

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2006-03-07

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Karin Almgren och f.d. kammarrättspresidenten Jan Francke.

Effektivare skattekontroll

Enligt en lagrådsremiss den 9 februari 2006 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om kassaregister m.m.,
2. lag om särskild skattekontroll i vissa branscher,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100),
5. lag om ändring i alkohollagen (1994:1738),
6. lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078),
7. lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
8. lag om ändring i rättegångsbalken,
9. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
10. lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
11. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) och
12. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Viktoria Sjögren Samuelsson, departementssekreterarna Niklas Ekstrand och Nils-Fredrik Carlsson samt kammarrättsassessorerna Fredrik Löfstedt och Joakim Fällman.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet

Förslaget till lag om kassaregister m.m.

21 §

Paragrafen, som innebär att tillsyn av kassaregister kan ske i näringsidkarens verksamhetslokaler mot dennes vilja, får anses gälla ett sådant intrång som omfattas av 2 kap. 6 § regeringsformen. Bestämmelsen riktar sig i princip mot samtliga näringsidkare som i mer än obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning och kommer att få ett avsevärt vidare tillämpningsområde än den liknande regel om polismyndighets biträde vid tillsyn som finns i 8 kap. 7 § alkohollagen (1994:1738). Regleringen innebär att den i skattelagstiftningen upprätthållna skiljelinjen mellan kontrollåtgärder, som görs i samverkan med den som omfattas av kontrollen, och åtgärder som kan genomföras utan dennes medgivande blir genombruten. Paragrafen bör därför enligt Lagrådets mening slopas. De i praktiken sannolikt fåtaliga fall då Skatteverket anser sig böra företa en inspektion av ett kassaregister, trots att näringsidkaren motsätter sig detta, bör lämpligen inordnas bland de övriga fall då det blir fråga om tillämpning av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

22 §

I andra stycket anges att de åtgärder som uppräknas i första stycket, dvs. kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering, får vidtas i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådana lokaler. Tillägget rörande allmän plats är svårbegripligt, eftersom det knappast kan ha tillämpning på kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering. I stället torde det ha avseende enbart på kundräkning, som kan tänkas ske utanför själva verksamhetslokalen. För att göra innebörden klarare borde stycket lyda:

”Sådana åtgärder får vidtas i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde. Kundräkning får även ske på allmän plats i anslutning till sådana lokaler.”

Lagrådet vill emellertid ifrågasätta om inte stycket kan utgå i dess helhet.

26 och 29 §§

Förslaget till 26 § innehåller en bestämmelse om att kontrolleravgift inte får tas ut om överträdelsen är obetydlig. Av författningskommentaren till bestämmelsen framgår att ett flertal olika omständigheter kan ligga till grund för bedömningen av om en överträdelse är att anse som obetydlig, t.ex. kortare dröjsmål med anmälan av kassaregister och underlåtenhet att vid något enstaka tillfälle erbjuda en kund kvitto. I annan skattelagstiftning hänför sig termen ”obetydlig” normalt till en beloppsbestämning och Lagrådet finner den mindre lämplig i detta sammanhang.

Förslaget till 29 § reglerar möjligheten till befrielse från en kontrollavgift om det finns särskilda skäl. En sådan kontrollavgift är vid tillämpning av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna att anse som en brottspåföljd, och det är därför enligt Europadomstolens praxis (se bl.a. Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic, båda mot Sverige) angeläget att jämkning och eftergift kan ske när det finns omständigheter som på ett eller annat sätt kommer påförande av kontrollavgift att framstå som oskäligt. Av Europadomstolens avgöranden i de nämnda målen framgår att en sådan reglering kan vara förenlig med konventionen under förutsättning att det i varje enskilt fall sker en nyanserad och inte alltför restriktiv prövning av om kontrollavgift bör påföras eller inte.

Med beaktande härav finner Lagrådet att bestämmelserna i 26 och 29 §§ skulle få en mer ändamålsenlig utformning om de – efter förebild av 23 § lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument – sammanfördes till en paragraf med följande innehåll:

”Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl får en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift.

Första stycket skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts.”

Förslaget innebär att 26 § slopas, att en omnumrering görs av de följande paragraferna och att den föreslagna bestämmelsen tas in som en ny 28 §.

28 §

Lagrådet föreslår att första och andra styckena slås samman till ett stycke av följande lydelse:

”Om en kontrollavgift har tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år gör sig skyldig - - - kronor.”

31 §

Paragrafens tredje stycke innehåller en bestämmelse om att en skattebrottsenhet vid Skatteverket på begäran skall ange om det i enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. I remissen anges (s. 134) att skattebrottsenheten för att kunna göra denna bedömning behöver få viss information om vilken fråga som avses utredas genom föreläggandet. Motsvarande bestämmelse föreslås också i 18 § tredje stycket förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher, 23 kap. 2 a § skattebetalningslagen, 3 kap. 18 § taxeringslagen och 15 kap. 11 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Den skattebrottsutredande verksamheten och den fiskala verksamheten i Skatteverket är sådana självständiga verksamhetsgrenar som avses i 1 kap. 3 § andra stycket sekretesslagen (1980:100). Sekretesslagen uppställer inte något krav på att en sekretessbrytande bestämmelse utformas som en lagregel (se 14 kap. 1 §). Det ter sig märkligt att i lag reglera en uppgiftsskyldighet mellan olika verksamhetsgrenar inom en och samma myndighet. Lagrådet ifrågasätter mot denna bakgrund om inte de föreslagna lagreglerna bör slopas och ersättas av bestämmelser i förordningsform.

32, 35 och 36 §§

I 32 § finns en forumbestämmelse för mål om utdömande av vite. I 35 och 36 §§ finns bl.a. regler om överklagande av beslut enligt lagen. Vad gäller kontrollavgift skall bestämmelserna i skattebetalningslagen tillämpas, vilket bl.a. innebär en överklagandetid om två månader och krav på prövningstillstånd i kammarrätt. För övriga överklagbara beslut skall enligt förvaltningslagens och förvaltningsprocesslagens bestämmelser en frist om tre veckor gälla för överklagande. Också för dessa beslut skall krävas prövningstillstånd i kammarrätt. Bestämmelserna har blivit mycket svårtillgängliga till följd av att regleringen sker genom hänvisningar till förvaltningslagen och skattebetalningslagen och genom att undantag görs för att undvika den "dubbelreglering" som blir följd av att redan hänvisningen till skattebetalningslagen innebär ett krav på prövningstillstånd i kammarrätt och att forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 c §§ blir tillämpliga.

Att ett krav på prövningstillstånd i kammarrätt finns även i fråga om andra beslut än beslut om kontrollavgift framgår av 22 a § förvaltningslagen jämförd med 1 §. Någon uttrycklig reglering i förevarande lag är därför inte nödvändig.

Enligt Lagrådets mening skulle 32, 35 och 36 §§ med fördel kunna slås samman till en ny paragraf med följande utformning:

"Beslut om tillsyn, särskilda kontrollåtgärder och föreläggande vid vite får inte överklagas.

Frågor om utdömande av vite och överklagande av beslut enligt denna lag prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

I fråga om kontrollavgift gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.”

Om förslaget godtas, föranleder det en viss omnumrering av paragraferna i lagen.

33 §

Eftersom de skyldigheter som åläggs näringsidkare genom lagen är kostnadskrävande och omständigheterna kring försäljning av varor eller tjänster varierar mycket, kan Lagrådet föreställa sig att det finns situationer av olika art då det för att inte oskäligt betunga en näringsverksamhet bör vara möjligt att meddela dispens från skyldigheterna enligt lagen. Detta talar för att dispensmöjligheterna inte bör vara alltför snäva. I detta syfte föreslår Lagrådet att orden ”av tekniska orsaker” i första stycket 2 utgår.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Allmänt

Genom den föreslagna lagen åläggs vissa näringsidkare en skyldighet att föra en personalligare i vilken det fortlöpande för varje verksamhetsdag skall göras anteckningar om de personer som arbetar i

verksamheten och om tidpunkten då varje persons arbetspass påbörjas och avslutas. Detta lägger på de berörda näringsidkarna en tung administrativ börda, vilken kan vara svår att korrekt fullgöra för många småföretagare. Det kan därför antas att det kommer att påträffas många brister i hur dessa personalliggare förs. Därtill kommer att påföljderna för överträdelse av lagen genom påförande av kontrollavgifter är stränga och kan bli mycket allvarliga för företagare med små vinstmarginaler. Lagrådet finner det därför angeläget att kontrollavgifter inte åläggs företagare slentrianmässigt utan att möjligheterna till befrielse från dessa avgifter tillämpas generöst i fall då det saknas skäl att anta brottslig avsikt bakom bristerna i förande av personalliggare. Lagrådet vill också ifrågasätta om det inte borde i lagen införas en dispensmöjlighet som skulle kunna utnyttjas i fall då förande av en personalliggare framstår som en oproportionerlig byråkratisk börda.

5 §

Paragrafen reglerar bl.a. undantag från skyldigheten att föra personalliggare. En sådan liggare behöver enligt förslaget inte föras i enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Inte heller behöver fåmansföretag där endast företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma föra personalliggare. Termer och uttryck i lagen har enligt förslaget till 3 § samma betydelse som i skattebetalningslagen om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Detta torde innebära (se 1 kap. 3 § skattebetalningslagen och 1 kap. 1 § taxeringslagen) att i enlighet med 2 kap. 20 § inkomstskattelagen sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller haft gemensamma barn omfattas av undantagsregleringen men att övriga sambor inte omfattas av denna reglering. Lagrådet anser att undantaget bör utvidgas så att den som driver näringsverksamhet enbart

tillsammans med sin sambo och/eller barn under 16 år skall undantäckas från skyldigheten att föra personalliggare på samma sätt som den som driver sådan verksamhet enbart med sin hustru/make och/eller barn under 16 år.

6 §

I sista stycket är hänvisningen till "beskattningsåret" något abrupt. Lagrådet föreslår att det utbyts mot "det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret".

13 och 16 §§

Regleringen bör enligt Lagrådets mening utformas på det sätt som föreslås beträffande motsvarande bestämmelser i 26 och 29 §§ förslaget till lag om kassaregister m.m. Detta innebär att 13 § slopas, efterföljande paragrafer numreras om och den paragraf som ersätter 16 § får följande lydelse:

"15 §

Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl får en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift.

Första stycket skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts."

18 §

Beträffande bestämmelsens tredje stycke hänvisar Lagrådet till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

19, 21 och 22 §§

Lagrådet förordar att dessa tre paragrafer sammanförs till en paragraf under rubriken "Förfarandet". Paragrafen kan få följande utformning:

"Beslut om kontrollbesök och föreläggande av vite får inte överklagas.

Frågor om utdömande av vite [och överklagande av beslut enligt denna lag] prövas av den länsrätt som enligt 22 kap. 1 a -1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) är behörig att pröva ett överklagande.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

I fråga om kontrollavgift gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt."

Om förslaget godtas, föranleder det en viss omnumrering av paragraferna i lagen.

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

22 kap. 13 §

Enligt 6 kap. 24 § taxeringslagen skall vid handläggning i länsrätt och kammarrätt av mål om särskild avgift muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

I ett nytt stycke i 22 kap. 13 § skattebetalningslagen föreslås att rätten till muntlig förhandling skall inskränkas till länsrätt vid handläggning av mål om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m. och enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Någon motsvarande begränsning föreslås inte beträffande andra typer av kontrollavgifter som omfattas av skattebetalningslagen.

Lagrådet noterar att rätten till muntlig förhandling har tillkommit för att tillgodose kraven i Europakonventionen och att det enligt denna konvention ofta men inte alltid kan anses tillräckligt att muntlig förhandling hållits i en instans. Den föreslagna bestämmelsen, som kan ge intryck av att det i mål om de aktuella kontrollavgifterna aldrig finns en rätt till muntlig förhandling i kammarrätt, synes mot bakgrund härav mindre lämplig. Under alla förhållanden finner Lagrådet det omöjligt att isolerat för dessa två typer av kontrollavgifter införa en särreglering. Det kan också noteras att en översyn av förfarandereglerna på skatteområdet pågår. Lagrådet föreslår att stycket utgår.

23 kap. 2 a §

Lagrådet hänvisar till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen

5 kap. 1 a §

I remissen föreslås att det i bokföringslagen tillfogas en paragraf med en erinran om att det finns bestämmelser om användning av kassaregister i lagen om kassaregister m.m. Lagrådet ifrågasätter behovet av en sådan paragraf. Om den skall införas, bör den enligt Lagrådets mening inte placeras som en ny 1 a § i 5 kap., eftersom detta på ett störande sätt bryter systematiken i detta kapitel. I stället bör den i så fall placeras som ett tillägg under rubriken "Kassaregister" i en ny sista paragraf i kapitlet.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om ändring i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap. 4 § och 2 kap. 7 §

Eftersom Skatteverkets uppgifter på detta område är att utreda brott, föreslår Lagrådet att i de föreslagna nya bestämmelserna ordet "brottsbekämpande" ersätts med "brottsutredande".

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

3 kap. 18 §

Lagrådet hänvisar till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

15 kap. 11 §

Lagrådet hänvisar till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

Allmänt om ikraftträdandebestämmelserna

Vid föredragningen har upplysts att propositioner avseende lagen om kassaregister m.m. och lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher avses komma att framläggas vid skilda tidpunkter, eftersom lagen om kassaregister m.m. måste avvakta proceduren med anmälan till Kommissionen. Proposition rörande den förstnämnda lagen väntas därför inte kunna framläggas förrän under hösten 2006, me-

dan proposition beträffande lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher beräknas kunna föreläggas riksdagen redan under våren 2006. Denna uppdelning av lagstiftningsärendet kommer att medföra att hänvisningarna till lagen om kassaregister m.m. i skattebetalningslagen, sekretesslagen och bokföringslagen samt förslaget att låta 8 kap. 5 a § alkohollagen utgå inte kommer att ingå i den första utan i den andra propositionen. Dessa ändringar får då genomföras som nya lagändringar i samband med att lagen om kassaregister m.m. träder i kraft.

En sådan uppdelning av lagstiftningsärendet bör enligt Lagrådets mening få viss inverkan på ikraftträdandebestämmelserna i lagarna. Lagrådet har ingen erinran mot att ikraftträdandebestämmelserna i den första propositionen (om lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher och därtill knuten lagstiftning) får den utformning som föreslagits i remissen. Däremot bör ikraftträdandebestämmelserna i den andra propositionen (om lagen om kassaregister m.m. och därtill knuten lagstiftning) utformas på följande sätt:

a) *Lagen om kassaregister m.m.:* Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 i fråga om 1-8 och 33-35 §§ samt i övrigt den 1 juli 2009.

b) *Lagen om ändring i skattebetalningslagen:* Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

c) *Lagen om ändring i alkohollagen:* 8 kap. 5 a § alkohollagen skall upphöra att gälla vid utgången av juni 2009.

c) *Lagen om ändring i bokföringslagen* (jfr dock Lagrådets ifrågasättande ovan av behovet av att ändra denna lag): Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

Beträffande sekretesslagen, som föreslås komma att innehålla ett undantag från sekretess för bl.a. beslut om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m., konstaterar Lagrådet att ikraftträdandet enligt förslaget kommer ske den 1 januari 2007 trots att sådana beslut inte kommer att kunna meddelas förrän den tidigast den 1 juli 2009. Eftersom det i samma paragraf (9 kap. 2 §) föreslås en regel också för andra beslut som kommer att kunna meddelas tidigare, kan det dock anses godtagbart att bestämmelsen under en övergångstid kommer att formellt ha avseende också på en typ av beslut som under denna tid inte kan komma att meddelas.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.