



ФИКТИВНИ ДОКУМЕНТИ ЗА РАЗПЛАЩАНЕ И МЯСТОТО НА ТРАНСПОРТА В СХЕМАТА

Веселин Грозданов
vgrozdanov@vtu.bg

*Висше транспортно училище "Тодор Каблешков"
София, ул. Гео Милев" №158
Република България*

Ключови думи: фиктивни документи, данъчен кредит, КСО, ЗКПО, ЗДДС, Закон за ограничаване плащанията в брой, свързани лица, протокол обр.19, фактура, транспортни документи.

Резюме: В настоящата статия се разглежда сравнително често срещана схема за източване на ДДС и социални осигуровки от търговски дружества. Създаването на редица фиктивни взаимоотношения между възложител (реална фирма и фирми бушони). За нуждите на статията са разгледани: КСО, ЗДДС, Закон за ограничаване на плащанията в брой, Закон за счетоводството и пример от съдебната практика. Разгледан е казус с превъзлагане на СМР от едно търговско дружество към редица подизпълнители фантоми. С приемането през 2011 г. на Закон за ограничаване на плащанията в брой се поставят определени ограничения, че плащанията на територията на страната да се извършват само чрез превод или внасяне по платежна сметка, когато са на стойност, равна на или надвишаваща 10 000 лева. Когато стойността е под 10 000 лева, но могат да се разглеждат като част от свързани помежду си платежни операции на едно и също основание, чиято обща стойност е равна на или надвишава 10 000 лева.

I. ПРИМЕРЕН КАЗУС ЗА ИЗМАМА С ПРЕВЪЗЛАГАНЕ

В тази точка ще се разгледа пример относно схема за неплащане на дължимо ДДС и социални осигуровки за наети служители.

Пример: Строителна фирма "Изпълнител Б" ЕООД сключва 4-ри договора за изпълнение на СМР с различни търговски дружества (възложители):

- Търговско дружество "Възложител 1" ЕООД възлага на строителна фирма "Изпълнител Б" ЕООД изпълнението на различни СМР в размер на 100 000,00 лева;
- Търговско дружество "Възложител 2" ЕООД възлага на строителна фирма "Изпълнител Б" ЕООД изпълнението на различни СМР в размер на 80 000,00 лева;
- Търговско дружество "Възложител 3" ЕООД възлага на строителна фирма "Изпълнител Б" ЕООД изпълнението на различни СМР в размер на 150 000,00 лева;
- Търговско дружество "Възложител 4" ЕООД възлага на строителна фирма "Изпълнител Б" ЕООД за изпълнението на различни СМР в размер на 120 000,00 лева.

Посочените сделки са реални, с подписани договори и действително предадени СМР в размер съответстващ на посочените суми. Съставени са протоколи обр.19 и към всеки протокол е издадена фактура. Разплащанията са извършени по банков път (сх. 1).

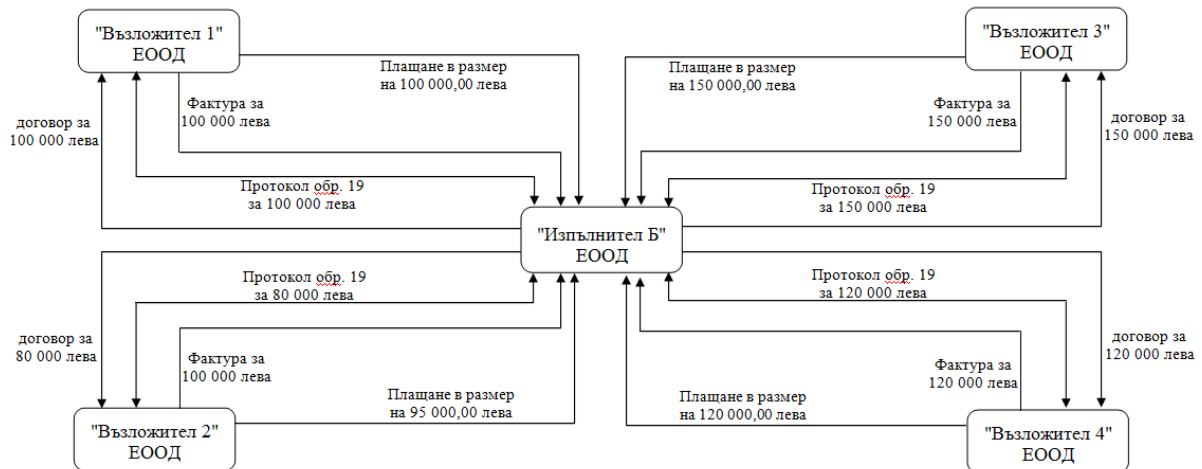


Схема 1.

"Изпълнител Б" ЕООД е реална строителна фирма която извършва СМР, но не разполага с достатъчно официално наети служители за изпълнението на възложените СМР. В инвентарната книга на "Изпълнител Б" ЕООД са записани достатъчно единици механизация (в т.ч. специализирана строителна техника и транспортни единици) за извършване на сделките.

"Изпълнител Б" ЕООД превъзлага на търговско дружество "Подизпълнител В" ЕООД да извърши СМР по всички договори (описани в началото на статията). Търговско дружество "Изпълнител Б" ЕООД и "Подизпълнител В" ЕООД са свързани лица по смисъла на т.13 от §1 от Допълнителните разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.¹ Собственик и управител на търговските дружества "Изпълнител Б" ЕООД и "Подизпълнител В" ЕООД са едно и също лице. Договорите за превъзлагане на изпълнението на СМР са в размер на 95 - 98 % от първоначално подписаните договори.

"Подизпълнител В" ЕООД е дружество бушон без да притежава механизация за изпълнението на поетите ангажименти или наети служители. Лицето което изпълнява функцията управител в "Изпълнител Б" ЕООД и "Подизпълнител В" ЕООД е наясно, че управляваните от него търговски дружества са свързани лица. Ето защо превъзлага изпълнението на дейностите по СМР на редица търговски дружества. Търговските дружества са вписани в Агенция по вписваният, но нямат активна дейност. За процесните периоди не са подавали ГДД по чл.92 от ЗКПО, но една част от тях са регистрирани с основание чл.100, ал.1 от ЗДДС². Отделните подизпълнители от "Г1 до Гп" са регистрирали трудови договори на работници, но незаплащат социални осигуровки (схема 2).

¹ "Свързани лица" са:

б) работодател и работник;
в) съдружниците;

г) лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество;

д) лицата, в чийто управителен или контролен орган участва едно и също юридическо или физическо лице, включително когато физическото лице представлява друго лице;

² Чл. 100. (1) Всяко данъчно задължено лице, за което не са налице условията за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1, има право да се регистрира по този закон.

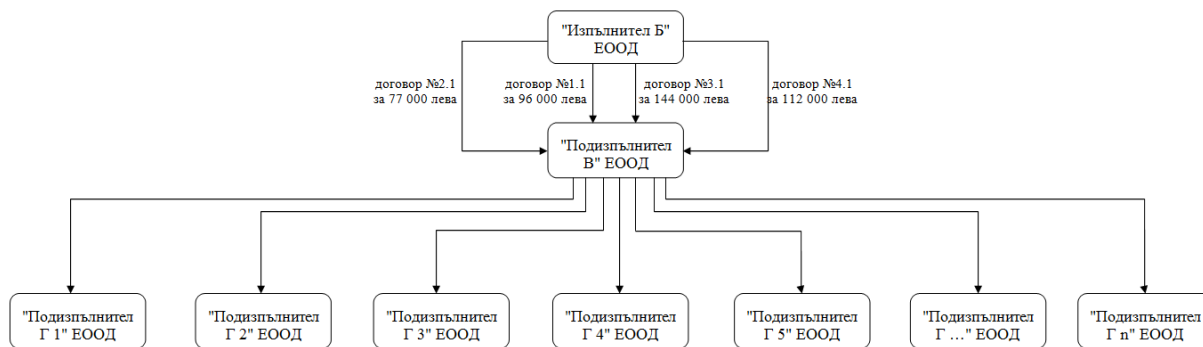


Схема 2.

В новосъздадените договори се описват единични цени за отделни СМР без да се посочват количествата за извършване. Всеки един от превъзложените четири договора е разделен между множеството фирми с цел да се обвържат издадените фактури и издадените протоколи. Всяка една от фирми "Г1 до Гn" ще изпълнява СМР на всеки един обект. Направен е опит за заобикаляне на чл.3 ал. 1 и 2 от ЗОПБ. По този начин ще се създадат документи за извършени плащания, без да има реално плащане и без проследяване на паричните потоци по банков път.

Търговските дружества от "Г1 до Гn" се отчитат като протоколите обр.19, не са за цялостно извършена работа, а са съставени до сумата 9 999,99 лева с начислено ДДС. Всички плащания са извършени в брой за което са създадени множество РКО. Търговски дружества от "Г1 до Гn" са фирми фантоми, без реално седалище на управление и с управител необразовано и малоимотно лице.

Необходимите строителни работници за извършване на поетите ангажименти по договорите за СМР са наети в търговските дружества от "Г1 до Гn" с трудови договори (социални осигуровки за наетите работници не се заплащат от работодателят им). Но работят реално за "Изпълнител Б" ЕООД.

II. ЗДДС, КСО И ПОДАВАНЕТО НА СПРАВКИ-ДЕКЛАРАЦИИ И ДНЕВНИЦИ НА ПОКУПКИТЕ И ПРОДАЖБИТЕ.

"Изпълнител Б" ЕООД отчита към възложители 1, 2, 3, и 4 добросъвестното си изпълнение на поетите договорености (в пълен обем и необходимото качество). За да си получи възнаграждението от дружеството изпълнител трябва да се издадат фактури към възложителите за съответните стойности в общ размер на 450 000,00 лева. С направеното превъзлагане на изпълнението на дейностите на "Изпълнител В" ЕООД в общ размер на 429 000,00 лева разликата за облагане е 21 000,00 лева, като от тази сума не са извадени другите разходи на дружеството (с право на данъчен кредит) направени от "Изпълнител Б" ЕООД за съответния период.

"Подизпълнител В" ЕООД с добросъвестното си изпълнение на поетите договорености (в пълен обем и необходимото качество, но фиктивно), за да си получи възнаграждението трябва да издаде фактури към "Изпълнител Б" ЕООД за съответните стойности в общ размер на 429 000,00 лева. Както стана ясно по-горе, лицето което изпълнява функцията управител в "Изпълнител Б" ЕООД и "Подизпълнител В" ЕООД е наясно, че управляваните от него търговски дружества са свързани лица. Ето защо не е желателно да източва ДДС-то през свързани фирми. С превъзлагането на изпълнението на дейностите на редица случайни подизпълнители "Подизпълнител В" ЕООД в общ размер на 420 000,00 лева разликата за облагане е 9 000,00 лева, като от тази сума не са извадени други разходи (с право на данъчен кредит) направени от "Подизпълнител В" ЕООД за съответния период.

Подизпълнители от "Г1 до Гn" издават фактури до 9 999,99 лева (с начислено ДДС) към "Изпълнител В" ЕООД. Реално разплащане няма, а се създава документооборот. Паричните средства са изплатени (официално) на В1 до Вn, но реално са отклонени (схема 3).

Освен, че дължимото ДДС е прехвърлено на фирми фантоми, не са заплатени и дължимите СО и ЗО на работниците. Но какво казва ЗОПБ?

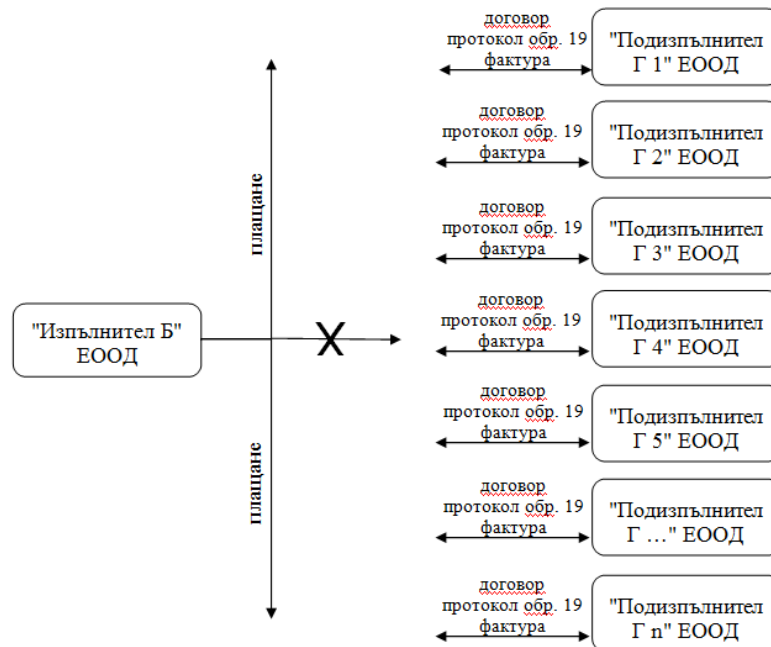


Схема 3.

III. ПЛАЩАНИЯ В БРОЙ И ЗАКОН ЗА ОГРАНИЧАВАНЕ ПЛАЩАНИЯТА В БРОЙ³

С приемането през 2011 г. на Закон за ограничаване на плащанията в брой се поставят определени ограничения. Плащанията на територията на страната да се извършват само чрез превод или внасяне по платежна сметка, когато са на стойност, равна на или надвишаваща 10 000 лева. Когато стойността е под 10 000 лева, но могат да се разглеждат като част от свързани помежду си платежни операции на едно и също основание, чиято обща стойност е равна на или надвишава 10 000 лева отново трябва да се извърши по банков път.

След приемането на Закон за ограничаване на плащанията в брой, Министерство на финансите дават указание относно прилагането му.⁴

³ Закон за ограничаване на плащанията в брой:

Чл. 1. Със закона се уреждат ограниченията при плащанията в брой на територията на страната.

Чл. 2. Законът не се прилага при:

1. тегленето и внасянето на пари в брой от/в собствени платежни сметки;
2. тегленето и внасянето на пари в брой от/в сметки на недееспособни и ограничено дееспособни лица, на съпрузи и роднини по права линия;

Чл. 3. (1) Плащанията на територията на страната се извършват само чрез превод или внасяне по платежна сметка, когато са:

1. (изм. - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г.) на стойност, равна на или надвишаваща 10 000 лв.;
2. (изм. - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г., изм. - ДВ, бр. 94 от 2019 г.) на стойност под 10 000 лв., но могат да се разглеждат като част от свързани помежду си платежни операции на едно и също основание, чиято обща стойност е равна на или надвишава 10 000 лв.;

⁴ Указание Министерство на финансите, относно прилагането на Закона за ограничаване на плащанията в брой с изх.УК-3 от 04.04.2011 г.

"Размер на плащанията, които задължително се извършват чрез превод или внасяне по платежна сметка:

За да попадне в приложното поле на закона, плащането трябва да се отнася за сума от 10 000 или повече лева. Същото се отнася и за плащания във валута, когато левовата им равностойност е равна или надвишава 10 000 лв. Следва да се има предвид, че стойностният праг от 10 000 лв. се отнася както за всяко самостоятелно плащане (тоест паричен поток), така и за всички плащания по договор, по който общият размер на паричната престация е равен или надхвърля 10 000 лв.

Следва да се подчертае, че плащането или паричната престация включва и всички данъци и такси, които платецът е длъжен да изплати във връзка с плащането. Така например, една облагаема с данък върху добавената стойност (ДДС) доставка с данъчна основа от 9 000 лева и дължим ДДС по нея в размер на 1 800 лв. (или обща дължима сума по доставката 10 800 лв.) също попада в обхвата на закона и всяко едно отделно плащане по доставката е задължително да се извършва чрез превод или внасяне по платежна сметка.

Това се отнася за случаите, при които общата стойност на паричното задължение на една от страните по договора е изрично упомената или предварително определена (или определяема) в договора."

Тук става ясно защо не са посочили в договорите общо количество на извършените СМР и/или обща стойност, а само обща единична цена. Това заобикаляне би било прието за законно до първия протокол обр.19 или до не надвишаването на сумата в размер на 9 999,99 лева. При втори протокол сумата отново не надвишава 9 999,99 лева, но сумирани първи и втори надвишават 10 000,00 лева.

"По отношение на договорите с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, в които не е изрично упомената или предварително определена (определяема) общата стойност на дължимата парична престация по договора, всяко едно парично плащане, ако е на стойност 10 000 лв. или над 10 000 лв. следва да се извършва чрез превод или внасяне по платежна сметка."⁵

IV. СЧЕТОВОДНА ЕКСПЕРТИЗА ИЛИ МЯСТОТО НА ТРАНСПОРТА В ДОКАЗВАНЕТО НА ИЗМАМАТА

В даден момент Национална агенция за приходите (НАП) извършва ревизия на дружество "Изпълнител Б" ЕООД за декларираните разходи в Дневници на покупките и получените приходи в дневници на продажбите. В хода на ревизията са поисканите допълнителни документи и справки относно подписаните договори за възлагане и превъзлагане на СМР.

НАП приемат, че търговски дружества "Изпълнител Б" ЕООД и "Подизпълнител В" ЕООД са свързани лица чрез лицето, което е едновременно назначено за управител в двете фирми.

Интересен факт е, че управителят на "Изпълнител Б" ЕООД оказва пълно съдействие на НАП (в т.ч. счетоводни регистри, дневници по ЗДДС, договори, извлечения от банкови сметки и т.н.).

"Подизпълнител В" ЕООД предоставя договори, частично счетоводни регистри (без група 50 "парични средства"), дневници по ЗДДС и множество РКО за извършените плащания. Търговски дружества от "Г1 до Гn" не са открити на посочените адреси.

⁵ Указание Министерство на финансите, относно прилагането на Закона за ограничаване на плащанията в брой с изх.УК-3 от 04.04.2011 г.

Първоначално не са представени транспортни документи за извършени реални доставки на необходимите строителни материали. В хода на ревизията е установено едновременна доставка (с едно превозно средство) на строителните материали на даден обект независимо кой е изпълнител.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Кодекс за Социално осигуряване;
- [2] Закон за корпоративно потходно облагане;
- [3] Закон за данък добавена стойност;
- [4] Закон за ограничаване плащанията в брой;
- [5] Указание Министерство на финансите, относно прилагането на Закона за ограничаване на плащанията в брой с изх.УК-3 от 04.04.2011 г.

FICTITIOUS PAYMENT DOCUMENTS AND THE PLACE OF TRANSPORTATION IN THE SCHEME

Veselin Grozdanov
vgrozdanov@vtu.bg

*Todor Kableshkov University of Transport
Sofia, 158 Geo Milev Str.*
THE REPUBLIC OF BULGARIA

Key words: *fictitious documents, tax credit, Social insurance code, Corporate Income Tax Act, VAT, Act on Limitation of Cash Payments, related parties, protocol amendment 19, invoice, transport documents.*

Abstract: *This article examines a relatively common scheme for draining VAT and social security from commercial companies. The creation of a number of fictitious relationships between the contracting authority (real company and bogus companies). For the purposes of the article, the following are considered: Social insurance code, VAT, Law on Limitation of Cash Payments, Accounting Law and an example from judicial practice. A case study with subcontracting of construction work from one commercial company to a number of phantom subcontractors was considered. With the adoption in 2011 of the Law on Limitation of Cash Payments, certain restrictions were placed that payments on the territory of the country can only be made by transfer or payment to a payment account, when they are of a value equal to or exceeding BGN 10,000. When the value is below BGN 10,000, but can be considered as part of interconnected payment transactions on the same basis, the total value of which is equal to or exceeds BGN 10,000.*