



KLAGANDE

Shwan Sarhangi, 19870407-0658

Ombud: Advokat Filip Savic

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 4 november 2019 i mål nr 5115-19 och 5118-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2015
Mervärdeskatt för redovisningsperiod 2015
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och upphäver förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut, utom såvitt avser ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.
2. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.
3. Kammarrätten beviljar Shwan Sarhangi ersättning för kostnader i kammarrätten med 31 250 kr.
4. Kammarrätten beslutar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ ska vara tillämpliga även i fortsättningen för de uppgifter om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har

kommit fram vid kammarrättens muntliga förhandling inom stängda
dörrar och som inte tagits in i denna dom.

YRKANDEN M.M.

Shwan Sarhangi yrkar att kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer hans ingivna deklARATIONER. Han yrkar även ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och ansöker om ersättning för kostnader i kammarrätten. Shwan Sarhangi för fram detsamma som i förvaltningsrätten med bl.a. följande tillägg.

Det finns inget samband mellan honom och den försäljning som bedrivits genom www.benzobutiken.net mer än att hans konto har använts för att vidareförmedla betalningar från narkotikaförsäljningen.

Skatteverkets egen bedömning är att Benzobutikens verksamhet har bestått av försäljning av narkotiska läkemedel, dvs. narkotika enligt 8 § narkotikastrafflagen (1968:64). Benzobutiken har inte varit registrerad hos Läkemedelsverket eller registrerad som företag. Narkotika är olagligt till sin karaktär och all hantering av narkotika är i princip förbjuden. Det finns alltså inte någon legal kommersiell marknad för narkotika. Den medicinska användningen av narkotika är begränsad till den strikt kontrollerade handeln som sker mot recept efter förskrivning av läkare. All narkotikahandel som sker utanför ramen för den strikt övervakade är alltid illegal. Det är inte möjligt att få tillstånd för försäljning av narkotika för missbruk eller annars utan recept. Det råder ingen tvekan om att verksamhetsföremålet i Benzobutiken har varit att sälja narkotika till användare med missbrukssyfte och inte mot recept. Verksamheten som genererat inkomsterna i Benzobutiken har således uteslutande grundat sig i brott enligt narkotikastrafflagen. Verksamheten har vidare varit olaglig och brottslig i både sälj- och konsumentledet och har inte ingått som ett led i någon laglig verksamhet. Vinningen av försäljning av narkotika ska enligt narkotikastrafflagen förverkas. Olaglig narkotikaförsäljning kan alltså, objektivt sett, inte leda till vinst i den mening som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Verksamheten är per definition olaglig och kan därför inte

konstituera en skatteplikt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1991 ref. 6. I avgörandet har Högsta förvaltningsdomstolen också påpekat att det inte spelar någon roll om brottsvinsterna faktiskt har förverkats. Det kan vidare noteras att Högsta domstolen i ett utlämningsärende har hänvisat till RÅ 1991 ref. 6 och bedömt att inkomster från narkotikaverksamhet inte är skattepliktiga i Sverige (NJA 1997 not. C 39).

En i grunden helt laglig taxiverksamhet har dock ansetts utgöra en näringsverksamhet även om innehavaren i det enskilda fallet inte har haft erforderligt yrkestrafiktillstånd (RÅ 2005 ref. 14). I det fallet var det fråga om brottet olaga yrkesmässig trafik, ett mindre allvarligt brott. Utbyte av olaga yrkesmässig trafik kan inte heller förverkas. Avsaknaden av förverkandebestämmelser har av Peter Melz pekats ut som en viktig omständighet av betydelse i rättsfallet (se Skattenytt 2006 s. 293).

Av EU-domstolens avgörande *Einberger mot Hauptzollamt Freiburg*, mål nr C-294/82, punkt 15 och 16, följer att omsättning av narkotiska läkemedel endast är mervärdesskattepliktig om omsättningen sker inom ramen för strikt kontrollerad hantering inom apoteksverksamhet eller forskning. Försäljning som sker utanför denna kontroll mervärdesbeskattas inte.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och att ersättning för ombudskostnader inte ska beviljas. Skatteverket för fram detsamma som i förvaltningsrätten med bl.a. följande tillägg.

Läkemedelsverket har en förteckning över narkotika. Klass I i denna förteckning utgör ren narkotika. Klasserna II–IV utgör narkotika som används för medicinskt bruk. I Benzobutiken har man endast sålt klass II–IV-preparat, dvs. inte ren narkotika. Det krävs då tillstånd för försäljningen. Vad gäller inkomstbeskattning av brottslig verksamhet har det skett en ändring av praxis genom Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden

HFD 2011 ref. 80 och HFD 2014 ref. 63. Av avgörandena framgår att man vid bedömningen av om brottsliga inkomster är skattepliktiga endast ska utgå från bestämmelserna i 8 kap. IL. I målen är inte heller fråga om sådan brottslig verksamhet som i RÅ 1991 ref. 6 utan nu aktuell situation är mer lik den som var föremål för prövning i RÅ 2005 ref. 14. Benzobutiken ingår i samma marknad som apotek och hade Benzobutiken uppfyllt samtliga villkor för tillstånd hade ett sådant kanske beviljats. Omständigheterna i målen är inte heller desamma som i EU-domstolens avgöranden rörande mervärdesbeskattning av narkotika. I de avgörandena har det varit fråga om ren narkotika, dvs. klass I. I nu aktuella mål rör det sig om försäljning av narkotiska läkemedel vilket inte är samma sak.

Kammarrätten har den 25 februari 2021 hållit muntlig förhandling i målen inom stängda dörrar.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Bakgrund

2018 genomförde Skatteverket revision hos Shwan Sarhangi. Skatteverkets utredning visade att det under 2015 gjorts ett stort antal inbetalningar på Shwan Sarhangis bankkonto och att insättningarna hänförde sig till e-handel med narkotiska läkemedel genom hemsidan www.benzobutiken.net.

Skatteverket ansåg att insättningarna på Shwan Sarhangis bankkonto utgjorde skattepliktiga belopp och att han bedrivit skattepliktig näringsverksamhet genom hemsidan. Skatteverket beslutade därför genom efterbeskattning för 2015 att enligt reglerna om skönsbeskattning påföra Shwan Sarhangi inkomst av näringsverksamhet, utgående mervärdeskatt och skattetillägg.

Fråga i målen m.m.

Förvaltningsrätten och Skatteverket har bedömt att illegal försäljning av narkotiska läkemedel utgjort skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet för Shwan Sarhangi. Enligt underinstanserna innebär den omständigheten att han saknat det tillstånd som krävs för att bedriva verksamheten lagenligt inte att verksamheten inte är inkomstskattepliktig. Underinstanserna har även bedömt att sådan försäljning är mervärdeskattepliktig. Huvudfrågan i målen är om dessa bedömningar är riktiga.

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

Inkomstbeskattning och skattetillägg

Inledande utgångspunkter

Skatteverket gör gällande att Shwan Sarhangi har bedrivit näringsverksamhet genom hemsidan www.benzobutiken.net under beskattningsår 2015 och att de varor som sålts via hemsidan utgör narkotiska läkemedel (förteckning II–IV) enligt Läkemedelsverkets föreskrifter (LVFS 2011:10) om förteckningar över narkotika. Det är klarlagt att Shwan Sarhangi har haft insättningar på sitt bankkonto som härrör från försäljningen via hemsidan.

Shwan Sarhangi har däremot inte åtalats eller dömts för något brott kopplat till Benzobutiken. Oaktat vilken roll Shwan Sarhangi har haft i Benzobutikens verksamhet kommer kammarrätten inledningsvis att bedöma om illegal försäljning av narkotiska läkemedel utgör inkomstskattepliktig verksamhet på det sätt som Skatteverket har gjort gällande.

Den försäljning som skett via hemsidan har inte ingått som ett led i en i övrigt legal verksamhet. Utbytet av den i målen aktuella försäljningen har inte förverkats och något skadeståndsanspråk har inte riktats mot Shwan Sarhangi.

Kammarrätten konstaterar att inkomst av brottslig verksamhet inte är skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. IL. Även om en inkomst inte är undantagen från skatteplikt krävs dock, för att inkomsten ska vara skattepliktig, att den kan hänföras till ett inkomstslag. I detta fall ska inkomsterna enligt Skatteverket hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.

Rättsliga utgångspunkter

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I uttrycket ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt” ligger bl.a. att det som regel ska vara fråga om en verksamhet som bedrivs med vinstsyfte. Frågan om det finns ett vinstsyfte bedöms objektivt. För att en verksamhet ska anses vara en näringsverksamhet i skatterättslig mening förutsätts också normalt att den är bokföringspliktig (RÅ 1991 ref. 6 och prop. 1998/99:130 s. 384).

Enligt rättspraxis konstituerar brottslig verksamhet som sådan inte någon förvärvskälla (RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327). I RÅ 1991 ref. 6 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att det vid verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att utbyte av brott enligt brottsbalken ska förklaras förverkat, om det inte är uppenbart oskäligt. Normalt kan således, objektivt sett, verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken inte anses leda vinst.

I RÅ 2005 ref. 14 bedömde dock Högsta förvaltningsdomstolen att inkomst av s.k. svarttaxiverksamhet utgör skattepliktig näringsverksamhet. I avgörandet uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att det på många olika områden finns straffsanktionerade tillståndskrav för att bedriva viss näringsverksamhet. Det krävs till exempel tillstånd av Vägverket för att driva trafikskola enligt lagen (1998:493) om trafikskolor och tillstånd av länsstyrelse för att driva biluthyrningsrörelse enligt lagen (1998:492) om biluthyrning. 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 en brottslig handling kan dock inte i sig få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig.

Högsta domstolen har i dom den 18 mars 2021 i mål nr B 5428-19 hänvisat till RÅ 2005 ref. 14 och bedömt att försäljning utan tillstånd av ett otillåtet ämne som faller in under definitionen av läkemedel enligt 2 kap. 1 § läkemedelslagen (2013:315) utgör inkomstskattepliktig näringsverksamhet. Det aktuella ämnet omfattades inte av narkotikastrafflagen.

Handel med narkotiska läkemedel får bedrivas av den som enligt 2 kap. 1 § lagen (2009:366) om handel med läkemedel får bedriva detaljhandel med läkemedel till konsument (5 § lagen [1992:860] om kontroll av narkotika). Narkotiska läkemedel får lämnas ut endast efter förordnande av läkare, tandläkare eller veterinär (6 § lagen om kontroll av narkotika).

I 2 § förordningen (1992:1554) om kontroll av narkotika anges att de substanser som anges i bilaga 1 till förordningen ska anses som narkotika enligt narkotikastrafflagen. I 3 § samma förordning anges att Läkemedelsverket ska upprätta och kungöra förteckningar över narkotika. Läkemedelsverket har upprättat en sådan förteckning genom Läkemedelsverkets föreskrifter om förteckningar över narkotika.

Lagen om kontroll av narkotika reglerar den legala hanteringen av narkotika, medan narkotikastrafflagen reglerar olovlig befattning med narkotika. Om någon som i och för sig är berättigad till viss hantering av narkotika gör sig skyldig till gärningar som ligger helt vid sidan av vad han eller hon har rätt att göra är förfarandet straffbart enligt narkotikastrafflagen (prop. 1982/83:141 s. 28).

Förverkande är en särskild rättsverkan av brott och kan avse bl.a. brottsvinster (utbyte). En av målsättningarna med förverkandelagstiftningen är att ingen ska få någon ekonomisk fördel av sin brottslighet, dvs. att brott inte ska löna sig. De grundläggande reglerna om förverkande finns i 36 kap. brottsbalken. Av 36 kap. 1 § andra stycket brottsbalken framgår att om inte annat är särskilt föreskrivet, ska de generella förverkandebestämmelserna i första stycket också tillämpas i fråga om bl.a. utbyte av ett brott enligt annan lag eller författning, om det för brottet är föreskrivet fängelse i mer än ett år. Brottsbalkens generella förverkandebestämmelser gäller alltså bara om det saknas uttryckliga bestämmelser om förverkande i specialstraffrätten. Ett exempel på när bestämmelserna om förverkande i brottsbalken inte är tillämpliga finns i 13 a § första stycket skattebrottslagen (1971:69). Skälet till detta är att ”utbytet” i stället blir föremål för beskattning (prop. 2004/05:135 s. 100, prop. 2010/11:76 s. 44 och prop. 2013/14:121 s. 102).

Kammarrättens bedömning

Den praxis som Högsta förvaltningsdomstolen etablerat ger enligt kammarrättens mening inte ett tydligt svar på hur man från inkomstskattesynpunkt ska se på det aktuella fallet.

Högsta förvaltningsdomstolens praxis och de nyss nämnda förarbetsuttalandena ger dock stöd för att möjliga förverkanden av

brottsvinster inte bör ersättas av ett inkomstbeskattningsförfarande när det gäller en verksamhet som inte ingår som ett led i en i övrigt legal verksamhet och därmed helt och hållet bygger på brott. En annan ordning skulle också kunna få stora och oförutsedda konsekvenser inom flera andra rätts- och samhällsområden.

Försäljningen av narkotiska läkemedel som skett genom hemsidan www.benzobutiken.net har inte enbart varit illegal på grund av att verksamheten saknat det tillstånd som krävs enligt lagen om handel med läkemedel. Att sälja narkotiska läkemedel utan tillstånd är även straffbart enligt narkotikastrafflagen. Därtill konstateras att även om en annars lagenlig verksamhet, med beviljat tillstånd, säljer narkotiska läkemedel utan läkares förskrivning är detta straffbart enligt narkotikastrafflagen. Försäljning av narkotiska läkemedel utan tillstånd och/eller utan läkares förskrivning är således en verksamhet som helt och hållet bygger på brott och därmed inte kan bedrivas lagenligt.

Kammarrätten konstaterar också att de straffsanktionerade tillståndskrav som nämns i RÅ 2005 ref. 14 enligt lagen om trafikskolor och lagen om biluthyrning saknar bestämmelser om förverkande. Detsamma gäller taxitrafiklagen (2012:211). Brott enligt dessa lagar faller också utanför tillämpningsområdet för förverkandebestämmelserna i 36 kap. 1 § andra stycket brottsbalken. Såväl utbyte av brott enligt lagen om handel med läkemedel som enligt narkotikastrafflagen ska emellertid förverkas (9 kap. 3 § lagen om handel med läkemedel och 6 § narkotikastrafflagen). Omständigheterna i förevarande mål är således inte desamma som i RÅ 2005 ref. 14 eller i Högsta domstolens avgörande den 18 mars 2021 i mål nr B 5428-19 (Peter Melz, Skattenytt 2006 s. 293).

Med beaktande av att utbyte av brott enligt lagen om handel med läkemedel och narkotikastrafflagen ska förverkas saknas objektivt sett, ur ett skatterättsligt perspektiv, ett vinstsyfte vid olaglig försäljning av

narkotiska läkemedel. Enligt kammarrättens mening kan sådan försäljning inte heller anses vara bokföringspliktig (RÅ 1991 ref. 6 och NJA 2015 s. 811).

Mot denna bakgrund anser kammarrätten att den illegala försäljningen av narkotiska läkemedel som skett genom hemsidan www.benzobutiken.net inte utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Shwan Sarhangi kan således, oavsett sin roll i Benzobutikens verksamhet, inte påföras inkomst av näringsverksamhet och inte heller skattetillägg beräknad på sådan försäljning. Utredningen ger inte heller stöd för påförd beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet på annan grund. Överklagandet i denna del ska därför bifallas.

Mervärdesbeskattning och skattetillägg

Rättsliga utgångspunkter

Det saknas uttryckliga bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200) och mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt) om huruvida olaglig omsättning av varor utgör en beskattningsbar verksamhet. Den mervärdes-skattemässiga bedömningen av olaglig verksamhet har emellertid i en rad avgöranden behandlats av EU-domstolen.

Enligt EU-domstolens praxis är det vid tillämpningen av unionslagstiftningen, enligt principen om skatteneutralitet, inte möjligt att i skattehänseende generellt göra åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. Den omständigheten att en transaktion är olaglig medför därför som huvudregel inte befrielse från mervärdesbeskattning. Detta gäller emellertid inte i fråga om försäljning av sådana produkter som narkotika, som utmärks av att de på grund av själva sin karaktär omfattas av ett totalförbud mot försäljning i medlemsstaterna, med undantag för en strängt

övervakad handel för medicinska och vetenskapliga ändamål. En konkurrens mellan en laglig sektor och en olaglig sektor är därför utesluten. När försäljning av narkotika inte ingår i den handel som rör användningen av dessa ämnen för medicinska och vetenskapliga ändamål och som noggrant övervakas av behöriga myndigheter är försäljningen därför inte mervärdesskattepliktig (*Einberger mot Hauptzollamt Freiburg*, mål C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, *Happy Family mot Inspecteur der Omzetbelasting*, mål C-289/86, ECLI:EU:C:1988:360 och *Coffeeshop "Siberië"*, mål C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334).

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten konstaterar att de varor som sålts på hemsidan www.benzobutiken.net har varit narkotiska läkemedel enligt Läkemedelsverkets föreskrifter om förteckningar över narkotika och att försäljning skett utan tillstånd. I EU-domstolens avgörande i mål C-294/82 gällde frågan försäljning av morfin. Enligt Läkemedelsverkets ovan nämnda föreskrifter utgör morfin ett narkotiskt ämne med medicinsk användning (förteckning II). EU-domstolens avgöranden kan således inte tolkas på annat sätt än att försäljning av narkotiska läkemedel, utanför den strikt reglerade handel som rör användningen av dessa ämnen för medicinska och vetenskapliga ändamål, inte medför mervärdesbeskattning. Det saknas därmed förutsättningar att påföra Shwan Sarhangi mervärdesskatt och skattetillägg. Överklagandet ska därför bifallas även i denna del.

Ersättning för kostnader

Den som har haft kostnader för ombud eller annat som denne skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt har, enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i målet bifalls helt eller delvis, om målet avser en fråga som är av betydelse för

rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning.

Shwan Sarhangis överklagande har bifallits i sak. Målen avser också en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att bevilja honom ersättning för kostnader.

Shwan Sarhangi har yrkat ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten. Kammarrätten konstaterar att Shwan Sarhangi har vunnit bifall till sin talan i kammarrätten på annan grund än den som åberopats i förvaltningsrätten. Med hänsyn till att ombudets arbete i förvaltningsrätten saknat relevans för bedömningen av frågorna i målen avslås yrkandet om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten.

Shwan Sarhangi har yrkat ersättning för kostnader med 31 250 kr i kammarrätten. Skatteverket anser, för det fall att Shwan Sarhangi vinner bifall, att en skälig ersättning för ombudskostnader i målen är 20 000 kr.

Av ombudets ingivna åtgärdsspecifikation framgår att kostnaderna avser ersättning för tolv timmars arbete som utförts av ombudet och en timmes tidsspillan. Timkostnaden för arbetet uppgår till 2 500 kr. Timkostnaden för tidsspillan uppgår till 1 250 kr. Ombudets timkostnader, tidsspillan och nedlagda arbetstid bedöms mot bakgrund av målens karaktär och svårighetsgrad som skälig. Shwan Sarhangi ska därmed beviljas det yrkade beloppet för kostnader i kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Christian Groth
lagman
ordförande

Mats Brege Svensson
kammarrättsråd

Charlotta Lokrantz Sandberg
kammarrättsråd
referent

Lena Liljegren Victorin
fiskal
föredragande



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 20

DOM
2019-11-04
Meddelad i Stockholm

Mål nr
5115-19
5118-19

KLAGANDE

Shwan Sarhangi, 19870407-0658

Ombud: Advokat Filip Savic
Advokatfirman Sundberg & Savic HB
Erik Dahlbergsgatan 16 A
211 48 Malmö

MOTPART

Skatteverket
205 30 Malmö

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2018-10-30, se bilaga 1

SAKEN

Inkomstbeskattning 2015
Mervärdesskatt redovisningsperiod 2015
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade att skönsmässigt efterbeskatta Shwan Sarhangi för inkomst av näringsverksamhet för beskattningsår 2015 och påföra honom mervärdesskatt för redovisningsperiod 2015. Därtill påfördes han skattetillägg i båda delar. Skälen för beslutet och de beloppsmässiga konsekvenserna framgår av bilaga 1.

Shwan Sarhangi överklagar beslutet och yrkar i första hand att Skatteverkets beslut ska undanröjas och att hans ingivna deklarationer ska fastställas för det aktuella beskattningsåret. För det fall han inte medges fullt bifall yrkar han i andra hand att beskattningskonsekvenserna justeras med hänsyn till de synpunkter han fört fram. Han begär även ersättning för ombudskostnader i målen.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte funnit skäl att ändra det överklagade beslutet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Tillämpliga bestämmelser framgår av det överklagade beslutet, se bilaga 1.

Utgångspunkter för prövning

De frågor som förvaltningsrätten har att ta ställning till är om Skatteverket haft grund för sitt beslut att skönsmässigt efterbeskatta Shwan Sarhangi för oredovisade näringsinkomster beskattningsår 2015 och att påföra honom mervärdesskatt för redovisningsperiod 2015 samt skattetillägg i båda delar.

För efterbeskattning och för påförande av skattetillägg är det en förutsättning att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig.

Skatteverket har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift och beviskraven är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (se bl.a. HFD 2012 ref. 69 I–III). Det högre beviskravet, klart framgå, kan även uttryckas som att det ska vara mycket sannolikt att uppgiften är oriktig.

För det fall Skatteverket kan prestera en omfattande bevisning eller, i avsaknad av konkreta bevis, kan visa på omständigheter som starkt talar för att ett visst förhållande är för handen ankommer det på den skattskyldige, även i mål om efterbeskattning och skattetillägg, att komma med trovärdiga förklaringar till de förhållanden som Skatteverket gör gällande.

Förvaltningsrättens bedömning

Inledningsvis har förvaltningsrätten att ta ställning till om Shwan Sarhangi bedrivit näringsverksamhet under 2015.

Har Shwan Sarhangi bedrivit näringsverksamhet?

Skatteverket har åberopat i huvudsak följande omständigheter till stöd för att sin talan. Av kontoutdrag framgår att under sista kvartalet 2015 har 1 737 stycken inbetalningar gjorts till Shwan Sarhangis konto hänförliga till köp av läkemedel gjorda på hemsidan www.benzobutiken.net. Verksamheten har inte varit registrerad och inte heller innehaft tillstånd för försäljning av läkemedel. En stor del av sortimentet har varit narkotikaklassat. Varje dag har 20 till 40 insättningar gjorts från olika kunder med varierande belopp mellan 200 kr till 5 000 kr. Totalt beräknas insättningarna ha uppgått till 1 853 987 kr. I textfältet för inbetalningarna finns olika märkesnamn, varuspecifikationer eller en kod som erhålls vid beställningen. I samband med en beställning anges att betalning ska ske till ett bankkonto tillhörande ”Shwan S”. Under 2015 har utbetalningar gjorts från hans bankkonto med

totalt 1 781 254 kr. Beloppen varierar mellan 20 000 kr och 180 000 kr. 200 000 kr har förts över från Shwan Sarhangis konto till ett spansk-registrerat företag vid namn Crypted investment SL. Endast ett fåtal mottagare och eventuella leverantörer förekommer i Skatteverkets eller i Bolagsverkets register som företagare eller bolagsföreträdare.

Skatteverket har vidare anfört att de invändningar som Shwan Sarhangi fört fram i sitt överklagande avser omständigheter som hänför sig till en annan verksamhet och ett annat beskattningsår än det aktuella.

Shwan Sarhangi har i sitt överklagande hänvisat till en dom från Uppsala tingsrätt den 9 maj 2018 där han dömts för penningtvättbrott. Han har upplåtit ett bankkonto till huvudmän kopplade till hemsidan www.expressapoteket.se och därigenom främjat möjligheterna för andra att omsätta pengar som härrör från internetrelaterad narkotikahandel. Han har fört fram att det av tingsrättens dom framgår att han lånat ut sin bankdosa och bankkort redan under sommaren 2015 till en av de medåtalade för Expressapoteket. Insättningarna till hans konto för inköp via Benzobutiken har skett under sista kvartalet 2015, det vill säga efter att han överlämnat bankdosan och bankkortet. Av en dom från Svea hovrätt från den 29 september 2017 framgår vidare att betalningar hänförliga till Expressapotekets verksamhet har gjorts till hans konto. Bankdosan och inloggningsuppgifter till hans bankkonto påträffades under försommaren 2016 hos en av huvudmännen i det målet. Detta visar på att han inte bedrivit någon näringsverksamhet under 2015.

Förvaltningsrätten konstaterar att Uppsala tingsrätt i den åberopade domen kommit fram till att vad Shwan Sarhangi fört fram om att han lånat ut bankdosor och bankkort vid totalt tre tillfällen, varav det första under sommaren 2015, sammantaget är så osannolikt att det kan lämnas utan avseende. Förvaltningsrätten gör ingen annan bedömning än tingsrätten i

denna del. Vad Shwan Sarhangi fört fram om att hans bankdosa och bankkort varit utlånade under 2015 vinner inte heller stöd av utredningen i målen i övrigt.

Förvaltningsrätten konstaterar vidare att det är ostridigt i målet att Shwan Sarhangis bankdosa återfunnits vid en husrannsakan hos en av huvudmännen för Expressapoteket. Av Svea hovrätts dom framgår dock att Expressapotekets verksamhet pågick mellan våren 2016 och början av 2017. I Uppsala tingsrätts dom döms Shwan Sarhangi för att ha gjort sig skyldig till grovt penningtvättbrott genom att ha upplåtit sitt konto under en period 2016 för Expressapotekets verksamhet. Att hans bankdosa återfunnits hos en av huvudmännen för Expressapoteket under försommaren 2016 har därför mindre betydelse vid bedömningen om Shwan Sarhangi bedrivit näringsverksamhet under 2015. Vad som framkommit i förhör med en medåtalad medför ingen annan bedömning.

Shwan Sarhangi har även fört fram att det av Svea hovrätts dom framgår att flertalet försiktighetsåtgärder vidtagits av Expressapotekets huvudmän. Eftersom tillvägagångssättet för Benzobutiken är identiskt med vad som varit fallet för Expressapoteket är det uppenbart att det är samma personer som ligger bakom båda verksamheterna. Detta särskilt med beaktande av de försiktighetsåtgärder som båda hemsidorna använt sig av. Att han skulle ha uppgett sitt eget kontonummer och namn i betalningsinformationen framstår därför som osannolikt. I en promemoria upprättad av polisen avseende Expressapoteket framgår även att hemsidan varit aktiv sedan minst maj 2016 och högst troligen varit aktiv innan dess under annat namn.

Förvaltningsrätten konstaterar att det finns ett antal likheter i Benzobutikens och Expressapotekets upplägg. Likartade försiktighetsåtgärder, att verksamheterna ska ha avlöst varandra i tid och att det rör sig om samma typ av produkter som sålts innebär dock inte enligt domstolen att det går att dra

slutsatsen att det är samma huvudmän som ligger bakom de båda verksamheterna. Vad som återgetts i den anförda promemorian från polisen visar inte heller på en nödvändig koppling mellan verksamheterna. Att Shwan Sarhangi i betalningsinformationen förekommit med eget bankkonto och namnuppgifter kan visserligen framstå som anmärkningsvärt, men medför inte att slutsatsen kan dras att han endast agerat som målvakt för Benzobutikens verksamhet 2015.

Shwan Sarhangi har vidare anført att hans tidigare brottshistorik, ringa narkotikabrott och utpressning, talar klart emot att han 2015 skulle ha ägnat sig åt systematisk och komplex brottslighet. Därtill har Skatteverket för beskattningsår 2016 beskattat en annan person för inkomster från Benzobutiken. Skatteverkets hypotes är att Shwan Sarhangi bedrivit en framgångsrik verksamhet som han sedan avhänt sig till den andra personen året efter. Denna hypotes är mycket mer osannolik än att de båda agerat som målvakter för verksamhetens verkliga företrädare. Förvaltningsrätten bedömer att vad Shwan Sarhangi fört fram i denna del saknar bäring eftersom det inte säger något om vem som bedrivit näringsverksamheten 2015.

Shwan Sarhangi har även fört fram att Skatteverket inte uppgett några närmare skäl till varför det fattades ett revisionsbeslut i september 2017. Han har hänvisat till ett förhör som polisen höll med honom i mars 2017. Under detta har han uppgett att omfattande transaktioner skett på hans konto redan 2015 och att SEB vid ett tillfälle spärrat hans konto. Att han på eget initiativ informerat polisen vilket möjliggjort skattekontrollen talar klart emot att han bedrivit aktuell verksamhet 2015. Han har även i maj 2019 delgetts misstanke om penningtvättbrott mot bakgrund av vad som framkommit i det överklagade beslutet. Åklagaren ska således ha gjort bedömningen att transaktionerna inte ingått i en bedriven näringsverksamhet.

Förvaltningsrätten konstaterar att det framgår av utredningen i målet att Skatteverkets revision inleddes den 20 februari 2018 genom en bevissäkring efter att Förvaltningsrätten i Stockholm kommit fram till att det fanns uppgifter som talade för att Shwan Sarhangi åsidosatt sin redovisnings-skyldighet och att det förekom skatteundrandragande. Skälen för revisionen framgår således av domstolens dom. Enligt domstolens bedömning ger inte de uppgifter som framkommer i polisens förhör stöd för att Shwan Sarhangi informerat polisen om omfattande transaktioner på hans konto redan under 2015 och att detta skulle ha föranlett Skatteverket att besluta om revision. Uppgiften om att han under maj 2019 delgetts misstanke om penningtvätt-brott påverkar inte heller denna bedömning.

Förvaltningsrätten bedömer med hänvisning till uppgifterna som nu redogjorts för att Skatteverket gjort mycket sannolikt att Shwan Sarhangi bedrivit näringsverksamhet genom hemsidan www.benzobutiken.net under beskattningsår 2015. Verksamheten uppfyller kraven på varaktighet, vinstsyfte och självständighet under aktuellt beskattningsår och resultatet ska således beskattas. Den verksamhet som Shwan Sarhangi bedrivit innebär även att mervärdesskatt ska tas ut. De invändningar Shwan Sarhangi fört fram har inte varit tillräckliga för att motbevisa Skatteverkets utredning.

Förvaltningsrätten instämmer även i Skatteverkets bedömning att den försäljning som skett via Benzobutiken utgör sådan tillståndspliktig verksamhet som kan bli skattepliktig trots att verksamheten är olaglig (jfr RÅ 2005 ref. 14). Genom att inte deklarerat inkomster från närings-verksamheten har Shwan Sarhangi lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Förutsättningar för efterbeskattning föreligger därmed vad gäller inkomst för näringsverksamhet och för mervärdesskatt. Omständig-heterna är inte heller sådana att det rör sig om obetydliga skattebelopp eller att efterbeskattning av Shwan Sarhangi framstår som uppenbart oskäligt.

Härefter har domstolen att ta ställning till om förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda.

Skönsbeskattning

För att beskattningsbeslut ska kunna omprövas genom efterbeskattning på skönsmässig grund krävs att förutsättningarna för såväl efterbeskattning som skönsbeskattning är uppfyllda. Det är därför inte tillräckligt att deklaration eller bokföring är så bristfällig att inkomsten inte kan beräknas tillförlitligt utan i regel ska det dessutom vara mycket sannolikt att oriktig uppgift lämnats om ett konkret belopp av någon betydelse (jfr HFD 2012 ref. 65).

Förvaltningsrätten har kommit fram till att det är mycket sannolikt att Shwan Sarhangi bedrivit näringsverksamhet beskattningsår 2015. Eftersom Shwan Sarhangi inte heller har redovisat inkomsterna från näringsverksamheten har inte skatten kunnat beräknas tillförlitligt på grund av brister i hans deklaration. Därmed föreligger förutsättningar för skönsmässig efterbeskattning. När det föreligger förutsättningar för skönsbeskattning ska skatt och avgifter eller underlaget för att ta ut dessa uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Syftet med en skönsbeskattning är att åstadkomma en materiellt riktig beskattning.

Av utredningen i målet framgår att Shwan Sarhangi inte har fört någon bokföring för räkenskapsåret 2015. Lagstadgade bokföringshandlingar har inte heller upprättats för räkenskapsåret 2016. Rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning har därför inte kunnat bedömas.

Shwan Sarhangi har fört fram följande. Det är ostridigt att det under 2015 förekommit 18 stycken utbetalningar från hans bankkonto om sammanlagt

1 781 254 kr. Behållningen av insättningarna under 2015 var alltså endast 72 733 kr. Det är dessutom ostridigt att insatta medel inte till någon del använts till hans privata kostnader. Det beräknade överskottet framstår därför som oskäligt och orimligt.

Förvaltningsrätten gör bedömningen att genom att Skatteverket sköns-
mässigt uppskattat Shwan Sarhangis överskott av näringsverksamhet till
1 005 000 kr efter avdrag för egenavgifter, kan det inte anses ostridigt att
insatta medel på hans bankkonto inte använts till privata kostnader. Enligt
domstolens mening är det inte troligt att behållningen om 72 733 kr på
Shwan Sarhangi bankkonto ger en rättvisande bild av Benzobutikens
resultat, det vill säga att alla utbetalningar avsett kostnader i bolaget. Med
hänsyn till att det saknas bokföring och till vad som i övrigt framkommit i
målen finner domstolen inte skäl att ändra det uppskattade beloppet. Det
gäller även den av Skatteverket påförda mervärdesskatten.

Eftersom kraven för att skönsmässigt efterbeskatta Shwan Sarhangi är
uppfyllda föreligger förutsättningar att påföra honom skattetillägg vad gäller
inkomstskatt beskattningsår 2015 och mervärdesskatt redovisningsperioden
2015. Enligt förvaltningsrätten bedömning är de belopp som Skatteverket
påfört inte oskäligen. Något skäl att helt eller delvis befria Shwan Sarhangi
från skattetillägg har inte heller framkommit.

Sammanfattning

Förvaltningsrätten har inte funnit skäl att ändra Skatteverkets beslut i någon
del och överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Shwan Sarhangi har inte vunnit bifall till sitt överklagande i förvaltningsrätten. Målet avser inte en fråga av betydelse för rättstillämpningen och det kan heller inte anses föreligga synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning för kostnader hos domstolen ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-11).

Anna Önell
Chefsrådman

Nämndemännen Birgitta Rönnblad, Eva Ottenäs och Jörgen Henriques har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Henric Gyllenram har föredragit målen.

**Beslut**

1(19)

Datum
2018-10-30

Magnus Kimenius, 010-574 57 44

Shwan Sarhangi
Blekingevägen 13 Lgh 1001
757 58 UppsalaFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I UPPSALA
Enhet 2INKOM: 2019-02-28
MÅLNR: 1306-19
AKTBIL: 10

Beslutet gäller:

Shwan Sarhangi

Personnummer:

870407-0658

Beslutsid:

82-76063298, MV1

Beslut

Skatteverket beslutar att dina skatter och avgifter m.m. ska ändras enligt följande.
Skatteverket beslutar även om skattetillägg enligt nedan.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2015

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr	Underlag för skattetillägg, kr
Inkomst av näringsverksamhet	1 340 000	
Avdrag för egenavgifter	- 335 000	
Summa ändring:	1 005 000	1 005 000

Efter ändringen blir ditt överskott av näringsverksamhet 1 005 000 kr. Skattetillägg påförs med 40 % på inkomstskatten på höjningsbeloppet. Du kan läsa mer om skattetillägget i avsnitt 6.

Beslutet gäller omprövning av beslut den 5 augusti 2016, ärendenr 82-44448921.

Mervärdesskatt (moms) för 2015-01-01 - 2015-12-31

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning/ sänkning (-), kr	Ingående moms höjning / sänkning (-), kr	Moms att betala/ få tillbaka (-), kr	Skatte- tillägg, kr
Mervärdesskattepliktig försäljning	370 797	-40 000	330 797	
Summa ändring:			330 797	66 159

Skattetillägg påförs med 66 159 kr beräknat med 20 % på mervärdesskatt att betala 330 797 kr. Du kan läsa mer om skattetillägget i avsnitt 6.

Beslutet gäller omprövning av grundbeslut som skulle fattats senast den 12 maj 2016.

Summering av belopp att betala

Avser	Belopp att betala/ få tillbaka (-), kr	Skattetillägg, kr	Ränta, kr ¹⁾	Totalt belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Sista betal- ningsdag
Inkomstskatt 2015	710 594	160 357	25 491	896 442	181212
Mervärdesskatt 2015	330 797	66 159	10 730	407 686	181212
Summa:				1 304 128	

¹⁾ Beräknad kostnadsränta att betala om betalning görs den sista betalningsdagen.

Motivering

Skatteverket har den 18 juni redovisat ett förslag till beslut. Du har lämnat synpunkter på avsnitt 2 och 4. Skatteverket redogör för dina synpunkter och bedömningen av dessa i avsnitt 4. Dina synpunkter har påverkat Skatteverkets bedömning i avsnitt 4 och 6.

1 Inledande avsnitt

Skatterevision har genomförts hos dig. Revisionen inleddes 2018-02-20 när Skatteverkets genomförde en bevissäkring hos dig med stöd av en dom från Förvaltningsrätten 2018-02-19 (Mål nr 2042-18). Vid denna förrättning meddelades beslutet om revision.

Skatteverkets revisorer har därefter haft muntlig och skriftlig kommunikation med dig.

Vid granskningen har framkommit att du inte redovisat någon näringsverksamhet eller upprättat någon bokföring för din omfattande handel med läkemedel som omfattas av skatterevisionen.

Du är felaktigt folkbokförd på din systers adress Risingeplan 31 i Spånga från och med 2017-10-12 men uppger vid samtal att du inte bor där. Detta bekräftades även vid genomförd bevissäkring på den aktuella adressen. Före 2017-10-12 var du felaktigt folkbokförd på adressen Sankt Göransgatan 153 Lgh 1101 i Stockholm. Detta bekräftar du i ett meddelande under övriga upplysningar i din inkomstdeklaration för 2016 som inkom 2017-11-15.

Du har inte deklarerat någon löneinkomst under åren 2013, 2014 och 2015. Under 2016 har du haft löneinkomst med 148 162 kr från Uppsala kommun och 2 370 kr från Victum Omsorg AB. Anställningen vid Uppsala kommun pågår enligt uppgift fortfarande och innebär att du är placerad och arbetar vid Sävja Fritidsgård i Uppsala.

Du förekommer inte varken i Skatteverkets eller i Bolagsverkets register som företagare eller företrädare i något företag.

2 Redovisningen

2.1 Beskrivning

Du har under skatterevisionen uppgivit att någon bokföring inte har upprättats för räkenskapsåret 2015. Eftersom någon bokföring inte har upprättats för något av de granskade räkenskapsåren har Skatteverkets revisorer påpekat betydelsen att du visar oss alla dokument och handlingar som kan ge oss en korrekt bild av den bedrivna verksamheten. Sådana handlingar skulle också möjliggöra beräkningen av ett beskattningsresultat för det aktuella året som ligger så nära verkligheten som möjligt. Du har inte inkommit med någon räkenskapsinformation och handlingar för räkenskapsåret 2016.

2.2 Grundläggande brister 2015-01-01 - 2015-12-31

2.2.1 Specifiering av redovisning som saknas

Dokument	Kommentar
Grundbok	Grundbok saknas för tiden 2015-01-01 – 2015-12-31.
Verifikationer	Verifikationer saknas för tiden 2015-01-01 – 2015-12-31.
Huvudbok	Huvudbok saknas för tiden 2015-01-01 – 2015-12-31.

Du saknar en löpande förd grundbokföring för 2015 samt de ursprungliga verifikationerna som utgör grunden för den löpande bokföringen. Du saknar vidare en huvudbokföring som bygger på en löpande förd grundbokföring för 2015.

2.3 Dina synpunkter

Du hävdar att de omfattande transaktionerna som under 2015 förekommer på ditt bankkonto i Swedbank inte har genomförts av dig och att du inte bedrivit någon näringsverksamhet. Du anger vidare att det är orsaken till att du inte upprättat någon bokföring för 2015.

2.4 Lagar m.m.

Du är bokföringsskyldig för din bedrivna näringsverksamhet enligt 2 kapitlet i Bokföringslagen (BFL) (SFS 1999:1078)

Bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. BFL innebär bl.a. att ett företag

- löpande skall bokföra alla affärshändelser
- skall se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter
- skall bevara all räkenskapsinformation

Av 7 kap. 1–2 §§ BFL framgår att räkenskapsmaterial ska bevaras i ordnat skick inom landet under minst 7 år.

När det gäller mer vilka detaljerade krav som ställs på grund- och huvudbokföringen, tidpunkten för bokföringen samt kraven på en verifikation så framgår detta i 5 kap. BFL.

- Beträffande grund- och huvudbokföring anges i 1§ att affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i

systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

- Beträffande tidpunkten för bokföringen anges i 2§ att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring).
- Beträffande de krav som ställs på en verifikation anges bl.a. följande i 7 §. Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

2.5 Skatteverkets bedömning

Skatteverkets inhämtade försäljningsuppgifter visar att du bedrivit en omfattande näringsverksamhet under räkenskapsåret 2015 som du varit skyldig att bokföra. Skatteverkets bedömning är att du inte förvarat dina bokföringshandlingar med verifikationer mm på ett enligt bokföringslagen betryggande sätt.

Begäran att överlämna samtliga räkenskapshandlingar har skett i samband med revisionens inledning 2018-02-20.

Lagstadgade bokföringshandlingar såsom grundbok och huvudbok har enligt dina lämnade uppgifter aldrig upprättats varken under det aktuella räkenskapsåret 2015 eller därefter. Kvitton, inköpshandlingar, fakturor samt webbhandelshistorik m.fl. handlingar för verksamhetens inköp och försäljningar har inte bevarats.

Skatteverkets bedömning är att detta utgör ett grovt och allvarligt åsidosättande av Bokföringslagens regelverk som föreskriver skyldigheten att löpande bokföra uppkomna affärshändelser.

Skatteverkets sammanfattande bedömning med anledning härav är att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av någon bokföring för räkenskapsåret 2015.

3 Domar

Shwan Sarhangi dömdes 2012-02-09 vid Uppsala tingsrätt för utpressning vid två tillfällen och olaga hot (Mål nr B 5427-11). Påföljden blev 8 månaders fängelse.

Shwan Sarhangi dömdes 2013-11-27 vid Uppsala tingsrätt för ringa narkotikabrott (Mål nr B 5168-13). Påföljden blev dagsböter.

Shwan Sarhangi dömdes 2014-04-02 vid Örebro tingsrätt för försök till utpressning (Mål nr B 154-14). Påföljden blev 1 månads fängelse.

4 Inkomst av näringsverksamhet

Beskattningsfrågan avser en oregistrerad näringsverksamhet som bedrivits av dig under 2015.

4.1 Beskrivning

4.1.1 Handel med läkemedel hos Benzobutiken

Av Skatteverkets utredning framgår att den bedrivna försäljningsverksamheten avser e-handel med läkemedel från internet och hemsidan www.benzobutiken.net.



Den försäljning av läkemedel som har genomförts av Benzobutiken utgör sannolikt olaglig försäljning av läkemedel som endast kan säljas med tillstånd från Läkemedelsverket. All handel med läkemedel är reglerad enligt lagen (2009:366) om handel med läkemedel.

Den aktuella handeln via hemsidan www.benzobutiken.net har skett på det sätt som är beskrivet på företagets hemsida.



Instruktioner för att beställa produkter från oss:

För att beställa, skapa ett konto på www.countermail.com

Skicka sedan ett mejl till benzobutiken@countermail.com med namn, adress, produkt och mängd.

Exempel på beställningsmejl:

Tobias Gunnarsson
Härborjagvägen 4D
123 45 Stadsborg

50 st. Ksalol 1 mg.
10 st. Valium

Betalmetod: banköverföring

Om du önskar att betala med Bitcoins: byt ut "banköverföring" mot "bitcoins"
Bocka i rutan "Sign" under ämnesraden. (Ämnesraden ska lämnas tom)

Vi kommunicerar endast till e-postadresser på countermail.com

Kravet på att alla beställare hos Benzobutiken skall använda countermail.com medför anonymitet för köparen.

När beställningen är gjord via countermail så mejlar Benzobutiken ut instruktionerna för betalningen med uppgift om vilket bankkonto som pengarna skall sättas in på och vilken kod som skall anges vid inbetalningen.

När betalningen registrerats sker utskick av de beställda varorna genom en postförsändelse till den adress som köparen uppgivit.

Benzobutikens försäljningssortiment utgjordes till stor del av narkotikaklassade läkemedel.

4.1.2 Benzobutiken – Betalning till Shwan Sarhangis bankkonto

Skatteverkets utredning visar att du under 2015 varit betalningsmottagare av inbetalningar från kunderna hos Benzobutiken.

Skatteverket har inhämtat bankinformation i form av kontoutdrag från ditt bankkonto i Swedbank. Av kontoutdragen framgår ett stort antal inbetalningar från olika kunder med varierande belopp mellan 200 kr och 5000 kr. Antalet insättningar på kontot uppgår till 1 737 stycken och samtliga återfinns under sista kvartalet 2015. Varje dag återfinns ca 20 – 40 stycken insättningar på kontot och sammanlagt beräknas insättningarna under 2015 till 1 853 987 kr. I genomsnitt är inbetalningarna på ca 1 100 kr. Dessa insättningar kan härledas från gjorda beställningar via hemsidan www.benzobutiken.net.

Ditt bankkonto har ett ingående saldo 2015-01-01 på 213 kr och ett utgående saldo 2015-12-31 på 62 831 kr

4.1.3 Kontoinbetalningar (i Swedbank)

I textfältet för inbetalningarna på kontoutdraget återfinns olika korta märkesnamn, varuspecifikationer eller en kod bestående av tre till fem siffror eller bokstäver enligt nedanstående uppställning.

Denna kod erhålls av säljaren vid beställningen på Benzobutikens hemsida och utgör en beteckning för att kunna koppla samman inbetalt belopp med motsvarande beställning. Av textfältet i övrigt kan man inte utläsa vilka typer av varor och/eller tjänster som inbetalningarna avser.

Skatteverkets utredning visar att de sålda varorna utgör narkotikaklassade läkemedel vilket inte framgår av textfältet i samband med inbetalningar från kunder. En möjlig förklaring till detta kan vara att de angivna koderna i samband med insättningar medvetet ska dölja vad som verkligen säljs och har funktionen av en överenskommen kod för att kunna koppla samman inbetalt belopp med motsvarande beställning. Den överenskomna koden är då endast en hjälp för säljaren att uppmärksamma att köparen har gjort sin inbetalning och att den beställda produkten ska levereras.

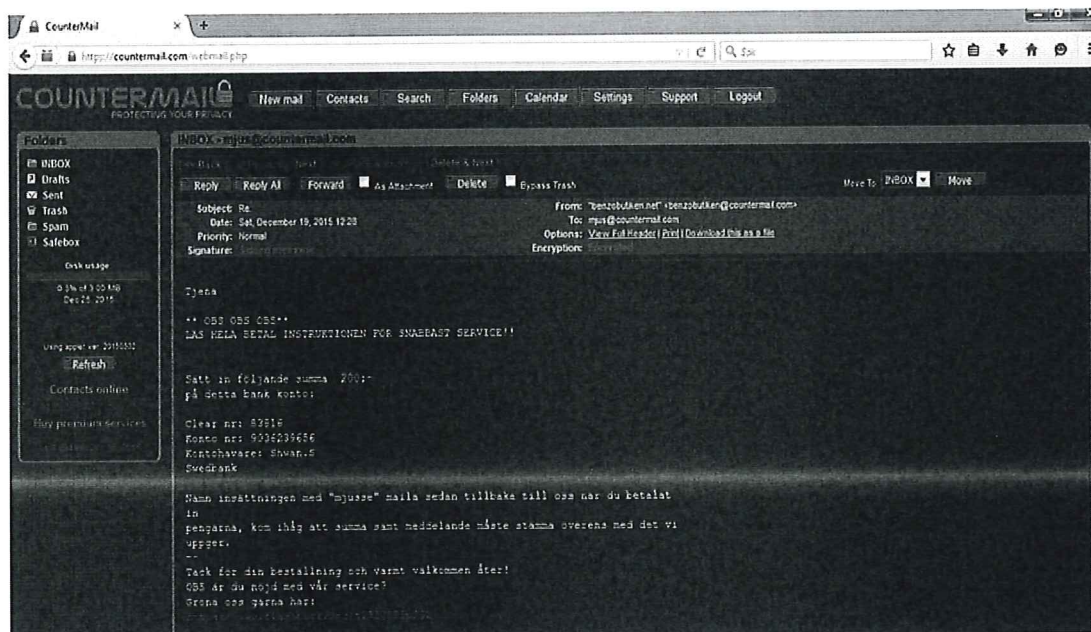
I samband med inbetalningarna på kontoutdraget framgår inte något fakturanummer, uppgift om betalningsavsändare eller annan identifieringsuppgift.

Exempel på förekommande beteckningar i kontoutdragets textfält vid insättningsbeloppen under 2015 är följande:

Next	QUAZ	Shampo	Ssfv	Furi	Beige	S25
Snodd	Best	Lase	Kniv	Flor	Yuri	Alva
Nyckel	1550	Sn	Sol	Ni4	Mb36	Tratt
ALC	Klubba	Sassa	Keek	Lisa	Ajax	Lego
Plip	Fall	Zone	Lef9	Roth	BO1	Erikusa

Skatteverket har med genomfört varubeställningar på hemsidan www.benzobutiken.net och därigenom fått uppgift att betalningen skulle sättas in på ditt bankkonto i Swedbank. Se svarsbilden nedan från benzobutiken där man uppger att kontoinnehavaren heter "Shwan S". Efter det att betalningsinformationen erhöles avbröts köpet av Skatteverket och betalningen erlades inte.

Vid Skatteverkets varubeställning 2015-12-19 erhöles följande svar från Benzobutiken:



4.1.4 Kontoutbetalningar (i Swedbank)

Under 2015 förekommer 18 st. utbetalningar från Sarhangis Swedbankkonto. Dessa utbetalningar är på sammanlagt 1 781 254 kr och varierar mellan 20 000 kr och 180 000 kr. Endast ett fåtal av dessa betalningsmottagare och eventuella leverantörer förekommer i Skatteverkets eller i Bolagsverkets register som företagare eller bolagsföreträdare. Dessa betalningsmottagare erhåller tillsammans 1 781 254 kr enbart från ditt konto under 2015. Bland utbetalningarna från ditt konto noteras att över 200 000 kr överförs till ett spanskregistrerat företag Crypted Investment SL.

4.1.5 Inhämtad information från Läkemedelsverket

Skatteverket har ställt frågor till Läkemedelsverket och deras enhet för Apotek och receptfri detaljhandel om webbhandelsföretaget Benzobutiken.net har ansökt och erhållit tillstånd att sälja läkemedel.

Läkemedelsverket svarar följande på Skatteverkets förfrågan.

- *Läkemedelsverket har inte fått in någon ansökan eller anmälan om webbhandel med receptbelagda resp. receptfria läkemedel från benzobutiken.net.*
- *Läkemedelsverket har inte heller fått in någon fråga från Benzobutiken angående försäljning av läkemedel. Eftersom ingen ansökan, anmälan eller fråga har inkommit finns inga handlingar eller uppgifter att delge Skatteverket gällande Benzobutiken.*

4.2 Bristande skatteredovisning

4.2.1 Skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket

Du har inte lämnat någon skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket med anledning av sin bedrivna försäljningsverksamhet under 2015.

Enligt bestämmelserna om anmälan för registrering i Skatteförfarandelagen (SFL) ska den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

Den anmälningsskyldighet som återfinns i 7 kap 2 § SFL har således inte efterföljts.

4.2.2 Underlåten anmälan om mervärdesskattregistrering

Du har inte lämnat någon skatte- och avgiftsanmälan med begäran om registrering för mervärdesskatt till Skatteverket med anledning av sin bedrivna försäljningsverksamhet under 2015.

Skyldighet föreligger för dig att registrera och lämna skattedeklaration och betala mervärdesskatt för din bedrivna näringsverksamhet för 2015. Bestämmelserna finns i kapitel 7 och 26 i SFL.

4.2.3 Inkomstskatteredovisning

Du har inte lämnat inkomstdeklaration för inkomståret 2015 rätt tid. Näringsbilaga med redovisning av den bedrivna försäljningsverksamheten under 2015 skulle rätteligen ha lämnats tillsammans med inkomstdeklarationen för detta år.

När revisionen inleddes förelades du 2018-02-20 att lämna inkomstdeklaration för 2015. Du inkom därefter med inkomstdeklaration 2018-03-05. Den lämnade inkomstdeklarationen innehöll inga redovisade inkomster.

För inkomståret 2016 har du lämnat inkomstdeklaration 2017-11-15 efter det att Skatteverket skönsbeskattat dig för inkomst av tjänst med 150 500 kr enligt inkomna kontrolluppgifter. Du redovisar samma inkomster i den lämnade deklarationen som du blivit beskattad för och begär att få slippa påförd förseningsavgift om 2 500 kr.

4.2.4 Dina synpunkter

Du uppgav vid samtal när revisionen inleddes att de omfattande transaktionerna som under 2015 förekommer på ditt bankkonto i Swedbank inte var din försäljning och att du inte vet vad dessa transaktioner avser. Du uppgav att "det är kompisar" som ligger bakom dessa transaktioner på bankkontot. Vilka dessa kompisar är ville du inte uppge.

Frågan ställdes flera gånger angående transaktionerna på ditt bankkonto och du uppgav att du lämnat över bankdosa till ditt Swedbankkonto till en ”kompis” som du inte vill namnge.

Du uppgav att du inte känner till något om insättningar på ditt bankkonto och att det är först när Skatteverket inleder sin utredning som du begär ut kontoutdrag från Swedbank som du blir medveten av omfattningen av transaktionerna på ditt konto.

Under utredningen hänvisar du till en narkotikadom vid Svea Hovrätt 2017-09-29 (B 7050-17) där din bankdosa hos Swedbank uppges ha återfunnits vid husrannsakan hos den dömda huvudmannen. Du hävdar att dessa uppgifter bekräftar att det inte är dina transaktioner som återfinns på ditt bankkonto i Swedbank.

Du har i synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut framfört följande. Du har dömts för penningtvättsbrott med anledning av att du upplåtit ett bankkonto medvetet till huvudmän kopplade till Expressapoteket. Att någon annan disponerat över bankdosa under 2016 får anses ostridigt liksom att du inte ska ha bedrivit någon näringsverksamhet. Av Uppsala tingsrätts mål B 593-17 framgår att du ska ha lånat ut din bankdosa och bankkort till en Ribaz Osman redan under sommaren 2015. Insättningar som skett till det ifrågavarande kontot har skett under hösten 2015 d.v.s. efter det att bankdosa överlämnats. Enligt Svea hovrätts dom (se ovan) framgår det att ett flertal försiktighetsåtgärder vidtagits dels vad avser kontakter mellan de inblandade, dels då narkotikan hanterats. Med hänsyn till de försiktighetsåtgärder som vidtagits framstår det som osannolikt att du skulle uppge ditt bankkonto samt ditt riktiga namn i betalningsinstruktionen.

Vidare uppger du att din tidigare brottslighet (ringa narkotikabrott samt utpressning) klart talar emot om att du ska ha ägnat dig åt en så systematisk och komplex brottslighet som vi nu gör gällande. Skatteverkets hypotes och slutsats är enligt dig fullständigt osannolik med hänsyn till din historiska brottslighet.

Du framför vidare att tillvägagångssättet för benzobutiken är identiskt med fallet expressapoteket. Det är enligt dig uppenbart att samma personer är bakom benzobutiken som expressapoteket. I detta avseende stödjer du dig mot Polisen PM gällande Expressapoteket (som är en del av förundersökningen) samt genom en jämförelse med de försiktighetsåtgärder som vidtagits för de bägge försäljningsverksamheterna.

Sammantaget finns det inte enligt dig skäl att ifrågasätta dina påståenden om att du lånat ut ditt bankkonto och att medlen insatta på bankkontot inte är intäkter i en näringsverksamhet bedriven av dig.

Avseende Skatteverkets skäligt uppskattade överskott i näringsverksamheten har du framfört följande. Av de insatta medlen görs utbetalningar motsvarande 1 781 254 kr och det är enligt dig ostridigt att insatta medel inte till någon del har använts för att betala dina privata kostnader.

Du framför också att när det är fråga om skönsbeskattning ska mervärdesskatt bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. En samlad

bedömning ska då göras av både ingående och utgående mervärdesskatt. Eftersom det i det här fallet är fråga om skönsbeskattning och det inte har kommit fram att de uppskattade kostnaderna skulle vara mervärdesskattefria bör även den ingående mervärdesskatten som belöper på dessa beaktas vid Skatteverkets beloppsmässiga bedömning.

4.3 Lagar m.m.

4.3.1 Inkomstskatt näringsverksamhet

Näringsverksamhet är förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13 kap. 1 § första stycket IL). Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs i någon officiellt registrerad företagsform eller inte.

Näringskriterierna är avgörande för att bedöma till vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras. Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst. Kravet på yrkesmässighet är en avgränsning mot inkomstslaget kapital och kravet på förvärvsverksamhet (vinstsyfte) är i första hand en avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet mot hobby (inkomstslaget tjänst).

Om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader förutsätts som regel att ett vinstsyfte föreligger.

Om brottslig verksamhet kan anses vara förvärvsverksamhet har bedömts i ett antal rättsfall. Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan finnas anledning att beakta även brottsliga intäkter som skattepliktiga (jfr RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 1949 Fi 209).

Inkomster från olaglig verksamhet kan i vissa fall tas upp till beskattning. Beskattning kan ske av inkomst från brottslig verksamhet om verksamheten som sådan hade beskattats om den hade bedrivits lagligt. Inkomst från olaglig verksamhet är alltså inte fri från inkomstskatt enbart på den grunden att verksamheten är olaglig. (HFD 2011 ref.80 och HFD 2014 ref.63).

Vid beskattningen ska beloppsmässig hänsyn tas om utbytet av den brottsliga verksamheten har blivit förverkat eller om gärningsmannen blivit skadeståndsskyldig mot någon skadelidande.

Högsta förvaltningsdomstolens dom (HFD 2011 ref.80) innebär ett förtydligande av tidigare praxis när det gäller brottslig verksamhet och förstärker även domen RÅ 1991 ref.6. Genom domen får det anses klarlagt att en inkomst inte är skattefri enbart för att den härrör från brottslig verksamhet. Vidare klargör domen även att inkomst från brottslig verksamhet kan beskattas om verksamheten som sådan hade beskattats om den bedrivits lagligt.

I RÅ 2005 ref. 14 har Regeringsrätten konstaterat att det på många olika områden finns straffsanktionerade tillståndskrav för att bedriva viss näringsverksamhet samt att det

förhållandet att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt, varpå han gör sig skyldig till en brottslig handling, inte i sig kan få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig. Av lagen (2009:366) om handel med läkemedel framgår bl.a. att detaljhandel med sådana varor är en tillståndsreglerad verksamhet.

I det aktuella målet RÅ 2005 ref. 14 var fråga om inkomst av brottslig verksamhet i form av olaga yrkesmässig trafik (taxiverksamhet) är skattepliktig eller ej.

Av utredningen i målet RÅ 2005 ref. 14 framgår att den verksamhet som personen bedrivit uppfyller kriterierna för näringsverksamhet. Verksamheten har varit otillåten så till vida att han saknat tillstånd enligt yrkestrafiklagen att bedriva taxitrafik. Den aktuella personen hade också av tingsrätten dömts till dagsböter för bl.a. olaga yrkesmässig trafik.

Regeringsrätten (numera HFD) beskattade den olagliga taxiverksamheten i enlighet med Skatteverkets yrkande som inkomst av näringsverksamhet.

Försäljning av läkemedel kräver tillstånd av Läkemedelsverket vilket gäller både receptbelagda och receptfria läkemedel.

4.3.2 Mervärdesskatt

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning undantas enligt 3 kap. 23 § 2 p. ML från skatteplikt. Skattefriheten gäller oavsett om läkemedlet är receptbelagt eller inte under förutsättning att det lämnas ut mot recept. Försäljning av läkemedel som lämnas ut utan recept omfattas därmed inte av undantaget även om det aktuella läkemedlet kan tillhandahållas på apotek mot recept.

Mervärdesskatt ska enligt 7 kap. 1 § första stycket (ML) tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Omsättningen av de aktuella varorna ska således utgöra grund för påförande av mervärdesskatt enligt 1 kap. 1-2 §§ mervärdesskattelagen (1994:200).

4.4 Skatteverkets bedömning

Enligt Skatteverkets bedömning utgör din försäljning av läkemedel m.m. genom hemsidan www.benzobutiken.net en sådan tillståndspliktig verksamhet som, enligt vad Regeringsrätten uttalat i ovan nämnda dom (RÅ 2005 ref.14) kan bli skattepliktig trots att den utgör olaglig verksamhet.

Till följd härav och då verksamheten även i övrigt uppfyller kriterierna för näringsverksamhet ska den av dig bedrivna verksamheten i form av handel med läkemedel utgöra skattepliktig näringsverksamhet för dig.

Skatteverkets utredning visar att du har bedrivit yrkesmässig handel med läkemedel i betydande omfattning.

Det konstaterade förfaringssättet med en mängd insättningar med kodnamn under ett kvartal tyder på att du varit en del i en större försäljningsorganisation som tillsammans bedriver en oregistrerad försäljningsverksamhet i en betydande omfattning.

Enligt Skatteverkets bedömning återspeglar transaktionerna på ditt bankkonto i Swedbank att dessa ingår i en omfattande skattepliktig försäljnings- och näringsverksamhet som med stor sannolikhet bedrivits med varaktighet, vinstsyfte och självständighet under 2015.

Skatteverket konstaterar att du haft oredovisade intäkter hänförliga till den verksamhet du bedrivit i form av försäljning av läkemedel via e-handelssajten www.benzobutiken.net. Försäljningsintäkter har löpande och i stor omfattning kommit in på ditt bankkonto i Swedbank.

Sammanlagt beräknas antalet kontoinsättning uppgå till 1 737 stycken under 2015. En summering av samtliga inbetalningar under 2015 uppgår till 1 853 987 kr.

Du uppger vid samtal att du inte känner till de transaktioner som förkommit till ditt bankkonto i Swedbank eftersom att du lånat ut bankdosan till "en kompis" som du inte vill namnge.

Du hänvisar till en narkotikadom vid Svea Hovrätt 2017-09-29 (B 7050-17) där din bankdosa hos Swedbank uppges ha återfunnits vid husrannsakan hos huvudmannen och att Ribaz Osman hjälpt till att förmedla denna från dig. Du hävdar att dessa uppgifter bekräftar att det inte är dina transaktioner som återfinns på ditt bankkonto i Swedbank under 2015.

Skatteverket har tagit del av domen från Svea Hovrätt 2017-09-29 (B 7050-17) samt den underliggande domen från Uppsala tingsrätt 2017-07-07 (B495-17, B593-17). Dessa domar har analyserats och Skatteverkets bedömning efter denna analys är att den försäljningsverksamhet som återspeglas på ditt bankkonto i Swedbank under 2015 inte alls omfattas av de aktuella domarna. Denna bedömning grundas på följande omständigheter:

- 1) Domarna från Svea Hovrätt 2017-09-29 (B 7050-17) och Uppsala Tingsrätt 2017-07-07 (B495-17, B593-17) avser försäljning av droger från hemsidan www.expressapoteket.com och inte från hemsidan www.benzobutiken.net.
- 2) Domarna avser tidsperioden 2016-03-09 fram till 2017-01-31 då husrannsakan genomfördes hos de ansvariga för Expressapoteket. Domarna omfattar inte någon tidsperiod under 2015 som är aktuell i försäljningen från www.benzobutiken.net, och som kan knytas till ditt bankkonto under 2015.
- 3) Inget i domarna eller i förundersökningsprotokollen pekar på att försäljningen från hemsidan www.expressapoteket.com har någon koppling till försäljningen från hemsidan www.benzobutiken.net.

- 4) Inget i domarna eller i förundersökningsprotokollen pekar på någon av de total ansvariga för försäljningen från hemsidan www.expressapoteket.com har någon som helst koppling till försäljningen från hemsidan www.benzobutiken.net.

Skatteverket bedömer inte dina synpunkter som du lämnat under revisionen som trovärdiga och sanningsenliga. Din hänvisning till domen i Svea Hovrätt 2017-09-29 (B 7050-17) skulle enligt din uppfattning visa att du inte varit inblandad i den omfattande handeln från hemsidan www.benzobutiken.net under 2015. Denna bedömning delar inte Skatteverket.

Med anledning av dina framförda synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut vill vi även framföra och förtydliga följande. Du har uppgett att det framgår av Uppsala tingsrätts mål B 593-17 att du lånat ut ditt bankkonto redan sommaren 2015 varför insatta medel inte förfogats och disponerats av dig då insättningar skedde under hösten 2015. Detta stämmer inte vid en analys av domskälen i det uppgivna målet. Domstolen har uppgett följande.

"Sarhangis berättelse om att han lånat ut bankdosa och bankkort till Ribaz Osman vid två tillfällen och att han vid det tredje tillfället tvingades lämna från sig bankdosa är sammanlagt så osannolik att den kan lämnas utan avseende. Annan slutsats kan därför inte dras än att Sarhangi disponerat sitt konto på Svedbank under den tid som avses med åtalet och att han varit medveten om att han främjat möjligheterna för andra att omsätta pengar som härrör från narkotikahandel."

Det står därmed klart att du disponerat ditt konto under 2015. Domen avser dessutom en annan tidsperiod för vilken det inte här är fråga om. Domen ger således inte till någon del stöd för ditt påstående om att du lämnat över bankdosa redan under sommaren 2015. Det stärker snarare Skatteverkets bedömning om att det faktiskt är du som disponerat och förfogat över ditt bankkonto. Att du dessutom skulle framstå som en målvakt bedömer Skatteverket som uteslutet.

Att din tidigare brottslighet per automatik skulle vara ett argument för att du inte ägna dig åt en så systematisk och komplex brottslighet som beskrivits av Skatteverket är enligt Skatteverkets bedömning irrelevant för den bedömning som ska göras utifrån de här beskrivna omständigheterna. Samma bedömning kan göras av ditt påstående om att det skulle vara helt osannolikt att du, mot bakgrund av vidtagna försiktighetsåtgärder, skulle uppge ditt bankkonto och namn i betalningsinstruktionen.

Skatteverket har ovan under punkten 3 och 4 redogjort för slutsatserna som kan dras av domen i Svea hovrätt samt utifrån den förundersökning som ligger till grund för domen. Att det skulle vara samma personer bakom benzobutiken som för expressapoteket är inte på något sätt visat av dig. Det saknas helt bevisning för dina påstående. Påståendena saknar med andra ord bevisvärde. Enligt Skatteverkets bedömning är det inte alls uppenbart eller ens visat av dig att det är samma personer som ligger bakom de bägge omnämnda försäljningsverksamheterna.

Vederbörliga tillstånd för försäljning av receptbelagda och receptfria läkemedel saknas för Benzobutiken.

Brottmålsdom saknas beträffande det förhållande att du bedrivit olaglig läkemedelsförsäljning. Du har vidare inte varit utsatt för förverkande eller skadeståndsskyldig för den verksamhet du bedrivit under 2015. Om så varit fallet skulle dessa omständigheter beloppsmässigt beaktats vid Skatteverkets beskattning av din näringsverksamhet för 2015.

Du har underlåtit att lämna skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket med anledning av din bedrivna försäljningsverksamhet under 2015.

Du har inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet eftersom du underlåtit att lämna både näringsbilaga och inkomstdeklaration för inkomståret 2015.

Skatteverket föreslår därför att skatten och underlaget för skatten bestäms till vad som framstår som skäligt men hänsyn till ärendet (skönsbeskattning) enligt 57 kap 1 § SFL. Detta innebär att Skatteverket föreslår att skönmässigt påföra dig inkomst av näringsverksamhet samt utgående mervärdesskatt för inkomståret 2015 med anledning av den oredovisade näringsverksamhet som framkommit i utredningen.

Med hänsyn till dina framförda synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut avseende skäligt belopp samt skönmässigt uppskattad mervärdesskatt kommer Skatteverket medge avdrag för skäligt ansedda kostnader med 200 000 kr inkl. moms, se avsnitt 4.5 nedan.

4.5 Belopp

Inkomstskatt beskattningsåret 2015

Skatteverket föreslår att följande beloppsmässiga konsekvenser:

- Skönmässig beräkning av överskottet av näringsverksamheten med skäligt ansedda 1 340 000 kr.
- Avdrag för egenavgifter medges med 335 000 kr ($1\,340\,000\text{ kr} \cdot 25\%$)

Överskott av näringsverksamhet uppgår till 1 005 000 kronor efter avdrag för egenavgifter mot redovisade 0 kr.

Mervärdesskatt beskattningsåret 2015

- Utgående mervärdesskatt påförs med 370 797 kr ($1\,853\,987\text{ kr} \cdot 20\%$) för beskattningsåret 2016. Mervärdesskatt påförs med 25 % men anses ingå i hela den konstaterade försäljningsomsättningen 1 853 987 kr som inkommit på ditt bankkonto i Swedbank. Med anledning härav beräknas mervärdesskatten med 20 % av konstaterad skattepliktig försäljning.

Avdrag för ingående skatt som belöper på skäligt uppskattade kostnader medges med 40 000 kr (200 000 kr * 20 %).

Mervärdesskatt att betala blir därefter 330 797 kr (370 797 kr -40 000 kr).

5 Efterbeskattning

5.1 Beskrivning

I avsnitt 4 framgår samtliga de felaktigheter som framkommit vid Skatteverkets granskning av din verksamhet för beskattningsåret 2015.

5.2 Dina synpunkter

Du bestrider att de omfattande transaktionerna som under 2015 förekommer på ditt bankkonto i Swedbank var din försäljning och att du inte vet vad dessa transaktioner avser.

Under utredningen hänvisar du till en narkotikadom vid Svea Hovrätt 2017-09-29 (B 7050-17) där din bankdosa hos Swedbank uppges ha återfunnits vid husrannsakan hos den dömda huvudmannen. Du hävdar att dessa uppgifter bekräftar att det inte är dina transaktioner som återfinns på ditt bankkonto i Swedbank.

5.3 Lagar m.m.

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den uppgiftsskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket ompröva genom att fatta beslut om efterbeskattning (66 kap.27 § SFL). För detta krävs att den uppgiftsskyldige i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat en oriktig till ledning för beskattningen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att ett beslut om slutlig skatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag eller punktskatt har blivit felaktigt eller inte har fattats.

Efterbeskattning enligt 66 kap 27 § 1-3 får inte beslutas om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp. Efterbeskattning får inte heller ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. Detta framgår av 66 kap.28 § SFL.

5.4 Skatteverkets bedömning

Skatteverket anser du lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att lämna skatteredovisning för din bedrivna näringsverksamhet för beskattningsåret 2015. Den oriktiga uppgiften är av sådan art enligt Skatteverkets bedömning att beslut om efterbeskattning kan ske.

Skatteverket bedömer att efterbeskattningen inte avser obetydliga skattebelopp eller att det framstår som uppenbart oskäligt att fatta beslut om efterskattning. Skatteverket kan visa med mycket stor sannolikhet på grunderna i de beskattningsförslag som presenteras.

Sammanfattningsvis gör Skatteverket bedömningen att utredningen visar att du med mycket stor sannolikhet har bedrivit en omfattande näringsverksamhet under beskattningsåret 2015 utan att redovisa denna och att reglerna om efterbeskattning därigenom blir tillämpliga.

6 Skattetillägg

6.1 Beskrivning

Som framgår av ovanstående redogörelse kommer Skatteverket att höja underlaget för inkomst av näringsverksamhet med 1 005 000 kr och utgående mervärdesskatt med 330 797 kr för beskattningsåret 2015.

6.2 Lagar m.m.

Skatteförfarandelagen 49 kap. Skattetillägg vid oriktig uppgift

4 § Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

5 § En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig, eller
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift

11 § Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1-4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Skatteförfarandelagen 51 kap. Befrielse från särskilda avgifter

1 § Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet. *Lag (2015:633).*

6.3 Skatteverkets bedömning

Skatteverkets utredning visar att du har bedrivit yrkesmässig handel med läkemedel i betydande omfattning under inkomståret 2015. Skatteverket anser att du lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet för inkomståret 2015.

När oriktig uppgift har lämnats ska skattetillägg tas ut med 40 respektive 20 procent vid inkomst- respektive mervärdesskatten.

Skatteverket bedömer att det inte föreligger förutsättningar för någon befrielse av skattetillägget.

6.4 Belopp

Skatteverket kommer att påföra dig skattetillägg med 40 % på inkomstskatten beräknat på höjningsbeloppet 1 005 000 kr, d.v.s. 160 357 kr och med 20 % på mervärdesskatt att betala, d.v.s. 330 797 kr. (20 % x 330 797 kr = 66 159 kr)

Hur du begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga 1.

Beslutet har fattats av särskilt kvalificerad beslutsfattare, Magnus Kimenius.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.