

HFD 2016 ref. 81

Fråga om det finns förutsättningar för befrielse från kontrollavgift enligt bestämmelserna om kassaregister.

39 kap. 7 § andra stycket och 50 kap. 1 § första och andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 30 november 2016 följande dom (mål nr 6349-15).

Bakgrund

Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister. All försäljning ska registreras i kassaregistret och vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. Den som inte fullgör sin skyldighet att använda kassaregister ska av Skatteverket åläggas att betala kontrollavgift. Om det framstår som oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse. Vid denna prövning ska en proportionalitetsbedömning göras.

Vid ett kontrollbesök i februari 2014 på en restaurang ägd av Hos Pelle Danielsson AB noterade Skatteverket att verkets två tjänstemän och ytterligare tre kunder inte erbjöds kvitto vid betalning. Försäljningarna registrerades i kassaregistret och kvitton togs fram men slängdes direkt i papperskorgen i stället för att erbjudas kunderna. Totalt betjänades 16 kunder under den halvtimme som kontrollen utfördes. Med anledning av vad som iakttagits beslutade Skatteverket att ta ut kontrollavgift med 10 000 kr på den grunden att bolaget inte uppfyllt kravet att erbjuda kunderna kvitto och att det inte framstod som oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten och yrkade att det skulle upphävas eller att bolaget i vart fall skulle befrias, helt eller delvis, från kontrollavgiften. Förvaltningsrätten fann att Skatteverket visat att bolaget inte uppfyllt kravet på att lämna kvitto vid varje försäljning och att det därför fanns grund att ta ut kontrollavgift. Med hänsyn till att all försäljning hade registrerats i kassaregistret och att kvitton hade skrivits ut och hanterats av försäljaren ansåg förvaltningsrätten att det förhållandet att samtliga kunder inte erbjödits kvitto inte var så allvarligt att en kontrollavgift om 10 000 kr stod i rimlig proportion till underlåtenheten. Förvaltningsrätten satte därför ner kontrollavgiften till 5 000 kr.

Efter överklagande av Skatteverket fastställde kammarrätten Skatteverkets beslut att ta ut kontrollavgift med fullt belopp.

Yrkanden m.m.

Bolaget yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut. I andra hand yrkar bolaget befrielse med annat högsta möjliga belopp. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande.

Bolaget har vid ett enda kontrolltillfälle underlåtit att erbjuda kvitto till fem kunder, vilket borde utgöra en sådan ringa överträdelse som medför att det finns grund för befrielse. Bolaget har använt ett korrekt, certifierat och till Skatteverket anmält kassaregister. Det är ostridigt att bolaget registrerat all försäljning och vid varje försäljning tagit fram ett av kassaregistret framställt kvitto. En kontrollavgift med fullt belopp står inte i rimlig proportion till en överträdelse som endast avser det sista ledet i kvittokravet, nämligen att erbjuda kunden kvitto.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Målet gäller förutsättningarna för befrielse från kontrollavgift som tagits ut med anledning av att en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister inte erbjudit samtliga kunder kvitto.

Rättslig reglering

Av 39 kap. 7 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. Vid varje försäljning ska enligt andra stycket ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör denna skyldighet ska enligt 50 kap. 1 § skatteförfarandelagen kontrollavgift tas ut. Kontrollavgiften uppgår enligt den i målet tillämpliga lydelsen av 2 § första stycket till 10 000 kr för varje kontrolltillfälle.

Om det är oskäligt att kontrollavgift tas ut med fullt belopp ska Skatteverket enligt 51 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen besluta om hel eller delvis befrielse från avgiften. Vid bedömningen ska, enligt andra stycket 2, det särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Ett syfte med bestämmelserna om kassaregister är att förbättra möjligheterna till kontroll av omsättningen i kontantbranscherna. I

förarbetena framhålls vikten av en effektiv kontroll av att bestämmelserna efterlevs och betydelsen av effektiva sanktioner. En sanktion bör utlösas av lätt konstaterbara överträdelser så att utredningsproblem inte uppstår och kontrollavgiften bör utformas så att det inte krävs någon utredning av om skatt har undandragits eftersom tidpunkten för redovisning och betalning av skatt inte behöver ha inträffat när kontrollen äger rum. Utgångspunkten bör vara att kontrollavgift ska utgå med samma belopp oberoende av överträdelsens karaktär (prop. 2006/07:105 s. 69 f.). Utrymmet för befrielse från kontrollavgift är begränsat men en näringsidkare får befrias helt eller delvis från kontrollavgift vid mindre överträdelser av kvittokravet, såsom att näringsidkaren eller någon anställd vid enstaka tillfällen inte erbjudit kunden ett kvitto (a. prop. s. 96).

Av utredningen i målet framgår att bolaget under ett kontrollbesök som pågick i en halvtimme i och för sig registrerat samtliga försäljningar i kassaregistret och tagit fram kvitto vid var och en av dem, men underlåtit att erbjuda kvitto till fem av 16 kunder. Bolaget har därmed brutit mot kvittokravet i 39 kap. 7 § andra stycket skatteförfarandelagen. Det finns därför grund för att ta ut kontrollavgift.

Den omständigheten att bolaget brutit i att uppfylla endast det sista ledet i kvittokravet innebär inte i sig att det framstår som oskäligt att ta ut kontrollavgift med fullt belopp. Bolagets underlåtenhet får vidare anses ha skett vid mer än enstaka tillfällen och kan därför inte betraktas som så obetydlig att det av den anledningen är oskäligt att ta ut kontrollavgift med fullt belopp. Mot denna bakgrund och då det inte heller i övrigt framkommit något skäl för hel eller delvis befrielse ska överklagandet avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Silfverberg*, *Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2014-12-08, Fredricson Svensson):

Med hänsyn till den förklaring som bolaget lämnat kan det felaktiga organisationsnumret på bolagets dagrapporter i sig inte utgöra grund för kontrollavgift. Härefter är frågan om det förekommit sådana brister i bolagets kvittohantering att det finns grund för kontrollavgift och – om så

anses vara fallet - det finns grund för hel eller delvis befrielse från kontrollavgiften.

Bolaget omfattas av skatteförfarandelagens regler om kassaregister eftersom bolaget i sin verksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Bolaget anför att man har som rutin att antingen ge kvittot till kunden direkt i handen eller att lägga det på disken framför kunden samt att dessa rutiner har följts även vid Skatteverkets kontrollbesök. Av Skatteverkets utredning och beslut framgår dock att man vid fem tillfällen observerat att kvitto inte har erbjudits, utan knycklats ihop och slängts direkt i papperskorgen. Det framgår även att Skatteverkets tjänstemän hade fri sikt över kassan och kvittohanteringen samt full hörbarhet mellan personal och gäster. Förvaltningsrätten anser att Skatteverket genom sin utredning har visat att bolaget inte uppfyllt kravet på att lämna kvitto vid varje försäljning. Därmed finns det grund för att ta ut en kontrollavgift, vilken enligt huvudregeln ska vara 10 000 kr.

Om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska dock den skattskyldige helt eller delvis befrias från kontrollavgiften. Vid bedömningen om det finns skäl för befrielse ska hänsyn särskilt tas till bl.a. om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten. Det är ostridigt i målet att all försäljning under kontrollbesöket har registrerats i kassaregistret samt att kvitto har framställts för varje försäljning. Bristen ligger i att kvittot inte har erbjudits samtliga kunder. Det framgår av förarbetena till skatteförfarandelagen att syftet med kravet på att erbjuda kunden kvitto främst är ett incitament att registrera all försäljning i kassaregistret och det huvudsakliga syftet med reglerna är att motverka att intäkter undanhålls från beskattning. Mot bakgrund av detta bör enbart underlåtenhet att erbjuda kvitto till samtliga kunder inte anses som lika allvarligt som andra kontrollavgiftsgrundande förfaranden.

Det framgår av utredningen i målet att bolaget hade bestämt tillfredsställande rutiner för hur kvitto skulle erbjudas till kunderna, men att rutinerna inte följdes fullt ut. I Kammarrätten i Göteborgs avgörande i mål nr 161-13 hade klaganden rutiner som inte uppfyllde de krav som ställs gällande erbjudande av kvitto. Rutinen var där att kvittot skrevs ut på en skrivare som stod vänd mot kunden. Kunden uppmanades genom ett anslag att ta kvittot om kunden så önskade. Situationen var därför inte jämförbar med förevarande mål eftersom bristen här inte varit systematisk.

Med hänsyn till att all försäljning har registrerats i bolagets kassaregister och att kvitton har skrivits ut och hanterats av försäljaren, men fel skett genom att samtliga kunder inte erbjudits att få kvittot, anser förvaltningsrätten att bristen inte är så allvarlig att en kontrollavgift om 10 000 kr står i rimlig proportion till underlåtenheten. Detta är också i linje med Kammarrätten i Göteborgs avgörande i mål nr 9072-11. Det är samtidigt angeläget att näringsidkare som regel följer kravet på att alltid lämna kvitto, då kunden annars berövas möjligheten att kontrollera att köpet har registrerats korrekt. Det finns därför inte skäl att helt befria bolaget från kontrollavgift. Förvaltningsrätten anser det skäligt att sätta ned avgiften till 5 000 kr. – Förvaltningsrätten sätter ned kontrollavgiften till 5 000 kr.

Kammarrätten i Göteborg (2015-10-08, Bodin, Dunnington och Börjesson):

Av Skatteverkets utredning framgår att vid kontrollbesök hos bolaget genomfördes 16 köp under cirka 30 minuter under lunchtid. Skatteverkets tjänstemän genomförde två kontrollköp och erbjöds då inte kvitto när de

betalade för sina luncher. Dessutom observerades att ytterligare tre kunder inte erbjöds kvitto. Istället har kvittona efter framtagning skrynklats ihop och slängts direkt i papperskorgen, utan att erbjudas till kund.

En näringsidkare får befrias helt eller delvis från kontrollavgiften vid en mindre överträdelse. Av förarbetenas icke uttömmande uppräknade situationer där befrielse från kontrollavgift kan medges nämns bl.a. att näringsidkaren eller någon anställd vid enstaka tillfällen inte erbjudit kunden kvitto (prop. 2006/07:105 s. 96).

Enligt kammarrättens bedömning kan det inte anses utgöra något enstaka tillfälle då bolaget, under loppet av ca 30 minuter, vid fem tillfällen underlåtit att erbjuda kunden kvitto. Det finns därför inte skäl för delvis befrielse från kontrollavgiften på den grunden.

Frågan därefter är om det finns skäl för delvis befrielse på den grunden att avgiften inte kan anses stå i rimlig proportion till den överträdelse bolaget gjort sig skyldig till, dvs. att inte erbjuda kunder kvitto.

Kontrollavgift ska som huvudregel tas ut med samma belopp oberoende av överträdelsens karaktär (prop. 2006/07:105 s. 70). Lagstiftarens utgångspunkt är alltså att alla slag av överträdelser som kan föranleda kontrollavgifter ska sanktioneras med samma belopp. Enligt kammarrätten torde detta också innebära att lagstiftaren inte avsett att göra skillnad mellan olika överträdelsers svårighetsgrad. Härav följer att det saknas anledning att jämföra den nu aktuella överträdelsens svårighetsgrad med andra kontrollavgiftsgrundande händelser vid bedömningen av om kontrollavgiften kan anses proportionerlig.

En näringsidkare kan påföras kontrollavgift på olika grunder, bl.a. för att kunder inte erbjudits kvitto. Det finns alltså olika överträdelser som var för sig kan utgöra grund för kontrollavgift med fullt belopp. Den omständigheten att endast en typ av överträdelse läggs bolaget till last kan därför inte i sig anses medföra att kontrollavgiften är oproportionerlig. Det finns enligt kammarrätten därför inte skäl för delvis befrielse från kontrollavgift enbart på den grunden att bolagets enda överträdelse är att denne inte erbjudit kund kvitto. Det har enligt kammarrätten inte heller i övrigt kommit fram skäl som gör att det kan anses oskäligt att ta ut kontrollavgift med fullt belopp. Skatteverkets överklagande ska därmed bifallas. – Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut.