



KLAGANDE

Andreassons Åkeri i Veddige AB, 556569-6571

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 792-13 och 794-13, se bilaga A

SAKEN

Arbetsgivaravgifter redovisningsperioderna december 2010 och december 2011
Inkomsttaxering 2011
Skattetillegg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

Kammarrätten bifaller delvis överklagandet och beslutar att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter avseende redovisningsperioden december 2010 ska sättas ned med 678 862 kr samt att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter avseende redovisningsperioden december 2011 ska undanröjas. Påförda skattetillägg ska justeras i motsvarande mån.

Kammarrätten beviljar Andreassons Åkeri i Veddige AB ersättning för kostnader med sammanlagt 10 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Andreassons Åkeri i Veddige AB 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 med 236 812 kr. 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 sekretessskäl 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/E101-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 sammanlagt 678 862 kr för redovisningsperioden december 2010, att höjningen av underlaget för redovisningsperioden december 2011 sätts ned i sin helhet samt att påförda skattetillägg justeras i motsvarande mån. Skatteverket anser att överklagandet i övrigt och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås. Vid fullt bifall till överklagandet vitsordar Skatteverket ersättning om 5 000 kr för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket anför bl.a. följande. Den ersättning som har utbetalats till Karina Kordalewska/Caraliner för inköp av transporttjänster ska inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Karina Kordalewska har beskattats för

inkomst av näringsverksamhet under aktuella taxeringsår. Beslutet omfattar även socialavgifter som ska betalas för ersättningen från bolaget. För att undvika dubbelt avgiftsuttag ska höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter därför sättas ned med 558 771 kr för redovisningsperioden december 2010 och med 102 516 kr för redovisningsperioden december 2011. Vidare har bolaget kommit in med A1-intyg avseende en av de polska chaufförerna. Höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter ska därför sättas ned med ytterligare 120 091 kr för redovisningsperioden december 2010. För redovisningsperioden december 2011 ska höjningen av underlaget sättas ned i sin helhet.

Inte i någon del har Skatteverket brutit 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/E101-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.

Det rör sig inte om svåra skatterättsliga frågor. Bolaget har dessutom 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. Bolagets arbetskraft utgörs i huvudsak av polska chaufförer. 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/E101-intyg har han dessutom kontrollerat att de inte har haft några socialavgiftsskulder registrerade hos de polska myndigheterna.

SKÄLEN FÖR KÄMMARRÄTTENS 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 Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 (tillämpad fram till den 1 maj 2010) och Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 (tillämpad därefter) 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 13.2 a och b i förordning 1408/71 och artikel 11.3 a i förordning 883/2004).

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 förordningarnas 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 enligt förordning 1408/71 att personen normalt är egenföretagare i etableringsstaten och utför arbete i sysselsättningsstaten, samt att detta arbete inte väntas vara längre än tolv månader (artikel 14a.1 a). Enligt förordning 883/2004 gäller 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 punkterna 2 i Administrativa Kommissionens beslut nr 181 av den 13 december 2000 och 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 E101-intyg (med stöd av förordning 1408/71) eller A1-intyg (med stöd av förordning 883/2004). 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 de i förordningarna angivna tidsperioderna. Skatteverket har bl.a. påtalat att det av bolagets fakturering framgår att chaufförernas kontraktstidsperioder 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 2010 ska sättas ned med 678 862 kr och avseende redovisningsperioden december 2011 i sin helhet. 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/E101-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

Bolaget vinner delvis bifall till sin talan och har därmed rätt till viss ersättning för kostnader i målen. En av anledningarna till att bolaget vinner bifall till överklagandet är att det i kammarrätten har lämnats in intyg som visar att vissa chaufförer har tillhört det polska socialförsäkringssystemet. Enligt kammarrätten har det inte varit nödvändigt att anlita ett ombud eller biträde för att komma in med dessa intyg. Det finns därför anledning att jämka ersättningen. Dessutom kan det enligt kammarrättens mening ifrågasättas bl.a. om de rättsutlåtanden som har inhämtats utgör sådana kostnader som bolaget skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt. Sammantaget anser kammarrätten att bolaget ska beviljas ytterligare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten med skäliga 10 000 kr.

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



Kristina Harmsen Hogendoorn



Eveline Nilsson
referent



Lennart Berglund



Henrik Holmström



KLAGANDE

Andréassons Åkeri i Veddige AB, 556569-6571
Industrigatan 8
432 67 Veddige

Ombud:
Alexander Broch
Europe Advisers Ltd
P.O. Box 414
Gibraltar

MOTPART

Skatteverket
Skattekontor 2 Göteborg
Box 2825
403 20 Göteborg

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 26 november 2012, beslutsid. AG 75 m.fl.

SAKEN

Arbetsgivaravgifter för december 2010 och december 2011
Inkomsttaxering 2011
Skattetillegg
Ersättning för kostnader

DOMSLUT

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om inhämtande av förhandsbesked från EU-domstolen.

Förvaltningsrätten sätter ned underlaget för Andréassons Åkeri i Veddige AB:s arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2010 med 2 084 066 kr och för beskattningsåret 2011 med 102 516 kr.

Förvaltningsrätten beslutar att arbetsgivaravgifter ska tas ut med procentsatsen 15,49 procent istället för 31,42 procent på ett underlag om 1 185 565 kr.

Förvaltningsrätten undanröjer påfört skattetillägg till den del det belöper på Andréassons Åkeri i Veddige AB:s ersättningar till Caraliner.

Förvaltningsrätten sätter vidare ned underlaget för påförda skattetillägg i samma omfattning som de på Andréassons Åkeri i Veddige AB påförda arbetsgivaravgifterna har satts ned.

Det får ankomma på Skatteverket att göra de ändringar av Andréassons Åkeri i Veddige AB:s inkomsttaxering som de ändrade arbetsgivaravgifterna medför.

Förvaltningsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Förvaltningsrätten beviljar Andréassons Åkeri i Veddige AB ersättning för kostnader i målen med 20 000 kr.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Domen har disponerats så att på sidan 3 under rubriken bakgrund återges Skatteverkets beslut. Med början på sidan 7 under rubriken yrkanden m.m. redovisas först Andréassons Åkeri i Veddige AB:s (åkeriet) yrkanden och grunder i förvaltningsrätten, varefter Skatteverkets inställning återges med början på sidan 13. Med början på sidan 18 finns en kortfattad redovisning av de kompletteringar som gjordes vid förvaltningsrättens muntliga förhandling den 13 mars 2014 och innehållet i de vittnesförhör som hölls vid samma tillfälle. På sidan 21 och fram till domens slut finns förvaltningsrättens bedömning av olika frågor under rubriken domskäl.

BAKGRUND

Skatteverkets beslut

Skatteverket har höjt underlaget för åkeriets arbetsgivaravgifter med 30 367 267 kr för redovisningsperioden december 2010 och påfört åkeriet ytterligare arbetsgivaravgifter med 9 501 492 kr. Åkeriet har också påförts skattetillägg med 10 procent av arbetsgivaravgifterna eller med 950 149 kr.

Skatteverket har vidare höjt underlaget för åkeriets arbetsgivaravgifter med 205 032 kr för redovisningsperioden december 2011 och påfört åkeriet ytterligare arbetsgivaravgifter med 64 421 kr. Åkeriet har också påförts skattetillägg med 10 procent av arbetsgivaravgifterna eller med 6 442 kr.

Slutligen har Skatteverket, vid inkomsttaxeringen 2011, som en konsekvens av de påförda arbetsgivaravgifterna medgett åkeriet ytterligare avdrag för arbetsgivaravgifter med 9 501 492 kr och fastställt åkeriets underskott av näringsverksamhet till 3 244 063 kr.

Skatteverket har motiverat beslutet enligt följande.

Arbetsgivaravgifter

Åkeriet utför transporttjänster utan att ha egna anställda chaufförer. Dessa hyrs istället in från utländska enmansföretag från främst Polen. Transporterna sker huvudsakligen i Sverige och i Norge. De utländska näringsidkarna fakturerar månatligen åkeriet, med ett belopp i svenska kronor, för utförd tjänst beräknat efter antal arbetade timmar. Åkeriets kostnader för de inhyrda utländska chaufförerna uppgick till 41 278 598 kr för år 2010 och till 256 290 kr för år 2011. Åkeriet har inte betalat arbetsgivaravgifter eller innehållit preliminärskatt på utbetald ersättning till chaufförerna.

Arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning, dvs. någon form av ersättning för arbete eller på grund av ett avtal om arbete, till fysisk person. Det saknar helt betydelse för avgiftsplikten om betalningsmottagaren är anställd, uppdragstagare eller egenföretagare. Det som styr avgiftsskyldigheten, enligt svenska regler, är bestämmelserna i socialavgiftslagen. Här framgår att om mottagaren av ersättning för arbete innehar svensk F-skatt ska utgivaren inte betala arbetsgivaravgifter. Om den som utför arbetet är bosatt i ett annat EU-land avgör reglerna i rådets förordning 883/2004 var personen i fråga ska vara socialförsäkrad. Avgiftsskyldigheten enligt socialavgiftslagen kan då begränsas av dessa internationella regler. Denna begränsning ska styrkas med ett intyg om socialförsäkringstillhörighet, A1- eller E101-intyg. Om intyg saknas anger huvudregeln i EG-förordningen att socialavgifter ska betalas i det land där arbetet är utfört, dvs. där arbetstagaren rent fysiskt befinner sig när han utför arbetet.

Chaufförerna har inga svenska F-skattsedlar och merparten saknar intyg om tillämplig socialförsäkringstillhörighet. Åkeriet har kommit in med ett flertal underlag i form av skuldfrihetsintyg gällande socialavgifter utfärdade av ZUS i Polen. Intygen baseras på uppgifter som näringsidkaren själv har lämnat och visar endast att näringsidkaren inte har några skulder avseende polska socialavgifter. Intygen påverkar därför inte Sveriges rätt att ta ut socialavgifter för arbete utfört i Sverige.

Av det europeiska momsregistreringssystemet framgår att 64 av de inhyrda chaufförerna saknar registrering för mervärdesskatt i hemlandet, att en chaufför angett ett ogiltigt momsredovisningsnummer, att momsregistreringsnumret för sju chaufförer är okänt och att nio chaufförer avregistrerats för mervärdesskatt under år 2010 eller tidigare. Vidare framgår att för resterande 107 chaufförer har momsregistrering skett vid olika tidpunkter under åren 2004–2012. Av dessa har 12 chaufförer avregistrerat sig för mervärdesskatt under 2011 eller senare.

Av inkomna transportsedlar framgår klart att transporterna till största delen har utförts inom Sverige. Avhämtningsplats och avställningsplats för en trailer har i de flesta fall varit orter i Sverige. Vidare har chaufförer mellan avhämtning och avställning av en trailer passerat orter i hela Sverige för lossning och lastning av gods. Åkeriet har åberopat mervärdesskattedeklarationer för att visa att åkeriet har utfört omfattande internationella transporttjänster. När det gäller mervärdesskatt styrs redovisningen av transportens slutdestination. Transporter som till stora delar har skett i Sverige där slutdestinationen är i Norge redovisas därmed som en försäljning utanför Sverige. Slutdestinationen för ett transportuppdrag påverkar inte skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Det som styr avgiftsskyldigheten är var arbetet är utfört, dvs. var chauffören har befunnit sig när han utfört transportuppdraget.

Åkeriet är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på ersättningar som betalats ut till de uppdragstagare som saknat giltiga intyg under aktuella beskattningsår. Arbetsgivaravgifter ska betalas på utbetalda ersättningar till chaufförer på ett underlag om 37 959 083 kr för år 2010 och om 256 290 kr för år 2011. Med hänsyn till arbetets art och de transporter som har utförts får det antas att chaufförerna har utfört arbete förenat med övernattningar utanför den vanliga verksamhetsorten, vilket medför att chaufförerna har rätt till skattefri ersättning i form av traktamente. Skatteverket uppskattar merkostnaderna i form av skattefritt traktamente till ett skäligt belopp om 20 procent av utbetalda ersättningar för utfört arbete, dvs. till 7 591 816 kr respektive 51 258 kr. Arbetsgivaravgifter ska således betalas på belopp om 30 367 267 kr (37 959 083 – 7 591 816) respektive 205 032 kr (256 290 – 51 258).

Arbetsgivaravgifterna utgör 31,42 procent av underlaget för aktuella beskattningsår. För personer som vid beskattningsårets ingång inte fyllt 26 år utgör arbetsgivaravgifterna dock 15,49 procent av underlaget för båda beskattningsåren. Av inkomna skuldfrihetsintyg från ZUS framgår att två chaufförer kan hänföras till denna kategori. Dessa två personer har erhållit ersättning för arbete med totalt 250 485 kr. Arbetsgivaravgifter ska således betalas med 9 501 492 kr ($[30\,116\,782 \times 31,42] + [250\,485 \times 15,49]$) för beskattningsåret 2010 och med 64 421 kr ($205\,032 \times 31,42$) för beskattningsåret 2011.

Skattetillägg

Eftersom åkeriet inte redovisat arbetsgivaravgifter på ersättningarna till chaufförerna finns det förutsättningar för att påföra åkeriet skattetillägg. Eftersom åkeriet har rätt till avdrag för arbetsgivaravgifterna vid inkomsttaxeringen finns skäl att sätta ned skattetillägget till 10 procent av

avgiftsunderlaget, mot normalt 20 procent. Någon omständighet som kan medföra hel befrielse från skattetillägget har inte framkommit.

YRKANDEN M.M.

Andréassons Åkeri i Veddige AB

Åkeriet överklagar Skatteverkets beslut och yrkar att beskattas enligt avlämnade deklARATIONER och att påförda skattetillägg undanröjs. Åkeriet yrkar också att målet ska hänskjutas till EU-domstolen för förhandsavgörande. Ersättning för kostnader i målen yrkas med 387 366 kr, varav 186 975 kr avser ersättning för 158,25 timmars arbete för anlitat ombud och av ombudet anlita assistent, 175 000 kr utlägg för rättsutlåtanden och 25 391 kr övriga utlägg för införskaffande av uppgifter från Polen. Senare har åkeriet justerat yrkandet om ersättning för rättsutlåtandena och det totala ersättningsanspråket till 412 366 kr.

Åkeriet för i huvudsak fram följande till stöd för sin talan.

Arbetsgivaravgifter

Skatteverket saknar kompetens och behörighet att besluta i frågor om socialförsäkringstillhörighet. Skatteverket kan därmed inte besluta att en person som omfattas av förordningen 883/2004 ska betala socialavgifter utan att denna först blivit inskriven hos den svenska Försäkringskassan. Effekten av Skatteverkets felaktiga agerande är att Skatteverkets beslut saknar rättslig verkan.

Skatteverkets beslut står i strid med dubbelbeskattningsavtalet med Polen, genom att Skatteverket kräver socialavgifter för personer med hemvist i Polen trots att dubbelbeskattningsavtalet entydigt utpekar Polen som rätt

beskattningsland för aktuella utbetalningar från åkeriet. Skatteverkets beslut innebär att en fysisk person med hemvist i Polen blir beskattad i Sverige för samma inkomst som en juridisk person, dvs. chaufförens företag i Polen, får betala skatt för i Polen. Åkeriet ifrågasätter om Skatteverket har rätt att ensidigt, och genom genomsyn av den formella innebörden av den utförda tjänsten, vidta en sådan beskattningsåtgärd då den innebär en diskriminering och även hindrar den fria rörligheten av tjänster för polska företag och medborgare. Vidare saknar en sådan genomsyn, enbart i fråga om socialavgifter, stöd i svensk rättspraxis.

Det är ostridigt att samtliga personer målen gäller är polska medborgare som inte har haft någon tidigare bosättning i Sverige. Det finns inget rimligt skäl att anta att detta stora antal polska medborgare med hemvist i Polen inte skulle omfattas av socialförsäkringsskyddet i sitt bosättningsland. Genom sina polska inkomstdeklarationer kan de visa att de är socialförsäkrade i Polen och följaktligen inte ska betala sociala avgifter i Sverige. Skatteverket torde genom att kontakta det polska skatteverket få dessa uppgifter bekräftade och därmed eliminera risken för dubbla socialförsäkringstillhörigheter. Någon sådan utredning har Skatteverket inte gjort.

Fråga om intyg m.m. uppkommer först när en person utför ett arbete i ett annat land än hemlandet och berör endast utbetalningar till denna person. Några utbetalningar till personer har emellertid aldrig skett från åkeriet, utan utbetalningar har skett på grund av fakturering från polska företag. Det är först när Skatteverket bortser från det polska företaget som fråga om intyg aktualiseras.

Genom att hävda att chaufförerna saknar VAT-registrering i Polen underkänner Skatteverket de polska reglerna för mervärdesskatteregistrering av företag. VAT-registrering förekommer i

Polen främst för större företag medan NIP-registrering innebär att det handlar om ett "företag" i den mening som används i dubbelbeskattningsavtalet med Polen. Härmed skulle Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet sakna beskattningsrätten för sådana polska företag så länge de inte har fast driftställe i Sverige. Det ska också noteras att ett flertal länder inom EU på samma sätt som Polen tillämpar olika tröskelvärden innan en formell VAT-registrering sker.

Åkeriet har gett in samtliga transportsedlar för år 2010 och det är ostridigt att förhållandena har varit identiska för år 2011. Av transportsedlarna framgår att aktuella transporter så gott som uteslutande bestått i att gods fraktas till utländsk mottagare i en sammanhängande transport. Det handlar således om internationella transporttjänster. Skatteverket förefaller mena att chaufförerna har utfört sitt arbete i såväl Sverige, Norge, Tyskland och Belgien m.fl. länder, alternativt enligt någon slags överviktsprincip. I avsaknad av regler menar åkeriet att den enda rimliga slutsatsen är att arbetet måste anses vara utfört i chaufförernas hemvistland. För det fall Skatteverket menar att arbetet skulle vara utfört där transporten startar får åkeriet erinra om att det av ingivna transportsedlar framgår att bilarna, sedan de nått den utländska destinationen, inte kör tomma tillbaka, utan påbörjar en ny internationell transport med ny slutdestination.

Skatteverket har i sina bakomliggande beräkningar och vad som framgår av revisionspromemorian beräknat arbetsgivaravgifter avseende inköp av tjänster från en enskild firma under namnet Caraliner. Det rör sig om en polsk medborgare som driver polsk enskild firma. Skatteverket har antagit att innehavaren av Caraliner skulle vara oinskränkt skattskyldig i Sverige då hon tycks vara skriven i landet. Åkeriet har inte haft någon uppfattning om att innehavaren av Caraliner varit skriven i Sverige, men även om så är fallet går det inte att jämföra med att någon är oinskränkt skattskyldig i landet. Åkeriet har tillämpat skattebetalningslagen i den del det avser

personer som är inskränkt skattskyldiga i Sverige och således inte funnit någon anledning att göra några skatteavdrag för personen i fråga. Åkeriet har inte heller ansett att något ansvar för arbetsgivaravgifter kunnat föreligga. Till stöd för uppfattningen bifogas kopior på registreringsbevis från Polen och på polskt trafikillstånd. Om förvaltningsrätten anser att arbetsgivaravgifter ska påföras i denna del, ska arbetsgivaravgifterna i vart fall enbart påföras på de delar av beloppen som avser arbetskraften, vilket bl.a. med hänsyn till de lägre lönenivåerna i Polen utgör max 20 procent.

Åberopade handlingar

I en av åkeriet åberopad handling den 16 januari 2013 har *professor Frans Penning* uppgett bl.a. följande. E och A blanketterna kan användas för att bevisa att en person är försäkrad som egenföretagare i sitt hemland, men blanketterna är inget krav för tillämpningen av utsändningsregeln i 12.2 förordningen 883/2004. Utsändningsregeln kan tillämpas om det finns annan dokumentation som styrker att förutsättningarna är uppfyllda. Skatteverket måste beakta den information som lämnas eftersom det annars kan innebära en inskränkning av den fria rörligheten för personer och tjänster. Om man sänds ut till flera länder samtidigt är det artikel 13 i förordningen 883/2004 som blir aktuell. Man kan endast omfattas av en medlemsstats socialförsäkringslagstiftning åt gången.

I ett utlåtande den 2 maj 2013 har *revisorn Leif Andersson* uppgett bl.a. följande. Han kan endast uttala sig om huruvida Skatteverkets beräkningar är korrekta och om det finns verifierade material som styrker beloppen. För 65 av aktuella 188 personer saknas kopior av fakturor som verifierar belopp och övriga uppgifter. Verifierade fakturakopior saknas helt eller delvis för ett belopp om 11 837 977 kr efter avdrag för de personer där socialavgifter inte påförts på grund av att A1-/E101-intyg uppvisats. En faktura om 25 144 kr förefaller vara med två gånger i Skatteverkets

sammanställning. Huruvida detta beror på att fakturans dubbelbetalats eller om den felaktigt tagits upp två gånger på sammanställningen har inte kunnat kontrolleras. Skatteverket anger två verifikationsnummer för samma faktura så det är möjligt att den är dubbelbetald. Skatteverket har gjort avräkningar för personer med A1-/E101-intyg. I två fall har avräkning inte skett. I det ena fallet har avräkning inte skett med 275 507 kr på grund av att sidan två i intyget saknas. I det andra fallet har avräkning inte skett med ett belopp om 331 067 kr avseende Robert Koren, som finns med på bilaga "e101a1, 2013-01-21". Det har dock konstaterats att kopia på E101-intyg finns för hela kalenderår 2010. Ytterligare åtta personer, utöver de Skatteverket beaktat, uppfyller kriterierna för lägre avgifter, dvs. de är födda 1984 eller senare. Underlaget för lägre avgifter för dessa åtta personer uppgår till 1 341 147 kr.

I ett rättsutlåtande den 1 september 2013 har *Ulf Bernitz, professor i europarätt, och Jaan Paju, doktorand i europarätt med socialförsäkringsrättslig inriktning*, uppgett bl.a. följande. I aktuella mål blir EU-rätten och dess förordning 883/2004, som reglerar samordningen av den sociala tryggheten EU-medlemsstaterna emellan, tillämplig. Enligt förordningen fastställer den behöriga institution som respektive medlemsstat utsett, den så kallade socialförsäkringstillhörigheten. Sverige har genom Socialdepartementet utsett Försäkringskassan till behörig institution vad gäller bestämmande av socialförsäkringstillhörighet. Rättsläget är således att Försäkringskassan fastställer tillämplig lagstiftning i EU-rättsliga sammanhang. Skatteverket har vid anställningsförhållanden som verket finner bör omfattas av svensk rätt att vända sig till Försäkringskassan med en förfrågan om fastställande av socialförsäkringstillhörigheten enligt reglerna i förordning 883/2004. Skatteverket har, som konsekvens av detta, inte någon behörighet att driva aktuella mål. Förvaltningsdomstolen bör således avvisa målen på den grunden att Skatteverket saknar såväl kompetens som partsbehörighet när

det rör sig om bestämmande av socialförsäkringstillhörighet enligt förordning 883/2004.

I ett kompletterande rättsutlåtande den 4 december 2013 har *Ulf Bernitz och Jaan Paju* uppgett bl.a. följande. Då beslut om socialförsäkringstillhörighet är att förstå i ett EU-rättsligt sammanhang, där förordningen förstärker den fria rörligheten för arbetstagare, måste ett beslut om socialförsäkringstillhörighet anses innefatta uttagandet av sociala avgifter. Skatteverket kan kräva in avgifter först efter det att Försäkringskassan fattat beslut om socialförsäkringstillhörighet. Även om det skulle konstateras att Skatteverket inte fastställer någon socialförsäkringstillhörighet, kan det nationella systemet med två myndigheter som fristående från varandra bedömer migrerande arbetstagare utifrån ett socialförsäkringshänseende inte vara förenligt med EU-rätten eftersom det kan uppstå hinder för den fria personrörligheten. Detta är hinder som inte kan godtas på den grunden att det uppstår administrativa svårigheter för Skatteverket för att det dröjer innan Försäkringskassan fattar beslut om socialförsäkringstillhörigheten.

I ett rättsutlåtande den 5 december 2013 har *Carl Michael von Quitzow, jur.dr. och Jean Monnet professor i europeisk rätt*, uppgett bl.a. följande. Han delar till fullo de uppfattningar och konklusioner som Ulf Bernitz och Jaan Pajus framför i sina rättsutlåtanden. Hans uppfattning är att ett påförande av sociala avgifter på sätt som yrkas av Skatteverket inte är möjligt. I så fall bryter Sverige mot grundläggande EU-rättsliga regler om personers fria rörlighet. Ett avgiftsuttagande torde också strida mot proportionalitetsprincipen.

Skatteverket

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning beslutat att sätta ned påförda arbetsgivaravgifter med 577 983 kr för redovisningsperioden december 2010 på grund av inlämnade E101/A1-intyg och att sätta ned påfört skattetillegg med 57 798 kr.

Skatteverket har därefter bl.a. med anledning av inkomna E101-/A1-intyg och uppgifter om födelsetid tillstyrkt att underlaget för arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 2010 (31,42 procent) sätts ned med 1 525 355 kr samt att underlaget för arbetsgivaravgifter för samma period (15,49 procent) höjs med 1 185 565 kr. Skatteverket har också tillstyrkt att underlaget för arbetsgivaravgifter (31,42 procent) avseende utbetald ersättning till Caraliner sätts ned med 558 711 kr för redovisningsperioden december 2010 och med 102 516 kr för redovisningsperioden december 2011 samt att påfört skattetillegg avseende ersättning utbetald till Caraliner tas bort. Skatteverket anför bl.a. följande.

De utländska chaufförernas ställning gentemot åkeriet

Arbetsdomstolen har i AD 2013 nr 92 vid en helhetsbedömning av samtliga omständigheter ansett att en av chaufförerna som arbetat för åkeriet varit att betrakta som en arbetstagare. Villkoren har varit desamma för samtliga chaufförer i åkeriet. En rimlig slutsats är därför att samtliga chaufförer i åkeriet är att se som anställda.

Chaufförerna har stått under åkeriets arbetsledning och varit inordnade i detta bolags verksamhet. Såvitt framkommit har chaufförerna inte haft några andra uppdragsgivare under den eller de perioder de har utfört arbete för åkeriets räkning. Fakturabeloppen, antal fakturerade timmar och antal fakturerade månader i kombination med regler om körtider och pauser

visar att de flesta av de kontrakterade chaufförerna inte haft utrymme för andra uppdragsgivare än åkeriet.

De fakturor som har utfärdats till åkeriet är för majoriteten av uppdragstagarna i obruten följd (dvs. löpande) vad gäller angivande av fakturanummer, vilket också visar att de endast har haft åkeriet som uppdragsgivare. Vidare har framkommit att det är åkeriet som anvisar uppdragstagaren vilket belopp denne ska fakturera.

Av inkomna avtal framgår att uppdragstagarna inte har kontrakterats för varje enskilt uppdrag eller arbetsvecka utan för ett helt år. Vidare kan en uppdragstagare bli ersättningsskyldig om en chaufför tackar nej till ett uppdrag. Detta begränsar starkt möjligheten att fritt välja de uppdrag man vill ha. Rekryteringen av uppdragstagare framstår därför snarare som sedvanliga anställningsförfaranden än som upphandlingar.

Andra omständigheter som talar för att uppdragstagarna är att se som anställda i åkeriet är att de har erhållit anställningsliknande förmåner. Åkeriet har tillhandahållit chaufförerna kontinuerliga lastsäkringskurser, arbets- och skyddskläder samt erbjudit dusch- och tvättmöjligheter för chaufförerna då dessa enligt åkeriet representerade just åkeriet. Vidare har transporter utförts med åkeriets lastbilar. Uppdragstagarna har enligt fakturorna erhållit löneliknande ersättningar. Det framgår av fakturorna att det så gott som uteslutande handlat om fast ersättning per timme. Uppgifter på fakturorna samt omfattningen av dessa visar att chaufförerna har utfört transporter för åkeriets räkning under tidsintervallet 3–12 månader under år 2010.

Av inkomna avtal går också att utläsa att chaufförerna även utfört uppdrag åt åkeriet under 2009 och 2011. Det har inte varit fråga om att chaufförerna skulle ersätta ordinarie anställda för kortare perioder vid tillfälligt behov av arbetskraft, t.ex. vid sjukdom eller arbetstoppar. Chaufförerna har således under perioder överstigande två månader utfört arbete för åkeriets räkning och under dessa perioder varit beroende av åkeriet och inordnade i detta bolags verksamhet på liknande sätt som en ordinarie anställd skulle ha varit. VAT-registreringen i Polen har i många fall framstått som om den har skett med anledning av att uppdraget påbörjats eller snarast skulle komma att påbörjas hos åkeriet i Sverige, och inte på grund av att uppdragstagaren bedrivit näringsverksamhet i sitt hemland som krävde sådan registrering.

Mot bakgrund härav är bedömningen att chaufförerna inte uppfyller kraven för självständigt bedriven verksamhet. Under de nu anförda omständigheterna får därmed inte heller partsavsikten, att åkeriets uppdragstagare ska anses som inhyrda näringsidkare, något genomslag. Åkeriet ska därför i förhållande till de aktuella chaufförerna ses som arbetsgivare i stället för uppdragsgivare.

Arbetsgivaravgifter

Skatteverket har inte fastställt och kan inte fastställa medborgares socialförsäkringstillhörighet. Försäkringskassan ansvarar för beslut om försäkringstillhörighet och rätten till förmåner medan Skatteverket beslutar om debitering av socialavgifter. Socialavgifter kan tas ut på ersättning för arbete som utförts i Sverige oavsett om Försäkringskassan i Sverige prövat försäkringstillhörigheten eller inte. Beslut om att påföra arbetsgivaravgifter medför inte att personen automatiskt får tillgång till det svenska socialförsäkringssystemet lika lite som att beslut från Försäkringskassan i en socialförsäkringsfråga är bindande för Skatteverket vad gäller

skyldigheten att fatta beslut om arbetsgivaravgifter. Skatteverket kan besluta om arbetsgivaravgifter i de fall arbete har utförts i Sverige av en person som saknar F-skatt.

Givetvis får beslutet inte stå i strid med EU:s förordningar. Om intyg om tillämplig lagstiftning utfärdats som visar att personen ska tillhöra en annan medlemsstats socialförsäkringslagstiftning gäller intyget och Skatteverket kan inte påföra socialavgifter. Skatteverket ger alltid arbetsgivare utrymme för att skaffa fram intyg innan beslut om arbetsgivaravgifter fattas.

Däremot har Skatteverket inte någon laglig möjlighet att på eget initiativ begära ett intyg om försäkringstillhörighet från den behöriga institutionen. Om det skulle vara ett krav att Försäkringskassan skulle utreda försäkringstillhörigheten för alla som är bosatta i en annan medlemsstat innan Skatteverket kan debitera socialavgifter skulle det innebära att företag skulle kunna undgå avgiftsskyldighet i Sverige genom att underlåta att begära de intyg om tillämplig lagstiftning som EU:s förordningar och socialförsäkringstillhörighet anvisar. Ett sådant system skulle också försvaga grundprincipen om att arbetslandets lag ska tillämpas.

Praxis på området visar att domstolarna godtar Skatteverkets beslut att påföra socialavgifter i avsaknad av E101/A1-intyg (jfr bl.a. Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 februari 2014 i mål nr 8974-12).

Regeln om att en anställd eller en egenföretagare ska omfattas av endast ett lands socialförsäkringslagstiftning – där huvudregeln är lagstiftningen i det land där verksamheten utförs – följer direkt av den nu aktuella EU-förordningen och kan därmed inte anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten för personer inom EU.

Kammarrätten i Göteborg har i dom den 18 juni 2009 i mål nr 6525-08 – där omständigheterna var i stort sett identiska med de som föreligger i dessa mål – funnit att åkeriet för tidigare år varit skyldigt att betala arbetsgivaravgifter, när det saknades F-skattsedel och åkeriet inte kunde uppvisa E101-intyg. Det finns inte anledning att frångå den bedömningen i de mål som nu ska prövas.

Caraliner

Innehavaren av Caraliner, Karina Koralewska, är bosatt i Sverige och har bedrivit verksamhet här. Hon är därför obegränsat skattskyldig i Sverige. Om enskild näringsidkare som mottagit ersättning för arbete inte är godkänd för F-skatt men har haft egna anställda som utfört arbetet, kan utgivaren av ersättningen ansöka om reducering av avgiftsunderlaget med de kostnader som den enskilda näringsidkaren har haft gällande sin personal, t.ex. lönekostnader. Det är utgivaren av ersättningen som har bevisbördan. Detta innebär att utgivaren har att göra sannolikt hur stora kostnader som den enskilde näringsidkaren har haft för t.ex. personal och att dessa kostnader har ett direkt samband med det aktuella uppdraget. Kan utgivaren inte lämna någon tillförlitlig utredning kan inte heller kostnadsavdrag medges. Vid sådant förhållande får utgivaren betala arbetsgivaravgifter på hela ersättningen för det utförda arbetet.

Arbetsgivaravgifter ska endast tas ut på den del av kostnaderna som avser arbete. I fakturan från Caraliner har det inte skett någon uppdelning mellan kostnader för arbete och övriga kostnader. Skatteverket anser att kostnaderna för arbete kan uppskattas till 40 procent av fakturerat belopp från Caraliner. Resterande del av beloppet får anses vara hänförligt till drivmedelskostnader och övriga kostnader för lastbilen.

Skattetillägg

Vad gäller de kvarstående arbetsgivaravgifterna har det inte framkommit skäl för befrielse från skattetillägg.

Ersättning för kostnader

Skatteverkets uppfattning är att överklagandet inte ska bifallas. Det saknas därför skäl för att bevilja åkeriet ersättning för kostnader i målen. För det fall att överklagandet bifalls fullt ut anser Skatteverket att den kostnad som skäligen behövts för att ta tillvara åkeriets rätt kan beräknas till hälften vad gäller angivna timmar för nedlagt arbete. Ersättning kan då beviljas med 293 879 kr.

Muntlig förhandling

Förvaltningsrätten har den 13 mars 2014 hållit muntlig förhandling i målen. På åkeriets begäran har Peter Lilja och Leif Andersson hörts som vittnen vid förhandlingen.

Vid den muntliga förhandlingen har *åkeriet* uppgett bl.a. följande.

Skatteverket har inte haft rätt att besluta om socialförsäkringstillhörighet, utan skulle ha försäkrat sig om att chaufförerna var inskrivna hos Försäkringskassan innan man påförde arbetsgivaravgifter. Härigenom har Skatteverket brustit i sin utredningsskyldighet, vilket är skäl för undanröjande av besluten. Chaufförerna är utsända från egna företag i Polen. Den av Skatteverket åberopade domen från Arbetsdomstolen gällde endast en chaufför. Till skillnad från övriga chaufförer bodde han i Sverige och hade svenskt personnummer. Det går därmed inte att utifrån denna dom dra slutsatsen att även övriga chaufförer ska ses som anställda. Det

har inte funnits något som hindrat chaufförerna från att sätta någon annan i sitt ställe.

Åkeriet har inte fått någon information om kravet på E101- och A1-intyg. Den av Skatteverket åberopade kammarrättsdomen mot åkeriet avsåg man att överklaga. Dock lämnade åkeriets dåvarande ombud inte in något överklagande. Av intyg från den advokatfirma där ombudet var anställd framgår att ombudet inte fullföljt det uppdrag han åtagit sig och att han därutöver falskeligen uppgett att uppdraget slutförts. Det blev således aldrig något slut på processen och det klargjordes därför aldrig om Skatteverkets inställning om nödvändigheten av E101- och A1-intyg är rätt. Av EU-domstolens dom avseende Barry Banks framgår att sådana intyg inte är av avgörande betydelse. Vidare skriver Polen inte ut A1- och E101-intyg till företag.

Skatteverket har släppt delar i eftertaxeringen av chaufförerna och det ifrågasätts varför åkeriets arbetsgivaravgifter inte sätts ned i motsvarande mån. Caraliner är ett polskt företag som har hyrt ut lastbilar med chaufförer till åkeriet. Dessa chaufförer har varit anställda av Caraliner. Åkeriet har gjort de kontroller av Caraliner som kan krävas. Arbetsgivaravgifter har dessutom tagits ut på hela ersättningen till Caraliner och inte bara avseende arbetskraften.

Vid den muntliga förhandlingen har *Skatteverket* uppgett bl.a. följande.

Skatteverket har inte brustit i sin utredningsskyldighet. Skatteverket anser att de anlidade chaufförerna varit anställda av åkeriet. De omständigheter som Arbetsdomstolen har lagt vikt vid i sin bedömning av om den då aktuella chauffören var att anse som anställd är desamma för samtliga chaufförer. Skatteverket ställer krav på A1- och E101-intyg, vilket åkeriet borde haft vetskap om i och med den tidigare åberopade domen från

kammarätten. I de fall A1- och E101-intyg inte har kunnat presenteras finns en presumtion att de polska myndigheterna inte har funnit skäl att utfärda sådana intyg.

Skatteverket vitsordar att chaufförerna de facto har kvarstått i det polska socialförsäkringssystemet, men anser att detta inte har varit rätt. Sociala avgifter borde ha betalats i Sverige och inte i Polen. Man kan bara omfattas av ett lands socialförsäkringssystem åt gången. Att Skatteverket inte satt ned arbetsgivaravgifterna i motsvarande mån som chaufförernas eftertaxeringar beror på att det är olika regler som gäller och att osäkerheten i chaufförernas ärenden gällande var de befunnit sig inte har samma betydelse när det gäller sociala avgifter.

Caraliner är en enskild firma och beskattningen följer då den fysiska personen, som har varit skriven i Sverige och dessutom saknat F-skatt. Därmed ska arbetsgivaravgifter betalas på utbetald ersättning oavsett om åkeriet saknat vetskap om att den fysiska personen varit skriven i Sverige.

Vid den muntliga förhandlingen har *Peter Lilja* uppgett bl.a. följande.

Han är ombud för flera av chaufförerna som har anlitats av åkeriet. För merparten av chaufförerna har Skatteverket släppt eftertaxeringen för inkomst år 2010 med hänvisning till tidigare förvaltningsrättsdomar. Av chaufförernas polska inkomstdeklarationer framgår att de har betalat sociala avgifter i Polen.

Vid den muntliga förhandlingen har *Leif Andersson* uppgett bl.a. följande.

Han tillträdde som revisor i åkeriet för 10-12 år sedan. I stort sett vet ingen av hans klienter om kravet på E101- och A1-intyg. Informationsflödet när det gäller kravet på sådana intyg är inte detsamma som när det gäller

kravet på F-skattsedel. Han har granskat Skatteverkets beräkningar och har hittat några fel som han redogör för i sitt utlåtande den 2 maj 2013.

DOMSKÄL

Skatteverkets utredningsskyldighet

Till grund för Skatteverkets beslut ligger en omfattande utredning. Förvaltningsrätten anser att Skatteverket gjort den utredning som varit möjlig för Skatteverket att utföra och bedömer att den är tillräcklig. Det finns därför inte skäl att visa målen åter till Skatteverket för kompletterande utredning eller för förvaltningsrätten att själv vidta några ytterligare utredningsåtgärder.

Har chaufförerna varit anställda av åkeriet och har de omfattats av svensk socialförsäkring?

Det som förvaltningsrätten i denna del har att ta ställning till är om Skatteverket har haft rätt att ta ut arbetsgivaravgifter på de ersättningar som åkeriet betalat ut till chaufförer som åkeriet anlitat för att utföra olika transporter. Det gäller då att bedöma vilken ställning de utländska chaufförerna har haft gentemot åkeriet.

Åkeriet menar att de anlitade chaufförerna varit självständiga näringsidkare med verksamhet även i Polen. Detta är en uppfattning som Skatteverket inte delar. Från att tidigare ha bedömt de polska chaufförerna som målen i förvaltningsrätten gäller som egenföretagare men utan egen verksamhet i Polen är Skatteverkets uppfattning nu att de ska anses som anställda av åkeriet. Enligt Skatteverket har chaufförernas verksamhet inte haft den självständighet som utmärker en egenföretagares verksamhet, vilket enligt

Skatteverkets synsätt innebär att chaufförerna då i stället måste betraktas som anställda av åkeriet.

Förvaltningsrätten kan liksom Skatteverket konstatera att ett utmärkande drag hos en näringsverksamhet är att den bedrivs självständigt. Av särskild betydelse är då i vilken omfattning uppdragstagaren varit beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren varit inordnad i dennes verksamhet.

Av föreliggande utredning kan utläsas att de utländska chaufförerna arbetat för åkeriet under en längre tid. De har, såvitt visats, under denna tid inte haft några andra uppdragsgivare än åkeriet och har inte heller bedrivit någon näringsverksamhet i sina hemländer. De har fått lön och förmåner som normalt endast personer i anställningsförhållanden får. Åkeriet som anlitat dem har stått för arbetsledning och fordon.

Det är svårt att mot denna bakgrund komma till någon annan slutsats än att chaufförernas ställning i förhållande till åkeriet varit så osjälvständig att de måste bedömas som anställda av åkeriet och inte som egenföretagare. Arbetsdomstolens avgörande, AD 2013 nr 92, ger stöd för denna bedömning.

Återstår då att bedöma om socialavgifter ska betalas i Sverige, vilket är avhängigt om chaufförerna omfattas av svensk socialförsäkring enligt relevant EU-rättsligt regelverket, vilket fram till maj 2010 var förordning (EEG) 1408/71. I maj 2010 ersattes förordningen (EEG) 1408/71 av förordningen (EG) 883/2004.

Av det EU-rättsliga regelverket framgår i huvudsak att chaufförer som arbetar med internationella transporter – som i detta fall – omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där de är bosatta, om de utför en väsentlig del av sitt arbete i denna stat. Om de inte utför en väsentlig del av sitt arbete i den stat där de är bosatta omfattas de av lagstiftningen i den stat där det företag de arbetar för har sitt säte.

Förvaltningsrätten konstaterar att åkeriet anlitat chaufförerna till transportuppdrag och att åkeriet haft säte i Sverige. Det har inte framkommit att de chaufförer som åkeriet anlitat och som varit bosatta utanför Sverige utfört en väsentlig del av sitt arbete i sitt bosättningsland. Förvaltningsrättens slutsats blir då att chaufförerna ska anses tillhöra svensk socialförsäkring även enligt tillämpligt EU-rättsligt regelverk. Arbetsgivaravgifter ska då betalas i Sverige, förutom för de chaufförer för vilka företets intyg om att de tillhör en annan medlemstats socialförsäkring.

När det gäller påförda arbetsgivaravgifter har Skatteverket på sätt framgår av domen sidan 13 tillstyrkt viss nedsättning av underlaget för arbetsgivaravgifterna och dess beräkning, liksom underlaget för påförda skattetillägg.

Förvaltningsrätten finner inte skäl att göra en annan bedömning i dessa delar.

Skulle ett fastställande av Skatteverkets beslut om arbetsgivaravgifter ändå stå i strid med förordning (EG) 883/2004 med hänsyn till att Skatteverket inte är anmäld som behörig institution enligt förordningen?

Åkeriet anser att Skatteverket saknar behörighet att fatta beslut om arbetsgivaravgifter med stöd av ovan nämnd förordning. Enligt åkeriet

ligger det på Försäkringskassan – som anmälts som behörig institution – att i EU-rättsliga sammanhang först fastställa tillämplig lagstiftning och fatta beslut om en persons socialförsäkringstillhörighet, innan Skatteverket kan fatta beslut om påförande av arbetsgivaravgifter.

Skatteverket anser att det inte finns något som hindrar att Skatteverket debiterar socialavgifter för arbete som utförts i Sverige i de fall personen inte kan visa upp ett intyg om att han eller hon tillhör socialförsäkringen i en annan medlemsstat (E101-/A1-intyg).

Enligt den då gällande förordningen (EEG) 1408/71 anmäldes Försäkringskassan som behörig institution. Det gjordes ingen anmälan om att även Skatteverket var behörig institution. Emellertid hade Sverige, redan vid Sveriges anslutning till EG/EU, sedan flera år tillbaka tillämpat ett system, där Försäkringskassan beslutade om socialförsäkringstillhörighet och förmåner och Skatteverket beslutade om avgifter till finansiering av socialförsäkringen. Skatteverkets beslut om sociala avgifter var alltså inte avhängigt eller beroende av att Försäkringskassan först fastställde den berörda personens socialförsäkringstillhörighet. Detta är ett system som även efter Sveriges anslutning till EG/EU har accepterats av Högsta förvaltningsdomstolen i åtskilliga avgöranden om sociala avgifter och av Sveriges riksdag vid de tillfällen ändringar genomförts i de lagar som gäller finansieringen av socialförsäkringen, i vart fall har det då inte framförts någon annan uppfattning om systemets förenlighet med det EU-rättsliga regelverket.

I sammanhanget bör också framhållas att man i ingressen till rådets förordning (EG) nr 883/2004 betonat det nödvändiga i att man vid samordningen av de sociala trygghetssystemen respekterade särdragen i de nationella lagstiftningarna och att man i förordningen begränsade sig till

just ett system för samordning av de olika nationella sociala trygghetssystemen.

Förvaltningsrätten anser att det inte finns skäl att undanröja Skatteverkets beslut med anledning av den av åkeriet framförda uppfattningen att Skatteverket inte varit behörigt att självständigt och utan Försäkringskassans beslut om socialförsäkringstillhörighet fatta beslut om arbetsgivaravgifter. Det finns inte heller anledning att anta att det svenska systemet på annat sätt skulle strida mot de principer som bär upp samarbetet inom EU. Förvaltningsrätten anser att det inte finns skäl att inhämta ett förhandsbesked från EU-domstolen i dessa frågor.

Skattetillägg

Genom att inte redovisa underlaget för arbetsgivaravgifter för de anlitade chaufförerna har åkeriet lämnat sådana oriktiga uppgifter som ska medföra skattetillägg. Skattetillägg ska normalt tas ut med 20 procent av de undanhållna avgifterna. Skatteverket har emellertid satt ned underlaget till 10 procent, eftersom det ansetts oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp när åkeriet haft rätt till avdrag för arbetsgivaravgifterna vid inkomsttaxeringen.

Tidigare har förvaltningsrätten gjort den bedömningen att underlaget för arbetsgivaravgifter ska sättas ned något. Det innebär att även underlaget för skattetillägget ska sättas ned. Omständigheter eller skäl som motiverar att åkeriet helt befrias från kvarstående skattetillägg eller att avgifterna sätts ned ytterligare har inte framkommit.

Ersättning för kostnader

Åkeriet vinner endast till en mindre del bifall till sina yrkanden i målen. Det finns starka skäl att anta att inhyrningen av de polska chaufförerna på det sätt som skett varit en del i ett upplägg för att undvika skatt och sociala avgifter. I de delar åkeriet vinner bifall hade processen till stor del kunnat undvikas om åkeriet tidigare begärt in intyg från behörig myndighet i Polen om de polska chaufförernas socialförsäkringstillhörighet.

Förvaltningsrätten anser att åkeriet kan beviljas ersättning för kostnader i målen med skäliga 20 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (DV 3105 B)



Olle Holmstedt
Chefsrådman

I avgörandet har även deltagit nämndemännen Sonny Persson, Kerstin Christoffersson och Mikael Wintell.

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 symmetliga 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.