

Odpovědnost auditora ve vztahu k transferovým cenám

*Libuše Müllerová – Michal Šindelář**

Abstrakt:

Cílem článku je rozebrat odpovědnost auditora nejprve obecně a následně v souvislosti s transferovými cenami u spojených osob. Výhodiskem pro hodnocení transferových cen z pohledu auditu při ověřování účetních závěrek je pohled účetních předpisů a auditorských standardů. Článek, v návaznosti na rozbor odpovědnosti auditora, analyzuje rozhodování justice na základě vztahu zprávy auditora a transferových cen. Provedený výzkum vycházející z judikatury Nejvyššího správního soudu poukazuje na pochybení auditorů při vydání výroků k účetním závěrkám. Z výsledků výzkumu je patrné, že se auditor správnému nastavení transferových cen dostatečně nevěnoval. Důsledkem jsou pak nejen daňové doměrky, ale i nesprávně vykázané informace o nákladech (výnosech) a výsledku hospodaření účetních jednotek v jejich účetních závěrkách.

Klíčová slova: Audit; Odpovědnost auditora; Účetní závěrka; Transferové ceny; Spojené osoby.

JEL klasifikace: M41, M42, G32.

1 Úvod

Audit účetní závěrky prováděný nezávislým auditorem má zaručit uživatelům účetních informací pro jejich rozhodování (např. obchodním partnerům, úvěrovým institucím, kontrolním orgánům), že ověřená účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky. Aby mohl auditor tuto skutečnost ve své zprávě potvrdit, klade to na něj vysoké nároky. Podmínky pro to, aby se uchazeč o auditorskou profesi stal statutárním auditorem, jsou velmi přísné. Musí projít náročným zkouškovým systémem, kde prokazuje znalosti nejen z účetnictví, daní, obchodního práva či podnikových financí, ale také z auditorských postupů podle auditorských standardů a etického kodexu upravujícím zejména nezávislost auditora. Ani poté, co se uchazeč stane auditorem zapsaným do seznamu auditorů na Komoře auditorů České republiky (dále jen „Komora“) a začne provozovat auditorskou praxi, nekončí jeho povinnost se dále vzdělávat. Každý rok

* Libuše Müllerová; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <libuse.mullerova@vse.cz>.

Michal Šindelář; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <michal.sindelar@vse.cz> – korespondenční autor.

Článek je zpracován jako výstup projektu *Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice* evidovaného u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod označením F1/25/2019.

musí absolvovat povinné penzum hodin kontinuálního profesního vzdělávání, jehož splnění Komora kontroluje.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“ nebo „ZoA“) upravuje velmi podrobně povinnosti auditora, které musí při výkonu auditorské profese dodržovat. Jednou ze zásadních povinností je vedení spisu o průběhu auditorské činnosti, který obsahuje podrobné informace o tom, jak audit probíhal a jaké problémy se řešily (ustanovení § 20a ZoA). Orgány Komory (dozorčí a kárná komise) dodržování všech zákonných povinností kontrolují velmi důsledně, kontrolou kvality musí projít každý auditor nejméně jednou za šest let, v mnoha případech i častěji (ustanovení § 24 ZoA). Jednou z povinností auditora je oznamovací povinnost příslušným orgánům, pokud zjistí při výkonu auditorské činnosti skutečnosti, které mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestných činů úplatkářství nebo trestných činů proti majetku. A zde se již nabízí otázka odpovědnosti auditora nejen obecně za správnost uděleného výroku ve zprávě auditora ale zejména odpovědnosti za správné nastavení transferových cen, jejichž význam v současném propojeném světě neustále roste.

Provedený výzkum vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS) týkající se daňových doměrků v souvislosti s nesprávně nastavenými transferovými cenami. Ve všech případech se jednalo o účetní závěrky, které byly ověřeny auditorem s výrokem bez výhrad. Cílem výzkumu bylo ověřit následující hypotézy:

H1: Auditor odpovídá za nastavení transferových cen.

H2: Nejvyšší správní soud nebere v otázce transferových cen v úvahu argumentaci pomocí auditované závěrky s výrokem bez výhrad.

2 Základní východiska

Aby mohl auditor posoudit vhodnost nastavení transferových cen, musí nejprve u svého klienta identifikovat spojené osoby. V řadě zákonů je vymezení spojených osob upraveno různě. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoK“) definuje ovládané a ovládající osoby (ustanovení § 74 ZoK), osoby řídicí a řízené (ustanovení § 79 ZoK). Toto vymezení z hlediska soukromého práva ovšem není obecně použitelné pro právo veřejné. Daňové a účetní předpisy používají pro vymezení spojených osob své vlastní definice. Navíc ani mezi různými zákony daňového práva není definice jednotná. Například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) vymezuje v ustanovení § 23 odst. 7 kapitálově a jinak spojené osoby a dále požaduje srovnání cen mezi spojenými osobami s cenami uplatňovanými mezi nespojenými osobami. Své vlastní vymezení spojených osob poté nabízí ustanovení § 5a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, kde je vymezena skupina spojených osob.

S problematikou transferových cen je možné se setkat v řadě odborných publikací. Jak uvádí Jelínek (2018, s. 103), základem transferových neboli převodních cen je tzv. „princip tržního odstupu“, podle kterého by transakce mezi spojenými osobami měly být uskutečňovány za srovnatelných cenových podmínek jako transakce uskutečňované se zcela nezávislými subjekty. Stejným způsobem popisují princip tržního odstupu ve svém článku Solilová a Nerudová (2019). Uvádí tento princip jako zásadní otázku, jak spravedlivě rozdělit zdanitelné zisky generované v rámci přeshraničních transakcí spojených osob mezi účastněné jurisdikce. Transferové ceny jsou také předmětem mezinárodní regulace (OECD, 2017; Arbitrážní úmluva, 1990), jejichž pravidla přebírá i regulace na národní úrovni. Podrobně se úpravou transferových cen z několika úhlů pohledu zabývají pokyny GFŘ řady D, především pokyn GFŘ D-34 (GFŘ, 2019). Cílem tohoto článku není podrobně se věnovat transferovými cenami ani metodám jejich nastavení. Pro auditora by mělo být základním východiskem vymezení spojených osob v účetnictví a v auditu a požadavky těchto disciplín na odpovědnost auditora za ověření správného nastavení transferových cen.

2.1 Finanční účetnictví, transferové ceny a spojené osoby

Vztah finančního účetnictví k transferovým cenám vychází z požadavku zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoU“). Ustanovení § 7 odst. 1 ZoU uvádí: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohl osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.*“ Věrnost zobrazení účetních informací v účetní závěrce úzce souvisí s ostatními kvalitativními prvky účetnictví, což je mimo jiné průkaznost a srozumitelnost. Účetní teorie dále požaduje, aby vykazované účetní informace byly objektivní, což souvisí s nestranností a nezaujatostí – obchodní transakce nemá být zabarvena zájmy určité skupiny uživatelů na úkor uživatelů jiných. Otázkou zůstává, zda tento požadavek lze dodržet i v oblasti transferových cen a současně respektovat zásadu věrného a poctivého zobrazení.

České účetní předpisy spojené osoby nevymezují. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů se odkazuje na vymezení spřízněných stran (spřízněné strany jsou v tomto článku chápány jako synonymum ke spojeným osobám) ve smyslu mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie – konkrétně se spojeným osobám věnuje standard standardu IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran (IASB, 2013). Standard definuje spřízněné strany a uvádí, co je účelem zveřejňování vztahů mezi nimi, aby si uživatelé účetní závěrky mohli vytvořit představu o jejich dopadech na finanční

situaci vykazující účetní jednotky. Standard uvádí příklady transakcí, které se zveřejňují, pokud jsou prováděny se spřízněnou stranou, např.:

- nákupy nebo prodeje výrobků (dokončených nebo nedokončených);
- nákupy nebo prodeje nemovitostí a jiných aktiv;
- poskytování nebo přijímání služeb;
- leasingy;
- převody výsledků výzkumu a vývoje;
- převody podle licenčních smluv;
- převody podle finančních ujednání (včetně půjček a peněžních či nepeněžních vkladů do vlastního kapitálu);
- poskytování záruk a zajištění;
- závazky něco vykonat, pokud v budoucnu nastane či nenastane určitá událost, včetně otevřených smluv (uznané a neuznané); a
- vypořádání závazků ve prospěch účetní jednotky nebo účetní jednotkou ve prospěch této spřízněné strany.

2.2 Audit, transferové ceny a spojené osoby

Cílem auditu je formou výroku ve zprávě auditora ujistit uživatele účetních informací, že účetní výkazy poskytují spolehlivý obraz o finanční situaci a hospodaření účetní jednotky (Müllerová a kol., 2017, s. 23). Zákon o auditorech nařizuje auditorům v ustanovení § 18 postupovat při provádění auditorské činnosti v souladu s mezinárodními auditorскими standardy upravenými právem Evropské unie, které přijala Komora jako své vnitřní předpisy. Při ověřování transakcí se spojenými osobami je pro auditory zásadní mezinárodní auditorский standard ISA 550 Spřízněné strany. Ten ukládá auditorovi povinnost provést auditorské procedury k získání dostatečných a vhodných důkazních informací o spojených osobách a o dopadu transakcí mezi nimi, které jsou z hlediska účetní závěrky významné. Proto v průběhu auditu musí auditor provádět auditorské procedury, při nichž si bude všimnout transakcí, které se jeví jako neobvyklé, jako jsou např. neobvyklé ceny, výše úrokových sazeb, poskytnuté záruky, transakce, které nemají žádné zřejmé logické opodstatnění, velký objem transakcí nebo významné transakce s určitými odběrateli či dodavateli apod. Standard uvádí, že těmito transakcím musí auditor věnovat zvláštní pozornost, neboť mohou významně ovlivnit účetní závěrku (např. výši daňových závazků, výši nákladů apod.).

Určení významnosti (materiality) auditorem je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno představou auditora o potřebách účetních informací ze strany uživatelů účetní závěrky. Při stanovení významnosti postupuje auditor podle mezinárodního auditorského standardu ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu (IAASB, 2018). Způsob stanovení významnosti upravuje metodika doporučená Komorou (Müllerová a kol., 2017, s. 192). Obvykle se při tom

používá určité procento aplikované na vybranou veličinu z rozvahy nebo z výkazu zisku a ztráty:

- 1 – 3 % celkových aktiv, nebo
- 3 – 7 % výsledek hospodaření před zdaněním, nebo
- 1 – 3 % z výnosů, nebo
- 3 – 5 % z vlastního kapitálu (KAČR, 2012).

V souladu s profesním skepticismem by se měl auditor mít na pozoru také proto, že transakce mezi spojenými osobami mohou být motivovány i jinak než běžnými obchodními záležitostmi, například snahou o vyvedení zisku do daňových rážů, nebo mohou dokonce napomáhat ke spáchání podvodu. V této souvislosti musí auditor postupovat v souladu se standardem ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky (IAASB, 2018). Standard ovšem odlišuje podvod od chyb a popisuje dva typy podvodu, které jsou pro auditora relevantní, tj. nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku a nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví. V souladu se standardem má auditor identifikovat a zhodnotit riziko vzniku významné nesprávnosti způsobené podvodem a navrhnout vhodné procedury, které by toto riziko eliminovaly.

3 Odpovědnost auditora

Na odpovědnost auditora lze nahlížet z různých úhlů pohledu (Králíček a Molín, 2013). Na prvním místě odpovědnosti auditora je morální odpovědnost. Dle autorů je morální odpovědnost základem toho, jak auditoři přemýšlejí, jak se chovají, jaká pravidla si sami pro sebe stanovují. Součástí morální odpovědnosti je také dodržování etických požadavků při výkonu auditorské činnosti. Auditor má povinnost při provádění auditorské činnosti řídit se etickým kodexem, který vydává Komora jako svůj vnitřní předpis. Tento Kodex je minimálním standardem profesní etiky. V souladu s ustanovením § 13 ZoA ukládá auditorům dodržovat zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležitě péče.

Další složkou odpovědnosti auditora je pak profesní odpovědnost. Auditor by měl být schopen objektivního posouzení skutečností při zastávání postoje profesního skepticismu a následného vyhodnocení situace. Měl by před přijetím auditorské zakázky posoudit (ustanovení § 14b ZoA), zda splňuje požadavky nezávislosti, případně zda neexistují rizika jejího ohrožení. Auditor je povinen zachovávat mlčenlivost (ustanovení § 15 ZoA) o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, u které provádí auditorskou činnost. Auditor nesmí od účetní jednotky požadovat nebo přijmout odměnu za provedení povinného auditu, která je vypočítaná podle předem daných pravidel v závislosti na výsledku povinného auditu, nebo ovlivněna dalšími skutečnostmi, které ohrožují jeho nezávislost a nestrannost.

Neméně závažnou oblastí je otázka právní odpovědnosti auditora. V rámci zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TZ“) je v této souvislosti relevantní ustanovení § 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění odkazující na trestní odpovědnost auditora. Důležitá pro posouzení trestní odpovědnosti auditorů je novela TZ ze dne 3. 1. 2018, která rozšiřuje znění § 240 Zkrácení daně, poplatků a podobné platby z dokončeného skutku na jeho pouhou přípravu. Překážení trestního činu (o čemž pojednává ustanovení § 367 TZ) se tedy aktuálně rozšiřuje i na činnost krácení daně. V této souvislosti upozorňuje ve svém článku Molín (2014) na to, že trestné činy dotýkající se auditorské profese jsou trestnými činy úmyslnými a pro trestní postih auditora se tedy vyžaduje vždy úmyslné jednání.

3.1 Odpovědnost auditora za výrok vydaný ve zprávě auditora

Auditor uzavírá se svým klientem smlouvu týkající se auditní zakázky. Ve smlouvě je mimo jiné vymezena odpovědnost auditora a odpovědnost auditované účetní jednotky. Zatímco účetní jednotka odpovídá za sestavenou účetní závěrku, auditor odpovídá za výrok ve zprávě auditora. V něm se auditor vyjadřuje, zda účetní závěrka poskytuje ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz o finanční situaci a hospodaření účetní jednotky. Při stanovení této povinnosti se obecně vychází ze standardu ISA 200 – Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky (IAASB, 2018) v části zabývající se auditorským rizikem a významností. V tomto standardu se uvádí, že auditor získá a zhodnotí důkazní informace s cílem získat přiměřenou jistotu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

O povinném auditu vyhotovuje auditor písemnou zprávu (ustanovení § 20 ZoA), která má zákonem předepsaný obsah. Zpráva obsahuje výrok, který musí jasně vyjádřit stanovisko auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena. S odkazem na výše uvedenou trestní odpovědnost auditora je nutné upozornit na ustanovení § 259 TZ pojednávající o vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy. Zde se uvádí: „*Kdo jako auditor vystaví jinému nepravdivou zprávu auditora nebo nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti*“.

Důkaz o tom, zda audit proběhl správně a v souladu s mezinárodními auditorskými standardy podává spis auditora (ustanovení §20a ZoA), který o průběhu auditorské činnosti musí auditor vést. Povinnost auditorské dokumentace upravuje také mezinárodní auditorský standard ISA 230 Dokumentace auditu. Na otázku, proč se spis vede, odpovídají autoři Pelák a Štěpán (2019) ve svém článku zabývajícím se řízením kvality auditorské činnosti. Uvádějí, že vedení spisu je jediným důkazním

prostředkem o tom, že audit proběhl a jakým způsobem byl proveden. Pokud klient auditora utrpí škodu, kterou bude přičítat chybnému výroku auditora, bude na auditorovi, aby u soudu prokázal, že audit provedl řádně v souladu se všemi požadavky. Bez dobrého spisu bude auditor v důkazní nouzi a hrozí, že takový spor prohraje. Na obsah a kvalitu auditorského spisu je také podle Králíčka (2014) primárně zaměřena kontrola ze strany dozorčí komise Komory.

3.2 Odpovědnost auditora za správné nastavení transferových cen

Odpovědnost auditora za transakce se spřízněnými stranami se odvíjí od celkové odpovědnosti auditora za výrok k účetní závěrce. Při provádění auditu má auditor povinnost respektovat pravidla uvedená ve standardu ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. V příloze tohoto standardu jsou uvedeny příklady, které mohou naznačovat riziko významné nesprávnosti. Jedním z těchto příkladů jsou i významné transakce se spřízněnými stranami. S tím pak bezprostředně souvisí další mezinárodní auditorský standard ISA 330 Reakce auditora na vyhodnocená rizika. Podle tohoto standardu musí auditor navrhnout a provést takové auditorské postupy, které budou svým charakterem, načasováním a rozsahem vycházet z vyhodnoceného rizika významné nesprávnosti a budou na toto riziko reagovat. Auditor při tom provádí testy kontrol a testy věcné správnosti, jejichž rozsah závisí na auditorem posouzené výši vyhodnoceného rizika a míře jistoty, kterou chce auditor získat. Obecně platí, že rozsah auditorských postupů se zvětšuje spolu s tím, jak se zvyšuje riziko významné (materiální) nesprávnosti.

V souvislosti s výše uvedenou trestní odpovědností auditora se nabízí otázka, zda s transferovými cenami souvisí kromě rizika krácení daní a zkreslení vykazovaných údajů v účetní závěrce také riziko podvodu a riziko korupce. Jak uvádí Králíček (2014), auditor by se při své práci na zakázce neměl zaměřit primárně na podvodná jednání, ale na riziko, které s takovým jednáním souvisí. S podvodným jednáním úzce souvisí i jednání korupční, které mimo jiné podle Molína (2014) představuje jednání za účelem získání nezaslouženého prospěchu, ať již svého vlastního, nebo osobního prospěchu osoby spřízněné.

Nesprávné nastavení transferových cen proto skrývá v sobě pro auditora minimálně dva druhy rizik. Předně riziko neodhalení nezaslouženého prospěchu ať u auditované účetní jednotky, tak u osob s touto jednotkou spojených. Druhé, neméně závažné riziko spočívá v tom, že v důsledku nesprávně nastavených transferových cen jsou informace vykazované v účetní závěrce nesprávné a mohou mít pro účetní jednotku za následek daňové doměrky, jak vyplývá z následně provedeného výzkumu.

4 Analýza transferových cen v auditovaných účetních závěrkách

4.1 Metodologie a data

Výzkum vychází z vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu, u nichž v souvislosti s transferovými cenami byly vyměřeny vysoké daňové doměrky. Předmětem výzkumu byly auditované účetní závěrky ve všech případech s nemodifikovaným výrokem auditora. Pomocí doporučených hodnot pro stanovení významnosti bylo zjištěno, zda daňový doměrek je významný – vždy byla použita horní hranice doporučených hodnot. Z uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu a výše doměřené částky lze dále usoudit, zda se problematikou transferových cen auditor dostatečně zabýval. Výzkum byl prováděn v rámci diplomového semináře na Katedře finančního účetnictví a auditingu na Vysoké škole ekonomické v Praze (Samseliová, 2019).

4.2 Výsledky

Tab. 1 uvádí dopady rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30.

Tab. 1 Dopady rozsudku NSS, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30

	VH před zdaněním	Výnosy	Aktiva netto	Vlastní kapitál
Metodika Komory	3 – 7 %	1 – 3 %	1 – 3 %	3 – 5 %
Zvolená hodnota	7 %	3 %	3 %	5 %
Účetní závěrka (v Kč)	5 043 000	148 600 000	54 942 000	25 485 000
Materialita (v Kč)	353 010	4 458 000	1 648 260	1 274 250
Doměřená daň (v Kč)		1 314 240		
Významnost	významná	nevýznamná	nevýznamná	významná

Zdroj: Účetní závěrka společnosti EWE s.r.o.; rozsudek NSS č. j. 7 Afs 47/2013 – 30; autorské výpočty.

V tomto případě byla daňovému subjektu účastnému ve sporu doměřena daň na základě toho, že přijal službu za nepřiměřeně nadhodnocenou cenu. Podstatou sporu byl odběr služby – vysílání spotů v TV, která byla přibližně 22krát nadhodnocena a vykazována v daňových nákladech oproti ceně, kterou v účetnictví běžně vykazoval poskytovatel služby. Byly tak vytvořeny tzv. spojené osoby vzniklé za účelem neoprávněné optimalizace daňové povinnosti (ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) ZDP). Doměřený subjekt disponoval zprávou auditora „bez výhrad“, která se vztahovala k předmětnému období. Auditor nevyhodnotil riziko transferových cen jako významné, a proto neodhalil pokus krácení daní. Nutno podotknout, že v tomto případě byla tržní přiměřenost několikanásobně překročena a je zvláštní, že na tuto skutečnost nepoukázal auditor.

Tab. 2 uvádí dopady rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 93/2012 – 52 a Tab. 3 zobrazuje dopady rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 95/2012 – 47.

Tab. 2 Dopady rozsudku NSS, č. j. 7 Afs 93/2012 – 52

	VH před zdaněním	Výnosy	Aktiva netto	Vlastní kapitál
Metodika Komory	3 – 7 %	1 – 3 %	1 – 3 %	3 – 5 %
Zvolená hodnota	7 %	3 %	3 %	5 %
Účetní závěrka (v Kč)	4 708 000	445 653 000	785 831 000	388 030 000
Materialita (v Kč)	329 560	13 369 590	23 574 930	19 401 500
Doměřená daň (v Kč)		21 587 030		
Významnost	významná	významná	nevýznamná	významná

Zdroj: Účetní závěrka společnosti ARROW International CR, a. s.; rozsudek NSS č. j. 7 Afs 93/2012 – 52; autorské výpočty.

Tab. 3 Dopady rozsudku NSS, č. j. 7 Afs 95/2012 – 47

	VH před zdaněním	Výnosy	Aktiva netto	Vlastní kapitál
Metodika Komory	3 – 7 %	1 – 3 %	1 – 3 %	3 – 5 %
Zvolená hodnota	7 %	3 %	3 %	5 %
Účetní závěrka (v Kč)	105 647 000	1 673 194 000	1 171 862 000	772 829 000
Materialita (v Kč)	7 395 290	50 195 820	35 155 860	38 641 450
Doměřená daň (v Kč)		42 673 973		
Významnost	významná	nevýznamná	významná	významná

Zdroj: Účetní závěrka společnosti ARROW International CR, a. s.; rozsudek NSS č. j. 7 Afs 95/2012 – 47; autorské výpočty.

Oba rozsudky se vztahují ke sporu stejného daňového subjektu, kterému byly doměřeny vysoké částky za kontrolované zdaňovací období 2001 a za období od 1. 1. 2004 do 31. 8. 2005. NSS ve svém rozsudku poukazoval na ekonomicky neopodstatněné použití hrubé ziskové přírážky mezi daňovým subjektem a jeho spojenou osobou. Aplikované hodnoty hrubé ziskové přírážky byly dokonce výrazně odlišné od jejich hodnot u téže společnosti v jiných zdaňovacích obdobích. V tomto případě se totiž nejedná pouze o pochybení z pohledu daní, ale také z pohledu významného zkreslení účetních informací pro veškeré jejich uživatele. Společnost auditovala auditorská firma již v předchozích letech, přičemž auditor takto významné pochybení neodhalil.

Tab. 4 uvádí dopady rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 194/2015 – 34.

Tab. 4 Dopady rozsudku NSS, č. j. 5 Afs 194/2015 – 34

	VH před zdaněním	Výnosy	Aktiva netto	Vlastní kapitál
Metodika Komory	3 – 7 %	1 – 3 %	1 – 3 %	3 – 5 %
Zvolená hodnota	7 %	3 %	3 %	5 %
Účetní závěrka (v Kč)	-18 790 000	142 164 000	255 019 000	34 129 000
Materialita (v Kč)	-1 315 000	4 264 920	6 750 750	1 706 450
Doměřená daň (v Kč)		2 971 400		
Významnost	významná	nevýznamná	nevýznamná	významná

Zdroj: Účetní závěrka společnosti Elektromodul s.r.o.; rozsudek NSS č. j. 5 Afs 194/2015 – 34; autorské výpočty.

V tomto případě se společnost v souvislosti s nesprávně nastavenými transferovými cenami ocitla ve ztrátě. Opět se jednalo o nesprávně zvolenou ziskovou přírážku. Po provedení soudní analýzy bylo zjištěno, že zisková přírážka v roce, kdy byla vykázána daňová ztráta, činila 0 % (v předchozím roce byla vypočtena ve výši 0,688 % a v následujícím roce až 3,532 %). Ta měla podle předložené dokumentace transferových cen pokrývat minimálně náklady, které však pokryty nebyly. K dispozici nebyla ani kalkulace, jak byla zisková přírážka stanovena. Kontrolovaná společnost byla ve sporných obdobích auditovaná stejnou auditorskou společností, což jenom dokazuje, že se auditor oblasti nastavení transferových cen důkladně nevěnoval.

Tab. 5 uvádí dopady rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31. V tomto sporu se jednalo o nesprávně nastavené transferové ceny ve zdaňovacích obdobích 2006–2008, za které subjekt obchodoval se spojenou osobu. Správce daně zde postupoval prostřednictvím srovnávací analýzy a doložil rozdíl mezi předmětnou transferovou cenou a cenou obvyklou. Účetní jednotka účastná tohoto sporu neměla k dispozici vypracovanou dokumentaci k transferovým cenám, jejichž správné nastavení auditor pravděpodobně nekontroloval. Zde je nutné konstatovat, že doměřená částka je z pohledu auditu jednoznačně významná.

Tab. 5 Dopady rozsudku NSS, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31

	VH před zdaněním	Výnosy	Aktiva netto	Vlastní kapitál
Metodika Komory	3 – 7 %	1 – 3 %	1 – 3 %	3 – 5 %
Zvolená hodnota	7 %	3 %	3 %	5 %
Účetní závěrka (v Kč)	3 012 000	742 614 000	79 166 000	35 289 000
Materialita (v Kč)	210 840	22 278 420	2 374 980	1 764 450
Doměřená daň (v Kč)	1 147 608			
Významnost	významná	nevýznamná	nevýznamná	nevýznamná

Zdroj: Účetní závěrka společnosti FISH MARKET a.s.; rozsudek NSS č. j. 1 Afs 101/2012 – 31; autorské výpočty

Tab. 6 uvádí dopady rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21.

Tab. 6 Dopady rozsudku NSS, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21

	VH před zdaněním	Výnosy	Aktiva netto	Vlastní kapitál
Metodika Komory	3 – 7 %	1 – 3 %	1 – 3 %	3 – 5 %
Zvolená hodnota	7 %	3 %	3 %	5 %
Účetní závěrka (v Kč)	86 438 000	2 335 856 000	1 391 709 000	918 635 000
Materialita (v Kč)	6 050 660	70 075 950	41 751 270	45 931 750
Doměřená daň (v Kč)	9 286 848			
Významnost	významná	nevýznamná	nevýznamná	nevýznamná

Zdroj: Účetní závěrka společnosti Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s. r. o.; rozsudek NSS č. j. 7 Afs 86/2013 – 21; autorské výpočty.

Tento spor poukazuje na význam znaleckých posudků. Správce daně vyčíslil daňovému subjektu doměrek z důvodu nesprávně nastavených transferových cen. Kontrolovaný subjekt předložil znalecký posudek vypracovaný renomovanou společností poté, co správce daně shledal pochybnosti o tom, že své výrobky poskytuje spřízněným osobám za ceny, které nejsou v souladu s cenami sjednanými mezi nezávislými osobami. Nakonec Nejvyšší správní soud uznal důležitost znaleckého posudku předložený kontrolovanou společností, který správce daně v první fázi sporu zpochybnil. Tento judikát je důležitý jak pro účetní jednotky, tak pro auditory, kteří předložením znaleckého posudku mohou získat určitou právní jistotu při předkládání důkazní dokumentace k transferovým cenám. V tomto případě správce daně nakonec daňový doměrek nedoměřil a auditor při ověřování účetní závěrky nepochybil.

4.3 Diskuze

V úvodu jsme stanovili hypotézu, že auditor odpovídá za nastavení transferových cen. Cílem článku bylo prokázat, že pokud auditor postupuje při poskytování auditorské služby podle mezinárodních auditorských standardů, má povinnost ověřit nastavené transferové ceny, neboť jak bylo uvedeno, jejich nesprávné nastavení s sebou nese významné riziko (nejen daňové). V tomto ohledu je důležité, aby auditor požadoval na účetní jednotce dokumentaci k transferovým cenám, kterou upravuje Směrnice OECD (2017) a zároveň pokyn GŘ D-34. Přesto, že zpracování této dokumentace je pro české podniky nepovinné (na rozdíl od Slovenska, Maďarska či Polska), nic však nebrání tomu, aby auditor tuto dokumentaci na svém klientovi vyžadoval. Zároveň by měl mít ve svém spisu popsáno, jak nastavení transferových cen ověřoval.

Dalším důvodem, proč by se měl auditor věnovat transferovým cenám, je povinnost ověření tzv. zprávy o vztazích. Zprávu o vztazích vypracovává v souladu se zákonem o obchodních korporacích (ustanovení § 82 a násl.) statutární orgán účetní jednotky a přikládá se k výroční zprávě, kterou je povinen ověřit na soulad údajů v této zprávě uvedené s účetní závěrkou (ustanovení § 2 písm. b) ZoA). Způsob ověření této zprávy by měl mít auditor také popsaný ve svém spisu.

Jak ukazuje provedený výzkum, nesprávně nastavené transferové ceny mohou mít pro účetní jednotku nepřijemné následky jak ve výši daňových doměrků, tak v nesprávně vykázané výši nákladů a tím i výsledku hospodaření. Analýzou právních předpisů (ISA standardů, ZoA, TZ) lze vyvrátit hypotézu H1, že auditor za správné nastavení transferových cen odpovídá. Auditor odpovídá za dostatečné ověření transakcí se spřízněnými osobami a také za formulovaný výrok auditora k účetní závěrce. Ten musí reflektovat případná významná (a rozsáhlá) zjištění v souvislosti s transferovými cenami. Za správné nastavení transferových cen odpovídá účetní jednotka.

Druhá hypotéza souvisí s tím, jestli Nejvyšší správní soud při posuzování transakcí mezi spřízněnými osobami bere v úvahu auditorskou zprávu, neboť auditor má z podstaty provádění auditorské činnosti povinnost se transferovým cenám věnovat. V uvedených případech argumentovaly účetní jednotky auditovanou účetní závěrkou, nicméně Nejvyšší správní soud auditorskou zprávu nepovažoval za dostatečný argument a spíše bral v úvahu znalecké posudky (pokud je měla účetní jednotka k dispozici). Provedenou analýzou lze potvrdit hypotézu H2, protože Nejvyšší správní soud nereflektoval při svých rozhodováních auditorské zprávy.

Vzhledem k závažnosti pochybení auditorů v souvislosti s transferovými cenami, by se na tuto oblast měla zaměřit kontrola kvality auditu prováděná dozorčí komisí Komory. Z materiálů zveřejňovaných Komorou nevyplývá, že by se kontroly u auditorů na vyhodnocení rizik spočívající v nesprávném nastavení transferových cen speciálně zaměřovaly. Komora vydává každý rok zprávu o provedených

kontrolách. Její součástí je i výčet nedostatků, které byly u auditorů, resp. v jejich spisu nalezeny a jsou pro informaci auditorů zveřejňovány na webových stránkách Komory. Ve zprávě za rok 2018 uvádí předseda dozorčí komise Viktorin (2019) souhrn nedostatků s odvoláním na nedodržování postupů v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. V uvedeném výčtu však chybí ISA 550 Spřízněné strany. Znamená to, že buď v této oblasti neshledala dozorčí komise u kontrolovaných auditorů nedostatky (což není zcela v souladu s uvedeným výzkumem), nebo že se této oblasti příliš nevěnovala. K podobnému závěru lze dojít také z článku předsedkyně kárné komise Mužátkové (2019), kde se uvádějí hlavní důvody pro zahájení kárného řízení. Tyto důvody jsou vymezeny velmi obecně (např. nedostatečná aplikace profesního skepticismu, nedostatečná dokumentace ve fázi plánování auditu, špatná aplikace významnosti apod.) a jak sama autorka uvádí, jedná se většinou o kombinaci více faktorů. Ani v jednom případě však není zmínka, že například nesprávné vyhodnocení rizika se týká špatně nastavených transferových cen.

5 Závěr

Význam transferových cen v současném propojeném světě nabývá stále více na významu. Velké společnosti se seskupují do koncernů a vzájemně si poskytují zboží a služby. Přitom se nelze vyhnout tomu, aby využívaly daňové optimalizace. Pokud se tak děje v rámci pravidel, nelze proti tomu namítat. Avšak hranice mezi daňovou optimalizací a nelegálním způsobem úpravy základu daně je velmi problematická a auditor musí zvážit, do jaké míry je ochoten nést riziko nejen daňových doměrků, ale i zkeslení vykazovaných účetních informací v účetních závěrkách.

Obecně je vnímáno, že pohled daní se jeví v oblasti transferových cen jako stěžejní. Avšak oblast účetnictví a auditu je v tomto směru neméně důležitá. Výběr daní navazuje v České republice na finanční účetnictví. Z účetního výsledku hospodaření se vychází při zjišťování základu daně. V tomto směru má auditor odpovědnost nejen ke svému klientovi, ale ke všem ostatním uživatelům účetních informací, neboť audit je služba ve veřejném zájmu. Protože transferové ceny se vyskytují převážně ve velkých společnostech, které podléhají statutárnímu auditu, je oblast transferových cen pro auditora nejen důležitá, ale také velmi riziková. Nabízí se úvaha, zda by se Komora auditorů neměla této oblasti více věnovat jak při kontrole kvality prováděné u auditorů, ale zejména v oblasti kontinuálního profesního vzdělávání jako prevenci a pomoc auditorům.

Literatura

Arbitrážní úmluva, 1990. *Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků*. [vid. 13. 08. 2019]. Dostupné z: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:41990A0436&from=CS>>.

Müllerová, L., Šindelář, M.: *Odpovědnost auditora ve vztahu k transferovým cenám*.

GFŘ [Generální finanční ředitelství], 2019. *Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny*. [vid. 13. 8. 2019]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2019-c-05.pdf>.

IAASB [International Auditing and Assurance Standards Board], 2018. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* [online]. [vid. 13. 8. 2019]. Dostupné z: <<https://www.kacr.cz/anglicka-verze-standardu-2018>>.

IASB [International Accounting Standards Board], 2013. *IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran*. [vid. 13. 08. 2019]. Dostupné z: <<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24>>.

JELÍNEK, M., 2018. *Transferové ceny*. Praha: Verlag Dashöfer. ISBN: 978-80-87963-61-6.

KAČR, 2012. *Příručka pro provádění auditu*. Praha: A. R. Garamond. ISBN: 978-80-86679-18-1.

KRÁLÍČEK, V., 2014. Jak se úspěšně vypořádat s požadavky ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky. *Auditor*. Roč. 21, č. 5, s. 12–14.

KRÁLÍČEK, V., MOLÍN, J., 2013. Profesionální odpovědnost auditora. *Auditorská profese v České republice* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky [vid. 13. 8. 2019]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorska%20profese%20v%20C4%8CR.pdf>.

MOLÍN, J., 2014. Povinnost auditora při odhalování korupčního jednání. *Auditor*. Roč. 21, č. 5, s. 15–19.

MÜLLEROVÁ, L., a kol., 2017. *Auditing*. Praha: Oeconomica.

MUŽATKOVÁ, H., 2019. Priority činnosti kárné komise KAČR. *Auditor*. Roč. 26, č. 6, s. 22–24.

PELÁK, J. a ŠTĚPÁN, M., 2019. Řízení kvality – předpisy. *Auditor*. Roč. 26, č. 6, s. 11–15.

OECD, 2017. *Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 2017*. [vid. 13. 08. 2019]. Dostupné z: <http://oecd-ilibrary.org/taxation/smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-pro-nadnarodni-podniky-a-danove-spravy-2017_fb80b515-cs>.

SAMSELIOVÁ, S., 2019. *Transferové ceny – pohled finančního účetnictví, auditu a daní*. Praha: Vysoká škola ekonomická. Diplomová práce.

SOLILOVÁ, V., NERUDOVA, D., 2019. Je princip tržního odstupu nadále udržitelný? *Bulletin Komory daňových poradců ČR*.

VIKTORIN, J., 2019. Dozorčí komise – mýty a skutečnost. *Auditor*. Roč. 26, č. 6, s. 20–22.

Auditor's responsibility in relation to transfer pricing

Libuše Müllerová – Michal Šindelář

Abstract:

The article discusses the auditor's responsibility – first in general and subsequently in relation to transfer prices for related parties. The basis for the assessment of transfer prices from the auditor perspective is the view of accounting regulations and auditing standards. Based on the auditor's responsibility analysis, the article analyzes the judiciary's decision-making based on the relationship between the auditor's report and transfer prices. The research based on the case law of the Supreme Administrative Court refers to the auditors' failure in issuing auditor's reports on the financial statements. The result of the research shows that the auditor did not pay enough attention to the correct setting of transfer prices. The consequences are not only tax credits, but also incorrectly reported information on expenses (revenues) and profit or loss of the entities in their financial statements.

Keywords: Transfer pricing; Related parties; Financial accounting; Auditing.

JEL Classification: M41, M42, G32.