

Praha 4. 8. 2022

Poskytnutí informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím

Vážený pane,

Ministerstvu financí byla dne 27. července 2022 doručena Vaše žádost o poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Vaše žádost je formulována takto:

„obracíme se na Vás jakožto na odborníky, kteří spolupracují a účastní se projednávání legislativních návrhů v oblasti daně z příjmů právnických osob se žádostí o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, k aplikaci pravidel nízké kapitalizace po implementaci IFRS pro investiční fondy.

Předpoklady a právní východiska

Novela vyhlášky č. 501/2002 Sb., ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „Vyhláška“), přinesla od 1.1.2021 změnu způsobu vykazování, oceňování, a uvádění informací o finančních nástrojích. Dle § 4a Vyhlášky se postupuje za účetní období započaté od 1.1.2021 pro účely vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich dle mezinárodních účetních standardů upravených přímo použitelnými předpisy Evropské unie o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Finančním nástrojem se rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů.

Dle mezinárodního účetního standardu IAS 32 (dále jen „IAS 32“) je emitent finančního nástroje povinen nástroj nebo jeho složky klasifikovat jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj, a to dle podstaty smluvního ujednání a definic finančního závazku, finančního aktiva a kapitálového nástroje. Finanční nástroj je kapitálovým nástrojem a nikoli finančním závazkem nezahrnuje-li smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce nebo směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek potenciálně nevýhodných pro emitenta. Současně musí být splněno, že v případě, bude-li nástroj vypořádán vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, je tento kapitálový nástroj:

- nederivátem, který nezahrnuje emitentův smluvní závazek dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů
- derivátem, který bude vypořádán pouze směnou pevnou částkou hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů emitenta. Těmito kapitálovými nástroji jsou předkupní práva, opce nebo warranty na nabytí pevného počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za pevnou částku jakékoli měny, nabízí-li tato účetní jednotka předkupní práva, opce nebo warranty

poměrným dílem všem svým stávajícím vlastníkům stejné třídy svých vlastních nederivativních kapitálových nástrojů. Taktéž i vlastní kapitálové nástroje emitenta nezahrnují nástroje mající všechny znaky a splňující podmínky v odstavcích 16A a 16B nebo v odstavcích 16C a 16D IAS 32 jsou-li samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta.

Lze říci, že smluvní závazky včetně závazků plynoucích z derivátových finančních nástrojů, které budou nebo mohou v budoucnu mít za následek přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta nesplňují-li výše uvedené podmínky, nejsou kapitálovým nástrojem. Nástroj, který vyhovuje definici finančního závazku, ale splňuje podmínky v odstavcích 16A až 16D lze výjimečně klasifikovat jako kapitálový nástroj. Jako přílohu č. 1 uvádíme znění těchto odstavců.

Situace, kdy finanční nástroje emitenta splní dle výše uvedeného definici finančního závazku dle IAS 32 může vést k tomu, že daná účetní jednotka nevykáže ve své účetní závěrce žádný či dokonce záporný vlastní kapitál.

Dále, v případě, kdy bude této účetní jednotce poskytnuta půjčka od spojené osoby, podléhá daňová uznatelnost finančních výdajů spojených s touto půjčkou tzv. pravidlům nízké kapitalizace. Právě od výše vlastního kapitálu se dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) odvíjí daňová uznatelnost úrokových nákladů z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob. Finanční výdaje (náklady) jsou uznatelné do částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob nepřesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu (v případě banky a pojišťovny šestinásobek).

S ohledem na výše uvedené si Vás dovoluujeme požádat o upřesnění aplikace pravidel testu nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP v kontextu změny vykazování finančních nástrojů dle mezinárodních účetních standardů. Pro znázornění nesouladu lze uvést příklad odlišného posouzení. Pokud bude u jedné finanční instituce posouzen příplatek mimo základní, který byl před změnou klasifikován jako součást vlastního kapitálu, jako závazek a bude ponížen vlastní kapitál. Z toho důvodu bude výpočet testu nízké kapitalizace významně nižší než v předešlém roce. Oproti tomu u jiné finanční instituce bude obdobný příplatek mimo základní kapitál posouzen jak v roce předešlém, tak v roce následujícím jako součást vlastního kapitálu. Z našeho pohledu dochází k nerovnoměrnému zdanění dvou obdobných subjektů.

Domníváme se totiž, že změna vykazování finančních nástrojů (např. investičních akcií, podílových listů) jako finančních závazků značně omezuje daňovou uznatelnost úroků poskytnutých od spojených osob, potažmo výsledný základ daně. Máme za to, že nedošlo k faktické změně vydaných investičních akcií a podílových listů, ale pouze ke změně účetních metod. Za těchto okolností zastáváme názor, že takové finanční nástroje (investiční akcie, podílové listy) by měly být i nadále pro účely testu nízké kapitalizace zohledněny jako vlastní kapitál.“

Ministerstvo financí k předmětné problematice již zpracovalo stanovisko, které je obsaženo v dopisu, který Vám poskytujeme v příloze.

Současně si dovoluujeme Vás upozornit, že pokud máte zájem obrátit se na Ministerstvo financí s žádostí o zodpovězení právního dotazu, poskytnutí nezávazného výkladu právní normy atd., nelze tak činit v režimu zákona o svobodném přístupu k informacím, podle kterého se povinnost poskytovat informace netýká mj. dotazů na názor.

