

14 Efterforskning

14.1 Allmänt

SKV har behov av att samla in information om både personer och bedrivna verksamheter. Skattelagstiftningen innehåller regler om att SKV har befogenheter att hämta in information genom bl.a. föreläggande och revision.

I beskattningsverksamheten förekommer också informationsinhämtande (efterforskning) som inte omfattas av förfarandereglerna i skattelagstiftningen. För sådan efterforskning är det svårt att ange en tydlig och generell gräns mellan vad som är tillåtna respektive otillåtna efterforskningsåtgärder. Omständigheterna i det enskilda fallet är avgörande för bedömningen. Vad som är tillåtet och lämpligt i ett enskilt fall kan vara otillåtet eller olämpligt i ett annat fall.

Syftet med en efterforskningsåtgärd kan skifta. Den kan t.ex. avse att kontrollera innehållet i en uppgift som myndigheten har tillgång till. Uppgiften kan ha lämnats av den skattskyldige eller kommit myndigheten tillhanda på annat sätt. En efterforskningsåtgärd kan också ingå som ett led i förberedelsen för en tvångsåtgärd eller en revision.

Den vanligaste typen av efterforskning är inhämtande av uppgifter från offentliga och allmänt tillgängliga källor. Efterforskningsåtgärder kan aktualiseras framförallt vid vissa typer av utredningar som exempelvis att ta reda på om viss verksamhet bedrivs, dess omfattning och om anställda deltar i verksamheten. Även vid utredning av bosättningsärenden exempelvis om en viss person är bosatt i landet, kan efterforskningsåtgärder förekomma.

Nedan redogörs för de ramar som finns vad gäller att använda efterforskningsåtgärder inom SKV:s beskattningsverksamhet.

14.2 Överväganden

I samband med urval, förgranskning och revision är det vanligt med efterforskningsåtgärder. Inhämtande av uppgifter från of-

fentliga och allmänt tillgängliga källor är lämpliga förberedande åtgärder innan beslut fattas om revision men kan även aktualiseras under en revision. Dessa åtgärder är exempel på efterforskning som varken är olaglig eller olämplig. När det gäller andra former av informationsinsamling t.ex. utanför myndighetens lokaler eller provköp via internet kan det vara svårare att bedöma om efterforskningsåtgärden är både laglig och lämplig.

Innan en efterforskningsåtgärd vidtas ska i varje enskilt fall prövning göras i två steg. Först ska en prövning göras om åtgärden faller inom ramen för myndighetens kontrollbefogenheter. Bedöms så vara fallet ska därefter en prövning göras om åtgärden även kan bedömas som lämplig.

Steg 1

Vid prövning av om åtgärden faller inom ramen för myndighetens kontrollbefogenheter ska bl.a. följande beaktas:

- Om det finns ett uttryckligt förbud mot åtgärden enligt lag.
- Om befogenhet att vidta åtgärden har förbehållits annan myndighet.
- Om åtgärden inte är godtagen till följd av praxis.
- Om syftet/ändamålet med åtgärden är i linje med myndighetens verksamhet.
- Om åtgärden innebär integritetsintrång.
 - Om åtgärden kan antas leda fram till användbart resultat.
 - Om behovet av informationen är tillräckligt stort för att åtgärden ändå ska vara motiverad.
 - Om förväntat resultat av åtgärden står i rimlig proportion till intrånget.

Steg 2

Vid prövning av om åtgärden är lämplig bör följande beaktas:

- Åtgärden är etiskt godtagbar.
- Åtgärden kan äventyra brotts- eller skatteutredning.
- Personalens säkerhet.

Om åtgärden är tänkt att genomföras inom ramen för en revision ska även en bedömning göras av om åtgärden kan anses strida mot de regler som finns om samverkan i en revision.

I avsnitt 4 i RSV:s rapport 2002:4 Efterforskning finns en för-

djupad redogörelse för vilka överväganden som ska göras inför en efterforskningsåtgärd.

Rättsgrundsatser

Avvägning vid val av efterforskningsåtgärd ska ske med beaktande av legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen innebär att SKV måste iaktta både grundlagarnas föreskrifter och vad som stadgas i andra lagar och förordningar för att få ingripa i den enskildes privatliv. När lagstiftningen inte i detalj anger hur och när information får hämtas in ska prövning göras utifrån de allmänna rättsgrundsatserna, ändamålsprincipen, behovsprincipen och proportionalitetsprincipen. Även om en åtgärd med denna utgångspunkt är tillåten kan den av t.ex. etiska och kompetensmässiga skäl bedömas som olämplig.

- *Ändamålsprincipen* innebär att den information som myndigheten beräknas få genom en efterforskningsåtgärd ska vara användbar i det aktuella ärendet.
- *Behovsprincipen* innebär att innan en efterforskningsåtgärd vidtas ska en prövning göras om graden av eventuellt intrång som åtgärden medför är motiverat för att tillgodose ändamålet.
- *Proportionalitetsprincipen* innebär att en prövning ska göras av om det intrång i privatlivet som en efterforskningsåtgärd kan medföra står i rimlig proportion till vad man kan förvänta sig uppnå med åtgärden.

Proportionalitetsprincipen har stor betydelse utifrån såväl ett förvaltnings- som EU-rättsligt perspektiv. Proportionalitetsprincipens betydelse kommer även till uttryck i skattelagstiftningen genom 4 § TVL och 5 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja-produkter.

Skydd för enskild

Inom beskattningsområdet finns ingen lagfäst rätt att göra observationer (efterforskning) utanför myndigheten. Innan SKV genomför en efterforskningsåtgärd måste hänsyn tas till det skydd som finns för den enskilde. Dessa skyddsregler finns bl.a. i regeringsformen, Europakonventionen och i Brottsbalken. Den grundläggande bestämmelsen om skyddet för den enskildes personliga integritet finns i 1 kap. 2 § tredje stycket regeringsformen. Där slås bl.a. fast att det allmänna ska värna den enskildes privat- och familjeliv. I 2 kap. 3 § andra stycket i regeringsformen och i skattedatabaslagen finns också bestämmelser om skydd för den enskilde vad gäller uppgifter som registreras på ADB.

Vidare gäller att Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna ska beaktas. Av dessa framgår envars rätt till skydd för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. Även brottsbalken innehåller regler till skydd för den enskildes integritet.

I avsnitt 3 i RSV:s rapport 2002:4 Efterforskning finns en redogörelse för de lagar och allmänna principer som skyddar den enskilde mot åtgärder från myndigheter.

Samverkan

Enligt 3 kap 10 § TL är utgångspunkten att en skatterevision ska bedrivas i samverkan med den reviderade. (se avsnitt 5.2). I de fall en revision inte kan genomföras i samverkan har myndigheten vissa möjligheter att tillämpa vite eller att vidta åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Se vidare avsnitt 9 och 12.

När samverkansbegreppet infördes gjordes även andra förändringar i regelverket. Det bedömdes vara viktigt att lagen utformades så att SKV:s befogenheter och skyldigheter framgick tydligt och att det skulle vara en klar skiljelinje mellan frivillighet och tvång. Vissa kontrollåtgärder har preciserats i lagen t.ex. befogenhet att genom iakttagelser på plats granska lager, maskiner, inventarier och fastigheter. Vidare finns bestämmelser om att SKV får ta varuprover och prova apparatur.

JO uppger i beslut 2002-03-27 (Dnr 274-2001), rörande ett revisionsärende, att det inte går att ge ett generellt svar på frågan hur långt en skattemyndighets efterforskningsbefogenheter sträcker sig. Förutsatt att åtgärden är laglig är det en lämplighetsfråga. JO påpekar att revisorn, förutom att vara opartisk och saklig, ska beakta såväl behovs- som proportionalitetsprinciperna. Det ankommer också på revisorn att bedöma när samtycke ska inhämtas av den reviderade.

Ändamål

Ändamålsprincipen, se ovan, innebär att den information som SKV beräknas få genom en efterforskningsåtgärd ska vara användbar i det aktuella ärendet. Det måste således vara klarlagt vad åtgärden är tänkt att leda till.

Ändamålsprincipen innebär att en åtgärd måste ligga inom SKV:s verksamhetsområde. Det är inte tillåtet att företa en åtgärd om syftet är att uppgiften enbart ska användas t.ex. i en brottsutredning.

Lokal och plats

SKV kan bedriva efterforskning genom att göra iakttagelser på platser och i lokaler där allmänheten vistas. En åtgärd får aldrig övergå i otillåten husrannsakan eller liknande intrång. Se vidare avsnitt 5.1 i RSV:s rapport 2002:4.

14.3 Praxis

Vid bedömning av om en åtgärd är lämplig kan viss ledning erhållas i JO-uttalanden. Bedömningar från JO förekommer dock ytterst sparsamt under senare år. I ett äldre beslut från 1984 "Moderna efterforskningar" (1984:1) har JO bedömt ett antal efterforskningsåtgärder. Bedömningarna har gjorts utifrån exempel som lämnats av skattemyndigheterna.

När JO gjorde dessa bedömningar fanns inte reglerna om samverkan i en revision. Dessa kom först 1994. Om detta skulle ha påverkat JO:s bedömningar är det naturligtvis svårt att uttala sig om. SKV:s uppfattning är, som framgår ovan, att även samverkanreglerna ska beaktas vid bedömningen av om en åtgärd är lämplig.

Iakttagelser

Efterforskningsåtgärd i form av iakttagelser från allmän plats, även om det finns viss systematik (t.ex. övervakning av grillbar) har JO bedömt som godtagbar. Kravet är därvid att efterforskningen är öppet bedriven och att den inte är inriktad på enskilda personer.

Individnivå

Åtgärder som innebär dold systematisk övervakning på individnivå har JO ansett ligga utanför vad som är godtagbart. När det gäller individrelaterade åtgärder är utrymmet för efterforskningsåtgärder ytterst begränsat. Iakttagelser som innebär inhämtande av uppgifter om namnskyld på uppgiven bostadsadress vid kontroll av verklig bosättning kan godtas ävenså enklare kontroller avseende observationer av uppgiven verksamhetsadress för att konstatera om en person är synlig där.

Provköp

Provköp är ett exempel på efterforskningsåtgärd som under vissa omständigheter kan användas. Om åtgärden ska användas vid en revision måste samverkansskyldigheten iakttas. Något uttalat förbud för att i en utredning inhämta uppgifter genom att en tjänsteman köper in varor finns inte. Detta kan vara aktuellt bl.a. vid kontroll och kartläggning av internethandel. JO har uttalat att det är uteslutet att inleda fiktiva affärsförhandlingar i beskattningsverksamheten. Vad som avses med fiktiva affärsförhandlingar har inte närmare utvecklats i beslutet. Den tekniska utvecklingen sedan dess har lett till nya former för affärsverksamhet. Inköp via Internet är en sådan. Köp över Internet kan inte betraktas som en provokativ åtgärd och bör kunna ske under förutsättning att övriga kriterier är uppfyllda för att åtgärden ska bedömas som lämplig.

Bandupptagning

I ett senare beslut den 27 mars 2002 (Dnr 274-2001) från JO återfinns uttalande om att bandupptagning som efterforskningsmetod under en revision endast får användas i rena undantagsfall då mycket tungt vägande skäl kan anföras för det och andra metoder bedöms som helt olämpliga. Vidare anser JO att åtgärden endast får vidtas när den granskade samtycker till det. Det är förbjudet att avlyssna eller spela in en enskilds samtal. Att avlyssna eller spela in samtal i en folksamling är däremot inte förbjudet. Gränsdragningsproblematiken mellan vad som kan accepteras och vad som är förbjudet är så pass svår att avlyssning och inspelning inte ska användas som arbetsmetod i samband med efterforskning inom beskattningsområdet. Något hinder att dokumentera samtal mellan den skattskyldige och skatteutredaren genom inspelning, förutsatt att det sker öppet och efter överenskommelse, finns däremot inte. Se vidare avsnitt 5.2 – 5.3 i RSV:s rapport 2002:4 Efterforskning.

I avsnitt 6 i RSV:s rapport 2002:4 finns exempel på olika efterforskningsåtgärder.

14.4 Förankring och dokumentation

Förankring

Åtskilliga överväganden ska göras inför varje efterforskningsåtgärd. Det är därför särskilt viktigt att planerade efterforskningsåtgärder förankras hos chef, arbetsledare och/eller experter med djup och bred kompetens inom revisions- och förfarandeområdet.

Dokumentation

Dokumentation ska ske löpande och utvisa de ställningstaganden som lett fram till genomförandet av en viss efterforskningsåtgärd. Dokumentationen ska innehålla såväl en tydlig motivering till de ställningstaganden som gjorts som en förteckning över vilka som deltagit.

Även genomförandet ska dokumenteras löpande. Av denna ska framgå

- Datum och klockslag då åtgärden inleds och avslutas
- Syftet med åtgärden
- Den personal som deltar
- På vilket sätt uppdraget genomförts
- Gjorda iakttagelser

- Under vilka omständigheter informationsinsamlingen bedrivits. Omständigheter som kan påverka som t.ex. väder, ljus, avstånd mm.

Dokumentationen ska sparas och tillföras ärendet om åtgärden leder till beslut i något avseende. I annat fall ska dokumentationen förstöras.

14.5 Litteratur

RSV:s Rapport 2002:4