

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 18 mars 2021

Mål nr

B 5428-19

PARTER

Klagande

KG

Ombud och offentlig försvarare: Advokat MJ

Motpart

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Skattebrott m.m.

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Göta hovrätts dom 2019-09-16 i mål B 185-19

DOMSLUT

Högsta domstolen förklarar att KG har varit såväl skyldig att betala mervärdesskatt och inkomstskatt som bokföringskyldig för den verksamhet som åtalet omfattar utan hinder av att verksamheten har varit olaglig.

Högsta domstolen meddelar inte prövningstillstånd rörande målet i övrigt. Hovrättens domslut står därmed fast.

MJ ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av KG i Högsta domstolen med 12 642 kr. Av beloppet avser 10 113 kr arbete och 2 529 kr mervärdesskatt. KG ska ersätta staten för kostnaden.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

KG har yrkat att Högsta domstolen ska frikänna honom från ansvar för bokföringsbrott, skattebrott och försvårande av skattekontroll samt avslå yrkandet om skattetillägg.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Högsta domstolen har meddelat det prövningstillstånd som framgår av punkten 5.

DOMSKÄL**Frågorna i målet**

1. En fråga i målet är om olaglig omsättning av varor är mervärdesskattepliktig. En annan fråga är om inkomster som härrör från olaglig verksamhet är inkomstskattepliktiga. En tredje fråga är om bokföringskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) omfattar också olagliga affärshändelser. I målet uppkommer också frågan om hur skattskyldighet och bokföringsplikt förhåller sig till rätten att inte belasta sig själv.

Bakgrund

Inledning

2. Melanotan är ett ämne som används i syfte att uppnå ökad hudpigmentering, förhöjd sexlust och viktninskning. Det faller i Sverige in under definitionen av läkemedel (2 kap. 1 § läkemedelslagen, 2015:315). Försäljning av ämnet förutsätter därför särskilt godkännande, registrering eller tillstånd (5 kap. 1 §). Ingen av dessa förutsättningar föreligger med avseende på melanotan och det är därför straffbart att sälja (16 kap. 1 §). Ämnet omfattas däremot inte av narkotikastrafflagen (1968:64).

3. KG bedrev under åren 2014 och 2015 försäljning av ett preparat som innehöll melanotan. Nettoomsättningen uppgick under 2014 till cirka 154 000 kr och under 2015 till cirka 210 000 kr. I verksamheten förekom ingen bokföring och det lämnades inte några skattedeklarationer avseende mervärdesskatt. KG tog inte heller upp några inkomster från verksamheten i sina inkomstskattedeklarationer. Detta ledde till att han åtalades för bokföringsbrott, skattebrott och försvärande av skattekontroll.

4. Tingsrätten ogillade åtalet i dess helhet med hänvisning till att KGs verksamhet inte hade varit vare sig bokföringspliktig eller skattepliktig. Hovrätten har däremot ansett att såväl bokföringsskyldighet som skattskyldighet förelegat och har därför dömt KG för bokföringsbrott, skattebrott och försvärande av skattekontroll till villkorlig dom och dagsböter samt påfört honom skattetillägg.

5. Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om bokförings- eller skattskyldighet förelåg avseende den verksamhet som omfattas av åtalet. Prövningstillståndet har meddelats med utgångspunkt i det som hovrätten funnit utrett. Frågan om prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

Rättsliga utgångspunkter

Allmänt

6. Den enskildes skyldigheter att redovisa mervärdesskatt, betala inkomstskatt och upprätta bokföring grundar sig på olika regelverk och har olika syften och funktion. Även om det finns ett praktiskt samband mellan skyldigheterna måste omfattningen av respektive skyldighet bedömas var för sig.

Mervärdesskatt

7. Bestämmelser om mervärdesskatt finns i mervärdesskattelagen (1994:200). Mervärdesskatt ska betalas till staten bl.a. vid sådan omsättning som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (1 kap. 1 §). Omsättning av varor är skattepliktig om inte något undantag är tillämpligt (3 kap. 1 §). Lagen innehåller flera undantag från skatteplikt men inget som särskilt tar sikte på omsättning som sker inom ramen för en olaglig verksamhet.

8. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Uttrycket ekonomisk verksamhet tar sikte på varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Den som är skattskyldig för mervärdesskatt är skyldig att avge mervärdesskattedeklaration (26 kap. 2 och 5 §§ skatteförfarandelagen, 2011:1244).

9. Mervärdesskattelagen grundas på EU:s mervärdesskattedirektiv¹ och ska därför tolkas i enlighet med unionsrätten. EU-domstolen har flera gånger tagit ställning till om olaglig verksamhet kan medföra mervärdesskatteplikt.

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

10. I några mål – som gällt olaglig införsel av narkotika respektive falska sedlar – har EU-domstolen ansett att det inte skulle utgå mervärdesskatt i den olagliga verksamheten. Det har då varit fråga om varor som definitionsmässigt utan undantag ska hållas utanför unionens ekonomi och handel. (Se dom av den 28 februari 1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, p. 13–20, och dom av den 6 december 1990, Witzemann, C-343/89, EU:C:1990:445.)

11. I ett senare avgörande har EU-domstolen uttalat följande. Enligt principen om skatteneutralitet är det inte möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner. Att en gärning utgör brott innebär inte i sig att undantag ska göras från reglerna om mervärdesbeskattning. Ett sådant undantag kan endast komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag. Det aktuella målet rörde olovlig införsel av etylalkohol. Domstolen fann att det förelåg skyldighet att betala mervärdesskatt och hänvisade bl.a. till att det inte rörde sig om en vara vars saluföring är förbjuden på grund av dess beskaffenhet eller särdrag samt att det inte är uteslutet att insmugglad alkohol konkurrerar med alkohol som är föremål för laglig handel. (Se dom av den 29 juni 2000, Kaupo Salumets m.fl., C-455/98, EU:C:2000:352, p. 19, och där gjorda hänvisningar.)

12. Det är mot denna bakgrund tydligt att huvudregeln i unionsrätten är att omsättning av varor är mervärdesskattepliktig även när den är olaglig. Undantag kan förekomma men det förutsätter att det är fråga om varor som på grund av sina särdrag inte på något sätt konkurrerar med verksamhet inom en laglig ekonomisk sektor. Det är alltså klart hur de berörda delarna av unionsrätten ska tolkas; det gäller även i förhållande till den i detta mål aktuella verksamheten (se p. 26–28). Därmed finns det inte skäl att hämta in något förhandsavgörande från EU-domstolen.

Inkomstskatt

13. Skyldigheten att betala inkomstskatt regleras i inkomstskattelagen (1999:1229). Fysiska personer ska betala inkomstskatt på bl.a. inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet (1 kap. 3 §). Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13 kap. 1 §). Av 30 kap. 1 § skatteförfarandelagen följer att inkomst i näringsverksamhet ska redovisas i näringsidkarens inkomstdeklaration. Varken inkomstskattelagen eller skatteförfarandelagen innehåller några undantag för inkomst från olaglig verksamhet.
14. Högsta förvaltningsdomstolen har behandlat frågan om skyldighet att betala inkomstskatt för inkomster från olaglig verksamhet i situationer liknande den som nu ska bedömas.
15. I rättsfallet RÅ 2005 ref 14 var frågan om den som hade bedrivit s.k. svarttaxiverksamhet skulle beskattas för inkomsterna av denna. Så ansågs vara fallet. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att den omständigheten att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt och att han därigenom gör sig skyldig till brott inte i sig kan få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig.
16. I ett annat fall, som gällde inkomst som hade intjänats genom upprättande av osanna fakturor utan anknytning till laglig verksamhet, kom domstolen fram till att inkomsten inte var undantagen från beskattning enligt inkomstskattelagen (se HFD 2011 ref 80).
17. Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden får anses innebära att inkomst från yrkesmässigt bedriven verksamhet kan vara skattepliktig även om verksamheten sker i strid med lag genom att verksamhetsutövaren saknar vederbörligt tillstånd till verksamheten.

Bokföringsskyldighet

18. Bestämmelser om vem som är bokföringsskyldig finns i 2 kap. bokföringslagen. Fysiska personer är, enligt 6 §, bokföringsskyldiga för den näringsverksamhet som de bedriver. Med näringsverksamhet avses enligt lagens förarbeten all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Huruvida en verksamhet utgör näringsverksamhet måste avgöras genom en helhetsbedömning, vid vilken bl.a. omsättningshastigheten på sålda varor och tjänster och förekomsten av omkostnader kan vägas in. Enligt förarbetena kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt. Om verksamheten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, är den normalt bokföringspliktig. (Se prop. 1998/99:130 s. 381.) Att en verksamhet inte ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utesluter emellertid inte att den ändå är bokföringspliktig. Det sammanhänger med att skattskyldighet och bokföringsskyldighet har olika syften och funktion (se ”Z Service” NJA 2015 s. 811 p. 8).

19. Om en fysisk person är bokföringsskyldig, ska han eller hon bokföra alla affärshändelser i näringsverksamheten (se 4 kap. 1 § 1 bokföringslagen). Med affärshändelser avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av företagets förmögenhet, däribland in- och utbetalningar (jfr 1 kap. 2 § första stycket 7). Begreppet innefattar alltså i princip även olagliga transaktioner. Det görs inte heller något undantag för transaktioner utan skattemässig betydelse (jfr a. prop. s. 230).

20. I rättspraxis har det ansetts uppenbart att lagligheten av en affärshändelse som ingår i en näringsverksamhet i princip saknar betydelse för frågan om bokföringsskyldighet (se ”Café Draken” NJA 2004 s. 519). Skyldigheten att bokföra olagliga affärshändelser har inte heller ansetts förutsätta att affärshändelserna har företagits som en integrerad del i en annars laglig näringsverksamhet (se ”Z Service” NJA 2015 s. 811 p. 14). I rättsfallen

har bokföringsskyldighet ansetts föreligga vid olaglig spelverksamhet respektive olaga förmedling av bostadslägenheter.

21. Det nu sagda innebär att regelverket kring bokföring inte gör skillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. Det avgörande för om en fysisk person måste bokföra olagliga transaktioner blir därför om de ingår i något som utgör näringsverksamhet i bokföringslagens mening, dvs. i yrkesmässig verksamhet av ekonomisk natur (jfr p. 18).

Rätten att inte belasta sig själv

22. Rätten att inte belasta sig själv följer av rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6 i Europakonventionen (jfr artiklarna 47 och 48 i Europeiska unionens rättighetsstadga samt artikel 7 och beaktandesats 27 i det s.k. oskuldspresumtionsdirektivet²). Den innebär att ingen ska tvingas lämna upplysningar till nackdel för sig själv inom ramen för en prövning av en anklagelse om brott. En sådan anklagelse föreligger när en behörig myndighet har underrättat den enskilde om anklagelsen eller när myndigheten har vidtagit en åtgärd som gör att dennes situation väsentligen har påverkats av att det finns en misstanke mot henne eller honom (se Europadomstolens dom i målet *Serves v. France*, 20 October 1997, § 42, *Reports of Judgments and Decisions* 1997-VI; se även rättsfallet ”Boupteckningseden” NJA 2005 s. 407).

23. En kränkning av rätten att inte belasta sig själv kan föreligga om den enskilde tvingas lämna upplysningar sedan en anklagelse om brott har framförts. En kränkning kan också föreligga om upplysningar, som har lämnats under tvång före anklagelsen, sedermera används i ett brottmålsförfarande. Rätten att inte belasta sig själv utgör däremot inget generellt hinder mot att enskilda tvingas att – utom ramen för ett straffrättsligt förfarande – lämna

² Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/343 av den 9 mars 2016 om förstärkning av vissa aspekter av oskuldspresumtionen och av rätten att närvara vid rättegången i straffrättsliga förfaranden.

information om sin ekonomiska verksamhet, t.ex. som underlag för beräkning av skatt. Om det finns en skyldighet att lämna sådan information, får den enskilde inte vägra att lämna upplysningarna eller lämna falska uppgifter även om syftet är att dölja brottslighet. Rätten att inte belasta sig själv kan nämligen inte ges den innebörden att den rättfärdigar ett agerande i syfte att undvika myndighetsgranskning. (Jfr Europadomstolens avgöranden i målen *Allen v. the United Kingdom* [dec.], no. 76574/01, § 1, ECHR 2002-VIII, och *Weh v. Austria*, no. 38544/97, § 42-44, 8 April 2004, liksom "Bouppteckningsleden" NJA 2005 s. 407 och "Smitningen" NJA 2018 s. 394 p. 12.)

24. Rätten att inte belasta sig själv utgör således inte något hinder mot en ordning som ålägger den enskilde att deklarerera och bokföra också intäkter och andra affärshändelser som avser en olaglig verksamhet. En annan sak är att ansvar för skattebrott och bokföringsbrott inte alltid kan ådömas om det vid den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts förelåg en anklagelse om brott eller ett straffrättsligt förfarande var nära förestående.

Bedömningen i detta fall

Mervärdesskatteplikt?

25. Det står klart att den försäljningsverksamhet som KG bedrev utgjorde ekonomisk verksamhet i mervärdesskattelagens mening, att den innefattade omsättning av varor och att den därför, som utgångspunkt, var mervärdesskattepliktig.

26. Verksamheten var visserligen olaglig, eftersom melanotan inte fick säljas i Sverige utan tillstånd och något sådant tillstånd inte hade meddelats. Även olaglig omsättning av varor är emellertid mervärdesskattepliktig, såvida det inte är fråga om varor som, på grund av sina särdrag, inte på något sätt konkurrerar med verksamhet inom en laglig ekonomisk sektor (jfr p. 12).

27. Anledningen till att melanotan inte får säljas utan tillstånd är att ämnet faller in under definitionen av läkemedel. Av utredningen framgår att inga tillstånd har lämnats, något som synes bero på att användningen av ämnet hittills har bedömts vara förenat med hälsorisker. Det framstår också som osäkert om tillstånd till försäljning kommer att meddelas under överskådlig framtid.

28. Att melanotan är otillåtet och möjligen kommer att förbli det kan emellertid inte tillmätas någon avgörande betydelse. Det är allmänt veterligt att det på den legala marknaden finns andra varor och tjänster som syftar till att åstadkomma samma slag av effekter som melanotan är avsett att ge. Den verksamhet som KG bedrev var följaktligen ägnad att påverka efterfrågan på lagligt tillgängliga varor och tjänster. All konkurrens med en laglig ekonomisk sektor var alltså inte utesluten.

29. Verksamheten var därmed mervärdesskattepliktig.

30. Ingenting tyder på att KG vid den aktuella tiden var föremål för något straffrättsligt förfarande eller att ett sådant var nära förestående. Hans skyldighet att deklarerera för mervärdesskatt påverkades därför inte av att han genom en sådan deklaration möjligen skulle riskera att avslöja brottslig verksamhet (jfr p. 24).

Inkomstskatteplikt?

31. Den verksamhet som KG bedrev skedde yrkesmässigt och självständigt. Den utgjorde därför näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening. Det förhållandet att verksamheten var olaglig påverkade i detta fall inte KGs skyldighet att betala inkomstskatt för inkomster i verksamheten (jfr p. 17). Det saknar i sammanhanget betydelse att han genom att redovisa sina inkomster till Skatteverket skulle riskera att avslöja att han bedrivit olaglig verksamhet (jfr p. 24).

Bokföringsskyldighet?

32. KGs försäljning av melanotan utgjorde yrkesmässigt bedriven ekonomisk verksamhet. Den hade därför karaktär av näringsverksamhet och omfattades till följd av det av bokföringsskyldighet. Det förhållandet att verksamheten var olaglig och att KG sannolikt ville dölja den för myndigheterna saknar betydelse. (Jfr p. 21 och 24.)

Slutsatser

33. Den i prövningstillståndet ställda frågan ska alltså besvaras så att KG var såväl mervärdesskatteskyldig, inkomstskatteskyldig som bokföringsskyldig för den verksamhet som omfattas av åtalet utan hinder av att verksamheten har varit olaglig.

34. Det finns inte skäl att meddela prövningstillstånd i målet i övrigt.

Övrigt

35. Med hänsyn till vad som är känt om KGs ekonomiska förhållanden ska han ersätta staten för kostnaderna för försvaret i Högsta domstolen.

I avgörandet har deltagit justitieråden Gudmund Toijer, Kerstin Calissendorff, Sten Andersson, Cecilia Renfors (referent, skiljaktig) och Johan Danelius. Föredragande har varit justitiesekreteraren Dennis Andreev.



Datum
2021-01-26

Mål nr B 5428-19
Bilaga A

SKILJAKTIG MENING

Referenten, justitierådet Cecilia Renfors, är skiljaktig och anför följande.

1. KG har på internet utan tillstånd sålt ett preparat – melanotan – som är avsett att injiceras och som används för att få ökad hudpigmentering, förhöjd sexlust och viktminskning.
2. Frågan om KG har gjort sig skyldig till skattebrott genom att ha underlåtit att redovisa utgående mervärdesskatt är beroende av om verksamheten omfattas av mervärdesskattesystemet. Mervärdesskattelagen (1994:200) bygger på EU:s mervärdesskattedirektiv. Av EU-domstolens praxis följer att en neutralitetsprincip gäller och att det som utgångspunkt inte ska göras skillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner vid tillämpningen av mervärdesskattereglerna. Undantag från beskattning kan dock komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan laglig och olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag. Domstolen har också uttryckt det så att undantag gäller för verksamhet som ska hållas utanför gemenskapens ekonomi och handel.
3. Ett tydligt exempel på sådana varor som ska hållas utanför mervärdesskattesystemet är narkotika. Eftersom vissa slag av narkotika också kan vara läkemedel har domstolen framhållit att det handlar om narkotika som inte omfattas av handel med sådana preparat för medicinska och vetenskapliga

Dok.Id 199431

HÖGSTA DOMSTOLEN	Postadress	Telefon 08-561 666 00	Expeditionstid
Riddarhustorget 8	Box 2066	Telefax -	08:45–12:00
	103 12 Stockholm	E-post:	13:15–15:00
		hogsta.domstolen@dom.se	
		www.hogstadamstolen.se	

ändamål, vilka är föremål för sträng kontroll (se t.ex. dom av den 28 februari 1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, p. 15-16).

4. Melanotan omfattas av definitionen av läkemedel i 2 kap. 1 § läkemedelslagen och är på grund av att det injiceras dessutom en vara som står nära läkemedel och som läkemedelslagen ska därmed tillämpas på (se Läkemedelverkets föreskrifter HSLF-FS 2017:73).

5. Av utredningen framgår att melanotan har biverkningar och att det därutöver är förenat med vissa risker att använda preparatet. Även om melanotan inte kan jämföras med narkotika finns det enligt min mening skäl som talar för att en verksamhet där preparatet säljs vid sidan av den strikt reglerade handeln med läkemedel är sådan att den ska hållas utanför gemenskapens ekonomi och handel och alltså inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Å andra sidan innebär EU-domstolens praxis att en restriktiv tolkning av undantagen ska göras. Saken kan enligt min mening inte anses klar. Mot den bakgrunden anser jag att ett förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen i frågan om en verksamhet som den nu aktuella är mervärdesskattepliktig.

6. Överröstad i den delen gör jag följande bedömning av de frågor som prövningstillståndet avser.

7. Med hänsyn till den tveksamhet som råder när det gäller hur EU-domstolens praxis ska tolkas i fråga om verksamhet som innebär olaglig handel med läkemedel blir min slutsats att det inte ska anses ha förelegat skatteplikt för mervärdesskatt avseende verksamheten.

8. Vid den bedömningen har jag beaktat att det inte framstår som rimligt att bedöma frågan om konkurrens mellan melanotan och andra varor och tjänster i förhållande till varor och tjänster av ett helt annat slag och som

endast kan ge något av de olika slag av effekter som melanotan ger. Någon laglig vara eller tjänst som kan anses motsvara preparatet finns, såvitt känt, inte.

9. När det gäller frågan om skatteplikt för näringsverksamheten enligt inkomstskattelagen anser jag att den verksamhet KG bedrev inte kan ses på samma sätt som en taxiverksamhet som bedrivs utan tillstånd. Den praxis som Högsta förvaltningsdomstolen har etablerat ger enligt min mening inte svar på hur man från inkomstskattesynpunkt ska se på det nu aktuella fallet.

10. Viktiga faktorer vid den bedömningen är att det rör sig om handel på internet med ett preparat som utgör ett läkemedel och att användandet medför inte obetydliga hälsorisker. Mot bakgrund av att handel med läkemedel är strikt reglerad är det enligt min mening en verksamhet som helt står utanför sedvanlig handel och ekonomi.

11. Ett krav på att den som bedriver en verksamhet som på detta sätt helt står utanför de lagar och regler som gäller ska deklarerera inkomsterna för verksamheten framstår som verklighetsfrämmande. Utgångspunkten bör i fråga om sådan brottslighet vara att åtgärder inom det straffrättsliga systemet vidtas, för att få brottsligheten att upphöra och säkerställa eventuella förverkanden av utbyte av brottsligheten.

12. Min slutsats blir alltså att inte heller någon inkomstsskatteplikt har förelegat.

13. Det som nu anförts leder också till bedömningen att någon bokförings-skyldighet inte har förelegat. Högsta domstolen har behandlat frågan om bokföringsskyldighet vid olaglig spelverksamhet respektive olaglig förmedling av bostadslägenheter i "Cafe Draken" NJA 2004 s. 519 och "Z Service" NJA 2015 s. 811. Rättsfallen ger enligt min mening inte något klart besked om hur

man ska se på bokföringsskyldigheten vid en verksamhet som går ut på att, utan tillstånd, sälja läkemedel av det slag som det är fråga om här.

14. Den i prövningstillståndet ställda frågan ska besvaras i enlighet med det ovan anförda.

15. Vid den bedömningen ska prövningstillstånd meddelas för målet i övrigt.