



Skatteverkets information om Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister

Sedan den 1 januari 2010 gäller att företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister som uppfyller vissa krav. Reglerna om funktionskrav på kassaregister kompletteras med andra regler, bl.a. vad som gäller för företagens användning av kassaregister. Bestämmelser om kassaregister fanns tidigare i lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen.

Den 1 januari 2012 trädde reformen med ett sammanhållet skatteförfarande i kraft genom skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Som en följd av denna reform upphörde kassaregisterlagen att gälla och bestämmelserna om kassaregister överfördes till SFL och SFF med i allt väsentligt oförändrat innehåll.

I detta meddelande finns information om skyldigheter som avser kassaregister och särskilt information om vad som gäller enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister. Information finns om vilka bestämmelser i kassaregisterlagen som respektive bestämmelse i SFL/SFF har ersatt. I bilaga 1 och 2 finns paragrafnöcklar mellan SFL/SFF och kassaregisterlagen.

Detta meddelande hänvisar i flera fall till SKV M 2012:8 där det finns kommentarer till Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister. I SKV M 2012:8 finns i avsnitt 2 kommentarer till lagstiftningen om kassaregister som är identiska med kommentarerna i avsnitt 2 i detta meddelande.

**SKV M
2012:7**

Innehållsförteckning

- 1 Kort om lagstiftningen
- 2 Kommentarer till lagstiftningen
 - 2.1 Allmänt
 - 2.2 Vem ska använda kassaregister?
 - 2.3 Undantag från skyldigheten att använda kassaregister
 - 2.4 Självständiga verksamheter
 - 2.5 Definitioner
 - 2.6 Registrering i kassaregister och kvitto till kund
 - 2.7 Krav som ett kassaregister ska uppfylla
 - 2.8 Bevarande av registrerade uppgifter
 - 2.9 Kassaregister ska vara certifierat
 - 2.10 Anmälan av kassaregister
 - 2.11 Tillsyn över kassaregister
 - 2.12 Tillträde till verksamhetslokaler
 - 2.13 Tillhandahålla handlingar och upplysningar
 - 2.14 Föreläggande att fullgöra skyldigheter
 - 2.15 Kontrollbesök
 - 2.16 Tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne
 - 2.17 Kontrollavgift
 - 2.18 Befrielse från kontrollavgift
 - 2.19 Vitesföreläggande
 - 2.20 Beslut om undantag i enskilda fall
 - 2.21 Bemyndiganden
 - 2.22 Rätt till ersättning
 - 2.23 Omprövning
 - 2.24 Överklagande
 - 2.25 Beslut som gäller omedelbart
- 3 Allmänt om föreskrifter och allmänna råd m.m.
- 4 Det tekniska kontrollsystemet
- 5 Kommentarer till SKVFS 2009:1
 - 5.1 Inledning
 - 5.2 Skatteverkets föreskrifter om kassaregister
 - 5.3 Definitioner
 - 5.4 Kassaregisterprogram
 - 5.5 Funktioner för kassakvitto och rapporter
 - 5.6 Modellbeteckning och tillverkningsnummer
 - 5.7 Versionsnummer
 - 5.8 Föreskrivna funktioner får inte kunna påverkas
 - 5.9 Registreringsenhet
 - 5.10 Undantag från krav på certifiering
 - 5.11 Dokumentation över kassaregistrets funktioner
 - 5.12 Kontrollremsa och journalminne
 - 5.13 Funktion för prissättning
 - 5.14 Funktion för växelkassa
 - 5.15 Funktion för olika betalningsmedel

- 5.16 Funktion för flera företags registreringar
- 5.17 Behandlingshistorik
- 5.18 Kvittokopia, övningskvitto och pro forma kvitto ska vara märkta
- 5.19 Ej tillåtet med funktion att kunna ändra gjorda registreringar
- 5.20 Kassakvittot ska skrivas ut automatiskt
- 5.21 Högst en kopia av ett kassakvitto
- 5.22 Ej funktion för ändring av förprogrammerad text vid registrering av försäljningsbelopp
- 5.23 Nätverk
- 5.24 Kassakvitto
- 5.25 X-dagrapport
- 5.26 Z-dagrapport
- 5.27 Kvittodata till kontrollenhet
- 5.28 Tillverkardeklaration

SKV M
2012:7

Bilagor

- Bilaga 1 Paragrafnyckel, kassaregisterlagen – SFL/SFF
- Bilaga 2 Paragrafnyckel, SFL/SFF – kassaregisterlagen

1 Kort om lagstiftningen

I maj 2007 beslutade riksdagen om kassaregisterlagen i enlighet med propositionen Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, prop. 2006/07:105. Det uttalade syftet med kassaregisterlagen var att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och att öka legitimiteten för skattesystemet. Propositionen hade föregåtts av en utredning, SOU 2005:35 Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott. Bestämmelserna om kassaregister fördes över till SFL/SFF den 1 januari 2012 då kassaregisterlagen samtidigt upphörde att gälla.

Det centrala i lagstiftningen om kassaregister är att företag i kontantbranschen ska ha ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av den kontanta försäljningen. Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska därför använda kassaregister som uppfyller vissa krav.

I lagstiftningen finns endast övergripande bestämmelser om vilka funktionskrav som gäller för kassaregister. De närmare funktionskrav som behövs har riksdagen och regeringen i stället överlåtit på Skatteverket att ta fram. Skatteverket har också bemyndigats att utforma vilka krav som ska gälla för företagens användning av kassaregister.

Bestämmelsen att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret är kompletterad med en skyldighet för företagen att ta fram och erbjuda kunderna kassakvitton vid försäljningen. Syftet med kvittokravet är att det ska finnas ett viktigt incitament för företagen att använda de kassaregister som finns i verksamheten för registrering av den kontanta försäljningen. I prop. 2006/07:105 s. 30 framhålls att kvittokravet innebär att kunderna kommer att kunna bidra till att reglerna om registrering av all kontant försäljning i kassaregister kommer att efterlevas.

Genom tillsyn ska Skatteverket kontrollera att företag har kassaregister och att dessa uppfyller föreskrivna krav.

Skatteverket har även befogenhet att göra oanmälda kontrollbesök och då genom vissa särskilda åtgärder (kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering) följa upp att den kontanta försäljningen registreras i kassaregister.

Företag som bryter mot SFL:s bestämmelser om kassaregister kan påföras en kontrollavgift på 10 000 kronor och vid upprepad överträdelse inom ett år kan kontrollavgiften fördubblas till 20 000 kronor. Syftet med kontrollavgiften är att företag ska registrera försäljningen i certifierat kassaregister för att möjliggöra en effektiv efterhandskontroll av företagens kontanta försäljningar.

2 **Kommentarer till lagstiftningen**

**SKV M
2012:7**

2.1 **Allmänt**

I inledningen har redan kommenterats att det tidigare fanns lagbestämmelser om kassaregister i kassaregisterlagen. Den 1 januari 2012 upphörde kassaregisterlagen att gälla och bestämmelser om kassaregister fördes över till SFL och SFF med i allt väsentligt oförändrat innehåll i sak (lagstiftningsarbetet prop. 2010/11:165). För att öka användbarheten av detta meddelande kommenteras lagbestämmelserna om kassaregister i SFL och bestämmelserna i SFF i det följande i huvudsak enligt den ordning som kassaregisterbestämmelserna hade i den upprädda kassaregisterlagen. Kommentarererna nedan hänvisar i många fall till vad som uttalades i prop. 2006/07:105, vilket är en följd av att i prop. 2010/11:165 hänvisas i stor utsträckning till prop. 2006/07:105.

Om Skatteverket i föreskrifter har reglerat något som berör en viss lagbestämmelse om kassaregister finns information om detta i anslutning till bestämmelsen. Motsvarande gäller om Skatteverket i allmänna råd eller på annat sätt gjort något uttalande till ledning för tillämpningen av en viss lagbestämmelse avseende kassaregister.

39 kap. SFL

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

– dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 1 § kassaregisterlagen.

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

2.2 **Vem ska använda kassaregister?**

39 kap. SFL

4 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 2 och 6 §§ kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår att skyldigheten att använda kassaregister gäller för den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Det finns sju olika undantag enligt vad som anges i 39 kap. 5 § SFL, se avsnitt 2.3.

SKV M 2012:7

Här kan även nämnas att Skatteverket har möjlighet att i enskilda fall enligt 39 kap. 9 § SFL besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister, se avsnitt 2.20. Skatteverket har också möjlighet att i föreskriftsform meddela generellt undantag för skyldigheter gällande kassaregister. Sådant undantag kan Skatteverket meddela med stöd av bemyndigandet i 9 kap. 3 § SFF som i sin tur baserar sig på bemyndigandet i 39 kap. 10 § SFL, se avsnitt 2.21.

Kontant betalning

Försäljning av varor eller tjänster som inte sker mot kontant betalning eller sker mot betalning med kontokort omfattas inte av regleringen. Vad som inryms i begreppet kontant betalning är avgörande för om bestämmelserna om kassaregister är tillämpliga eller inte på en viss försäljning. I 2 § SKVFS 2009:1 har Skatteverket närmare angett innebörden av begreppet kontant betalning genom att exemplifiera vad som kan utgöra olika betalningsmedel. Där anges att med betalningsmedel avses kontanter, kontokort, kreditkort, presentkort, måltidskuponger och liknande. Se här vidare i avsnitt 5.3.

Kontantfaktura

En viktig avgränsningsfråga är i vilka fall försäljning mot underlag av en s.k. kontantfaktura inte utgör kontant betalning enligt bestämmelserna om kassaregister och därmed inte omfattas av regleringen. En annan vanlig benämning för kontantfaktura är kontantnota. Genom ett uttalande i prop. 2006/07:105 s. 41 har regeringen dragit upp gränsen mellan å ena sidan fakturerad försäljning – inklusive försäljning mot kontantfaktura/kontantnota – och å andra sidan sådan försäljning som ska registreras i ett kassaregister. Regeringen uttalade följande. ”För att räknas som fakturerad försäljning skall fakturan uppfylla de krav som anges i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078). Om en näringsidkare medvetet skulle vilja kringgå kassaregisterkravet genom att, i stället för att registrera försäljningen i kassaregistret och ge kunden ett kvitto, ställa ut en ”faktura” samtidigt som han mottar kontant betalning, och utan att följa de regler som finns för bokföring av fakturor bör detta bedömas som kontant betalning.”

I propositionen hänvisar regeringen till de regler som gäller för bokföring av fakturor. Vare sig i bokföringslagen (BFL) eller i Bokföringsnämndens normgivning finns dock några särskilda bestämmelser om bokföring av fakturor. I bokföringslagen finns däremot bestämmelser om bokföring av verifikationer. Av 5 kap. 7 § BFL framgår vilka uppgifter en s.k. fullständig verifikation ska innehålla. Där anges att en fullständig verifikation ska innehålla uppgift om motpart, vilket är det som typiskt sett skiljer en kontantfaktura från ett kassakvitto. Skatteverket anser att uppgifterna om motpart ska vara sådana att köparen kan identifieras, vilket normalt bör innebära att kontantfakturan ska innehålla uppgift om namn och adress. Skatteverket anser även att det ska vara löpnummer på kontantfakturor, se

ställningstagande ”Löpnnummer på fakturor” 2009-12-15 (dnr 131 932140-09/111). Bakgrunden till kommentaren i propositionen var att i den utredning (SOU 2005:35) som låg till grund för kassaregisterlagen hade föreslagits en skyldighet för företag att – inom vissa gränser – registrera all försäljning, såväl kontant som fakturerad, i ett kassaregister. Någon skyldighet att registrera fakturerad försäljning i ett kassaregister infördes inte med anledning av kritik som vid remissbehandlingen riktades mot förslaget.

Betalning med kontokort och andra elektroniska betalningstjänster

Att försäljning av varor eller tjänster mot betalning med kontokort ska registreras i kassaregister beror på den risk som finns att en företagare inte registrerar försäljningen i ett kassaregister utan endast registrerar kortbetalningen i en fristående kortläsare. I verksamheter där det är vanligt att kunderna inte efterfrågar kassakvitton kan ett förfarande att enbart registrera kortbetalningen i en kortläsare utnyttjas i skatteundrandragande syfte. Av det skälet övervägdes i lagstiftningsarbetet inför införandet av kassaregisterlagen att en kortläsare ska vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret. Något sådant krav infördes dock inte med hänsyn till kostnadsaspekten för mindre företag, se även kommentaren i avsnitt 4.

Med kontokort avses kort som är kopplade till ett tillgodohavande eller kreditutrymme hos kortutgivaren samt kan användas för betalning av varor eller tjänster på olika säljställen liksom ofta även kontantuttag. Kontokorten delas in i debetkort (bl.a. bankkort), betalkort och kreditkort, se SOU 2005:108 s. 43 f.

En särskild fråga är vad som gäller vid försäljning där kunden använder sin mobiltelefon för att betala med SMS-tjänst eller någon annan liknande elektronisk betalningstjänst. Enligt Skatteverkets uppfattning är den elektroniska betalningen med användning av mobiltelefon antingen att anse som kontant betalning (en form av betalningsmedel) eller är att anse som betalning med kontokort. Detta innebär att vid all sådan elektronisk betalning ska försäljningen registreras i ett kassaregister. Att elektroniska betalningar vid distansköp, som t.ex. förköp av bussbiljetter via mobiltelefon, inte omfattas av kravet på registrering i kassaregister följer av undantaget i 39 kap. 5 § punkt 4 SFL (se avsnitt 2.3).

Försäljning i näringsverksamhet

Sker inte försäljningen av varor eller tjänster i en näringsverksamhet är bestämmelserna om kassaregister inte tillämplig på försäljningen.

Av prop. 2006/07:105 s. 89 framgår att det är den skatterättsliga definitionen av begreppet näringsverksamhet som avses. Det ska därmed i enlighet med 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) vara fråga om förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Detta innebär att kontant försäljning inom ramen för hobbyverksamhet inte omfattas av bestämmelserna avseende kassa-

**SKV M
2012:7**

register. Inte heller tillfällig försäljning av mindre omfattning som inte kan sägas bedrivas yrkesmässigt omfattas av regleringen, vilket innebär att t.ex. skolelevers försäljning inför en skolresa eller dylikt faller utanför tillämpningsområdet för kassaregisterbestämmelserna.

Skatteverket anser att i företag som säljer för någon annans räkning i t.ex. kommission utgör kommissionsförsäljningen sådan försäljning som ska registreras i kassaregister om försäljningen sker mot kontant betalning. Skatteverket anser att mottagna belopp för någon annans räkning generellt ska anses som sådan kontant försäljning som avses i 39 kap. 4 § SFL. Olika slag av ombuds försäljning för någon annans räkning ska därmed registreras i kassaregister om försäljningen sker mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort.

2.3 Undantag från skyldigheten att använda kassaregister

39 kap. SFL

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § kassaregisterlagen.

I 39 kap. 5 § SFL finns i första stycket sju undantag från skyldigheterna att använda kassaregister.

Av punkt 1 framgår att lagens skyldigheter inte gäller för den som endast i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Av prop. 2006/07:105 s. 37 framgår att obetydlig omfattning avser två olika situationer, nämligen dels de allra minsta företagen med låg omsättning, dels företag där kontant försäljning endast förekommer i rena undantagsfall. Som riktvärde för obetydlig omfattning för de allra minsta företagen anger regeringen i propositionen fyra prisbasbelopp samt anger att någon procent av omsättningen kan anses utgöra obetydlig omfattning i företag där kontant försäljning endast förekommer i rena undantagsfall.

Skatteverket har gett ut ett allmänt råd (SKV A 2009:2) om den närmare innebörden av vad som bör anses utgöra försäljning i obetydlig omfattning. Av det allmänna rådet framgår bl.a. att försäljning som uppgår till högst fyra prisbasbelopp för ett räkenskapsår om tolv månader normalt bör anses utgöra försäljning i obetydlig omfattning. När det gäller undantagssituationen anges i det allmänna rådet att försäljning som sker fler än tolv dagar per år eller överstiger två procent av företagets omsättning normalt inte bör anses utgöra försäljning i obetydlig omfattning.

Skatteverket har även gett ut ett meddelande (SKV M 2009:2) som kompletterar det allmänna rådet. Med försäljning avses det belopp som kunden betalar, dvs. inklusive mervärdesskatt.

**SKV M
2012:7**

39 kap. SFL

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §,

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § kassaregisterlagen.

Av punkt 2 framgår att den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen inte behöver använda kassaregister. Dit hör bl.a. stat, landsting och kommuner. Inte heller allmännyttiga ideella föreningar omfattas av skyldigheterna i de fall inkomsterna från bedriven näringsverksamhet inte ska beskattas.

Hänvisningen till skattskyldighet enligt inkomstskattelagen innebär också att utländska företag som saknar fast driftsställe i Sverige inte omfattas av kassaregisterkravet även om de har kontant försäljning av varor eller tjänster i mer än obetydlig omfattning. Detta beror på att utländska företag utan fast driftsställe i Sverige inte är skattskyldiga enligt inkomstskattelagen för försäljning av varor eller tjänster som sker i Sverige.

En särskild fråga är kontant försäljning som sker i en verksamhet inom ramen för en allmännyttig ideell förening. Beroende på omständigheterna kan en försäljning vara skattepliktig eller inte. Om den skattepliktiga försäljningen är av mer än obetydlig omfattning enligt 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL ska föreningen registrera försäljningen i kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. När det gäller allmännyttiga ideella föreningar måste alltid en prövning göras vad som utgör en självständig verksamhet inom föreningen där försäljning sker mot kontant betalning. Se kommentaren till 39 kap. 6 § SFL (avsnitt 2.4).

**SKV M
2012:7**

39 kap. SFL

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

3. bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490),

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § kassaregisterlagen.

I punkt 3 undantas den som bedriver taxitrafik enligt yrkestrafiklagen. I sådan verksamhet ställs enligt 7 kap. 1 § yrkestrafikförordningen (1998:779) i stället krav på taxameterutrustning som är av godkänd typ enligt särskilt meddelade föreskrifter.

39 kap. SFL

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

4. säljer varor eller tjänster genom sådana distansavtal eller hemförsäljningsavtal som avses i distans- och hemförsäljningslagen (2005:59),

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § kassaregisterlagen.

Undantaget i punkt 4 för försäljning genom distansavtal är en följd av att betalning med kontokort omfattas av regleringen enligt huvudregeln i 39 kap. 4 § SFL. Vid försäljning genom distansavtal såsom Internet-, telefon- och postorderförsäljning sker betalning vanligtvis genom att köparen uppger ett kontokortsnummer och någon möjlighet för säljaren att lämna kassakvitto vid sådan försäljning finns därför normalt inte. Med hänsyn till detta ansåg regeringen i prop. 2006/07:105 s. 39 det som mindre lämpligt att kräva att näringsidkare som säljer på distans ska registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister.

Ett exempel på distansavtal är förköp av tåg- eller bussbiljett med användning av mobiltelefon. Via mobiltelefonens SMS-tjänst får köparen ett meddelande som innehåller uppgifter om den förköpta biljetten som visas upp på tåget eller bussen. Om kunden köper biljetten ombord på tåget eller bussen av konduktören med användning av SMS-tjänst utgör detta inte ett distansavtal. En sådan SMS-tjänst är i detta fall endast ett sätt att betala biljetten och försäljningen ska därför registreras i ett kassaregister (jfr. avsnitt 2.2 under "Betalning med kontokort och andra elektroniska betalningsmedel").

Även vad avser hemförsäljning ansåg regeringen det som olämpligt med ett kassaregisterkrav.

39 kap. SFL

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal,

6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000),

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § kassaregisterlagen.

I punkt 5 undantas försäljningar som sker genom varuautomater eller liknande.

I punkt 6 undantas automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000). 1982 års lag tillämpas på sådana spel på mekaniska eller elektroniska spelautomater som anordnas för allmänheten eller som i annat fall anordnas i förvärvssyfte och som inte ger vinst eller endast ger vinst i form av frispel på automaten. De automatspel som omfattas av lotterilagen är varuspelsautomater, spel på penningautomater, värdeautomater och skicklighetsautomater.

I prop. 2006/07:105 s. 40 framförde regeringen att det inte var motiverat att ställa upp ett generellt krav på certifiering av nämnda automater motsvarande vad som ska gälla för kassaapparater.

39 kap. SFL

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

7. bedriver torg- och marknadshandel.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § kassaregisterlagen.

Av punkt 7 framgår att den som bedriver torg- och marknadshandel inte omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. Vad som avses med torg- och marknadshandel är reglerat i 39 kap. 2 § SFL. Där anges att med torg- och marknadshandel avses all handel utom sådan som en näringsidkare stadigvarande bedriver i permanenta lokaler eller i omedelbar anslutning till dessa.

Torg- och marknadshandel är därmed den försäljning som sker från torg, gator, marknader, mässor, loppmarknader, idrottsгалor, festivaler, tillfälligt utnyttjade lokaler eller liknande. Bestämmelserna om torg- och marknadshandel enligt 39 kap. 2 § första stycket SFL gäller oavsett om försäljningen bedrivs inomhus eller utomhus, i lokaler eller liknande som utnyttjas vid enstaka tillfällen eller för kortare tid, från

**SKV M
2012:7**

försäljningsstånd, fordon eller andra anordningar som ställs upp. Försäljningen behöver inte ske yrkesmässigt, och vad som säljs saknar betydelse (prop. 1997/98:100 s. 213).

39 kap. SFL

Andra stycket

5 § Undantaget i första stycket 7 gäller inte för den som enligt 8 kap. 1 § första stycket alkohollagen (2010:1622) har tillstånd för servering till allmänheten.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § andra stycket kassaregisterlagen.

Andra stycket är en inskränkning av det generella undantaget för torg- och marknadshandel enligt första stycket punkt 7. Det andra stycket – som trädde i kraft den 1 januari 2011 – tillkom i samband med införandet av en ny alkohollag (prop. 2009/10:125). Genom regleringen i det andra stycket gäller att den som har tillstånd för servering av alkoholdrycker till allmänheten omfattas av kassaregisterkravet även om denna verksamhet utgör torg- och marknadshandel.

För tillfällig serveringsverksamhet gäller fortfarande undantag från kassaregisterkravet om försäljningen endast sker i obetydlig omfattning enligt 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL. Även undantaget enligt punkt 2 som avser icke skattepliktig verksamhet gäller alltså och kan t.ex. avse alkoholförsäljning som sker i en ideell förening för vilket serveringstillstånd krävs.

2.4 Självtändiga verksamheter

39 kap. SFL

6 § Vid tillämpningen av 4 och 5 §§ ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 4 § kassaregisterlagen.

Av 39 kap. 6 § SFL framgår att bedömningen av om det föreligger en skyldighet att använda kassaregister ska göras separat för varje självständig verksamhet som ingår i en näringsverksamhet.

Ett företag kan alltså driva olika självständiga verksamheter som var för sig kan omfattas eller vara undantagna från skyldigheterna gällande kassaregister. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att i onödan ställa krav på kassaregister i en verksamhetsgren inom ett företag där verksamhetsgrenen inte självständigt uppfyller förutsättningarna för kassaregisterkraven, vilket kan vara fallet om försäljningen i en sådan verksamhetsgren är av obetydlig omfattning.

Till ledning för vilka kriterier som ska vara avgörande för om en verksamhet inom ramen för en näringsverksamhet är självständig eller inte har regeringen uttalat följande i prop. 2006/07:105 s. 90.

”Om de olika verksamheterna är av helt skilda slag och är organiserade som separata verksamheter bör självständiga verksamheter anses föreligga även om verksamheterna bedrivs i gemensamma lokaler. Så är fallet t.ex. om det inom ramen för en näringsverksamhet bedrivs bageri- och åkeriverksamhet eller tobakshandel och lokalvård. Bedrivs likartade verksamheter eller verksamheter som har samband med varandra på olika platser bör de också betraktas som självständiga under förutsättning att de även i övrigt är organiserade som skilda verksamheter. Om sådana verksamheter däremot bedrivs i anslutande eller gemensamma lokaler bör de inte betraktas som självständiga verksamheter. Bageri- och caféverksamhet är exempel på verksamheter som har samband med varandra. Ett annat exempel är hotell- och restaurangverksamhet.”

Det finns en rättspraxis för vad som utgör skattepliktig verksamhet i ideella föreningar enligt bestämmelserna i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229). Den rättspraxisen bygger på vad som enligt inkomstskattelagen kan anses utgöra en självständig verksamhet för ideella föreningar i beskattningshänseende. Skatteverket anser att nämnda rättspraxis inte har någon betydelse när bedömning ska göras om en ideell förening har en självständig verksamhet med skattepliktig försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Bedömningen av om en ideell förening är skyldig att registrera den kontanta försäljningen i ett kassaregister ska enbart göras med utgångspunkt från en tolkning av de särskilda bestämmelserna i SFL gällande kassaregister.

2.5 Definitioner

39 kap. SFL

2 § I denna lag avses med

kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 5 § kassaregisterlagen.

I paragrafen finns en beskrivning av vad som avses med kassaregister. Av prop. 2006/07:105 s. 91 framgår att definitionen inte bara avser själva registret där informationen lagras utan även omfattar annan apparatur som ingår i ett system som tar emot och bearbetar inslagna belopp, t.ex. skrivare och kortläsare. I avsnitt 5.3 (Definitioner), 5.4 (Kassaregisterprogram) och avsnitt 5.9 (Registreringsenhet) finns fler kommentarer som närmare anger vad som kan utgöra ett kassaregister.

42 kap. SFL

2 § Med *kontrollremsa* avses dokumentation av den löpande registreringen i ett kassaregister i pappersform.

Med *journalminne* avses dokumentation av den löpande registreringen i ett kassaregister i elektronisk form.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 7 § kassaregisterlagen.

I paragrafen definieras kontrollremsa och journalminne. Begreppen återkommer i 42 kap. 7 § SFL och avgränsar den information som Skatteverket kan begära för att stämma av resultat av kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL mot registreringar som har gjorts i ett kassaregister (se avsnitt 2.15).

Definitionerna av kontrollremsa och journalminne har också betydelse för de funktionskrav som ställs på ett kassaregister. Enligt 39 kap. 8 § SFL ska ett kassaregister på ett tillförlitligt sätt kunna visa alla registreringar som har gjorts (se avsnitt 2.7).

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär definitionerna av kontrollremsa och journalminne – jämfört med kravet i 39 kap. 8 § SFL – att de registreringar som görs i ett kassaregister ska kassaregistret kunna presenteras i kronologisk ordning. När ett kassaregister dokumenterar registreringarna i pappersformat kommer dessa automatiskt att bli presenterade i kronologisk ordning. Motsvarande automatik gäller inte för datorbaserade kassaregister där registreringarna i elektronisk form rent tekniskt kan lagras på många olika sätt i kassaregistrets minnesenhet. Det avgörande kravet på ett kassaregister som är i en datorbaserad miljö är därför i stället att kassaregistret har funktioner som innebär att gjorda registreringar kan tas fram och presenteras i kronologisk ordning.

3 kap. SFL

18 § Med verksamhetslokal avses utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Med verksamhetslokal avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 8 § kassaregisterlagen.

Begreppet verksamhetslokal begränsar Skatteverkets tillträdesrätt vid tillsyn av kassaregister enligt 42 kap. 4 § SFL (se avsnitt 2.12) och anger var kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL får vidtas (se avsnitt 2.15).

39 kap. SFL

7 § All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.

Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 9 kassaregisterlagen.

Av första stycket framgår att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. I prop. 2006/07:105 s. 91-92 är annan löpande användning exemplifierad med utskrift av kvittokopior, lådöppningar, returer och övningsslag. Hur länge registrerade uppgifter ska bevaras kommenteras i avsnitt 2.8.

Bestämmelsen om att löpande användning ska registreras i ett kassaregister har, enligt Skatteverkets uppfattning, betydelse i två olika avseenden. Den ena innebörden av löpande användning är sådant som ett företag ska registrera i ett kassaregister enligt 39 kap. 7 § SFL eller enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister. Exempel på det senare är att det i 20 § SKVFS 2009:3 är reglerat att vid varje försäljningsdags början ska den växelkassa som hör till ett kassaregister registreras. Ett annat exempel är att enligt 21 § SKVFS 2009:3 ska ett företag vid försäljningsdagens slut ta ut en Z-dagrapport (enligt 30 § SKVFS 2009:1) för varje kassaregister.

Den andra innebörden av löpande användning är att sådan användning av ett kassaregister som ett företag inte är skyldigt att göra – men väljer att göra – ska registreras i kassaregistret. Exempel på detta är uttag av kvittokopia och uttag av andra rapporter än Z-dagrapport. Det är inte möjligt att göra en fullständig uppräkningslista av all användning av ett kassaregister som utgör löpande användning enligt 39 kap. 7 § SFL och som därmed ska registreras i kassaregistret. I 3 § SKVFS 2009:1 har därför begreppet löpande användning endast preciserats genom exemplifiering. Där anges att med löpande användning av ett kassaregister avses utskrift av kvittokopia, utskrift av övningskvitto, utskrift av returkvitto och utskrift av pro forma kvitto. Även ändring av priser, rättelser, lådöppningar (nollinslag), uttag av rapporter och liknande utgör löpande användning. Kassaregister är baserade på modern digital teknik som medger att det är tekniskt möjligt för kassaregistret att registrera all faktisk användning av kassaregistret ned på en detaljnivå som det inte finns något behov av att ha reglerad i ett skattekontrollperspektiv. Exempel på detta är knapptryckningar för att t.ex. slå av eller på elström och uppgifter om vilken position en muspekare har på skärmen vid en viss tidpunkt. Detta och annan liknande användning som uppenbart inte kan anses ha något skyddsvärde i skattekontroll-

**SKV M
2012:7**

hänseende bör därför inte anses utgöra sådan löpande användning som enligt 39 kap. 7 § SFL ska registreras i ett kassaregister.

Skatteverket anser att som huvudregel bör gälla att all faktisk användning av ett kassaregister som sätter utskriftsspår på kontrollremsa eller som sätter elektroniska spår i ett kassaregisters minnesenheter bör anses utgöra löpande användning. Det sistnämnda kan också uttryckas med att om det krävs en aktiv åtgärd att ta bort ett elektroniskt spår bör detta innebära att det som i så fall tas bort utgör en sådan registrering av löpande användning som ett kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska kunna visa i enlighet med 39 kap. 8 § SFL. Den aktiva åtgärden att ta bort den gjorda registreringen är därmed inte tillåten enligt 39 kap. 8 § SFL. I 4 § SKVFS 2009:1 finns dock en bestämmelse som innebär undantag för registrering i kassaregister för uppgifter som inte har behandlats så att de kan ingå i en Z-dagrapport, se avsnitt 5.3. Vidare finns i 5 § SKVFS 2009:1 undantag för registrering av vissa lådöppningar (se avsnitt 5.3) och i 16 § SKVFS 2009:1 finns undantag för registrering av uttag av vissa rapporter (se avsnitt 5.12).

Av *andra stycket* framgår att det finns en skyldighet att ta fram ett kvitto och att erbjuda kunden detta. Av prop. 2006/07:105 s. 30 framgår att det saknar betydelse om kunden begär kassakvitto eller inte. Inte ens när kunden uttryckligen avstår från kvitto kan näringsidkaren underlåta att ta fram ett kassakvitto. I propositionen sägs också att företaget inte har uppfyllt skyldigheten att erbjuda kunden ett kassakvitto genom att på ett skriftligt anslag i butiken uppmana kunderna att säga till om de önskar kvitto. Det krävs en aktiv handling från försäljaren att ta fram och erbjuda kunden ett kassakvitto vid varje försäljning. Någon skyldighet för kunden att ta emot kassakvittot finns dock inte.

Det framgår inte uttryckligen av lagtexten om ett kassakvitto måste vara i pappersformat eller om kassakvittot får vara i elektronisk form. Frågan om ett kassakvitto får vara i elektronisk form har inte kommenterats i prop. 2006/07:105. Bestämmelserna om kassaregister i SFL är teknikneutralt utformade och av det skälet finns det inte något hinder mot att ett kassakvitto är i elektronisk form. SKVFS 2009:1 innehåller inte några särskilda bestämmelser om elektroniska kassakvitton.

Ett kassakvitto i pappersformat är framtaget ur kassaregistret när det är utskrivet så att det kan erbjudas kunden. I 24 § SKVFS 2009:1 anges att ett kassaregister inte får vara konstruerat så att det är möjligt att registrera försäljningsbelopp utan att kassaregistret samtidigt skriver ut ett kassakvitto (se avsnitt 5.20). För ett elektroniskt kassakvitto har kravet på att kvittot ska tas fram inte samma betydelse som för ett papperskvitto. Ett elektroniskt kassakvitto innebär att kunden kan få kassakvittot på elektronisk väg i stället för i pappersformat. Ett elektroniskt kvitto ska minst innehålla de uppgifter som anges i 28 § SKVFS 2009:1. Av journalminnet (se avsnitt 2.5) ska framgå vilken kontrollkod (se avsnitt 5.3) som ett elektroniskt kvitto har och av journalminnet ska också framgå hur kassaregistret har hanterat det elektro-

niska kvittot. Vilka krav som i övrigt gäller för ett elektroniskt kassakvitto har Skatteverket ännu inte preciserat.

**SKV M
2012:7**

2.7 Krav som ett kassaregister ska uppfylla

39 kap. SFL

8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

Kassaregistret ska vara certifierat.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 10 och 12 §§ kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* regleras de övergripande kraven som gäller för kassaregister. Dessa innebär att ett kassaregister ska kunna presentera de uppgifter som har registrerats i kassaregistret, vilket i sin tur innebär att uppgifterna måste bevaras i kassaregistret. Vad kravet på bevarande närmare innebär kommenteras nedan. De övergripande kraven måste kompletteras med detaljbestämmelser för kassaregisters funktion och säkerhet. Sådana bestämmelser finns i SKVFS 2009:1, se avsnitt 5. I andra stycket sägs att ett kassaregister ska vara certifierat. Detta kommenteras i avsnitt 2.9.

Av *punkt 1* framgår att ett kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska visa alla registreringar som har gjorts. Med registreringar avses inte bara försäljningstransaktioner utan även annan löpande användning av kassaregistret som registrering av retur försäljning, användning av kassaregistrets övningsfunktion m.m. Bestämmelsen i punkt 1 ska läsas tillsammans med 39 kap. 7 § SFL som anger att försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret (se avsnitt 2.6).

Att ett kassaregister ska visa alla registreringar som har gjorts innebär inte att kassaregistret på detaljnivå alltid ska kunna visa alla registreringar som har gjorts sedan kassaregistret började användas. Skatteverket anser att bestämmelsen i punkt 1 har två betydelser. Den ena betydelsen är att ett kassaregister på en aggregerad nivå ska kunna visa vissa uppgifter, bl.a. den totala försäljningssumman som över tiden har registrerats i kassaregistret. En jämförelse kan göras med en bils kilometerräknare som ska visa bilens totala körsträcka sedan bilen började användas. Vilka aggregerade uppgifter ett kassaregister ska kunna visa framgår av 6 § SKVFS 2009:1, se avsnitt 5.3. Den andra betydelsen är att ett kassaregister på detaljnivå ska kunna visa alla registreringar som har gjorts så länge dessa uppgifter inte har tagits ut från kassaregistret. När uppgifterna på detaljnivå har tagits ut från

**SKV M
2012:7**

kassaregistret omfattas dessa uppgifter inte av något bevarandekrav i själva kassaregistret.

Av 42 kap. 2 § SFL följer att uppgifter om gjorda registreringar på detaljnivå ska finnas antingen på kontrollremsa eller i journalminne. När kontrollremsa eller journalminne har tagits ut från ett kassaregister finns det därefter inget krav på att uppgifterna också ska finnas kvar i kassaregistret. För kassaregister som har kontrollremsa innebär registreringen på pappersformatet att dessa uppgifter automatiskt blir uttagna ur kassaregistret. För kassaregister som har journalminne sker uttaget av registrerade uppgifter när företaget skriver ut journalminnet på papper eller gör uttaget datamässigt, vilket kan ske antingen som överföring eller som kopiering.

Bestämmelser i bokföringslagen m.m.

I 5 kap. 6 § tredje stycket BFL regleras att vid försäljning mot kontant betalning får inbetalningar under en dags försäljning dokumenteras med en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från ett kassaregister som anger summan av mottagna betalningar.

Bokföringsnämnden har i BFN R2 Gemensam verifikation normerat den gemensamma verifikationens form vid användning av kassaregister. Av BFN R2 framgår att i den gemensamma verifikationen ska alltid ingå tömningskvitto från kassaregister.

Enligt 21 § SKVFS 2009:3 ska ett företag vid varje försäljningsdags slut ta ut en Z-dagrapport som minst ska innehålla de uppgifter som anges i 30 § SKVFS 2009:1 (se avsnitt 5.26). En Z-dagrapport innehåller bl.a. en sammanställning av gjorda försäljningar sedan senast föregående Z-dagrapport. En Z-dagrapport enligt Skatteverkets föreskrifter motsvarar vad som i BFN R2 benämns med tömningskvitto. Av detta följer att en uttagen Z-dagrapport alltid ska ingå i en gemensam verifikation enligt 5 kap. 6 § BFL. Det är inget som hindrar att en Z-dagrapport innehåller fler uppgifter än de föreskrivna uppgifterna enligt 30 § SKVFS 2009:1. En Z-dagrapport får sammanställas och bevaras antingen i pappersformat eller i elektronisk form.

Enligt 7 kap. 2 § BFL ska räkenskapsinformation bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. En uttagen Z-dagrapport ingår i den gemensamma verifikationen enligt 5 kap. 6 § BFL och omfattas därmed av det bevarandekrav som gäller enligt bokföringslagen.

Avgörande för om kontrollremsa eller journalminne omfattas av bevarandekravet i bokföringslagen är om de anses utgöra räkenskapsinformation eller inte. Av BFN R2 punkt 20 framgår att kontrollremsa (anm. motsvarande gäller för journalminne) alltid utgör räkenskapsinformation i mindre företag som använder endast ett eller ett fåtal kassaregister. Av BFN R2 punkt 21 framgår att kontrollremsa inte utgör räkenskapsinformation om företaget använder ett flertal kassaregister och dessutom har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremsoarna.

Om kontrollremsa eller journalminne inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen gäller enligt 9 kap. 4 § SFF en särskild bevarandebestämmelse att kontrollremsa eller journalminne ska bevaras under två månader efter utgången av den kalendermånad då uppgifterna registrerades i kassaregistret.

Av *punkt 2* framgår att ett kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska visa programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen. I prop. 2006/07:105 s. 92 är bestämmelsen kommenterad med att den innebär att t.ex. en justering av inställd mervärdesskattesats vid viss en tidpunkt ska framgå. Av 5 kap. 11 § BFL framgår att behandlingshistorik utgör beskrivningar över genomförda bearbetningar inom bokföringssystemet för att det ska vara möjligt att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling. Av Bokföringsnämndens allmänna råd – Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister (BFNAR 2004:1) – framgår att bestämmelsen i 5 kap. 11 § BFL om behandlingshistorik gäller för de programmeringar och inställningar som görs i ett kassaregister.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär kravet i punkt 2 att ett kassaregister ska kunna visa programmeringar och inställningar som inte har tagits ut och dokumenterats. Aktuella uppgifter om programmeringar och inställningar som uppfyller kravet på behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 § BFL ska dock alltid kunna tas fram ur ett kassaregister. Detta är reglerat i 21 § SKVFS 2009:1 (se avsnitt 5.17).

När uppgifterna om programmeringar och inställningar har tagits ut från ett kassaregister omfattas dessa uppgifter inte av något bevarandekrav i själva kassaregistret. Ett företag ska i stället bevara uppgifter om programmeringar och inställningar enligt vad som gäller för bevarande av räkenskapsinformation enligt 7 kap. 2 § BFL, vilket innebär att uppgifterna ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Programmeringar och inställningar som görs i ett kassaregister utgör löpande användning enligt 39 kap. 7 § SFL vilket innebär att dessa uppgifter ska registreras i kassaregistret och kunna utläsas antingen på kontrollremsa eller i journalminne. Genom det bevarandekrav som finns i bokföringslagen för kontrollremsa/journalminne kommer programmeringar och inställningar därmed automatiskt att bli bevarade.

Den fråga som därefter uppkommer är om det är tillräckligt att ett företag endast bevarar kontrollremsa/journalremsa för att därigenom uppfylla bokföringslagens bevarandekrav av behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 § BFL. En bestämmelse som har betydelse i denna fråga är 7 kap. 2 § BFL som anger att räkenskapsinformation ska bevaras i ett ordnat skick och på ett överskådligt sätt, av vilket följer att behandlingshistoriken ska vara lättåtkomlig.

När det gäller programmeringar och inställningar som skrivs på kontrollremsa eller till journalminnet finns dessa uppgifter tillsammans med alla övriga registrerade uppgifter som utgör löpande användning av kassaregistret enligt 39 kap. 7 § SFL. Kravet på att ett företags räkenskapsinformation ska vara ordnad och lättåtkomlig innebär

**SKV M
2012:7**

därmed att ett företag normalt inte enbart kan hänvisa till att behandlingshistoriken finns på kontrollremsa eller i journalminne. Detta beror på den stora mängd uppgifter som kan finnas på kontrollremsa eller i journalminne och att företaget kan ha svårt att med rimliga arbetsinsatser och inom rimlig tid kunna visa historiken över gjorda ändringar av programmeringar och inställningar.

2.8 Bevarande av registrerade uppgifter

9 kap. 4 § SFF

4 § Sådana uppgifter på kontrollremsa, i journalminne eller på tömningskvitto som avses i 42 kap. 7 § första stycket skatteförarandelagen (2011:1244) ska bevaras under två månader efter utgången av den kalendermånad då uppgifterna registrerades i kassaregistret. Det gäller dock inte om uppgifterna utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078).

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 23 § kassaregisterlagen.

Av bestämmelsen framgår att om kontrollremsa eller journalminne inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen ska uppgifterna ändå bevaras i minst två månader från utgången av den kalendermånad då registrering gjordes i kassaregistret. Bestämmelsen säkerställer att alla företag – oavsett storlek – bevarar kontrollremsa eller journalminne åtminstone för denna tid och det ger Skatteverket möjlighet att genomföra avstämningar vid kontrollbesök.

Av Bokföringsnämndens rekommendation BFN R2 punkt 22 följer att kontrollremsa/journalminne inte utgör räkenskapsinformation i företag som använder ett flertal kassaregister och som har en god intern kontroll av att underlaget (dagrapporten) för bokföringen av kontanta försäljningar överensstämmer med registreringar som har gjorts i kassaregister. Om kontrollremsa eller journalminne utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen ska uppgifterna enligt 7 kap. 2 § BFL bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Det finns ytterligare bestämmelser som avser bevarande av registrerade uppgifter, se kommentarerna i avsnitt 2.7.

Uppgifterna i en kontrollenhet är avsedda att enbart vara tillgängliga för Skatteverket och de utgör därmed inte räkenskapsinformation enligt bokföringslagen. Av 30 § SKVFS 2009:3 framgår att om ett företag avyttrar eller skrotar ett kassaregister ska dess kontrollenhet bevaras under minst tolv månader (se avsnitt 5.28 i SKV M 2012:8).

39 kap. SFL

8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

Kassaregistret ska vara certifierat.

9 kap. SFF

2 § Ett kassaregister som enligt 39 kap. 8 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) ska vara certifierat, ska certifieras av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 av den 9 juli 2008 om krav för ackreditering och marknads kontroll i samband med saluföring av produkter och upphävande av förordning (EEG) nr 339/931 och lagen (2011:791) om ackreditering och teknisk kontroll. Certifiering får även utföras av ett organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller från ett land utanför EES som Europeiska unionen har träffat avtal med om ömsesidigt erkännande.

Skatteverket får meddela ytterligare föreskrifter om certifiering.

Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i 10, 12, 14 och 31 §§ kassaregisterlagen.

Undantag för certifiering

I 39 kap. 8 § andra stycket SFL regleras att ett kassaregister ska vara certifierat. Några certifierade kassaregister finns emellertid inte. Det beror på att Skatteverket har utnyttjat bemyndigandet i 9 kap. 3 § SFF (se avsnitt 2.21) och meddelat ett generellt undantag från certifieringen. Undantaget gäller för kassaregister som har en tillverkardeklaration enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister. Undantaget är reglerat i 14 § SKVFS 2009:1 (se avsnitt 5.10).

Anledningen till att Skatteverket inte har tagit fram några föreskrifter om certifierade kassaregister är att något behov av detta inte ansetts finnas, vare sig av marknadsskäl eller av skattekontrollskäl. I avsnitt 4 finns ytterligare kommentarer i denna fråga.

I 9 kap. 2 § *första stycket* SFF finns allmänna bestämmelser om certifiering som anger att certifieringen ska utföras av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 om ackreditering och marknads kontroll och i

SKV M 2012:7

enlighet med lagen (2011:791) om ackreditering och teknisk kontroll. Certifiering får även utföras av ett organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller från ett land utanför EES som Europeiska unionen har träffat avtal med om ömsesidigt erkännande.

Enligt 4 § lagen om ackreditering och teknisk kontroll är Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac) utsett till nationellt ackrediteringsorgan i Sverige med ansvar för ackreditering enligt förordning (EG) nr 765/2008.

Av 9 kap. 2 § *andra stycket* SFF framgår att Skatteverket får meddela ytterligare föreskrifter om certifiering.

Ackreditering och certifiering

Ackreditering är ett formellt erkännande av Swedac att ett företag eller en organisation har kompetensen att utföra vissa specificerade uppgifter. Kompetensprövningen för ackreditering sker enligt europeiska och internationella standarder. Certifiering av en produkt innebär att den bedömts uppfylla krav som ställs i standarder eller andra normerande dokument. Produktcertifiering kan göras under ackreditering och det är då det ackrediterade certifieringsorganet som blivit godkänt av Swedac som får utföra certifieringen. För kassaregister innebär bestämmelserna att Swedac ska ackreditera ett certifieringsorgan som i sin tur ska bedöma om en kassaregistermodell uppfyller de krav som Skatteverket föreskriver ska gälla för kassaregister. Om certifieringsorganet bedömer att kraven är uppfyllda utfärdar certifieringsorganet ett certifikat för produkten.

Ömsesidigt erkännande

Innebörden av 9 kap. 2 § SFF är att utländska organ inom EES-området får utfärda certifikat mot Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om krav på kontrollenhet till kassaregister utan att det är något krav på att det utländska organet ska vara ackrediterat av Swedac.

Regleringen i 9 kap. 2 § SFF ger uttryck för Europeiska Unionens inre marknad med fri rörlighet för varor inom unionen. Den inre marknaden är gemensam för alla medlemsländerna i EU och för Island, Liechtenstein och Norge. De tre senare länderna ingår i samarbetet genom EES-avtalet (avtalet om ett europeiskt ekonomiskt samarbetsområde).

I fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) finns bestämmelser om den inre marknaden med fri rörlighet av varor. Enligt artikel 34 EUF-fördraget är kvantitativa importrestriktioner och åtgärder med motsvarande verkan förbjudna mellan medlemsstaterna. Exempel på kvantitativa importrestriktioner är tekniska krav av olika slag som medför att importerade produkter måste anpassas för att kunna saluföras på den nationella marknaden.

När tekniska regler skiljer sig åt mellan medlemsstaterna uppstår handelshinder och Sveriges bestämmelser om kassaregister och be-

stämmelser i Skatteverkets föreskrifter om kassaregister utgör handelshinder som enligt artikel 34 i EUF-fördraget inte utgör tillåtna nationella regler. Artikel 34 har direkt effekt och kan åberopas av enskilda i domstol. Enligt artikel 36 i EUF-fördraget finns dock vissa undantag från förbudet mot kvantitativa importrestriktioner och åtgärder med motsvarande verkan. Enligt EU-rätten får handelshinder finnas för att tillgodose behovet av en effektiv skattekontroll.

Nationella bestämmelser som innebär handelshinder måste en medlemsstat enligt EU-direktivet 98/34/EG anmäla till EU-kommissionen innan de får beslutas. Detta anmälningsförfarande säkerställer att EU-kommissionen – efter remiss till medlemsstaterna – kan pröva om föreslagna nationella särbestämmelser utgör godtagbara handelshinder enligt EU-rätten. I sista hand görs denna prövning av EU-domstolen.

Sverige har anmält såväl kassaregisterlagen som Skatteverkets föreskrifter till EU-kommissionen. De svenska reglerna om krav på kassaregister har EU-kommissionen ansett utgöra godtagbara handelshinder.

Utländska organ som önskar utfärda certifikat enligt Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2009:2 måste uppfylla motsvarande krav som ställs på organ som ackrediteras av Swedac enligt lagen om ackreditering och teknisk kontroll. Detta innebär att de utländska organen exempelvis måste erbjuda motsvarande garantier i fråga om teknisk och yrkesmässig kompetens samt garantier om oberoende.

2.10 Anmälan av kassaregister

7 kap. SFL

1 § Skatteverket ska registrera

11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4-6 §§.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 11 § kassaregisterlagen.

I paragrafens första stycke punkt 11 regleras att Skatteverket ska registrera den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4-6 §§ SFL. Registreringen hos Skatteverket kommenteras nedan under 7 kap. 2-4 §§ SFL.

7 kap. SFL

2 § Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

3 § Om den som ska anmäla sig för registrering är skyldig att använda kassaregister, ska anmälan innehålla uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten.

4 § Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i 11 § kassaregisterlagen.

När ska anmälas göras till Skatteverket?

Av 7 kap. 2 § första stycket SFL framgår att ett företag ska anmäla sig för registrering till Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas. En sådan anmälan ska enligt 7 kap. 3 § SFL innehålla uppgifter om de kassaregister som finns i verksamheten.

Vilka kassaregister ska anmälas till Skatteverket?

Av 7 kap. 3 § SFL framgår att företag som är skyldigt att använda kassaregister ska anmäla de kassaregister som finns i verksamheten till Skatteverket. I prop. 2006/07:105 s. 92 sägs att anmälningsskyldigheten ”avser att kassaregister tas i bruk eller att kassaregister tas ur bruk.” Skatteverket anser att anmälningsskyldigheten avser de kassaregister som ett företag använder i sin verksamhet för sitt avsedda ändamål. I prop. 2006/07:105 s. 52 framhåller regeringen att regelsystemet bygger på att företag endast använder certifierade kassaregister. För gamla kassaregister – som inte uppfyller föreskrivna krav – anser Skatteverket att det inte finns någon anmälningsskyldighet. Anmälningsskyldigheten avser inte heller kassaregister som utgör lager i inkomstskattelagens mening.

Något hinder mot att ett företag behåller ett gammalt kassaregister finns inte. Ett företag kan därför t.ex. ha ett gammalt kassaregister som utsmyckning i sina verksamhetslokaler. Bakgrunden till anmälningsskyldigheten är att informationen om vilka kassaregister ett företag använder i sin verksamhet är väsentlig som underlag för den tillsyn som Skatteverket ska utföra enligt 42 kap. 3 § SFL (se avsnitt 2.11). Skatteverket får därmed möjlighet att kontrollera att de kassaregister som faktiskt används i en verksamhet är anmälda och om ett företag använder ett eller flera kassaregister vid sidan av de anmälda kan detta upptäckas. Inte minst utgör den omständigheten att ett företag inte

anmält något innehav av kassaregister värdefull information för Skatteverket i tillsyns- och kontrollverksamheten.

Anmälningsskyldigheten gäller även för företag som för kortare eller längre tid hyr ett kassaregister.

Anmälan vid ändrade förhållanden

Av 7 kap. 4 § SFL framgår att vid ändrade förhållanden ska Skatteverket underrättas om detta inom två veckor efter det att ändringen inträffade.

Förändrade förhållanden kan t.ex. avse att ett företag anskaffar ytterligare kassaregister. Om ett företag avyttrar ett kassaregister till ett annat företag har båda företagen anmälningsskyldighet till Skatteverket. Detta gäller även om hela verksamheten överläts eller om verksamhetsformen ändras, t.ex. från enskild firma till aktiebolag.

Anmälan på Skatteverkets webbplats

För att underlätta anmälningshanteringen har Skatteverket en e-tjänst som ger möjlighet för företag att logga in med e-legitimation på Skatteverkets webbplats och där göra sin anmälan. Ett företag kan också ta hjälp av återförsäljaren eller uthyraren för att göra anmälan av ett anskaffat eller förhyrt kassaregister.

En anmälan ska bara göras av kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Då det ännu inte finns några certifierade kassaregister (se avsnitt 2.9) måste en anmälan avse en enhet bestående av ett tillverkardeklarerat kassaregister tillsammans med en certifierad kontrollenhet. På Skatteverkets webbplats finns förteckningar över vilka kassaregistermodeller som är tillverkardeklarerade och vilka kontrollenhetsmodeller som är certifierade.

På Skatteverkets webbplats delas e-tjänsten in i fyra olika slag av anmälningar, nämligen (1) anmälan (2) avanmälan (3) ändringsanmälan och (4) felanmälan. För de olika slagen av anmälningar måste olika uppgifter lämnas för att en anmälan ska gå igenom och bli registrerad.

En anmälan (1) och en avanmälan (2) avser en normal anskaffning eller förhyring av ett kassaregister respektive avyttring/skrotning av ett kassaregister. En anmälan eller en avanmälan måste innehålla identifikationsuppgifter för såväl själva kassaregistret som kontrollenheten för att registreringen genom e-tjänsten ska gå igenom. Dessutom måste i anmälan vissa andra uppgifter lämnas bl.a. adressen för den plats där företaget har själva kassaregistret och kontrollenheten. En ändringsanmälan (3) innebär att företag kan lämna uppgift om att t.ex. platsen för placeringen av kassaregistret/kontrollenheten har ändrats. På Skatteverkets webbplats har företag också möjlighet att felanmäla (4) ett kassaregister eller en kontrollenhet. Beträffande en sådan felanmälan hänvisas till kommentarerna i avsnitt 5.18 i SKV M 2012:8.

2.11 Tillsyn över kassaregister

42 kap. SFL

3 § Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav.

10 § Den som enligt ett beslut om tillsyn eller kontrollbesök ska kontrolleras behöver inte underrättas om beslutet före tillsynen eller kontrollbesöket. Underrättelse om beslutet ska dock lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse.

11 § Tillsyn och kontrollbesök ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan.

Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i 15-16 §§ kassaregisterlagen.

Av 42 kap. 3 § SFL framgår att Skatteverket ska utöva tillsyn över att företag har kassaregister och att de kassaregister som används uppfyller föreskrivna krav. Tillsynen består alltså av två delar där den ena delen avser om företag har kassaregister och innebörden av detta är att Skatteverket ska kontrollera företag som inte har anmält innehav av kassaregister enligt 7 kap. 2-4 §§ SFL (se avsnitt 2.10), men som "kan antas" omfattas av bestämmelserna att använda kassaregister. Den andra delen av tillsynen avser att Skatteverket ska kontrollera att de kassaregister som ett företag har anmält innehav av uppfyller föreskrivna krav. Skatteverkets undersökningsrätt vid tillsynen omfattar samtliga kassaregister som finns i verksamhetslokalen, både de som används och de som företaget uppger att de inte använder. Beträffande sistnämnda kassaregister avser undersökningsrätten att kontrollera om de har använts för att registrera försäljning mot kontant betalning. Se här även kommentarerna till 42 kap. 4 § SFL (se avsnitt 2.12).

Skatteverkets tillsyn syftar ytterst till att åstadkomma förutsättningar för en effektiv skattekontroll. En undersökning som sker med stöd av tillsynsbefogenheten får dock inte syfta till att kontrollera att företaget registrerar och deklarerar all försäljning. Det finns däremot inte något som hindrar att Skatteverket samtidigt med tillsynen utför någon eller några av åtgärderna vid kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL (kunderäkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering), se avsnitt 2.15.

Av 42 kap. 10 § SFL framgår att tillsynsåtgärderna får vidtas utan att Skatteverket underrättar företaget i förväg. Avsikten är att Skatteverket vid inspektionen ska kunna kontrollera samtliga kassaregister som finns i verksamheten och ett företag ska inte ha möjlighet att –

endast inför inspektionen – ta bort kassaregister som används vid sidan av de anmälda kassaregistren.

Av 42 kap. 11 § SFL framgår att tillsyn och kontrollbesök ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan. I prop. 2006/07:105 s. 55 framhåller regeringen att förfarandereglerna för tillsyn skiljer sig från vad som gäller vid skatterevision och att det därför är viktigt att Skatteverkets personal tydligt klargör för den kontrollerade vilken form av kontroll som genomförs.

2.12 Tillträde till verksamhetslokaler

42 kap. SFL

4 § Skatteverket har för tillsynen rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet.

Polismyndighet ska på Skatteverkets begäran lämna det biträde som behövs för tillsynen.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 17 och 20 §§ kassaregisterlagen.

Av första stycket framgår att Skatteverkets tillträdesrätt vid tillsynen gäller verksamhetslokal där sådan verksamhet som omfattas av skyldigheter enligt bestämmelserna om kassaregister bedrivs eller kan antas bedrivs. Uttrycket ”kan antas” innebär inte något högt krav på bevisning. I affärslokaler dit allmänheten har tillträde bör det i regel kunna antas att det bedrivs sådan verksamhet som omfattas av skyldighet att använda kassaregister. Tillträdesrätten är begränsad till vad som är nödvändigt för tillsyn.

Vad som avses med verksamhetslokaler är reglerat i 3 kap. 18 § SFL. Med verksamhetslokal förstås utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokförings-skyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Kassaregistret kan finnas i en affärslokal, men det förekommer också att själva registret inte finns i anslutning till kassaterminalen utan i en dator som kan vara placerad på annan plats.

Av andra stycket framgår att Skatteverket ges möjlighet att begära biträde av polismyndighet, vilken bestämmelse har tillkommit för att säkerställa att Skatteverket ska kunna genomföra en effektiv tillsyn för det fall ett företag motsätter sig en inspektion. Avsikten är att Skatteverket ska vara restriktivt med att använda möjligheten att begära biträde av polismyndighet.

2.13 Tillhandahålla handlingar och upplysningar

42 kap. SFL

5 § Om Skatteverket begär det, ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för tillsynen.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket att fullgöra dem.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 18-19 §§ kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* regleras näringsidkarens skyldighet att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar som behövs för tillsynen. Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket får Skatteverket med stöd av *andra stycket* förelägga denne att fullgöra dem. Att föreläggandet får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 § SFL. Ett föreläggande enligt denna bestämmelse torde i de allra flesta fall förenas med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks så har den som är föremål för tillsynen normalt redan vägrat att på Skatteverkets begäran tillhandahålla handlingar eller lämna upplysningar.

Eftersom tillsynen syftar till att kontrollera att företag har kassaregister och att samtliga kassaregister som används uppfyller föreskrivna krav är utrymmet för skyldigheten att lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar begränsat till vad som är nödvändigt för en sådan bedömning. Skatteverket har inte rätt att med stöd av bestämmelsen kräva information om t.ex. den skattemässiga hanteringen av kontanta intäkter. Ett exempel på handlingar som kan behövas för tillsynen är manual till kassaregistret. Skyldigheten för ett företag att ha tillgång till en manual framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2004:1. Om ett företag uppger att verksamheten inte omfattas av kravet på kassaregister får Skatteverket ställa frågor om den bedrivna verksamheten för att bedöma om företaget omfattas av bestämmelserna gällande kassaregister.

Vid tillsyn över kassaregister och kontrollbesök får Skatteverket inte granska en handling som omfattas av beslagsförbudet enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken eller som inte omfattas av tillsynen eller kontrollbesöket. Detta gäller också vissa handlingar som har ett betydande skyddsintresse (47 kap. 2 § SFL). Med handlingar som omfattas av beslagsförbudet avses exempelvis sådana som innehåller uppgifter som anförtrotts advokater, läkare, tandläkare, sjuksköterskor, psykologer, psykoterapeuter och deras biträden i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit.

En handling som inte får granskas ska på begäran av den som är föremål för tillsynen eller kontrollbesöket undantas från kontrollen.

Beslut fattas i sådant fall av förvaltningsrätten. Detta framgår av 47 kap. 3-4 §§ SFL.

Ett föreläggande som gäller kontroll av dokumentationsskyldighet får inte avse uppgifter i handling som inte får granskas. Rätten att begära undantag omfattar dock numera inte den som föreläggs att lämna *uppgifter*. Detta beror på att den som föreläggs med vite genom införandet av SFL fått rätt att överklaga beslutet om vitesföreläggande. Det är enligt SFL möjligt för den förelagde att begära omprövning av ett beslut utan vite att förelägga och då komma med invändningar som rör vad som inte får granskas (66 kap. 2 § SFL).

2.14 Föreläggande att fullgöra skyldigheter

39 kap. SFL

17 § Skatteverket får förelägga

1. den som ska använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter enligt 4, 7 och 8 §§,

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 19 § kassaregisterlagen.

I punkt 1 anges att Skatteverket får förelägga den som ska använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter enligt 39 kap. 4, 7 och 8 §§ SFL. Bestämmelsen i 4 § reglerar att kassaregister ska användas vid försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Bestämmelsen i 7 § reglerar att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret samt att vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. Bestämmelsen i 8 § reglerar de krav som ett kassaregister ska uppfylla.

Bestämmelsen i punkt 1 avser föreläggande att avhjälpa brister som har konstaterats vid tillsyn enligt 42 kap. 3 § SFL. Av prop. 2010/11:165 s. 865 framgår att brister givetvis är detsamma som ej fullgjorda skyldigheter, dvs. att avhjälpa en brist är i princip detsamma som att fullgöra en skyldighet som inte är fullgjord. Av propositionen framgår att förelägganden med stöd av paragrafen kommer att aktualiseras när Skatteverket vid en kontroll konstaterar brister. I sådana fall ska en kontrollavgift tas ut. Kontrollavgiften tas av effektivitetsskäl ut med ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens förhållanden. Om Skatteverket bedömer att kontrollavgiften i något fall inte är en tillräcklig sanktion kan Skatteverket förelägga näringsidkaren att vidta rättelse, t.ex. att skaffa ett certifierat kassaregister. Föreläggandet kan förenas med vite enligt 44 kap. 2 § SFL. Vitesbeloppet kan bestämmas så att det blir tillräckligt effektivt för att förmå näringsidkaren att följa föreläggandet. Om föreläggandet inte följs kan vitet dömas ut. Av 50 kap. 5 § SFL framgår att kontrollavgift

inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande. Syftet med föreläggandet ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter. Den som t.ex. inte har kassaregister som uppfyller föreskrivna krav ska förmås att skaffa en sådan. Förelägganden enligt paragrafen får däremot inte avse att i efterhand registrera försäljning i kassaregister (se om vite även i avsnitt 2.19).

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga om att avhjälpa de brister som konstaterats vid tillsynen av kassaregister. Det kan exempelvis vara fråga om brister i en viss funktion i ett kassaregister. För näringsidkare som inte använder kassaregister eller använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav kan föreläggandet avse att införskaffa ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav.

2.15 Kontrollbesök

42 kap. SFL

6 § Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister fullgör sina eventuella skyldigheter. Verket får vid ett sådant besök göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering.

Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokaler som allmänheten har tillträde till. Kundräkning får även göras på en allmän plats i anslutning till en sådan lokal.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 21 § kassaregisterlagen.

Enligt *första stycket* får Skatteverket utföra kundräkning, kvittokontroll, kassainventering samt göra kontrollköp. Åtgärderna är inte en del av revisionsinstitutet utan utgör ett fristående kontrollinstitut. Reglerna om revision i 41 kap. SFL är därmed inte tillämpliga. Befogenheterna som ges i paragrafen får bara användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att kassaregister används på ett korrekt sätt. Syftet med kontrollbesöket ska vara att kontrollera att samtliga försäljningar registreras och att kunden erbjuds kvitto (prop. 2006/07:105 s. 94 f.). Kontrollbesök får ske utan att näringsidkaren underrättas om det i förväg. Skatteverket har i avsnitt 2.11 berört reglerna i 42 kap. 10 och 11 §§ SFL om tidpunkten för underrättelse om beslut om kontrollen respektive om att kontrollen ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan. Nämnda regler gäller också för kontrollbesök.

Kundräkning innebär att Skatteverket observerar hur många kunder ett företag har under en viss tid eller hur många försäljningar som görs

under en viss tid. Observationerna får ske antingen på plats i verksamhetslokalen eller från en observationspunkt utanför lokalen.

Kvittokontroll innebär att Skatteverket observerar om kassakvitton tas fram och erbjuds kunderna. Kvittokontroll får endast utföras i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde.

Kontrollköp innebär att Skatteverket gör inköp av varor eller tjänster.

Den fjärde åtgärden vid kontrollbesök – *kassainventering* – förutsätter att Skatteverket har fysisk tillgång till kassaregistret. Befogenheten att inventera kassan innefattar inte någon rätt för Skatteverket att vidta åtgärden mot företagets vilja. Av lagmotiven framgår att näringsidkarens uttryckliga medgivande inte är en förutsättning för att kassainventeringen ska kunna genomföras. Underrättelse om beslut om kontrollbesök ska lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse (42 kap. 10 § SFL). Kassainventering med stöd av 42 kap. 6 § SFL kan genomföras även om näringsidkaren eller behörig ställföreträdare för denne inte är närvarande vid kontrollbesöket. Skatteverket behöver i en sådan situation inte försöka nå näringsidkaren för att underrätta denne om beslutet om kassainventering. Att avvakta med kontrollen och försöka nå näringsidkaren för att underrätta denne om beslutet i en sådan situation skulle rimligen innebära att kontrollen förlorar sin betydelse (prop. 2010/11:165 s. 878).

En vid kassainventering konstaterad differens mellan vad som finns i kassan och vad som registrerats i kassaregistret kan inte utan vidare leda till att Skatteverket kan konstatera att försäljningar inte har registrerats i kassaregister utan det kan bero på andra omständigheter. En kassainventering kan däremot ge en god indikation om registret har använts och ge anledning för Skatteverket att gå vidare med andra åtgärder.

2.16 Tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne

42 kap. SFL

7 § Om Skatteverket begär det, ska den som verket har gjort kontrollbesök hos tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket att fullgöra dem.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 23 § kassaregisterlagen.

Av första stycket följer att när Skatteverket utför åtgärder vid kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL (kunderäkning, kvittokontroll eller kontrollköp) ska företaget på begäran av Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne för den aktuella

**SKV M
2012:7**

perioden. Bestämmelsen har tillkommit för att det ska vara möjligt för Skatteverket att i efterhand stämma av observationer och inköp mot registreringar som företaget har gjort i kassaregister. En avstämning förutsätter att Skatteverket får tillgång till kontrollremsa eller journalminne eftersom det är endast där som uppgifter om enskilda försäljningar bevaras. Med kontrollremsa avses enligt 42 kap. 7 § SFL dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform och med journalminne avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form.

I första stycket sägs även att Skatteverket kan få ta del av tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret. Ett tömningskvitto motsvaras av en Z-dagrapport enligt 8 § SKVFS 2009:1 där det anges att en Z-dagrapport utgör en sammanställning av ett kassaregisters registreringar avseende en dags försäljning och löpande användning (se avsnitt 5.5 och 5.26). Eftersom en Z-dagrapport (tömningskvitto) endast innehåller sammanslagna försäljningsbelopp är detta normalt inte ett tillräckligt underlag för att Skatteverket ska kunna stämma av kontrollåtgärderna kundräkning, kvittokontroll eller kontrollköp.

Något krav på att ett företag ska tillhandahålla uppgifter på begäran av Skatteverket vid kassainventering inryms inte i bestämmelsen. Kassainventering enligt 42 kap. 6 § SFL får alltså endast genomföras om företaget inte motsätter sig den. Se dock kommentar i avsnitt 2.15.

Enligt *andra stycket* får Skatteverket förelägga ett företag att fullgöra skyldigheten enligt första stycket, vilket i väsentliga delar innebär att tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne. Föreläggandet bör normalt inte avse tömningskvitto (Z-dagrapport) eftersom detta inte medför att Skatteverket kan göra avstämning av kundräkning, kvittokontroll eller kontrollköp. Av 44 kap. 1 § SFL framgår att föreläggandet får förenas med vite.

Ett föreläggande om att tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne är ett föreläggande som gäller dokumentationsskyldighet. I likhet med vad som gäller vid tillsyn innebär därmed bestämmelserna i 47 kap. 1 § SFL formellt sett vissa begränsningar i Skatteverkets möjligheter att förelägga (se avsnitt 2.13). De handlingar som i praktiken är intressanta för Skatteverket i samband med kontrollbesök är dock inte av det slaget att de omfattas av nämnda begränsningar. Detta medför också att den enskilde har mycket små – om ens några – möjligheter att få undantag från granskning med stöd av 47 kap. 3 § SFL, se prop. 2010/11:165 s. 435. Liksom vid tillsyn saknas möjlighet enligt SFL att med stöd av 47 kap. SFL begära undantag från granskning för den som föreläggs att lämna *uppgifter*.

2.17 Kontrollavgift

SKV M
2012:7

50 kap. SFL

1 § Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister

1. inte fullgör denna skyldighet, eller
2. inte har lämnat uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten enligt 7 kap. 3 och 4 §§.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 24 § kassaregisterlagen.

I paragrafen finns grunderna för att ta ut kontrollavgift av den som bl.a. inte fullgör skyldigheten att använda kassaregister. *Punkt 1* avser skyldigheten att använda kassaregister. Häri innefattas skyldigheten att ha ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Kontrollavgift ska alltså tas ut av den som överhuvudtaget inte har något kassaregister trots att ett sådant ska användas enligt 39 kap. 4–6 §§ SFL. Den som använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav ska också påföras en kontrollavgift. I 39 kap. 8 § SFL regleras de övergripande krav som ett kassaregister ska uppfylla (se avsnitt 2.7).

Av 39 kap. 7 § SFL framgår att all försäljning ska registreras. Registreringskravet omfattar även annan löpande användning av ett kassaregister. Vid varje försäljning ska ett kvitto tas fram och erbjudas kunden. Den som underlåter att registrera en försäljning eller annan användning har alltså inte fullgjort sin skyldighet att använda kassaregister. Detsamma gäller den som inte tar fram och erbjuder kunden ett kvitto. Brister i dessa avseenden utgör alltså grund för kontrollavgift. Skyldigheten att använda kassaregister innefattar vidare ett krav på att bevara de registrerade uppgifterna, se kommentarerna i avsnitt 2.7 och 2.8. Den som underlåter att göra det har inte fullgjort skyldigheten att använda kassaregister och ska därför påföras kontrollavgift.

Enligt *punkt 2* får Skatteverket påföra en kontrollavgift om företaget inte har anmält kassaregistret till Skatteverket i enlighet med de krav som ställs. Vad som gäller beträffande anmälan av kassaregister är kommenterat i avsnitt 2.10.

Avgränsning av möjligheten att påföra kontrollavgift

Enligt ordalydelsen i 50 kap. 1 § SFL har det inte någon betydelse om överträdelsen beror på användaren eller på kassaregistrets egenskaper eller funktion. Grund för att ta ut kontrollavgift föreligger så snart någon brustit i skyldighet att använda kassaregister. Eftersom skyldigheten att använda kassaregister regleras dels i SFL, dels i Skatteverkets föreskrifter kan det därför bli aktuellt att ta ut kontrollavgift om ett kassaregister inte använts i enlighet med Skatteverkets föreskrifter.

**SKV M
2012:7**

Föreskrifterna måste dock hålla sig inom de ramar som ges i 39 kap. 4-8 §§ SFL. Detta innebär att det i föreskrifter får anges t.ex. hur registrering ska ske men inte någon tolkning av lagen som innebär en utökning av vad som ska registreras.

Allmänt om sanktionen med kontrollavgift

Kontrollavgiftens syfte är att verka för att skyldigheten att använda kassaregister efterlevs. Avgiften ska tas ut för brister som konstateras när denna skyldighet kontrolleras, dvs. brister som har kommit fram till följd av tillsyn eller kontrollbesök. Det är däremot inte meningen att kontrollavgift ska tas ut om det vid en revision framgår att kassaregisterkravet inte har efterlevts. I sådana fall ska Skatteverket utreda vilken skatt den kontrollerade rätteligen ska betala och, om det finns grund för det, påföra skattetillägg. Att kontrollavgiften är knuten till brister som har framkommit vid tillsyn eller kontrollbesök sägs uttryckligen i bestämmelsen. Kontrollen vid ett kontrollbesök kommer i många fall att avslutas genom att Skatteverket en tid efter en kundräkning eller ett kontrollköp begär ut uppgifter från kassaregistret. Dessa uppgifter stäms av mot observationerna från kontrollbesöket. Om slutsatsen blir att kravet på registrering i kassaregister inte har följts finns det grund för att ta ut kontrollavgift. Den efterföljande avstämningen är bara en avslutande del av kontrollen och bristen har i paragrafens mening framkommit vid kontrollbesöket.

Av prop. 2006/07:105 s. 69 framgår att regleringen med kontrollavgifter har tillkommit för att det av effektivitetsskäl behövs ett sanktionssystem som kan utlösas av lätt konstaterbara överträdelser för att utredningsproblem inte ska uppkomma. Syftet med kontrollavgiften är att avskräcka från överträdelser mot bestämmelserna om kassaregister.

Regleringen innebär att ett företag har ett strikt ansvar för att skyldigheterna gällande kassaregister uppfylls. Det krävs varken uppsåt eller oaktsamhet för att en kontrollavgift ska kunna tas ut. Det är alltså företagets ansvar att kassaregister används i verksamheten och att de uppfyller föreskrivna krav. Detta innebär att företaget måste organisera sin verksamhet så att det säkerställs att personalen erbjuder kunderna kassakvitton vid den kontanta försäljningen. Grundförutsättningen för att en kontrollavgift ska kunna tas ut är självfallet att företagets verksamhet med försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort omfattas av bestämmelserna om kassaregister.

Enligt *punkt 1* får Skatteverket ta ut en kontrollavgift om företaget i verksamheten använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav och det innebär också att kontrollavgift får tas ut om företaget har förändrat kassaregistret på ett inte tillåtet sätt. Beroende på omständigheterna kan det vara mer eller mindre komplicerat för Skatteverket att kunna konstatera om överträdelse skett mot bestämmelserna i 39 kap. 8 § SFL om krav på kassaregister (avsnitt 2.7). I frågan vilka

krav som ställs på kassaregister enligt SKVFS 2009:1 hänvisas till avsnitt 5 i detta meddelande.

**SKVM
2012:7**

Kontrollavgiftens storlek

50 kap. SFL

2 § Kontrollavgiften enligt 1 § är 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle.

Om Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften i stället vara 20 000 kronor.

*Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 24 -25 §§ kassa-
registerlagen.*

Enligt första stycket är kontrollavgiften 10 000 kronor. Bara en kontrollavgift ska tas ut vid varje kontrolltillfälle, oavsett om en eller flera överträdelser har konstaterats (prop. 2006/07:105 s. 96). Det anges uttryckligen i lagen.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om avgiftsnivån för det fall en avgift redan har tagits ut och ytterligare en avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades. Kontrollavgiften är i sådana fall 20 000 kronor. Den förhöjda avgiften gäller för kontrollavgifter som tas ut på grund av överträdelser som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om den senaste kontrollavgiften meddelades. Det gäller oberoende av om överträdelsen avser samma brist eller om det är fråga om nya brister. Ska kontrollavgift tas ut på grund av samma brist är dock enligt 50 kap. 6 § SFL förutsättningen för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren har fått skälig tid för att avhjälpa bristen.

Kontrollavgiften tillfaller staten, 52 kap. 11 § SFL.

50 kap. SFL

5 § Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

6 § Om en kontrollavgift har beslutats enligt 1 eller 3 §, ska den som beslutet gäller avhjälpa bristen inom skälig tid. Under denna tid får en ny kontrollavgift inte tas ut för samma brist.

*Motsvarande bestämmelser fanns tidigare 25 och 28 §§ kassa-
registerlagen.*

Enligt 50 kap. 5 § SFL får kontrollavgift inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande. Härigenom förhindras att den enskilde drabbas av dubbla sanktioner. Om Skatteverket har vitesförelagt ett företag att t.ex. skaffa ett certifierat kassaregister och Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök konstaterar att föreläggandet inte har följts ska alltså inte någon kontrollavgift tas ut. Det förhållandet att en kontrollavgift har tagits ut på grund exempelvis av att företaget inte har skaffat kassaregister hindrar däremot inte att Skatteverket senare förelägger företaget med vite att fullgöra den skyldigheten. En överträdelse som medfört en kontrollavgift är inte samma överträdelse som att inte följa ett föreläggande (jfr prop. 2006/07:105 s. 75 och 99). Förbudet mot dubbla sanktioner hindrar inte vitesföreläggande i en sådan situation. (se om vite i avsnitt 2.19).

Skälig tid för att avhjälpa en brist

Bestämmelsen i 50 kap. 6 § SFL att ett företag ska ges skälig tid att avhjälpa en brist har tillkommit för att Skatteverket enligt 50 kap. 1 och 3 §§ SFL kan ta ut en kontrollavgift vid varje kontrolltillfälle då brister har konstaterats. I prop. 2010/1:165 s. 961 framhålls att det inte är rimligt att avgift tas ut för samma brist förrän näringsidkaren har haft skälig tid på sig för att avhjälpa bristen. Om t.ex. ett företag påförs kontrollavgift med 10 000 kronor för att företaget inte har något certifierat kassaregister bör företaget kunna fortsätta att bedriva verksamheten utan sådant kassaregister och utan att riskera ytterligare kontrollavgift under den tid som det tar i anspråk att köpa in ett certifierat kassaregister. Hur lång tid som ska anses skälig beror på vilka åtgärder som ska vidtas. Att lämna uppgifter till Skatteverket om vilka kassaregister som finns i verksamheten bör inte kräva mer än ett par dagar. Vad som är en skälig tid för att åtgärda ett kassaregister som inte uppfyller kraven får bedömas utifrån kötider och dylikt. Inköp av kassaregister bör normalt få ta någon eller några veckor i anspråk. Andra brister är sådana att de kan avhjälpas i det närmaste omgående. Det gäller kravet att registrera alla försäljningar och att erbjuda kvitto

för den som har ett certifierat kassaregister. Om bristen som har föranlett kontrollavgift är att uppgifter inte har bevarats behövs inte heller någon längre tid för att vidta rättelse. Det handlar ju om att för framtiden följa kravet på bevarande och inte att rekonstruera tidigare uppgifter, jfr 39 kap. 17 § SFL (se avsnitt 2.14). I nyss nämnda fall kan bristen som har lett till kontrollavgift åtgärdas mycket snabbt. Begränsningen i möjligheten att ta ut kontrollavgift får då inte någon praktisk betydelse; någon ny kontroll som skulle kunna leda till ytterligare kontrollavgift kommer knappast att hinnas med under den tidsfrist under vilken företaget ska avhjälpa bristen. Om bristen inte avhjälpas inom skälig tid riskerar näringsidkaren att drabbas av ytterligare en kontrollavgift om Skatteverket gör en kontroll och bristen då kvarstår. Sker kontrollen inom ett år räknat från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades är kontrollavgiften enligt 50 kap. 2 § andra stycket SFL 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor.

2.18 Befrielse från kontrollavgift

51 kap. SFL

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

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller 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 fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare 27 § kassaregisterlagen.

Av första stycket framgår att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp.

I andra stycket (punkten 1) anges vissa omständigheter, bl.a. hälsa, som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Möjligheten till befrielse är

**SKV M
2012:7**

avsedd för den som kan påföras en kontrollavgift. Befrielse kan dock även bli aktuell när någon annan är sjuk, t.ex. en medhjälpare (prop. 1977/78:136 s. 206). Vid bedömningen ska också beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten (punkten 2). Enligt punkten 3 ska särskilt beaktas om 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. Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska även beaktas om felaktigheten eller passiviteten har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (punkten 4).

I författningskommentarerna i prop. 2006/07:105 s. 96-97 har regeringen lämnat exempel på tillfällen när en befrielsesituation kan anses finnas. Där anges att en några dagars försenad anmälan kan betraktas som ringa om förseningen med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet är ursäktlig. Vidare anges att mindre överträdelser av registrerings- eller kvittokravet som små kassadifferenser eller att kunden inte erbjuder kvitto vid något enstaka tillfälle kan utgöra skäl för befrielse från kontrollavgift.

Det bör anmärkas att kommentaren i propositionen om kassadifferenser inte ska uppfattas som att en kassadifferens utgör ett självständigt kriterium för att kontrollavgift ska kunna påföras. En kassadifferens utgör däremot en indikation på att företaget inte har registrerat försäljningen korrekt i kassaregistret och en underlåten registrering utgör grund för att påföra kontrollavgift.

Av författningskommentarerna framgår vidare att om en överträdelse har legat helt utanför företagets kontroll bör befrielse också vara möjlig. Detta exemplifieras med att ett konstruktionsfel har förändrat kassaregistret på ett otillåtet sätt.

Ett företag har ett strikt ansvar för att personalen känner till vilka rutiner som gäller i samband med registrering i kassaregister och kravet på att ta ut ett kassakvitto som ska erbjudas kunden. En överträdelse som personalen gör utgör därmed grund för att påföra kontrollavgift. I propositionen påpekas dock att om ett företag skulle drabbas av ett rent brottsligt beteende från sin personal, som t.ex. stöld, kan befrielsegrund föreligga.

I författningskommentarerna framhålls även att oväntade händelser som strömavbrott eller maskinhaveri också kan utgöra tillräckligt skäl för befrielse från kontrollavgift. Vid en sådan situation måste det kunna konstateras att det rent faktiskt varit omöjligt att göra registreringarna i ett kassaregister. I 19 § SKVFS 2009:3 föreskrivs att om ett kassaregister inte fungerar ska detta dokumenteras och företaget ska utan dröjsmål anmäla detta till Skatteverket (se avsnitt 5.18 i SKV M 2012:8).

2.19 Vitesföreläggande

SKV M
2012:7

44 kap. SFL

1 § Ett föreläggande enligt 41 kap. 12 §, 42 kap. 5 § andra stycket eller 42 kap. 7 § andra stycket får förenas med vite.

2 § Även i andra fall än som avses i 1 § får ett föreläggande förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.

3 § Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 29 § kassaregisterlagen.

Av 44 kap. 1 § SFL framgår att föreläggande vid tillsyn (42 kap. 5 § andra stycket SFL) och föreläggande vid kontrollbesök (42 kap. 7 § andra stycket SFL) får förenas med vite. I båda fallen avses föreläggande att tillhandahålla underlag för kontroll. När dessa åtgärder blir aktuella har det berörda företaget normalt redan vägrat att fullgöra sina skyldigheter. Föreläggandena ”torde av den anledningen i de allra flesta fall förenas med vite” (prop. 2010/11:165 s. 875). Skatteverket har vidare möjlighet att enligt 39 kap. 17 § SFL förelägga ett företag att fullgöra skyldigheten att använda kassaregister eller att fullgöra vissa andra angivna specifika skyldigheter som gäller kassaregister. Ett sådant föreläggande får förenas med vite enligt 44 kap. 2 § SFL om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.

Bakgrunden till möjligheten för Skatteverket att kunna förena ett föreläggande med vite är att kontrollavgift enligt 50 kap. SFL är ett i lagen fastställt belopp oberoende av företagets ekonomiska förhållande. Eftersom det kan tänkas uppkomma situationer då en kontrollavgift inte är en tillräcklig sanktion för en överträdelse som konstaterats vid tillsyn har det därför ansetts nödvändigt att Skatteverket har möjlighet att förelägga ett företag att vid vite att vidta rättelse. Vitesbeloppet kan i det enskilda fallet anpassas till vad som krävs för att ett föreläggande ska följas.

Förbud mot att förena ett föreläggande med vite

Bestämmelserna i 44 kap. 3 § SFL innehåller förbud mot att i vissa fall förena ett föreläggande med vite. Enligt *första stycket* punkten 1 får ett föreläggande inte förenas med vite om det finns anledning att anta att

**SKV M
2012:7**

den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift, och enligt *punkten 2* föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Av *andra stycket* framgår att förbudet mot att förena ett föreläggande med vite också gäller ställföreträdaren för en juridisk person i de fall föreläggandet avser den juridiska personen.

Bakgrunden till bestämmelsen är det krav som den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) ställer på att den enskilde inte får tvingas lämna uppgifter som är belastande för honom själv, den så kallade passivitetsrätten. Av prop. 2006/07:105 s. 98 framgår att begränsningen endast gäller förelägganden som syftar till att förmå näringsidkaren att medverka i utredning. Åtgärdsförelägganden kan därmed användas utan begränsning även när det finns skäl att misstänka att företaget begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg. Även ett föreläggande enligt 42 kap. 5 eller 7 § SFL är oftast möjligt att förena med vite. Detta beror på bestämmelserna i 50 kap. 5 § SFL som säger att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande. Det omvända förhållandet – att kontrollavgift har tagits ut när det är aktuellt med föreläggande – hindrar inte att föreläggandet förenas med vite.

2.20 Beslut om undantag i enskilda fall

39 kap. SFL

9 § Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller

2. en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig.

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 30 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om att Skatteverket i enskilda fall får besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om vissa förutsättningar är uppfyllda. Undantag kan avse skyldigheten att använda kassaregister i sin helhet eller begränsas till att avse visst eller vissa krav i lagen eller i föreskrifter meddelade med stöd av lagen. Undantagen kan tidsbegränsas.

Paragrafen anger två olika situationer där Skatteverket kan ge enskilda företag undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Enligt punkt 1 kan undantag medges om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt och enligt punkt 2 kan undantag medges om en viss skyldighet av tekniska orsaker kan

anses oskäligen. Med ”på annat sätt” avses att registrering av den kontanta försäljningen inte behöver göras i ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att ett beslut om undantag får förenas med villkor.

Undantag - tillförlitligt underlag för skattekontroll

För en enhetlig tillämpning av undantagsbestämmelsen i 39 kap. 9 § 1 SFL har Skatteverket gett ut de allmänna råden SKV A 2009:3. Dessa behandlar vad som bör krävas för att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan anses uppfyllt. De allmänna råden kompletteras med ett meddelande SKV M 2009:3 som innehåller information om de allmänna råden och om undantagsbestämmelsen.

I SKV A 2009:3 har Skatteverket preciserat att tillförlitligt underlag för skattekontroll kan avse två olika situationer, nämligen förhållandena i det enskilda företaget och företag som ingår i en kedja av företag med ett gemensamt system för kassaregister.

Vad avser förhållandena i ett enskilt företag sägs i SKV A 2009:3 att det bör krävas – för att undantag ska kunna medges – att ingen person med ägarinflytande eller närstående till denne vare sig deltar i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen. Dessutom bör företaget ha en tydlig arbets- och ansvarsfördelning för kassaredovisningen och ha interna kontrollrutiner som säkerställer en korrekt kassaredovisning.

För företag som ingår i en kedja av företag sägs i SKV A 2009:3 att företagets samtliga kassaregister bör ingå i det gemensamma systemet och att det bör finnas centrala rutiner som säkerställer att de enskilda företagens kassaredovisningar är korrekta.

Undantag – av tekniska orsaker oskäligt

Skatteverket har inte gett ut några allmänna råd om vad som bör avses med att en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskäligt.

Av prop. 2006/07:105 s. 98 framgår att möjligheten att få undantag enligt bestämmelsen i 39 kap. 9 § 2 SFL främst är avsedd för när försäljningen sker utomhus och där det t.ex. finns svårigheter med elförsörjningen samtidigt som väderförhållandena är besvärliga. Undantagsbestämmelsen föreslogs av utredningen SOU 2005:35 och avsikten var att tillgodose de problem som bedömdes kunna uppstå för företag verksamma i torg- och marknadshandeln. För sådan handel infördes i stället ett generellt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister, 39 kap. 5 § första stycket punkt 7 SFL.

I propositionen uttalade regeringen att det för annan handel – än torg- och marknadshandel – kan det finnas tekniska problem som är av en sådan omfattning att det inte är skäligt att kräva registrering i kassaregister. Bedömningen av vad som av tekniska orsaker är oskäligt ska främst ske med utgångspunkt i vilka kassaregistermodeller som vid aktuell tidpunkt finns på marknaden.

SKV M 2012:7

Ett exempel på när Skatteverket ger undantag på grund av tekniska orsaker är gående försäljning av godis på arenor vid större fotbollsmatcher och liknande arrangemang. I sådana fall är det inte praktiskt möjligt att registrera försäljningen i ett kassaregister.

Ansökan om undantag

Företag som önskar undantag måste ansöka om detta hos Skatteverket och som hjälp finns en blankett, SKV 1510.

Villkor – när undantag medges

Undantag enligt 39 kap. 9 § SFL kan avse samtliga skyldigheter som gäller avseende kassaregister eller begränsas till att avse undantag från vissa av lagens krav. Det normala är att Skatteverkets beslut om undantag begränsas till att företagets kassaregister inte behöver uppfylla kravet i 39 kap. 8 § SFL att kassaregister ska vara certifierade. Av ett sådant beslut följer att företaget får undantag från föreskrifterna SKVFS 2009:1 om krav på kassaregister och därmed även undantag för föreskrifterna SKVFS 2009:2 om kontrollenhet till kassaregister. Dessutom innebär ett sådant beslut att företaget får undantag från kravet i 7 kap. 2-4 §§ SFL att anmälan ska göras till Skatteverket av företagets innehav av kassaregister, vilket beror på att anmälningsskyldigheten enbart avser kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Skatteverkets beslut om undantag omfattar normalt också att företaget får undantag från vad som är reglerat i föreskrifterna SKVFS 2009:3 om användning av kassaregister.

Av Skatteverkets beslut om undantag ska tydligt framgå vilka bestämmelser som undantag medges för. I ett normalt undantagsbeslut enligt 39 kap. 9 § första stycket 1 SFL gäller de flesta bestämmelserna om kassaregister och det innebär bl.a. krav på att företaget ska lämna kassakvitto till kund enligt 39 kap. 7 § andra stycket SFL, att kassaregistren enligt 39 kap. 8 § SFL ska visa alla registreringar som har gjorts, att företaget ska bevara kontrollremsa eller journalminne under minst den tid som anges i 9 kap. 4 § SFF. Även bestämmelsen om kontrollbesök (kunderäkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering) enligt 42 kap. 6 § SFL gäller.

Av 39 kap. 9 § andra stycket SFL framgår att Skatteverket får förena ett beslut om undantag med villkor. I de allmänna råden SKV A 2009:3 sägs att undantag bör medges för högst tre år första gången ett beslut om undantag meddelas för ett företag. Om ett beslut om undantag förnyas bör det kunna medges för högst fem år i taget.

Även andra villkor än begränsning för viss tid kan finnas i ett beslut om undantag. Skatteverket kan t.ex. villkora att företagets befintliga kassaregistersystem ska användas och att registrerade uppgifter ska bevaras viss tid. Sistnämnda villkor behöver dock inte uttryckligen anges i ett undantagsbeslut.

Ett beslut av Skatteverket att medge ett företag undantag enligt 39 kap. 9 § SFL utgör ett gynnande beslut för företaget. Enligt förvalt-

ningsrättsliga principer ska ett gynnande beslut från en myndighet stå fast och inte kunna ändras av beslutmyndigheten som i de här frågorna är Skatteverket. Enligt rättspraxis gäller dock att en beslutsmyndighet kan återkalla ett gynnande beslut om det innehåller ett förbehåll om återkallelse eller om det gynnande beslutet grundade sig på vilseledande uppgifter som den enskilde lämnat till beslutsmyndigheten.

Ett beslut om medgivet undantag enligt 39 kap. 9 § andra stycket SFL grundar sig i första hand på de uppgifter som företaget har lämnat till Skatteverket i sin ansökan. Förutsättningar kan dock ändras t.ex. genom att företaget byter till ett sämre kassaregistersystem eller att det på annat sätt sker någon förändring som försämrar underlaget för skattekontroll. Skatteverkets beslut om medgivna undantag bör därför vara villkorade med att undantaget kan komma återkallas vid ändrade förhållanden. Beslutet kan också återkallas om företaget lämnat vilseledande uppgifter i sin ansökan.

2.21 Bemyndiganden

39 kap. SFL

10 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om

1. krav på kassaregister,
2. teknisk kontroll av kassaregister,
3. användning av kassaregister, och
4. undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.

Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 31 § kassaregisterlagen.

Paragrafens *första stycke* innehåller ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela ytterligare föreskrifter om kassaregister.

Bemyndigandet i *andra stycket* omfattar föreskrifter om certifiering av kassaregister. Det kan t.ex. handla om vilka organ som får utföra certifiering och hur certifieringen ska genomföras.

I 9 kap. 2-3 §§ SFF har regeringen överfört hela det bemyndigande som följer av 39 kap. 10 § SFL till Skatteverket. Skatteverket har utnyttjat bemyndigandet att meddela generella undantag genom att föreskriva undantag från kravet på att kassaregister ska vara certifierade enligt vad som anges i 39 kap. 8 § SFL. Undantaget gäller för kassaregister som är tillverkardeklarerat och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet. Detta undantag är reglerat i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister där även de detaljerade funktionskraven på kassaregister finns. För certifiering av kontrollenhet har Skatteverket meddelat föreskrifterna (SKVFS

**SKV M
2012:7**

2009:2) om krav på kontrollenhet till kassaregister, i vilka föreskrifter även är reglerat vilka krav som gäller för certifieringen. Vad avser företagens användning av kassaregister har Skattverket meddelat föreskrifterna (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister.

Skatteverket har även utnyttjat bemyndigandet att meddela generella undantag genom att meddela föreskrifterna (SKVFS 2009:20) om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Nämnda föreskrifter reglerar undantag från kravet på registrering i kassaregister vid obemannad försäljning och undantag för sådant bingo spel som sker med tillstånd enligt lotterilagen (1994:100). Slutligen har Skatteverket utnyttjat bemyndigandet att meddela undantag genom att meddela föreskrifter om undantag från kravet på registrering i kassaregister för försäljning som registreras i vissa terminalsystem. För år 2012 är sådant undantag föreskrivet i SKVFS 2011:20.

2.22 Rätt till ersättning

43 kap. SFL

1 § Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning..

Rätt till ersättning i kassaregisterärenden infördes genom skatteförfarandelagen

Rätten till ersättning gäller för kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att sådan ersättning kan utgå även i ärenden och mål om skyldigheter vad avser kassaregister. Som exempel på sådana ärenden och mål kan nämnas de som avser kontrollavgift, undantag enligt 47 kap. SFL från kontroll eller prövning av individuella undantag enligt 39 kap. 9 § SFL.

Har den enskildes yrkanden helt eller delvis bifallits föreligger enligt första punkten i princip en rätt till ersättning om kostnaderna skäligen behövts och det är fråga om kostnader som är ersättningsgilla (43 kap. 2 § SFL) eller det saknas grund för jämkning (43 kap. 5 § SFL). I andra punkten finns rekvisitet ”av betydelse för rättstillämpningen”. Det syftar främst på prejudikatmål eller liknande ärenden och mål. Den tredje punkten innehåller rekvisitet ”synnerliga skäl”. Synnerliga skäl för ersättning kan föreligga i sådana fall där den enskilde inte fått bifall till sina yrkanden och ärendet eller målet inte heller kan anses vara av betydelse för rättstillämpningen men där

processen på grund av myndighetens agerande blivit onödigt omfattande eller komplicerad.

Bestämmelserna om ersättning fanns tidigare i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Förut-sättningarna för rätt till ersättning enligt den lagen finns beskrivna i Skatteverkets Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen (SKV 230). Se även prop. 2010/11:165 s. 879 ff.

2.23 Omprövning

66 kap. SFL

2 § Skatteverket ska ompröva sina beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna om

1. den som beslutet gäller begär omprövning,
2. den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar,
eller
3. det finns andra skäl.

7 § En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,

4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
---,
7. kontrollavgift,

9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
10. verkställighet, eller
11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Bestämmelserna om omprövning fanns tidigare i 32 § kassa-registerlagen, vilken hänvisade till skattebetalningslagen.

Allmänt

Bestämmelserna i 66 kap. SFL innebär att Skatteverket får ompröva i princip alla beslut enligt nämnda lag. Inte bara beslut om kontrollavgift utan även beslut om tillsyn eller kontrollbesök omfattas av omprövningsbestämmelserna. En begäran om omprövning av beslut

**SKV M
2012:7**

om tillsyn eller kontrollbesök hindrar dock inte att ett sådant beslut verkställs. Beslut enligt skatteförfarandelagen gäller nämligen enligt 68 kap. 1 § SFL omedelbart (se avsnitt 2.25). Tillsynen eller kontrollbesöket kan alltså fullföljas även om den som avses med beslutet begär omprövning. Det innebär att begäran normalt kommer att behandlas av Skatteverket först när tillsynen eller kontrollbesöket redan har genomförts.

Enligt grundregeln för tiden för omprövning ska en begäran ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. När det gäller beslut som rör skyldigheter som avser kassaregister är dock tidsfristen två månader från det att den som beslutet gäller fick del av det.

Särskilt om uppgifter på Skatteverkets webbplats

Skatteverket publicerar på sin webbplats uppgifter om vilka kassaregistermodeller som är tillverkardeklarerade och vilka kontrollenhetsmodeller som är certifierade. När det gäller tillverkardeklarerade kassaregister kan fråga om omprövning eller överklagande dels uppkomma om Skatteverket beslutar att inte publicera en deklarerad kassaregistermodell på webben, dels om Skatteverket beslutar att ta bort en kassaregistermodell från publiceringen. I det förstnämnda fallet kan beslutet bero på att Skatteverket bedömt att uppgifterna i tillverkardeklarationen inte är tillräckliga för publicering och i det sistnämnda fallet kan det bero på att Skatteverket vid tillsyn enligt 42 kap. 3 § SFL konstaterat att en tillverkardeklarerad kassaregistermodell inte uppfyller föreskrivna krav.

Skatteverkets beslut att publicera eller inte publicera på webben är inte ett beslut enligt SFL. Ett sådant beslut omfattas därför inte av bestämmelserna i 66 och 67 kap. SFL om omprövning respektive överklagande. Med hänsyn till de ekonomiska konsekvenser som en utebliven eller återtagen publicering på webben innebär för en tillverkare får dock sådana beslut enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses vara överklagbara enligt 22 § förvaltningslagen (1986:223) och uppenbart oriktiga beslut ska omprövas enligt 27 § samma lag. När det gäller beslut som fattas av ett ackrediterat certifieringsorgan utgör det inte myndighetsutövning och kan inte överklagas till förvaltningsrätten. Det faller inte heller under förvaltningslagens omprövningsbestämmelser. Om en tillverkare t.ex. nekats certifikat av ett certifieringsorgan är tillverkaren i första hand hänvisad till att klaga direkt till certifieringsorganet. Omprövning och rättelse sker genom särskilt fastlagda klagomålsrutiner hos certifieringsorganet. Klagomål på certifieringsorganet kan även inges till Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll, Swedac, som har en egen fastställd ordning för klagomålshantering. Klagomålshanteringens finns inbyggd som ordning i det öppna systemet, med tvingande krav i de standarder som ackrediteringsorganet respektive certifieringsorganet är skyldiga att uppfylla. Beslut som fattas av Swedac kan överklagas till förvaltningsrätten.

2.24 Överklagande

SKV M
2012:7

67 kap. SFL

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 § Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Beslut som inte får överklagas

5 § Följande beslut får inte överklagas. Beslut som avser

2. föreläggande utan vite,

4. tillsyn över kassaregister,

5. kontrollbesök, eller

Tiden för överklagande – huvudregeln

12 § Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,

6. kontrollavgift,

8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

9. verkställighet, eller

10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Bestämmelserna om överklagande fanns tidigare i 32 § kassaregisterlagen, vilken hänvisade till skattebetalningslagen

Allmänt

Beslut som Skatteverket fattar med stöd av skatteförfarandelagen får med några få undantag överklagas (67 kap. 2 och 5 §§ SFL). Ett beslut om kontrollavgift eller registrering får alltså överklagas (jfr. registrering avsnitt 2.10, Anmälan av kassaregister). Detsamma gäller beslut om föreläggande med vite.

Bland de beslut som inte får överklagas kan här nämnas beslut som avser föreläggande utan vite, beslut om tillsyn över kassaregister samt om kontrollbesök.

**SKV M
2012:7**

Enligt grundregeln för tiden för överklagande ska en begäran ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. När det gäller beslut som rör skyldigheter som avser kassaregister är dock tidsfristen två månader från det att den som beslutet gäller fick del av det.

Särskilt om uppgifter på Skatteverkets webbplats

Som anförts under avsnitt 2.23 publicerar Skatteverket på sin webbplats uppgifter om vilka kassaregistermodeller som är tillverkardeklarerade och vilka kontrollenhetsmodeller som är certifierade. Det framgår i avsnittet också att sådana beslut får överklagas enligt reglerna i förvaltningslagen. Rätt forum vid överklagande hämtas från den allmänna regleringen i 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar, som föreskriver att ett beslut ska överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Av de skäl som anförts i avsnitt 2.23 får beslut som fattas av ett ackrediterat certifieringsorgan inte överklagas till förvaltningsdomstol.

2.25 Beslut som gäller omedelbart

68 kap. SFL

Huvudregeln

1 § Beslut enligt denna lag gäller omedelbart.

Undantagen

2 § Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, eller ställande av säkerhet får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

3 § Om det anges i beslutet, gäller följande beslut inte omedelbart:

1. beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud enligt 6 kap. 8 §,

3. beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll.

Bestämmelser om verkställighet fanns tidigare i 32 § kassaregisterlagen, vilken hänvisade till skattebetalningslagen

Beslut som Skatteverket fattar med stöd av skatteförarandelagen gäller enligt huvudregeln omedelbart. Vissa undantag finns bl.a. för utbetalning av ersättning för kostnader för ombud etc. och för förvaltningsrättens beslut om undantagande av handling från kontroll. Skyldigheten att betala en beslutad kontrollavgift påverkas alltså inte av en begäran om omprövning eller av ett överklagande. En annan sak

är att anstånd med att betala avgiften kan medges enligt 63 kap. SFL. Genom införandet av skatteförfarandelagen utvidgades tillämpningsområdet genom att bestämmelserna om omedelbar verkställbarhet blev tillämpliga även på andra beslut som exempelvis beslut om tillsyn av kassaregister eller om kontrollbesök.

Vissa undantag från principen om omedelbar verkställbarhet finns bl.a. vad gäller utbetalning av ersättning för kostnader för ombud m.m. och undantagande av handling från kontroll.

SKV M
2012:7

3 Allmänt om föreskrifter och allmänna råd m.m.

Föreskrifter

Föreskrifter är den beteckning som används i 8 kap. regeringsformen för rättsregler som bestämmer enskildas och myndigheters handlande. Kännetecknande för en föreskrift är att den är bindande och generell gällande.

Av definitionen i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) framgår att författning är den samlade beteckningen för lagar, förordningar och andra rättsregler som i 8 kap. regeringsformen betecknas som föreskrifter.

En myndighet har inte någon direkt på regeringsformen grundad rätt att meddela föreskrifter. Regeringsformen medger dock att riksdagen och regeringen i viss utsträckning delegerar normgivningskompetens till en myndighet. För att en myndighet ska få meddela föreskrifter krävs att regeringen har gett myndigheten ett särskilt bemyndigande att göra det och ett sådant bemyndigande avser alltid ett visst begränsat område.

Allmänna råd

Allmänna råd är regler som skiljer sig från föreskrifter genom att de inte är bindande för vare sig myndigheter eller enskilda. I 1 § författningssamlingsförordningen definieras allmänna råd som sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. Råd eller rekommendationer om annat än författningstillämpning omfattas alltså inte av uttrycket allmänna råd. Eftersom ett allmänt råd har kommit till för ett speciellt ändamål – att verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet – får det dock ofta ändå stor betydelse vid rättstillämpningen.

Det behövs inget särskilt bemyndigande för att en myndighet ska få besluta om allmänna råd på sitt område.

Skatteverkets bemyndigande att meddela föreskrifter om kassaregister

Genom 9 kap. 3 § SFF har regeringen gett Skatteverket bemyndigande att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll, användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Regeringens bemyndigande vilar i sin tur på 39 kap. 10 § SFL som anger att regeringen – eller den myndighet som regeringen bestämmer – får meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll, användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.

Skatteverkets föreskrifter har beteckningen SKVFS (Skatteverkets författningssamling) följt av årtal och löpnummer och ett exempel på detta är Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister.

Skatteverkets allmänna råd om kassaregister

Skatteverkets allmänna råd har beteckningen SKV A följt av årtal och löpnummer och ett exempel på detta är Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2009:2) om undantag i enskilda fall enligt 39 kap. 9 § SFL.

SKV M 2012:7

Skatteverkets meddelanden

Skatteverkets meddelanden innehåller information i olika frågor och dessa tas oftast fram för att ge förklaringar till Skatteverkets föreskrifter eller allmänna råd. I meddelandena tas bl.a. in redogörelser för gällande rätt och kommentarer till olika rättsfrågor samt annan information som är lämplig att publicera i meddelandeformen.

Skatteverkets meddelanden har beteckningen SKV M följt av årtal och löpnummer. Detta meddelande (SKV M 2012:7) är exempel på ett meddelande som innehåller en bred information om såväl lagstiftning, föreskrifter samt Skatteverkets ställningstaganden i olika frågor.

Skatteverkets ställningstaganden samt frågor och svar

Skatteverket uttalar sig i olika rättsfrågor genom s.k. ställningstaganden som tas fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Dessa uttalanden är endast bindande inom Skatteverket. Ställningstaganden publiceras på Skatteverkets webbsida under rättsinformation/ställningstaganden och identifieras med datum och diarienummer. Syftet med publiceringen är att ge allmän kännedom om vilken uppfattning Skatteverket har i olika rättsfrågor.

På Skatteverkets webbplats publiceras även svar på olika frågor, vilket särskilt gäller frågor som är vanligt förekommande. Dessa frågor och svar ska normalt bara innehålla ren information, men då gränsen mellan information och ställningstaganden ibland är flytande innehåller Skatteverkets frågor och svar ibland sådan information som har karaktären av ställningstaganden.

4 Det tekniska kontrollsystemet

Lagstiftarens krav på det tekniska kontrollsystemet

Av prop. 2006/07:105 s. 28 framgår att det tekniska kontrollsystemet ska registrera den för intäktskontrollen väsentliga informationen. Denna information ska bevaras och vara tillgänglig för kontrollerande myndigheter. Systemet ska inte gå att manipulera eller förändra utan att det går att upptäcka vid en kontroll.

En annan viktig utgångspunkt som framhölls i propositionen var att hänsyn måste tas till företagarnas situation och särskilt för det stora antal små företag som finns i kontantbranschen. Det är angeläget att de administrativa kostnaderna blir så begränsade som möjligt och det påpekades i propositionen att regeringen från Skatteverket erfarit att det kommer att vara möjligt att köpa ett nytt certifierat kassaregister för 10 000 kronor.

I propositionen framhöll regeringen att det tekniska kontrollsystemet ska vara konkurrensneutralt, flexibelt och medge olika tekniska lösningar för att främja den tekniska utvecklingen. Vidare ska endast från kontrollsynpunkt relevanta funktioner regleras och skyddas. Användarna ska själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt.

Med hänsyn till den tekniska utvecklingen ansåg regeringen att de detaljerade funktionskraven inte ska framgå av lag utan i föreskrifter meddelade av Skatteverket.

Skatteverkets val av tekniskt kontrollsystem – tillverkardeklarerat kassaregister anslutet till certifierad kontrollenhet

Enligt 39 kap. 8 § SFL ska kassaregister vara certifierat. Skatteverket har dock ännu inte tagit fram några föreskrifter om certifierade kassaregister och skälet till detta är följande.

Den svenska marknaden för kassaregister är liten sett i ett internationellt perspektiv, vilket innebär att de svenska kraven på kassaregister i möjligaste mån måste utformas så att tillverkningskostnaderna inte skjuter i höjden för kassaregister som enbart kommer att tas fram för den svenska marknaden. Samtidigt måste Skatteverkets krav på kassaregister utformas så att syftet med lagstiftningen uppnås. Till bilden hör också att kassaregister i stor utsträckning är datorbaserade och att det därmed är svårt och förenat med höga kostnader att ha krav på certifierat kassaregister som ska kunna garantera frånvaron av dolda funktioner som kan användas i skatteundandragande syfte.

För att uppnå den önskade säkerhetsnivån för skattekontrollen till en rimlig kostnadsnivå har Skatteverket därför valt en lösning som innebär att lagens krav på certifierat kassaregister är uppfyllt med ett tillverkardeklarerat kassaregister som är anslutet till en certifierad kontrollenhet.

Den centrala innebörden av föreskrifterna är att ett kassaregister ska skicka kvittodata för varje kassakvitto m.m. till ansluten kontrollenhet. Genom en elektronisk signatur genererar kontrollenheten en unik kontrollkod som bl.a. identifierar varje enskilt kassakvitto.

Kvittodata och kontrollkod lagras på ett säkert sätt i kontrollenheten för att där vara åtkomliga endast för Skatteverket. Kontrollenheten skickar en kopia av kontrollkoden tillbaka till kassaregistret för lagring i kassaregistret i elektronisk form (journalminnet) eller för utskrift på kontrollremsa. Det är ett krav att ett kassaregister endast ska kunna registrera försäljningsbelopp – och därmed kunna ta fram kassakvitto till kund – om ansluten kontrollenhet är i funktion och kan generera en kontrollkod.

Föreskrifterna är utformade så att tillverkare av kassaregister förhållandevis enkelt kan anpassa sin produktion för att en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram ska kunna leva upp till de svenska särkraven. För varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram ska finnas en tillverkardeklaration som ska sändas till Skatteverket och i denna deklaration intygar tillverkaren att kassaregistret uppfyller de krav som ställs i Skatteverkets föreskrifter.

För kontrollenheten gäller att den måste vara certifierad. Detta innebär att kontrollenheten måste uppfylla högt ställda funktionskrav enligt Skatteverkets föreskrifter. Certifieringen innebär att funktionskraven garanteras av ett oberoende certifieringsförfarande.

Kortläsare – får vara fristående från ett kassaregister

En kortläsare kan vara integrerad med ett kassaregister eller bara ansluten till ett kassaregister. Det är även vanligt med kortläsare som är helt fristående från kassaregister. När en fristående kortläsare används ska försäljningen registreras i såväl kortläsaren som kassaregistret.

Av prop. 2006/07:105 s. 32 framgår att regeringen är medveten om den risk som finns att en fristående kortläsare kan användas i skatteundrandragande syfte genom att transaktionen endast registreras i kortläsaren. Av det skälet övervägdes i propositionen lagkrav på att en kortläsare ska vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret. Regeringen gjorde dock slutligen bedömningen att ett sådant krav – vid den tidpunkten – skulle innebära kostnader för företagen som inte var motiverade av nyttan av ett sådant krav. En kortläsare får alltså enligt gällande regler användas helt fristående från ett kassaregister.

5 Kommentarer till SKVFS 2009:1

5.1 Inledning

I avsnitt 5 kommenteras Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister. I rutorna nedan är inlagt bestämmelserna i SKVFS 2009:1.

5.2 Skatteverkets föreskrifter om kassaregister

1 § I dessa föreskrifter finns bestämmelser om krav på sådana kassaregister som avses i lagen (2007:592) om kassaregister m.m.

Av 5 § lagen om kassaregister framgår att med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. Som en del i systemet ska alltid ingå en kontrollenhet. Särskilda bestämmelser om kontrollenheten finns i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

Särskilda bestämmelser om användning av kassaregister finns i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister.

Första stycket innehåller en upplysning att det i SKVFS 2009:1 finns bestämmelser om krav på sådana kassaregister som avses i lagen (2007:592) om kassaregister m.m. Från den 1 januari 2012 finns bestämmelser om kassaregister i SFF och SFL, se avsnitt 2.

I *andra stycket* återges kassaregisterlagens definition av kassaregister, vilken är en bestämmelse som överensstämmer med definitionen av kassaregister enligt 39 kap. 2 § SFL (se avsnitt 2.5). Av lagens ordalydelse följer att begreppet kassaregister inte är uttömmande reglerat och i prop. 2006/07:105 s. 91 är detta kommenterat med att definitionen av kassaregister inte bara avser själva registret där informationen lagras utan omfattar även annan apparatur som ingår i ett system som tar emot och bearbetar inslagna belopp, t.ex. skrivare, kortläsare. I SKVFS 2009:1 preciseras de krav som gäller för kassaregister och de kraven innebär att ett kassaregister måste ha vissa funktioner och innebär också att ett kassaregister inte får ha vissa funktioner. Ett exempel på det förstnämnda är att ett kassaregister enligt 19 § SKVFS 2009:1 ska kunna registrera betalning med olika slag av betalningsmedel och ett exempel på det sistnämnda är att ett kassaregister enligt 24 § SKVFS 2009:1 inte ska kunna registrera försäljningsbelopp utan att kassaregistret samtidigt skriver ut ett kassakvitto. Detta innebär att kassaregister får ha andra funktioner än vad som är

reglerat i föreskrifterna. Övergripande krav på kassaregister finns i 39 kap. 8 § SFL (se avsnitt 2.7).

Av *andra stycket* framgår också att i ett system med kassaregister ska alltid ingå en kontrollenhet. En sådan kontrollenhet ska uppfylla de krav som anges i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister. Kontrollenhetens uppgift är i huvudsak att generera en särskild kontrollkod till varje kassakvitto och därutöver lagra vissa uppgifter som enbart Skatteverket har tillgång till för kontrolländamål.

I *tredje stycket* finns en upplysning om att det i SKVFS 2009:3 finns bestämmelser som avser företagens användning av kassaregister. Kommentarer till de bestämmelserna finns i SKV M 2012:8.

5.3 Definitioner

2 § Med *kassakvitto* avses i dessa föreskrifter ett sådant kvitto som enligt 9 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. ska tas fram och erbjudas kunden.

Med *övningskvitto* avses i dessa föreskrifter en utskrift enbart för övningsändamål från ett kassaregister med uppgifter som liknar de uppgifter som ska finnas i ett kassakvitto.

Med *returkvitto* avses i dessa föreskrifter utskrift från ett kassaregister med uppgifter som utvisar att tidigare uttaget kassakvitto innehåller felaktiga uppgifter eller uppgifter om återbetalning för returnerade eller prisnedsatta varor eller tjänster.

Med *pro forma kvitto* (förhandskvitto) avses i dessa föreskrifter utskrift från ett kassaregister med liknande uppgifter som ett kassakvitto innehåller.

Med *betalningsmedel* avses i dessa föreskrifter kontanter, kontokort, kreditkort, presentkort, måltidskuponer och liknande.

Med *kontant betalning* avses i dessa föreskrifter detsamma som i 6 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m.

Med *kontrollkod* avses i dessa föreskrifter detsamma som i 2 kap. 6 § Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

I *första stycket* anges att med *kassakvitto* avses ett sådant kvitto som ett företag enligt 39 kap. 7 § SFL ska ta fram och erbjuda kunden när försäljning sker mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. I lagen används begreppet kvitto medan Skatteverket i föreskrifterna i stället har valt att använda begreppet kassakvitto. Ett kassakvitto får vara antingen i pappersformat eller i elektronisk form (se avsnitt 2.6 och 5.5). De bestämmelser i SKVFS 2009:1 som avser kassakvitton är främst 24 § och 28 §. I 24 § är reglerat att ett kassaregister inte ska kunna registrera försäljningsbelopp utan att kassaregistret samtidigt skriver ut ett kassakvitto (se avsnitt 5.20) och

**SKV M
2012:7**

i 28 § är reglerat vilka uppgifter ett kassakvitto minst ska innehålla (se avsnitt 5.24).

I *andra stycket* anges att med *övningskvitto* avses en utskrift enbart för övningsändamål från ett kassaregister med uppgifter som liknar de uppgifter som ska finnas i ett kassakvitto. Avgörande för om en utskrift anses som ett övningskvitto är om utskriften i en kunds perspektiv kan uppfattas som ett kassakvitto. Om en utskrift från ett kassaregister utgör ett övningskvitto ska utskriften enligt 22 § (se avsnitt 5.18) vara tydligt märkt med ordet ”övning” (övning). Ett kassaregister får alltså ha en övningsfunktion, vilket motiveras med företagens behov av att kunna lära upp ny kassapersonal.

I *tredje stycket* anges att med *returkvitto* avses utskrift från ett kassaregister med uppgifter som utvisar att tidigare uttaget kassakvitto innehåller felaktiga uppgifter eller uppgifter om återbetalning för returnerade eller prisnedsatta varor eller tjänster. Ett returkvitto är ett kassakvitto som visar att negativ försäljning har registrerats i kassaregistret. Det finns inget krav på att en returnerad vara ska registreras i ett kassaregister. Företaget har alltid möjlighet att dokumentera returen enligt de bestämmelser som gäller enligt bokföringslagen. I ett särskilt fall gäller däremot att ett företag ska använda kassaregistret för att ta fram ett returkvitto och det är om fel betalningsmedel har angetts på kassakvittot. Denna bestämmelse, som är ett krav på företaget som användare, finns i 23 § SKVFS 2009:3 (se avsnitt 5.22 i SKV M 2012:8). Kravet på uttag av returkvitto från ett kassaregister gäller endast om kassaregistret har en sådan funktion. Det är alltså inte något krav att ett kassaregister ska ha en funktion för registrering av retur. Bestämmelserna om returkvitton innebär också att ett företag inte får registrera en retur tillsammans med försäljning på ett kassakvitto.

I *fjärde stycket* anges att med *pro forma kvitto* (förhandskvitto) avses utskrift från ett kassaregister med liknande uppgifter som ett kassakvitto innehåller. Ett pro forma kvitto föregår själva betalningen och mottagen betalning och betalningssättet ska därför inte framgå. Pro forma kvitto är vanligt i restaurangbranschen där det ges till kunden för att denne ska kunna se vad som har beställts innan betalningen för notan görs upp eller eventuellt ny beställning görs. Det förekommer olika benämningar för pro forma kvitton som exempelvis ”bordsnota”, ”att betala” och ”subtotal”. Ett pro forma kvitto ska enligt 22 § vara tydligt märkt med ordet ”ej kvitto” (se avsnitt 5.18). Ett pro forma kvitto ska inte kunna förväxlas med ett kassakvitto.

I *femte stycket* anges att med *betalningsmedel* avses kontanter, kontokort, kreditkort, presentkort, måltidskuponger och liknande. Andra vanliga exempel på olika betalningsmedel är pantkvitton, värdekuponger, SMS-betalningar och olika slag av vinstbevis. Rabattkuponger utgör däremot inte betalningsmedel utan är något som ger kunden rätt till ett lägre pris för en vara eller tjänst. I SFL finns inte begreppet betalningsmedel utan endast begreppet kontant betalning. Olika slag av betalningsmedel kan sägas utgöra en specificering på vilka olika sätt en kund kan reglera ett köp vid kontant betalning.

I *sjätte stycket* anges att betalning med kontokort jämställs med *kontant betalning*. Detta framgår direkt av 39 kap. 4 § SFL (se avsnitt 2.2). Av prop. 2006/07:105 s. 91 framgår att med kontokort avses kort som är kopplade till ett tillgodohavande eller kreditutrymme hos kortutgivaren samt kan användas för betalning av varor eller tjänster på olika säljställen liksom ofta även kontantuttag.

I *sjunde stycket* anges att med *kontrollkod* avses detsamma som i 2 kap. 6 § SKVFS 2009:2. En kontrollkod genereras av den till kassaregistret anslutna kontrollenheten. En kontrollkod ska genereras för varje kassakvitto, returkvitto och kvittokopia. Genom dekryptering av kontrollkoden kan Skatteverket få fram att underlaget för krypteringskoden består av en 128-bitars datapost. Denna datapost innehåller information som Skatteverket har nytta av i kontrollverksamheten. Bland annat kan Skatteverket läsa ut försäljningsbeloppet för ett kassakvitto och därmed avgöra om kontrollkoden har genererats av kontrollenheten. Kontrollkoden ska alltid skrivas på kontrollremsan tillsammans med kassakvittot eller finnas tillsammans med kassakvittot i kassaregistrets journalminne. Ett företag kan dessutom skriva ut kontrollkoden på kassakvittot som lämnas till kund.

Löpande användning

3 § Med löpande användning av ett kassaregister enligt 9 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. avses i dessa föreskrifter utöver registrering av försäljning även utskrift av kvittokopia, övningskvitto, returkvitto och pro forma kvitto. Även ändring av priser, rättelser, lådöppningar (nollinslag), uttag av rapporter och liknande utgör löpande användning.

Med löpande användning avses även registrering av kontrollkod per kvitto.

Första stycket innehåller en precisering av innebörden av begreppet löpande användning i 39 kap. 7 § SFL. Det är dock inte möjligt att göra en fullständig uppräkningslista av all användning av ett kassaregister som utgör löpande användning och vad som anges i första stycket är därmed endast en exemplifiering av vad som kan ingå i begreppet löpande användning. I avsnitt 2.6 har närmare utvecklats vad som rent allmänt gäller för löpande användning som ska registreras i ett kassaregister. Där anges bl.a. att som huvudregel gäller att all faktisk användning av ett kassaregister som sätter utskriftsspår på kontrollremsa eller som sätter elektroniska spår i ett kassaregisters minnesenheter bör anses utgöra löpande användning. Parkering av en nota under pågående försäljning är ett exempel på att det i ett kassaregister har registrerats uppgifter som utgör löpande användning enligt 39 kap. 7 § SFL. Uppgifter om antalet oavslutade försäljningar (parkerade kvitton) ska också ingå i en Z-dagrapport, se kommentaren till 30 § punkt t. (se avsnitt 5.26). I kommentarerna till 30 § finns också andra

**SKV M
2012:7**

exempel på sådan faktiskt användning av kassaregister som får anses utgöra löpande användning enligt 39 kap. 7 § SFL.

Den löpande användningen ska registreras i pappersformat (kontrollremsa) eller i elektroniskt format (journalminne), vilket kommenteras nedan under 16 § (se avsnitt 5.12). Där kommenteras också vad som gäller för uttag av rapporter. I 4 § (se nästa ruta) finns undantag för en viss form av användning av kassaregister som inte ska anses utgöra löpande användning enligt 39 kap. 7 § SFL.

Andra stycket innehåller ett förtydligande att en kontrollkod enligt 6 kap. SKVFS 2009:2 ska registreras per kvitto, vilket innebär krav på att det på kontrollremsa och i journalminne ska en kontrollkod finnas tillsammans med det kvitto som kontrollkoden avser. Att registrering av kontrollkod utgör löpande användning framgår bl.a. av regleringen i 4 kap. SKVFS 2009:2 att en kontrollenhet ska skicka kontrollkod per kvitto till kassaregistret.

Undantag från krav på registrering

4 § Med registrering avses i dessa föreskrifter att uppgifter om försäljning och annan löpande användning har behandlats av ett kassaregister så att uppgifterna ska kunna ingå i en Z-dagrapport.

I paragrafen finns ett undantag från kravet i 39 kap. 7 § SFL som anger att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. Undantaget är utformat som att det krävs en behandling av kassaregistret för att uppgifterna ska kunna ingå i en Z-dagrapport. Undantaget tar sikte på situationen att en kassör knappar in ett felaktigt försäljningsbelopp som omedelbart tas bort – vanligtvis med någon form av ”clear-funktion” – för att därefter slå in rätt belopp i kassaregistret och genomföra försäljningen. Det felaktigt inslagna beloppet anses inte som behandlat av kassaregistret eftersom beloppet inte ska ingå i någon av de sammanslagna uppgifter som ska finnas i en Z-dagrapport enligt vad som är reglerat i 30 § SKVFS 2009:1. Undantaget innebär också att en sådan omedelbar korrigerande clear-funktion – eller motsvarande funktion – inte heller utgör sådan löpande användning som innebär att registrering ska ske i ett kassaregister. Om däremot ett kassaregister är så konstruerat att det felaktigt inslagna beloppet och borttagningen av beloppet skrivs ut på kontrollremsa eller elektroniskt skrivs till en icke flyktig minnesenhet har det skett en de facto registrering som innebär att kassaregistret ska kunna visa dessa registreringar i enlighet med 39 kap. 8 § SFL (se avsnitt 2.7).

I avsnitt 2.6 har närmare kommenterats vad som gäller för löpande användning som ska registreras i ett kassaregister i enlighet med 39 kap. 8 § SFL. Där anges att som huvudregel bör gälla att allt som sätter elektroniska spår i ett kassaregisters minnesenheter bör anses utgöra löpande användning. Detta innebär bl.a. att det inte är en

knapptryckning i sig som utgör löpande användning utan det är vad som händer vid knapptryckningen som kan innebära att händelsen utgör sådan löpande användning som ska registreras i kassaregistret. Kassaregister är konstruerade på olika sätt och vissa kassaregistermodeller är konstruerade på sådant sätt att användningen av clear-funktionen kan göras utan att denna händelse registreras i kassaregistret. Undantaget i 4 § SKVFS 2009:1 har tillkommit för att det inte ska vara ett krav att varje användning av ett kassaregister ska behöva registreras i kassaregistret, vilket därmed ger utrymme för att fler kassaregistermodeller i det lägre prissegmentet ska kunna uppfylla funktionskraven i SKVFS 2009:1.

Kassalåda

5 § Med kassalåda avses i dessa föreskrifter en förvaringsplats för betalningsmedel som registrerats i ett kassaregister. En kassalåda kan vara fristående eller integrerad med ett kassaregister. Med lådöppning (nollinslag) avses i dessa föreskrifter att en kassalåda som är integrerad med ett kassaregister öppnas utan att någon registrering sker av försäljning eller återbetalning.

I *första stycket* anges att med kassalåda avses en förvaringsplats för betalningsmedel som registrerats i ett kassaregister. Det finns inget funktionskrav i SKVFS 2009:1 att ett kassaregister ska ha en kassalåda. Att ett kassaregister ska ha en kassalåda är däremot reglerat i 15 § SKVFS 2009:3. Av första stycket framgår också att en kassalåda kan vara fristående eller integrerad med kassaregistret. Att en kassalåda är integrerad med ett kassaregister innebär att öppning av kassalådan styrs från kassaregistret vid betalning eller på annat sätt. Exempel på fristående kassalåda är plåtskrin och kassaskåp. En fristående kassalåda kan också vara en plånbok, vilket bl.a. är vanligt i restaurangbranschen där servitörerna tar betalt vid borden. Till ett kassaregister får det också finnas mer än en kassalåda. Det avgörande är då om det går att stämma av den försäljning som registrerats i ett kassaregister mot de betalningsmedel som finns i olika kassalådor. Det finns heller inget som hindrar att ett företag har en kassalåda som betjäna mer än ett kassaregister. Även i detta fall är det avgörande om det går att stämma av den försäljning som registrerats i olika kassaregister mot de betalningsmedel som finns i den gemensamma kassalådan.

Av *andra stycket* framgår att med lådöppning (nollinslag) avses att en kassalåda som är integrerad med ett kassaregister öppnas utan att det sker någon registrering av försäljning eller återbetalning. I sådant fall ska kassaregistret registrera varje lådöppning. Av 30 § punkt m SKVFS 2009:1 framgår att det av en Z-dagrappport ska framgå antalet lådöppningar. Det finns inget krav i Skatteverkets föreskrifter att en integrerad kassalåda ska stängas efter varje försäljning och skälet till

detta är att det är tillåtet för ett företag att ha kassaregister med fristående kassalåda.

Grand total

6 § Med *grand total försäljning* avses i dessa föreskrifter ackumulerat summerat belopp av försäljningen utan hänsyn till returer och andra registreringar som minskat försäljningen.

Med *grand total retur* avses i dessa föreskrifter absolutvärdet för ackumulerat summerat belopp av returposter. Med *returposter* avses negativa poster och andra registreringar som minskat försäljningen.

Med *grand total netto* avses i dessa föreskrifter grand total försäljning minskat med grand total retur.

Av *första stycket* framgår att med *grand total försäljning* avses summan av alla försäljningsbelopp på kassakvitton utan hänsyn till returer och andra registreringar som minskat försäljningen. Enligt 30 § punkt u ska en Z-dagrapport innehålla uppgift om grand total försäljning. Detta innebär att i ett kassaregister ska det finnas en räknare som ackumulerar försäljningen inklusive mervärdesskatt. Räknaren ska visa den ackumulerade summan av försäljningsbeloppen på kvittona enligt 28 § punkt h sedan kassaregistret togs i bruk. Att det är den ackumulerade försäljningen som ska visas innebär att kassaregistret inte får ha en funktion som gör att räknaren kan backas eller nollställas.

Av *andra stycket* framgår att med *grand total retur* avses ackumulerat summerat belopp av returposter. Med returposter avses negativa poster och andra registreringar som minskat försäljningen inklusive moms. En returpost får därmed enbart registreras för att korrigera att tidigare registrerat försäljningsbelopp på avslutat kvitto har blivit för hög. Detta kan t.ex. vara fallet då en vara återlämnas och ett belopp därmed återbetalas till kunden, jfr. definitionen av returkvitto i 2 §. Däremot ska inte belopp som tagits bort med andra korrektionsfunktioner ingå i grand total retur. Av 30 § punkt v framgår att en Z-dagrapport ska innehålla uppgift om värdet på räknaren för grand total returer. Räknaren för grand total retur ska uppdateras löpande efter varje returpost (returkvitto).

Av *tredje stycket* framgår att med *grand total netto* avses nettot av räknarna för grand total försäljning och grand total retur. Av 30 § punkt w framgår att värdet på räknaren för grand total netto ska framgå av Z-dagrapporten. I ett kassaregister bör räknarna för grand totaler ha en sådan kapacitet att dessa inte kommer att överskridas under kassaregistrets förväntade livslängd. Om en räknares kapacitet ändå överskrids finns det inget hinder mot att den räknaren börjar om på noll igen. I sådant fall ska alla kassaregistrets räknare nollställas.

Eftersom räknarna för grand totaler ska visa ackumulerade belopp får de inte kunna nollställas avsiktligt av användaren. Nollställning får dock ske om ett kassaregisters programvara havererar i sådana fall och det krävs en total ominstallation av kassaregisterprogramvaran. Detta gäller när programvaran och registrerad data inte kan återskapas till det tillfälle då haveriet inträffat. Det är alltså i sådant fall fråga om undantagssituationer där omständigheterna normalt också är sådana att företaget inte kan råda över det inträffade haveriet. Räknarna för grand totaler får alltså inte kunna nollställas av ett företag t.ex. i samband med nytt räkenskapsår, ny månad, vid överlåtelse av kassaregistret och liknande situationer. Vid överflyttning av ett kassaregisterprogram till en annan dator ska också värdet på räknarna för grand totaler följa med.

5.4 Kassaregisterprogram

7 § I ett kassaregister ska det finnas en programvara (kassaregisterprogram) som styr de funktioner som anges i dessa föreskrifter.

Paragrafen innehåller ett förtydligande av att i ett kassaregister ska det finnas en programvara som styr de funktioner som är reglerade i SKVFS 2009:1. Avgränsningen för en kassaregisterprogramvara enligt paragrafen är därmed de funktioner som ska finnas i ett kassaregister respektive inte får finnas enligt föreskrifterna. Exempelvis regleras i 19 § (se avsnitt 5.15) att ett kassaregister ska kunna registrera betalning med olika slag av betalningsmedel och 24 § är en bestämmelse som reglerar att ett kassaregister inte ska kunna registrera försäljningsbelopp utan att kassaregistret samtidigt skriver ut ett kassakvitto (se avsnitt 5.20). Därutöver finns i 39 kap. 8 § SFL övergripande krav på kassaregister (se avsnitt 2.7). Det finns inget som hindrar att ett kassaregister får ha andra funktioner än vad som är reglerade i föreskrifterna. Ett kassaregisterprogram har också alltid fler funktioner än de funktioner som är reglerade i SKVFS 2009:1 och exempel på detta är funktion för andra X- och Z-rapporter än de som är reglerade i 29-30 §§, uttag av lagersaldon, exportfunktion till bokföringsprogram, försäljningsstatistik m.m. Vad som utgör kassaregisterprogram enligt paragrafen är därmed endast en del av det som rent tekniskt utgör ett kassaregisterprogram. Av 15 § följer att samtliga programfunktioner i ett kassaregister ska framgå av dess dokumentation (se avsnitt 5.11). Det är dock endast de reglerade funktionerna som omfattas av den tillverkardeklaration som ska lämnas enligt 32 § (se avsnitt 5.28).

5.5 Funktioner för kassakvitto och rapporter

8 § Ett kassaregister ska kunna framställa kassakvitton samt rapporter med en sammanställning av ett kassaregisters registreringar avseende en dags försäljning och löpande användning (Z-dagrapport) samt en sammanställning av ett kassaregisters registreringar sedan senast föregående Z-dagrapport (X-dagrapport). Kassakvittot, Z-dagrapporten och X-dagrapporten ska uppfylla de krav som ställs i dessa föreskrifter.

Paragrafen reglerar att ett kassaregister ska kunna framställa kassakvitton och X- och Z-dagrapporter. I avsnitt 2.6 har kommenterats att ett kassakvitto enligt 39 kap. 7 § SFL får vara antingen i pappersformat eller i elektronisk form. SKVFS 2009:1 innehåller dock inga särskilda bestämmelser om vad som gäller för elektroniskt kassakvitto. Ordalydelsen i 39 kap. 7 § SFL är att ett av kassaregistret framställt kvitto ska tas fram och erbjudas kunden. Vad som avses med att ta fram och erbjuda kunden ett kassakvitto i pappersformat respektive ett kassakvitto i elektronisk form är kommenterat i avsnitt 2.6. Ett kassakvitto ska minst innehålla uppgifter enligt vad som anges i 28 § (se avsnitt 5.24). De uppgifter som finns på ett kassakvitto måste ett företag bevara antingen i pappersform eller i elektronisk form, se vidare 16 § som anger att all försäljning och annan löpande användning ska registreras i pappersform (kontrollremsa) eller registreras i elektronisk form (journalminne).

I 21 § SKVFS 2009:3 är reglerat att för varje kassaregister som används under en försäljningsdag ska en Z-dagrapport med minst uppgifter enligt 30 § SKVFS 2009:1 tas ut vid försäljningsdagens slut. En Z-dagrapport innehåller därmed uppgifter avsedda för företagets bokföring. En Z-dagrapport får framställas antingen i pappersform eller i elektronisk form. Om en Z-dagrapport är framställd i elektronisk form får den också lagras i elektronisk form, men den ska alltid kunna skrivas ut i vanlig läsbar form (dokument). Vid uttag av en Z-dagrapport enligt 30 § ska vissa av kassaregistrets räknare nollställas, vilket bl.a. gäller för räknaren för dagens försäljning. Däremot får inte kassaregistrets räknare för grand totaler enligt 6 § nollställas. Vad som gäller för ett kassaregisters olika räknare är kommenterat under respektive punkt i 30 §.

En X-dagrapport är en sammanställning av ett kassaregisters registreringar avseende en dags försäljning och löpande användning sedan senast föregående Z-dagrapport. Vilka uppgifter som minst ska finnas i en X-dagrapport är reglerat i 29 §. Vid uttag av X-dagrapport ska inte någon av kassaregistrets räknare nollställas. Det finns inte något krav att ett företag ska ta ut en X-dagrapport. Om en X-dagrapport tas ut utgör det en sådan löpande användning som innebär att detta enligt 16 § ska registreras antingen i pappersform (kontrollremsa) eller registreras i elektronisk form (journalminne).

5.6 Modellbeteckning och tillverkningsnummer

**SKV M
2012:7**

9 § Ett kassaregister ska vara försett med en modellbeteckning och ett tillverkningsnummer. Tillverkningsnumret ska vara ett unikt nummer som identifierar ett kassaregister och tillverkaren av kassaregistret.

I paragrafen regleras att ett kassaregister ska vara försett med en modellbeteckning och ett unikt tillverkningsnummer. Tillverkningsnumret ska uppges vid den anmälan av kassaregister som ett företag ska göra till Skatteverket i enlighet med 7 kap. 2-4 §§ SFL (se avsnitt 2.10) och tillverkningsnumret måste därför vara unikt för varje kassaregister. Se här även 13 § SKVFS 2009:1 som anger att varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister.

Kassaregister är huvudsakligen av två olika typer, antingen är de baserade på ROM-teknik (read-only-memory) eller så är de baserade på pc-teknik. Oavsett om ett kassaregister är ett ROM-kassaregister eller pc-kassaregister är det inte något problem för en tillverkare av kassaregister att ange vilken modellbeteckning som ett visst kassaregister har. När det gäller ROM-kassaregister är kravet på ett unikt tillverkningsnummer inte heller något problem för en tillverkare att uppfylla eftersom ett unikt tillverkningsnummer normalt är uppfyllt med serienumret för tillverkade kassaregister och detsamma kan gälla för många modeller av pc-baserade kassaregister. När det däremot gäller pc-baserade kassaregisterprogram som är framtagna för att kunna betjäna flera separata registreringsenheter är det inte tillräckligt med det tillverkningsnummer som tillverkaren anger för kassaregisterprogrammet. För att kravet på unikt tillverkningsnummer ska vara uppfyllt kan företaget vid den anmälan som ska ske till Skatteverket – utöver uppgift om tillverkningsnumret för kassaregisterprogrammet – även uppges ett unikt tilläggsnummer för den registreringsenhet som anmäls.

5.7 Versionsnummer

10 § Ett kassaregisterprogram ska vara försett med ett versionsnummer. Versionsnumret ska vara en unik beteckning av en programvaras version som ändras vid varje förändring av programvaran.

I paragrafen regleras att ett kassaregisterprogram ska vara försett med ett unikt versionsnummer som ska ändras vid varje förändring av programvaran. Vad som avses med kassaregisterprogram framgår av 7 § där det anges att avgränsningen för ett kassaregisterprogram är de funktioner som ska finnas i ett kassaregister respektive inte får finnas enligt föreskrifterna. Detta innebär att vid varje förändring av ett

**SKV M
2012:7**

kassaregisterprogram som påverkar de reglerade funktionerna enligt 7 § har kassaregistermodellen förändrats på sådant sätt att en ny tillverkardeklaration ska lämnas till Skatteverket i enlighet med 32 §. Av detta följer att ändringar och tillägg av funktioner som inte är reglerade och därmed inte strider mot föreskrifterna inte behöver leda till ett nytt versionsnummer. Någon ny tillverkardeklaration behöver då heller inte lämnas.

Ett nytt versionsnummer har också betydelse för innehavaren av kassaregistret, som ska göra en ändringsanmälan till Skatteverket i enlighet med 7 kap. 4 § SFL (se avsnitt 2.10) när ett befintligt kassaregisterprogram med ett visst versionsnummer har bytts ut mot ett kassaregisterprogram med annat versionsnummer. Här kan nämnas att det är relativt vanligt – särskilt när det gäller pc-baserade kassaregister – att kassaregistertillverkare till sina olika kassaregistermodeller tar fram nya versioner av kassaregisterprogram som ibland endast innehåller smärre förändringar av kassaregistermodellens funktioner, t.ex. en ändring för att tillåta användning av en ny skrivare som kommit ut på marknaden. Om den nya programvaran inte påverkar de reglerade funktionerna enligt 7 § är det inte nödvändigt med ett nytt versionsnummer som kräver en ny tillverkardeklaration utan det är tillräckligt att tillverkaren markerar förändringen med t.ex. ett tilläggsnummer. Det är tillverkarens/återförsäljarens ansvar att informera användaren när en uppdatering installerats som kräver en ändringsanmälan till Skatteverket.

11 § För kassaregisterprogram som installerats i ett kassaregister ska kassaregisterprogramvarans versionsnummer och tillverkaren av programmet kunna utläsas.

I paragrafen regleras att i ett kassaregister ska kassaregisterprogramvarans versionsnummer kunna utläsas. Detta innebär att kassaregistret måste ha en funktion som gör att en användare utan svårighet kan utläsa versionsnumret. Funktionen för utläsning av versionsnumret ska framgå av kassaregistrets dokumentation, se kommentaren till 15 §.

5.8 Föreskrivna funktioner får inte kunna påverkas

12 § Ett kassaregister får inte vara anslutet till eller integrerat med utrustning eller programvara som påverkar de funktioner som anges i dessa föreskrifter.

Paragrafen reglerar att ett kassaregister inte får vara anslutet till eller integrerat med utrustning eller programvara som påverkar de reglerade funktionerna i föreskrifterna, vilket i första hand är ett krav på tillverkaren. Av 7 § framgår att de reglerade funktionerna är de funktioner som ska finnas i ett kassaregister respektive inte får finnas enligt

föreskrifterna. De reglerade funktionerna ska omfattas av den tillverkardeklaration som enligt 32 § ska lämnas för varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram. Om en återförsäljare eller användare ansluter en utrustning till ett kassaregister eller i kassaregistret installerar en programvara som påverkar de reglerade funktionerna innebär detta att kassaregistret inte uppfyller föreskrivna krav. Konsekvensen av att ett kassaregister inte uppfyller föreskrivna krav är att ett företag som användare kan påföras kontrollavgift enligt 50 kap. SFL (se avsnitt 2.17).

5.9 Registreringsenhet

13 § Varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister.

Ett kassaregister ska enbart kunna registrera försäljningsbelopp om ansluten kontrollenhet är i funktion och kan generera en sådan kontrollkod som anges i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

Av första stycket framgår att varje enhet (registreringsenhet) där en användare kan registrera kontant betalning utgör ett separat kassaregister. I ett kassaregister ingår alltid något slag av enhet som kan registrera och slutföra en försäljning, dvs. en enhet för de nödvändiga registreringsåtgärder som behövs för att slutföra försäljningen och skapa ett kassakvitto. En registreringsenhet är i många fall en inbyggd del i den apparat som utgör ett kassaregister, vilket är det vanliga för traditionella elektroniska kassaregister av ROM-typen. Annorlunda är det däremot för registreringsenheter som ingår som en del i kassaregistersystem som är sammankopplade i ett nätverk. I sådana fall utgör varje terminal som kan kommunicera med kassaregisterprogramvaran och som kan registrera och slutföra en försäljning en registreringsenhet och därmed ett separat kassaregister. Ett annat exempel på registreringsenheter som utgör separata kassaregister är handenheter som kan slutföra en försäljning. Generellt gäller att när en enhet – registreringsenhet – kan sätta igång den process som innebär att försäljningsbelopp registreras och en försäljning slutförs utgör den ett separat kassaregister. Med hänsyn till den tekniska utveckling som sker går det inte att dra upp någon exakt gräns för vad som är en registreringsenhet utan det måste avgöras från fall till fall. Även en back office terminal utgör ett separat kassaregister om kontant försäljning kan registreras och slutföras i en sådan terminal.

Till en registreringsenhet kan kopplas olika slag av inmatningsenheter som scanner, mus, tangentbord m.m. En inmatningsenhets uppgift är att mata in kvittouppgifter till en registreringsenhet där uppgifterna registreras. I sådana fall utgör en inmatningsenhet inte en sådan registreringsenhet som utgör ett separat kassaregister.

SKV M 2012:7

Att varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister har betydelse i flera avseenden enligt vad som är reglerat i föreskrifterna. Här kan nämnas att för varje registreringsenhet ska kassaregisterprogrammet (se 7 §) kunna behandla de registrerade uppgifterna så att de kan ingå en X-dagrapport och Z-dagrapport enligt 29-30 §§. En användare ska anmäla varje registreringsenhet till Skatteverket enligt 7 kap. 2-4 §§ SFL (se avsnitt 2.10) och då ska för varje registreringsenhet uppges ett unikt tillverkningsnummer enligt 9 §.

I *andra stycket* regleras att ett kassaregister inte ska kunna registrera försäljningsbelopp om inte den anslutna kontrollenheten är i funktion och kan generera en kontrollkod enligt SKVFS 2009:2. Ett funktionsavbrott mellan kassaregistret och kontrollenheten innebär därmed att kassaregistret inte kan ta fram ett sådant kassakvitto som ska lämnas till en kund enligt 39 kap. 7 § SFL. Konsekvensen av ett sådant driftsavbrott är att ett företag inte kan använda det aktuella kassaregistret för kontant försäljning. Hur ett företag bör agera vid driftsavbrott kommenteras i meddelandet till SKVFS 2009:3, se avsnitt 5.18 i SKV M 2012:8.

5.10 Undantag från krav på certifiering

14 § Undantag medges från kravet i 12 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. på certifiering av kassaregister om inte annat sägs i andra stycket. Undantaget förutsätter att det finns en tillverkardeklaration som visar att kassaregistret uppfyller de krav som ställs på registret i dessa föreskrifter.

Undantaget i första stycket omfattar inte kontrollenheten. Kontrollenheten måste alltid vara certifierad även om kassaregistret i övrigt är undantaget från kravet på certifiering. Bestämmelser om certifiering av kontrollenheten finns i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister

I *första stycket* regleras det undantag som finns från kravet i 39 kap. 8 § SFL att ett kassaregister ska vara certifierat. Undantaget förutsätter att det finns en tillverkardeklaration som visar att kassaregistret uppfyller de krav som finns i SKVFS 2009:1. Bestämmelser om tillverkardeklarationen finns i 32-34 §§. Av *andra stycket* framgår att undantaget för certifiering inte gäller för kontrollenheten och där anges också att särskilda bestämmelser om kontrollenhet finns i SKVFS 2009:2. Av 1 § framgår att som en del i ett system med kassaregister ska alltid ingå en kontrollenhet. I avsnitt 2.9 finns kommentarer till certifieringsordningen och i avsnitt 4 finns en redogörelsen för bakgrunden till det av Skatteverket införda undantaget från att ett kassaregister ska vara certifierat.

5.11 Dokumentation över kassaregistrets funktioner

SKV M
2012:7

15 § Ett kassaregisterprogram får inte ha några andra funktioner än vad som framgår av dess dokumentation. Dokumentationen ska vara på svenska eller engelska och ska åtfölja kassaregistret vid leverans.

I paragrafen regleras att alla funktioner som finns i ett kassaregister (kassaregisterprogram) ska vara dokumenterade och att dokumentationen – som ska vara på svenska eller engelska – ska åtfölja kassaregistret vid leverans. Vad som avses med kassaregisterprogram enligt denna paragraf är alla funktioner som finns i olika versioner av kassaregistermodeller och som styrs av det aktuella kassaregistrets programvara. Att dokumentationen ska beskriva alla funktioner och inställningsmöjligheter som kan göras innebär att beskrivningen bl.a. ska avse de inställningsmöjligheter som kan göras av den användare som har högst behörighet. Det innebär också att om en tillverkare har förbehållit sig att vissa inställningar endast kan göras med en s.k. service-nyckel eller motsvarande ska även dessa inställningsmöjligheter vara beskrivna i dokumentationen. En självklarhet är att ett kassaregister inte får ha inställningsmöjligheter som påverkar de funktioner som är reglerade i SKVFS 2009:1.

Det är tillverkarens ansvar att dokumentationen åtföljer kassaregistret vid leverans. Dokumentationen kan vara i pappersformat eller i elektroniskt format.

5.12 Kontrollremsa och journalminne

16 § I ett kassaregister ska försäljning och annan löpande användning registreras i pappersform (kontrollremsa) eller i elektronisk form (journalminne).

En registrering enligt första stycket ska omfatta all den information som ska finnas på kvitto, Z-dagrapport och X-dagrapport enligt dessa föreskrifter.

Första stycket anger att försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras antingen i pappersform (kontrollremsa) eller i elektronisk form (journalminne). Vad som anges i första stycket är endast ett förtydligande av 39 kap. 7 § SFL som reglerar att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret (se avsnitt 2.6). I 39 kap. 8 § SFL regleras att kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska visa alla registreringar som har gjorts (se avsnitt 2.7). Skatteverket anser att som huvudregel bör gälla att all faktisk användning av ett kassaregister som sätter utskriftsspår på kontrollremsa eller som sätter elektroniska spår i ett kassaregisters minnesenheter bör anses utgöra löpande användning. I avsnitt

**SKV M
2012:7**

2.6 anges också att viss användning av ett kassaregister som uppenbart inte kan anses ha något skyddsvärde i skattekontrollhänseende inte bör anses utgöra sådan löpande användning som ska registreras i ett kassaregister och som exempel på detta anges vilken position en muspekare har på skärmen vid en viss tidpunkt. Det finns också anledning att ange ytterligare undantag från registreringskravet och det gäller uttag av vissa rapporter, vilket kommenteras nedan.

De registreringar som görs i ett kassaregister ska kassaregistret kunna presentera i kronologisk ordning. Vid registrering på kontrollremsa blir uppgifterna automatiskt ordnade i kronologisk ordning. Motsvarande automatik gäller inte alltid för datorbaserade kassaregister som har journalminne. Det avgörande kravet på sådana kassaregister är i stället att de har funktioner som innebär att gjorda registreringar kan tas fram och presenteras i kronologisk ordning (jfr. avsnitt 2.5 och 2.7).

Andra stycket innehåller ett förtydligande av att all information som finns på kvitton och på X- och Z-dagrapport ska kunna återfinnas antingen på kontrollremsa eller i journalminne enligt vad som anges i första stycket. I 3 § har genom exemplifiering preciserats vad som kan ingå i sådan löpande användning som ska registreras i ett kassaregister. Där anges bl.a. att uttag av rapporter utgör löpande användning som därmed ska framgå av kontrollremsa eller journalminne. Huvudregeln är att alla uttagna rapporter ska framgå av kontrollremsa eller journalminne och att rapporterna i sin helhet ska kunna utläsas av kontrollremsan eller journalminnet. För kassaregister som är databasbaserade gäller emellertid ofta att dessa inte är konstruerade för att lagra framtagna rapporter som skrivs ut eller endast visas på skärm. Databaserna bygger i stället på principen att grundinformation lagras i olika tabeller och när en viss information behövs tas den önskade informationen fram genom sökparametrar (menystyrt för användaren). För sådana kassaregister bör därför gälla att en uttagen rapport inte behöver lagras i sin helhet om kassaregistret på ett säkert sätt lagrar uppgifter som gör att det utan svårigheter går att återskapa den tidigare uttagna rapporten och med identiskt innehåll. En förutsättning för detta är att det av journalminnet framgår att en rapport har tagits ut, tidpunkt för när rapporten togs ut och vilka villkor (sökparametrar) som gällde för den uttagna rapporten. Att en återskapad rapport ska ha identiskt innehåll innebär emellertid inget krav på att layouten ska vara identisk. Detta gäller för rapporter som innehåller ekonomisk information över försäljningar (t.ex. X-dagrapport, försäljarrapport m.m.). Ett särskilt undantag från registreringskravet är motiverat för sådana rapporter som enbart visas på skärm och som inte innehåller ekonomisk information över försäljningar. Exempel på detta är sökning i artikelregister. I sådana fall är det tillräckligt att sökparametrarna lagras, dvs. det är inget krav på att den på skärmen uttagna rapporten ska kunna återskapas med identiskt innehåll.

5.13 Funktion för prissättning

**SKV M
2012:7**

17 § Om ett kassaregister har funktion för prissättning av varor eller tjänster ska det vara möjligt att ur kassaregistret ta fram uppgifter om aktuella priser. Av kontrollremsa eller journalminne ska framgå när prisuppgifter har ändrats.

I paragrafen regleras att om ett kassaregister har funktion för prissättning av varor eller tjänster ska det vara möjligt att ur kassaregistret ta fram uppgifter om aktuella priser. I normalfallet är detta inget problem utan finns inbyggt i kassaregistren. Om prisuppgifterna i kassaregistret löpande hämtas vid varje försäljningstillfälle från ett externt system där företaget inte kan påverka det externa systemet, behöver det inte framgå av kontrollremsa/journalminne när priserna ändras i det externa systemet.

Regleringen att aktuella priser ska kunna tas fram ur kassaregistret innebär samtidigt att det inte är något krav på att det ur kassaregistret ska kunna tas fram uppgifter om tidigare prisuppgifter. Sådana uppgifter ska i stället framgå av behandlingshistoriken, se här avsnitt 2.7.

5.14 Funktion för växelkassa

18 § Ett kassaregister ska kunna registrera växelkassa.

I paragrafen regleras att ett kassaregister ska ha en funktion för att kunna registrera växelkassa. Med ingående växelkassa avses det sammanlagda beloppet av de olika betalningsmedel – i form av sedlar och mynt, men även rikskuponger och liknande – som ett företag vid försäljningsdagens början lägger i kassaregistrets kassalåda. Den registrerade ingående växelkassan ska också framgå av X- och Z-dagrapporter, se nedan kommentarerna till 29 och 30 §§. Det finns inget som hindrar att ett kassaregister kan registrera förändring av växelkassan. Om ett kassaregister har en sådan funktion utgör även detta en löpande användning som ska registreras i kassaregistret, och ökningen av eller minskningen av växelkassan ska framgå av X- och Z-dagrapporterna. En växelkassa kan vara i olika valutor och för att ett företag ska kunna registrera en sådan växelkassa förutsätter det att kassaregistret kan registrera olika valutor.

5.15 Funktion för olika betalningsmedel

19 § Ett kassaregister ska kunna registrera betalning med olika slag av betalningsmedel.

I paragrafen regleras att ett kassaregister ska kunna registrera betalning med olika slag av betalningsmedel. Av 29-30 §§ framgår att X- och Z-dagrapporter ska innehålla uppgifter om försäljningssumman fördelad på olika betalningsmedel. Av kommentaren till 2 § framgår att olika slag av betalningsmedel utgör en specificering av på vilka olika sätt en kund kan reglera ett köp vid kontant betalning. Vad som utgör olika slag av betalningsmedel är endast exemplifierat i 2 §. Någon uttrycklig reglering över vilka olika slag av betalningsmedel som ett kassaregister ska kunna registrera är inte föreskriven utan det kravet faller tillbaka till företaget som användare att anskaffa ett kassaregister som kan registrera de olika slag av betalningsmedel som företaget hanterar.

5.16 Funktion för flera företags registreringar

20 § Om ett kassaregister kan hantera mer än ett företags registreringar ska det ha en funktion som utvisar vilka företag det hanterar. En sådan funktion får endast finnas om kassaregistret på ett säkert sätt kan hålla registreringarna åtskilda. Detsamma gäller om ett kassaregister kan hantera registreringar som sker i olika verksamheter inom ett företag.

Paragrafen reglerar att om ett kassaregister kan hantera mer än ett företags registreringar ska det ha en funktion som utvisar vilka företag det hanterar. Bestämmelsen har tillkommit för att det enligt 13 § SKVFS 2009:3 är tillåtet för ett företag att ha ett gemensamt kassaregister med ett annat företag om kassaregistret på ett säkert sätt kan hålla registreringarna för de olika företagen åtskilda, så att man för varje företag kan ta fram de uppgifter som ska registreras och bevaras i enlighet med bestämmelserna om kassaregister i SFL och dessa föreskrifter. Av paragrafen framgår också att detsamma gäller om ett kassaregister kan hantera registreringar som sker i olika verksamheter inom ett företag.

5.17 Behandlingshistorik

**SKV M
2012:7**

21 § Det ska ur ett kassaregister kunna tas fram aktuella uppgifter om programmeringar och inställningar som uppfyller kraven på behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 § bokföringslagen (1999:1078).

Paragrafen reglerar att det ur ett kassaregister ska kunna tas fram aktuella uppgifter om programmeringar och inställningar som uppfyller bokföringslagens krav på behandlingshistorik. Kravet att ett kassaregister ska kunna visa programmeringar och inställningar är något som redan är reglerat i 39 kap. 8 § SFL. Paragrafen förtydligar att detta krav endast gäller aktuella inställningar och programmeringar. Vad som gäller för uppgifter om ett kassaregisters historiska inställningar och programmeringar kommenteras i avsnitt 2.7.

5.18 Kvittokopia, övningskvitto och pro forma kvitto ska vara märkta

22 § Om ett kassaregister har funktion för utskrift av kvittokopia, övningskvitto eller pro forma kvitto ska dessa vara tydligt markerade med orden kopia, övning (övning) respektive ej kvitto. Den markerande texten ska ej kunna ändras och den ska vara minst dubbelt så stor som den text som anger belopp.

I paragrafen regleras att vid utskrift av kvittokopia, övningskvitto eller pro forma kvitto ska dessa vara tydligt markerade med orden kopia, övning (övning) eller ej kvitto. Det finns inget krav att ett kassaregister ska ha funktioner för kopia, övning eller pro forma. Om någon av dessa funktioner finns i ett kassaregister ska en användare inte kunna ändra den markerande texten. I paragrafen anges att den markerande texten ska vara minst dubbelt så stor som den text som anger belopp. Med belopp avses det på kvittot största beloppet. Med dubbelt så stor avses teckenhöjd med minst samma teckenbredd. Det är inte reglerat vilken placering den markerade texten ska ha på kvittot, men i sakens natur ligger att det bör ha en placering som gör att en kund inte kan förväxla utskriften med ett kassakvitto.

Vad som avses med övningskvitto och pro forma kvitto framgår av definitionerna i 2 §, se avsnitt 5.3. Någon definition av kvittokopia finns inte. Med kvittokopia bör dock avses en utskrift av uppgifter från ett avslutat och betalregistrerat kassakvitto, med samma eller liknande uppgifter som det ursprungliga kassakvittot innehåller. Avgörande för om en utskrift ska anses som en kvittokopia är om utskriften i en kunds perspektiv kan uppfattas som ett kassakvitto.

5.19 Ej tillåtet med funktion att kunna ändra gjorda registreringar

23 § Ett kassaregister får inte ha funktioner som möjliggör att användaren kan ta bort, förändra eller lägga till uppgifter i redan gjorda registreringar.

Paragrafen reglerar att ett kassaregister inte får ha funktioner som möjliggör för en användare att ta bort, förändra eller lägga till uppgifter i redan gjorda registreringar. Paragrafen förtydligar därmed endast det som redan är reglerat i 39 kap. 8 § SFL. I den paragrafen regleras att ett kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska visa alla registreringar som har gjorts och på ett tillförlitligt sätt visa programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen, se kommentaren i avsnitt 2.7.

5.20 Kassakvittot ska skrivas ut automatiskt

24 § Ett kassaregister får inte vara så konstruerat att det är möjligt att registrera försäljningsbelopp utan att kassaregistret samtidigt skriver ut ett kassakvitto.

I paragrafen regleras att ett kassaregister inte får kunna registrera försäljningsbelopp utan att kassaregistret samtidigt skriver ut ett kassakvitto. Bestämmelsen ska läsas tillsammans med 13 § som reglerar att ett kassaregister inte ska kunna registrera försäljningsbelopp om inte ansluten kontrollenhet är i funktion och kan generera en kontrollkod till kassaregistret, se kommentaren i avsnitt 5.9. Regleringen innebär att utskrift av ett kassakvitto ska ske omedelbart efter det kassaregistret erhållit kontrollkoden från kontrollenheten. Om det uppstår ett funktionsavbrott mellan kassaregistret och skrivaren eller mellan kassaregistret och kontrollenheten innebär det att ett företag inte kan använda det aktuella kassaregistret för kontant försäljning förrän felet är avhjälpt.

5.21 Högst en kopia av ett kassakvitto

25 § Ett kassaregister får inte kunna skriva ut mer än en kopia av ett kassakvitto.

I paragrafen regleras att ett kassaregister inte får kunna skriva ut mer än en kopia av ett kassakvitto. Någon definition av kvittokopia finns inte men det är naturligt att det bör avse en utskrift av uppgifter från ett kassakvitto, med samma eller liknande uppgifter som det ursprungliga kassakvittot innehåller. Avgörande för om en utskrift ska anses som en kvittokopia är om utskriften kan uppfattas som ett kassakvitto.

Av 22 § framgår att en kvittokopia ska vara märkt med ordet kopia (se avsnitt 5.18).

Att ett kassaregister inte får kunna skriva ut mer än en kopia av ett kassakvitto innebär att det är ett krav att kassaregistret är konstruerat på ett sådant sätt att det inte kan göra mer än en utskrift av ett kassakvitto. Detta krav gäller oavsett om utskriften styrs av kassaregistrets programvara (se 7 §, avsnitt 5.4) eller om utskrift av mer än en kvittokopia möjliggörs med någon utrustning eller programvara som hämtar kvittouppgifter från kassaregistrets databas eller elektroniska journal. Bestämmelsen om högst en kvittokopia gäller även en skrivare som ingår som en del i ett kassaregistersystem, se här kommentaren till 39 kap. 6 § SFL för vad som omfattas av den övergripande definitionen av kassaregister (se avsnitt 2.5). En skrivare som är ansluten till ett kassaregister får därför inte kunna skriva ut mer än en kvittokopia. Begränsningen att kassaregistret endast får kunna ta ut en kvittokopia av ett kassakvitto gäller även för elektroniska kvittokopior. Av journalminnet ska det framgå när en elektronisk kvittokopia har skickats.

Efter det att kassaregistrets registrerade uppgifter har förts över till något annat system som t.ex. ett bokföringssystem finns det inget som hindrar att en användare från det systemet skriver ut det antal kopior av uppgifter från kassakvitton som önskas.

5.22 Ej funktion för ändring av förprogrammerad text vid registrering av försäljningsbelopp

26 § Ett kassaregister får inte ha en funktion som medger att förprogrammerad text på artiklar och tjänster kan förändras vid registreringen.

I paragrafen regleras att ett kassaregister inte får ha en funktion som möjliggör för användaren att ändra förprogrammerad text på varor eller tjänster vid registrering. Med registrering avses här pågående försäljning där användaren registrerar kvittouppgifter för att ta fram ett kassakvitto till kund. Bestämmelsen innebär inte hinder mot att lägga till text under pågående försäljning. Då bestämmelsen avser ändring av text förhindrar den inte heller att man på ett kassaregister kan ändra priset under en pågående försäljning.

<p>27 § Om ett kassaregister ingår i ett nätverk med andra kassaregister ska registreringarna i de olika kassaregistren hållas åtskilda.</p>

Bestämmelsen ska läsas tillsammans med 13 § som anger att varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister (se avsnitt 5.9). Med nätverk avses här en sammankoppling av två eller flera registreringsenheter (kassaregister) som möjliggör att dessa kan kommunicera med varandra direkt eller kommunicera med varandra via en gemensam databas eller server. Att registreringar som görs i olika kassaregister i ett nätverk ska hållas åtskilda är också ett krav som följer redan av andra bestämmelser. Av 39 kap. 7-8 §§ SFL (se avsnitt 2.6 och 2.7) följer att det ska finnas ett journalminne för varje registreringsenhet (kassaregister) i ett nätverk av kassaregister. Det saknar då betydelse om de registrerade uppgifterna för olika kassaregister i nätverket lagras i gemensamma eller separata databaser under förutsättning att registreringarna på ett säkert sätt hålls åtskilda på sådant sätt att sammanställningen och presentationen av den löpande användningen kan ske varje kassaregister var för sig. Detta innebär att det inte är tillåtet med en gemensam journal för olika kassaregister som ingår i ett nätverk.

Av 8 § (se avsnitt 5.5) framgår att ett kassaregister ska kunna framställa X-dagrapport enligt 29 § (se avsnitt 5.25) och Z-dagrapport enligt 30 § (se avsnitt 5.26), vilket krav avser varje enskild registreringsenhet i ett nätverk av kassaregister. Det finns dock inget som hindrar att det vid sidan om de enskilda rapporterna tas fram en gemensam rapport som avser alla kassaregister som ingår i nätverket.

Det kan här också uppmärksammas att ett kassaregister som kan hantera mer än ett företags registreringar ska hålla de olika företagens registreringar åtskilda, se kommentaren till gemensamt kassaregister i 20 § (se avsnitt 5.16).

- 28 §** Ett kassakvitto ska minst innehålla uppgifter om
- företagets namn och organisationsnummer eller personnummer
 - den adress där försäljning sker
 - datum och klockslag för försäljningen
 - löpnummer för kassakvitto ur en obruten stigande nummerserie
 - kassabeteckning
 - artikelnamn och antal varor som sålts
 - antal tjänster som sålts
 - försäljningsbelopp
 - den mervärdesskatt som belöper på försäljningsbeloppet
 - mervärdesskattens fördelning på olika skattesatser
 - betalningsmedel
 - kontrollenhetens tillverkningsnummer

Punkterna i och j första stycket ska inte tillämpas om försäljningen inte medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200) för säljaren. Vid försäljning där ett företag tillämpar bestämmelserna i 9 a kap. mervärdesskattelagen ska punkterna i och j första stycket inte heller tillämpas. Vid försäljning där ett företag tillämpar bestämmelserna i 9 b kap. mervärdesskattelagen behöver punkterna i och j första stycket inte tillämpas.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även för ett returkvitto.

I *första stycket* anges de uppgifter som minst ska finnas på ett kassakvitto och det innebär att det är tillåtet för ett företag att ha ytterligare uppgifter på ett kassakvitto. När det gäller uppgifterna a-l i första stycket är det i flera fall inte en fråga om krav som riktar sig till en tillverkare av kassaregister utan kravet på tillverkaren är att kassaregistret ska ha funktioner som möjliggör för en användare att kunna göra de inställningar som innebär att de obligatoriska uppgifterna kan ingå i ett kassakvitto.

Ett kassakvitto får vara antingen i pappersformat eller i elektronisk form (se avsnitt 2.6).

a. företagets namn och organisationsnummer eller personnummer

Det är den juridiska eller den fysiska personen namn och organisationsnummer/personnummer som ska framgå på kassakvittot. Det finns inget som hindrar att ett företag därutöver – och dessutom på ett framträdande vis – anger det företagsnamn som används i den utåt-riktade verksamheten.

b. den adress där försäljning sker

Det ska vara en identifierbar adress vilket normalt bör innebära, gatunamn, nummer och ortsnamn.

SKV M
2012:7

c. datum och klockslag för försäljningen

Ett kassaregister ska vara så konstruerat att datum och klockslag för försäljningen automatiskt skrivs ut på kassakvittot. Det klockslag som ska anges är tidpunkten för när kvittot tas fram. Av 11 § SKVFS 2009:3 framgår att kassaregistrets klocka ska vara ställd enligt svensk normaltid och justerad för sommartid.

d. löpnummer för kassakvitto ur en obruten stigande nummerserie

Med löpnummer menas en nummerserie i obruten stigande ordning av heltal i totalsystemet. Löpnumret ska automatiskt genereras av kassaregistret och ska inte kunna ändras. Det finns inget krav att en löpnummerserie ska börja på nummer ett utan varje företag får själv välja startnumret för löpnummerserien. Varje kassaregister ska ha en egen löpnummerserie, vilket innebär att det t.ex. i ett nätverk av kassaregister inte är tillåtet med en gemensam löpnummerserie. I löpnummerserien för kassakvitton får endast ingå kassakvitton och returkvitton. Det innebär bl.a. att om en kvittokopia skrivs ut får den inte ingå med ett nytt nummer i löpnummerserien.

e. kassabeteckning

Med kassabeteckning avses en benämning eller ett namn på kassaregistret som företaget som användare väljer för att kunna särskilja olika kassaregister som finns på samma plats, exempelvis Kassa 1 och Kassa 2.

f. artikelnamn och antal varor som sålts

Att artikelnamn ska framgå på kvittot innebär att det ska vara en benämning som anges med bokstäver. Det är inte reglerat hur detaljerat artikelnamnet behöver vara. En självklarhet är dock att artikelnamnet ska motsvara den vara som säljs. Det antal varor som sålts avser försäljning per artikel. Om några varor inte har sålts utan försäljningen enbart avser tjänster behöver detta inte redovisa med noll på kassakvittot.

g. antal tjänster som sålts

Det är inte uttryckligen reglerat att benämningen på sålda tjänster ska anges. I sakens natur ligger dock att företag gör detta för att kunden ska få ett kvitto som anger vad köpet avser. Antalsuppgiften som ska anges på kassakvittot är per såld tjänst av ett viss slag. Har inga tjänster sålts behöver det inte redovisas med noll på kassakvittot.

h. försäljningsbelopp

Med försäljningsbelopp avses belopp inklusive mervärdesskatt, dvs. det belopp som kunden ska betala. Det är inte uttryckligen reglerat att försäljningsbeloppet för varje slag av artikel eller olika tjänster ska anges rad för rad på ett kassakvitto. I sakens natur ligger dock att ett

företag gör detta för att kunden ska få ett kvitto som anger vad köpet avser. Försäljningsbeloppet som kunden ska betala får vara i en annan valuta än svenska kronor. De kvittodata som ett kassaregister enligt 31 § ska skicka till sin kontrollenhet ska dock alltid vara i svenska kronor. Det innebär att om försäljning sker i en annan valuta än svenska kronor måste försäljningsbeloppet (kvittodata) även anges i svenska kronor på kassakvittot.

i. den mervärdesskatt som belöper på försäljningsbeloppet

Här avses den mervärdesskatt i kronor som belöper på det försäljningsbelopp som kunden ska betala. Om försäljningen sker i en annan valuta än svenska kronor ska mervärdesskatten som belöper på försäljningsbeloppet ändå anges svenska kronor eftersom kvittodata enligt 31 § ska vara i svenska kronor.

j. mervärdesskattens fördelning på olika skattesatser

Här avses mervärdesskatt i kronor fördelat på olika skattesatser och med skattesats avses aktuell momsats angiven i klartext t.ex. 25 % moms. Det är alltså inte tillräckligt att ange t.ex. Moms 1. Om försäljningen sker i en annan valuta än svenska kronor ska mervärdesskattens fördelning på olika skattesatser anges i såväl försäljningsvalutan som i svenska kronor.

k. betalningsmedel

Vad som avses med betalningsmedel framgår av definitionen i 2 §. Om t.ex. betalningsmedlet är kortbetalning ska det anges på kvittot och om betalning sker med mynt och sedlar ska det anges kontant betalning.

l. kontrollenhetens tillverkningsnummer

Vad som ska anges är det tillverkningsnummer som en tillverkare av kontrollenheter har gett en viss enhet i enlighet med 2 kap. 11 § SKVFS 2009:2, vilken bestämmelse anger att tillverkningsnumret ska vara ett unikt nummer på 17 alfanumeriska tecken som identifierar en kontrollenhet och tillverkaren. Om kontrollenhetens tillverkningsnummer innehåller blanktecken eller mellanslag ska detta också framgå av kassakvittot eftersom uppgifter om detta behövs för att kunna dekryptera kontrollkoden.

Andra stycket innehåller ett undantag som innebär att uppgifter om mervärdesskattens belopp och dess fördelning på olika skattesatser inte ska eller inte behöver lämnas på ett kassakvitto om ett företag tillämpar de särskilda reglerna för vinstmarginalbeskattning (VMB) som i mervärdesskattehanseende tillämpas av företag som säljer begagnade varor eller säljer resetjänster enligt bestämmelser i 9 a kap. och 9 b kap. mervärdesskattelagen (ML). Ett kassakvitto kan utgöra en faktura enligt vad som är reglerat i 11 kap. ML. Undantaget i andra

**SKV M
2012:7**

stycket har tillkommit för att det inte ska uppkomma någon regelkollision med bestämmelserna i 11 kap. ML som i vissa fall anger att mervärdesskatten inte får anges på en faktura om VMB-beskattning tillämpas.

Tredje stycket reglerar de uppgifter som ska finnas på ett returkvitto. Bestämmelsen har betydelse endast om ett företag tar ut ett returkvitto, se här kommentaren till 2 §. Bestämmelsen i tredje stycket innebär att ett returkvitto ska innehålla motsvarande uppgifter som följer av första stycket och andra stycket. Det innebär att ett kvitto med en returnerad vara eller en prissnedsättning ska vara markerat med ett minustecken för exempelvis den vara som återlämnas och det belopp som återbetalas till kund ska anges med minustecken.

5.25 X-dagrapport

- 29 §** En X-dagrapport ska minst innehålla uppgifter om
- a. företagets namn och organisationsnummer eller personnummer
 - b. datum och klockslag
 - c. uppgift att det är en X-dagrapport
 - d. kassabeteckning
 - e. total försäljningssumma (summerade försäljningsbelopp)
 - f. total försäljningssumma för olika huvudgrupper om huvudgrupper används
 - g. mervärdesskatten fördelad på olika mervärdesskattesatser
 - h. ingående växelkassa
 - i. antal sålda varor
 - j. antal sålda tjänster
 - k. antal kassakvitton
 - l. antal lådöppningar
 - m. antal kvittokopior och belopp
 - n. antal registreringar i övningsläge och belopp
 - o. försäljningssumman fördelad på olika betalningsmedel
 - p. antal returer och belopp
 - q. rabatter
 - r. övriga registreringar som minskat dagens försäljning och till vilket belopp
 - s. antal oavslutade försäljningar
 - t. grand total försäljning
 - u. grand total retur
 - v. grand total netto.

I paragrafen är reglerat vilka uppgifter som minst ska finnas på en X-dagrapport och det innebär att det är tillåtet för ett företag att ha ytterligare uppgifter på en sådan rapport. De uppgifter som ska finnas på en X-dagrapport är i stort sett identiska med de uppgifter som ska finnas på en Z-dagrapport enligt 30 § (se avsnitt 5.26). En Z-dagrapport ska ha ett löpnummer, vilket inte är något krav på en X-

dagrapport. Vad som i övrigt skiljer är endast att enligt punkt c. ska en X-dagrapport innehålla uppgiften att det är en X-dagrapport medan motsvarande bestämmelse i 30 § punkt d. anger att den rapporten ska innehålla uppgiften att det är en Z-dagrapport. När det gäller de enskilda punkterna i denna paragraf hänvisas därför till kommentarerna till 30 §. Av 8 § framgår att en X-dagrapport ska innehålla en sammanställning av ett kassaregisters registreringar sedan senast föregående Z-dagrapport. Det innebär att alla räknare i X-dagrapporten förutom de s.k. grand totalerna i punkterna t, u och v ska nollställas när en Z-dagrapport tas fram.

Till skillnad mot en Z-dagrapport är en X-dagrapport inte en rapport som är obligatorisk för ett företag att ta fram. Ett företag ska dock i vissa kontrollsituationer på begäran av Skatteverket kunna ta fram en X-dagrapport

5.26 Z-dagrapport

- 30 §** En Z-dagrapport ska minst innehålla uppgifter om
- a. företagets namn och organisationsnummer eller personnummer
 - b. datum och klockslag
 - c. löpnummer ur en obruten stigande nummerserie
 - d. uppgift att det är en Z-dagrapport
 - e. kassabeteckning
 - f. total försäljningssumma (summerade försäljningsbelopp)
 - g. total försäljningssumma för olika huvudgrupper om huvudgrupper används
 - h. mervärdesskatten fördelad på olika mervärdesskattesatser
 - i. ingående växelkassa
 - j. antal sålda varor
 - k. antal sålda tjänster
 - l. antal kassakvitton
 - m. antal lådöppningar
 - n. antal kvittokopior och belopp
 - o. antal registreringar i övningsläge och belopp
 - p. försäljningssumman fördelad på olika betalningsmedel
 - q. antal returer och belopp
 - r. rabatter
 - s. övriga transaktioner som minskat dagens försäljningsbelopp och till vilket belopp
 - t. antal oavslutade försäljningar
 - u. grand total försäljning
 - v. grand total retur
 - w. grand total netto.

I paragrafen är reglerat vilka uppgifter som av kontrollskäl minst ska finnas i en Z-dagrapport. I normalfallet är dessa uppgifter inte tillräckliga för att de direkt ska kunna användas som underlag för ett

**SKV M
2012:7**

företags bokföring och det är därför tillåtet för ett företag att ha ytterligare uppgifter i en Z-dagrapport. Ett företag kan ha behov av att lägga till uppgifter inte bara för sin bokföring utan även för andra ändamål som intern kontroll, försäljningsstatistik m.m. Enligt 8 § ska en Z-dagrapport innehålla uppgifter om de registreringar som gjorts under en försäljningsdag sedan föregående Z-dagrapport. Detta innebär att värdet på vissa av de räknare som ska generera uppgifter till en Z-dagrapport automatiskt ska nollställas i samband med uttaget av en Z-dagrapport och uppgifterna får alltså inte föras över till nästkommande Z-dagrapport. Detta gäller för de räknare som ska generera uppgifter till punkterna f-t. För räknarna till punkterna u, v och w är det särskilt reglerat i 6 § att de räknarna ska visa ackumulerade belopp och av kommentaren till 6 § framgår att det innebär att dessa räknare inte får nollställas eller minskas.

De uppgifter som ska finnas på en Z-dagrapport är i stort sett identiska med de uppgifter som ska finnas i en X-dagrapport enligt 29 § (se avsnitt 5.25). En Z-dagrapport ska ha ett löpnummer, vilket inte är något krav på en X-dagrapport. Vad som i övrigt skiljer är endast att enligt punkt d ska en Z-dagrapport innehålla uppgiften att rapporten är en Z-dagrapport medan motsvarande bestämmelse i 29 § punkt c anger att den rapporten ska innehålla uppgiften att det är en X-dagrapport. En Z-dagrapport är en rapport som ett företag enligt 21 § SKVFS 2009:3 vid försäljningsdagens slut ska ta fram för varje kassaregister. Det är inget krav att en Z-dagrapport ska skrivas ut i vanlig läsbar form utan det är tillräckligt att en sådan rapport tas fram i elektronisk form. En förutsättning för detta är uppgifterna kan skrivas ut i vanligt läsbar form.

a. företagets namn och organisationsnummer eller personnummer

Det är den juridiska eller den fysiska personens namn och organisationsnummer/personnummer som ska anges. Jämför kommentaren till 28 § punkt a.

b. datum och klockslag

Ett kassaregister ska vara så konstruerat att datum och klockslag för när en Z-dagrapport tas fram (skapas) automatiskt skrivs till rapporten när den tas fram. Av 11 § SKVFS 2009:3 framgår att kassaregistrets klocka ska vara ställd enligt svensk normaltid och justerad för sommartid. Att klockan är rätt ställd är därmed ett krav på företaget som användare. Jämför kommentaren till 28 § punkt c.

c. löpnummer ur en obruten stigande nummerserie

En Z-dagrapport ska ha en egen unik löpnummerserie. Jämför med kommentaren till 28 § punkt d.

d. uppgift att det är en Z-dagrapport

På en Z-dagrapport ska det i klartext stå att det är en Z-dagrapport.

e. kassabeteckning

Med kassabeteckning avses en benämning eller ett namn på kassa-registret som företaget som användare väljer för att kunna särskilja olika kassaregister som finns på samma plats, exempelvis Kassa 1 och Kassa 2. Se kommentaren till 28 § punkt e.

f. total försäljningssumma (summerade försäljningsbelopp)

Det belopp som ska anges är försäljningssumman inklusive mervärdesskatt utan hänsyn till eventuella returer.

g. total försäljningssumma för olika huvudgrupper om huvudgrupper används

Uppgifter om total försäljningssumma ska finnas för varje huvudgrupp om ett företag har valt att använda sig av huvudgrupper för att dela in olika artiklar och tjänster. Försäljningssumman ska redovisas inklusive mervärdesskatt och utan hänsyn till eventuella returer. Med huvudgrupper avses den högsta indelningsnivån av artiklar eller tjänster. Av 24 § SKVFS 2009:3 framgår att ett företags indelning av artiklar och varugrupper ska vara ändamålsenlig i förhållande till företagets verksamhet.

h. mervärdesskatten fördelad på olika mervärdesskattesatser

Här avses mervärdesskatt i kronor fördelat på olika skattesatser och med skattesats avses aktuell momsats angiven i klartext t.ex. 25 % moms. Beloppen ska anges utan hänsyn till eventuella returer. Om försäljningen sker i en annan valuta än svenska kronor ska mervärdesskattens fördelning på olika skattesatser anges i såväl försäljningsvalutan som i svenska kronor. Jämför med kommentaren till 28 § punkt j.

i. ingående växelkassa

Med ingående växelkassa avses det sammanlagda beloppet av de olika betalningsmedel – i form av sedlar och mynt, men även rikskuponger och liknande – som ett företag lägger i en kassalåda vid varje försäljningsdags början. Det finns inget som hindrar att ett kassaregister kan registrera förändring av den ingående växelkassan. Om ett kassaregister har en sådan funktion ska ökningen eller minskningen av växelkassan också framgå av Z-dagrapporten. Om en växelkassa består av olika valutor ska det vara specificerat på Z-dagrapporten. Jämför med kommentaren till 18 § (se avsnitt 5.14).

j. antal sålda varor

Uppgift om antal sålda varor behöver bara finnas på rapporten om försäljning av varor har registrerats i kassaregistret. Antalet ska anges utan hänsyn till eventuella returer.

SKV M
2012:7

k. antal sålda tjänster

Uppgift om antal sålda tjänster behöver bara finnas på rapporten om försäljning av tjänster har registrerats i kassaregistret. Antalet ska anges utan hänsyn till eventuella returer.

l. antal kassakvitton

Om ingen försäljning har registrerats ska antalet kassakvitton anges med värdet 0. Med kassakvitton avses sådana kvitton som enligt 39 kap. 7 § SFL ska tas fram och erbjudas kunden (se avsnitt 2.6 och 5.3). Ett returkvitto utgör inte ett kassakvitto.

m. antal lådöppningar

Antalet lådöppningar ska anges i det fall kassaregistret har en integrerad kassalåda. Jämför med kommentarer till 5 § (se avsnitt 5.3).

n. antal kvittokopior och belopp

Uppgifter om antal kvittokopior och belopp behöver endast anges i det fall kopior har tagits ut.

o. antal registreringar i övningsläge och belopp

Uppgifter om antal övningsregistreringar och belopp behöver endast anges i det fall ett kassaregisters övningsfunktion har använts. Med övningsregistrering avses varje tillfälle ett övningskvitto har tagits fram. Se kommentaren till 2 § (se avsnitt 5.3).

p. försäljningssumman fördelad på olika betalningsmedel

Försäljningssumman är belopp inklusive mervärdesskatt. Det som ska redovisas är dagens registrerade försäljningssumma, dvs. den totala kvittosumman (att betala) från respektive kvitto sedan föregående Z-dagrapport togs fram, fördelat på betalningsmedel i den fördelning som de använts för att täcka kvittobeloppet. Vid denna summering ska även returkvitton dvs. kvitton med negativa belopp räknas in, men inte dricks som erhållits eller växel som lämnats. Sådana och andra liknande in- och utbetalningar får redovisas under egna rubriker. Vad som avses med olika betalningsmedel framgår av kommentaren till 2 §.

q. antal returer och belopp

Med retur avses summan inklusive moms av registrerade återköp eller returkvitton. Returkvitto är kommenterat i 2 § (se avsnitt 5.3).

r. rabatter

Med rabatt avses här en prisreduktion av en vara eller en tjänst där rabatten särredovisas på en särskild rad på ett kassakvitto. Om däremot en vara eller en tjänst fått ett lägre pris och det är detta lägre pris som registreras i kassaregistret vid försäljningen är det inte fråga om en sådan rabatt som ska redovisas på Z-dagrapporten. De prisreduktioner

i form av rabatter som ska redovisas på Z-dagrapporten ska vara inklusive moms.

**SKVM
2012:7**

s. övriga transaktioner som minskat dagens försäljningsbelopp och till vilket belopp

Denna punkt har tillkommit som en ventil för transaktioner som inte ska redovisas under någon annan punkt i Z-dagrapporten. Något behov av att ha denna ventil har dock ännu inte framkommit.

t. antal oavslutade försäljningar

Med oavslutade försäljningar avses främst registrering av pågående försäljning som inte resulterat i att kassakvitton har tagits fram eftersom kunderna ännu inte har betalat kontant och det vanligaste exemplet på detta är försäljning som sker på s.k. öppna bord i en restaurangverksamhet. I en X-dagrapport som tas fram under en försäljningsdag ska det därför framgå uppgift om antalet öppna bord om ett företag använder sig av sådan funktion. I en Z-dagrapport som tas fram efter en försäljningsdag slut ska det därför normalt inte vara någon uppgift om oavslutade försäljningar. Även i en Z-dagrapport kan det dock finnas uppgift om oavslutade försäljningar och det kan i så fall vara fråga om försäljning till kunder som överförts till fakturering eller att den pågående försäljningen av något annat skäl inte har resulterat i att ett kassakvitto tagits fram som bevis på att kontant betalning har erlagts. I det sistnämnda fallet kan det t.ex. handla om en s.k. springnota.

u. grand total försäljning

Se kommentaren till 6 § (se avsnitt 5.3).

v. grand total retur

Se kommentaren till 6 § (se avsnitt 5.3).

w. grand total netto

Se kommentaren till 6 § (se avsnitt 5.3).

5.27 Kvittodata till kontrollenhet

31 § Ett kassaregister ska till sin kontrollenhet kunna skicka de kvittodata som behövs för att kontrollenheten ska kunna framställa sådana kvittokontrolldata som ska framställas enligt 6 kap. Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

Kvittodatabelopp ska vara i svenska kronor.

Första stycket anger att ett kassaregister till sin kontrollenhet ska kunna skicka de kvittodata som kontrollenheten behöver för att kunna

**SKV M
2012:7**

framställa sådana kvittokontrolldata som ska framställas enligt 6 kap. SKVFS 2009:2. Vad som avses med kvittokontrolldata och vad som övrigt gäller för en kontrollenhet hänvisas till vad som är reglerat i SKVFS 2009:2. I avsnitt 4 finns dock en övergripande beskrivning över bakgrunden till det tekniska kontrollsystemet där en certifierad kontrollenhet ingår som en väsentlig del.

Av *andra stycket* framgår att kvittodatabelopp ska vara i svenska kronor och det gäller även om försäljningen sker i ett annat belopp än svenska kronor. Jämför här med kommentaren till 28 § punkt h.

5.28 Tillverkardeklaration

32 § För varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram som ska tillhandahållas på den svenska marknaden ska det finnas en tillverkardeklaration. Av deklARATIONEN ska framgå att modellen eller programmet är testat. Testmetoderna och resultatet av testerna ska dokumenteras i ett testprotokoll.

Tillverkardeklarationen ska visa om kassaregistret överensstämmer med kraven i dessa föreskrifter.

Av paragrafen framgår att det för varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram ska finnas en tillverkardeklaration som utvisar att kassaregistret uppfyller kraven i SKVFS 2009:1. Vad som enligt denna paragraf avses med olika versioner av kassaregisterprogram framgår av kommentarerna till 7 §. Där anges att avgränsningen för ett kassaregisterprogram är de funktioner som ska finnas i ett kassaregister respektive inte får finnas enligt SKVFS 2009:1. Enligt 10 § ska varje kassaregisterprogram vara försett med ett versionsnummer och det är endast förändringar i ett kassaregisterprogram som påverkar de reglerade funktionerna enligt 7 § som innebär att en ny tillverkardeklaration ska lämnas i enlighet med denna paragraf.

Skatteverket har tagit fram en blankett för tillverkardeklarationen, SKV 1509. Av 34 § framgår att tillverkardeklarationen ska lämnas in till Skatteverket, som publicerar uppgifter om vilka kassaregister som är tillverkardeklarerade på sin webbplats under menyn kassaregister. Uppgifter om detta har betydelse för den anmälan av kassaregister som en användare ska göra till Skatteverket i enlighet med vad som är reglerat 7 kap. 2-4 §§ SFL (se avsnitt 2.10). Publiceringen på Skatteverkets hemsida innebär dock inte att Skatteverket har testat eller godkänt kassaregistret – det är tillverkarens ansvar att kassaregistret uppfyller de föreskrivna kraven.

33 § Tillverkardeklarationen ska ingå i kassaregistrets eller programmets dokumentation och alltid tillhandahållas vid en överlåtelse av registret eller programmet.

Vad som här avses är uppgifter som utvisar att kassaregistret är tillverkardeklarerat. Vad som avses med programmets dokumentation framgår av kommentaren till 15 § (se avsnitt 5.11).

34 § Tillverkardeklarationen och utdrag ur testprotokoll som utvisar överensstämmelse med dessa föreskrifter ska sändas till Skatteverket senast två veckor före det att kassaregistermodellen eller kassaregisterprogrammet tillhandahålls på den svenska marknaden.

I paragrafen regleras att en tillverkardeklaration enligt 32 § ska sändas till Skatteverket senast två veckor innan kassaregistermodellen eller kassaregisterprogrammet tillhandahålls på den svenska marknaden. Anledningen till denna tidsram är att Skatteverket ska hinna att hantera tillverkardeklarationen och publicera uppgift om tillverkardeklarationen på Skatteverkets webbplats. Det finns inga bestämmelser om formella krav på det utdrag av testprotokoll som enligt paragrafen ska skickas till Skatteverket. En blankett finns för tillverkardeklarationen, SKV 1509.

SKV M
2012:7

Bilaga 1
Paragrafnyckel, kassaregisterlagen – SFL/SFF

SKV M
2012:7

Bestämmelser i kassaregisterlagen	Bestämmelser i SFL/ SFF
1 § Inledande paragraf	39 kap. 1 § SFL
2 § Tillämpningsområdet	39 kap. 4 § SFL
3 § Generella undantag	39 kap. 5 § SFL
4 § Självständiga verksamheter	39 kap. 6 § SFL
5 § Definition – kassaregister	39 kap. 2 § SFL
6 § Definition – kontant betalning	39 kap. 2 § SFL
7 § Definition – kontrollremsa och journalminne	42 kap. 2 § SFL
8 § Definition – verksamhetslokal	3 kap. 18 § SFL
9 § Skyldighet att registrera och lämna kvitto	39 kap. 7 § SFL
10 § Övergripande krav på kassaregister	39 kap. 8 § SFL
11 § Anmälan till Skatteverket	7 kap. 2-4 §§ SFL
12 § Kassaregister ska vara certifierat	39 kap. 8 § SFL
Certifiering enligt lagen om ackreditering och teknisk kontroll	9 kap. 2 § SFF
13 § Upphävd	---
14 § Ömsesidigt erkännande enligt EU:s rättsakter	9 kap. 2 § SFF
15 § Tillsyn av kassaregister	42 kap. 3 § SFL
Ej underrättelse i förväg	42 kap. 10 § SFL
16 § Olägenheter vid tillsyn	42 kap. 11 § SFL
17 § Tillträde vid tillsyn	42 kap. 4 § SFL
18 § Upplysningar vid tillsyn	42 kap. 5 § SFL
19 § Föreläggande att lämna upplysningar	42 kap. 5 § SFL
Föreläggande att avhjälpa brister	39 kap. 17 § SFL
20 § Biträde av polismyndighet vid tillsyn	42 kap. 4 § SFL
21 § Särskilda kontrollåtgärder	42 kap. 6 § SFL
Ej underrättelse i förväg	42 kap. 10 § SFL

**SKV M
2012:7**

22 §	Olägenheter vid särskilda kontrollåtgärder	42 kap. 11 § SFL
23 §	Tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne	42 kap. 7 § SFL
	Bevara kontrollremsa eller journalminne i två månader	9 kap. 4 § SFF
	Föreläggande att tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne	42 kap. 7 § SFL
24 §	Kontrollavgift - i vilka fall	50 kap. 1 § SFL
	Kontrollavgift 10 000 kronor	50 kap. 2 § SFL
	Kontrollavgiften tillfaller staten	52 kap. 11 § SFL
25 §	Kontrollavgift 20 000 kronor (efter föreläggande)	50 kap. 2 § SFL
26 §	Kontrollavgift 20 000 kronor vid ny överträdelse inom ett år	50 kap. 2 § SFL
27 §	Befrielse av kontrollavgift	51 kap. 1 § SFL
28 §	Ej kontrollavgift vid vitesföreläggande	50 kap. 5 § SFL
29 §	Föreläggande förenat med vite	44 kap. 1 § SFL
	Undantag - straffbelagda gärningar	44 kap. 3 § SFL
30 §	Undantag i enskilt fall	39 kap. 9 § SFL
31 §	Bemyndigande att meddela föreskrifter	39 kap. 10 § SFL 9 kap. 3 § SFF
32 §	Beslut som inte får överklagas	67 kap. 5 § SFL
	Förfarandefrågor – övrigt	67 kap. SFL

Bilaga 2
Paragrafnnyckel, SFL/SFF – kassaregisterlagen

SKV M
2012:7

Bestämmelser i SFL/ SFF		Bestämmelser i kassaregisterlagen
3 kap. 18 § SFL	Definition – verksamhetslokal	8 §
7 kap. 2-4 §§ SFL	Anmälan till Skatteverket	11 §
39 kap. 1 § SFL	Inledande paragraf	1 §
39 kap. 2 § SFL	Definition – kassaregister Kontant betalning och betalning med kontokort	5 och 6 §§
39 kap. 4 § SFL	Tillämpningsområdet Kontant betalning och betalning med kontokort	2 och 6 §§
39 kap. 5 § SFL	Generella undantag	3 §
39 kap. 6 § SFL	Självständiga verksamheter	4 §
39 kap. 7 § SFL	Skyldighet att registrera och lämna kvitto	9 §
39 kap. 8 § SFL	Övergripande krav på kassaregister Kassaregister ska vara certifierat	10 § 12 §
39 kap. 9 § SFL	Undantag i enskilt fall	30 §
39 kap. 10 § SFL	Bemyndigande för regeringen	31 §
39 kap. 17 § SFL	Föreläggande att fullgöra skyldigheter	19 §
42 kap. 1 § SFL	Inledande paragraf	-
42 kap. 2 § SFL	Definition – kontrollremsa och journalminne	7 §
42 kap. 3 § SFL	Skatteverket utövar tillsyn	15 §
42 kap. 4 § SFL	Tillträde vid tillsyn Biträde av polismyndighet vid tillsyn	17 § 20 §
42 kap. 5 § SFL	Upplysningar vid tillsyn Föreläggande att lämna upplysningar	18 § 19 §
42 kap. 6 § SFL	Kontrollbesök	21 §

**SKV M
2012:7**

42 kap. 7 § SFL	Tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne	23 §
	Föreläggande att tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne	
42 kap. 10 § SFL	Särskilda kontrollåtgärder	15 och 21 §§
	Ej underrättelse i förväg	
42 kap. 11 § SFL	Olägenheter vid tillsyn och kontrollbesök	16 och 22 §§
44 kap. 1 § SFL	Föreläggande förenat med vite	29 §
44 kap. 2 § SFL	Föreläggande förenat med vite	29 §
44 kap. 3 § SFL	Förbud mot föreläggande förenat med vite	29 §
44 kap. 4 § SFL	Behörig förvaltningsrätt	32 §
50 kap. 1 § SFL	Kontrollavgift - i vilka fall	24 §
50 kap. 2 § SFL	Kontrollavgift 10 000 kronor	24-26 §§
	Kontrollavgift 20 000 kronor vid ny överträdelse inom ett år	
50 kap. 5 § SFL	Ej kontrollavgift vid vitesföreläggande	28 §
50 kap. 6 § SFL	Kontrollavgift och rättelse inom skälig tid	25 §
51 kap. 1 § SFL	Befrielse från kontrollavgift	27 §
52 kap. 11 § SFL	Kontrollavgiften tillfaller staten	24 §
67 kap. 1-37 §§ SFL	Beslut som inte får överklagas	32 §
	Förfarandefrågor - övrigt	
9 kap. 2 § SFF	Certifiering	12 §
	Ömsesidigt erkännande enligt EU:s rättsakter	14 §
	Bemyndigande för Skatteverket att meddela föreskrifter om certifiering	31 §
9 kap. 3 § SFF	Bemyndigande för Skatteverket att meddela föreskrifter om kassaregister	31 §
9 kap. 4 § SFF	Bevara kontrollremsa eller journalminne i två månader	23 §