

HFD 2016 ref. 70

Det finns förutsättningar för att ta ut kontrollavgift när den personalliggare som hållits tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen saknat uppgifter för förfluten tid.

39 kap. 11 §, 39 kap. 12 §, 42 kap. 8 §, 50 kap. 3 §, 50 kap. 4 §, 51 kap. 1 § skatteförordningen (2011:1244), 9 kap. 5 § tredje stycket skatteförordningen (2011:1261)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 18 oktober 2016 följande dom (mål nr 3489-15).

Bakgrund

Den som bedriver restaurangverksamhet är skyldig att föra personalliggare och i den för varje verksamhetsdag anteckna vilka som är verksamma och tidpunkten när varje persons arbetspass påbörjas och avslutas. Personalliggaren ska hållas tillgänglig i verksamhetslokalen och bevaras i två år.

Vid ett kontrollbesök på en restaurang ägd av Steinbrenner Nyberg & Ehlers Bageri AB konstaterade Skatteverket vissa brister hänförliga till restaurangens personalliggare. Bolagets namn och organisationsnummer var inte angivna i personalliggaren, tidpunkten då arbetspass avslutats hade inte dokumenterats i några fall i förfluten tid och den liggare som bolaget höll tillgänglig i verksamhetslokalen innehöll endast uppgifter för de senaste två månaderna. Skatteverket fann att bolaget inte hade fullgjort sin dokumentationsskyldighet och underlåtit att hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Bolaget påfördes därför kontrollavgift med fullt belopp, 10 000 kr.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten och yrkade att det skulle upphävas eller att bolaget i vart fall skulle befrias, helt eller delvis, från kontrollavgiften. Bolaget anförde bl.a. följande. Personalliggaren var inte så bristfällig att den inte kunde läggas till grund för en kontroll. Det saknas stöd för att Skatteverket vid ett kontrollbesök ska kunna kontrollera tidigare förda personalliggare. Personalliggare med uppgifter för förfluten tid förvarades tillfälligt i en annan lokal med anledning av att restaurangen nyligen restaurerats och Skatteverket kunde ta del av den. I sitt obligatoriska omprövningsbeslut medgav Skatteverket bolaget delvis befrielse från kontrollavgiften genom att avgiften sänktes till 5 000 kr.

Förvaltningsrätten avslog bolagets överklagande. Kammarrätten fann i det nu överklagade avgörandet att kontrollavgift skulle

tas ut redan på den grunden att bolaget inte hade uppfyllt skyldigheten att hålla personalliggaren i sin helhet tillgänglig i verksamhetslokalen. Det fanns därför inte skäl att pröva övriga grunder för beslutet om kontrollavgift. Skäl för ytterligare befrielse från kontrollavgiften hade inte framkommit.

Yrkanden m.m.

Bolaget fullföljer sin talan och yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva Skatteverkets beslut om kontrollavgift och i andra hand att bolaget helt ska befrias från kontrollavgift. Bolaget anför bl.a. följande.

Huvudsyftet med bestämmelserna om personalliggare är att kontrollera att personal som befinner sig i lokalen vid tidpunkten för kontrollbesöket är antecknad i personalliggaren. Av aktuella bestämmelser framgår inte att avsikten är att Skatteverket ska granska äldre personalliggare eller kontrollera om uppgifterna i personalliggaren bevarats. Det saknas därför stöd för att påföra kontrollavgift för att bolaget inte hållit personalliggare för förfluten tid tillgänglig i verksamhetslokalen. I vart fall står den kontrollavgift som tagits ut inte i rimlig proportion till den eventuella överträdelsen.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om det finns förutsättningar för att ta ut kontrollavgift när den personalliggare som hållits tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen saknat uppgifter för förfluten tid.

Rättslig reglering

Av 39 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att den som bedriver restaurangverksamhet ska föra en personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Enligt 12 § ska personalliggaren finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Uppgifterna i personalliggaren ska enligt 9 kap. 5 § tredje stycket skatteförfarandeförordningen (2011:1261) bevaras under två år efter utgången av det kalenderår då det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret har gått ut.

För att kontrollera att skyldigheten att föra personalliggare fullgörs får Skatteverket enligt 42 kap. 8 § skatteförfarandelagen

besluta om kontrollbesök i verksamhetslokalen. Vid ett sådant besök får Skatteverket begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får stämmas av mot personalliggaren.

Om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare inte fullgör denna skyldighet eller inte håller personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen, ska enligt 50 kap. 3 § skatteförfarandelagen kontrollavgift tas ut. Kontrollavgiften är enligt den i målet tillämpliga lydelsen av 50 kap. 4 § bestämd till ett fast belopp och uppgår till 10 000 kr. Om det är oskäligt att ta ut kontrollavgiften med fullt belopp ska enligt 51 kap. 1 § hel eller delvis befrielse från avgiften meddelas.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste kravet på en löpande dokumentation i 39 kap. 11 § skatteförfarandelagen anses innefatta en skyldighet att bevara de dokumenterade uppgifterna. Skyldigheten att bevara uppgifterna begränsas enligt 9 kap. 5 § tredje stycket skatteförfarandeförordningen på så sätt att den upphör två år efter utgången av det kalenderår då det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret har gått ut. Kravet i 39 kap. 12 § skatteförfarandelagen att personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen kan därmed inte förstås på annat sätt än att tillgänglighetskravet gäller för hela den tid som uppgifterna ska bevaras.

Av utredningen i målet framgår att endast uppgifter för två månader funnits tillgängliga för Skatteverket vid kontrollbesöket och att tidigare uppgifter fanns på annan plats. Personalliggare för hela den tid uppgifterna ska bevaras har alltså inte funnits tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Förutsättningar för att ta ut kontrollavgift föreligger således.

Bolaget har medgetts delvis befrielse från kontrollavgiften. Skäl att sätta ned avgiften ytterligare finns inte.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Ståhl, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Stina Pettersson*.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2014-09-08, Karlsson):

Bolaget bedriver sådan verksamhet som omfattas av skyldigheten att föra personalliggare.

Det har vid kontrollbesöket funnits brister i personalliggaren i form av avsaknad av dels identifikationsuppgifter om näringsidkaren, dels ett antal uttider och dessutom har personalliggaren inte hållits tillgänglig i sin helhet vid kontrollbesöket genom att den inte har omfattat hela den tidsperiod som dokumentationsuppgifterna i densamma ska sparas. Vad gäller det sistnämnda antecknas att personalliggaren beroende på verksamhetens omfattning kan bestå av en eller flera delar (böcker/häften) för att uppfylla bevarandekravet. Alla delar som innefattas i tidsperioden, d.v.s. i förekommande fall även äldre personalliggare, ska därför hållas tillgängliga för Skatteverket i verksamhetslokalen för att bl.a. bevarandekravet ska kunna kontrolleras. Den av bolaget åberopade kammarrättsdomen medför inte någon annan bedömning. Skatteverket har därför haft skäl för att påföra bolaget kontrollavgift enligt tre separata grunder, varvid de allvarligaste grunderna är avsaknaden av identifikationsuppgifter om näringsidkaren och att personalliggaren inte omfattade hela den tidsperiod som dokumentationsuppgifterna i densamma ska sparas.

Frågan är här efter om det finns skäl för att helt eller delvis befria bolaget från påförd kontrollavgift.

Endast att antalet saknade ut-tider varit förhållandevis få i förhållande till det totala antalet ut-tider skulle möjligen kunna betraktas som ett ringa fel eller vara ursäktligt. De två andra bristerna är emellertid var för sig så allvarliga att de medför att det inte finns skäl för befrielse. Detta betyder att bolaget inte ska befrias från påförd kontrollavgift i vidare mån än vad Skatteverket beslutat. Överklagandet ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2015-04-10, Ocklind, Fröberg och Rubenson):

[Text här utelämnad]

De uppgifter som en personalliggare ska innehålla ska enligt 9 kap. 5 § skatteförfarandeförordningen bevaras under två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

I förarbetena till den tidigare gällande lagstiftningen (prop. 2005/06:169 s. 34) anges att kontrollbesöken inte i första hand bör inriktas på att kontrollera historiska uppgifter, för att stämma av en lämnad deklaration. När bestämmelsen om kontrollbesök fördes över till skatteförfarandelagen ändrades lydelsen så att det framgår att alla skyldigheter i anledning av kravet på personalliggare kan kontrolleras (se prop. 2010/11:165 s. 877). Av förarbetena till bestämmelsen om kontrollavgift (prop. 2005/06:169 s. 128 och prop. 2010/11:165 s. 959) framgår att avsikten med lagstiftningen är att kontrollavgift ska tas ut om näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren.

Det finns alltså inte något i bestämmelserna i skatteförfarandelagen eller deras förarbeten som ger vid handen att Skatteverket skulle vara förhindrat att kontrollera att det har antecknats uppgifter i personalliggaren för tiden före den dag då kontrollen görs. Det förhållandet att äldre

uppgifter saknar betydelse för avstämning av vilka personer som är verksamma vid själva kontrollbesöket är inte ett skäl att underlåta att påföra kontrollavgift.

Den personalliggare som bolaget har haft tillgänglig i verksamhetslokalen omfattar endast de två senaste månaderna före kontrollbesöket. Liggare avseende tiden dessförinnan flyttades till bolagets huvudkontor i samband med en renovering och hade vid kontrollbesöket inte flyttats tillbaka till verksamhetslokalen. Eftersom bolaget inte har hållit liggaren för hela den tid som omfattas av bevarandekravet tillgänglig i verksamhetslokalen finns det grund för att påföra kontrollavgift.

Eftersom det redan härav följer att kontrollavgift ska påföras finns det inte skäl att pröva om det finns ytterligare grunder för att påföra samma avgift.

Skatteverket har medgett bolaget befrielse till hälften från kontrollavgiften. Frågan är om det finns skäl att befria bolaget i större utsträckning. Personalliggaren för förfluten tid har visserligen funnits på bolagets huvudkontor och Skatteverket har fått tillgång till den. Det förhållandet att en personalliggare inte finns omedelbart tillgänglig för Skatteverket vid kontrollbesöket medför dock typiskt sett vissa risker ur kontrollsynpunkt, även om det inte har framkommit någon anledning till misstro i förevarande fall. Varken i detta avseende eller i övrigt har det framkommit skäl för ytterligare befrielse från avgiften.

Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.