

LR: dom 2008-06-25, mål nr 2080-08

KamR: beslut att ej meddela PT, 2008-10-29, mål nr 5860-08

D 56/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (bolaget) som bedriver grossistverksamhet i livsmedelsbranschen. Bolaget är specialiserat på att sälja de varor som behövs i en pizzeriaverksamhet, såsom olika livsmedel för pizzatillverkning, pizzakartonger m.m.

Skatteverket har vid skatterevision av bolaget bl.a. uppmärksammat att ca en fjärdedel av den bokförda försäljningen under perioden januari 2003 till utgången av mars 2004 har skett till anonyma s.k. "kontantkunder". Den bokförda omsättningen under perioden uppgick till ca 165 mnkr, vilket innebär att försäljningen till kontantkunder uppgick till drygt 40 mnkr. Enligt Skatteverket har en del av kontantförsäljningen avsett kunder till vilka bolaget har levererat ut varorna. Bolaget måste alltså ha haft kännedom om dessa kunders adresser. Trots detta har uppgift om köparnas identitet utelämnats i fakturorna. Vidare har bolaget per balansdagen den 31 augusti 2003 redovisat utestående kundfordringar på kontantkunder om drygt 500 000 kr. Skatteverket har hänvisat till att kundens namn och adress måste framgå av fakturan för att kunden ska få avdrag för den ingående mervärdesskatt som har betalats. Skatteverket har dragit slutsatsen att den anonyma kundkretsen i detta fall inte har haft för avsikt att använda fakturorna i sin bokföring.

För bolagets del anser Skatteverket att förekomsten i bokföringen av ett stort antal fakturor med anonyma kontantkunder som fakturamottagare inte är förenligt med vad som sägs i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078) och 11 kap. 8 § första stycket 5 i mervärdesskattelagen (1994:200). Av dessa bestämmelser följer enligt Skatteverket att en faktura ska innehålla uppgifter om köparens namn och adress.

A-son har avgett rena revisionsberättelser för såväl räkenskapsåret den 1 september 2002–31 augusti 2003 som räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004. Skatteverket har ifrågasatt om han har haft grund för detta.

A-son har anfört bl.a. följande.

Han granskade bolagets order- och faktureringsrutiner i samband med revisionen av ett tidigare räkenskapsår (1996/97). Därefter har han endast ansett att det varit motiverat att stämma av de förändringar som gjorts i dessa rutiner. Det har inte något år framkommit några förhållanden som indikerat brister i systemen.

I regel levereras varorna ut till bolagets kunder med lastbil. Kunden kan då välja mellan att erlagga kontant betalning eller att få kredit på sedvanliga villkor. A-son har vid sin revision inte funnit något som tytt på att de fakturor som bolaget ställt ut vid sådan försäljning inte skulle uppfylla samtliga de krav som ställs på en verifikation enligt bokföringslagen. Förutom den försäljning där bolaget distribuerar varorna till kunderna sker även försäljning i bolagets lokaler. I dessa fall kommer kunden till bolaget, vars personal plockar fram varorna och ställer ut en faktura som betalas kontant på platsen. Kunden tar själv med sig varorna därifrån. Sådana fakturor benämns kontantfakturor och saknar uppgift om kundens namn och adress eftersom kunden är anonym för bolaget.

Vad gäller Skatteverkets uppgift om obetalda fakturor till kontantkunder per balansdagen den 31 augusti 2003 har A-son uppgett att han i dessa fall inte har granskat själva fakturorna. Han har gjort en betalningskontroll på hela kundfordringsstocken där sedan en värdering gjorts av osäkra kundfordringar.

På fråga från RN om han anser att kontantfakturorna uppfyller kraven i bokföringslagen och mervärdesskattelagen har A-son svarat att bolaget har ansett sig kunna sälja sina varor även till anonyma kunder och att han själv är av den uppfattningen att bolagets fakturor i dessa fall uppfyller bokföringslagens krav och Bokföringsnämndens rekommendationer. Han har vidare uppgett att det inom ett flertal branscher är vanligt att inköp benämns kontantaffärer när kunderna inte efterfrågar något namn på fakturorna. I det aktuella fallet säljer bolaget varor som i första hand är avsedda för restaurangmiljö men varorna kan lika gärna användas i hushållet, vilket också utnyttjas i stor utsträckning.

A-son har gett in exempel på bolagets kontantfakturor. RN har också tagit del av hans revisionsdokumentation för de aktuella räkenskapsåren.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 7 § första stycket bokföringslagen ska en verifikation bl.a. innehålla uppgift om vilken motpart den berör. Av 8 § samma kapitel framgår att uppgifter enligt 7 § första stycket får utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. Vidare framgår av 11 kap. 8 § första stycket 5 mervärdesskattelagen att en faktura ska innehålla uppgift om kundens namn och adress.¹

Av vad som sägs i förarbetena till 1976 års bokföringslag (1976:125) beträffande frågan om enskild eller gemensam verifikation följer enligt RN:s mening att begreppet motpart enligt huvudregeln ska innefatta uppgift om kundens namn.²

I Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:6 om verifikationer redogörs i punkterna 16 och 17 för innehållet i ovan nämnda bestämmelser i bokföringslagen. I Bokföringsnämndens kommentarer till dessa punkter utvecklas i vilka fall uppgifter, som enligt huvudregeln skall ingå i verifikationen, får utelämnas. Det sägs att de fall som i första hand kan inrymmas under undantagsregeln är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister, en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållna betalningar vid kontanta försäljningar av varor och tjänster. Ofta handlar dessa transaktioner om mindre belopp och med en kundkrets som huvudsakligen är anonym. Det är då inte rimligt att kräva att verifikationen ska innefatta samtliga uppgifter enligt huvudregeln. Finns däremot uppgifterna att tillgå, med möjlighet att utan alltför stor svårighet infoga dessa i verifikationen ska undantagsbestämmelsen tillämpas mera restriktivt.

Vid sådan grossistverksamhet som bolaget i det nu aktuella fallet har bedrivit sker försäljningen i normalfallet till kända motparter som också i sin tur bedriver näringsverksamhet. I dessa fall kan det inte anses vara förenat med svårigheter att låta uppgift om motpartens namn ingå i försäljningsverifikationen. Det kan då inte heller anses vara förenligt med god

¹ Före den 1 januari 2004 fanns motsvarande bestämmelse i 11 kap. 5 § första stycket 3 mervärdesskattelagen.

² Prop. 1975:104 sid. 158. "För att gemensam verifikation ska kunna få användas bör försäljningen ske under sådana omständigheter att enskild verifikation med uppgift om motparts *namn* (RN:s kurs.), försäljningens belopp e.t.c. inte kan åstadkommas på ett enkelt sätt". Av samma prop. sid. 208 framgår att uppgifterna i en verifikation (bl.a. om motpart) ska tillgodose såväl civilrättsliga intressen som fiskala intressen. Jfr förarbetena till 1999 års bokföringslag, prop. 1998/99:130 sid. 249 f, där en direkt hänvisning har gjorts till 11 kap. 5 § mervärdesskattelagen, som föreskriver att en faktura ska innehålla uppgift om mottagarens namn.

redovisningssed att i stor omfattning utelämna uppgift om till vilka kunder försäljningen har skett.³

RN konstaterar att Skatteverkets och A-sons uppgifter om på vilket sätt bolaget har bedrivit kontantförsäljning till anonyma kunder går isär. A-sons beskrivning kan dock inte förstås på annat sätt än att bolaget i vart fall har bedrivit en betydande sådan försäljning i sina lokaler. Med hänsyn härtill anser RN att det har ålegat A-son att närmare utreda av vilket skäl bolaget ansåg sig kunna frångå huvudregeln om att motparten skall namnges. Genom att inte göra detta har han saknat godtagbar grund för att bedöma om en stor del av bolagets verifikationer uppfyllde bokföringslagens krav. Vad A-son anfört om att bolagets varor även kan användas i privata hushåll och om att kontantförsäljning till anonyma kunder är vanligt förekommande i flera branscher medför ingen annan bedömning.

Vidare noterar RN att det av A-sons revisionsdokumentation framgår att bolaget per balansdagen den 31 augusti 2003 har redovisat kundförluster om knappt 700 000 kr. Av en i dokumentationen ingående bokföringsjournal framgår att flera av de kundfordringar som bokats bort har avsett kontantkunder. Bolaget måste rimligtvis i något skede ha haft tillgång till dessa kunders namn och adresser. RN anser att A-son borde ha reagerat mot detta och ifrågasatt huruvida bolagets försäljningsrutiner verkligen fungerade på det sätt han funnit vid sin granskning 1996/97.

RN finner att A-son i nu behandlade avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att omständigheterna är sådana att erinran är en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

³ Jfr vad som sägs i Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 2 om gemensam verifikation. Där anges i punkt 16 att gemensam verifikation inte får användas vid kontantförsäljning i partihandel (cash and carry) eftersom det där finns anledning att identifiera kunderna, vilka inte köper för enskilt bruk och regelmässigt har behov av verifikation för sin egen kontroll och bokföring.