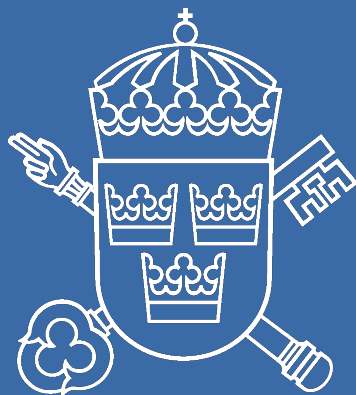


SVEA HOVRÄTT
011101

INKOM: 2023-09-26
MÅLNR: B 11019-23
AKTBIL: 73



Ekobrottsmyndigheten

Swedish Economic Crime Authority

Inledande sakframställning Svea hovrätt mål B 11019-23

Mervärdeskatt vid handel inom EU

Ny mervärdesskattelag (2023:200) från den 1 juli 2023

- Gamla Mervärdesskattelagen (1994:200) gällande vid tidpunkten för de åtalade gärningarna. Förkortas ML
- Sedan 1 juli 2023 gäller nya Mervärdesskattelagen (2023:200). Förkortas NML
- Det är ingen skillnad i sak avseende handel inom EU mellan gamla och nya lagen.

Särskilt om moms vid handel inom EU

- Moms är ett rättsområde som är harmoniserat inom EU.
- De gemensamma momsreglerna finns i ett direktiv (2006/112/EG) om ett gemensamt system för moms.
- Den svenska mervärdeskattelagen (NML (2023:200)), fram till 1 juli mervärdesskattelag (ML) (1994:200)) bygger på direktivet.
- Vid handel mellan momsregistrerade bolag i två EU-stater, s.k. *unionsinterna förvärv*, gäller *omvänd skattskyldighet*. När ett svenskt bolag handlar från en annan EU-stat innebär detta att det är den svenske köparen som ska redovisa sin utländska leverantörs utgående moms och sin egen ingående moms i Sverige. Då dessa belopp är lika stora tar beloppen ut varandra och förvärvet blir skattefritt.
- Men detta innebär också att den svenska köparen, vid en vidare försäljning, inte har någon ingående moms att dra av.

Särskilt om moms vid handel inom EU, forts.

- Motsvarande undantagsregel från skatteplikt gäller även vid *försäljning* av varor från Sverige till en annan EU-stat, dvs. vid försäljning av varor från ett bolag som är momsregistrerat i Sverige till ett kundbolag som är momsregistrerat i en annan EU-stat.
- Det svenska bolaget säljer utan moms och kundbolaget i den andra EU-staten drar inte av någon ingående moms. Försäljningen är alltså momsfri.
- *Undantaget från påförande av utgående moms* förutsätter att en gränsöverskridande transport har ägt rum mellan de två EU-staterna (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML, nu NML10 kap. 43 §).

Särskilt om moms vid handel inom EU, forts.

- Från och med den 1 april 2021 gäller nya regler om omvänd skattskyldighet vid handel inom landet med mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.
- Reglerna ska användas om det totala beskattningsunderlaget för omsättningen av sådana varor överstiger 100 000 kronor i fakturan.
- Se 1 kap. 2 § 1 st. p. 4f och 7 st. gamla ML (1994:200) (16 kap. 16 § nya ML (2023:200))
- Syftet med omvänd skattskyldighet vid handel med mobiltelefoner m.m. är att förhindra mervärdesskattebedrägerier (prop. 2020/21:20). Artikel 199 a i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid omsättning av denna typ av varor.

Särskilt om moms vid handel inom EU, forts.

- Om en utländsk beskattningsbar person omsätter mobiltelefoner till en beskattningsbar person och beskattningsunderlaget i fakturan sammantaget överstiger 100 000 kr gäller således obligatorisk omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 f ML (1994:200), nu 16 kap. 16 § nya ML. När beskattningsunderlaget i fakturan däremot understiger 100 000 kr gäller skattskyldighet enligt 16 kap. 5 § nya ML (1 kap. 2 § första stycket 1 gamla ML).

Särskilt om moms vid handel inom EU, forts.

- VIES är ett system för utbyte av information om moms som ägs av EU-kommissionen. Det är ett sökverktyg – inte en databas.
- Systemet är ett elektroniskt sätt att överföra information om momsregistrering, dvs. giltighet av moms-registreringsnummer (VAT).
- VAT = Value added tax number.
- Denna information innehåller åtminstone ett Ja/Nej-svar om förekomsten och giltigheten av det angivna numret.

Vad är MTIC?

MTIC som brottsupplägg

- Missing Trader Intra Community (MTIC) VAT Fraud
- MTIC är sedan länge ett välkänt brottsupplägg inom EU.
- Det är ett upplägg för att utnyttja förvärvsbeskattningen i momsundandragande syfte genom användande av en "Missing Trader".
- "Missing Trader" kan fritt översättas till försvunnet bolag. Denne försvinner utan att redovisa / betala moms till staten.
- "Default Trader" är ett företag som redovisar men inte betalar moms.
- I en mer utvecklad form används idag "Cross invoicers" istället för "Missing traders".

MTIC som brottsupplägg, forts.

- ”Buffer” är ett bolag som köper från en ”Cross invoicer” (Missing Trader, Default Trader) och säljer till nästa Buffer eller till en ”Broker”.
- Vid export av varor / tjänster så används ”Brokers”.
- Upplägget kan tillämpas på såväl verkliga affärer med varor / tjänster som på fiktiva affärer. I båda fallen tillgodogör sig de som deltar i affärerna moms / utebliven moms på ett oriktigt sätt.
- Upptäcktsrisken / den ekonomiska risken är olika beroende på positionen i handelskedjan.

"Missing trader"

- Ett skenföretag, t.ex. Missing trader, placeras som formell köpare / importör från bolag inom EU.
- EU-kommissionens definition av skenföretag är en näringsidkare som är registrerad till mervärdesskatt och som, potentiellt i bedräglig avsikt, förvärvar eller ger sken av att förvärva varor eller tjänster och levererar dessa varor eller tillhandahåller dessa tjänster med mervärdesskatt inräknad i fakturapriset, men som inte betalar in mervärdesskatten till den berörda statliga myndigheten.
- Karaktäristiskt för en Missing trader är att den ofta företräds av personer som är placerade där för skens skull, i syfte att dölja vem som egentligen bedriver verksamheten / styr bolaget.

"Cross invoicer"

- Istället för ett upplägg med en Missing trader som förste köpare inom landet används numera ofta en s. k. "Cross invoicer".
- Cross invoicern redovisar osanna inköp från en svensk leverantör (fakturaskrivare), vilket ger en felaktig ingående moms för Cross invoicern att dra av.
- Syftet med "cross invoicing" är att med så låg kostnad som möjligt skapa en ingående moms för att neutralisera den utgående moms som uppkommer genom den inhemska faktureringen från Cross invoicern till köparen av varorna.

"Cross invoicer", forts.

- Användandet av en Cross invoicer ger alltså samma resultat i momshänseende som användandet av en Missing trader.
- Ett syfte med att använda en Cross invoicer är att upptäckten av brottet försenas, vilket i sin tur innebär att deltagande bolag kan verka under en längre tid. Detta eftersom en Cross invoicer, till skillnad från en "vanlig" Missing trader, oftast redovisar sin omsättning till Skatteverket. Först efter en mer omfattande utredningsinsats kan Skatteverket konstatera att Cross invoicerns omsättning som baseras på de osanna fakturorna (inhemska inköpen) är falsk.

"Buffer"

- Bufferns uppgift är att distansera den "egentlige köparen", "Brokern", från bolaget som har rollen som Missing trader / Cross invoicer. Buffern slussar varorna vidare utan ett egentligt affärsmässigt syfte. Buffern får sitt utbyte av brottet genom att sälja varorna med viss vinst / prispålägg vid sin vidareförsäljning.
- Buffern äger ofta varorna under en mycket begränsad tidsperiod.
- I detta mål är ett stort antal av de bolag som varit del av transaktionskedjorna Buffers. Vi kommer att återkomma till betydelsen av detta vid uppsåtsbedömningen.

"Buffer", forts.

- Buffern redovisar och betalar sin moms och sköter sin redovisning så att det på pappret ser korrekt ut.
- Buffern tar en begränsad risk då denne i normalfallet inte behöver reducera bort sin utgående moms genom osanna fakturor (som Cross Invoicern) eller ligga ute med momsbelopp i avvaktan på statens återbetalning (som brokern).
- Det kan förekomma en eller flera Buffers i handelskedjan.

"Broker"

- Brokern är det bolag som i Sverige är sist i kedjan. Brokern köper in godset inklusive moms från Buffern. Sedan säljer Brokern säljer godset vidare till annat EU-land utan moms, Detta innebär att Brokern har rätt att återfå sin ingående moms från Skatteverket.
- Idén med det brottsliga upplägget är att ingen moms betalas in i inledningen av kedjan i Sverige, där den ingående momsen neutraliseras av osanna fakturor från en Cross invoicer, och att ingående moms återfås av Brokern.
- Brokern är den aktör som i praktiken behöver ligga ute med momspengarna i avvaktan på Skatteverkets återbetalning av momsen med anledning av export till bolag i annan EU-stat.

"Broker", forts.

- Karaktäristiskt för en Broker är att denne tidigare inte haft samma volym på sin försäljning till kunder i andra EU-stater, utan har ändrat inriktning och kraftigt ökat sin export när MTIC-upplägget inleds. I detta mål har Sisu Net AB först varit broker, för att sedan överlåta rollen som broker till bl.a. Nordic Mobile och Mobilalliansen.
- Brokern är oftare än övriga bolag inom ett MTIC-upplägg, etablerade / kända i en viss bransch och kan ha en viss legitim verksamhet som vanlig grossist.
- Brokern kan behöva finansiera / delfinansiera sina inköp (inklusive moms) med hjälp av krediter / factoring, i vart fall om man inom upplägget vill maximera utrymmet att göra affärer.

Typiska kännetecken för ett MTIC-upplägg

- Varornas karaktär präglas ofta av liten fysisk storlek per enhet, i kombination med högt värde. Det blir då enklare att hantera / frakta stora volymer och maximera utbytet av brottet.
- Den ursprunglige säljaren och den slutlige köparen av varorna / betalningen är ofta samma bolag, eller så ingår de i vart fall i samma brottsliga nätverk . Därav benämningen ”momskarusell” eller ”karusell-handel”.
- De involverade bolagens omsättning ökar i mycket stor omfattning från den tidpunkt när de börjar användas i ett MTIC-upplägg.

Typiska kännetecken för ett MTIC-upplägg, forts.

- I många fall rör det sig om en fullständig eller delvis fiktiv handel med varor, dvs. den varuomsättning som bolagen påstår äger rum och ska ligga till grund för beskattning, har i själva verket inte ägt rum. Varorna existerar bara på papper. Denna typ av förfarande har flera olika namn, t.ex. "Ghost trade", "Ghost", fiktiv handel eller lufthandel.
- Ofta saknas anledning för Skatteverket / EBM att utreda vad som utgör verklig omsättning respektive fiktiv handel eftersom resultatet i skattemässigt / skattebrottsrättsligt hänseende blir detsamma. I båda fallen är det fråga om osann momsredovisning med syfte att den ingående momsen ska återbetalas.

Typiska kännetecken för ett MTIC-upplägg, forts.

- I syfte att försvåra för myndigheter och försena upptäckten av brotten används ofta ett flertal bolag med säte i olika länder.
- I syfte att försvåra utredningen och undgå upptäckt kan bolagets företrädare vara bosatta i annat land än bolagets säte och bolagets bank / betalningsplattform kan finnas i ett tredje land.
- Varor som är avsedda för konsumtion säljs inte till konsumenter utan överlåts vid ett stort antal tillfällen mellan bolag / grossister i olika Europeiska länder.

Typiska kännetecken för ett MTIC-upplägg, forts.

- Handeln eller den uppgivna handeln inom MTIC är inte logisk / affärsmässigt motiverad för en färdigförädlad konsumentprodukt. Varor importeras till Sverige, varefter dessa inom kort tidsperiod byter ägare ett antal gånger, för att sedan exporteras från landet. Detta förfarande uppges generera ett mervärde och därmed vinst för vart och ett av de inblandade bolagen.
- Handeln syftar inte till att varorna ska nå en slutanvändare med så få handelsled / omkostnader och därmed så hög vinst som möjligt.

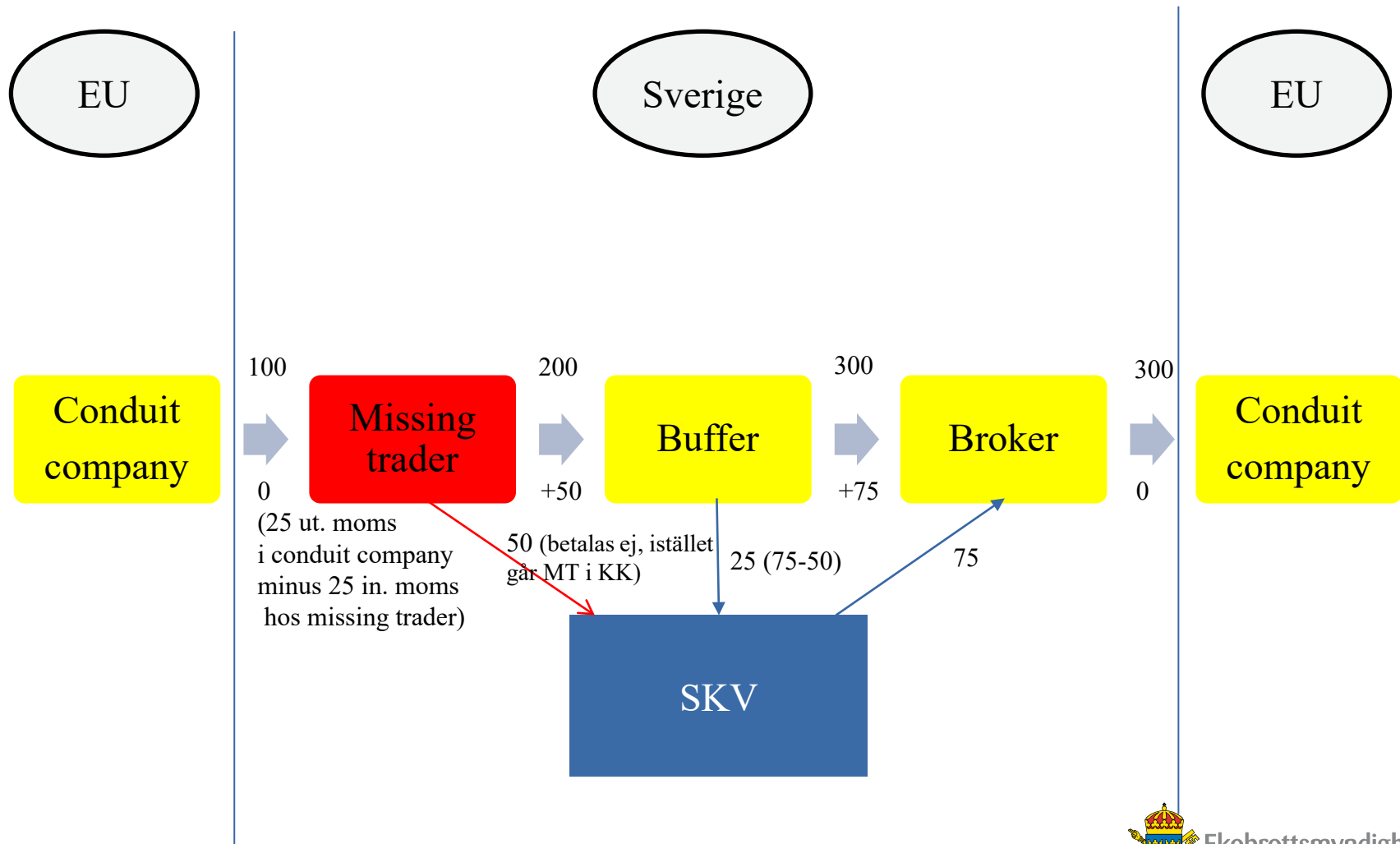
Typiska kännetecken för ett MTIC-upplägg, forts.

- I stället är det affärerna/handeln/ägarbytena mellan de involverade bolagen som utgör själva kärnan i verksamheten. Detta är något vi kommer att se avseende affärerna mellan Sisu Net AB, Mobilalliansen och Nordic Mobile Service i detta mål.
- IMEI-nummer som ingår i handelsflödena motsvarar i allmänhet riktiga mobiltelefoner, men IMEI-numren är ofta återanvända. Samma IMEI-nummer snurrar upprepat i olika momskaruseller. Telefonerna kan sedan länge vara i bruk hos slutanvändare / konsumenter.
- Bolagen har ofta ”gemensamma nämnare” som är otypiska för bolag som normalt sett bör vara oberoende av varandra. Det kan vara direkta eller indirekta personkopplingar mellan bolagsföreträdare eller gemensamma betalningsplattformar, e-postleverantörer m.m. I detta mål kommer vi att visa hur Sisu Net AB:s två företrädare helt styr försäljningen av mobiltelefoner m.m. i Mobilalliansen och Nordic Mobile Service.

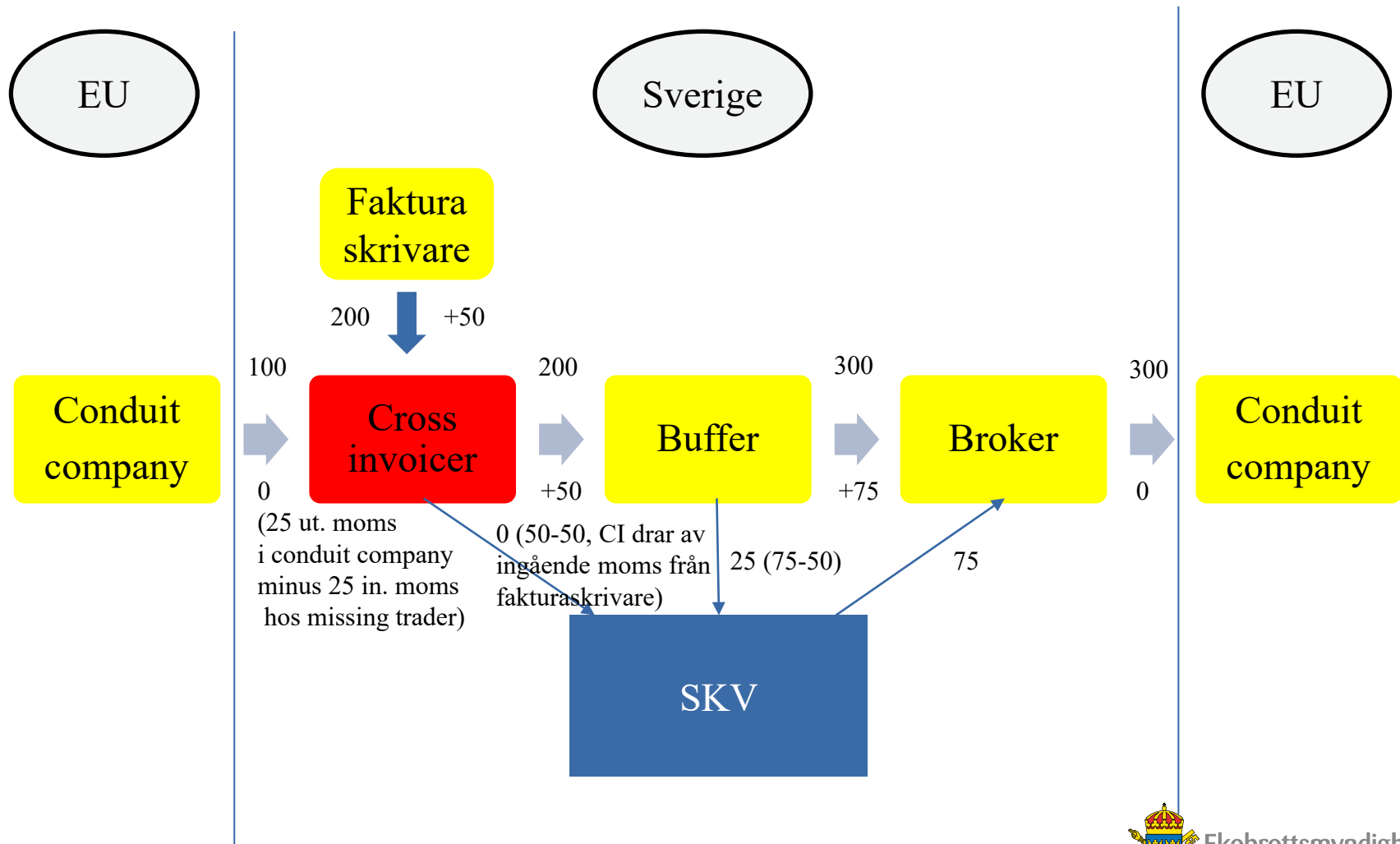
Typiska kännetecken för ett MTIC-upplägg, forts.

- Vid ej uppfyllda betalningsvillkor bolagen emellan vidtas sällan adekvata åtgärder för indrivning.
- Bolagen saknar ofta försäkring som i tillräcklig omfattning täcker förlust / total skada avseende det gods bolaget äger / lagrar / transporterar.

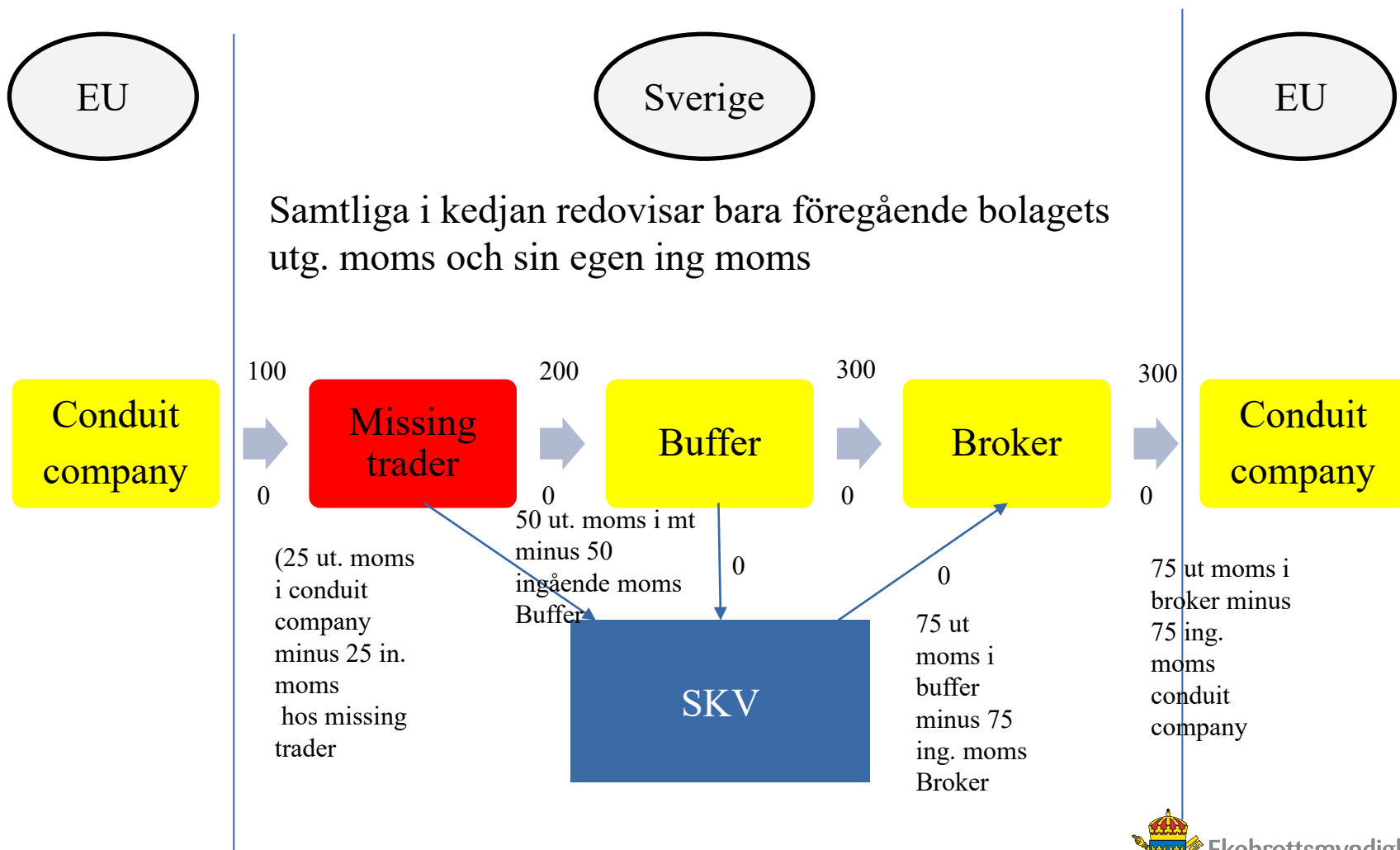
Visualisering MTIC-upplägg, exempel 1 (grund)



Visualisering MTIC-upplägg, exempel 2 (grund)



Visualisering, exempel 3 (nya regler omvänd moms för fakturor över 100 000 kr)



Särskilt om trepartshandel

- Med trepartshandel förstås en försäljning i två led mellan tre parter där varan transporteras mellan två EU-länder från den första till den sista parten i kedjan. Parterna ska vara registrerade till mervärdesskatt i var sitt EU-land och den sista parten i kedjan ska vara registrerad i destinationslandet. Den första köparen som förvärvat varan för vidareomsättning till den sista i kedjan kallas för mellanman.
- Bestämmelsen syftar till att förenkla hanteringen när den slutlige köparen är känd vid tidpunkten för omsättningen och redan är registrerad i destinationslandet.
- Utan särskilda regler om trepartshandel skulle mellanmannen beskattas för ett unionsinternt förvärv antingen i destinationslandet eller i sitt hemland (reservregeln). Förenklingen genom bestämmelserna om trepartshandel innebär att mellanmannen inte ska beskattas i något av länderna.

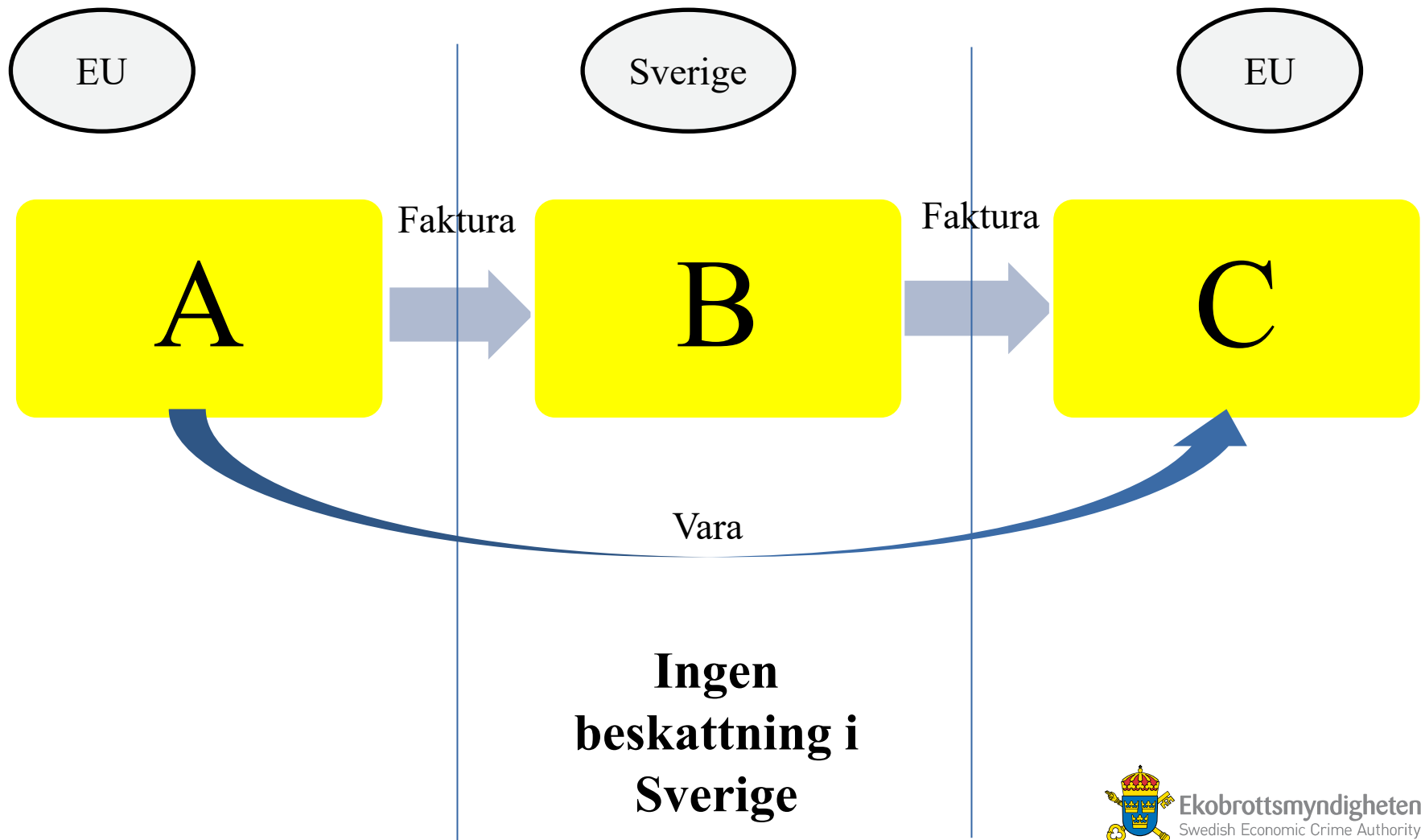
Särskilt om trepartshandel

Exempel:

SE AB köper varor i Österrike och åberopar sitt svenska VAT-nummer. Varorna transporteras till Ungern där de ska omsättas, men SE AB har vid förvärvet ingen köpare till varorna.

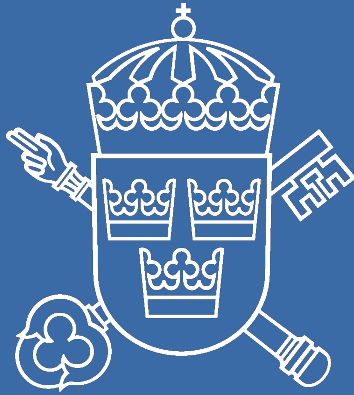
SE AB ska förvärvsbeskatta sitt inköp i Sverige. SE AB kan inte visa att bolaget påförts mervärdesskatt i Ungern för förvärvet. Bolaget har inte heller förvärvat varan för en efterföljande omsättning i Ungern i enlighet med vad som gäller för trepartshandel.

Visualisering trepartshandel



Särskilt om trepartshandel, forts.

- I exemplet ovan ska B, som är ett svenskt företag, göra följande:
 - Redovisa sitt inköp från A i skattedeklarationen men förvärvsbeskattar sig inte eftersom B är mellanman,
 - Redovisa försäljning till C i skattedeklarationen med uppgivet försäljningsvärde. B fakturerar inte svensk moms vid försäljningen.
 - Redovisa försäljningen i en periodisk sammanställning i kolumnen för trepartshandel där ska värdet av varuleveransen till C och C:s VAT-nummer anges.
 - Uppge B:s och C:s VAT-nummer på fakturan samt anteckna att den avser trepartshandel.



Ekobrottsmyndigheten

Swedish Economic Crime Authority

www.ekobrottsmyndigheten.se



twitter.com/Ekobrottsmyndig

www.ebm.se



linkedin.com/company/ekobrottsmyndigheten/