatiti od trećih osoba. Primjerice, ako prodavač proizvoda primi fakturu dobavljača za uslugu otklanjanja nedostataka u jamstvenom roku te priznaje trošak usluga popravka, a navedenu uslugu će fakturirati proizvođaču kako bi se od njega

¹² Pravilnik o porezu na dobit; Nar. nov., br. 95/05-1/19; nadalje Pravilnik o PD-u

¹³ Zakon o porezu na dobit; Nar. nov., br. 177/04 – 106/18; nadalje Zakon o PD-u



naplatio te priznati prihod, troškovi rezerviranja se ne mogu priznati, odnosno neće biti porezno priznati rashod.

Rezerviranja je potrebno ukinuti u onom poreznom razdoblju u kojem istječu jamstveni rokovi.

Primjer: Utvrđivanje i evidentiranje iznosa rezerviranja

Društvo Servis d.o.o. bavi se uslugama popravka kućanskih aparata te daje jamstvo na popravljene stvari na rok od jedne godine od dana popravka. Temeljem dosadašnjeg iskustva subjekt procjenjuje da postoji rizik da će za 4% prethodno popravljenih kućanskih aparata biti uočeni određeni nedostaci koje će trebati ponovno otkloniti. Vrijednost godišnjeg prihoda s osnove servisnih usluga u 2018. godini iznosi 1.000.000 kn (PDV nije uključen). Uprava donosi odluku o rezerviranju iznosa od 40.000 kn (1.000.000 kn*4%).

Tijekom 2019. godine nastali su popravci za dana jamstva u 2018. godini u iznosu od 35.000 kn, koji se sastoje od vrijednosti utrošenih rezervnih dijelova 28.000 kn, utrošenog materijala 2.000 kn te plaća zaposlenika 5.000 kn. Društvo u 2019. godini ukida rezerviranje u ukupnom iznosu (i za realizirani iznos i za neutrošeni iznos) jer prestaje obveza iz jamstva.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|-----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Troškovi rezerviranja za popravke u jamstvenom roku – 31.12.2018. | | | |
| Troškovi rezerviranja za popravke u jamstvenom roku | 40.000,00 | 424 | |
| Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima | 40.000,00 | | 974 |
| 2) Stvarno nastali troškovi popravaka (u 2019. godini) | | | |
| Troškovi materijala i dijelova | 30.000,00 | 400 | |
| Troškovi plaća | 5.000,00 | 47 | |
| Zalihe materijala i dijelova na skladištu | 30.000,00 | | 310 |
| Obveze za plaće | 5.000,00 | | 27 |
| 3) Ukidanje rezerviranja za nastale troškove (2019. godina) | | | |
| Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima | 35.000,00 | 974 | |
| Prihodi od ukidanja rezerviranja | 35.000,00 | | 765 |
| 4) Ukidanje rezerviranja po prestanku jamstva (2019. godina) | | | |
| Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima | 5.000,00 | 974 | |
| Prihodi od ukidanja rezerviranja | 5.000,00 | | 765 |

Nadalje, s aspekta oporezivanja popravaka u jamstvenom roku PDV-om, u čl. 13. st. 3. Pravilnika o PDV-u propisano je da ako isporučitelj u jamstvenom roku zamijeni isporučeno dobro drugim istovrsnim dobrom, iste ili približno iste kakvoće i vrijednosti, ta isporuka nije oporeziva. Međutim, ako isporučitelj u jamstvenom roku u zamjeni isporuči drugo dobro, manje ili veće vrijednosti, razlike povećavaju ili smanjuju poreznu osnovicu. Također, u čl. 25. st. 1. i 2. Pravilnika o PDV-u navedeno je da se isporuka, kojom se obeštećuje primatelja za štetu nastalu po osnovi ranije isporuke, ne smatra isporukom koja podliježe oporezivanju, već odštetom, pri čemu se o odšteti radi samo u slučaju kada isporučitelj temeljem zakona ili ugovora odgovara za štetu i njene posljedice i određenim isporukama tu štetu otklanja.

5.7. Primjeri

Primjer: Zamjena proizvoda u jamstvenom roku

Tijekom 2018. godine kupcu je prodana mikrovalna pećnica u vrijednosti 1.000 kn + PDV 250 kn uz jamstvo na razdoblje od godine dana. Nakon 4 mjeseca ustanovljen je kvar koji serviser nije mogao ukloniti te je kupcu izvršena zamjena za drugu istovrsnu pećnicu. Nabavna vrijednost pećnice je 800 kn, marža 200 kn + PDV 250 kn. Potpisan je zapisnik o zamjeni.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|--------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Zamjena proizvoda u jamstvenom roku | | | |
| Nabavna vrijednost robe koja je dana u zamjenu u jamstvenom roku | 800,00 | 7094 | |
| Roba na skladištu | 800,00 | | 660 |

Primjer: Otklanjanje kvara u jamstvenom roku (prodavatelj i serviser su isti subjekt)

Društvo XY d.o.o. prodalo je stroj kupcu i dalo jamstvo na 1 godinu. Nakon 8 mjeseci kupac prijavljuje kvar koji društvo XY d.o.o. popravlja u svojoj servisnoj radionici. Dijelovi za popravak evidentirani su na skladištu. Ukupni troškovi popravka u jamstvenom roku su 5.750 kn te su dijelovi izuzeti sa skladišta. Društvo ne naplaćuje popravak jer je kvar nastao za vrijeme jamstvenog roka.

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Trošak otklanjanja kvara u jamstvenom roku | | | |
| Troškovi utrošenog materijala i rezervnih dijelova za zamjene u jamstvenom roku | 5.750,00 | 406 | |
| Materijal i dijelovi za popravak na skladištu | 5.750,00 | | 310 |

Primjer: Popravak kod vanjskog ovlaštenog servisera

Društvo XY d.o.o. prodalo je stroj kupcu i dalo jamstvo na 1 godinu. Nakon 6 mjeseci kupac prijavljuje kvar stroja te društvo XY d.o.o. šalje stroj na popravak kod ovlaštenog servisera. Serviser uslugu popravka obavlja temeljem ugovornog odnosa koji ima sa društvom XY d.o.o. Serviser nakon popravka ne ispostavlja račun kupcu niti od kupca naplaćuje bilo kakvu naknadu, nego ispostavlja račun društvu XY d.o.o. na ukupni iznos od 10.000 kn (8.000 kn usluga + 2.000 kn PDV). Nabavna vrijednost utrošenih dijelova iznosi 5.000 kn. Također, društvo XY d.o.o. ne ispostavlja račun za popravak kupcu budući da je kvar otklonjen u jamstvenom roku.

Knjiženje kod servisera:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|-----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Račun kupcu za obavljeni popravak | | | |
| Potraživanje od kupaca u zemlji | 10.000,00 | 120 | |
| Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH | 2.000,00 | | 260 |
| Prihodi od servisnih usluga | 8.000,00 | | 752 |



| Opis | Iznos | Račun | |
|---|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2) Razduženje skladišta za utrošene dijelove | | | |
| Troškovi dijelova za popravak | 5.000,00 | 400 | |
| Materijal i dijelovi za popravak u skladištu | 5.000,00 | | 310 |

Knjiženje kod društva XY d.o.o.:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Primljeni račun za uslugu kooperanta (vanjskog servisa) | | | |
| Usluge kooperanata (popravak u jamstvenom roku) | 4.000,00 | 412 | |
| Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu | 1.000,00 | 160 | |
| Obveze prema dobavljačima u zemlji | 5.000,00 | | 220 |

Primjer: Otklanjanje kvara u jamstvenom roku (proizvođač izravno jamči kupcu)

U slučaju da se radi o inozemnom proizvođaču iz zemlje članice EU koji izravno daje jamstvo kupcu, a temeljem ugovornog odnosa serviser iz RH vrši uslugu popravka, tuzemni serviser će uslugu popravka u jamstvenom roku zaračunati inozemnom proizvođaču te ispostaviti račun bez obračuna PDV-a, tj. primijeniti će prijenos porezne obveze. Naime, usluga popravka koju porezni obveznik iz RH izvrši poreznom obvezniku iz druge države članice oporezuje se prema načelu mjesta obavljanja usluge, tj. prema mjestu sjedišta poreznog obveznika primatelja usluge. Račun se ispostavlja uz prijenos porezne obveze u skladu sa čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u te je na računu potrebno navesti klauzulu „reverse charge“.

Proizvođač X iz EUR isporučuje opremu trgovačkom društvu A d.o.o. koje vrši prodaju kupcima, a jamstvo na ispravnost proizvoda daje proizvođač X za razdoblje od godine dana. Društvo A d.o.o. temeljem ugovornog odnosa sa proizvođačem mora izvršiti popravke u jamstvenom roku. Kupac je reklamirao proizvod kojeg je kupio prije 5 mjeseci. Društvo A d.o.o. je izvršilo popravak te je ugradilo rezervne dijelove u iznosu od 10.000 kn, koji su izuzeti sa skladišta. Društvo A d.o.o. uslugu popravka fakturi proizvođaču X u ukupnom iznosu od 14.000 kn (osim rezervnih dijelova uključena je i vrijednost usluge popravka).

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---|-----------|--------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Razduženje skladišta za utrošene dijelove | | | |
| Troškovi dijelova za popravak | 10.000,00 | 400 | |
| Materijal i dijelovi za popravak u skladištu | 10.000,00 | | 310 |
| 2) Usluga popravka obračunata proizvođaču | | | |
| Potraživanje od kupaca u inozemstvu | 14.000,00 | 121 | |
| Prihodi od servisnih usluga u inozemstvu | 14.000,00 | | 752 |

6. Godišnji obračun i nedovršene usluge

U skladu sa toč. 10.27. HSFI-a 10 i toč. 19. MRS-a 2, trošak zaliha pružatelja usluga mjeri se po troškovima njihove proizvodnje koji sadrže troškove izravno uložene rada i troškove drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga uključivši i nadzorno osoblje, te opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i korištenjem općeg administrativnog osoblja priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali. Trošak zaliha pružatelja usluga ne uključuje profitnu maržu ili opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje pružatelji usluga zaračunavaju.

Prema tome, subjekt koji se bavi pružanjem usluga servisne djelatnosti, troškove materijala i ugrađenih dijelova, plaće, amortizacije i druge troškove koji su izravno pripisivi usluzi te obračunati kroz radni nalog, evidentirati će po prirodnim vrstama troškova u okviru razreda 4 – Troškovi. Na kraju obračunskog razdoblja, potrebno je izvršiti prijenos troškova za realizirane usluge na rashode te utvrditi vrijednost nerealiziranih usluga, koja će se iskazati kao nedovršena usluga u okviru razreda 6 – Zalihe. Naime, troškovi iskazani po prirodnim vrstama u razredu 4, a koji se odnose na realizirane usluge, prenijet će se putem konta 490 – Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga na konto 705 – Troškovi prodanih zaliha usluga. Popisom utvrđeno stanje nedovršenih usluga popravaka, a temeljem otvorenih radnih naloga, prenosi se sa konta 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga na konto 6005- Nedovršene usluge.

Oni troškovi koji nisu izravno pripisivi usluzi, kao što su troškovi prodaje, uprave i administracije i sl., prenose se sa troškova iskazanih u okviru razred 4 – Troškovi na rashode razdoblja, na način da se izvrši prijenos preko konta 491 – Raspored troškova neposredno na teret ukupnih prihoda na konto 706 – Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja, odnosno koji ne idu u zalihe proizvodnje ili usluga.

Dodatno, za potrebe sastavljanja računa dobiti i gubitka, potrebno je utvrditi promjenu vrijednosti zaliha na kraju godine u odnosu na početno stanje, kako bi se troškovi tekuće godine korigirali za iznos troškova sadržan u zalihama nedovršenih usluga (GFI – Račun dobiti i gubitka pozicija II.1., AOP 132 - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda). U slučaju povećanja zaliha u odnosu na početno stanje potrebno je u GFI-u smanjiti rashode, odnosno u slučaju smanjenja zaliha povećati iznos iskazanih rashoda na poziciji II.1., AOP 132.

Nadalje, subjekti koji servisnu djelatnost obavljaju kao dodatnu djelatnost uz djelatnost trgovine, utrošeni dijelovi za potrebe servisa evidentirati će u razredu 7 – konto 709 – Nabavna vrijednost prodane robe. Međutim, na datum bilance potrebno je iznos utrošenih dijelova koji su sadržani u nedovršenim radnim nalogima stomirati sa konta 709 te ih iskazati kao zalihe nedovršenih usluga na kontu 6005- Nedovršene usluge.

7. Zaključak

Evidentiranje poslovnih transakcija vezanih uz obavljanje servisne djelatnosti, odnosno usluga popravaka ovisi o tome da li poduzetnik servisnu djelatnost obavlja kao primarnu djelatnost ili kao sporednu djelatnost uz obavljanje djelatnosti trgovine. Također, potrebno je uvažiti i odredbe pojedinih zakonskih propisa koji reguliraju poslovanje u servisnoj djelatnosti, kao što su zaštita potrošača, obračun PDV-a i sl.