

**KLAGANDE**

Zimit Transportförmedling AB i konkurs, 556821-0115

Ombud:

1. Alexander Broch
Europe Advisers Ltd
P.O. Box 414
GX11 1AA
Gibraltar

2. Stefan Thomsson
Grant Thornton
Box 7623
103 94 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret i Göteborg
Box 2825
403 20 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 24 juni 2014 i mål nr
7409–7411-13, se bilaga A

SAKEN

Arbetsgivaravgifter redovisningsperioderna december 2011 och
december 2012
Inkomsttaxering 2012
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår yrkandena om inhämtande av förhandsavgörande från
EU-domstolen.

Kammarrätten beslutar att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter
ska sättas ned med 211 865 kr avseende redovisningsperioden december

2011 och med 206 676 kr avseende redovisningsperioden december 2012.
Påförda skattetillägg ska justeras i motsvarande mån.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt samt yrkandet om ersättning för
kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Zimit Transportförmedling AB i konkurs yrkar i första hand att
Skatteverkets beslut ska undanröjas och i andra hand att målen ska
återförvisas till Skatteverket för ny utredning. Bolaget yrkar även att
kammarrätten ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Slutligen
yrkar bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med där begärt
belopp och i kammarrätten. Bolaget anför bl.a. följande.

Det går inte att särskilja Skatteverkets verksamhet i form av uttag av
socialavgifter från andra delar av det svenska socialförsäkringssystemet och
Skatteverket saknar behörighet att besluta om socialförsäkringstillhörighet.
De rättsutlåtanden som har lämnats in stödjer bolagets inställning i denna
del.

När det gäller Arbetsdomstolens avgörande AD 2013 nr. 92 har
förvaltningsrätten tillämpat detta felaktigt. Personen i avgörandet hade
hemvist i Sverige, vilket inte är fallet för övriga chaufförer. De inhyrda
chaufförerna har arbetat som egenföretagare och har åtagit sig att utföra
transporttjänster genom civilrättsligt giltiga avtal. Det finns inte stöd för den
genomsyn som Skatteverket har tillämpat. Även om omständigheterna
skiljer sig kan ledning i denna del hämtas från avgörandet HFD 2012 ref.
69. Utredningen tyder på att chaufförerna har agerat fristående från bolaget
och att de således inte kan betraktas som annat än uppdragstagare utsända
från Polen. I EU-domstolens avgörande i mål nr C-178/97, Barry Banks,

fastställs dessutom att det är utsändarlandet som avgör om en person ska definieras som utsänd. Detta förhållande skapas inte av ett A1/E101-intyg och det kan – även utan ett sådant intyg – vara fråga om utsändning.

Eftersom en person enligt EU-rätten inte kan tillhöra två socialförsäkrings-system samtidigt, har det varit av yttersta vikt för Skatteverket att utreda dessa förhållanden. Skatteverket har dock underlåtit att utreda om personerna har varit utsända eller inte. Inte heller har Skatteverket fullgjort den särskilda utredningsskyldigheten enligt EU-rätten. Bolaget har bedrivit transporter i flera medlemsstater och denna omständighet har inte utretts i tillräcklig omfattning. Vidare har Skatteverket underlåtit kommunikation med Försäkringskassan, trots att Försäkringskassan är behörig institution när det gäller fastställande av socialförsäkringstillhörighet. Eftersom målen avser stora belopp och berör många personer är det ofrånkomligt att utredningen har varit omfattande. Enbart den omständigheten att den har varit omfattande medför dock inte att den har varit tillräcklig. Bolaget har på egen hand försökt inhämta underlag som visar att det inte finns förutsättningar för uttag av arbetsgivaravgifter, bl.a. genom att kontakta den polska socialförsäkringsmyndigheten ZUS. ZUS har dock låtit meddela att myndigheten av sekretesskäl inte kan lämna ut några uppgifter om enskilda personer. Däremot kan auktoriserade myndigheter, t.ex. Skatteverket eller kammarrätten, begära ut den aktuella informationen. Eftersom bolaget har uttömt samtliga möjligheter att inhämta ytterligare information, måste det anses ankomma på Skatteverket att utreda och visa chaufförernas socialförsäkringstillhörighet.

Det kan även ifrågasättas hur den omvända bevisbördan som har ålagts bolaget förhåller sig till oskuldspresumtionen inom unionsrätten. Bolaget har påförts skattetillägg, vilket är att likställa med ett straff.

Om kammarrätten inte anser att det står klart att Skatteverket har agerat felaktigt, ska förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen. En sådan

begäran bör innefatta önskemål om klargörande avseende dels Skatteverkets möjligheter att fatta beslut om uttag av socialavgifter, dels om Skatteverket har uppfyllt den särskilda utredningsskyldigheten som kommer till uttryck i EU-rätten samt dels förhållandet mellan den omvända bevisbördan i svensk nationell skatterätt och oskuldspresumtionen.

Det rör sig om svåra skatterättsliga frågeställningar. Skatteverket har inte i tillräcklig omfattning informerat om vikten av att kontrollera A1-intyg. Det finns därmed skäl för befrielse från skattetillägg.

Bolaget har i kammarrätten kommit in med kompletterande handlingar, bl.a. i form av ytterligare A1-intyg, skriftligt vittnesmål från revisorn Peter Lilja, skrivelse från den polska socialförsäkringsmyndigheten ZUS och promemoria av Börje Leidhammar.

Skatteverket medger att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter sätts ned med 211 865 kr för redovisningsperioden december 2011 och med 206 676 kr för redovisningsperioden december 2012. Skatteverket anser att överklagandet i övrigt och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås.

Skatteverket anför bl.a. följande. Inte i någon del har Skatteverket brustit i sin utredningsskyldighet. Det har tydligt redogjorts för varför de aktuella chaufförerna har betraktats som anställda av bolaget. För bedömningen av det civilrättsliga anställnings- eller arbetstagarbegreppet saknar det betydelse var personen i fråga har sin hemvist. Det avgörande är under vilka förhållanden och villkor som personen arbetar. För samtliga chaufförer i bolaget har villkoren och förhållandena varit desamma och bedömningen att de har varit anställda gäller därför oavsett om chaufförerna har varit bosatta i Sverige eller i Polen. Det har varit fråga om långvariga anställningsförhållanden. Arbetet för bolaget har varit av sådan omfattning att det har saknats utrymme för chaufförerna att utföra körningar i Polen. Arbetet har således utförts inom ramen för anställningen i bolaget. Bolaget bedriver hela

sin verksamhet i Sverige och bolaget har inte haft något driftställe i Polen. Chaufförerna kan därför inte betraktas som utsända från Polen. De har till viss del utfört körningar för bolaget utomlands, främst i Norge. Detta är dock att betrakta som utsändning från Sverige, och inte från Polen, och motsvarar därför arbete här i landet. Arbetsgivaravgifter ska således betalas i Sverige. När det gäller A1-intyg utgör sådan dokumentation inte ett absolut krav för att bolaget ska undantas skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Det finns dock inte någon annan bevisning som stödjer bolagets talan. Bolaget har i kammarrätten kommit in med ytterligare A1-intyg. Underlaget för arbetsgivaravgifter ska därmed sättas ned med 211 865 kr för redovisningsperioden december 2011 och med 206 676 kr för redovisningsperioden december 2012.

Det rör sig inte om svåra skatterättsliga frågor. Bolagets företrädare har dessutom i ett annat bolag tidigare påförts arbetsgivaravgifter i ett fall med likartade omständigheter. Några skäl för att befria bolaget från skattetillägg har inte kommit fram.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling i målen. Vittnesförhör har på bolagets begäran hållits med Leif Andersson, som vid förhandlingen uppgett bl.a. följande. Han har varit bolagets revisor sedan verksamheten startade. På kontoret finns såväl inhyrd personal som anställda. Han har inte uppfattat det som att de av bolaget inhyrda chaufförerna skulle kunna betraktas som anställda. När det gäller de polska chaufförerna har han bl.a. kontrollerat deras registreringsnummer för mervärdesskatt. För vissa av de chaufförer som inte har kommit in med ett A1-intyg har han dessutom kontrollerat att de inte har haft några socialavgiftsskulder registrerade hos de polska myndigheterna.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Arbetsgivaravgifter

Frågan är om Skatteverket har haft fog för att påföra bolaget arbetsgivaravgifter på ersättningar som betalats ut till polska fysiska personer i deras uppgivna egenskap av egenföretagare.

Som huvudregel gäller att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige, samt arbete i utlandet, till en person som omfattas av svensk socialförsäkring (2 kap. 1 och 4 §§ socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL). För avgiftsskyldigheten saknar det formella avtalsförhållandet parterna emellan betydelse. Det spelar således normalt sett inte någon roll om det mellan utgivaren och mottagaren föreligger ett anställnings- eller uppdragsförhållande, så länge som ersättningen utbetalas till en fysisk person.

I 2 kap. 5–9 §§ SAL anges undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, t.ex. i de fall mottagaren av ersättning är godkänd för F-skatt. I nu aktuella mål har det inte gjorts gällande att något av dessa undantag skulle vara tillämpliga. Huvudregeln är då att bolaget ska betala arbetsgivaravgifter med avseende på ersättningarna till de polska chaufförerna. Av 1 kap. 3 § SAL framgår att begränsningar i denna skyldighet kan följa av EU-rätten.

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 ska en person endast omfattas av en medlemsstats sociala trygghetssystem. Detta medför att arbetsgivaravgifter inte ska betalas i Sverige för en person som tillhör en annan medlemsstats socialförsäkringssystem. Enligt huvudregeln omfattas den som är anställd för arbete eller egenföretagare inom en medlemsstats territorium av socialförsäkringslagstiftningen i arbetslandet (se artikel 11.3 a).

Enligt bolaget ska samtliga chaufförer betraktas som utsända polska egenföretagare. Utsändning utgör ett undantag från huvudregeln om att arbetslandets socialförsäkringslagstiftning ska tillämpas. Den som uppfyller förordningens villkor för utsändning ska inte omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat i vilken personen utför arbetet (sysselsättningsstaten), utan ska i stället anses tillhöra utsändande medlemsstats lagstiftning (etableringsstaten).

En grundläggande förutsättning för utsändning av egenföretagare är att personen normalt bedriver verksamhet som egenföretagare i etableringsstaten och att denne ska bedriva liknande verksamhet i sysselsättningsstaten, samt att verksamheten inte förväntas vara längre än tjugofyra månader (artikel 12.2).

Undantaget förutsätter att den berörda personen ska ha utfört arbete som egenföretagare i den medlemsstat som han utsänds ifrån innan han utför arbete i sysselsättningsstaten. Detta villkor innebär att egenföretagaren under en viss tid har utfört verksamhet av betydande omfattning i etableringsstaten, innan han beger sig till en annan medlemsstat för att där utföra arbete som anställd eller egenföretagare. Egenföretagaren måste vidare bibehålla möjligheterna att utöva verksamheten i etableringsstaten vid sin återkomst (se punkten 2 i Administrativa Kommissionens beslut nr A2 av den 12 juni 2009 samt i artikel 14.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 987/2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning 883/2004).

Det är etableringsstaten som anger om en person även fortsättningsvis ska omfattas av denna stats lagstiftning och därmed betraktas som utsänd. Inom ramen för samordningen av medlemsstaternas sociala trygghetssystem sker detta genom utfärdande av ett A1-intyg. Intyget är bindande och skapar en presumtion för att personen ifråga omfattas av utfärdande lands lagstiftning. Sysselsättningsstaten kan vid förekomsten av ett sådant intyg således inte

besluta att personen ska omfattas av det egna systemet för social trygghet (se t.ex. EU-domstolens domar i mål nr C-178/97 Barry Banks m.fl. mot Theatre royal de la Monnaie och mål nr C-2/05 Rijkdienst voor Sociale Zekerheid mot Herbosch Kiere NV).

Enligt kammarrätten är det bolaget som har bevisbördan för att undantagsreglerna ska tillämpas. I de fall bolaget genom intyg har visat att chaufförerna har tillhört det polska socialförsäkringssystemet har Skatteverket inte påfört bolaget arbetsgivaravgifter. De tvistiga beloppen hänför sig enbart till de chaufförer för vilka intyg inte har presenterats. Frågan är om utredningen i målen ger stöd för att chaufförerna – trots avsaknad av intyg – rätteligen ska anses ha tillhört det polska socialförsäkringssystemet.

Det har inte kommit fram att de aktuella chaufförerna har bedrivit transportverksamhet, eller annan verksamhet, i Polen närmast innan de begav sig till Sverige för att utföra arbete för bolaget. Att det för vissa chaufförer har kontrollerats bl.a. skuldfrihetsintyg avseende socialavgifter i Polen samt uppgifter om registrering till mervärdesskatt förändrar inte denna bedömning. Det har vidare inte kommit fram något som tyder på att chaufförerna har haft för avsikt att återvända till Polen för att återuppta sådan verksamhet. Bolaget har dessutom inte visat att chaufförernas utsändning kunde förväntas understiga den i förordningen angivna tidsperioden. Skatteverket har bl.a. påtalat att det av bolagets fakturering framgår att chaufförernas kontraktperioder i många fall har varit sammanhängande under längre tid än två år. Enligt kammarrätten finns det därför inte skäl för att tillämpa undantaget om utsändning avseende chaufförerna.

Kammarrätten anser – i likhet med förvaltningsrätten – att något annat undantag från huvudregeln om arbetslandets lag inte heller är tillämpligt. Enligt EU-rätten är det således det svenska trygghetssystemet som ska

tillämpas. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut att påföra bolaget arbetsgivaravgifter för ersättning som har utgivits till de polska chaufförerna. Detta gäller även för den del av ersättningen som avser arbete utomlands (jfr 2 kap. 4 § SAL). När det gäller beloppen har Skatteverket numera tillstyrkt att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter avseende redovisningsperioden december 2011 ska sättas ned med 211 865 kr och för redovisningsperioden december 2012 med 206 676 kr. Kammarrätten finner inte skäl att göra en annan bedömning i denna del.

Skatteverkets utredningsskyldighet och befogenhet att besluta om uttag av arbetsgivaravgifter

I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten att Skatteverket inte kan anses ha brustit i sin utredningsskyldighet. Det ankommer på bolaget att visa att det ska undantas från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter på avgiftspliktig ersättning för utfört arbete.

Inte heller när det gäller Skatteverkets befogenhet att besluta om uttag av arbetsgivaravgifter har det kommit fram skäl för en annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Vid påförande av arbetsgivaravgifter fattar Skatteverket inget beslut om socialförsäkringstillhörighet. Vilken nationell lagstiftning som ska tillämpas anges i stället direkt i det unionsrättsliga regelverket. Att Försäkringskassan är behörig institution i Sverige för sådana åtgärder som anges i förordningarna, t.ex. utfärdande av A1-intyg, påverkar enligt kammarrättens mening inte möjligheterna för Skatteverket att påföra arbetsgivaravgifter avseende personer som enligt förordningarna tillhör det svenska socialförsäkringssystemet.

Kammarrätten anser inte heller att Skatteverkets beslut på annat sätt strider mot unionsrätten, eller att det svenska systemet för uppbörd av socialavgifter utgör hinder mot den fria rörligheten inom unionen eller diskriminerar migrerande arbetstagare. Kammarrätten anser att det inte finns

skäl att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Inte heller finns det anledning att återförvisa målen till Skatteverket för ny utredning.

Skattetillägg

Kammarrätten har bedömt att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter till viss del ska sättas ned. Mot denna bakgrund ska påförda skattetillägg justeras i motsvarande mån. I övrigt instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att det inte har kommit fram skäl för att helt eller delvis medge bolaget befrielse från skattetillägg.

Ersättning för kostnader i kammarrätten

Bolaget vinner delvis bifall till sin talan. Ersättning för kostnader beviljas den som har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som den skäligen har behövt för att tillvarata sin rätt. Anledningen till att bolaget vinner bifall till överklagandet är att det i kammarrätten har lämnats in intyg som visar att en chaufför har tillhört det polska socialförsäkringssystemet. Enligt kammarrätten har det inte varit nödvändigt att anlita ett ombud eller biträde för att komma in med detta intyg. Det har inte heller i övrigt kommit fram skäl för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten eller ytterligare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten. Såväl yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten som överklagandet i ersättningsdelen ska därför avslås.

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

Kristina Harmsen Hogendoorn

Eveline Nilsson
referent

Lennart Berglund

/Henrik Holmström