

OBRAVNAVA PRESEŽKA IZ PREVREDNOTENJA FINANČNIH NALOŽB

Pojasnilo DURS, št. 4200-89/2007, 21. 11. 2007

V nadaljevanju navajamo **pojasnilo v zvezi z vprašanjem obravnave presežka iz prevrednotenja finančnih naložb, ki se zastavlja v povezavi s 15. členom ZDDPO-2 (davčna osnova pri prevrednotenju na višje vrednosti).**

V skladu s 15. členom ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove, to je **pri priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca, znesek presežka iz prevrednotenja**, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in **ki ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, vključni v davčno osnovo v letu takšnega prenosa**. Presežek iz prevrednotenja se prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo po tem zakonu od njihovega prevrednotenega dela.

V zvezi s tem zavezanec **navaja**, da ima nekaj strateških finančnih naložb v svojih poslovnih knjigah, evidentiranih v četrti skupini – za prodajo razpoložljiva finančna sredstva. Ker gre za naložbe v vrednostne papirje, ki kotirajo na borzi, so v tej skupini vodene po poštenu vrednosti. V skladu s SRS 3.22 (točka b) bo konec leta 2007 pozitivno razliko v rasti tečaja kot dokazani dobiček spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva izkazal kot povečanje svoje naložbe in kot povečanje presežka iz prevrednotenja. Vprašanje se nanaša na upoštevanje tako evidentiranega presežka iz prevrednotenja pri ugotavljanju davčne osnove za leto 2007.

Strinjamo se, da v letu 2007 opravljeno prevrednotenje takšne finančne naložbe na višjo vrednost, ki se prehodno evidentira pri presežku iz prevrednotenja, ne vpliva na davčno osnovo leta 2007, temveč bo znesek presežka iz prevrednotenja vplival na davčno osnovo v letu odtujitve oziroma ob odpravi pripoznanja finančne naložbe.

ZDDPO-2 v 15. členu ureja ugotavljanje davčne osnove (priznavanje prihodkov in odhodkov za davčne namene) pri prevrednotenju, ki se v skladu z računovodskimi standardi evidentira pri presežku iz prevrednotenja in prek tega ob odpravi prenaša v preneseni čisti poslovni izid ali v druge kapitalske postavke (torej samo, če se učinki prevrednotenja ne izkažejo med prihodki oziroma v izkazu poslovnega izida). To pa ne velja za finančne naložbe, pri katerih se učinki odprave presežka iz prevrednotenja izkazujejo med finančnimi prihodki.

V skladu z 8. točko Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se prevrednotenje, ki je posledica razlik med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če podjetje uporablja model prevrednotenja, opravi na koncu poslovnega leta ali med njim kot povečanje oziroma zmanjšanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na višjo oziroma nižjo pošteno vrednost. V prvem primeru (pri prevrednotenju na višjo pošteno vrednost) se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno povečata tudi konto in bilančna postavka presežka iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki (razen v posebnih primerih, ki jih obravnavajo posamezni SRS), v drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotevalni odhodki, razen če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz prevrednotenja, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev (če pa predhodno nabrani presežek iz prevrednotenja ne zadošča, se lahko zmanjšanje pokrije v breme prevrednotevalnih odhodkov). Presežek iz prevrednotenja ima tako naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij.

Po določbi SRS 3.22 (točke b) se dokazani dobiček ali dokazana izguba iz spremembe poštene vrednosti pri finančnem sredstvu, razpoložljivem za prodajo, pripozna neposredno v kapitalu kot povečanje (dobiček) ali zmanjšanje (izguba) presežka iz

prevrednotenja. Če je poštena vrednost finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo, manjša od njegove pripoznane vrednosti, se pripozna negativni presežek iz prevrednotenja. Po SRS 8.16 in 8.22 se presežek iz prevrednotenja kot posebna sestavina celotnega kapitala pojavi zaradi povečanja knjigovodske vrednosti posameznih gospodarskih kategorij po modelu prevrednotenja in omogoča kritje poznejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve istih gospodarskih kategorij.

V skladu s SRS 18.8 se prevrednotevalni finančni prihodki pojavijo ob odtujitvi finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v presežku iz prevrednotenja (takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za presežek iz prevrednotenja zaradi predhodne okrepitve finančne naložbe).

Navedeno pomeni, da **se zneski prevrednotenja na višje ali nižje poštene vrednosti tistih finančnih naložb, ki se merijo po pošteni vrednosti in pri katerih se učinek prevrednotenja s presežkom iz prevrednotenja pripozna v kapitalu, vštejejo v davčno osnovo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe, ko se iz tega naslova tudi izkažejo prevrednotevalni finančni prihodki.**