

# Povinnost auditora vyjádřit se ke zprávě o daních

## Popis problému

Novela zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, účinná od 1. 1. 2024 rozšířila povinné náležitosti zprávy auditora o povinném auditu o vyjádření auditora, zda se v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období na účetní jednotku nebo ovládající osobu vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zda ji za podmínek stanovených účetními předpisy řádně zpřístupnila.

Povinnost vyhotovit a zpřístupnit zprávy o daních z příjmů však vzniká účetním jednotkám nebo ovládajícím osobám až pro účetní období započatá po 22. červnu 2024.

V této souvislosti vzniká otázka, zda se musí auditor ve svých zprávách o povinném auditu vydávaných již po 1. lednu 2024 ke zprávě o daních z příjmů vyjadřovat, když účetní jednotce vzniká tato povinnost až po 22. červnu 2024.

## Řešení

Komora auditorů České republiky si k tomuto možnému výkladovému problému vyžádala stanovisko Ministerstva financí ČR a v souladu s tímto stanoviskem nedoporučuje, aby se auditor ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky sestavené za účetní nebo konsolidační období započaté před 23. červnem 2024 jakkoliv vyjadřoval k povinnosti účetní jednotky vyhotovit a zpřístupnit zprávu o daních z příjmů.

## Zdůvodnění

Detailní informace týkající se legislativního rámce, zdůvodnění stanoviska KA ČR a shrnutí stanoviska MF ČR naleznete níže.

## Legislativní rámec

Zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, byl novelizován § 20 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, s účinností od 1. ledna 2024 („ZoA“) stanovující povinné náležitosti zprávy auditora o povinném auditu, ve kterém je nově požadováno, aby zpráva auditora obsahovala: „*vyjádření auditora, zda se v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období na účetní jednotku nebo ovládající osobu vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zda ji za podmínek stanovených účetními předpisy řádně zpřístupnila*“.

Povinnost vyhotovit a řádně zpřístupnit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů ukládá některým účetním jednotkám/ovládajícím osobám v § 32m - § 32r zákona č. 563/1993 Sb., o účetnictví, ve znění účinném od 1. 1. 2024 („ZoÚ“). Tato nová povinnost se týká:

- účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi s čistým obratem nad 19 mld. Kč a mají zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu,
- skupin, kde je česká konsolidující účetní jednotka nejvyšší konsolidující osobou, a jejichž konsolidační celek zahrnuje zahraniční společnost nebo českou účetní jednotku se zahraniční pobočkou nebo zahraniční stálou provozovnou a s čistým obratem nad 19 mld. Kč,
- středních a velkých účetních jednotek, které jsou obchodní společností s nejvyšší konsolidující osobou ze státu mimo EU s konsolidovanými výnosy nad 750 mil. EUR.

Zároveň přechodná ustanovení ZoÚ uvádí, že ustanovení upravující zprávu o daních z příjmů a konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se nepoužijí na účetní období započatá před 22. červnem 2024.

Z výše uvedených ustanovení ZoÚ vyplývá, že prvním relevantním účetním obdobím, kdy se auditor může ve své zprávě auditora o povinném auditu pozitivně vyjádřit, že se na účetní jednotku/ovládající osobu v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, je účetní období započaté po 22. červnu 2025, pokud nebude účetní období kratší 12 měsíců.

## Shrnutí stanoviska Ministerstva financí ČR

K otázce týkající se dopadu absence přechodného ustanovení v ZoA do zpráv auditora o povinném auditu účetní závěrky vydávaných po 1. lednu 2024 se MF ČR vyjádřilo, že není smyslem nové právní úpravy, aby zpráva auditora o povinném auditu účetní závěrky za účetní období započaté před 22. červnem 2024 obsahovala vyjádření auditora týkající se povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, jestliže taková povinnost v právním řádu ještě neexistuje. Absence přechodného ustanovení v ZoA na této skutečnosti nic nemění.

Účelem a smyslem ZoA je mimo jiné zajišťování důvěry ve funkci auditu a s tím spojené zprávy auditora. Bylo by v rozporu s tímto smyslem a účelem, pokud by se auditor ve zprávě auditora vyjadřoval k dopadu povinností, které právní řád neobsahuje, protože takové vyjádření by pro svou absurdnost snižovalo vážnost a tím i důvěryhodnost jak zprávy auditora, tak i samotného auditu.

Zároveň je zřejmé, že absence takového vyjádření není pro jeho informační bezcennost způsobilé přivodit jakoukoli škodu uživateli zprávy auditora. Ve skutečnosti je tomu přesně naopak, zmatečnost zprávy auditora spočívající ve vyjadřování k neexistující povinnosti může vést ke vzniku škody, protože může vést k relativizaci jiného, skutečně důležitého vyjádření uvedeného ve zprávě auditora. Takové znehodnocení zprávy auditora je také v rozporu s výše citovaným smyslem a účelem ZoA.

Názor soudů je v těchto případech v průběhu času konstantní, tj. v případě pochybností je potřeba přijmout takový výklad, který šetří smysl a podstatu základního práva, v daném případě práva na legitimní očekávání (viz např. nález ze 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2023, čj. 9 As 186/2022-35).

Na otázku KAČR, zda je vhodné a nutné, aby zpráva auditora o povinném auditu za účetní období/konsolidační období započaté po 22. červnu 2025 obsahovala vyjádření auditora, že se na účetní jednotku/ovládající osobu v bezprostředně předcházejícím účetním/konsolidačním období nevztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů/konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, v situaci, kdy je vzhledem k její velikosti, resp. velikosti a struktury skupiny, jednoznačné, že se účetní jednotku tato povinnost nevztahuje, zejména u účetních jednotek, které nejsou obchodními korporacemi, je tento požadavek nad rámec požadavku Směrnice <sup>1</sup>(dále jen „Směrnice“), sdělilo MF ČR následující závěry.

V případě, že podle ZoÚ vznikla nebo mohla vzniknout povinnost účetní jednotce nebo ovládající osobě vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, musí zpráva auditora o povinném auditu dle názoru MF ČR obsahovat vyjádření podle § 20 odst. 1 písm. g) ZoA, protože odpovídá požadavku stanovenému v článku 48f Směrnice.

Z hlediska osobní působnosti právní normy a tedy aplikace § 20 odst. 1 písm. g) ZoA pak lze dle názoru MF ČR vycházet ze Směrnice o ročních účetních závěrkách<sup>2</sup>, která v článku I (Oblast působnosti) upravuje koordinační opatření ve vazbě na formy podniků, kde je pro Českou republiku uvedena veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

## Stanovisko KA ČR

Novela ZoA neobsahuje přechodné ustanovení, které by požadované vyjádření ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky dalo do časového souladu s posunutou účinností novely ZoÚ. KA ČR se proto domnívá, že uvádění tohoto vyjádření ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky v okamžiku, kdy účetní jednotce/ovládající osobě povinnost ještě ani vzniknout nemohla, by bylo nadbytečné a snižovalo by vypovídací schopnost a informační hodnotu celé zprávy auditora. Z toho důvodu KA ČR oslovila MF ČR s žádostí o stanovisko v této záležitosti.

<sup>1</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami

<sup>2</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS