

Målnummer: B2879-03 **Avdelning:** 1

Domsnummer:

Avgörandedatum: 2005-04-25

Rubrik: Underlåtenhet att bevara verifikationer avseende varje enskilt köruppdrag i taxirörelse har stått i strid med bokföringslagen, men har inte ansetts medföra att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Åtal för bokföringsbrott har därför ogillats.

Lagrum:

- 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)
- 5 kap. 1 §, 6 § och 7 § bokföringslagen (1999:1078)

Rättsfall:

REFERAT

Södra Roslags tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Södra Roslags tingsrätt åtal mot C.F., född 1946, för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll under åberopande av 11 kap. 5 § BrB och 10 § skattebrottslagen (1971:69) enligt följande gärningsbeskrivning: C.F. har under 2000 bedrivit bokföringspliktig näringsverksamhet i Vallentuna under enskilda firman C.F. Taxi. Han har därvid uppsåtligen eller av oaktsamhet - såvitt avser försvårande av skattekontroll; grov oaktsamhet - åsidosatt sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att inte bevara körpassrapporterna i komplett skick. Förfarandet har medfört dels att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen, dels att fara uppstått för att skattemyndighetens kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats.

C.F. bestred ansvar för gärningarna och förnekade att han uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten. Han vidgick att han inte har förvarat körpassrapporterna i komplett skick men förnekade att detta har medfört att rörelsens förlopp inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Han bestred också att detta medfört fara för skattekontrollverksamheten. Vidare hävdade han att gärningarna i varje fall skall bedömas som ringa.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Bo Lövé) anförde i dom den 5 mars 2003:

Domskäl

Utredningen i målet utgörs av - förutom förhör med C.F. - åklagarens redovisning av systemet med körpassrapporter.

Åklagaren har till utveckling av sin talan med hänvisning till förundersökningsmaterialet inledningsvis anförde: För att komma till rätta med oredovisade intäkter i taxibranschen inledde skattemyndigheten i Stockholm ett taxiprojekt under år 2002. För en taxiåkare som av någon anledning vill undanhålla intäkter i verksamheten finns det huvudsakligen två enkla sätt att tillgå. Det ena sättet innebär att åkaren registrerar ett lägre belopp i taxametern än köruppdragets verkliga ersättning. Mellanskillnaden mellan ersättningen och det registrerade beloppet kan därmed undanhållas från

redovisningen och därmed även beskattning. Det andra sättet är att åkaren helt enkelt låter bli att över huvud taget registrera köruppdraget i taxametern och på så sätt undanhålls hela ersättningen för köruppdraget från redovisning och beskattning. En taxiåkare kan i dag med hjälp av taxametern även registrera s.k. fastprisuppdrag. Denna fastprisfunktion kan lätt missbrukas för ohederliga syften. En anledning till att fastprisfunktionen kan underlätta för fusk är att taxikunden är mindre benägen att observera taxametern och att efterfråga kvitto när man från början vet vad resan kommer att kosta. Genom att granska och kontrollera de s.k. körpassrapporterna kan skattemyndigheten upptäcka oegentligheter i en taxiåkares verksamhet förutsatt att myndigheten får ta del av körpassrapporterna i komplett skick. Dessa innehåller uppgifter om de enskilda köruppdragen och utgör en mycket viktig förutsättning för att en kontroll av en taxiåkares verksamhet skall kunna genomföras. - Genom en förfrågan den 13 februari 2002 från skattemyndighetens sida ombads C.F. att inkomma med körpassrapporterna för vissa perioder under år 2000. Det visade sig att C.F. inte kunde komma in med kompletta körpassrapporter. C.F. uppgav på särskild fråga att han inte sparat den del av körpassrapporterna som innehåller uppgifter om de enskilda köruppdragen, eftersom han inte var medveten om att han skulle spara dessa.

Vidare har åklagaren här efter i allt väsentligt redogjort för taxametern och dess utskrift av kvitton och körpassrapporter: En taxibil skall vara försedd med en godkänd taxameter och denna skall vara kontrollerad och plomberad. Enligt en kontrollrapport den 19 oktober 2000 uppfyllde taxametersystemet på C.F:s fordon GHA 174 gällande krav. I taxametern skall registreras uppgifter om varje köruppdrag och varje körpass. Med köruppdrag avses körning mot betalning vid varje tillfälle (i princip en kund) och med körpass avses den period under vilken en taxiförare använder ett taxifordon i taxitrafik. Efter varje avslutat köruppdrag skall taxametern skriva ut kvitto. Av kvittot skall bl.a. framgå tidpunkt när köruppdraget påbörjades och då det avslutades samt under köruppdraget tillryggalagd vägsträcka ävensom slutsumman med särredovisning av moms och momsats. Om köruppdraget utförs till fastpris eller beräknas på annat sätt än av taxametern skall priset registreras när köruppdraget påbörjas. Efter avslutat körpass skall taxametern skriva ut en körpassrapport, vilken skall innehålla vissa föreskrivna uppgifter (vägverkets föreskrifter om taxitrafik, VVFS 1999:177), bl.a. antalet registrerade köruppdrag under körpasset med löpnummer, under körpasset tillryggalagd körsträcka, tidpunkterna då körpasset startade och avslutades. Körpassrapporten avslutas med en redovisning av samtliga under körpasset registrerade köruppdrag i löpnummerordning och vissa ytterligare uppgifter.

Åklagaren har tillagt att körpassrapporten skall vara så utformad att den kan utgöra räkenskapsmaterial enligt bokföringslagen. Begreppet affärshändelse enligt denna lag är varje separat köruppdrag. Enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) skall det för varje affärshändelse finnas en verifikation. Enligt paragrafens tredje stycke får flera likartade affärshändelser dokumenteras genom en gemensam verifikation. Inom taxibranschen utgör körpassrapporten en gemensam verifikation. I 7 § finns bestämmelser om en verifikations innehåll. Det skall bl.a. ingå ett verifikationsnummer. De föreskrivna verifikationsuppgifterna får enligt 8 § utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgifterna ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. En gemensam verifikation skall innehålla samma uppgifter som en enstaka verifikation och åklagaren har erinrat om att en fullständig körrapport innehåller nödvändiga uppgifter.

Åklagaren har upplyst att efter förhör med C.F. under förundersökningen har ungefär 530 körpassrapporter tagits i beslag från C.F. och att det visat sig att samtliga körpassrapporter med körda turer är klippta. Enligt åklagaren saknas alltså från rapporterna redovisning av samtliga under körpasset registrerade köruppdrag i löpnummerordning.

Närmare hörd över åtalet har C.F. uppgett: Hans taxiföretag är knutet till Taxi 020 och han har tillstånd för ett fordon. Han har i företaget en anställd och utnyttjar vid behov extraförare. Omsättningen i företaget uppgår till ungefär en milj. kr om året. Han har kört taxi i mer än trettio år och blev i början av 1990-talet egen företagare. I den rollen genomgick han en tvingande kurs i bokföring. Han sköter taxiföretagets bokföring själv och för manuellt en grundbok samt sparar körpassrapporterna och fakturor i pärmar. Genom Taxi 020 har han haft tillgång till deras beställningscentral men har därutöver haft fasta körningar för skolbarn. Det händer att han har fastprisuppdrag till Arlanda. Alla körningar registreras i stordatorn hos Taxi 020, där uppgifter kan inhämtas och kontrolleras. Taxametern är plomberad och kan inte manipuleras. Det är riktigt att körpassen avslutas med en knapptryckning på taxametern, varvid denna skriver ut en lång och smal remsa, körpassrapporten. Av sin anställde chaufför får han de kompletta remsorna ungefär en gång i veckan. Han litar på sin anställde och kontrollerar inte dennes remsor. Han saknade kännedom om att körpassrapporterna skall bevaras i komplett skick och hade inte varit med på några möten och fått information om att redovisningen av varje köruppdrag även skall sparas. Den fullständiga rapporten var svår att hantera och därför klippte han bort den del som gällde varje köruppdrag. Han sparade däremot den övriga delen och av den framgår bl.a. totalt inkört belopp och tillryggalagd körsträcka. Den av honom sparade delen utgör en gemensam verifikation och med ledning av dessa gemensamma verifikationer kan taxiföretagets förlopp, ställning och resultat överblickas. Genom de av honom sålunda bevarade delarna av körpassrapporterna finns en god kontrollfunktion. Om myndigheterna behövde ytterligare uppgifter, finns dessa att tillgå i stordatorn hos Taxi 020.

Tingsrätten gör följande bedömning

I detta mål har åklagaren gjort gällande att C.F. i det av honom drivna taxiföretaget har åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att inte bevara körpassrapporterna i komplett skick och därför skall dömas för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Åklagaren har hävdatt att brotten inte är ringa men dock inte påstått att C.F. genom sitt förfarande har undanhållit inkörda belopp eller undandragit skatt. De åtalade brotten avser räkenskapsåret 2000.

C.F. har bestritt ansvar men vitsordat att han inte bevarat körpassrapporterna i komplett skick och uppgett att han inte varit medveten om denna skyldighet. C.F. har i allt fall invänt att hans eventuella försummelse inte är allvarlig och därför inte ansvarsgrundande.

Bokföringsskyldigheten för ett taxiföretag innebär att företaget skall löpande bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter och bevara all räkenskapsinformation. Bokföringsskyldigheten skall vidare fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I företag som varje dag gör ett stort antal kontantaffärer som rör mindre belopp och kundkretsen är anonym är det inte rimligt att kräva en verifikation för varje affärshändelse. Bokföringslagen tillåter därför i dylika fall att flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation, vilken kan vara en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållna betalningar vid kontanta försäljningar av varor och tjänster.

I målet är klarlagt att C.F. i sitt taxiföretag har haft en anställd och även extraförare, om än i mindre omfattning. Vidare är klarlagt att C.F. i taxiföretagets fordon har haft en taxameter som har uppfyllt föreskrivna krav och varit plomberad. I enlighet med gällande föreskrifter har framkommit att taxiförarnas körpass har avslutats med att taxametern har skrivit ut en körpassrapport innehållande körpassets samtliga köruppdrag. Rapporten utgör en viktig räkenskapsinformation till bokföringen och används som en gemensam verifikation för under körpasset gjorda körningar.

Utredningen ger vid handen att körpassrapporten i komplett skick avslutas med en redovisning av samtliga under körpasset registrerade köruppdrag i löpnummerordning och vissa ytterligare uppgifter. I målet är utrett och styrkt att C.F. har klippt bort denna del av rapporten och inte bevarat den i bokföringen.

Av det förut sagda framgår att körpassrapporten får utgöra en gemensam verifikation för samtliga köruppdrag under körpasset. I propositionen om ny bokföringslag framhålls i författningskommentaren till lagens bestämmelser om verifikationer att om en gemensam verifikation används måste denna innehålla uppgifter för var och en av de affärshändelser som verifikationen avser och att det är sambandet mellan verifikationen och de olika bokförda affärshändelserna som skall kunna fastställas.

Tingsrätten finner att bokföringslagens verifikationskrav förutsätter att körpassrapporten endast i dess helhet utgör en gemensam verifikation. Det saknas skäl att utelämna uppgifter om varje köruppdrag, eftersom dessa automatiskt infogas i körrapporten. Det är alltså inte förenat med några svårigheter att låta uppgiften om varje köruppdrag ingå i verifikationen och därför är ett utelämnande inte befogat. Tingsrätten anser att C.F. har åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att underlåta att dels se till att det finns fullständiga verifikationer för bokföringsposterna, dels bevara all räkenskapsinformation i form av fullständiga körpassrapporter.

För att straffas för bokföringsbrott gäller den begränsningen att bristerna i bokföringen skall ha den omfattningen att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte i huvudsak kan bedömas. C.F:s försummelse i fråga om hanteringen av verifikationerna innebär att det inte går att kontrollera varje köruppdrag. Detta saknar dock betydelse för en övergripande bedömning av det ekonomiska resultatet. Av den återstående delen av körpassrapporten finns dock bevarat ackumulerade uppgifter om tillryggalagd körsträcka och inkörda belopp m.m. Med ledning av dessa bevarade uppgifter är det enligt tingsrättens mening möjligt att göra en bedömning i huvudsak av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning. Åtalet för bokföringsbrott kan därför inte bifallas.

Tingsrätten övergår härnäst till att pröva frågan om ansvar för försvårande av skattekontroll. Utredningen visar att C.F. har åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att inte bevara körpassrapporterna i komplett skick. Tingsrätten anser att C.F. därigenom har undanhållit väsentlig räkenskapsinformation som på ett för skattekontrollen betydelsefullt sätt har förringat bokföringens värde. C.F:s taxiföretag har åtminstone haft en anställd och företaget kan inte anses ha varit av blygsam omfattning. Skattemyndighetens kontroll av C.F. har visat att kontrollverksamheten har allvarligt försvårats genom utelämnandet av de enskilda köruppdragen. Mot bakgrund av att så gott som samtliga körpassrapporter är klippta under räkenskapsåret anser tingsrätten att C.F. på ett åtminstone grovt oaktsamt sätt har åsidosatt bokföringsskyldigheten, vilket således allvarligt försvårat skattekontrollen. C.F:s försummelse är allvarlig och kan inte bedömas som ringa. Vad C.F. har anfört till sitt försvar har inte ansvarsbefriande verkan. Åtalet för försvårande av skattekontroll skall följaktligen vinna bifall.

C.F. förekommer inte i belastningsregistret. Det brott varom C.F. har övertygats är inte svårare än att påföljden kan stanna vid ett bötesstraff.

Domslut

Tingsrätten ogillade åtalet för bokföringsbrott men dömde C.F. enligt 10 § första stycket skattebrottslagen (1971:69) för försvårande av skattekontroll till 70 dagsböter å 220 kr.

Svea hovrätt

Åklagaren överklagade och yrkade att hovrätten skulle bifalla åtalet även för bokföringsbrott - ett brott av normalgraden - och skärpa straffet.

C.F. bestred ändring. För det fall hovrätten skulle finna att gärningen utgör bokföringsbrott yrkade han att det skulle bedömas som ringa brott.

Hovrätten (hovrättsråden Per Olding och Petra Lundh samt tf. hovrättsassessorn Axel Peterson, referent) anförde i dom den 16 juni 2003:

Hovrättens domskäl

C.F. har här hörts på nytt. Han har i allt väsentligt berättat i enlighet med vad som framgår av tingsrättens dom med följande tillägg. Det är förenat med praktiska svårigheter att spara remsan med den fullständiga körpassrapporten. Den kan vara uppåt en meter lång. Det är därför en god lösning att all information finns tillgänglig hos Taxi 020 där den kan skrivas ut vid behov. Att informationen sparas av Taxi 020 fick han inte vetskap om förrän under hösten 2002, dvs. sedan förundersökning inletts.

Samma skriftliga bevisning som vid tingsrätten har åberopats här.

I enlighet med tingsrättens i den delen inte överklagade dom skall C.F. dömas för försvårande av skattekontroll. Brottet är att rubricera som tingsrätten har gjort.

Hovrätten finner, på de skäl som tingsrätten anført, att C.F. har åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att inte bevara körpassrapporterna i komplett skick. Härvid bör särskilt framhållas att det inte kan vara förenat med svårigheter att låta uppgifterna ingå i verifikationen på sätt som avses i 5 kap. 8 § bokföringslagen (1999:1078) eftersom den körpassrapport som C.F. erhöll efter varje körpass innehöll alla relevanta uppgifter om de enskilda köruppdragen. De praktiska skäl som C.F. anført för att inte bevara verifikationerna är inte godtagbara. Inget har framkommit som ger anledning att anta att C.F. handlat uppsåtligt men hans underlåtenhet att spara de fullständiga rapporterna innebär att han varit oaktsam.

C.F. har, som han får förstås, till sitt försvar åberopat att bokföringen är fullständig genom att nödvändiga uppgifter faktiskt har funnits tillgängliga hos Taxi 020, den taxioperatör som hans rörelse är knuten till; han skall därför anses ha fullgjort bokföringsskyldigheten genom att affärshändelserna registrerats i stordatorn hos Taxi 020.

Hovrätten konstaterar att C.F. under år 2000 inte har känt till att den aktuella informationen sparades hos Taxi 020. Den omständigheten att informationen senare visat sig finnas tillgänglig hos Taxi 020 innebär inte att C.F. kan undgå ansvar eftersom bokföringsskyldigheten åvilar honom som näringsidkare personligen.

Hovrätten har härefter att pröva om C.F:s underlåtenhet medfört att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringsmaterialet.

Affärshändelser skall enligt 5 kap. 1 § bokföringslagen bokföras på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Bokföringen skall ske på ett sådant sätt att det blir möjligt att i efterhand kontrollera bokförda poster mot verifikationer avseende de enskilda affärshändelserna. De krav som bokföringslagen föreskriver avseende löpande bokföring är utformade för att tillgodose de skyddsintressen som företagets borgenärer, ägare, medlemmar eller anställda samt det allmänna kan ha (jfr prop. 1998/99:130 s. 199). Skyddsintresset omfattar även skattemyndighetens kontrollverksamhet.

Genom C.F:s underlåtenhet att bevara körpassrapporterna i komplett skick saknas möjlighet att kontrollera de enskilda köruppdragen mot rörelsens sammanlagda resultat. Härigenom har möjligheten att bedöma rörelsens förlopp i den mening som avses i bokföringslagen, dvs. hur de olika affärshändelserna har påverkat företagets resultat och ställning, försvårats. Förfarandet har inneburit en möjlighet att på sätt åklagaren beskrivit undanhålla intäkter. Åtalet är därmed styrkt. C.F. skall därför dömas för bokföringsbrott av normalgraden.

Vid straffmätningen har hovrätten dock beaktat att gärningen närmast framstår som ett utslag av okunnighet och det saknas skäl att misstänka att den bristande bokföringen utnyttjats för några oegentligheter såsom undanhållande av intäkter eller undandragande av skatt.

- - -

Hovrättens domslut

1. Hovrätten ändrar tingsrättens dom på följande sätt

a) C.F. döms även för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB.

b) Påföljden bestäms till villkorlig dom och dagsböter 40 å 200 kr.

Nämndemännen Gunilla Lindberg och Majlis Schale Glemme var av skiljaktig mening och anförde:

Med hänvisning till de skäl som tingsrätten redovisat instämmer vi i tingsrättens bedömning att det är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp. Åtalet kan därför inte bifallas och tingsrättens dom skall således fastställas.

Överröstade i denna del är vi i övrigt överens med majoriteten.

Högsta domstolen

C.F. överklagade och yrkade i själva saken att han skulle frikännas från ansvar för bokföringsbrott och att påföljden skulle bestämmas till dagsböter.

Riksåklagaren bestred ändringsyrkandena.

Bokföringsnämnden avgav på anmodan av HD den 8 september 2004 yttrande i målet.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, rev.sekr. Karin Jonsson, föreslog i betänkande att HD skulle meddela följande dom:

Domskäl

För att den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) skall kunna dömas för bokföringsbrott krävs, enligt 11 kap. 5 § BrB, att denne åsidosatt bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, och att denna underlåtenhet skett uppsåtligt eller av oaktsamhet. Vidare krävs för straffbarhet att underlåtenheten medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen, det s.k. huvudsakskriteriet.

I målet är utrett att C.F. i företagets bokföring sparat taxameterens körpassrapporter i ofullständigt skick på så sätt att den del som visar de

enskilda köruppdragen har tagits bort. Av den del som sparats framgår totalt inkört belopp och tillryggalagd körsträcka.

Av den utredning som har förebringats i HD framgår att de körpassrapporter som skall skrivas ut från en taxameter efter avslutat körpass omfattar uppgifter om samtliga kontant- och kreditkörningar som utförts under körpasset. Såvitt avser kreditkörningarna erhåller taxiföretaget även en s.k. åkaravräkning från den beställningscentral (taxiväxel) som företaget är anslutet till. Dessa avräkningar visar det totala värdet av de köruppdrag som betalats med konto- eller kreditkort under en månad, men saknar uppgifter om de enskilda fordringarna som ingår i totalsumman. - C.F. har tillfört bokföringen dessa avräkningar.

Vad först gäller frågan om C.F. i det av honom drivna taxiföretaget åsidosatt sin bokföringsskyldighet har Bokföringsnämnden i sitt yttrande anfört att det inte är förenligt med bokföringslagen (1999:1078) att verifiera konto- eller kreditkortsfordringar som under en månad uppstått i ett taxiföretag med en handling som endast innehåller en uppgift om fordringarnas totala storlek och inte några uppgifter om de enskilda fordringarna som ingår i totalsumman (avräkningen från beställningscentralen). Enligt Bokföringsnämnden är det inte heller förenligt med bokföringslagen att verifiera dem med en handling som visar fordringarnas sammanlagda storlek under en dag, men som inte innehåller några uppgifter om de enskilda fordringarna (den ofullständiga körpassrapporten).

Genom att de körpassrapporter som C.F. fogat till bokföringen är ofullständiga går det inte att med ledning av dessa se vilka kontantkörningar som ingått i körpassen eller kontrollera inkörda kontantbelopp. Inte heller av de s.k. åkaravräkningarna framgår uppgifter om varje enskild kreditkörning. Detta innebär att varken kontant- eller kreditkörningarna kan anses verifierade på ett sådant sätt att de uppfyller bokföringslagens krav. C.F. har således genom att inte bevara körpassrapporterna i komplett skick åsidosatt sin bokföringsskyldighet. Det saknas anledning att anta annat än att detta skett av oaktsamhet.

Det finns i C.F:s bokföring inga körningar som kan anses verifierade på ett tillfredsställande sätt. Genom att uppgifter om de enskilda körningarna utelämnats saknas möjlighet att kontrollera de enskilda köruppdragen mot rörelsens sammanlagda resultat. Det går inte att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp. Huvudsakskriteriet är därmed uppfyllt och C.F. skall dömas för bokföringsbrott.

Domslut

HD fastställer hovrättens domslut.

HD (justitieråden Regner, Pripp, Lundius, Lindeblad och Calissendorff, referent) meddelade den 25 april 2005 följande dom:

Domskäl

I enlighet med hovrättens dom har C.F. gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. I övrigt har C.F. åtalats för att under år 2000 uppsåtligt eller av oaktsamhet ha åsidosatt sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att inte ha bevarat taxirörelsens körpassrapporter i komplett skick, vilket enligt åtalet medfört att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Av utredningen i HD framgår bl.a. följande. De körpassrapporter som har skrivits ut från taxametern i C.F:s taxibil efter avslutat körpass har omfattat uppgifter om vart och ett av de köruppdrag som utförts under passet samt en sammanställning av uppgifterna. Körpassrapporterna har i enlighet med Vägverkets föreskrifter om taxitrafik (VVFS 1999:177) varit utformade för att

kunna utgöra en verifikation enligt bokföringslagen. Såvitt avser kreditkörningar har C.F. var fjortonde dag erhållit en s.k. åkaravräkning från den beställningscentral (taxiväxel) som företaget är anslutet till. Dessa avräkningar visar totalsumman för kreditkörningar under perioden samt fördelning mellan köruppdrag som betalats med kreditkort och de som utgjort kontokörningar (t.ex. färdtjänst och skolskjuts), men avräkningarna saknar uppgifter om de enskilda köruppdrag som ingår i totalsumman. - C.F. har i företagets räkenskapsinformation sparat taxameterens körpassrapporter i ofullständigt skick på så sätt att den del som visar de enskilda köruppdragen har tagits bort. Av den del som bevarats framgår bl.a. antal köruppdrag med angivande av löpnummer för de första och sista köruppdragen, totalt under körpasset inkört belopp med särredovisning av mervärdesskatt och beloppets fördelning mellan kontant- och kreditkörningar, körpassets totala tid och under denna tillryggalagd körsträcka. C.F. har även tillfört räkenskapsinformationen åkaravräkningarna.

Enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen skall för varje enskild affärshändelse finnas en verifikation, såvitt inte något av de två undantagen i bestämmelsens tredje stycke är för handen. Undantagen från kravet att det skall finnas en verifikation avseende varje affärshändelse avser dels flera likartade affärshändelser, dels försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning under en dag om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Verifikationen får i det senare fallet utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. I dessa undantagsfall tillåts sålunda att flera affärshändelser dokumenteras i en gemensam verifikation, varvid dock, såvitt avser undantaget som gäller flera likartade affärshändelser, de enskilda affärshändelserna måste framgå av verifikationen.

I 5 kap. 7 § bokföringslagen anges vilka uppgifter som skall ingå i en verifikation, bl.a. uppgiften om när affärshändelsen har inträffat, vad den avser och vilken motpart den berör. Ett av syftena med att bokföringen för varje affärshändelse skall grundas på en särskild verifikation är att det skall vara möjligt att identifiera affärshändelsen och kontrollera att den blir grund- och huvudbokförd samt slutligen också ingår i den officiella årsredovisningen när sådan upprättas. Andra syften är att säkerställa att det finns bevis för att en viss affärshändelse har inträffat och tillförlitlig information om affärshändelsens innebörd. (Prop. 1998/99:130 s. 247.)

Varje enskilt köruppdrag i C.F:s taxirörelse utgör en affärshändelse. Den del av körpassrapporten som bevarats som räkenskapsinformation har i C.F:s bokföring fyllt funktionen av en gemensam verifikation avseende de enskilda affärshändelser i form av köruppdrag som förekommit under ett och samma körpass. Eftersom uppgifterna om de enskilda kontantkörningarna, intill dess C.F. förstört den delen av körpassrapporten, har varit dokumenterade har förutsättningen enligt bokföringslagen för att medge användning av en gemensam verifikation för kontantkörningarna under ett körpass - att det skall vara förenat med svårigheter att upprätta en verifikation för varje affärshändelse - inte varit uppfyllt. Beträffande kreditkörningarna kan, oavsett om dessa kan anses uppfylla bokföringslagens förutsättning att anses som likartade affärshändelser eller inte, varken den bevarade delen av körpassrapporterna eller åkaravräkningarna anses uppfylla bokföringslagens krav på utformningen av en gemensam verifikation eftersom de enskilda affärshändelserna inte framgår av dessa. Slutsatsen blir att det har saknats verifikationer som fyller bokföringslagens krav beträffande samtliga de affärshändelser i form av köruppdrag som förekommit under år 2000 i C.F:s rörelse. Genom att underlåta att bevara den del av körpassrapporten som utvisat de enskilda köruppdragen har C.F. brutit mot sin skyldighet att bevara räkenskapsinformation enligt bokföringslagen.

Frågan är då om C.F:s åsidosättande av sin skyldighet enligt bokföringslagen har medfört effekten att rörelsens förlopp inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Med begreppet förlopp i bokföringslagens mening avses hur verksamhetens resultat och ställning vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat. Grund- och huvudbokföringen skall tillsammans göra det möjligt att överblicka verksamhetens förlopp. (Prop. 1998/99:130 s. 391.)

Om C.F. hade bevarat de fullständiga körpassrapporterna skulle av dessa ha framgått bl.a. vid vilket klockslag varje affärshändelse hade inträffat, intäkten för varje enskild affärshändelse under passet, löpnumret avseende affärshändelsen samt om denna varit en kontant- eller kreditkörning. Avsaknaden av denna detaljinformation har medfört att varje enskild affärshändelse inte är tillfredsställande verifierad, inte heller synes varje enskild affärshändelse ha noterats i bokföringen (vilket dock inte påstås i åtalet mot C.F.) och därmed har möjligheten att i detalj följa den grund- och huvudbokföring som skulle ha skett saknats. Det kan dock inte härav utan vidare dras slutsatsen att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp.

För år 2000 föreligger 533 ofullständiga körpassrapporter innefattande sammanställningar av rörelsens köruppdrag. Det har inte gjorts gällande att det har förekommit köruppdrag som inte omfattas av sammanställningarna. Köruppdragen utgör en och samma art av affärshändelse. Den bevarade delen av körpassrapporterna, som skrivits ut från en godkänd och plomberad taxameter, medger möjlighet att bedöma att de affärshändelser som avspeglas i de gemensamma verifikationerna faktiskt har inträffat, affärshändelsernas innebörd (om än utan angivande av klockslag och antal körda kilometer för respektive affärshändelse), att affärshändelserna (som totalsummor på grundval av respektive körpassrapport) har blivit införda i grund- och huvudbokföringen samt huruvida affärshändelserna har inneburit intäkter i form av kontanter eller i form av fordringar.

Avsaknaden av den ytterligare information som ett bevarande av hela körpassrapporterna hade inneburit avseende möjligheten att identifiera varje enskild affärshändelse under ett körpass utgör en brist i detaljeringsgrad i informationshänseende. Bristen har dock inte medfört att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Skattemyndighetens intresse av ytterligare information för utövning av skattekontrollen skyddas genom bestämmelserna om försvårande av skattekontroll (se prop. 1995/96:170 s. 135).

Åtalet för bokföringsbrott skall således ogillas. Den av tingsrätten utdömda påföljden för försvårande av skattekontroll bör då fastställas.

Domslut

Med ändring av hovrättens dom i ansvarsdelen ogillar HD åtalet för bokföringsbrott och fastställer tingsrättens domslut avseende påföljden för försvårande av skattekontroll.

HD:s dom meddelad: den 25 april 2005.

Mål nr: B 2879-03.

Lagrum: 11 kap. 5 § BrB, 5 kap. 1, 6 och 7 §§ bokföringslagen (1999:1078).

Sökord: Bokföringsbrott
