



KLAGANDE

Tornby Fasad & Måleri AB i konkurs, 556727-4203

Ombud: Jur.kand. Björn Anefur
Nordbro AB

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Linköpings dom den 7 oktober 2019
i mål nr 2801–2802-18, se bilaga A

SAKEN

Arbetsgivaravgifter; beskattningsåren 2014 – 2015
Efterbeskattning
Skattetillägg
Ersättning för ombudskostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten sätter ned påfört skattetillägg till hälften.
 2. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.
 3. Kammarrätten beviljar bolaget ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 2 000 kr.
-

YRKANDEN M.M.

Tornby Fasad & Måleri AB i konkurs (bolaget) vidhåller sina i förvaltningsrätten framställda yrkanden samt anger att skäl till befrielse från skattetillägg föreligger på grund av en oskäligt lång handläggningstid. Bolaget yrkar även ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 9 375 kr.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås samt anför att bolagets invändningar i kammarrätten till största delen är upprepningar av vad som tidigare anförts. Tio timmars arbete vitsordas därför som i och för sig skäligt vid fullt bifall.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Fråga i målet är om bolaget utgör den verkliga arbetsgivaren för de anlitade polska arbetarna och det finns grund för att påföra bolaget arbetsgivaravgifter för oredovisade löner. Fråga är även om de utbetalningar som skett till Roger Svensson utgör oredovisad lön som bolaget ska betala arbetsgivaravgifter för. Prövning ska även ske av om grund för efterbeskattning och skattetillägg föreligger. Skatteverket har bevisbördan för att påföra arbetsgivaravgifter och skattetillägg. För de överföringar som skett under 2014 ska det klart framgå att det finns grund för att påföra arbetsgivaravgifter. För övriga överföringar ska Skatteverket göra sannolikt att denna grund föreligger.

Arbetsgivaravgifter

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning. I kammarrätten har bolaget huvudsakligen anförts vad som tidigare har åberopats. Bolaget har dessutom lämnat beskrivningar av förfarandet i byggnadsbranschen.

Dessa beskrivningar är så allmänt hållna att de inte ger anledning till några andra bedömningar än de förvaltningsrätten gjort.

Bolaget har vidare hävdad att Skatteverket inte fullgjort sin bevisbörda vad gäller frånvaron av A 1-intyg. Enligt huvudregeln omfattas en person av socialförsäkring i det land där vederbörande arbetar och där arbetsgivaravgifter avgifter ska redovisas. Undantag från huvudregeln kan göras om A1-intyg åberopas. Eftersom några intyg inte åberopats saknas anledning att på den grunden ändra de överklagade besluten.

Bolaget är sammanfattningsvis betraktas som arbetsgivare. Vidare instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att ersättning till Roger Svensson utgör lön. Att ersättningar för utfört arbete slussats via de två bolagen i Polen ger inte anledning till någon annan bedömning. Överklagandet ska således avslås.

Efterbeskattning och skattetillägg

Bolaget har genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter för utbetalda belopp lämnat oriktig uppgift. Grund för att efterbeskatta bolaget och påföra skattetillägg finns därmed.

Bolaget anser att befrielse från skattetillägg ska medges med anledning av att oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut och att bolaget inte kan lastas för dröjsmålet.

Syftet med befrielsegrunden är att tillförsäkra den skattskyldige de rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikel 6 i Europakonventionen i den del där det föreskrivs att den som är anklagad för ett brott är berättigad till rättegång inom skälig tid. I varje enskilt fall måste en bedömning göras av frågans svårighetsgrad, den enskildes och myndighetens agerande i processen (prop. 2002/03:106 s. 145 och 243).

Handläggningstiden räknas från den tidpunkt när Skatteverket först övervägde att påföra bolaget skattetillägg. Ett övervägandes daterat den 3 november 2017 sändes till bolaget som bör ha fått del av handlingen en kort tid därefter. Handläggningen har sammantaget således pågått under tre och ett halvt år. Bolaget har i förvaltningsrätten begärt anstånd vid flera tillfällen. Den sammanlagda, utnyttjade anståndstiden uppgår till cirka tre månader. Målen har i såväl förvaltningsrätten som kammarrätten vilat i avvaktan på muntliga förhandling respektive föredragning i fem månader. Vidare har Skatteverket vid förhandlingen i förvaltningsrätten åberopat nytt material som bolaget fått ytterligare tid att yttra sig över. Bolaget har svarat inom sju dagar. Förvaltningsrättens dom har meddelats sex månader senare. Sammantaget framgår av tillgängliga uppgifter att bolaget inte kan lastas för de huvudsakliga delarna av de dröjsmål som uppstått under handläggning av målen i domstolarna. Förutsättningar för att medge bolaget delvis befrielse från skattetillägg finns därför. Kammarrätten medger därför bolaget befrielse från hälften av Skattetillägget. Överklagande ska således bifallas delvis i den delen.

Ersättning för ombudskostnader

Bolaget har fått delvis bifall till sitt yrkande om befrielse från skattetillägg och är berättigat till ersättning med skäliga 2 000 kr för kostnader i kammarrätten. Yrkande bifalls således delvis.

Bolaget har inte fått bifall till sina yrkanden i kammarrätten i övrigt. Det saknas därför skäl att bevilja bolaget ytterligare ersättning för ombudskostnader kostnader hos Skatteverket, i förvaltningsrätten och kammarrätten.

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

Anders Bengtsson
kammarrättslagman
ordförande

Maria Krönmark
kammarrättsråd
referent

Eva Elvingsson
kammarrättsråd

Malena Johansson
föredragande jurist



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I LINKÖPING
Enhet 1
Handläggare 1:46

Mål nr: 2801-18

2802-18

Rättelse/komplettering

Dom, 2019-10-07

Rättelse, 2019-10-18

Beslut av: chefsrådmannen Ronny Idstrand

Rätt bilaga gällande Hur man överklagar ska vara "FR-11".



KLAGANDE

Tornby Fasad & Måleri AB, 556727-4203

Ombud: Linus Wann-Hansson
Nordbro AB

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 3 april 2018 och den 18 juni 2018

SAKEN

Arbetsgivaravgifter; beskattningsåren 2014 – 2015

Fråga om efterbeskattning

Skattetillägg

Ersättning för kostnader enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandena.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader under ärendenas handläggning hos Skatteverket.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

BAKGRUND OCH YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 20 december 2017 att påföra Tornby Fasad & Måleri AB (Tornby) ytterligare arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2014 och 2015. Skatteverket beslutade också att Tornby skulle betala skattetillägg med anledning av de ändrade avgifterna. Skatteverkets motivering samt beloppens omfattning och fördelning över redovisningsperioderna

framgår av bilaga 1. Skatteverket har genom det obligatoriska omprövningsbeslutet den 3 april 2018 vidhållit sitt beslut.

Skatteverket beslutade även den 18 juni 2018 att avslå Tornbys yrkande på ersättning för ombudskostnader vid handläggning hos Skatteverket med 30 361 kr med motivering att Tornbys yrkanden inte har bifallits, att ärendet inte avser någon fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och att det inte framkommit några synnerliga skäl för ersättning.

Tornby överklagar besluten och yrkar i första hand att förvaltningsrätten helt eller i vart fall delvis undanröjer Skatteverkets omprövningsbeslut och fastställer Tornbys underlag för arbetsgivaravgifter i enlighet med inlämnad deklaration. I andra hand yrkar Tornby att förvaltningsrätten ändrar Skatteverkets omprövningsbeslut i så mån att det belopp som kommit Roger Svensson till del beskattas som utdelning.

Tornby yrkar även att förvaltningsrätten med ändring av Skatteverkets omprövningsbeslut tillerkänner Tornby ersättning för ombudskostnader vid handläggning hos Skatteverket med 30 361 kr och enligt 43 kap SFL vid handläggning hos förvaltningsrätten med 42 943 kr, exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket vidhåller sitt beslut.

Förvaltningsrätten har den 3 april 2019 hållit muntlig förhandling i målen. Förhör har på begäran av Tornby hållits med Roger Svensson, Peder Dossel och Robert Jurzynski.

Efter förhandlingen har ytterligare handlingar givits in.

VAD PARTERNA SAMMANFATTNINGSVIS ANFÖRT

Tornby

Allmänt om Tornby och RRB

Tornby och ett närstående bolag i Sverige Roger & Roberts Bygg och Fastighets AB (RRB) ägs och drivs av Roger Svensson, Peder Dossel och Robert Jurzynski. Roger Svensson och Robert Jurzynski äger även hälften var i ett polskt partnerskap vars egenskaper starkt påminner om ett handelsbolag, JSS Svensson SP.J. (JSS). Robert Jurzynski driver även en enskild firma i Polen, JR system Robert Jurzynski (JR), se organisationsöversikt i bilaga 2.

I Tornby och RRB finns endast ett fåtal anställda och alla har administrativa uppgifter. För att tillgodose behovet av arbetskraft på byggarbetsplatserna hyrs arbetskraft in från JSS och JR, som i sin tur anskaffar arbetskraft med polska enskilda näringsidkare. Under år 2014 härrörde ca en tredjedel av JSS omsättning från Tornby och RRB och under år 2015 härrörde ca en sjättedel av omsättningen från Tornby och RRB. Både de svenska och de polska verksamheterna uppvisar goda och för branschen normala vinster. Robert Jurzynski och Roger Svensson har även tidigare drivit ett polskt fönstertillverkningsbolag i Polen som under år 2015 och år 2016 omsatte ca två miljoner PLN årligen.

De svenska verksamheterna är självständiga i förhållande till de polska. JSS etablerades år 2013 och det var inte stort under åren 2014 och 2015 men har under 2016 visat en kraftig ökande omsättning i Polen som uppgick till ca två miljoner PLN. Bolaget och har haft en fortsatt god tillväxt i Polen med flera pågående projekt. JSS är en verklig och seriös verksamhet riktad mot flertalet ändamål och kan därmed aldrig ses som endast en pappersprodukt för att slussa pengar från Tornby eller RRB till polska enskilda näringsid-

kare. Under perioden den 1 september 2014 – den 31 augusti 2015 redovisade JSS en total omsättning på ca. 10 200 000 kr. Under samma period fakturerades ca. 3 600 000 kr till Tornby och RRB.

JR startades år 2002 och påbörjade ett samarbete med Tornby år 2007. Verksamheten har varit inriktad på att kontraktera och därefter hyra ut enskilda polska näringsidkare till svenska företag. Bolaget har en självständig och växande verksamhet även i Polen.

JSS och JR hyr kontorsutrymme av Gold Place i Polen som är till för besök av kunder och leverantörer. Det har även ett mindre kontor för att utföra fasta arbetsuppgifter. Att JSS och JR saknar hemsidor i Polen, är inte något underligt i Polen.

Tornby och RRB har inte anlitat någon inhyrd personal. De har anlitat JR respektive JSS, som i sin tur slutit kontrakt med ett flertal polska enskilda näringsidkare. Det åligger därmed inte Tornby och RRB att kontrollera det skatterättsliga förhållandet mellan JR och JSS och den personal som de hyr in. Därför saknas av naturliga skäl uppgifter hos Tornby och RRB om sådana omständigheter som är relevanta för att bedöma den inhyrda personalens socialavgiftstillhörighet. Det är vanligt förekommande i branschen att det inte framgår något om sociala avgifter i avtalen mellan Tornby/RRB och JR/JSS.

Skatteverkets uppfattning om att Tornbys hänvisning till sekretess framstår som ett försök att undanhålla information från Skatteverket framstår som konstig. Skatteverket underlät helt att göra någon meningsfull ansträngning att få ut information från de polska bolagen. Skatteverket har inte ens riktat en förfrågan till JR eller JSS. Därutöver är Tornby och RRB:s sekretessavtal gentemot JR och JSS naturligtvis en förlängning av JSS och JR:s sekretessavtal gentemot sina underentreprenörer, som är utomstående parter.

Tornby och RRB:s uppdragivare NCC har varit medvetna om att de har använt sig av underleverantörer, något som framgår av ingivna e-postmeddelanden.

Avseende bostäderna som har arrangerat åt personalen, har detta reglerats mellan Tornby och de polska verksamheterna och avdrag för detta har gjorts från fakturorna. För egenföretagarna är det irrelevant vem de hyr bostäderna från. Upplägget med tillhandahållande av bostäder är marknadsekonomiskt mest rationellt vid inhyrning av utländsk personal och saknar den typ av samband med ett ”anställningsliknande förhållande” som Skatteverket gör gällande. Tornby har vidare genom detta upplägg en utmärkt säkerhet gentemot sin hyrestagare. De kan därmed vara säkra på att få betalt för att hyra genom avdrag på JR och JSS fakturor.

Tornby har endast projektlett arbetarna och inte arbetslett dem.

Beträffande arbetarnas arbetskläder och skyddsutrustning har Tornby införskaffat dessa med anledning av de strikta reglerna för bland annat säkerhet på svenska byggarbetsplatser som Tornby är ansvariga gentemot sina beställare att tillse att de följs.

Vad avser ID06-kort har de aldrig givits ut för Tornbys räkning. Tornby står inte i något koncernförhållande till RRB, utan har endast samma fysiska personer som ägare. Det uttalade syftet med ID06, att koppla en viss person till en viss arbetsgivare fanns inte år 2013 utan tillkom i samband med att elektroniska personalliggare för byggbranschen infördes. Vid den tidpunkten var det uttalade syftet med ID06 främst att förhindra att obehörig personal vistades på byggarbetsplatserna.

Skatteverket har vidare i sitt material endast tillgång till uppgifter om vilka underentreprenörer som har fått betalt från JR respektive JSS, med vilka

belopp och när. Skatteverket har emellertid inga uppgifter som kan bekräfta eller dementera huruvida det arbete som utförts avser arbete för Tornbys räkning, något annat svenskt bolags räkning eller arbete utfört i Polen.

Det ser på pappret ut som om JR/JSS åtnjuter en extremt kort kreditfrist, där fakturor betalas av Tornby mycket kort efter att de avsänts. Det är dock beroende av att bolagens samarbete ser ut så att utfört arbete hela tiden sammanställs, diskuteras och sedan faktureras med en månads eftersläpning. Under mars månad sammanställs således det arbete som utförts i februari och faktureras i slutet av mars/början av april. Därefter betalas fakturan visserligen omgående, men det beror på att JR/JSS redan gett Tornby en kreditfrist på 30 – 40 dagar medan arbetena sammanställdes och ersättnings storlek diskuterades.

Beträffande den ospecificerade faktureringen råder persongemenskap mellan ägarna och företrädarna för bolagen. Därmed vet ägarna vad en faktura de själva skrivit avser, särskilt om de noga diskuterat igenom faktureringen innan den sker.

Beträffande riskfördelningen är Skatteverkets synpunkter svåra att förstå. Samtliga inblandade aktörer står en risk. Tornby står risken gentemot beställaren för att arbetet är felaktigt. JR/JSS står risken för att arbetet är felaktigt gentemot Tornby, och risken för att Tornby inte betalar gentemot de inhyrda enskilda näringsidkarna. Dessa i sin tur har naturligtvis ett ansvar för att arbetet är korrekt utfört gentemot JR/JSS.

Det är en mycket underlig tolkning av Skatteverket att hela JSS verksamhet skulle gå ut på att förmedla den sjättedel av JSS omsättning i Sverige som kom från Tornby och RRB under år 2015, vilket skulle medföra att ca 85 procent av verksamheten bara skulle vara någon form av väldigt omfattande täckmantel.

Av Högsta förvaltningsdomstolens dom av den 31 januari 2017 i mål nr 3826-16 konstaterades att ett bolag ansågs som självständiga gentemot sin arbetsgivare om det hade tio anställda, trots att bolaget bara hade en uppdragsgivare, eftersom bolagets verksamhet vid det laget inte längre ansågs väsentligen vila på ägarens personliga arbetsinsats. Bolagen har i detta fall inte några exakta uppgifter om det antal underentreprenörer som anlitats av JSS och JR men det rör sig om i vart fall ett hundratal.

Nuvarande beslut innebär att Sverige utan stöd i skatteavtal rent faktiskt snor åt sig beskattningsrätten för en omsättning på flera tiotals miljoner från Polen genom att anse att de polska bolagen aldrig varit betalningsmottagare och därmed inte heller kan bli inkomstskatteskyldiga för beloppet.

Även om det vore så att upplägget som är fråga om här är skapat enbart för att sänka skatten för de inblandade, vilket det inte är, så utgör det ändå inte skäl nog att bortse från den innebörd parterna civilrättsligt givit handlingarna. I så fall får skatteflyktslagen tillgripas. Därmed kan inte heller Tornby och RRB åläggas att betala arbetsgivaravgifter för de underentreprenörer som anlitats av JR och JSS.

Det är de verkliga förhållandena som avgör en persons socialavgiftstillhörighet i frånvaro av A1-intyg. De polska underentreprenörerna torde således, även om de varit anställda av Tornby eller RRB, ha varit att anses som utländska och därmed socialavgiftstillhöriga i Polen.

Beskattning som utdelning

Det finns inte några betalningar från Tornby som har ett direkt sammanförande med JSS utbetalningar till Roger Svensson, utan endast en långsam ackumulerande vinst inom ramen för en vinstdrivande rörelse. Den verkliga innebörden av handlingarna är att JSS fakturerat Tornby för tillhandahållande av underentreprenörer, vilket genererat ett överskott som i enlighet med polska skatteregler tagits ut ur JSS och kommit Roger Svensson till del.

Roger Svensson hade ett utdelningsutrymme om 1 183 345 kr på sin blankett K10 avseende Tornby för beskattningsåret 2014. Således kan hela det belopp om 800 000 kr som Skatteverket påfört honom upptas som utdelning det året, med ett utdelningsutrymme på 383 345 kr återstående att föra över till nästa år.

År 2015 fick Roger Svensson ett ytterligare utdelningsutrymme på 78 238 kr. De 383 345 kr som fanns sparade från föregående år ska räknas upp med 103,9 procent och läggas till det nya utrymmet, vilket ger ett totalt utdelningsutrymme år 2015 på 476 533 kr.

Sammanfattningsvis yrkar således Tornby i andra hand, för de fall att beloppet ska anses utgivet direkt från Tornby till Roger Svensson, att hela beloppet om 800 000 kr avseende år 2014 tas upp som utdelning, att beskattas hos Roger Svensson i inkomstslaget kapital, samt att hela beloppet om 1 152 550 kr avseende år 2015 tas upp som utdelning varav 476 533 kr beskattas hos Roger Svensson i inkomstslaget kapital och resterande 676 017 kr i inkomstslaget tjänst i enlighet med reglerna för utdelning i fåmansföretag. För Tornby blir effekten att beloppet inte ska beskattas med arbetsgivaravgifter, men samtidigt också att det inte blir avdragsgill vid beskattning och därmed ska belastas med bolagsskatt.

Efterbeskattning

Skatteverkets beslut avseende beskattningsåret 2014 ska undanröjas på den grunden att efterbeskattning inte kan ske, eftersom någon oriktig uppgift inte har lämnats. I den mån Skatteverket behövt uppgifter utöver de som lämnats av Tornby för att fatta ett korrekt beslut har dessa antingen varit allmänt tillgängliga eller omöjliga för Tornby att lämna ut. Att Tornby istället för att anställa hantverkare hyrt in dessa, framgår av de redovisningar bolaget lämnat in till Skatteverket avseende moms och arbetsgivaravgifter. Att hantverkare kommit från just JR och JSS, framgår i sin tur av de polska bolagens periodiska sammanställningar, som JR och JSS lämnat in till de

polska skattemyndigheterna. Att JR och JSS ägs av samma personer som äger Tornby, framgår av allmänt tillgängliga register i båda länderna och är en enkel sökning på Google. Vad avser de uppgifter som Skatteverket inhämtat från de polska skattemyndigheterna genom informationsutbytesförfarandet, så är det uppgifter som gäller andra företags bankkonton och ingenting som en skattskyldig normalt sett kan förväntas bistå med eller ens ha tillgång till.

Skattetillägg

För de fall förvaltningsrätten skulle finna att oriktig uppgift har lämnats, finns skäl för hel eller i vart fall delvis befrielse från skattetillägget. Skatteverkets beslut bygger på en omfattande revision som pågått i nästan två års tid, som efter en helhetsbedömning lett fram till slutsatsen att Tornby är ansvarigt att utge sociala avgifter på den ersättning som Tornbys samarbetspartners i sin tur utgivit till sina egna underentreprenörer. Det är inte rimligt att Tornby själv, utifrån de faktiska omständigheterna som förelegat och som bolaget ägt kännedom om, skulle kunna göra den bedömningen. Det vore därför också oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, varför de yrkar att de ska befrias helt från skattetillägg eller i vart fall att detta ska sättas ned ytterligare i förhållande till den nedsättning om 25 procent som Skatteverket beslutat.

Robert Jurzynski

JR var hans första firma som var aktiv på den polska marknaden fram till att Polen blev en del av EU. Till hans klienter hörde bl.a. Skanska. Firman har arbetat med flera stora projekt i Polen. När han påbörjade sitt samarbete med Roger Svensson genom RRB använde de sig av många underentreprenörer från Polen. De startade JSS för att Roger Svensson även ville bli hans partner i Polen. De har även drivit en fönsterfabrik i Polen, riktad till den polska marknaden. Fönsterfabrik omsatte ca sex miljoner. Vinsten till

ägarna från bolagen beskattas i Polen. Den vinst som Roger Svensson har fått från JSS har han beskattat i Polen.

Både JR och JSS har kontor i Polen. De har ett finare representativt kontor på ett kontorshotell i centrala Warszawa och ett vardagskontor i en köpt lägenhet där han, men även den administrativa personalen, arbetar. Han minns inte om JR och JSS hade försäljningar till polska kunder under åren 2014–2015.

Han har valt att inte ha någon hemsida och han har även avregistrerat sina bolag från en företagskatalog som skickas till hushåll och företag och som innehåller information och kontaktuppgifter om bolag i Polen. Skälet till det är att han är ointresserad av att bli kontaktad av småföretag och privatpersoner. Bolagen får istället uppdrag via hans kontaktnät som han har arbetat upp under en lång tid.

RRB och Tornby hade speciella villkor, eftersom de delvis tillhörde honom och de hade förmånliga priser och längre finansieringstid.

Peder Dossel

Han arbetade mycket med ID06 för att säkerställa in och utpassering. När han fick veta att ID06 endast fick användas av arbetstagare avregistrerade han korten i början av 2016. Hans avsikt var att avregistrera alla kort men vid en kontroll visade det sig att två kort tillhörande polska arbetare inte hade avregistrerats.

Tornby och RRB tar in arbetskraft genom JSS och JR från Polen. När de kommer till Sverige tar de med sig sina verktyg och bilar och utför det arbete som är beställt. Hans uppdrag är mer projektledning.

Roger Svensson

Hans roll i bolagen Tornby och RRB är att ta fram offerter och avtal m.m. Han har inte koll på arbetsledningen och är inte på arbetsplatserna. Han har endast ett helikopterperspektiv av att arbetet sköts och får återrapportering av t.ex. NCC.

Han ville vara med att starta JSS för att ta marknadsandelar i Polen på exploateringssidan för mark och implementera lite svensk byggkultur i Polen. De såg att de hade en styrka i att utveckla ett bolag som uppför fastigheter i Polen. Det var några som var intresserade av att sälja mark till dem, men eftersom de inte hade ett eget kapital, utnyttjade de därför möjligheten att hyra ut arbetskraft och lite export m.m. Under år 2014–2015 sålde de ca 35 procent av sina tjänster till andra bolag än Tornby och RRB. JSS verksamhet i Polen har utvecklats bra fram till nu.

När det är gällande beskattningen måste han beskatta samtliga vinster från JSS i Polen. Man betalar skatten först och därefter kan man använda pengarna.

Han vet inte vilka personerna som arbetat från Polen är. Han har inte haft någon anledning att ta reda på vem de är.

Att det av hemsidan framgår att de är över 40 medarbetare, beror endast på att de har velat visa att de är ett stort bolag, trots att det inte stämmer. Skälet till att de leasade 19 bilar och lastbilar trots att de var sju anställda beror på att de behövde ha tyngre fordon för vissa arbeten. Det är både svårt och dyrt om underentreprenörerna skulle använda sina egna fordon. De tunga fordonen har även använts av svenska entreprenörer.

Skälen till att underentreprenörerna bar de svenska bolagens arbetskläder och använde deras fordon berodde på att det skulle kännas tryggare för kunden.

Skatteverket

Av bankgiroutdragen för JR och JSS framgår det att den utländska personalen har erhållit varierande ersättning, men av JR och JSS fakturor till Tornby och RRB framgår inte vad Tornby betalat för förutom att det är fråga om byggarbete. Det saknas alltså information i fakturorna till Tornby och RRB om hur fakturorna beräknats och vad det är JR och JSS har fått betalt för. Detta tyder på att den utländska personalen har arbetat för Tornby och RRB och att de har varit de verkliga arbetsgivarna. I annat fall borde det rimligtvis till fakturorna ha bifogats samanställningar som visar hur mycket respektive person arbetat för respektive företag. Annars kan Tornby och RRB inte veta vad det är de betalat för, särskilt då de enligt egna uppgifter inte heller har arbetslett den utländska personalen och JR och JSS är självständiga i förhållande till Tornby och RRB.

JR har inte bedrivit någon annan verksamhet under den period som reviderats utöver förmedling av ersättningar, eftersom de saknat normala verksamhetskostnader. De polska företagen har som huvuduppgift under den reviderade perioden förmedlat ersättningar till den utländska personalen som utför arbete för Tornby och RRB.

Det saknas ett skriftligt godkännande från NCC om rätt att anlita underentreprenörer. Tornbys korrespondens med Patrick Ydremo på NCC förändrar inte den bedömningen. Av Skatteverkets tjänsteanteckning framgår att samme Patrick Ydremo angett till Skatteverket att NCC dels inte lämnat något skriftligt godkännande och dels att hans uppfattning var att personalen var anställd i RRB.

Tornby och RRB har betalt för de polska arbetarnas uppehälle och flygresor. De har tillhandahållits arbetskläder och tjänstebilar. På arbetsplatserna var det bolagens egna anställda som ansvarade för arbetsledningen. Man har använt sig av ID06 för att identifiera de polska arbetarna som bolagens egna

anställda. Av ID06:s allmänna bestämmelser som var tillämpliga år 2006 framgår att ID06-kort endast fick beställas av arbetsgivare till egna anställda och detsamma skulle gälla om uppdragstagaren i sin tur anlidade annat företag med anställda. Den verkliga innebörden av bland annat ovanstående är att bolaget agerat som arbetsgivare åt de polska arbetarna. Att sätta två polska bolag mellan sig och de polska arbetarna, förändrar inte den verkliga innebörden. I synnerhet inte när de polska bolagen inte skapat något annat mervärde än att de svenska bolagen undgått att betala skatter och avgifter. Hade de polska bolagen inte funnits, hade Tornby och RRB behövt betala arbetsgivaravgifter redan på den grunden att de polska arbetarna saknade svenskt F-skatt samt A1-intyg.

Tornby och RRB är genom sina företrädare närstående bolag och de har avseende den inhyrda personalen agerat såsom en enhet, oavsett vilket av bolagen som haft kostnaden. Som exempel har RRB stått för kostnaderna runt inhyrning såsom flygbiljetter, boende m.m. trots att Tornby hyrt in och haft kostnaden för personalen. För utomstående såsom Skatteverket framstår det som att företrädarna för Tornby och RRB hanterat bolagen som en enhet i detta avseende. Därför används omständigheterna såsom att RRB tagit ut ID06-legitimationer för den inhyrda personalen som intäkt även för att Tornby har varit arbetsgivare för personalen, där de burit kostnaden för personalen.

Beskattning som utdelning istället för lön

JSS registrerades till näringsverksamhet i Polen augusti 2013. Redan den 2 januari 2014 tog Roger Svensson ut pengar från JSS. Pengar har tagits ut löpande, totalt 13 gånger, under år 2014 och 2015. Eftersom pengarna tas ut löpande under två beskattningsår, kan JSS knappast ha fått klart för sig storleken på årens resultat innan pengarna tas ut av Roger Svensson. Uttagen kan således inte anses utgöra långsamt ackumulerade vinster så som bolaget hävdar. Pengarna går dessutom från bolaget till JSS polska konto med svensk valuta vidare till Roger Svenssons polska konto. I de fall en

transaktion inte sker i någon skatterättsligt etablerad form utan det är fråga om formlösa eller felrubricerade transaktioner blir konsekvensen att uttagen beskattas som lön. Lönebeskattning är primär. Förtäckt utdelning kan bara komma i fråga i de fall det rör sig om en helt passiv delägare. Roger Svensson är aktiv företrädare, aktieägare, styrelseledamot och, enligt hemsidan, VD för bolaget. Bolaget är ett fåmansaktiebolag. I och med hans ställning i bolaget har han haft valfriheten i själv välja hur medel från bolaget ska komma honom tillhanda. Medlen ska mot denna bakgrund anses utgöra lön för honom. Tornby anses följaktligen skyldiga att betala arbetsgivaravgifter på beloppet.

Efterbeskattning och skattetillägg

Tornby och RRB har i skattedeklarationerna som lämnats in till Skatteverket underlåtit att lämna uppgift om underlag för arbetsgivaravgifter, trots att deklarationerna gett intryck av att de har lämnat alla upplysningar av betydelse. De har inte heller på annat sätt öppet redovisat de faktiska omständigheterna. De har således lämnat oriktig uppgift och det är först när Skatteverket utrett dem, som detta framkommit. Det faktum att relevanta uppgifter har varit tillgängliga i bl.a. JR och JSS periodiska sammanslagningar som företagen lämnat in till polsk skattemyndighet och att vissa uppgifter framgår genom allmänna register i både Sverige och Polen som är tillgängliga via Google innebär inte att de öppet redovisat de faktiska omständigheterna som har varit relevanta för beskattningen.

För de fall Tornby och RRB öppet hade redovisat de faktiska omständigheterna om underlag för arbetsgivaravgifterna, men gjort en felaktig bedömning av vad dessa skulle få för rättsliga konsekvenser, skulle ett skattetillägg inte ha tagits ut. Detta har Tornby och RRB dock inte gjort, utan istället lämnade de en oriktig uppgift. Någon grund för hel eller ytterligare delvis befrielse än den befrielse som redan skett har således inte framkommit. Det har inte heller i övrigt framkommit att beslutat skattetillägg är oskäligt.

Ersättning för ombudskostnader vid handläggningen hos förvaltningsrätten

Rätten till ersättning tillkommer Tornby ifall bolaget har haft kostnader som skäligen behövs för att tillvarata bolagets dess rätt. Tornby har yrkat ersättning för arbete motsvarande 27,5 timmar. De har uppgett att yrkandet är lika stort som yrkandet avseende och Roger Svensson och RRB. Sammanlagt har alltså parterna yrkat ersättning på 82,5 timmar (27,5 * 3). Överklagandet för respektive part är i stort sett identiska med vad parterna anfört i erinran mot Skatteverkets förslag till beslut. Övrig skriftväxling är också i stora delar identiska mellan parterna. Begärd ersättning har skäligen inte behövts. Skatteverket vitsordar att tio timmars arbete för detta mål är skäligt i och för sig vid fullt bifall.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Gällande rätt framgår av bilaga 1.

JSS ägs gemensamt av Robert Jurzynski och Roger Svensson. JR ägs av Robert Jurzynski. Det framgår att de svenska bolagen och de polska företagen agerar gemensamt. JSS och JR står som förmedlare av arbetskraft till de svenska bolagen Tornby och RRB. Tornby och RRB har redovisat att de har haft över 40 medarbetare. Enligt egna uppgifter är det dock endast sju – nio stycken som varit fast anställda i bolagen emedan resten har varit inhyrda för olika arbeten. Samtliga dessa inhyrda arbetare har kommit från de polska företagen JSS och JR.

De polska arbetare som har utfört uppdrag åt Tornby och RRB har uppträtt i dessa bolags kläder och det är Tornby som har bekostat arbetskläder för de polska arbetarna. De polska arbetarna har identifierat sig som anställda i Tornby och RRB och har kört runt i dessa bolags fordon. Boende och resor till Sverige har bekostats och ordnats av Tornby och RRB. Av utredningen i målet framgår vidare att flera personer ur arbetskraften från Polen under en lång tid har arbetat för Tornby och RRB.

Enligt de uppdrag som har utförts åt NCC framgår att NCC:s representant i svar på förfrågan från skatteverket i oktober 2016 uppfattat att all personal som har utfört arbete åt NCC har varit anställda i den svenska verksamheten genom Tornbys svenska dotterbolag RRB. I skriftlig utsaga från augusti 2018 har NCC:s representant ändrat sitt tidigare svar och uppgivit att han fått information från Tornby om att företaget tog sina arbetare från RRB och att dessa vara egna företagare, vilket han som representant för NCC accepterat.

Förvaltningsrätten konstaterar att de polska arbetarna har saknat såväl F-skattsedel som A1-intyg. Tornby eller RRB har dock haft s.k. ID-06 kort utfärdade för ett antal personer Skatteverket har givit in en lista över utfärdade ID-06 kort för Tornby och RRB. Denna lista upptar 92 namn, av vilka skatteverket uppger att 32 personer under perioden januari – juni 2016 inte fått någon lön vare sig från Tornby eller från RRB. Enligt de allmänna bestämmelserna för ID-06 är det ett system för att identifiera personer på en arbetsplats och att koppla varje person till en arbetsgivare. Det finns inte någon uppgift om att de polska företagen JSS och JR har hanterat identifikationsbrickor enligt ID-06 för de polska arbetarna. Enligt förvaltningsrätten bedömning talar såväl de allmänna bestämmelserna beträffande ID-06, som övriga omständigheter för att uppdragstagarna, och i detta hänseende även arbetsgivare, har varit Tornby och RRB och att uppdragstagarna, tillika arbetstagare, har varit de polska arbetarna.

Fakturorna, som är sända från de polska företagen till de Tornby och RRB, är knapphändiga och innehåller inte några specifikationer om utfört arbete. I det exempel som skatteverket har åberopat anges ”1 working hour” till ett bruttopris om ”500 000 SEK”. Även om det på grund av ägandestruktur torde finnas en viss kännedom om bakgrunden till respektive faktura, ger en sådan faktura inte någon ledning till stöd för vilka uppdrag som utförts och framför allt inte vilka arbetare som under en viss bestämd period har utfört uppdrag.

Enligt förvaltningsrättens bedömningar har det heller inte varit något ekonomiskt risktagande för JSS och JR i förhållande till de uppdrag de utfört för Tornby och RRB.

Sammantaget finner förvaltningsrätten att dessa omständigheter talar för att det inte funnit något reellt syfte med det valda upplägget. Den inhyrda personalen har arbetat som anställda i de svenska bolagen, i detta fall Tornby, som således har varit den verkliga arbetsgivaren. I sådana fall föreligger en skyldighet för Tornby att betala arbetsgivaravgift på utbetalda ersättningar.

Beträffande den del som avser företagsledaren Roger Svensson, har under beskattningsåren vid 13 tillfällen 2014 (januari, februari och oktober) och 2015 (april, juni, september-december) överförts pengar i svensk valuta till företagsledarens eget konto. Överföringarna har skett löpande. Vid fem av dessa tillfällen har överföringen till Roger Svensson skett samma dag eller påföljande dag som betalningar har skett från Tornby och RRB till JSS. Roger Svensson har således som ägare erhållit utbetalningarna till sitt eget konto. Tornby är ett fåmansföretag och Roger Svensson är aktiv i bolaget både som företrädare, styrelseledamot och VD. Även den ersättning som har gått till företagsledaren ska enligt förvaltningsrättens bedömning anses som lön i Tornby och ska följaktligen påföras arbetsgivaravgift.

Efterbeskattning och skattetillägg

De utbetalda ersättningarna framgår inte av underlag för arbetsgivaravgifter under den berörda perioden. Tornby har inte heller på något annat sätt inkommit med underlag för en korrekt beräkning. Beloppen är betydande. Det föreligger därför skäl för såväl efterbeskattning som påförande av skattetillägg.

Sammanfattning gällande påförda arbetsgivaravgifter m.m.

Överklagandet i fråga om påförda arbetsgivaravgifter och påförda skattetillägg, bör mot denna bakgrund avslås.

Ersättning för kostnader i målet

Tornby har yrkat ersättning för 30 361 kr under ärendets handläggning hos Skatteverket och med 42 943 kr under målets handläggning vid förvaltningsrätten. Tornby har inte vunnit bifall till sin talan. Inte heller på annan grund finns det skäl att medge bolaget ersättning talan i denna del ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (FR03).

Ronny Idstrand
Chefsrådman

I avgörandet har även nämndemännen Roger Rydström, Ingegerd Wetterlind och Bo Insulander deltagit.

**Beslut**

1(20)

Datum

2017-12-20

Niclas Gerdås, 010-573 63 64
 Charlotta Klingberg, 010-573 66 85

Tornby Fasad & Måleri AB
 ROXENGATAN 5 FÖRVALTNINGSRÄTTEN
 582 73 LINKÖPING I LINKÖPING

2018 -04- 1 0

Mål nr 2801--2802-18
 Aktbil 3

Beslutet gäller:

Tornby Fasad & Måleri AB

Organisationsnummer:

556727-4203

Beslutsid:

82-63740309, 82-63740312, 82-63740313, AG4, AG19

Beslut

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

Arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2014-2015

Beskattningsfråga	Avgiftsunderlag höjning, kr	Avgift höjning, kr	Skatte- tillägg, kr
Oredovisad lön	1 952 550	613 490	92 020
Inhyrd personal	7 414 330	2 329 581	349 433
Summa ändring:	9 366 880	2 943 071	441 453

Hur mycket avgifter ni ska betala per redovisningsperiod ser ni i sammanställning 1 och 2. Beloppen i tabellen och sammanställningen kan innehålla avrundningsdifferenser på ett fåtal kronor. Det exakta beloppet för arbetsgivaravgifter att betala ser ni i tabellen Summering av belopp.

Ni kan läsa om skattetillägget i avsnitt 5.

Besluten gäller omprövning av grundbeslut.

Inkomstskatt för beskattningsåren 2014-2016

Beskattningsfråga	Underlag för skatt sänkning, kr
Oredovisad lön	613 490
Inhyrd personal	2 329 581
Summa ändring:	2 943 071

Arbetsgivaravgifterna som Skatteverket tar ut är avdragsgilla i inkomstbeskattningen. Skatteverket medger därmed avdrag med totalt 2 943 071 kr. Beloppet fördelas till respektive räkenskapsår. Det innebär att 144 532 kr hänförs till räkenskapsåret 2013/2014, 2 629 893 kr till räkenskapsåret 2014/2015 och 168 646 kr till räkenskapsåret 2015/2016.

Efter ändringen blir ert överskott av näringsverksamhet 355 337 kr (499 869 - 144 532) beskattningsåret 2014. Beskattningsåret 2015 blir ert underskott av näringsverksamhet 1 969 761 kr (660 132 - 2 629 893). För beskattningsåret 2016 blir ert underskott av näringsverksamhet 1 769 050 kr (-1 969 761+369 357-168 646).

Den fastställda och beskattningsbara inkomsten framgår av bifogade Beslut om årlig beskattning och debitering.

Besluten gäller omprövning av grundbeslut.

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
Arbetsgivaravgifter	2 943 071	441 453	102 419	3 486 943	2018-01-26
Inkomstskatt	-258 282			-258 282	
Summa:	2 684 789	441 453	102 419	3 228 661	

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

Motivering

Skatteverket har den 3 november 2017 redovisat ett förslag till beslut. Ni har den 11 december 2017 kommit in med synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut. Era synpunkter redovisas under avsnitt 3.5. Bedömning av lämnade synpunkter redovisas under avsnitt 3.6.3.

1 Inledande avsnitt

Tomby Fasad & Måleri AB (ni eller bolaget) driver enligt näringslivsregistret sedan år 2008 måleriverksamhet och fasad- och murningsarbeten. Enligt er hemsida har ni över fyrtio medarbetare tillsammans med ert systerbolag, Roger & Roberts Bygg & Fastighets AB (R&R).

Ni har F-skatt och är registrerade för moms och arbetsgivaravgifter sedan år 2007. Er omsättning har ökat från ca 5,5 milj. kr år 2012 till ca 32,6 milj. kr år 2016. Motsvarande siffror för R&R är ca 6 milj. kr år 2012 och närmare 18 milj. kr år 2016. Både ni och R&R har i förhållande till omsättningen låga kostnader för anställda då ni hyr in personal från utlandet. I er bokföring på konto 4617 "Legoarbeten från annat EG-land byggtjänster" (konto 4617) har under räkenskapsåret 140901 till 150831 knappt 8,7 milj. kr bokförts avseende kostnader för underentreprenörer (UE). Motsvarande belopp för R&R uppgår till ca 3,8 miljoner kr. Kostnaderna avser inhyrd personal från de två polska företagen JR System Robert Jurzynski och JSS Svensson SP.J.

2 Företrädare

Styrelsen består av Roger Svensson (Roger) som är styrelseledamot och ordförande samt Katarina Flod som är styrelsesuppleant. Sedan februari 2016 är Peder Dossel styrelseledamot. Under perioden april 2012 till juli 2017 var Robert Jurzynski (Robert) styrelseledamot. Styrelsen är densamma i R&R som hos er. Firman har tecknats var för sig av ledamöterna och suppleanten.

Ni har uppgett att Roger och Robert var för sig äger 45 % av andelarna i bolaget. Övriga 10% äger Peder Dossel sedan december 2015 efter en ägarförändring då Roger och Robert överlät 50 aktier vardera i bolaget.

På hemsidan uppger ni att Roger är ägare/VD och att er internationella kontakt/ägare är Robert. Robert Jurzynski är polsk medborgare och bosatt i Polen. Han har ett svenskt personnummer och är folkbokförd i Sverige från april 2015. Enligt egen utsago tillbringar han 2-6 nätter i månaden i den svenska bostaden.

Roger och Robert har var sitt företagskort utställda i bolagets namn. Verksamhetens konton i banken (SEB) tecknas/disponeras "enligt" det registreringsbevis som finns hos Bolagsverket. Det innebär att bankkontona under granskad period disponerats av Roger och Robert samt Katarina Flod. Enligt Skatteverkets uppfattning är både Roger och Robert att betrakta som legala och faktiska företrädare i verksamheten.

3 Inhyrd personal

Antalet anställda har enligt lämnade kontrolluppgifter år 2015 uppgått till 2 personer hos er och till 5 personer hos R&R. Huvuddelen av den arbetskraft som ni använt har inte tillhandahållits av anställd personal. Ni har istället anlitat polska UE för att utföra byggarbete i Sverige. Personalen har hyrts in genom att anlita det polska företaget JSS Svensson SP.J. (JSS) som motsvarar ett svenskt handelsbolag samt den polska enskilda firman JR System Robert Jurzynski (JR). De polska arbetarna har inte haft svensk F-skattsedel och de saknar A1-intyg. A1-intyg är ett intyg som visar att den aktuella personen för en period står kvar i bosättningslandets socialförsäkringssystem. Ägare till JR är Robert medan JSS ägs av både Robert och Roger. Samma personer som äger och företräder er verksamhet är därmed även företrädare för den polska verksamheten.

Skatteverket har bett er att lämna en sammanställning över samtliga personer som arbetat för er, både anställda och inhyrd personal. Ni har svarat att så vitt ni vet är samtliga personer som anlitats via JR och JSS egenföretagare. Då de är egenföretagare har ni inte haft tillgång till personlig information från respektive inhyrt företag. Ni vet inte heller var dessa personer befinner sig när de inte har uppdrag från er. Skatteverket har efterfrågat uppgifter om den inhyrda personalen vid flera tillfällen men dessa frågor har ni inte svarat på varken i svar på förfrågan den 20 oktober 2016 eller i svar på förfrågan den 23 februari 2017. Ni hävdar att ni inte kan lämna denna information då det är fråga om sekretessbelagda uppgifter.

Av fakturor till era kunder i Sverige framgår det att det är fråga om utfört arbete men inte vem som har utfört arbetet. Fakturorna är summatiska och hänvisar ofta vidare till ett

underliggande kontrakt. Ibland anges att fråga är om arbete där antal timmar och pris per timme framgår men ytterligare information saknas. Skatteverket har i föreläggande till några av bolagets kunder efterfrågat uppgifter om den arbetskraft som ni tillhandahållit. I svar på tredjemansföreläggande till kund skickat den 24 augusti 2016 hänvisar Trivselhus AB (Trivselhus) angående vilka personer som utfört arbete till leverantören dvs. till er och R&R. NCC AB (NCC) svarar att de inte har dessa underlag. Lindsten Baggen 23 AB (Lindsten) svarar att de köpt entreprenad på fastpris och därmed inte har några tidrapporter eller liknande.

Samarbetet med de polska företagen sker enligt era egna uppgifter på projektbasis i enlighet med de avtal som finns mellan er och respektive polskt företag. Avtalen reglerar inte personalens förhållanden. Utöver dessa huvudavtal finns muntliga överenskommelser.

Avtalen som Skatteverket har fått tillgång till är tillsvidareavtal på polska som skrivits mellan R&R och JR samt JSS. Ni har samma avtal mellan er och JR och JSS. Avtalen är undertecknade av Roger som uppdragsgivare och Robert som utförare. Uppdragsavtalen som upprättats är standardiserade och enligt avtalen råder det avtalssekretess. Avtalet reglerar inte hur betalningen ska ske i förhållande till respektive företag förutom att fakturorna ska betalas månadsvis inom 14 dagar. I detta sammanhang nämns inget om hur sociala avgifter, försäkringar m.m. ska betalas. För respektive projekt skrijs även underentreprenadskontrakt och av dessa framgår att beställaren tillhandahåller skyddskläder, skyddsutrustning och i vissa fall arbetsfordon.

Vid besök i verksamhetslokalen den 10 maj 2016 framkom det att R&R bekostar den utländska personalens boende i Sverige och vissa flygresor. R&R har på bokföringskonto 5011 till 5090 kostnadsfört hyra m.m. med 747 815 kr under räkenskapsåret 1409-1508. Dessa kostnader avser bara boende för den utländska personalen. Lokalhyran för verksamhetslokalen har bokförts hos er. Av svar på förfrågan den 20 oktober 2016 framgår det att R&R inte har avtalat med respektive person om boende och att ni inte har något underlag för detta då det bygger på muntliga överenskommelser. Kostnaderna har återförts till R&R i form av en lägre debitering för utförda tjänster av JR och JSS. På frågan om vilka personer som disponerar vilken lägenhet svarar ni att ingen av er sköter de löpande kontakterna med de utländska personerna. Detta sköts av arbetsledare från de utländska företagen.

R&R har i slutet av år 2015 ägt eller leasat 4 bilar och 5 lastbilar där kostnaderna för bilarna har belastat näringsverksamheten. Hos er fanns vid samma tidpunkt 1 bil, 9 lastbilar och 3 släp. Flertalet av bilarna har enligt svar på förfrågan använts av era UE som "byggbilar". Ni har inte svarat på Skatteverkets frågor om vilka personer som disponerat respektive fordon. För bilarna saknas det körjournaler som visar användningen av bilarna. Ni har inte ansett att detta varit nödvändigt eftersom även dessa kostnader har återförts i form av lägre debitering för utförda tjänster.

Under räkenskapsåret 1409-1508 har R&R bokfört kostnader för arbetskläder med 196 738 kr. Beloppets storlek och stickprovskontroller visar att arbetskläder har köpts in till fler personer än de 7 personer som ni och R&R har haft som anställda.

I svar på Skatteverkets förfrågan den 15 juli 2016 har ni uppgett att arbetsledningen av den anställda personalen utförs och fördelas av företrädaren Roger och av Peder Dossel. På frågan om vem som är företrädare i de polska företagen har ni svarat att Robert ansvarar för företagsledningen i båda företagen. Vem som sköter arbetsledningen av den inhyrda personalen har ni inte svarat på. Skatteverket har genom tredjemansföreläggande den 24 augusti 2016 förelagt era och R&R:s största kunder NCC, Lindsten och Trivselhus att lämna uppgifter. På frågan om ni har haft egen arbetsledning på plats under uppdragens utförande har Lindsten svarat att Peder Dossel har varit kontaktperson. Trivselhus har svarat att ni har haft egen arbetsledning i form av Peder Dossel och Joakim Gustafsson. Peder Dossel är anställd av R&R och Joakim Gustafsson är enligt er hemsida arbetsledare på Örebrokontoret. Enligt lämnade kontrolluppgifter har inte Joakim Gustafsson varit anställd hos er. Enligt uppgifter från NCC har det varit Krister Gustavsson, som är anställd av R&R, som arbetsleder under uppdragen. Den utländska personalen har därmed enligt era kunders svar stått under er och R&R:s arbetsledning och varit inordnad i er arbetsorganisation.

Av projektavtalet för totalunderentreprenad mellan NCC och er upprättat den 13 augusti 2015 framgår av punkt AFD.35 "underentreprenörer" att entreprenören inte har rätt att utan beställarens skriftliga medgivande utföra arbeten genom annan entreprenör. Något skriftligt medgivande från NCC om att ni får anlita UE i sin tur finns inte. I telefonsamtal med NCC den 4 oktober 2016 har det framkommit att deras uppfattning har varit att personalen varit anställda i den svenska verksamheten.

ID06 är ett system för att kunna identifiera personer på byggarbetsplatser samt att kunna koppla varje person till en arbetsgivare. Vid kontroll om ni eller R&R är anslutna till ID06-systemet har Skatteverket under början av år 2017 fått uppgiften om att R&R har haft 11 personer anslutna till systemet. R&R har därmed haft fler kort utfärdade i sitt namn än antalet anställda, detta även i det fall era anställda inkluderas. Av svar på förfrågan som inkom den 31 mars 2017 framgår att R&R inte har några registrerade ID06 kort i nuläget för personer som inte är anställda och att R&R anser att Skatteverkets uppgift om att det är fråga om betydligt fler kort än anställda är överdriven. Detta då ni har 7 anställda och 2 delägare som ingår i de 11 personerna. Skatteverket har genom tredjemansföreläggande den 3 februari 2017 förelagt Nexus att lämna uppgift om alla utfärdade ID06-kort. Nexus har svarat att de har utfärdat ID06-kort i R&R:s namn till drygt 80 olika personer från och med februari 2013 och framåt. De flesta korten är spärrade trots att utgångsdatum ligger från år 2018 och framåt.

I oktober 2014 har det enligt en faktura från Nexus ID Solutions AB utfärdats ett ID06-kort i R&R:s namn till Bogdan Wasiak. Bogdan Wasiak är inte anställd av R&R. Enligt Nexus svar på föreläggandet har kortet beställningsdatum 2014-10-08 med utgångsdatum 2019-10-08. Kortet är spärrat vid tidpunkten för Nexus svar till Skatteverket i början av 2017. Bogdan Wasiak har enligt JR:s polska bankkonto indirekt fått regelbundna och månadsvisa ersättningar från er eller annat svenskt företag sedan juli 2014.

De fakturor som utfärdats som underlag för era bokförda kostnader för legoarbeta från annat EG land är snarlika oavsett om det är fråga om fakturor utställda av företaget JR eller JSS. Likheten avser uppställning, typsnitt, språk (polska i huvudsak) samt att ersättningen anges som en klumpsumma i svensk valuta avseende "construction works" dvs. byggarbete

eller "construction works with material". I båda fallen har Robert angetts som de utländska företagens referens. Betalning av fakturorna har skett i nära anslutning till fakturadatum. Normalt sker betalningen av fakturorna samma dag som de bokförts hos er och R&R.

3.1 JR System Robert Jurzynski (NIP 8221081975)

Ni har under räkenskapsåret 1409-1508 bokfört 7 530 780 kr (bilaga 1) och R&R 1 355 000 kr hänförliga till fakturor utställda av JR avseende legoarbeten från annat EG-land.

JR har registrerats till näringsverksamhet i Polen i augusti 2002 med företagsadressen Emilia Plater 3 i Sulejowek. Företaget motsvarar en enskild firma där Robert är ensam ägare. Bostadsadressen är ul. Dworkowa 13/5, 05-077 Wąsoszawa. Ni har i svar på förfrågan som kom in den 15 juli 2016 uppgett att JR bedriver handel/trading med material och maskiner samt entreprenadverksamhet och rekryteringstjänster.

Skatteverket har skickat en förfrågan till JR. I svar på förfrågan som kom in den 4 oktober 2016 har Robert uppgett att JR ägs av honom. Robert hävdar att företaget utför arbete i Polen och andra länder och att de inte har ett fast driftställe i Sverige. JR har 1-2 anställda och de anlitar UE i sin tur. Robert kan inte lämna någon information om dessa UE eftersom det råder avtalssekretess mellan JR och dess UE.

Skatteverket har i en begäran om handräckning begärt uppgifter om företaget. Enligt svar från skattemyndigheten i Polen är JR skattskyldigt för näringsverksamhet avseende målning och inglasning. JR har hemvist i Polen både enligt inhemsk lagstiftning och enligt tillämpligt skatteavtal. Företaget är enligt svar på handräckningen registrerat som arbetsgivare från 6 juli 2006. Som svar på Skatteverkets frågor har behörig myndighet i Polen uppgett att det inte finns några uppgifter om uthyrning av arbetskraft i Polen, om antalet anställda eller ersättning till UE. Beskattning av affärsaktiviteten har skett och skatt har betalats. I samband med handräckningssvaret har bankkontoutdrag för JR lämnats. Se vidare avsnitt 3.3.1.

3.2 JSS Svensson SP.J. (NIP 5272669413)

JSS har registrerats till näringsverksamhet i Polen i augusti 2013 med adressen Al. Jana Pawla II 27 i Warszawa. Bolaget motsvarar ett svenskt handelsbolag. Robert och Roger är ägare och företrädare i bolaget. Ni och R&R har i svar på förfrågan den 15 juli 2016 uppgett att JSS bedriver handel/trading med byggmaterial, byggnadsställningar och maskiner samt entreprenadverksamhet och rekryteringstjänster. Företaget bedriver även projektering och byggnationer.

Ni har under räkenskapsåret 1409-1508 bokfört 1 130 700 kr (bilaga 1) och R&R 2 415 000 kr hänförliga till fakturor utställda av JSS avseende legoarbeten från annat EG-land. Därutöver har R&R även bokfört varuinköp från JSS med 191 000 kr. Fakturabeloppet är i svensk valuta och avser enligt beskrivningen på fakturan fönster inklusive montering.

Skatteverket har skickat en förfrågan till JSS. I svar på en förfrågan som inkom den 4 oktober 2016 har Robert uppgett att JSS ägs av honom och Roger. Robert hävdar att de utför arbete i Polen och andra länder och att de inte har ett fast driftställe i Sverige. JSS har

enligt Robert endast 1-2 anställda och de anlitar UE i sin tur. Enligt Roberts svar kan inte någon information om dessa UE lämnas eftersom det råder avtalssekretess.

Skatteverket har i en begäran om handräckning begärt uppgifter om företaget. Enligt svar från skattemyndigheten i Polen redovisar bolaget mervärdesskatt i Polen. Omsättningen i JSS har enligt uppgifter i momssystemet uppgått till motsvarande ca 3,5 milj. SEK år 2014 och till ca 14 milj. SEK år 2015. Bolaget har enligt intern rätt skatterättslig hemvist i Polen men enligt dubbelbeskattningsavtalet med Sverige har bolaget inte skatterättslig hemvist i Polen. Företagets adress är Jana Pawla II 27, Warsawa vilket enligt hyresavtalet som inkom via svar på handräckningen är en adress för att registrera företag, lämna ut reklam material, ta hand om post och mejl, gästreception samt tillträde till receptionen under arbetstid.

Bolaget är enligt svaret på handräckningen registrerat som arbetsgivare från den 1 januari 2014. Några uppgifter om uthyrning av arbetskraft i Polen, om antalet anställda eller ersättningar till UE har inte lämnats i handräckningssvaret. Beskattning av delägarna har skett i Polen. I samband med handräckningssvaret har bankkontoutdrag för bolaget JSS lämnats. Se vidare avsnitt 3.3.2.

3.3 Betalningsströmmar

Skatteverket har som svar på en handräckningsbegäran till Polen fått tillgång till JR och JSS bankkonton i Alior Bank och i Citibank i Polen. Alla pengar som gått in på JR och JSS bankkonton i Polen kommer från svenska företag med undantag för interna överföringar. Skatteverket har kartlagt de betalningsströmmar som sker till och från JR och JSS i bilaga 2.

3.3.1 JR

Ni och R&R har under räkenskapsåret 1409 till 1508 betalat ut ca 7,8 milj. kr till JR:s bankkonto i Citibank (0293) i Polen som är ett bankkonto i svensk valuta. Övriga insättningar för betalning av JR:s fakturor om ca 1 miljon kr kommer från två svenska bolag; Eklöf Bygg AB och Nordisk Hiss AB. Samtliga insättningar på JR:s konto kommer därmed från svenska företag. Från det kontot överförs sedan ca 8,9 milj. kr in på ett annat konto i Citibank (0908) i polsk valuta. Överföringarna mellan de båda bankkontona sker i nära anslutning till insättningarna. Vid månadens slut är bankkontot i svensk valuta oftast nollställt.

I princip samtliga uttag från bankkontot i polsk valuta går till polska personer. JR:s bankkonton disponeras enligt svar på handräckningen under den aktuella perioden av Robert och hans fru Mariola Jurzynska.

Av de polska kontoutdragen framgår det tydligt att när pengar från Sverige sätts in kan ersättningarna till den polska arbetskraften betalas ut. Referenstexten på kontoutdragen visar att det i första hand är personer som erhåller ersättning då referenstexten hänvisar till olika polska namn. Utbetalningar som ofta benämns "Rachunek" (räkning) har skett från JR:s bankkonto i Citibank ca 30-40 gånger per månad. Det polska bankkontoutdraget för JR visar under perioden september 2013 till december 2015 utbetalningar till ett 80-tal olika polska personer. De flesta personerna får under denna period ersättning i stort sett varje månad. I bankkontoutdraget anges ordet "räkning" och utbetalningsdag för respektive person.

JR har under perioden 140901–150831 utbetalat medel till ett 50-tal olika personer. Av dessa har några personer har arbetet för er under lång tid tillbaka vilket har framkommit bl.a. av Skatteverkets utredning av mervärdesskatt år 2010. Av ert svar framgår att ni redan då anlidade Zbigniew Ferens, Cheslaw Cichon och Krystian Cichon som fortfarande hyrs in via JR.

De utbetalningar som förekommer på JR:s polska bankkonto, utöver betalningar till arbetarna, har enligt internetsökning avsett leasing av bil/skåpbil samt vägtransport. De enda utbetalningarna för inköp av byggmaterial som framgått på bankkontot har påträffats vid några tillfällen år 2014 med totalt ca 200 000 SEK till det polska företaget Elmas Sowa som säljer byggmaterial. Under perioden 1409-1508 har utbetalningen uppgått till ca 104 000 kr SEK. Även R&R har i sin verksamhet gjort inköp från Elmas Sowa som bokförts som kostnader för inköp av varor från EU (4056). JR har vidare gjort betalningar till Gold Place vilket vid sökning på internet beskrivs som ett företag som registrerar företag på en bra adress. Både från JSS och från JR:s polska bankkonton finns betalningar till Gold Place men det är JR som månadsvis har betalat en avgift om ca 660 SEK varje månad till detta företag. Hyresavtalet som ingåtts med Gold Place har skrivits under av Robert. Som beskrivits ovan avser hyresavtalet ett rum där "kontoret" delas med andra hyresgäster och som är tillgängligt efter bokning. Mot tilläggskostnader kan tjänster som t.ex. tillgång till skrivare läggas till utöver posthantering som ingår i grundavtalet. Vanliga hyreskostnader och liknande kostnader saknas enligt bankkontoutdragen.

Av de polska personer som erhållit ersättningar från JR enligt de polska bankkontona har 15 personer ansökt om godkännande för F-skatt i Sverige år 2017.

3.3.2 JSS

Ni och R&R har betalat 3,9 milj. kr till JSS polska bankkonto i svensk valuta. Av dessa har 2,8 milj. kr förts över till ett konto i polsk valuta (6904) och sedan vidare till bl.a. ett 30-tal polska personer under perioden 1409-1508. Ytterligare 955 800 kr har överförts till Roger Svenssons privata konto i Alior Bank (7235). JSS bankkonton disponeras enligt svar på handräckningen under den aktuella perioden av Robert och Roger. Den större delen av utbetalningarna från JSS bankkonto i polsk valuta avser utbetalningar till personer.

Skatteverket har utifrån de polska bankkontoutdragen från Alior Bank gjort en sammanställning över betalningar mellan JSS och de polska personerna. JSS bankkonto visar överföringar av ersättningar till 37 polska personer under perioden september 2013 till december 2015. Utbetalningarna till de polska personerna har sett ut på samma sätt som för utbetalningarna från JR med den skillnaden att utbetalningarna startade först i slutet av år 2014. Fakturorna som personalen har utfärdat till JSS är för majoriteten av arbetarna i obruten nummerordning. T.ex. har Pawel Mitus fått ersättning från JSS för faktura 1 till 10 under år 2015.

De utbetalningar som finns på JSS polska bankkonto, utöver betalningar till arbetarna, har enligt sökning på internet avsett leasing av bilar, finansiell service och inköp av varor. De varor som köpts in under perioden 1409-1508 avser aluminiumprofiler från Aluprof (82 447 kr), fönster från Aluron Sp. z o.o (807 445kr), plast från Glass Solution Sp. z o.o. (57 813 kr)

och byggprodukter i plast från Roger och Robert delägda bolag PRR Svensson Sp. J. (774 002 kr) samt fönstersystem från SHUCO (284 971 kr) totalt ca 2 milj. kr.

Försäljning av varor från JSS till R&R har skett med 500 000 kr i november år 2013 och med 191 000 kr i juni år 2015. I fakturan som bokförts som en varukostnad i verifikation 642 i juni 2015 anges det att det är en faktura som avser leverans och montage av fönster. Det framgår av lämnade uppgifter i VIES (system för utbyte av momsinformation inom EU) att JSS även sålt varor till det svenska bolaget Nordisk Entreprenad organisation AB (NEO).

3.3.3 Övriga svenska företag

NEO har under perioden 1409 till 1508 betalat ca 6,5 miljoner kr för fakturor från JSS. Samma person som har varit styrelseledamot i NEO, sedan bolaget bildades i december 2013, har dessförinnan varit ekonomiansvarig för NEO gruppen Edlund & Brand AB. Detta bolag sattes i konkurs under namnet Gräsanden 3 AB under år 2014. Konkursens föranleddes av Skatteverkets utredning av de polska arbetare som Gräsanden 3 AB enligt omprövningsbeslut 2014-09-05 ansågs vara skyldiga att betala arbetsgivaravgifter för. Detta då de polska arbetarna saknade F-skatt och A1-intyg. Till Skatteverkets yttrande till förvaltningsrätten 2017-01-13 har bifogats lönelistor för bl.a. juli 2012. I samband med utredningen hittades uppgifter som visade att alla utbetalningar till de polska arbetarna skett efter timlön och arbetad tid. Av 35 personer som då hade fått lön har 16 personer fortfarande under åren 2014 till 2015 utbetalningar varje månad från NEO fast nu från det polska företaget JSS.

Därutöver har bolaget Eklöf Bygg i Linköping AB (Eklöf Bygg) gjort betalningar till JR med 0,7 miljoner kr. Det noteras att Eklöf Bygg även gjort betalningar till Roberts företag J.M. System Mariola J och att ägaren till Eklöf Bygg tidigare haft företagsengagemang gemensamt med Roger och Robert. Dessa svenska företag har precis som ni och R&R säte i Linköping och de har låga personalkostnader i förhållande till sin nettoomsättning. De inriktar sig också precis som ni mot byggbranschen.

3.3.4 Sammanfattning av JR och JSS

Vid kontroll av JR och JSS har det framkommit att de flesta personerna har återkommit flera perioder för att arbeta för er och R&R och de andra svenska företagen. Flertalet av dessa personer har fått ersättningar i stort sett varje månad för arbetsperioder överstigande 1 år. Uppehållen mellan arbetsperioderna har varierat men i de allra flesta fall har uppehållen varit kortare än sex månader och arbetsperioderna har i de flesta fall överstigit sex månader.

JR och JSS har inte marknadsfört sina tjänster genom annonsering och de har inte haft några egna hemsidor. Hur rekrytering har skett har JR och JSS inte svarat på. I svar på förfrågan till JR och JSS som inkom den 3 oktober 2016 har Robert uppgett att administrationen sköts av honom själv men att bokföring sker av ett utomstående företag. Enligt svaret går det inte att uppge den huvudsakliga verksamheten då det är fråga om både byggnadstjänster med och byggtjänster utan material, samt även att tillhandahålla UE. För dessa UE kan JR och JSS inte lämna någon information pga. att det finns överenskommelser om sekretess mellan företagen och dessa personer. I svaret anges också att företagen inte har fast driftställe i Sverige och att de utför arbete i Polen såväl som i andra länder i den europeiska unionen.

Av de polska bankkontoutdragen för JR och JSS framgår det att den inhyrda personalen har erhållit varierande ersättningar men av JR och JSS fakturor till er och R&R framgår inte vad ni betalat för förutom att det är fråga om byggarbete. Det saknas därmed information i fakturorna till er och R&R om hur fakturorna beräknats och vad det är JR och JSS har fått betalt för. När det är fråga om betalning för personal som det i huvudsak är fråga om är det naturligt att bifoga sammanställningar om hur mycket respektive person har arbetat för respektive företag. Sammanställningar som visar personalens arbete saknas dock.

Inköp av tjänster från utlandet har inte redovisats i era eller R&R:s skattedeklarationer. Ni har redovisat inköpta tjänster från UE som övriga inköp av tjänster där köparen av tjänsten ska redovisa den utgående momsen. Varken JR eller JSS har anmält pågående utstationering för utländsk arbetskraft i Sverige till arbetsmiljöverket eller anmält några arbetare till ID06 systemet.

Skatteverket har inte kunnat se att sociala avgifter för arbetarna har betalats i Polen även om JSS är registrerade till arbetsgivaravgifter från 2014 och JR från 2006. JR och JSS har inte heller redovisat några sociala avgifter i Sverige. Av detta kan slutsatsen dras att avtalet mellan de svenska bolagen och de polska och inte innefattat någon ersättning för sociala avgifter.

3.3.5 Överföring av likvida medel till företrädarna

JR och JSS har överfört pengar till era företrädare Robert och Roger. Till Rogers polska bankkonto i Alior bank har JSS överfört 800 000 kr år 2014 och 1 152 550 kr år 2015, totalt 1 952 550 kr för båda åren. Alior bank har i svar på Skatteverkets begäran om handräckning uppgett att bankkontot tillhör Roger och att han är den enda som har tillgång till detta konto sedan det öppnades den 4 januari 2013.

3.4 Lagar m.m.

Skyldighet att betala arbetsgivaravgifter i Sverige

Den som betalar ut avgiftspliktig ersättning i form av löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter. Detta framgår av 2 kap. 1 §, 4 § och 10 § socialavgiftslagen (SAL). Lagreglerna innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas från första arbetsdagen av den som betalar ut en ersättning för arbete eller annat som betalas med anledning av ett avtal om arbete som utförs i Sverige. Avgiftsskyldigheten är inte knuten till begrepp som arbetsgivare/uppdragsgivare respektive arbetstagare/uppdragstagare utan i stället används begreppen "den som utger avgiftspliktig ersättning" och "mottagare av ersättning" för att markera att det formella avtalsförhållandet parterna emellan inte spelar någon roll. Arbetsgivaravgifter ska därmed betalas oavsett om ersättningen för arbete ska tas upp i inkomstlaget tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. Avgörande är istället att någon betalar ut en avgiftspliktig ersättning till en fysisk person.

Från denna huvudregel finns några undantag som gäller F-skatt och A1-intyg, se nedan.

Undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter i Sverige

Mottagaren är godkänd för F-skatt

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. 5 § SAL inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren får godtas om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren.

Mottagaren har ett A1-intyg

Enligt 1 kap. 3 § SAL gäller att bl.a. gemenskapsträtten inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsrådet (EES) kan medföra begränsningar i skyldigheten att betala avgifter.

Medborgare i EU:s medlemsländer omfattas av EU:s socialförsäkringsbestämmelser när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen.

Dessa personer omfattas av Förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen. Till förordning 883/2004 hör tillämpningsförfordningen nr 987/09 som förtydligar tillämpningsområdet för artiklarna i grundförordningen.

Personer för vilka förordning 883/2004 är tillämplig ska endast omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat. Enligt huvudregeln omfattas en anställd eller en egenföretagare av socialförsäkringssystemet i det land där han eller hon arbetar (jfr "principen om arbetslandets lag" i artikel 11.3 i förordning 883/2004).

Från huvudregeln finns det undantag för både anställda och egenföretagare. Undantag från huvudregeln gäller om en person som normalt bedriver verksamhet som egenföretagare i en medlemsstat, ska bedriva liknande verksamhet i en annan medlemsstat och verksamheten inte förväntas pågå längre tid än 24 månader, s.k. utsändning. Egenföretagaren ska i detta fall fortsätta att omfattas av socialförsäkringssystemet i det land där han normalt bedriver sin verksamhet (jfr artikel 12.2 i förordning 883/2004).

Den som ska arbeta i två eller flera medlemsstater ska underrätta den behöriga institutionen i den medlemsstat där han är bosatt om att han ska arbeta i två eller flera länder. Den behöriga institutionen ska besluta vilken medlemsstats lagstiftning personen ska omfattas av och utfärda ett A1-intyg om tillämplig lagstiftning (artikel 18 i tillämpningsförfordning 987/09). Detta innebär att socialavgifter inte ska betalas i Sverige om den anställda eller egenföretagaren kan uppvisa ett A1-intyg, som visar att han enligt den behöriga myndigheten i bosättningsstaten bedriver verksamhet i två eller fler länder och under arbetsperioden i Sverige tillhör den andra medlemsstatens socialförsäkringssystem.

3.5 Synpunkter

Av svar på förfrågan som kom in den 31 mars 2017 framgår det att ni och R&R anser att ni har ett nära samarbete med de utländska företagen. Det är ändå inte ett samarbete som går utöver det normala för affärspartners med ett långt samarbete bakom sig. Ni anser att Skatteverket särskilt bör notera att den påstådda geografiska integrationen är helt obefintlig. Robert Jurzynski tillbringar mycket lite tid i Sverige och är bara översiktligt insatt i den

svenska verksamheten. De polska företagen har båda hemvist i Polen och de saknar fasta driftställen i Sverige.

Ni hävdar att JSS och JR är självständiga företag och tyvärr saknar ni tillgång till deras räkenskaper. Om Skatteverket jämför omsättningen för JSS och JR med era och R&R:s kostnader för inhyrd personal utgör dessa en liten del av den totala omsättningen för JSS och JR. Därför kan JSS och JR inte bedömas inta annat än en självständig ställning gentemot er.

I sammanhanget är också Högsta Förvaltningsdomstolens dom av den 31 januari 2017 i mål nr 3826-16 relevant. I målet konstaterades att ett bolag ansågs som självständigt gentemot sin uppdragsgivare om det hade 10 anställda, trots att bolaget bara hade en uppdragsgivare, då bolagets verksamhet vid det laget inte längre ansågs väsentligen vila på ägarens personliga arbetsinsatser. Bolagen har tyvärr inte några exakta uppgifter om det antal underentreprenörer som anlitats av JSS och JR, men det rör sig om i vart fall ett hundratal.

När det gäller A1-intygen saknar de enskilda UE direkt kontraktsförhållande med er och R&R och därför har det inte funnits någon anledning att samla in A1-intyg från dem.

Synpunkter som lämnats mot upprättat förslag till beslut.

Ni har den 11 december 2017 inkommit med synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut där ni i huvudsak anför följande.

Ni motsätter er Skatteverkets bedömningar avseende JR och JSS. JR och JSS är självständiga företag med verklig och seriös verksamhet.

JSS har förutom adress till ett kontorshotell även tillgång till ytterligare ett kontor i en lägenhet som köpts privat av Robert Jurzynski år 2013.

Ni har även anlitat svenska underentreprenörer under den reviderade perioden med ca 2 miljoner kr. Vad gäller avtalen med både svenska och utländska underentreprenörer regleras normalt inte skyldigheten om vem som ska betala sociala avgifter i dessa avtal.

Enligt er har NCC varit medvetna om att ni har haft utländska underentreprenörer och ni har bekräftat detta förhållande med mejl.

Ni hävdar att andra svenska företag än ni och Tornby står för majoriteten av JSS omsättning och att det innebär att JSS är ett självständigt företag. Detta styrks av att JSS har köpt en tomt och ökat sin omsättning i Polen under år 2016. JSS är även involverat i ytterligare fastighetsprojekt som underentreprenör samt har investerat i ett nytt koncept för modulhus i Polen.

Dessutom har JR en växande verksamhet i Polen. En mycket stor del av de vinster som upparbetats har återinvesterat i Polen.

När det gäller både JR och JSS försäljning till andra svenska företag styrker den er uppfattning om att JR och JSS är självständiga företag.

Ni anser att det inte är er skyldighet att erlägga sociala avgifter för personalen från JR och JSS oavsett om det föreligger anställningslika förhållanden eller inte. Att ni t.ex. skaffat bostäder till personalen är det marknadsmässigt mest rationella vid inhyrning av utländsk personal. Den arbetsledning som ni utfört är vad som normalt inom andra branscher kallas projektledning. Er uppgift är av planerade och fördelande natur. Det förhållandet att ni införskaffat ID06 kort till den utländska personalen grundar sig på ett misstag och det är därför korten har spärrats.

Ni menar att ni inte stått för den ekonomiska risken som Skatteverket gjort gällande. JR och JSS står risken för att arbetet är felaktigt utfört och därmed att inte få betalt från er och Tornby.

Ni saknar uppgifter om den utländska personalens arbete för er räkning. Även JR och JSS saknar dessa uppgifter då uppgifterna inte behöver sparas i Polen.

Vidare anser ni att Skatteverket inte har någon rättslig grund för sina bedömningar.

Ni har i komplettering till era synpunkter anfört att Skatteverket agerat felaktigt i samband med Skatteverkets begäran om informationsutbyte den 2 september 2016. Ni anger bl.a. att all den information och de bankuppgifter som Skatteverket erhöll genom informationsutbytet rörande JSS Svensson SP J, Robert Jurzynskis enskilda firma J.R. System, Robert Jurzynski, Roger Svensson och Mariola Jurzynski bör undantas från revisionen.

3.6 Skatteverkets bedömning

3.6.1 Inhyrd personal

I utredningen har det framkommit att ni har hyrt in ett stort antal utländska personer via de polska företagen JR och JSS. Den inhyrda personalen har fakturerat de polska företagen för sina tjänster. Ingen av de polska företagen eller den inhyrda personalen har varit registrerade till F-skatt i Sverige. Alla insättningar på JR:s och JSS bankkonton under perioden har kommit från svenska företag vilket innebär att verksamheten utförs i Sverige. Ägare till JR är Robert och ägare till JSS är både Robert och Roger. Det betyder att det inte är fråga om två oberoende parter då samma personer som äger och driver den svenska verksamheten även företräder de polska företagen.

Ni har uppgett att Roger och Peder Dossel arbetsleder den personal som är anställd hos er. Den inhyrda personalen företräds enligt era uppgifter av JR respektive JSS. Vilka dessa personer har varit har ni inte svarat på. Era kunder har uppgett att arbetsledning av den inhyrda personalen sker av personer från er och R&R. Ni har enligt uppgifter från NCC inte rätt att utan medgivande utföra arbeten genom annan entreprenör. Ett sådant medgivande saknas. Den utländska personalen som utfört arbete hos NCC har av NCC uppfattats som anställda hos er och R&R. Arbetsledare har enligt NCC varit personer som är anställda i den svenska verksamheten och personalen har därmed haft begränsat inflytande både i utförandet och i styrningen av uppdragen. De har alltså stått under er arbetsledning och har varit inordnade i er och R&R:s verksamhet.

Vid granskningen har det framkommit att ni har tillhandahållit bostäder, arbetskläder/skyddskläder, bilar och betalat vissa flygresor för den inhyrda personalen. Personalens verksamhet har byggts på att de hyr ut sig själva för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda. Det har alltså inte varit fråga om att de ska ersätta ordinarie anställda vid kortare perioder vid ett tillfälligt behov av arbetskraft, t. ex vid sjukdom eller arbetstoppar. R&R har även i sitt namn anslutit en del av den utländska personalen till ID06 systemet. Detta innebär att den inhyrda personalen när de har varit ute på arbetsplatserna legitimerat sig som om de har haft er som arbetsgivare.

Såvitt framkommit i utredningen har personalen inte haft några andra uppdragsgivare än ni och några andra svenska företag under den eller de perioder de har utfört arbete åt er. Många har också arbetat i den omfattningen att de inte har haft någon möjlighet att utföra uppdrag åt andra uppdragsgivare. Den ersättning personalen har erhållit har regelbundet betalats ut varje månad via era företrädares egna företag i Polen. Ett flertal personer har arbetat för JR och JSS under hela den granskade perioden med endast några kortare avbrott vilket framgår av de regelbundna månadsvisa betalningar. På utbetalningarnas referenstext i JSS framgår det att betalningarna avser fakturor i nummerordning. Den inhyrda personalens starka koppling till den svenska arbetsmarknaden styrks också av att 15 personer som under perioden fått ersättning från JR har ansökt om godkännande för F-skatt i Sverige år 2017.

Vid bedömning om personalen ska anses arbeta under anställningslika förhållanden ska det särskilt beaktas vad som har avtalats mellan parterna. Avtalen mellan er och de utländska företagen JR och JSS är ramavtal som inte reglerar den inhyrda personalens förhållanden. Avtalen saknar väsentliga delar för en UE. Det framgår inte vilken ersättning UE ska ha för sitt arbete eller hur fakturerade belopp beräknats.

Utöver ramavtalen finns det enligt era uppgifter endast muntliga avtal när det gäller den utländska personalens förhållanden. Ni hävdar i svar på förfrågan att det råder avtalssekretess och att ni inte kan redogöra för vad de muntliga avtalen innebär. Då er och R&R:s företrädare även företräder de polska företagen är det inte fråga om två oberoende parter i avtalsförhållandet. Sekretessavtalen bedöms därför som avtal för att undvika att lämna ut information angående vilka verkliga avtalsförhållanden ni har med personalen.

Ni anser att Högsta förvaltningsdomstolens förhandsbesked mål nr 3826-16 innebär att JR och JSS ska anses vara självständiga gentemot er och R&R på den grunden att JR och JSS anlitar ett stort antal UE. Skatteverket anser att återoppat rättsfall inte har relevans i ert fall då det inte är fråga om antalet anställda personers förhållande gentemot en ägares personliga arbetsinsatser. Det förhållande som ni gör gällande om den utländska personalens självständighet gentemot er och R&R är en konstruktion som är oriktig. Konstruktionen har uppkommit för att ni och de andra svenska företagen ska undgå att betala arbetsgivaravgifter på utbetalade ersättningar.

Oavsett om det är fråga om ersättning till personalen för arbete som ska tas upp i tjänst eller i näringsverksamhet för mottagaren är huvudregeln att arbetsgivaravgifter ska betalas för arbete i Sverige. Avgörande är istället att ni och R&R genom företag ni kontrollerar betalat ut avgiftspliktiga ersättningar till fysiska personer för att undgå att betala svenska arbetsgivaravgifter för deras arbete i verksamheten i Sverige.

De polska egenföretagarna har inte tagit någon ekonomisk risk för utförandet av arbetet då arbetsledning och ansvaret för utförande av arbetet ligger hos er och R&R. Dessa förhållanden har förelegat under längre tid och i den omfattningen att det inte har funnits möjligheter att arbeta för några andra uppdragsgivare. Skatteverket ifrågasätter riktigheten i JSS och JR:s utställda fakturor. Skatteverket anser att den inhyrda utländska personalen har arbetat under anställningsliknande förhållande där ni och R&R varit de verkliga arbetsgivarna.

3.6.2 Lön till företagsledare

Roger Svensson är anställd och uppbär lön av er. Under åren 2014 och 2015 har 800 000 kr respektive 1 152 550 kr överförts från JSS till ett polskt konto i Alior bank. Kontot tillhör och disponeras av Roger Svensson privat. Sammanlagt uppgår totala överföringar till 1 952 550 kr, se bilaga 3.

Skatteverkets bedömning är att likviderna avser ersättningar för utfört arbete för er räkning. Likviderna har slussats via JSS för att undvika att dessa belastas med svenska skatter och avgifter. Ersättningar Roger Svensson mottagit på sitt privata bankkonto i Polen ska beskattas såsom lön. Skatteverket anser följaktligen att ni varit skyldiga att betala arbetsgivaravgifter på berörda ersättningar.

3.6.3 Betalning av ersättningar

Ni bedriver er verksamhet i Sverige. Personalen ni använder för att utföra arbetet i Sverige är polska arbetare utan A1-intyg eller F-skatt. Ingenting i utredningen visar att sociala avgifter ska betalas i något annat land än Sverige.

Skatteverket bedömer att ert syfte med de polska företagen har varit att betala ut löner/ersättningar via de polska företagen för att undgå att betala svenska arbetsgivaravgifter. JR och JSS har inte bedrivit någon egentlig verksamhet i Polen. De har inte marknadsfört sina tjänster eller haft någon hemsida. Utbetalningarna till personerna sker löpande från Sverige och har utbetalats regelbundet med liknade belopp varje månad vilket tyder på att inte funnits andra uppdragsgivare och att de inte arbetat i Polen. Företagen i Polen har haft som huvuduppgift att förmedla ersättningar till personal som utför arbete i Sverige.

JR förfaller inte ha bedrivit någon annan verksamhet utöver förmedling av ersättningar då de saknat normala verksamhetskostnader. De kostnader de har haft enligt bankkontot har i första hand bedömts vara förmedlingskostnader som t.ex. kostnader för företagshotell. Under perioden 1409-1508 har kostnader för varuinköp uppgått till ca 104 000 kr vilket är en förhållandevis låg summa med tanke på omsättningen. JSS har haft kostnader för inköp av bland annat fönster och byggprodukter i plast. Dessa kostnader för inköp av varor som funnits i den polska verksamheten bedöms ha uppkommit för att stödja verksamheten i Sverige. Inköpens samband med er och R&R:s verksamhet framgår bl.a. några av JSS fakturor till er och Tornby där fakturan avser leverans av fönster och montage av dessa i Sverige. Vidare saknas personalkostnader i båda företagen.

Ni har betalat i nära anslutning till när fakturering skett och har stått för all ekonomisk risk. De polska företagen har inte tagit någon ekonomisk risk eftersom ersättningar till personalen betalas ut först efter att de svenska kunderna betalat. Överföring av medel från JR:s polska bankkonto i svensk valuta till det polska bankkontot i polsk valuta sker normalt utan fördröjning. Ni har haft det ekonomiska och sociala ansvaret för den inhyrda personalen och risken avseende deras prestationer. Trots dessa förhållanden undviker ni medvetet att svara på frågor om den inhyrda utländska personalen och har uppgett att ni inte har tillgång till personlig information från respektive inhyrd egenföretagare. Ni hävdar också att ni inte kan svara då ni har sekretessklausuler gentemot personalen och att informationen ska eftersökas hos JR och JSS istället. När Skatteverket ställt samma frågor till JR och JSS har även de genom Robert svarat att det råder sekretess gentemot den inhyrda personalen. Beträffande t.ex. A1-intyg hävdar JR och JSS att de inte är skyldiga att tillse att personalen har A1-intyg och att JR och JSS inte har haft några anställda som arbetar i Sverige.

Beskattning ska ske på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd oavsett vad som angetts i rättshandlingen. Fakturotna som upprättats för kostnader för arbete från de polska företagen återspeglar inte verkliga affärshändelser. Skatteverkets utredning visar en konstruktion som företrädatna för er och R&R kontrollerar. Den synpunkt ni framfört om att JSS och JR är självständiga pga. ni och R&R inte är de enda företagen som anlitar JSS och JR ändrar inte denna bedömning.

Det finns flera omständigheter som tyder på att det är fråga om ett konstruerat affärsförhållande mellan er och de polska företagen. R&R gör gällande att det i nuläget inte finns ID06-kort för andra än anställd personal. R&R anser att Skatteverkets beskrivning om betydligt fler kort än anställda är överdriven. I detta sammanhang undanhålls information om att ett 80-tal personer tidigare har haft ID06 kort i R&R:s namn och att många av korten senare har spärrats innan utgångsdatum.

Det är era företrädare som i praktiken bestämt vilka personer som ska utföra arbeten, vilken ersättning de ska få samt hur och när den ska betalas. I konstruktionen ingår även de svenska företagen NEO och Eklöf Bygg. NEO har kopplingar till ett företag som satts i konkurs i samband med en utredning avseende arbetsgivaravgifter i Sverige för lön till polska arbetare. Fortfarande anlitar NEO ett stort antal av de polska arbetare som var aktuella i den tidigare utredningen fast nu sker betalningen till arbetarna genom det polska företaget JSS istället. Därutöver har företrädaren för Eklöf Bygg, Johan Eklöf tidigare ett företagsengagemang gemensamt med era företrädare.

Både Robert och Roger driver verksamheten i Sverige och från april 2015 är Robert folkbokförd i Sverige. JR och JSS har överfört likvida medel till Robert och Rogers privata bankkonton i Polen. Överföringarna är ersättningar för utförda tjänster i Sverige. Dessa förhållanden med företrädare som tillgodoför sig medel som överförs från Sverige till polska företag som de kontrollerar pekar också på att de utländska företagen har varit ekonomiskt, geografiskt och verksamhetsmässigt integrerat med verksamheten i Sverige.

Bedömning av lämnade synpunkter på förslag till beslut.

Det framgår av inkomna erinringar att ni anser att både JR och JSS har verkliga verksamheter i Polen. Att JSS har haft tillgång till ytterligare ett kontor i en lägenhet som Robert köpt privat år 2013 eller att adressen används för korrespondens styrker inte att lägenheten fungerat som kontor eller verksamhetslokal. Det förhållandet att JSS efter granskad period köpt en tomt och varit involverade i ytterligare fastighetsprojekt ändrar inte Skatteverkets uppfattning för den aktuella perioden. Skatteverket anser vidare att era uppgifter om att JR och JSS ökat sin omsättning i Polen under senare tid inte ändrar Skatteverkets uppfattning för den granskade perioden (2014/2015).

Ni hävdar att eftersom JR och JSS har andra svenska kunder än er och Tornby samt står risken för felaktigt utfört arbete styrker dessa förhållanden deras självständighet. Mot bakgrund av det är samma personer som företräder er och Tornby som också bestämmer i JR och JSS påverkar er synpunkt inte Skatteverkets bedömning.

Ni anser det är anmärkningsvärt att Skatteverket avseende era leverantörers socialförsäkrings tillhörighet inte ställt några frågor rörande avtalen även till de svenska underentreprenörerna. Skatteverket noterar att anlitade underentreprenörer med undantag från JR och JSS har haft svensk F-skatt och att de själva ansvarar för att betala in skatter och sociala avgifter (egenavgifter) på ersättning för utfört arbete.

Den arbetsledning som ni utfört har enligt er varit av planerande och fördelande natur. Skatteverket konstaterar att den utländska personalen enligt era kunder stått under er arbetsledning.

Era uppgifter om att NCC varit medvetna om att ni haft utländska underentreprenörer och att ID06 kort utfärdats av misstag föranleder inte att Skatteverket ändrar sin bedömning i sak. Ni har haft underentreprenörer utan skriftligt medgivande från NCC och ni har haft ID06 kort för ett stort antal personer. Att det har varit marknadsekonomiskt mest rationellt att ni skaffar bostäder mm till personalen från JR och JSS förändrar inte heller Skatteverket ståndpunkt.

Ni saknar uppgifter om den utländska personalens arbete för er räkning. Tidigare har ni hänvisat till att avtalssekretess råder i denna fråga. Skatteverket anser att det ni uppgett inte är sannolikt. Detta särskilt beaktat mot bakgrund av att de är samma personer som bestämmer hos er och Tornby som i JR och JSS. Dessutom har det varit vanligt förekommande att samma personer har mottagit ersättning för arbete i Sverige under långa och återkommande perioder.

Skatteverket har möjlighet att begära ut uppgifter och information från myndighet i annat EU-land enligt Europarådets-/OECD-konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden på sätt som skett i förevarande ärenden. De omständigheter som ni anfört i anledning av Skatteverkets informationsutbytesärende med Polen medför inte att Skatteverket gör annan bedömning än som framgår av detta omprövningsbeslut.

Er begäran om undantagande av handlingar kommer att tillställas förvaltningsrätten.

Sammantaget talar omständigheterna för att de polska företagen har agerat som förmedlare av ersättningar till personer som utfört arbete i Sverige. Ni och R&R är de verkliga utgivarna av ersättning till personerna och era företrädare styr verksamheten som ägare även i JR och JSS. Skatteverket gör bedömningen att det inte är någon verksamhet i de polska företagen utöver att understödja verksamheten i Sverige. Som verklig utgivare av ersättning till personal som arbetat för er ska ni betala arbetsgivaravgifter på utbetalade ersättningar. Den inhyrda personalen ska tillhöra den svenska socialförsäkringen och därför ska svenska arbetsgivaravgifter betalas.

Ni har under räkenskapsåret 140901–150831 kostnadsfört fakturor utställda av JR och JSS som inköp av tjänster för legoarbete med totalt 8 661 480 kr, se bilaga 1. Tre stycken av fakturorna utställda av JSS avser enligt fakturatexten såväl material som arbete. Kostnaden som bokförts avseende dessa tre fakturor uppgår till 582 700 kr. Då fakturorna saknar specifikation om hur mycket som avser arbete kontra material uppskattar Skatteverket halva beloppet som inköp av material. Detta innebär att underlaget för arbetsgivaravgifter ska reduceras med 291 350 kr (50% av 582 700), se bilaga 4.

Under denna period har dessutom 955 800 kr överförts till Roger Svenssons privata bankkonto i Polen. Denna del är enligt Skatteverket att betrakta som lön varför ersättningen, och därmed underlaget för arbetsgivaravgifter, avseende inhyrd personal ska minskas med motsvarande belopp.

Ovan innebär att arbetsgivaravgifter ska påföras beloppet för betalade och bokförda fakturor om 7 414 330 kr (8 661 480–291 350–955 800), se bilaga 4.

Fördelningen av underlaget för tillkommande arbetsgivaravgifter sker i enlighet med kontantprincipen till de beskattningsperioder då respektive betalning gjorts från ert bankkonto.

3.6.4 Belopp

Skatteverket beslutat att för beskattningsåren 2014 och 2015:

- Ta ut arbetsgivaravgifter för inhyrd personal med 2 329 581 kr, vilket motsvarar 31,42 % av utbetalade ersättningar med 7 414 330 kr.
- Ta ut arbetsgivaravgifter för oredovisad lön till företagsledare med 613 490 kr, vilket motsvarar 31,42 % av löneunderlaget 1 952 550 kr.

För fördelning per period och beskattningsår, se sammanställning 1 och 2.

De ytterligare arbetsgivaravgifterna som Skatteverket tar ut är avdragsgilla i inkomstbeskattningen. Skatteverket medger därmed avdrag för ytterligare arbetsgivaravgifter med totalt 2 943 071 kr varav 144 532 kr hänförs till beskattningsåret 2014, 2 629 893 kr till beskattningsåret 2015 och med 168 646 kr beskattningsåret 2016.

4 Efterbeskattning

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 § skatteförfarandelagen, SFL). För detta krävs att den uppgiftsskyldige i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat en oriktig uppgift 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.

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

Ni har i avlämnade skattedeklarationer för beskattningsåret 2014 underlåtit att redovisa underlag för arbetsgivaravgifter på utbetalade ersättningar med 2 809 305 kr. Bolaget har inte heller på annat sätt lämnat uppgifter så att en korrekt beskattning har kunnat ske. Det är först vid Skatteverkets utredning den oriktiga uppgiften har kommit fram. Bolaget har därmed lämnat sådana oriktiga uppgifter att förutsättning för efterbeskattning föreligger. De oredovisade beloppen är av betydande omfattning.

5 Skattetillägg

Ni har inte redovisat underlag för arbetsgivaravgifter för utbetalda skattepliktiga ersättningar till inhyrd personal från Polen eller för lön till företagsledare.

Skattetillägg ska tas ut om den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Detta framgår av 49 kap. 4-5 §§ SFL.

Skattetillägg för arbetsgivaravgifter är 20 % 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. Detta framgår av 49 kap. 11 § SFL.

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Detta framgår av 51 kap. 1 § SFL.

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 betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,

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, eller

4.felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (2008:371).

Skatteverket har i ställningstagande den 24 juni 2015 (dnr 131 325504-15/111) gjort bedömningen att befrielse ska medges ned till 75 % av ett fullt skattetillägg när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsträtt vid inkomstbeskattningen.

Ni har lämnat oriktiga uppgifter i arbetsgivardeklARATIONER genom att inte redovisa underlag för arbetsgivaravgifter för skattepliktiga ersättningar som ni har betalat ut till inhyrd personal från Polen. Ni har också underlåtit att redovisa underlag för arbetsgivaravgifter för lön till företagsledare. Det är först vid granskningen som Skatteverket har kunnat upptäcka felen. Grund för att ta ut skattetillägg finns därför. Skatteverket anser att felaktigheterna inte framstår som ursäktliga med hänsyn till uppgiftens art eller annan omständighet samt att det inte är oskäligt att ta ut skattetillägget. Vidare avser ändringarna belopp av betydelse.

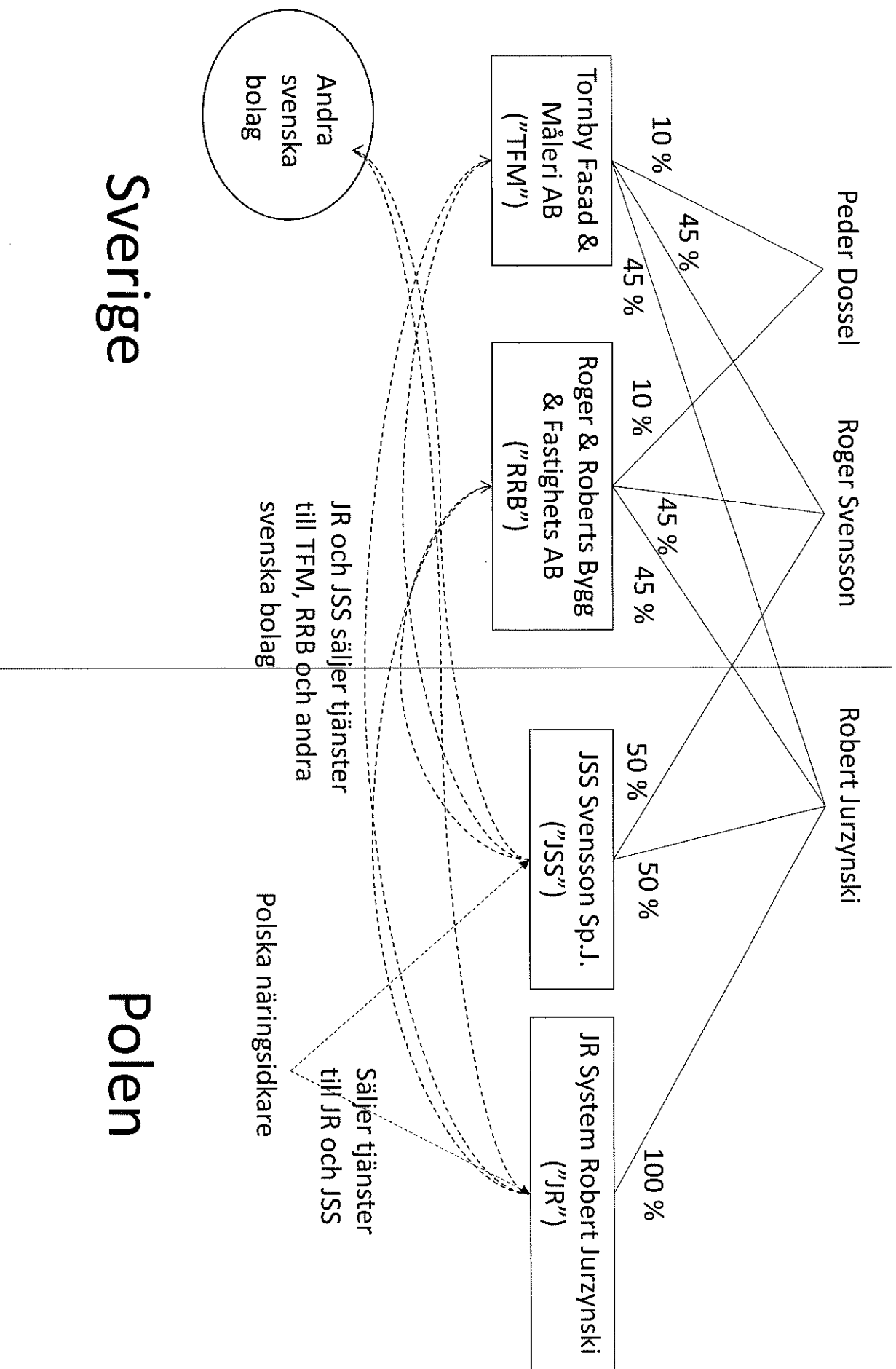
Med anledning av att de ytterligare arbetsgivaravgifterna är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen medges befrielse ned till 75 % av ett fullt skattetillägg vad gäller arbetsgivaravgifterna. Någon annan grund för befrielse från skattetillägg har inte kommit fram.

Skatteverket tar ut skattetillägg med 20 % av de ytterligare arbetsgivaravgifterna att betala med 2 943 071 kr för beskattningsåren 2014 och 2015. Befrielse medges ned till 75 % av ett fullt skattetillägg. Skattetillägg att betala uppgår därför till 441 453 kr (75 % av (2 943 071 x 20 %)).

Fördelning per period framgår av sammanställning 1 och 2.

Beslutet har fattats av Niclas Gerdås efter att ha förankrats hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt Skatteverkets arbetsordning.

Hur ni begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga 5.



Sverige

Polen



Hur man överklagar

FR-03

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

Överklaga skriftligt inom 3 veckor

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 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?

Sista dagen för överklagande är samma veckodag som tiden börjar räknas. Om du exempelvis fick del av beslutet måndagen den 2 mars går tiden ut måndagen den 23 mars.

Om sista dagen infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårs-afton, 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. Tala om vilken ändring du vill ha och varför du tycker att kammarrätten ska

ta upp ditt överklagande (läs mer om prövningstillstånd längre ner).

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.

Prövningstillstånd i kammarrätten

När överklagandet kommer in till kammarrätten tar domstolen först ställning till om målet ska tas upp till prövning.

Kammarrätten ger prövningstillstånd i fyra olika fall.

- Domstolen bedömer att det finns anledning att tvivla på att förvaltningsrätten dömt rätt.
- Domstolen anser att det inte går att bedöma om förvaltningsrätten dömt rätt utan att ta upp målet.
- Domstolen behöver ta upp målet för att ge andra domstolar vägledning i rätts-tillämpningen.
- Domstolen bedömer att det finns synnerliga skäl att ta upp målet av någon annan anledning.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller det överklagade beslutet. Därför är det viktigt att i överklagandet ta med allt du vill föra fram.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer hittar du 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.