Zadeva: Davčna obravnava prerazporeditve finančnega inštrumenta ob uveljavitvi MSRP 9

Dokument št. 0920-6083/2023-2, z dne 01. 06. 2023

Na nas se obračate z vprašanjem glede pravilne davčne obravnave prerazvrstitve in posledičnega prevrednotenja finančnih instrumentov iz skupine finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo (v nadaljevanju: HTM) in iz skupine za prodajo razpoložljiva finančna sredstva (v nadaljevanju: AFS) v skupino finančnih sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti preko izkaza poslovnega izida (v nadaljevanju: FVTPL) kot posledice prehoda iz Mednarodnega računovodskega standarda 39 (v nadaljevanju: MRS 39) na Mednarodni standard računovodskega poročanja 9 (v nadaljevanju: MSRP 9). Zastavlja se vam tudi vprašanje davčne obravnave začasnih razlik, nastalih zaradi preteklih davčno nepriznanih odhodkov iz naslova slabitev finančnih instrumentov, ki so bili v času oslabitve uvrščeni v skupino AFS in HTM, ob prehodu na MSRP 9 pa zadevni skupini zapuščajo in vstopajo v skupino FVTPL. V nadaljevanju vam odgovarjamo.

Zavezanec je na podlagi prehoda iz MRS 39 na MSRP 9 določene finančne inštrumente prerazvrstil iz skupin HTM in AFS v skupino FVTPL. Posledično je moral ob prehodu te finančne inštrumente prevrednotiti na pošteno vrednost neposredno v prenesenem poslovnem izidu, saj je potrebno prerazvrstitev v poslovnih knjigah narediti na način, kot da bi bili obravnavani finančni inštrumenti od nekdaj v skupini FVTPL. Opisana prerazvrstitev v poslovnih knjigah se z vidika [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687) smatra za spremembo računovodskih usmeritev iz 14. člena tega zakona. V skladu s tem členom se zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev, za katere se preračunajo preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, v obdobju spremembe računovodske usmeritve vključijo v davčno osnovo, in sicer tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo v poljih 11.1 oziroma 11.2 obračuna DDPO.

Pri finančnih inštrumentih HTM in AFS, ki so bili pred prerazvrstitvijo prevrednoteni na nižjo vrednost zaradi oslabitve[[1]](#footnote-1), odhodki nastali s slabitvijo pa davčno niso bili priznani, zavezanec prevrednotenja na višjo vrednost davčno obravnava na sledeč način. Ne glede na to ali bo prevrednotenja na višjo vrednost izvedel prek izkaza poslovnega izida ali neposredno prek kapitala, bo do višine odprave popravka vrednosti zaradi oslabitve, ki v preteklosti ni bila davčno priznana, v skladu z drugim odstavkom 22. člena ZDDPO-2, oziroma ob njegovi smiselni razlagi, izvzel prihodke v polju 2.4 oziroma zmanjšal davčno osnovo v polju 11.4 obračuna DDPO.

V delu, v katerem popravki vrednosti nastali s preteklimi, davčno nepriznanimi slabitvami finančnih inštrumentov iz skupin HTM in AFS ne bodo odpravljeni[[2]](#footnote-2), se bodo davčno nepriznani odhodki iz slabitev priznali ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančnega inštrumenta, kot to določa četrti odstavek 22. člena ZDDPO-2.

Če povzamemo mora zavezanec razlike, ki izhajajo iz prevrednotenja finančnih inštrumentov ob prehodu na MSRP 9 v prvem koraku vključiti v davčno osnovo bodisi kot prihodke preko izkaza poslovnega izida[[3]](#footnote-3) bodisi na način iz 14. člena ZDDPO-2 ali s kombinacijo obeh metod. V drugem koraku zavezanec izvzame prihodke oziroma zniža davčno osnovo do višine morebitnih, preteklih davčno nepriznanih odhodkov iz naslova slabitev.

1. Zavezanec je v preteklosti oblikoval ustrezen popravek vrednosti finančnega inštrumenta. [↑](#footnote-ref-1)
2. Po prerazvrstitvi v FVTPL, pretekli davčno nepriznani popravki vrednosti zaradi slabitev ne bodo odpravljeni ali ne bodo odpravljeni v celoti, ker ne bo ali ne bo zadosti prevrednotenj na višje poštene vrednosti. [↑](#footnote-ref-2)
3. Po našem razumevanju se ob prerazvrstitvi pri posameznih finančnih inštrumentih lahko pripoznajo prihodki, do višine preteklih odhodkov iz naslova prevrednotenja na nižjo vrednost zaradi oslabitve. [↑](#footnote-ref-3)