

Skatteverkets meddelanden

ISSN 1652-1447



Skatteverkets information om Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister

**SKV M
2012:8**

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 paragrafnycklar mellan SFL/SFF och kassaregisterlagen.

Detta meddelande hänvisar i flera fall till SKV M 2012:7 där det finns kommentarer till Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister. I SKV M 2012:7 finns i avsnitt 2 kommentarer till lagstiftningen om kassaregister som är identiska med kommentarerna i avsnitt 2 i detta meddelande.

**SKV M
2012:8**

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 2009:3
 - 5.1 Inledning
 - 5.2 Skatteverkets föreskrifter om kassaregister
 - 5.3 Definitioner
 - 5.4 Formella krav på kassaregister
 - 5.5 Ej tillåtet att påverka ett kassaregisters funktioner
 - 5.6 Ett kassaregisters användningsmiljö
 - 5.7 Kontrollenhetens lagringskapacitet
 - 5.8 Installation av en kontrollenhet
 - 5.9 Kontrollenhet av typ A, B eller C
 - 5.10 Skyltar till kassaregister och kontrollenhet
 - 5.11 Kassabeteckning
 - 5.12 Klocka
 - 5.13 Utskrift av journalminne
 - 5.14 Gemensamt kassaregister med ett annat företag
 - 5.15 Kassalåda

- 5.16 Nätverk
- 5.17 Övningsfunktion
- 5.18 Anmälan till Skatteverket vid driftsavbrott
- 5.19 Växelkassa
- 5.20 Uttag av Z-dagrapport
- 5.21 Tillfälligt uttag ur en kassalåda
- 5.22 Returkvitto
- 5.23 Försäljningsartiklar och varugrupper
- 5.24 Språk
- 5.25 Kassakvitto
- 5.26 Kontokortsterminal
- 5.27 Papper till vissa kontokortsterminaler
- 5.28 Tid och plats för förvaring

**SKV M
2012:8**

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
2012:8

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 2012:8

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 SKV M 2012.7.

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
2012:8**

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
2012:8**

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
2012:8**

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
2012:8**

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 SKV M 2012:7 finns i avsnitt 5.3 (Definitioner), 5.4 (Kassaregisterprogram) och avsnitt 5.9 (Regi-

streringsenhet) 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).

2.6 Registrering i kassaregister och kvitto till kund

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 uppräknings 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

SKV M 2012:8

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 skattekontrollhänseende 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 SKV M 2012:7. Vidare finns i 5 § SKVFS 2009:1 undantag för registrering av vissa lådöppningar (se avsnitt 5.3 SKV M 2012:7) och i 16 § SKVFS 2009:1 finns undantag för registrering av uttag av vissa rapporter (se avsnitt 5.12 SKV M 2012:7).

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 SKV M 2012:7). För ett elektroniskt kassakvitto har kravet på att kvittot ska tas fram inte samma

betydelse som för ett papperskvitto. Innebörden av ett elektroniskt kassakvitto är att kunden får kassakvittot på elektronisk väg i stället för i pappersformat. 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 elektroniska kvittot. Vilka krav som i övrigt gäller för ett elektroniskt kassakvitto har Skatteverket ännu inte preciserat.

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 SKV M 2012:7. 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 registrering avses inte bara försäljningstransaktioner utan även annan löpande användning av kassaregistret som registrering av retur försäljning, användning av kassaregisters 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

SKV M 2012:8

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 SKV M 2012:7. 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 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 SKV M 2012:7). 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 räkenskaps-

information eller inte. Av BFN R2 punkt 20 framgår att kontrollremsa (ann. 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 kontrollremsorna. 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 SKV M 2012:7).

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

**SKV M
2012:8**

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 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).

2.9 Kassaregister ska vara certifierat

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 SKV M 2012:7).

Anledningen till att Skatteverket inte har tagit fram några föreskrifter om certifierade kassaregister är att något behov av detta inte

**SKV M
2012:8**

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 marknadskontroll och i 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 bestämmelser 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 anmälan 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.

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

**SKV M
2012:8**

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
2012:8**

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 SKV M 2012:7). 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 § 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
2012:8

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
2012:8**

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 SKV M 2012:7.

**SKV M
2012:8**

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
2012:8**

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).

2.19 Vitesföreläggande

SKV M
2012:8

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
2012:8**

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 2012:8

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
2012:8**

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 2012:8

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
2012:8

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 2012:8

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
2012:8

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 2012:8

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 2012:8) 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 2009:3

5.1 Inledning

I avsnitt 5 kommenteras Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister. I rutorna nedan är inlagt bestämmelserna i SKVFS 2009:3.

5.2 Skatteverkets föreskrifter om kassaregister

1 § I Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister finns allmänna bestämmelser om krav på sådana kassaregister som avses i lagen (2007:592) om kassaregister m.m. I dessa föreskrifter finns bestämmelser om användning av sådana kassaregister.

Av Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister framgår att i kassaregistret ska ingå en kontrollenhet. Särskilda bestämmelser om kontrollenheten finns i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

I *första stycket* sägs upplysningsvis att i SKVFS 2009:1 finns allmänna bestämmelser om krav på sådana kassaregister som avses i kassaregisterlagen och att det i SKVFS 2009:3 finns bestämmelser om användning av sådana kassaregister. Från den 1 januari 2012 finns bestämmelser om kassaregister i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen, se avsnitt 2.

Även *andra stycket* är av upplysningskaraktär där det med hänvisning till SKVFS 2009:1 sägs att i ett kassaregister ska ingå en kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2. Detta är reglerat i 1 § SKVFS 2009:1 där det anges att det i ett kassaregistersystem alltid ska ingå en kontrollenhet. Med kassaregister avses här den övergripande definition av kassaregister enligt 39 kap. 2 § SFL som anger att med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. Se vidare i avsnitt 2.5 och i SKV M 2012:7 som innehåller närmare kommentarer till vad definitionen av kassaregister omfattar.

5.3 Definitioner

2 § Med *företag* avses i dessa föreskrifter den som omfattas av skyldigheter enligt 2 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m.

Företag som med stöd av 4 kap. 5 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) har gemensam bokföring med ett annat företag anses vid tillämpningen av dessa föreskrifter som ett enda företag för den gemensamt bedrivna verksamheten avseende försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning.

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

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

Med *kontant betalning* avses i dessa föreskrifter även betalning med kontokort i enlighet med 6 § lagen om kassaregister m.m.

Med *Z-dagrapport* avses i dessa föreskrifter en sammanställning av ett kassaregisters registreringar avsedd för redovisning av en dags försäljning.

Med *X-dagrapport* avses i dessa föreskrifter en sammanställning av ett kassaregisters registreringar sedan senast föregående Z-dagrapport.

Av *första stycket* framgår att med *företag* avses näringsidkare som omfattas av skyldigheterna enligt 39 kap. 4 § SFL (jfr. avsnitt 2.2).

I *andra stycket* klargörs att företag som med stöd av bokföringslagen har gemensam bokföring med ett annat företag anses som ett enda företag för den gemensamt bedrivna verksamheten avseende försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning. Bestämmelsen innebär att sådana företag – i den gemensamt bedrivna verksamheten – inte omfattas av bestämmelserna om gemensamt kassaregister enligt 13-15 §§ SKVFS 2009:3.

I *tredje 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). I SKVFS 2009:1 finns flera bestämmelser som berör kassakvitton, bl.a. 28 § som anger vilka uppgifter som ett kassakvitto ska innehålla. Se här vidare i SKV M 2012:7.

Att ett kassakvitto ska tas fram vid varje försäljning gäller även i sådana fall där rabatt lämnas med hela priset för varan eller tjänsten. Företaget ska i sådana fall ta fram ett kassakvitto där det framgår att rabatt lämnats med hela försäljningsbeloppet. Exempel på detta är biltvättar och lunchrestauranger där det förekommer olika system som t.ex. medger att det elfte köpet av biltvätt eller lunch inte kostar något.

**SKV M
2012:8**

I *fjärde 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 *femte stycket* anges att betalning med kontokort jämföras 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 *sjätte stycket* anges att med *Z-dagrapport* avses en sammanställning av ett kassaregisters registreringar avsedd för redovisning av en dags försäljning.

I *sjunde stycket* anges att med *X-dagrapport* avses en sammanställning av ett kassaregisters registreringar sedan senast föregående Z-dagrapport. Skatteverket har valt att använda begreppen X- och Z-dagrapport främst av det skälet att begreppen sedan lång tid tillbaka är internationellt inarbetade. X- och Z-dagrapport är en terminologi som har vuxit fram genom de s.k. ROM-baserade kassaregister som idag och under lång tid har varit den vanligaste tekniken för tillverkning av kassaregister. ROM är en förkortning för Read Only Memory och innebär att kassaregistrets programvara finns i en icke förändringsbar minnesenhet av ROM-typ. För kassaregister som baseras på modern pc-teknik eller på stordatorsystem är däremot X- och Z-dagrapporter inte några begrepp som har etablerats för dessa slag av kassaregister. Det väsentliga är om rapporterna har det innehåll som krävs enligt SKVFS 2009:1. I 29-30 §§ SKVFS 2009:1 är reglerat vilka uppgifter som minst ska finnas i en X-dagrapport respektive i en Z-dagrapport. Med hänsyn till de kontrollskäl som lagstiftningen bygger på har i sistnämnda bestämmelser reglerats att det av rapporterna som tas ut ska framgå att det är fråga om en X-dagrapport respektive en Z-dagrapport.

3 § Ett kassaregister får användas endast om det är certifierat enligt 12 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. eller om det finns en tillverkardeklaration som visar att registret uppfyller kraven på registret. Kontrollenheten måste dock alltid vara certifierad.

Bestämmelser om krav på kassaregistret finns i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister. Där finns även bestämmelser om tillverkardeklaration och om undantag från krav på certifiering.

I *första stycket* sägs att ett företag endast får använda ett kassaregister som antingen är certifierat eller om kassaregistret är tillverkardeklarerat och anslutet till en certifierad kontrollenhet. Att ett kassaregister ska vara certifierat är reglerat i 39 kap. 8 § SFL, se avsnitt 2.9. Skatteverket har ännu inte tagit fram några föreskrifter om certifierade kassaregister. Det innebär att de enda kassaregister som f.n. uppfyller föreskrivna krav är tillverkardeklarerade kassaregister som är anslutna till certifierade kontrollenheter. Anledningen till att Skatteverket har valt att inte ta fram några särskilda föreskrifter om certifierade kassaregister är kommenterat i avsnitt 4.

På Skatteverkets webbplats finns information om vilka kassaregistermodeller och versioner som är tillverkardeklarerade samt vilka kontrollenhetsmodeller som är certifierade. Det är tillverkarens ansvar att ett tillverkardeklarerat kassaregister uppfyller kraven i SKVFS 2009:1. Skatteverket gör inte några tester av om ett tillverkardeklarerat kassaregister som publiceras på webbplatsen uppfyller de föreskrivna kraven. Att en certifierad kontrollenhet uppfyller föreskrivna krav säkerställs med den särskilda ordningen som gäller för produktcertifiering, se avsnitt 2.9. Av 50 kap. 1 § SFL framgår att kontrollavgift ska tas ut om ett företag använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav, se avsnitt 2.17. Ett företag ansvarar alltså mot det allmänna att de tillverkardeklarerade kassaregister och certifierade kontrollenheter som används i företagets verksamhet uppfyller föreskrivna krav.

I *andra stycket* sägs upplysningsvis att i SKVFS 2009:1 finns bestämmelser om krav på tillverkardeklarerade kassaregister.

5.5 Ej tillåtet att påverka ett kassaregisters funktioner

4 § I ett kassaregister får det inte finnas någon programvara eller hårdvara som kan påverka de funktioner som anges i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister och i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

I paragrafen regleras att i ett kassaregister får det inte finnas någon programvara eller hårdvara som kan påverka de funktioner som anges i SKVFS 2009:1 eller i SKVFS 2009:2. Bestämmelsen innebär bl.a. ett ansvar för företag som användare att tillse att obehörig programvara inte installeras i ett kassaregister eller att obehörig utrustning inte ansluts till ett kassaregister. Med kassaregister avses här den övergripande definitionen av kassaregister enligt 39 kap. 2 § SFL, som anger att med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Vad som ingår i ett system för kassaregister är därför inte självklart och det gäller särskilt för kassaregister som är pc-baserade. I normalfallet bör dock detta inte vara något egentligt problem eftersom leverantörer av tillverkardeklarerade kassaregister och certifierade kontrollenheter har ett ansvar att tillhandahålla tydlig information om vilka programvaror och hårdvara som får lov att installeras i respektive anslutas till ett kassaregistersystem.

I 12 § SKVFS 2009:1 anges att ett kassaregister inte får vara anslutet till eller integrerat med utrustning eller programvara som påverkar de reglerade funktionerna i SKVFS 2009:1. Av 7 § SKVFS 2009:1 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 § SKVFS 2009:1 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 (se avsnitt 5.8 SKV M 2012:7). Konsekvensen av att ett kassaregister inte uppfyller föreskrivna krav är att ett företag som användare kan påföras kontrollavgift enligt 50 kap. 1-2 §§ SFL (se avsnitt 2.17).

5.6 Ett kassaregisters användningsmiljö

SKV M
2012:8

5 § En kontrollenhet får endast användas i en användningsmiljö eller utsättas för en miljö som den är certifierad för.

Ett kassaregister får endast användas i en användningsmiljö eller utsättas för en miljö som anges i dess tillverkardeklaration.

Av *första stycket* framgår att en kontrollenhet endast får användas i en användningsmiljö eller utsättas för en miljö som den är certifierad för. I 12 kap. 18-24 §§ SKVFS 2009:2 finns bestämmelser om användningsmiljö för en kontrollenhet. Vad som är reglerat är bland annat vilken fysisk tålighet som en kontrollenhet minst måste klara och vilket temperaturområde, vilken luftfuktighet, vilken elektromagnetisk immunitet, vilken elsäkerhet m.m. den minst måste klara. Att en kontrollenhet uppfyller föreskrivna krav säkerställs genom den certifiering som en kontrollenhetsmodell måste genomgå. Företagets ansvar är att användningen av en kontrollenhet sker inom dessa ramar.

Av *andra stycket* framgår att ett kassaregister endast får användas i en användningsmiljö som anges i dess tillverkardeklaration. Enligt 32 § SKVFS 2009:1 ska det för varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram finnas en tillverkardeklaration som visar att kassaregistret uppfyller kraven i SKVFS 2009:1. Skatteverket har inte föreskrivet om några särskilda krav för vilken miljö ett kassaregister minst måste klara. Ett kassaregister får därmed användas i sådan miljö som tillverkaren har angett i sin produktbeskrivning. Detta innebär att ändringar som tillverkaren gör i sin produktbeskrivning därmed kan förändra den miljö som ett kassaregister får användas i eller utsättas för. Om ett kassaregister eller en kontrollenhet ändå används i eller utsätts för en miljö som den inte är avsedd för och detta påverkar de föreskrivna funktionerna kan det medföra att det kassaregister som används inte anses uppfyller föreskrivna krav.

5.7 Kontrollenhetens lagringskapacitet

6 § Ett kassaregister får användas endast om dess kontrollenhet har en lagringskapacitet som klarar minst fem års beräknad användning i den verksamhet som den ska användas i.

Paragrafen innebär att ett företag ska ha en kontrollenhet som har en sådan lagringskapacitet att den klarar minst fem års beräknad användning i företagets verksamhet. Att en kontrollenhet ska klara minst fem års beräknad användning bör normalt inte vara något problem för ett företag att kunna bedöma. Tillverkare av kontrollenheter ska ha sett till att dessa har tillräcklig lagringskapacitet för det användningsområde som anges i produktbeskrivningarna. I SKVFS 2009:2 har inte före-

SKV M 2012:8

skrivits att en kontrollenhet ska ha en viss minsta lagringskapacitet av information. I 12 kap. 14 § SKVFS 2009:2 har i stället föreskrivits att minnet som lagrar information (kontrolldata) ska ha sådan kapacitet att det kan hantera lagring av minst fem års kontrolldata. Genom att det är reglerat på det sättet i SKVFS 2009:2 har också ett ansvar lagts på tillverkare av kontrollenheter att anpassa minneskapaciteten till det användningsområde som en viss kontrollenhetsmodell är konstruerad för. I 3 kap. 5 § SKVFS 2009:2 är också reglerat att en kontrollenhet inte får kunna skriva över eller radera kontrolldata som är yngre än fem år. Detta innebär att om en kontrollenhet blir full pga. att den innehåller kontrolldata som är yngre än fem år ska den vara så konstruerad att den inte längre kan användas i ett företags verksamhet. Om det skulle inträffa måste företaget ersätta denna kontrollenhet med en ny. I 30 § SKVFS 2009:3 är reglerat att en kontrollenhet ska bevaras på ett betryggande sätt i minst 12 månader sedan den bytts ut (se avsnitt 5.28).

5.8 Installation av en kontrollenhet

7 § En kontrollenhet ska installeras av en tillverkare av kassaregister, av en generalagent för kassaregister eller av en generalagent utsedd person.

I paragrafen regleras att en generalagent för kassaregister får utse valfri person att installera en kontrollenhet till ett kassaregister. Den sammankoppling som ska ske av ett tillverkardeklarerat kassaregister och en certifierad kontrollenhet är alltså något som en generalagent kan överlåta på en återförsäljare eller till det företag som är slutanvändare av en kontrollenhet. Företaget som användare får i sådant fall ta ansvar för att sammankopplingen sker på ett korrekt sätt i enlighet med vad tillverkaren av det aktuella kassaregistret respektive vad tillverkaren av den aktuella kontrollenheten har anvisat ska gälla för installationen.

5.9 Kontrollenhet av typ A, B eller C

8 § Ett kassaregister som inte har en port som kan ta emot data från en kontrollenhet ska använda en kontrollenhet av typ B. De olika typerna av kontrollenheter beskrivs i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.
En kontrollenhet av typ B ska installeras mellan ett kassaregister och dess skrivare.

I paragrafen regleras att ett kassaregister som inte kan ta emot data från en kontrollenhet ska vara sammankopplat med en kontrollenhet av

typ B. En sådan kontrollenhet ska vara installerad mellan det tillverkardeklarerade kassaregistret och kvittoskrivaren. I paragrafen sägs också upplysningsvis att i SKVFS 2009:2 finns beskrivningar av olika typer av kontrollenheter.

I 4 kap. SKVFS 2009:2 är reglerat att en kontrollenhet ska vara av typ A, B eller C. En kontrollenhet av typ A kan sägas vara grundtypen för en kontrollenhet och är avsedd att kunna anslutas till alla typer av kassaregister, oavsett om kassaregistren är ROM-baserade eller är pc-baserade.

En kontrollenhet av typ B är avsedd att anslutas till enklare kassaregistermodeller som saknar port för att kunna ta emot data från ansluten kontrollenhet, dvs. kassaregistret har endast funktion för enkelriktad kommunikation med kontrollenheten. En kontrollenhet av typ B ska därför ha ett journalminne som företaget har åtkomst till för sin bokföring. Skälet till att en kontrollenhet av typ B ska ha ett journalminne är att kontrollenheten ska generera en kontrollkod för varje kassakvitto (samt returkvitto och kopia), en kontrollkod som ska finnas på företagets journalminne eller kontrollremsa.

En kontrollenhet av typ C är avsedd att användas i nätverk och ska kunna ta emot kvittodata från mer än ett kassaregister. En kontrollenhet av typ C får också kunna ta emot och hantera kvittodata från ett kassaregister som enligt 20 § SKVFS 2009:1 kan hantera mer än ett företags registreringar, se kommentarerna nedan till 13-14 §§ om gemensamt kassaregister med ett annat företag (avsnitt 5.14).

5.10 Skyltar till kassaregister och kontrollenhet

9 § Skatteverket ska efter att anmälan har gjorts enligt 11 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. tillhandahålla skyltar med identifikationsnummer för varje kassaregister och kontrollenhet som omfattas av anmälan. Företaget ska omedelbart sätta fast skyltarna på ett synligt och säkert sätt på respektive kassaregister och kontrollenhet.

Kassaregistret får användas endast om kassaregistret och dess kontrollenhet är märkt med identifikationsnummer. Kassaregistret får dock användas efter att en anmälan enligt första stycket gjorts fram till dess skyltarna tillhandahållits, trots att märkning ännu inte har gjorts.

Av *första stycket* framgår att efter att ett företag har gjort en anmälan om innehav av ett kassaregister enligt 7 kap. 2-4 §§ SFL (se avsnitt 2.10) tillhandahåller Skatteverket skyltar med identifikationsnummer för varje kassaregister och kontrollenhet som omfattas av en sådan anmälan. Av första stycket framgår också att så snart ett företag erhållit skyltarna ska företaget sätta fast dessa på ett synligt och säkert sätt på respektive kassaregister och kontrollenhet.

SKV M 2012:8

Av *andra stycket* framgår att ett kassaregister endast får användas för att registrera försäljningsbelopp om kassaregistret och dess kontrollenhet är märkta med Skatteverkets skyltar med identifikationsnummer. Har ett företag gjort en anmälan om innehav av ett kassaregister enligt 7 kap. 2-4 §§ SFL får dock företaget använda kassaregistret under den tid som det tar för Skatteverket att skicka ut skyltarna.

Efter det att en anmälan om innehav av ett kassaregister har gjorts enligt 7 kap. 2-4 §§ SFL skickar Skatteverket inom ca en vecka ut en bekräftelse att en anmälan har gjorts. Avsikten är att företaget ska kontrollera de uppgifter som Skatteverket anger i bekräftelsen. Om företaget inte hör av sig till Skatteverket skickar Skatteverket inom ca två veckor ut ett registreringsbevis tillsammans med skyltar (klistermärken) med identifikationsnummer. På skyltarna finns text med Skatteverkets logotyp och det identifikationsnummer som finns i Skatteverkets register. Det finns också uppgift om kassaregistrets modellbeteckning och versionsnummer respektive uppgift om kontrollenhetens modellbeteckning och revisionsnummer.

5.11 Kassabeteckning

10 § Ett företag ska ge varje kassaregister en unik kassabeteckning. Beteckningen ska finnas på kvitton, X-dagrapport och Z-dagrapport.

I paragrafen regleras att ett företag ska ge varje kassaregister en unik beteckning. Här avses en för företaget unik beteckning för att olika kassaregister ska kunna särskiljas. Exempel på sådana beteckningar är Kassa 1 och Kassa 2. Den unika beteckningen ska finnas på kvitton, X-dagrapporter och Z-dagrapporter. Vilka uppgifter som ska finnas på kvitton, X-dagrapporter och Z-dagrapporter är reglerat i 28-30 §§ SKVFS 2009:1, se här kommentarerna i SKV M 2012:7.

5.12 Klocka

11 § Kassaregistrets klocka ska vara ställd enligt svensk normaltid och justerad för sommartid.

I paragrafen regleras att ett företag ska ställa in kassaregistrets klocka enligt svensk normaltid och justera den för sommartid.

Att ett kassaregister ska ha en klocka följer av bestämmelserna i 28-30 §§ SKVFS 2009:1 som anger att datum och klockslag automatiskt ska skrivas ut på kvitton, X-dagrapporter och Z-dagrapporter, se här kommentarerna i SKV M 2012:7.

12 § Journalminne är en registrering av löpande användning i elektronisk form. Utskrift av journalminne ska kunna ske på den plats där försäljning sker.

I paragrafen sägs upplysningsvis att journalminne är en registrering av den löpande användningen i elektronisk form. Detta till skillnad mot en kontrollremsa där den löpande användningen registreras i pappersformat. Journalminne och kontrollremsa är definierat i 42 kap. 2 § SFL (se avsnitt 2.5).

I paragrafen regleras att utskrift av journalminne ska kunna ske på den plats där försäljning sker. Någon motsvarande reglering är inte nödvändig att ha när det gäller kontrollremsa eftersom företag som har kassaregister med kontrollremsa av naturliga skäl skriver ut kontrollremsan i verksamhetslokalen. I ett pc-baserat kassaregistersystem kan den lagringsenhet där journalminnet förvaras däremot ibland finnas på en plats som ligger mycket långt från den plats där företaget bedriver sin försäljningsverksamhet. Bestämmelsen i paragrafen har tillkommit för säkerställa att ett företag har åtkomstmöjlighet och tekniska möjligheter att kunna skriva ut journalminnet på den plats där företaget bedriver sin försäljningsverksamhet. Detta har betydelse för Skatteverkets kontrollverksamhet. Enligt 42 kap. 7 § SFL ska ett företag på Skatteverkets begäran tillhandahålla journalminne när Skatteverket vidtar åtgärder vid kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL (kunderäkning, kontrollköp, kvittokontroll), se här kommentarerna i avsnitt 2.15 och 2.16. Att ett företag ska kunna skriva ut journalminnet innebär inte att journalminnet nödvändigtvis ska tillhandahållas Skatteverket utskrivet i pappersformat. Enligt 42 kap. 7 § SFL är det tillräckligt att företaget tillhandahåller uppgifter från journalminnet. Detta innebär att om ett företag i elektronisk form kan tillhandahålla journalminnet i en sådan form att det är läsbart med vanligt förekommande utrustning och standardprogram har företaget uppfyllt skyldigheten att kunna skriva ut journalminnet.

De registreringar som görs i ett kassaregister ska kassaregistret alltid 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 istället att de har funktioner som innebär att gjorda registreringar kan tas fram och presenteras i kronologisk ordning. Att ett kassaregister ska kunna presentera gjorda registreringar i kronologisk ordning gäller dock bara så länge uppgifterna inte har tagits ut från kassaregistret och förts över till företagets bokföring. Därefter gäller bokföringslagens bestämmelser om bevarande och att uppgifterna ska kunna presenteras i kronologisk ordning (jfr. avsnitt 2.5 och 2.7).

5.14 Gemensamt kassaregister med ett annat företag

13 § Ett företag får ha gemensamt kassaregister med ett annat företag om kassaregistret på ett säkert sätt kan hantera mer än ett företags registreringar. Varje företags registreringar ska hållas åtskilda.

I paragrafen regleras att ett företag får ha ett gemensamt kassaregister med ett annat företag om kassaregistret på ett säkert sätt kan hantera mer än ett företags registreringar. Att varje företags registreringar ska hållas åtskilda innebär bl.a. att om två företag har ett gemensamt kassaregister ska kassaregistret vara så programmerat och inställt att de båda företagens kvitton, journalminnen, rapporter m.m. är försedda med de beteckningar m.m. som avser respektive företag och går att skriva ut var för sig för varje företag. Av 20 § SKVFS 2009:1 framgår att ett gemensamt kassaregister ska ha en funktion som visar vilka företag kassaregistret hanterar.

14 § Om ett företag har gemensamt kassaregister med ett annat företag ska kassaregistret ha en kontrollenhet av typ C. En kontrollenhet av typ A eller B får dock användas om kassaregistret har en kontrollenhet för varje företag som använder det gemensamma kassaregistret. De olika typerna av kontrollenheter beskrivs i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister

I paragrafen regleras vilka krav som ställs på vilken typ av kontrollenhet som ett gemensamt kassaregister enligt 13 § ska ha. I 4 kap. SKVFS 2009:2 finns bestämmelser och beskrivningar av de olika typerna A, B och C av kontrollenheter. Se även kommentaren ovan till 8 § (avsnitt 5.9). Ett gemensamt kassaregister ska antingen ha en kontrollenhet av typ C eller en kontrollenhet av typ A eller typ B för varje företag som använder det gemensamma kassaregistret.

15 § Till ett kassaregister ska finnas en kassalåda för förvaring av inkomna betalningsmedel. Kassalådan kan vara fristående eller integrerad med kassaregistret.

I en kassalåda får ett företags betalningsmedel inte sammanblandas med ett annat företags betalningsmedel.

I *första stycket* regleras att till ett kassaregister ska det finnas en kassalåda för förvaring av inkomna betalningsmedel. Med detta avses betalningsmedel som registreras i ett kassaregister vid försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning. Kassalådan som hör till ett kassaregister kan antingen 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 om det går att stämna av den försäljning som registrerats i ett kassaregister mot de betalningsmedel som finns i olika kassalådor. För att det ska vara möjligt för Skatteverket att kunna genomföra en kassainventering enligt 42 kap. 6 § SFL är det nödvändigt att ett företag – med flera kassalådor – har tydliga interna rutiner så att det inte uppstår någon tveksamhet om vilka kassalådor som hör till ett visst kassaregister. Se här även kommentaren till 20 § i avsnitt 5.19 där det anges att vid varje försäljningsdags början ska den växelkassa som hör till ett kassaregister registreras. Det finns heller inget som hindrar att ett företag har en kassalåda som betjänar flera kassaregister. Även i detta fall är det avgörande om det går att stämna av den försäljning som registrerats i olika kassaregister mot de betalningsmedel som finns i den gemensamma kassalådan. Exempel på när det kan vara motiverat av verksamhetsmässiga skäl att ha flera kassaregister eller registreringsterminaler för försäljning – men endast en kassalåda – är när antalet transaktioner är förhållandevis få och då de enskilda försäljningsbeloppen är förhållandevis höga.

I *andra stycket* regleras att i en kassalåda får ett företags betalningsmedel inte sammanblandas med ett annat företags betalningsmedel. Bestämmelsen berör företag som enligt 13 § har ett gemensamt kassaregister med ett annat företag. För att kunna uppfylla kravet på att någon sammanblandning inte ska ske av betalningsmedel som avser olika företag bör varje företag ha egna separata kassalådor alternativt separata fack i en gemensam kassalåda.

16 § Om ett kassaregister ingår i ett nätverk med andra kassaregister ska registreringarna i de olika kassaregistren hållas åtskilda.

I paragrafen regleras att om ett kassaregister ingår i ett nätverk med andra kassaregister ska registreringarna i de olika kassaregistren hållas åtskilda. I ett nätverk av kassaregister finns det vanligtvis ett gemensamt kassaregisterprogram som olika terminaler kommunicerar med. Vad som utgör olika kassaregister i ett nätverkssystem framgår av 13 § SKVFS 2009:1 där det anges att varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister. Varje terminal som kan registrera och slutföra en försäljning utgör en registreringsenhet och därmed ett separat kassaregister, se vidare kommentarerna i avsnitt 5.9 i SKV M 2012:7. Att registreringarna ska hållas åtskilda innebär bl.a. att varje kassaregister ska ha eget separat journalminne eller kontrollremsa. Det kassaregistersystem som ett företag använder ska vara så utformat att företaget utan svårigheter kan ta fram separata journalminnen, X- och Z-dagrapporier m.m. för de kassaregister som ingår i nätverket.

Att varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister har betydelse i flera avseenden enligt vad som är reglerat i föreskrifterna. Det kassaregisterprogram som används i nätverket ska bl.a. kunna behandla de registrerade uppgifterna så att de kan ingå en X-dagrapporier och Z-dagrapporier enligt 29-30 §§ SKVFS 2009:1. 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 § SKVFS 2009:1.

17 § Kassaregister som ingår i ett nätverk ska vara anslutna till en kontrollenhet av typ A eller C. De olika typerna av kontrollenheter beskrivs i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

I paragrafen regleras att kassaregister som ingår i ett nätverk ska vara anslutna antingen till en kontrollenhet av typ A eller till en kontrollenhet av typ C. I 4 kap. SKVFS 2009:2 finns bestämmelser och beskrivningar av de olika typerna A, B och C av kontrollenheter. Se även kommentaren ovan till 8 § (avsnitt 5.9).

18 § Ett kassaregister får ha övningsfunktion endast om det framgår av kassaregistrets dokumentation och om användningen av övningsfunktionen registreras i kassaregistret. Bestämmelser om dokumentation finns i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister.

Av paragrafen framgår att ett kassaregister får ha övningsfunktion om användningen av denna registreras i kassaregistret. Att användning av en övningsfunktion ska registreras i ett kassaregister är ett förtydligande av att detta utgör en sådan löpande användning som enligt 39 kap. 7 § SFL alltid ska registreras i ett kassaregister (se avsnitt 2.6). Kassaregister som har övningsfunktion kan normalt ta fram övningskvitton med fingerade försäljningar. För att ett övningskvitto inte ska kunna förväxlas med ett kassakvitto har i 22 § SKVFS 2009:1 reglerats att ett kassaregister tydligt ska märka ett övningskvitto med ordet övning (övning) och kassaregistret ska vara så konstruerat att en användare inte kan ändra den markerande texten.

I paragrafen sägs också att övningsfunktionen ska framgå av kassaregistrets dokumentation. Detta är något som redan följer av 15 § SKVFS 2009:1 som anger att ett kassaregisterprogram inte får ha några andra funktioner än vad som framgår av dess dokumentation, se avsnitt 5.11 i SKV M 2012:7.

19 § Under en försäljningsdag ska minst ett kassaregister vara i funktion då försäljning sker mot kontant betalning.

Om ett kassaregister inte fungerar ska detta dokumenteras och företaget ska utan dröjsmål anmäla detta till Skatteverket.

I *första stycket* anges att under en försäljningsdag ska minst ett kassaregister vara i funktion i ett företag då försäljning sker mot kontant betalning. Bestämmelsen är av upplysningskaraktär då det i 39 kap. 7 § SFL är reglerat att all försäljning mot kontant betalning ska registreras i ett kassaregister (se avsnitt 2.6).

I *andra stycket* anges att om ett kassaregister inte fungerar ska detta dokumenteras och att företaget utan dröjsmål ska anmäla driftsavbrottet till Skatteverket. Denna anmälningsskyldighet avser endast kassaregister som företaget avser att reparera. Om ett kassaregister slutar att fungera och om företaget inte avser att reparera det anses kassaregistret ha tagits ur bruk och att det därmed inte längre innehas av företaget för ändamålet att registrera kontant försäljning. I sådant fall föreligger ingen anmälningsskyldighet enligt andra stycket i para-

**SKV M
2012:8**

grafen. Däremot har företaget en anmälningsskyldighet enligt 7 kap. 2-4 §§ SFL (se avsnitt 2.10) där det bl.a. kommenteras att anmälan kan göras på Skatteverkets webbplats. Av 7 kap. 4 § SFL framgår att ett företag har två veckor på sig att till Skatteverket anmäla ändrat förhållande av innehav av kassaregister. Anmälan att ett kassaregister inte fungerar benämns på webbplatsen som en felanmälan.

Bestämmelsen i andra stycket om felanmälan av kassaregister som inte fungerar har tillkommit för att Skatteverket ska få information om detta, vilket är av betydelse för Skatteverkets kontrollverksamhet. Ett driftsavbrott av ett kassaregister medför av förklarliga skäl att problem uppkommer för berörda företag att kunna uppfylla kravet att den kontanta försäljningen ska registreras i ett kassaregister. I företag som har flera kassaregister i samma butik finns vanligtvis möjligheten att kunna registrera försäljningen i något annat kassaregister än det kassaregister där det inträffat ett driftsavbrott. I företag som endast har ett kassaregister finns inte den möjligheten och ett driftsavbrott av det enda kassaregistret innebär därmed att stora problem uppkommer för dessa företag att fortsätta kunna sälja i sin verksamhet mot kontant betalning. Det är inte tillräckligt – inte ens vid oväntade driftsavbrott – att registrera försäljningen i ett reservkassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. En möjlighet för företag att sälja mot kontant betalning utan att komma i konflikt med bestämmelserna om kassaregister är däremot att sälja mot s.k. kontantfakturor, se här avsnitt 2.2. Allmänt gäller att det är lämpligt att alla företag som använder kassaregister bör ha rutiner för hur kassapersonalen bör agera vid olika typer av driftsavbrott. Dessa rutiner bör inte bara avse ett driftsavbrott i själva kassaregistret, utan även omfatta olika scenarier som kan inträffa, t.ex. ett allmänt strömavbrott som innebär att företagets kassaregister inte kan användas.

5.19 Växelkassa

20 § Vid varje försäljningsdags början ska den växelkassa som hör till ett kassaregister registreras.

Av paragrafen framgår att vid varje försäljningsdags början ska den växelkassa som hör till ett kassaregister registreras i kassaregistret. Vad som ska registreras är den totala växelkassa av olika slag av betalningsmedel som finns i den eller de kassalådor som hör till ett visst kassaregister vid försäljningsdagens början. Det finns inget som hindrar att ett kassaregister kan registrera förändring av växelkassan. Om ett kassaregister har en sådan funktion utgör även förändring av växelkassan löpande användning som ska registreras i kassaregistret, och ökningen av eller minskningen av växelkassan ska framgå av X- och Z-dagrapporterna. Att det till ett kassaregister får finnas mer än en kassalåda framgår av 15 § där det som förutsättning för detta anges att det ska gå att stämma av de betalningsmedel som hör till ett visst

kassaregister mot den försäljning som har registrerats i kassaregistret. Att ett kassaregister ska ha en funktion för att kunna registrera växelkassa framgår av 18 § SKVFS 2009:1.

**SKV M
2012:8**

5.20 Uttag av Z-dagrapport

21 § För varje kassaregister som används under en försäljningsdag för registrering ska en Z-dagrapport med minst uppgifter enligt 30 § Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister tas ut vid försäljningsdagens slut.

I paragrafen anges att för varje kassaregister som används under en försäljningsdag ska företaget ta ut en Z-dagrapport vid försäljningsdagens slut. En Z-dagrapport utgör en sammanställning av ett kassaregisters registreringar sedan senast föregående Z-dagrapport och en sådan rapport ska minst innehålla de uppgifter som anges i 30 § SKVFS 2009:1, se här kommentarerna i SKV M 2012:7. De obligatoriska uppgifterna som ska finnas i en Z-dagrapport är inte alltid tillräckliga för att ett företag ska kunna använda en Z-dagrapport som underlag för bokföringen av den kontanta försäljningen. Är dessa uppgifter inte tillräckliga är det inget som hindrar att ett företag har ytterligare uppgifter på sina Z-dagrapporter för sin bokföring eller för annat ändamål som intern kontroll, försäljningsstatistik m.m. Av avsnitt 2.7 framgår att en uttagen Z-dagrapport utgör räkenskapsinformation och därför omfattas av bevarandekravet i bokföringslagen.

5.21 Tillfälligt uttag ur en kassalåda

22 § Vid tillfälligt uttag, under en försäljningsdag, av kontanter och andra betalningsmedel från en kassalåda ska ett underlag för detta upprättas. Uppgift ska finnas om

1. företagets namn
2. kassabeteckning
3. datum och klockslag
4. uttaget fördelat på kontanter och andra betalningsmedel
5. vem som gjort uttaget.

Underlag enligt första stycket ska bevaras till försäljningsdagens slut och förvaras tillsammans med de betalningsmedel som hanteras under försäljningsdagen.

Av *första stycket* framgår att vid tillfälligt uttag av kontanter och andra betalningsmedel från en kassalåda ska ett underlag för detta upprättas. Med tillfälligt uttag avses alla uttag som inte är permanenta uttag från en kassalåda och ett permanent uttag från en kassalåda förutsätter att företaget tar fram en Z-dagrapport i enlighet med 21 §. Om ett företag

**SKV M
2012:8**

under en försäljningsdag pga. rånrisk vill minska mängden kontanter i en kassalåda för att t ex sätta in dem på bank utgör detta ett tillfälligt uttag som innebär att ett underlag ska upprättas enligt vad som anges i paragrafen. Underlaget för det tillfälliga uttaget ska innehålla uppgifter om (1) företagets namn (2) kassabeteckning (3) datum och klockslag (4) uttaget fördelat på kontanter och andra betalningsmedel och (5) vem som gjort uttaget. Ett annat exempel på ett tillfälligt uttag av kontanter från en kassalåda är när ett företag behöver göra ett kontant inköp. Om t.ex. 1 000 kronor tas ut från en kassalåda för inköp av något slag av förnödenhet ska ett underlag upprättas för uttaget på 1 000 kronor enligt vad som anges i punkterna 1-5. Om inköpet av förnödenheten visade sig kosta 800 kronor innebär detta att uttaget på 1 000 kronor slutredovisas i kassalådan genom kvittot för inköpet på 800 kronor tillsammans med växeln på 200 kronor. Bestämmelsen om att ett särskilt underlag ska upprättas vid tillfälligt uttag ur en kassalåda har tillkommit för att säkerställa att det alltid ska vara möjligt för Skatteverket att kunna göra en kassainventering vid kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL (se avsnitt 2.15).

Det finns inget som hindrar att ett kassaregister har en funktion som möjliggör för användaren att registrera tillfälligt uttag av kontanter och andra betalningsmedel med de uppgifter som anges i punkterna 1-5. Det underlag som ska tas fram enligt första stycket kan därmed antingen vara i elektronisk form eller i pappersformat.

Av *andra stycket* framgår att underlaget ska bevaras till försäljningsdagens slut och förvaras tillsammans med de betalningsmedel som hanteras under försäljningsdagen. Bestämmelsen om bevarandet har främst betydelse för om underlaget upprättas i pappersformat eftersom om uttaget registreras i kassaregistret blir det automatiskt bevarat enligt vad som följer av 39 kap. 8 § SFL (se avsnitt 2.9). Ett underlag enligt första stycket ska bevaras i en kassalåda som hör till det kassaregister från vilket det tillfälliga uttaget har gjorts. Att det till ett kassaregister får finnas mer än en kassalåda framgår av kommentarerna till 15 § där det som förutsättning för detta anges att det ska gå att stämma av de betalningsmedel som hör till ett visst kassaregister mot den försäljning som har registrerats i kassaregistret (se avsnitt 5.15). Något krav på bevarandet av underlaget i pappersformat finns inte efter försäljningsdagens slut. Ett företag som gjort tillfälligt uttag av kontanter ur en kassalåda för att betala ett inköp måste hantera detta inköp och den kontanta försäljningen i sin bokföring enligt vad som följer av bestämmelserna i bokföringslagen. När den redovisningen är gjord finns inte längre något behov av underlaget för det tillfälliga uttaget av kontanter.

23 § Om ett returkvitto tas ut ska företaget registrera vad returen avser.

Om fel betalningsmedel har angetts på ett kassakvitto ska företaget ta ut ett returkvitto som korrigerar felaktigheten och ta fram ett kassakvitto med uppgift om rätt betalningsmedel.

Om kassaregistret inte har en funktion som medger att uppgifter om returen kan registreras ska företaget i stället ta ut en kopia av kassakvittot och på detta anteckna uppgifter om returen.

I *första stycket* anges att om ett returkvitto tas ut ur ett kassaregister ska företaget registrera vad returen avser. Med returkvitto avses, enligt 2 § SKVFS 2009:1, en utskrift från ett kassaregister av uppgifter som utvisar att ett tidigare uttaget kassakvitto innehåller felaktiga uppgifter eller uppgifter om återbetalning för returnerade eller prisnedsatta varor eller tjänster. Av definitionen av returkvitto följer att ett företag inte får registrera en retur som en delpost på ett kassakvitto. Om en kund i samband med ett köp även vill returnera en tidigare köpt vara ska företaget därför behandla detta var för sig på ett kassakvitto respektive ett returkvitto. Det finns emellertid inget krav på att en returnerad vara ska registreras i ett kassaregister. Ett företag har alltid möjlighet att dokumentera en retur av en vara enligt vad som gäller för fullständiga verifikationer enligt 5 kap. 7 § första stycket BFL. Detsamma gäller för en prisnedsättning av en tidigare såld vara eller tjänst.

Om ett företag väljer att använda ett kassaregister för att registrera ett returkvitto ska ett sådant returkvitto minst innehålla uppgifter enligt vad som framgår av 28 § andra stycket SKVFS 2009:1 där det anges att ett returkvitto ska innehålla motsvarande uppgifter som ett kassakvitto. I avsnitt 5.24 SKV M 2012:7 kommenteras bestämmelsen om returkvitto i 28 § SKVFS 2009:1 med att ett returkvitto för en returnerad vara eller en prisnedsättning ska vara markerad med ett minus-tecken för exempelvis den vara som återlämnas och med ett minus-tecken för det belopp som återbetalas till en kund.

Av *andra stycket* framgår att om ett företag har registrerat fel betalningsmedel på ett kassakvitto ska företaget ta fram ett returkvitto som korrigerar det felaktiga kassakvittot och ta fram ett kassakvitto med rätt betalningsmedel. Exempelvis kan ett företag först ha slagit in att kunden betalar kontant (sedlar och mynt), men sedan ändrar sig kunden och vill betala med kort i stället. Ett returkvitto och ett kassakvitto med rätt betalningsmedel (kort) ska tas fram i detta fall.

Det finns inte något krav i SKVFS 2009:1 att ett kassaregister ska ha en funktion för att kunna registrera returer. I tredje stycket är därför reglerat att i sådana fall ska företaget dokumentera returen genom att ta ut en kopia av kassakvittot och på det anteckna uppgiften om returen. Bestämmelsen om denna dokumentation avser endast korrigeringar av felaktiga registreringar som fel betalningsmedel och upp-

gift om fel vara eller felaktigt pris. Det är heller inte alltid nödvändigt att dokumentera på en kopia av det felaktiga kassakvittot. Dokumentationen kan ske på det ursprungliga felaktiga kassakvittot om detta inte har lämnats till kunden.

5.23 Försäljningsartiklar och varugrupper

24 § Om ett företag delar in sina försäljningsvaror i artiklar och varugrupper ska indelningen vara ändamålsenlig i förhållande till företagets verksamhet.

I paragrafen anges att om ett företag delar in sina försäljningsvaror och artiklar i varugrupper ska indelningen vara ändamålsenlig i förhållande till företagets verksamhet. Det finns inte något krav i Skatteverkets föreskrifter att ett företag måste dela in sina försäljningsvaror i varugrupper. Däremot måste ett företag på ett kassakvitto, i enlighet med 28 § punkt f SKVFS 2009:1, ange artikelnamn och antal varor som har sålts. Om ett företag har valt att dela in sina försäljningsvaror i varugrupper behöver uppgift om detta inte finnas på kassakvittot. Däremot måste försäljningssumman fördelat på varugrupper framgå av den Z-dagrapport som enligt 21 § ska tas fram vid försäljningsdagens slut. I 30 § SKVFS 2009:1 anges att i en Z-dagrapport ska den totala försäljningssumman anges för olika huvudgrupper om företaget delar in sina varor och tjänster i olika varugrupper/huvudgrupper (se avsnitt 5.26 SKV M 2012:7).

Det går inte att svara generellt på vad som i ett enskilt företag kan anses vara en ändamålsenlig indelning av olika artiklar i olika varugrupper utan detta måste avgöras i det enskilda fallet. Ett företag får anses ha en stor frihet att själv välja om en varugrupsindelning behöver göras och i så fall hur den bör vara indelad. I sakens natur ligger emellertid att en indelning i varugrupper inte får vara sådan att den ger en missvisande bild över vilka artiklar som finns i en viss varugrupp. När det gäller en klädbutik kan det t.ex. inte anses vara ändamålsenligt att skjortor säljs i en varugrupp för kostymer. Till ledning för hur en ändamålsenlig varugrupsindelning kan utformas bör ett enskilt företag i många fall kunna få ledning från den praxis som finns i olika branscher.

Vad som avses med kassaregister framgår av 13 § SKVFS 2009:1 där det anges att varje registreringsenhet för kontant betalning utgör ett separat kassaregister. För varje sådan registreringsenhet ska en Z-dagrapport tas ut vid försäljningsdagens slut. För företag som har kassaregister i nätverk (se 16 §) är det inget som hindrar att företaget tar fram en gemensam rapport för sin interna redovisning. Det avgörande är att det för varje registreringsenhet tas fram en separat Z-dagrapport med minst de uppgifter som anges i 30 § SKVFS 2009:1.

Att en Z-dagrapport ska tas fram vid försäljningsdagens slut innebär inte att en sådan rapport måste innehålla uppgifter om försäljningar som skett under en och samma kalenderdag. I företag som driver för-

säljningsverksamhet med sena öppettider är det nödvändigt att anpassa uttaget av Z-dagrapporter till de öppettider som företaget tillämpar. I t.ex. en restaurang som har öppet lördag 17-01 och öppet söndag 17-23 blir det inte någon Z-dagrapport under lördagen medan det på söndagen blir två Z-dagrapporter som tas ut.

5.24 Språk

25 § Texten på kvitton, X-dagrapport och Z-dagrapport samt registrering av löpande användning i pappersform (kontrollremsa) eller i elektronisk form (journalminne) ska vara på svenska eller engelska.

I paragrafen anges att texten på kvitton, på X-dagrapport och på Z-dagrapport ska vara på svenska eller engelska och detsamma gäller för texten på kontrollremsa eller i journalminne. Bestämmelsen avser sådan text som är nödvändig för att utomstående ska kunna förstå vad texten förmedlar för information om vad som har registrerats i ett kassaregister. För t.ex. ett kassakvitto innebär det att text som anger ”att betala”, ”moms”, ”kortköp” (betalningsmedlet) och andra liknande fasta fält ska vara på svenska eller engelska. När det gäller artikelnamn på en vara anges i kommentaren till 28 § punkt f. SKVFS 2009:1 att artikelnamnet ska motsvara den vara som säljs, se SKV M 2012:7. Det finns inget som hindrar att en artikel eller en tjänst enbart har en benämning på ett främmande språk och det gäller när en benämning är av sådan karaktär att den kan förväntas förstås av en bredare krets av personer bosatta i Sverige. Exempel på detta kan vara en maträtt där texten är på franska språket. I de fall en sådan förståelse inte kan vara förväntad innebär språkravet att artikelnamnet på kvittot kan behöva kompletteras med en artikelbenämning där texten är på svenska eller engelska.

I X-dagrapport och Z-dagrapport ska texten enligt punkterna i 29-30 §§ SKVFS 2009:1 alltid var på svenska eller engelska, se SKV M 2012:7. När det gäller texten på kontrollremsa eller i journalminne innebär språkravet att all text ska vara på svenska eller engelska, vilket innebär att det i klartext – och på svenska eller engelska – ska kunna läsas ut vad en viss registrering innebär t.ex. växelkassa, lådöppning, uttag av en viss rapport m.m. Motiveringen för denna begränsning till svenska eller engelska är att benämningarna är av teknisk natur där det finns behov av att dessa är entydiga. Språkravet underlättar för Skatteverket i kontrollverksamheten, vilket därmed också är till fördel för företagen.

Bestämmelsen om språkravet för kassaregister innebär en viss begränsning jämfört med vad som annars gäller enligt 1 kap. 4 § bokföringslagen där det finns bestämmelser om vilket språk ett bokföringsskyldigt företag får använda sig av i sina räkenskaper. Huvudregeln är att bokföringen ska vara på svenska, danska, norska eller

**SKV M
2012:8**

engelska. Om det finns särskilda skäl får dock Skatteverket tillåta att ett företag har sin bokföring på ett annat språk än de fyra nämnda språk som alltid, enligt bokföringslagen, ett företag får använda sig av i bokföringen. Om företag får ett sådant tillstånd ska företaget, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta texten till något av de fyra språk som är tillåtna enligt huvudregeln. Se vidare i Skatteverkets meddelande SKV M 2008:1.

5.25 Kassakvitto

26 § Av 28 § Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister framgår vilka uppgifter ett kassakvitto minst ska innehålla.

I paragrafen finns en upplysning om att det i 28 § SKVFS 2009:1 finns bestämmelser om vilka uppgifter ett kassakvitto minst ska innehålla, se kommentarer i avsnitt 5.24 SKV M 2012:7.

5.26 Kontokortsterminal

27 § Med kontokortsterminal avses en kortläsare som registrerar att belopp dras från kundens konto och som tar fram ett kvitto på detta (kontokortskvitto).

I paragrafen definieras med vad som avses med en kontokortsterminal. Med detta avses en kortläsare som registrerar att belopp dras från kundens konto och tar fram ett kvitto på det belopp som dragits från kontot. Ett sådant kontokortskvitto får inte kunna förväxlas med ett kassakvitto och därför finns i 28 § en bestämmelse om att ett kontokortskvitto ska vara märkt. Kravet på märkning av ett kontokortskvitto gäller dock inte för kontokortsterminal som skriver ut kassakvitto och kontokortskvitto på samma skrivare. I sådant fall får kunden vanligtvis en utskrift som samtidigt utgör både ett kassakvitto och ett kontokortskvitto.

28 § Om kontokortsterminal används ska papperet för utskrift från kontokortsterminalen vara försett med förtryckt transparent bakgrundstext, **E j k v i t t o p å k ö p**. Bakgrundstexten ska vara maximalt 60 % ljusare än texten för belopp på kontokortskvittot. Bakgrundstexten ska löpa vertikalt och upprepas på två olika ställen i storleken 25 % respektive 50 % av papperets bredd.

I stället för papper enligt första stycket får papper för utskrift från kontokortsterminal användas om det har en förtryckt text, **E j k v i t t o p å k ö p** enligt vad som framgår av bilden. Den förtryckta texten ska vara

- i versaler och i typsnittet Arial
- röd och i kulören Pantone Matching System (PMS) 485
- minst 2,0 mm hög
- återkommande med ett högsta avstånd av 10 mm .

EJ	Företagets namn Gatuadress postnr och ort 555555-5555	KVITTO PÅ KÖP
EJ KVITTO PÅ KÖP	2010-01-01 11.30 0843 0412 KÖP SEK 20.00	EJ KVITTO PÅ KÖP
KVITTO PÅ KÖP	Ref 111111111111 Aid x222222222222 Tvr 3333333333 Tsi y444	EJ
	Spara kvittot KUNDENS EXEMPLAR	

Papper enligt första och andra stycket ska även användas för utskrift från andra skrivare än kvittoskrivare om utskriften har ett innehåll som kan uppfattas som ett kassakvitto.

Papper enligt första och andra stycket ska inte användas om kassaregistret är anslutet till en kontokortsterminal som har dubbelriktad kommunikation med kassaregistret och som skriver ut kassakvitto och kontokortskvitto på samma skrivare.

I *första stycket* anges att en utskrift från en kontokortsterminal ska vara försett med en förtryckt transparent bakgrundstext, **Ej kvitto på köp**. Kravet på märkning har tillkommit för att en kund inte ska kunna för-

SKV M 2012:8

växla ett kontokortskvitto med ett kassakvitto, se kommentaren ovan till 27 §. Bestämmelsen om denna märkning gäller endast om kassaregistret har enkelriktad kommunikation med kontokortsskrivaren. För en helt fristående kontokortsskrivare finns det inget krav på märkning av kontokortskvitton.

I *andra stycket* anges att märkningen, enligt första stycket, i stället kan göras genom att använda ett särskilt förtryckt papper med texten, Ej kvitto på köp, enligt vad som anges i andra stycket och framgår av bilden.

I *tredje stycket* anges att kravet på märkning med texten, Ej kvitto på köp, inte gäller om företaget skriver ut kassakvitto och kontokortskvitto på en och samma skrivare där kontokortsterminalen har dubbelriktad kommunikation med kassaregistret, vilket motiveras med den självklarheten att ett företag inte ska lämna ut ett kassakvitto som är med märkt med att det inte är ett kassakvitto.

5.28 Tid och plats för förvaring

29 § Ett kassaregister och dess kontrollenhet ska förvaras i Sverige. Utan hinder av första stycket får ett kassaregister och dess kontrollenhet användas på ett transportmedel som går i person- eller godstrafik till och från Sverige.

I paragrafen anges att huvudregeln är att ett kassaregister och dess kontrollenhet ska förvaras i Sverige. Som undantag för detta anges att detta inte gäller när ett kassaregister används på ett transportmedel som går i person- eller godstrafik till och från Sverige. Bestämmelsen har betydelse för t.ex. busstrafik som går till ett utländsk reseområde och där biljettförsäljning och annan kontant försäljning sker ombord på bussen. Bestämmelsen i 39 kap. 4 § SFL att kassaregister ska användas vid försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort gäller för ett svenskt företag även när försäljningen sker utanför Sverige, vilket kan ske såväl på land, till sjöss som i luften. Utanför Sverige gäller dock att Skatteverket inte har befogenhet att genomföra kontrollbesök enligt 39 kap. 6 § SFL.

30 § Vid avyttring eller skrotning av ett kassaregister ska dess kontrollenhet bevaras. Kontrollenheten ska i minst tolv månader bevaras på ett betryggande sätt och i sådan miljö som avses i 5 §. Detsamma gäller för en kontrollenhet som bytts ut för att den gått sönder eller om den av något annat skäl har bytts ut.

Av paragrafen framgår att ett företag ska bevara en kontrollenhet i minst tolv månader efter det att företaget inte längre använder kontrollenheten i sin verksamhet. Bestämmelsen innebär att även om en kontrollenhet tas ur bruk för att den går sönder ska den bevaras i ett år.

Bevarandekravet har tillkommit för att säkerställa att Skatteverket har tillgång till kontrollenheten vid en efterhandskontroll av ett företags redovisning av den kontanta försäljningen. Av särskild betydelse är därför att ett företag – som inte längre använder ett kassaregister eller en kontrollenhet i sin verksamhet – anmäler detta till Skatteverket i enlighet med 7 kap. 2-4 §§ SFL. Bevarandekravet gäller i tolv månader efter det att kontrollenheten inte längre används i ett företags verksamhet och förvaringen ska ske i sådan miljö som avses i 5 §, vilket innebär att en kontrollenhet inte får utsättas för en miljö som den inte är certifierad för.

Om ett företag har överlåtit en kontrollenhet till ett annat företag kommer detta företag att omfattas av bestämmelserna om bevarande, och det företag som har överlåtit kontrollenheten kommer också att ha ett eget bevarandekrav under tolv månader. Eftersom de båda företagen i exemplet kommer att ha ett bevarandekrav för samma utrustning måste företagen sinsemellan genom avtal reglera hur de ska kunna uppfylla bevarandekravet. En jämförelse kan här göras med vad som gäller för bevarande av räkenskapsinformation enligt bokföringslagen när en enskild näringsverksamhet har överlåtit. Följande har Bokföringsnämnden uttalat om detta i sin vägledning BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering.

”Ansvaret för arkiveringen i en enskild näringsverksamhet åvilar den enskilda näringsidkaren. Om rörelsen överlåts är utgångspunkten därför att räkenskapsinformationen stannar hos säljaren. Naturligtvis kan säljare och köpare avtala att köparen ska överta den räkenskapsinformation som avser tiden före rörelseöverlåtelsen. Säljaren av en enskild näringsverksamhet kan dock aldrig befria sig från arkiveringsansvaret genom ett sådant avtal. För både säljare och köpare är det viktigt, om räkenskapsinformationen överlämnas till köparen, att det vid överlåtelsen dokumenteras vilken räkenskapsinformation som finns och vars arkiveringsansvar åvilar säljaren. I samband med överlåtelsen bör därför en förteckning göras över den räkenskapsinformation som överlämnas till köparen.”

Bevarandekravet enligt 30 § i föreskrifterna gäller endast kontrollenheten och inte själva kassaregistret som sådant. Men enligt 9 kap. 4 § SFF gäller, om uppgifterna i kassaregistrets journalminne inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen, att dessa ska bevaras i minst två månader efter utgången av den kalendermånad då uppgifterna registrerades i kassaregistret. I övriga fall, vilket torde gälla de flesta mindre företag och företag med ett mindre antal kassaregister, gäller enligt bokföringslagen att uppgifterna ska bevaras i 7 år efter utgången av räkenskapsåret. När ett kassaregister överlåts eller skrotas måste man därför se till att ta ut de uppgifter i kassaregistret som ska bevaras genom en utskrift eller överföring till annat läsbart medium. Se även kommentarerna i avsnitt 2.8.

SKV M
2012:8

Bilaga 1
Paragrafnyckel, kassaregisterlagen – SFL/SFF

SKV M
2012:8

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
2012:8**

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
2012:8

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
2012:8**

42 kap. 7 § SFL	Tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne Föreläggande att tillhandahålla kontrollremsa eller journalminne	23 §
42 kap. 10 § SFL	Särskilda kontrollåtgärder Ej underrättelse i förväg	15 och 21 §§
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 Kontrollavgift 20 000 kronor vid ny överträdelse inom ett år	24-26 §§
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 Förfarandefrågor - övrigt	32 §
9 kap. 2 § SFF	Certifiering Ömsesidigt erkännande enligt EU:s rättsakter Bemyndigande för Skatteverket att meddela föreskrifter om certifiering	12 § 14 § 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 §