



GFR07591817
ESS



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 75066/17/7100-20118-012884

Upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty – poskytování pracovní síly

Finanční správa České republiky upozorňuje daňové subjekty na skutečnost, že přijímání zdanitelných plnění spočívajících v poskytování pracovní síly dle právního vztahu uzavřeného v jakékoli formě či jakýmkoli způsobem může být zatíženo podvodem na dani z přidané hodnoty.

V daném sektoru byly zjištěny daňové podvody odpovídající situaci, kdy obchodní korporace (zpravidla společnost s ručením omezeným) v pozici „agentury práce“ poskytuje pracovní sílu výrobním podnikům či obchodním korporacím poskytujícím služby, přičemž tento poskytovatel pracovní síly se snaží účelově vyhnout placení daně z přidané hodnoty (a rovněž dalším odvodům jako daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, sociální pojištění). Jedním ze způsobů tohoto záměrného vyhnutí se povinnosti platby daně z přidané hodnoty, která by z titulu poskytování pracovní síly za běžných okolností vznikla, je, že tento poskytovatel pracovní síly ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolním hlášení vykazuje fiktivní přijatá zdanitelná plnění (podložené dokumenty s náležitostmi daňových dokladů znějící na neexistující transakce). Z důvodu vytvoření fiktivních vstupů krátkých neoprávněně výslednou daňovou povinností poskytovatele pracovní síly vytváří organizátoři podvodu úmyslně navazující nepřehledné obchodní struktury a vazby.

Dle již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie se pojmem „podvod na dani z přidané hodnoty“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků obchodní transakce neodvede státu vybranou daň a další si ji odpočte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění, neboť uskutečněné operace nekorespondují s běžnými obchodními podmínkami. Nejedná se o situaci, kdy by daň nebyla zaplacená z důvodů běžných podnikatelských rizik. Pokud správce daně prokáže, že příjemce takového plnění o této skutečnosti věděl nebo vědět měl a mohl (popř. věděl nebo vědět musel), pak správce daně může, resp. musí, nárok na odpočet daně z takového plnění odmítnout. Formulaci, že daňový subjekt o této skutečnosti „věděl nebo vědět měl a mohl“, lze volně vyložit tak, že nejednal v dobré víře, když se účastnil plnění zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty (blíže viz judikatura Evropského soudního dvora, např. rozsudek *C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel*, *C-80/11* a *C-142/11 Mahagében kft a Péter Dávid*, *C-324/11 Gábor Tóth* nebo *C-285/11 Bonik EOOD*, dostupný

na <http://eur-lex.europa.eu>, a Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek 9 Afs 67/2007-147, 1 Afs 37/2012-50, 2 Afs 15/2014-59, dostupný na www.nssoud.cz).

Podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem, nebo poskytne úplatu na takové plnění, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená nebo plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Finanční správa ČR proto upozorňuje, že přijímání služeb (pracovní síly) od plátců, kteří uskutečňují ekonomickou činnost evidentně nestandardním způsobem, může reálně vést k účasti na podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty, následnému šetření správce daně také u příjemce daných služeb a případnému přijetí výše uvedených opatření.

Plátce by měl být obezřetný při výběru obchodních partnerů a v případě zjištění nestandardních podmínek obchodování, byť mohou přinést zvýhodnění na daném trhu, či nestandardních skutečností, které mohou indikovat jeho zapojení do podvodné struktury, je povinen přijmout dostatečná opatření, aby zajistil, že plnění, která přijímá či uskutečňuje, nevedou k jeho případné účasti na daňovém podvodu.

Mezi nestandardní skutečnosti, které musí plátce vést k vyšší opatrnosti, zejména je-li jich u jednoho obchodního partnera – plátce (v daném případě poskytovatele pracovní síly) shledáno více, lze například zahrnout:

- Obchodní partner vznikl v nedávné době, nemá žádnou relevantní obchodní historii, ani žádné reference či zkušenosti.
- Obchodní partner je ve svém oboru zcela neznámý, je řízen a veden osobami s žádnými či minimálními znalostmi a zkušenostmi v daném oboru, nebo osobami majícími zázemí v zahraničí (zpravidla v evropských zemích s nižší úrovní ceny práce jako např. na Ukrajině, v Bulharsku, Rumunsku atd.), může docházet k časté změně statutárního orgánu a společníků (zahraniční fyzická osoba je často jediným společníkem a statutárním orgánem), příp. je obchodní partner řízen jinými osobami než statutárními zástupci či osobami zmocněnými k jednání či vedení.
- Obchodní partner nemá potřebnou licenci či oprávnění pro daný obor činnosti (v daném případě nezískal příslušné povolení pro zprostředkování zaměstnání, tj. agenturní zaměstnávání od Úřadu práce ČR – Generálního ředitelství).
- Obchodní partner dočasně přiděluje daňovému subjektu k výkonu práce zaměstnance, občany třetí země, bez patřičného povolení k zaměstnání.
- Předmět podnikání uvedený v obchodním rejstříku neodpovídá skutečným ekonomickým aktivitám daného obchodního partnera (zapsaným předmětem podnikání může být např. pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor nebo výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů).
- U obchodního partnera dochází k častým změnám údajů zapisovaných do obchodního rejstříku (např. název, sídlo, předmět podnikání, statutární nebo kontrolní orgán atd.).

- Adresa sídla obchodního partnera je na tzv. office house (v komplexu kancelářských budov), není patrné, zda sídlo je reálné (popř. jde o tzv. virtuální sídlo, příp. se sídlo dle dostupných údajů z katastru nemovitostí nachází v rodinném domě, bytovém domě).
- Obchody jsou uzavírány mimo sídlo obchodního partnera, např. ve veřejných prostorách. Obchodní partner sám oslovuje poskytovatele zdanitelného plnění.
- Dostupné informace o finanční situaci obchodního partnera, které je možné zjistit z účetních závěrek zveřejňovaných v obchodním rejstříku, poukazují na to, že je daná osoba v postavení, kdy je ohrožena platba daně z přidané hodnoty (např. zahájené exekuční řízení formou exekuce obchodního podílu).
- Obchodní partner nemá funkční webové stránky či jsou pouze částečně funkční, popř. jeho webové stránky neinformují o předmětných ekonomických aktivitách.
- Obchodní partner, s nímž jsou uzavírány významné obchodní transakce, je delší období obtížně k zastížení, např. pouze na zahraničních telefonních číslech (jedná se přitom o subjekt se sídlem v tuzemsku), popř. komunikace je celkově problematická.
- Poskytovatel zdanitelného plnění nabízí služby za cenu významně nižší než tržní, popř. nabízí jiné nestandardně výhodné obchodní podmínky.
- Obchodní partner nevyžaduje dostatečné smluvní zajištění – smlouva není v písemné formě, chybí sankční mechanismy, obsah smlouvy je vágní a odlišný od smluv běžných v daném sektoru (např. místo poskytnutí pracovní síly je uzavřena smlouva o dílo, aniž by obchodní partner měl dostatečné materiálně-technické vybavení k provedení díla, přičemž jsou nabízeny nestandardní či žádné záruční podmínky).
- Pracovní síla poskytnutá „agenturami práce“ nemá s touto agenturou uzavřenu žádnou pracovní či obdobnou smlouvu.
- Platební podmínky vyžadované poskytovatelem zdanitelného plnění jsou neobvyklé – např. platby do zahraničí (na zahraniční bankovní účet), platby na účet jiné osoby, platby v hotovosti u významných transakcí či platby na účet, který není správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup, atd.

Tento výčet nestandardních obchodních okolností představuje pouze příklady, s ohledem na různost obchodních vztahů může odpovědně jednající plátce zjistit další neobvyklé či podezřelé okolnosti. Výše uvedené jednotlivé nestandardní skutečnosti obchodování a jednání samy o sobě nejsou většinou nezákonné, avšak ve svém souhrnu mohou svědčit o tom, že obchodní transakce je zatížena podvodem na dani z přidané hodnoty.

V této souvislosti Finanční správa ČR poukazuje na využití možnosti uvedené v § 109a zákona o DPH, pokud plátce shledá při obchodování se svým bezprostředním obchodním partnerem v tuzemsku (v daném případě poskytovatelem pracovní síly) například výše zmíněné nestandardní okolnosti, ze kterých může vyplývat riziko účelového nehrzení daně tímto obchodním partnerem. Jestliže příjemce zdanitelného plnění uhradí za tohoto poskytovatele zdanitelného plnění v tuzemsku daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění (§ 109a zákona o DPH).

Podrobný postup, jak správně uhradit daň za poskytovatele plnění, lze nalézt na webových stránkách Finanční správy ČR, konkrétně v sekci „Daně“ → „Placení daní“ → „Jak správně zaplatit daň“ → „Jak správně zaplatit daň finančnímu úřadu v roce 2017“ → „IV. Specifika při placení zvláštního způsobu zajištění daně dle § 109a zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p.“, viz také: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/placeni-dani/jak-spravne-zaplatit-dan/2017/jak-spravne-zaplatit-dan%20-financnimu-uradu-2017-7786>.

Využitím ustanovení § 109a zákona o DPH se rozumí buď úhrada daně z plnění přijatých v budoucnu, či daně za plnění minulá, avšak poskytovateli ještě neuhrazená. Tímto postupem se lze vyhnout možnosti aplikace ručení za nezaplacenou daň poskytovatelem plnění, tj. všem situacím vedoucím k aplikaci tohoto institutu dle § 109 zákona o DPH správcem daně.

Finanční správa ČR současně upozorňuje na skutečnost, že s účinností od 1. 7. 2017 je plátce povinen u poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce plátcí použít režim přenesení daňové povinnosti v souladu s ustanovením § 92e odst. 3 zákona o DPH. K této problematice byl na webových stránkách Finanční správy zveřejněn materiál „Informace GFŘ k režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných plnění s účinností od 1. 7. 2017“, č. j. 64930/17/7100-20118-011073, který je dostupný na následujícím odkazu: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/RPDP_2017.pdf.

Režim přenesení daňové povinnosti není v současné době možné zavést na poskytnutí pracovní síly pro jiné než zákonem vymezené činnosti (stavební nebo montážní práce). Proto je nutná v daném sektoru maximální obezřetnost daňových subjektů při přijímání těchto služeb, jak uvádí toto upozornění.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce