

12 Särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

12.1 Allmänt om lagstiftningen

12.1.1 Lagens tillkomst

Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) antogs av riksdagen i maj 1994. Till grund för lagstiftningen låg Rättssäkerhetskommitténs betänkande Rättssäkerheten vid beskattningen (SOU 1993:62). Betänkandet följdes av prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen. Samtidigt med att lagen trädde i kraft upphävdes bevissäkringslagen (1975:1027) som tidigare användes vid säkringsåtgärder.

Syftet med tvångsåtgärdslagen är att reglera i vilka situationer och på vilket sätt SKV har möjligheter att använda sig av tvångsmedel (utöver vitesförelägganden) för att genomföra en kontroll. Genom att samla bestämmelserna i en särskild lag och göra en klar åtskillnad till regelverket i TL, som förutsätter samverkan mellan SKV och den granskade, stärks den enskildes rättssäkerhet.

I betänkandet Översyn av revisionsreglerna (SOU 1996:79) redovisade 1995 års skatteflyktskommitté vissa förslag till ändringar i tvångsåtgärdslagen. Betänkandet följdes av prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m. Nämnade ändringar i tvångsåtgärdslagen trädde i kraft den 1 november 1997.

12.1.2 Samverkan eller tvångsåtgärder

Utgångspunkten är att kontrollen av skattskyldiga och uppgiftslämnare ska bygga på samverkan. Så länge kontrollen sker i samverkan kan tvångsåtgärder inte användas.

De grundläggande reglerna om samverkan vid revision finns beskrivna i avsnitt 5 och 6.

Vite	I vissa fall kan det vara nödvändigt att tillgripa tvång för att få tillgång till räkenskapsmaterial och annat som behövs för myndighetens arbete. Att förelägga vid vite är det minst ingripande tvångsmedlet. Därför bör möjligheten att använda vitesinstitutet övervägas innan andra tvångsåtgärder vidtas. Se vidare avsnitt 9 och 12.18.3.
Proportionalitet	I tvångsåtgärdslagen har de olika tvångsåtgärder och förutsättningarna för att få vidta dessa preciserats. Dessutom finns en regel i 4 § om proportionalitet som gäller för alla åtgärder enligt lagen. Ett beslut enligt lagen kan endast komma i fråga om skälen för åtgärden överväger det intrång eller annat men som åtgärden för med sig för den enskilde. En tvångsåtgärd ska inte komma till användning i skatteärenden avseende mindre belopp eller då det är möjligt att erhålla de aktuella uppgifterna på annat sätt.
TVL och artikel 6 i Europakonventionen	I artikel 6 i Europakonventionen finns en bestämmelse med innebörden att en misstänkt har rätt att förhålla sig passiv under förfarande som avser prövning av anklagelse för brott. Regeringsrätten har i en dom 31 oktober 1996 (RÅ 1996 ref 97) prövat om det förelåg hinder att tillämpa tvångsåtgärdslagen mot bakgrund av bestämmelsen i artikel 6. RR fann därvid att det inte kunde anses finnas något sådant hinder. Se avsnitt 12.18.4.

12.1.3 Domstolsbeslut

En tvångsåtgärd ska normalt föregås av ett domstolsbeslut. När domstolens beslut inte kan avvaktas kan av SKV särskilt förordnad granskningsledare (GRL) fatta ett interimistiskt beslut. Ett sådant beslut ska omedelbart prövas av domstol. Se vidare avsnitt 12.14.

Beslut om vissa tvångsåtgärder kan fattas av GRL utan obligatorisk prövning hos domstol.

12.1.4 Överraskningsrevision

Under vissa förutsättningar kan revision i samband med tvångsåtgärder påbörjas utan att den reviderade underrättas om revisionsbeslutet i förväg. Detta finns reglerat i 5 och 7 §§. Se vidare avsnitt 12.10

12.2 Åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen

Lagtext

2 § TVL

Åtgärder som får beslutas enligt denna lag är

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §),
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar (6–9 §§),
3. granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift (10 §),
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §).

12.2.1 Revision i den reviderades verksamhetslokaler

Tvångsåtgärden innebär att en revision i sin helhet eller i vissa delar får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler utan att denne medgett detta. Se vidare avsnitt 12.6.1 – 12.6.3

12.2.2 Eftersökande och omhändertagande av handlingar

Tvångsåtgärden eftersökning innebär att en viss lokal, förvaringsplats eller annat utrymme genomsöks för att leta efter handlingar som omfattas av en revision eller ett föreläggande. Ett omhändertagande av handlingar kan aktualiseras antingen i anslutning till en eftersökning eller som en självständig tvångsåtgärd. Se vidare avsnitt 12.6.4 – 12.6.5, 12.7 samt 12.8.

12.2.3 Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift

Tvångsåtgärden innebär att handlingar får eftersökas, omhändertas och granskas utan föregående föreläggande. Åtgärden kan användas i de fall SKV ska hämta in uppgifter hos personer som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift men som inte kan revideras, dvs. privatpersoner. Se vidare avsnitt 12.11.

12.2.4 Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

En försegling av en lokal etc. är en tillfällig tvångsåtgärd avsedd att förhindra att handlingar förstörs eller undanhålls. Se vidare avsnitt 12.12.

12.3 Lagens tillämpningsområde

Lagtext

1 § TVL

Denna lag tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. fordonsskattelagen (1988:327),
3. taxeringslagen (1990:324),
4. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
5. skattebetalningslagen (1997:483).

Lagen tillämpas även vid revision enligt tullagen (2000:1281) och lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. samt för kontroll av att föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 6 kap. 25 § tullagen eller 2 § lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. fullgjorts riktigt och fullständigt. Lag (2002:418).

Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision eller annan kontroll inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet.

Begreppet annan kontroll innebär att lagen också kan användas i samband med skrivbordskontroll.

Tvångsåtgärdslagen kan däremot inte tillämpas vid besök enligt exempelvis 3 kap. 7 § TL, eftersom detta bygger på en frivillig överenskommelse med den granskade.

Det bör observeras att tvångsåtgärdslagen inte ger några ytterligare befogenheter avseende det material som får granskas än vad bestämmelserna om revision eller aktuell föreläggandebestämmelse gör. Tvångsåtgärdslagen reglerar bara det sätt på vilket SKV får tillgång till handlingar eller får genomföra kontrollåtgärder.

Tredjemans kontroll

Ofta utnyttjas möjligheten att genom revision hämta in uppgifter för kontroll av andra än den som revideras, s.k. tredjemansrevision. Tvångsåtgärdslagen är tillämplig även vid denna typ av revisioner. Lagen kan också användas vid förelägganden riktade mot tredje man. Se vidare avsnitt 12.8.

12.4 Definitioner m.m.

12.4.1 Granskningsledare

Lagtext

3 § TVL

I denna lag förstås med *granskningsledare*: den som särskilt förordnats att vara granskningsledare enligt lagen, ...

GRL förordnas av SKV genom särskilt beslut. Förordnandet kan vara generellt eller begränsat till enstaka ärenden eller viss grupp av ärenden. I prop. 1993/94:151 s. 103 sägs att de som utses som GRL ska vara särskilt utbildade tjänstemän med hög kompetens. GRL kan enligt tvångsåtgärdslagen fatta och verkställa vissa beslut samt ansöka om åtgärd till LR.

Angående GRL:s behörighet se avsnitt 12.14.1 och 12.15.1.

12.4.2 Handling

Lagtext

3 § TVL

I denna lag förstås med

...

handling: framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel,

...

Definitionen av handling är densamma som den i 3 kap. 11 § tredje stycket TL. Begreppet handling inbegriper även uppgifter som lagrats på ADB-medium. Se vidare avsnitt 12.13.

12.4.3 Verksamhetslokal

Lagtext

3 § TVL

I denna lag förstås med

...

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Lag (1999:1104).

I lagtexten knyts definitionen av verksamhetslokal till hur lokalerna används. Används lokalerna huvudsakligen i verksamhet

som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet, eller i verksamhet som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo, är det fråga om verksamhetslokaler.

Vid bedömningen av om det är fråga om verksamhetslokaler saknar det betydelse om den som åtgärden avser hyr lokalen eller äger den. Det som är avgörande är hur den disponeras.

Det är inte ovanligt att en företagare helt eller delvis bedriver verksamheten från bostaden. Särskilt i mindre företag förekommer det ofta att åtminstone det administrativa arbetet sköts från hemmet. Endast förvaring av räkenskaperna i bostaden är inte tillräckligt för att utrymmet ska anses som huvudsakligen använt i verksamheten.

Andra utrymmen

I verksamhetslokal ingår inte bara vad som normalt betraktas som lokal utan också markområden, transportmedel (t.ex. bilar eller järnvägsvagnar), förvaringsplatser (t.ex. bankfack, förvaringsboxar eller magasin) och andra utrymmen (t.ex. postbox) som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten.

Till andra utrymmen räknas också förvar av data för automatisk informationsbehandling, oavsett om det är fråga om en stationär eller bärbar dator. Se vidare avsnitt 12.13

12.5 Proportionalitetsregeln

Lagtext

4 § TVL

Beslut om åtgärd enligt denna lag får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Regeln i 4 § gäller för alla de åtgärder som får vidtas enligt lagen. Stadgandet innebär att en åtgärd med avseende på sin art, styrka, räckvidd och varaktighet ska stå i rimlig proportion till vad som står att vinna för SKV. Man måste alltså noga överväga möjliga konsekvenser av åtgärden. GRL bör inför ett beslut noga överväga om

- det går att få in uppgifterna på annat sätt eller om
- de negativa konsekvenserna för den granskade står i rimlig proportion till de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella.

I prop. 1993/94:151 s. 154 sägs bl.a. följande beträffande proportionalitetsregeln:

”Kraven på proportionalitet i 4 § gäller både för om åtgärden över huvud taget skall få företas och för hur den skall bedrivas samt den tid åtgärden får pågå. Det är t.ex. tänkbart att åtgärderna i verksamhetslokalerna kan begränsas till inventering och besiktning, medan handlingarna granskas på annan plats. En annan möjlighet är att granskningsledaren i ett visst skede av revisionen bedriver granskningen i lokalerna för att sedan fortsätta kontrollen på annan plats”.

Rättsfall

Beträffande proportionalitetsregeln och eftersökning i bostadsutrymmen, se RÅ 1996 ref 97. Domen kommenteras under avsnitt 12.7.2

12.6 Revision i den reviderades verksamhetslokaler

12.6.1 Revision i samverkan eller med tvång

Lagtext

5 § första stycket TVL

Revision får, i de delar den inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas.

En revision i samverkan får verkställas hos den reviderade om denne medger det. Materialets omfattning, tilltänkta granskningsåtgärder eller andra omständigheter kan göra att revisorn föreslår att hela eller delar av revisionen ska genomföras i den granskades verksamhetslokaler. I de allra flesta fall kommer också den reviderade och revisorn överens i detta avseende. Om den reviderade däremot inte skulle lämna sitt medgivande kan revisionen trots det under vissa förutsättningar genomföras i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av tvångsåtgärdslagen.

Som tidigare nämnts måste proportionalitetsregeln alltid beaktas. Det bör därför övervägas vilka delar av revisionen som kan utföras på annan plats och vilka delar som måste utföras hos den reviderade. Av lagtexten i 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen framgår att revisionen får genomföras tvångsvis i den reviderades lokaler, endast i de delar den inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Dessutom krävs att

- den reviderade inte lämnar sitt samtycke eller
- den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt eller
- det föreligger en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas (sabotagerisk).

Se vidare avsnitt 12.9 angående sabotagerisk (påtaglig risk).

Kassainventering m.m.

SKV kan prova t.ex. en kassaapparat eller genomföra en kassainventering med stöd av tvångsåtgärdslagen om den reviderade motsätter sig provningen eller inventeringen och villkoren i övrigt är uppfyllda.

Det bör poängteras att en kassainventering som genomförs med stöd av 5 § TVL inte görs i samverkan. Den reviderade bör därför inte själv delta i själva sammanräkningen. Används blankett SKV 6307 bör den enbart undertecknas av den som verkställer beslutet (GRL eller KFM).

Även en provning av apparater, granskning av varulagret eller en besiktning av lokalerna som utförs med stöd av TVL utgör en tvångsåtgärd. Den reviderade är därför inte skyldig att medverka.

12.6.2 Om kriteriet ”inte utan svårighet genomföras på någon annan plats”

Att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats är det grundläggande kriteriet för tvångsåtgärd enligt 5 §. Finns det möjlighet att hämta handlingarna och granska dessa på annan plats kan det i stället bli aktuellt med eftersökande och omhändertagande av handlingarna.

Omfattande material

Allmänt sett föreligger det svårighet att granska handlingarna på annan plats om materialet är så omfattande att det föreligger praktiska hinder att förflytta det. Detta gäller särskilt i fråga om lite större företag. Finns uppgifterna enbart på ADB-medium får

det anses föreligga svårighet att granska dessa på annan plats om de inte enkelt kan kopieras. Givetvis är bedömningen också beroende av hur handlingarna är ordnade på företaget.

SKV kan exempelvis ha ett stort behov av att löpande kunna ställa frågor och stämma av uppgifter för att granskningen ska kunna genomföras.

Särskilda åtgärder

Om revisionen är tänkt att innefatta åtgärder enligt 3 kap. 11 § andra stycket TL, dvs. kassainventering, granskning av lager, maskiner och inventarier eller besiktning av lokaler m.m. är kriteriet ”inte utan svårighet” alltid uppfyllt i de delarna. Däremot kan det tänkas att revisionen i övrigt kan genomföras på annan plats.

12.6.3 Om kriteriet ”medverkar inte på föreskrivet sätt”

Med att inte medverka på föreskrivet sätt menas exempelvis att den reviderade tredska i fråga om att tillhandahålla räkenskaper när revisionen genomförs i dennes lokaler efter medgivande. Det kan också vara frågan om att revisorn inte får granska vissa handlingar eller inte lämna tillträde för besiktning av t.ex. inventarier.

De regler i taxeringslagen som styr hur en revision ska genomföras används för att bedöma om den reviderade har medverkat på föreskrivet sätt. Se vidare avsnitt 6.4. Vilken part som har fog för sin ståndpunkt avgörs dock av domstolen i samband med beslut i fråga om tvångsåtgärd.

12.6.4 Eftersökande och omhändertagande av handlingar när revision genomförs med tvång

Lagtext

6 § TVL

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns en påtaglig risk att handlingen undanhålls, förvanskas eller förstörs.

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler i annat fall får handling som påträffas eller granskas omhändertas om den behövs för revisionen.

Handlingar som omfattas av revision får eftersökas och omhändertas med stöd av 6 § första stycket under förutsättning att

- revision sker i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, dvs. det är redan fråga om en tvångssituation och
- åtgärden avser den eller de verksamhetslokaler som omfattas av beslutet enligt 5 § och
- handlingarna inte har tillhandahållits utan oskäligt dröjsmål eller det föreligger sabotagerisk.

**Kombination
5 och 6 §§**

En tillämpning av 6 § första stycket förutsätter som nämns ovan att det finns ett beslut om tvångsvis revision i verksamhetslokalerna med stöd av 5 §. Följande situation kan tänkas.

Exempel

GRL har efter ansökan erhållit LR:s beslut, att med stöd av 5 §, genomföra en kassainventering hos ett företag. Åtgärden ska genomföras utan att den reviderade underrättas i förväg (överraskningsrevision) på grund av att det annars finns risk att kassabehållningen justeras. GRL anser dock att resterande delar av revisionen bör kunna ske i samverkan, och att företagets räkenskaper ska granskas hos SKV. När kassainventeringen har genomförts och revisorn efterfrågar räkenskaperna vägrar den reviderade utan rimliga skäl att lämna över dessa. GRL kan i detta fall med stöd av 6 § första stycket besluta om eftersökande och omhändertagande av handlingar som omfattas av revisionen, om det bedöms att det i detta läge finns en sabotagerisk även avseende handlingarna. En alternativ grund för beslutet kan vara att GRL anser att handlingarna inte tillhandahålls ”utan oskäligt dröjsmål”.

Sabotagerisk

I 6 § första stycket anges som en av förutsättningarna att eftersökning och omhändertagande kan ske om det finns en påtaglig risk att handling undanhålls, förvanskas eller förstörs (sabotagerisk). Innebörden av begreppet sabotagerisk kommenteras vidare i avsnitt 12.9.

**Oskäligt
dröjsmål**

I 6 § första stycket sägs även att eftersökning och omhändertagande kan ske om handling inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål. Någon direkt förklaring till vad som avses med oskäligt dröjsmål finns inte i förarbetena. Vad som avses får i stället bedömas efter de riktlinjer som gäller för hur en revision i samverkan ska bedrivas. Se avsnitt 6.4.

I allmänhet kan ett dröjsmål accepteras om det finns godtagbara skäl för detta. Även ett längre dröjsmål kan oftast godtas om det är välmotiverat. Huruvida oskäligt dröjsmål föreligger eller inte måste avgöras i varje enskilt fall.

Om handlingar inte lämnas ut trots att godtagbara skäl saknas kan den reviderade inte sägas medverka på föreskrivet sätt. En sådan situation kan liknas vid ett oskäligt dröjsmål.

12.6.5 Eftersökande och omhändertagande av handlingar när revision påbörjas i samverkan

Tvångsåtgärder i fråga om handlingar kan bli aktuellt under en revision som genomförs i den granskades verksamhetslokaler även i de fall den inletts som en samverkansrevision.

Följande situationer kan tänkas:

Eftersökande och omhändertagande

Exempel 1

Revision pågår efter medgivande i den reviderades verksamhetslokaler.

Revisorn befärad en sabotagerisk eller anser att den reviderade inte längre medverkar på föreskrivet sätt, t.ex. i fråga om att hålla räkenskaperna tillgängliga för granskning. Behov bedöms föreligga av att både eftersöka och omhänderta handlingar i verksamhetslokalerna. Ett beslut om tvångsåtgärder kan då fattas antingen med stöd av 6 § första stycket (GRL beslutar) eller 7 § (LR beslutar alt. GRL beslutar interimistiskt). Angående interimistiska beslut se avsnitt 12.14.2 .

Ett beslut enligt 6 § första stycket om eftersökande och omhändertagande i den reviderades verksamhetslokaler måste alltid föregås av ett beslut enligt 5 §. Därför krävs det att det grundläggande rekvisitet enligt 5 § är uppfyllt, dvs. att revisionen inte utan svårighet kan utföras på någon annan plats. Trots att revisorn redan befinner sig i lokalerna måste således ett beslut om tvångsåtgärder enligt 5 § fattas innan 6 § första stycket kan tillämpas.

I övriga fall, dvs. om det är möjligt att genomföra och avsluta revisionen på annan plats, grundas beslutet på 7 §. För att tillämpa 7 § krävs dock att samverkansrevisionen avbrutits. I 7 § anges som en förutsättning att revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler. Detta får anses uppfyllt om revisionen av-

bryts. Se även avsnitt 12.7.1

Endast omhändertagande	Exempel 2 Revision pågår efter medgivande i den reviderades verksamhetslokaler. Revisorn befärrar en sabotagerisk eller anser att den reviderade inte längre medverkar på föreskrivet sätt, t.ex. i fråga om att hålla räkenskaperna tillgängliga för granskning. Behov bedöms föreligga enbart av att omhändertagda handlingar som påträffas eller granskas. Ett beslut om tvångsåtgärder kan då fattas med stöd av 6 § andra stycket (GRL beslutar). Någon eftersökning får inte ske i detta fall.
	Ett beslut enligt 6 § andra stycket behöver inte föregås av ett beslut enligt 5 §. Bestämmelsen i 6 § andra stycket tar sikte på de situationer då den reviderade lämnat sitt medgivande till granskning i verksamhetslokalerna, men motsätter sig att viss handling som revisorn redan har tillgång till får granskas. I en sådan situation kan GRL besluta om att handlingen ska omhändertas.
Påträffas	Enligt 6 § andra stycket får en handling som påträffas eller granskas omhändertas. Vad som avses med uttrycket påträffas är inte helt klart. Det får emellertid inte röra sig om något aktivt letande från GRL:s sida.
Behövs för revisionen	I samma lagrum sägs det också att handlingen får omhändertas om den behövs för revisionen. Att en handling behövs för revisionen är ett mycket lågt ställt krav. I princip ankommer det på revisorn att avgöra vilka handlingar som behövs för revisionen. Jfr domar från KR i Stockholm, den 26 juni 1997, mål nr 9466-1996 och 480-1997, se avsnitt 6.3.1
Rättsfall 6 § 2 st	KR i Stockholm har i en dom den 23 september 2003, mål nr 7716-02, behandlat frågan om granskning av ADB-lagrat material och tillämpning av 6 § 2 st TVL. I det aktuella fallet har SKM under en pågående revision i ett bolags verksamhetslokaler förelagt bolaget att få tillgång till bolagets huvudbok på ADB-medium avseende en viss tidsperiod. Bolaget medgav, som bolaget uttryckte det, myndigheten ”full tillgång” till de efterfrågade uppgifterna genom att låta revisorererna granska materialet via bolagets terminal i bolagets lokaler. SKM tilläts däremot inte att kopiera det ADB-lagrade materialet och överföra detta till myndighetens egen datorutrustning. SKM menade att begränsningen omöjliggjorde en ändamålsenlig granskning. GRL beslutade därför med stöd av 6 § andra stycket TVL att producera en kopia på datamedia av bolagets ADB-base-

rade huvudbok avseende den aktuella tiden.

Bolaget överklagade GRL:s beslut och yrkade att beslutet skulle undanröjas. Bolaget menade att SKM saknat lagstöd för att kräva en kopia av det redan tillgängliga datalagrade materialet samt att SKM överträtt sina befogenheter då tvångsåtgärdslagen utnyttjats för att öka effektiviteten i det dagliga arbetet.

LR konstaterar i sin dom att TVL är tillämplig ”då bolaget inte tillhandahållit de handlingar som enligt skattemyndigheten behövs för revisionen och bolaget inte samverkat i denna del”. LR finner därför att SKM:s beslut enligt TVL tillkommit på laglig grund och avslår överklagandet. Bolaget överklagade domen. KR, som har samma uppfattning som LR, skriver i domen att ”skattemyndigheten har rätt att med tillämpning av 6 § andra stycket TVL besluta om granskning av ett bolags ADB-baserade bokföring med hjälp av myndighetens egen datorutrustning”. Rättsfallet kommenteras även i avsnitt 16.2.

Det är viktigt att skilja på ovan nämnda situationer - att den reviderade motsätter sig granskning av vissa handlingar och därigenom brister i samverkan - och de situationer då den reviderade begär att en handling ska undantas från granskning. Om en handling begärs undantagen, och revisorn anser att den bör granskas, ska handlingen förseglas och överlämnas till LR som har att pröva om ett undantagande ska ske, se avsnitt 8 respektive 12.16.

GRL fattar beslut enligt 6 §

Alla beslut med stöd av 6 § fattas av GRL. Se vidare avsnitt 12.14.

12.7 Revision genomförs inte i den reviderades verksamhetslokaler

12.7.1 Eftersökande och omhändertagande i den reviderades verksamhetslokaler

Lagtext

7 § första stycket TVL

När revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler, får handling som omfattas av revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om

1. föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller
2. det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls, förvanskas eller förstörs.

Åtgärder enligt 7 § har visat sig vara den i praktiken mest använda tvångsåtgärden. Handlingar som omfattas av revisionen kan eftersökas och omhändertas med stöd av 7 § första stycket under förutsättning att

- revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler och
- föreläggande att lämna ut handling inte har följts eller det föreligger sabotagerisk och
- eftersökande ska ske i den reviderades verksamhetslokaler.

Sabotagerisk

Sabotagerisken beskrivs närmare i avsnitt 12.9. Finns det en sabotagerisk kan SKV inleda revisionen med en eftersökning i verksamhetslokalerna (övertäckningsrevision). Se vidare avsnitt 12.10.

7 § jämfört 6 §

7 § avser åtgärd i den reviderades verksamhetslokaler. Skillnaden mot 6 § är att revisionen inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler. Lagen bör tolkas så att 7 § är tillämplig även i de fall då en revision som påbörjats hos den reviderade efter medgivande, måste avbrytas på grund av bristande samverkan. Det kan då inte anses att revisionen längre genomförs i den reviderades lokaler (jfr avsnitt 12.6.5).

Föreläggande

Som nämnts ovan kan SKV även eftersöka och omhänderta handlingar när ett föreläggande att lämna ut handlingar inte har följts, dvs. när det föreligger en vägran. Det ska dock vara fråga om ett föreläggande avseende en handling som omfattas av revisionen.

Vid revision har SKV rätt att granska räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter finns bestämmelser i 3 kap. 12 § fjärde stycket TL som anger att den reviderade får föreläggas vid vite att fullgöra dem.

**Rättsfall –
föreläggande**

KR i Stockholm har i en dom den 28 november 1994, mål nr 11017-1994, funnit att ett brev där SKM anger att man vill ta del av räkenskaperna inte kan betraktas som ett sådant föreläggande som avses i 7 § tvångsåtgärdslagen.

Mot bakgrund av KR:s dom får det anses sannolikt att SKV måste utfärda ett formellt föreläggande, dock inte nödvändigtvis vid vite, för att 7 § första stycket punkten 1 TVL ska kunna tillämpas (se även dom från KR i Göteborg, 5 juli 1995, mål nr 4828-95). Föreläggandet ska innehålla en uppmaning att inom viss tid komma in med räkenskapsmaterialet. Det finns inte direkt angivet i lagtexten att SKV i samband med revision, utan vite kan förelägga den reviderade att komma in med handlingar. Med stöd

av 3 kap. 12 § fjärde stycket TL kan emellertid SKV förelägga vid vite. Motsatsvis kan således den slutsatsen dras att även föreläggande utan vite kan ske.

Vissa länsrätter har i några fall ansett att ett föreläggande ska vara delgivet enligt delgivningslagen för att beslut om tvångsåtgärd ska kunna fattas på den grunden att den granskade inte följt föreläggandet. LR:s ställningstagande i dessa fall är närmast att se som ett krav på bevisning. Det finns inga särskilda regler som anger att föreläggande måste delges. Mot bakgrund av det som nämnts ovan kan det i vissa fall, särskilt då det i förlängningen kan bli aktuellt med tvångsåtgärder i privatutrymmen, vara lämpligt att överväga delgivning eller att på annat sätt dokumentera att den granskade faktiskt fått del av ett föreläggande.

SKV bör även överväga möjligheten att förelägga vid vite. I de fall detta kan tänkas leda till att avsedd effekt uppnås bör denna möjlighet utnyttjas innan tvångsåtgärdslagen tillämpas (se prop. 1993/94:151 s. 100 f). Begränsningen att använda vite då misstanke om brott eller oriktig uppgift föreligger måste dock beaktas, se avsnitt 9.5-9.6. och 12.18.3.

**Rättsfall –
kombination
5 och 7 §§**

Ibland kan en utredning kräva både en åtgärd på plats, t.ex. en kassainventering, och en genomgång av räkenskaper och andra handlingar, men omständigheterna är sådana att granskningen av handlingarna lika väl kan utföras på tjänsterummet.

RR har i en dom den 28 september 1995 (RÅ 1995 ref 51) avslagit en ansökan om åtgärd enligt 7 § då ansökan avsåg åtgärder både enligt 5 och 7 §§ i samma verksamhetslokaler. SKM hade i detta fall yrkat dels att få genomföra överraskningsrevision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §), dels att få eftersöka och omhändertaga handlingar i samma verksamhetslokaler (7 §). Skälen till att SKM ansökte om åtgärd enligt 5 § var att man avsåg att genomföra kassa- och lagerinventering, kontroll av kassaapparat och kassarutiner samt identifiering av anställd personal.

Skälen till att eftersöka och omhändertaga handlingar i verksamhetslokalerna var att SKM ville få tillgång till kassakontrollremisor, arbetsscheman samt eventuell sidoordnad bokföring och anteckningar. Kontrollen av själva räkenskaperna kunde ske på annan plats.

RR ansåg att beslut om eftersökande och omhändertagande ska fattas av GRL med stöd av 6 § första stycket, när revision sker i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §. RR biföll därför ansökan enligt 5 § men lämnade ansökan om eftersökande och omhändertagande enligt 7 § utan bifall.

Även om det bara är en viss del av revisionen som ska genomföras i verksamhetslokalerna, bör lagstiftningen mot bakgrund av RR:s dom, tolkas så att det är GRL, och inte domstolen, som fattar beslut om eftersökande och omhändertagande i verksamhetslokaler som redan omfattas av ett beslut enligt 5 §.

Överväganden – 5 och 7 §§

I samband med ansökan till LR måste GRL göra en rad överväganden. Bl.a. måste noga övervägas vilka åtgärder som är de mest angelägna, vilka som är de minst integritetskänsliga, var åtgärderna ska genomföras, på vilken grund beslut kan fattas och vem som ska besluta om dem.

Föreligger det exempelvis en sabotagerisk avseende såväl kassa som handlingar, och avsikten är att genomföra en kassainventering och att granska handlingar, kan tvångsåtgärder baseras på 7 § eventuellt kompletterat med ett interimistiskt beslut enligt 5 §. Alternativt kan 5 § tillämpas, följt av ett beslut enligt 6 § första stycket. I vissa speciella fall kan det, trots RR:s ställningstagande i RÅ 1995 ref 51, vara aktuellt att ansöka om åtgärder enligt både 5 och 7 §§ avseende samma person. Se exempel nedan.

Exempel – ansökan 7 §

I nämnda situation, med sabotagerisk avseende både det som ska granskas och det som ska inventeras, bör ansökan till LR avse eftersökande och omhändertagande av handlingar i den reviderades verksamhetslokaler utan att den reviderade underrättas i förväg (7 §). Detta eftersom eftersökning får anses vara den mest integritetskänsliga åtgärden. Kassainventeringen får sedan inledas som en revisionsåtgärd i samverkan. Om det på platsen visar sig att det inte är möjligt att genomföra kassainventeringen i samverkan finns möjlighet att fatta ett interimistiskt beslut om tvångsåtgärd enligt 5 §.

Exempel – ansökan 5 §

Alternativt kan ansökan till LR avse genomförandet av kassainventering utan att den reviderade underrättas i förväg (5 §). GRL kan, sedan LR:s beslut erhållits, själv fatta beslut om eftersökande och omhändertagande med stöd av 6 § första stycket om kriterierna för detta är uppfyllda. Det bör då observeras att beslutet om eftersökande och om-

händertagande med stöd av 6 § första stycket, bara kan avse den reviderades verksamhetslokaler, och enligt SKV:s uppfattning endast de lokaler som omfattas av beslutet enligt 5 §.

Exempel – ansökan 5 och 7 §§

Om eftersökande ska ske i *andra* verksamhetslokaler än de som omfattas av åtgärderna enligt 5 §, men som tillhör den reviderade, får det mot bakgrund av ovan nämnda RR-dom anses oklart om domstolen kan meddela ett beslut där åtgärder enligt 5 och 7 §§ kombineras. GRL bör i dessa fall ansöka om båda åtgärderna och överlåta till domstolen att ta ställning till detta.

Se vidare avsnitt 12.10 angående överraskningsrevision och avsnitt 12.14.2 angående interimistiska beslut.

Husrannsakan

Åtgärder i samband med husrannsakan kommenteras i avsnitt 12.18.5.

12.7.2 Eftersökande och omhändertagande på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler

Lagtext

8 § TVL

Handlingar som omfattas av revision får, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. I fall som avses i denna paragraf gäller 7 § andra stycket.

8 § jämfört 7 §

Enligt 8 § är förutsättningarna för att eftersökning och omhändertagande ska få ske desamma som anges i 7 §. Således gäller att det ska föreligga en sabotagerisk eller att ett föreläggande att lämna ut handlingar inte har följts.

Skillnaden är att eftersökningen inte ska ske i den reviderades verksamhetslokaler. Det kan t.ex. vara så att handlingar förvaras hos en redovisningsbyrå, hos en revisor eller i företagsledarens bostad.

Sabotagerisk

Sabotagerisken beskrivs närmare i avsnitt 12.9. Finns det en sabotagerisk kan SKV inleda revisionen utan att den reviderade underrättas i förväg (överraskningsrevision). Se vidare avsnitt 12.10.

Vid åtgärder enligt TVL ska den påtagliga risken för att handlingar undanhålls etc. bedömas utifrån den reviderades förhållanden, inte utifrån förhållanden hos den som förvarar handlingar, t.ex. en redovisningsbyrå (se RÅ 1995 ref.51).

Lokaler m.m.

I 3 § har verksamhetslokal definierats. Där ges även exempel på vad som avses med förvaringsplats och annat utrymme. Det torde dock finnas få egentliga begränsningar av i vilka lokaler m.m. som eftersökning kan ske med stöd av 8 §. Det avgörande är om det kan anses troligt att handlingarna finns där eftersökning ska ske. I lagtexten har detta uttryckts med "särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen ...".

Särskild anledning att anta

På s. 156 i prop. 1993/94:151 sägs följande:

”Med uttrycket ”särskild anledning att anta” avses att det skall finnas något som talar för att handlingarna finns där och att eftersökandet inte ingår i ett mer planlöst letande. Beviskravet har inte satts högt och bör i praktiken, om föreläggandet avser en speciell handling, ha uppfyllts redan när beskattningsmyndigheten beslutat om föreläggandet. Först om den förelagde invänder att handlingen inte finns hos honom ställs frågan på sin spets och får då avgöras efter en helhetsbedömning av de uppgifter som kommit fram. Proportionalitetsprincipen kommer här att ha stor betydelse”.

Se även RÅ 1996 ref 97 beträffande proportionalitetsprincipen.

Omhändertagande efter beslag

En situation då omhändertagande enligt 8 § kan komma i fråga är då åklagare/polis verkställt beslag enligt RB:s regler. När åklagaren inte längre behöver handlingarna för bevisningen i brottmålet är denne skyldig att häva beslaget. Om revision pågår och det finns risk för att den granskade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra räkenskaperna, kan ett beslut om eftersökning och omhändertagande enligt 8 § bli aktuellt. I detta fall blir det emellertid endast omhändertagandet som verkställs. Förutsättning för omhändertagande enligt tvångsåtgärdslagen föreligger regelmässigt om den granskade inte utan rimliga skäl går med på att revisionen direkt då beslaget hävs får överta räkenskaperna för fortsatt revision.

Annorlunda är situationen då beslaget fortfarande består. I sådant fall saknar den reviderade besittning och rådighet över de räkenskaper som tagits i beslag. Den reviderade kan därför varken samverka eller vägra att samverka i frågor beträffande tid och plats för revisionen. Något beslut om tvångsåtgärd behöver därför

inte fattas så länge beslaget består. I stället ska SKV samråda med åklagare och polis för att ta del av räkenskaperna. Se avsnitt 5.3.4.

**Rättsfall - åtgärd
hos revisionsbyrå
RÅ 1995 ref 51**

RR har prövat frågan om sabotagerisk och eftersökande och omhändertagande av handlingar hos en revisionsbyrå (RÅ 1995 ref 51). Avseende yrkandet att eftersöka och omhänderta handlingar hos revisionsbyrån fann RR att det förelåg särskild anledning att anta att handlingar som omfattades av revisionen fanns där, då revisionsbyrån medgetts s.k. byråanstånd. Vidare ansåg RR att det kunde förutsättas att revisionsbyrån när som helst var skyldig att på anfordran återlämna handlingarna till bolaget. Med hänsyn till detta ansågs den sabotagerisk som bedömts föreligga beträffande bolaget även omfatta handlingarna hos revisionsbyrån. Beträffande sabotagerisk se avsnitt 12.9.

**Rättsfall - åtgärd i
bostad RÅ 1996
ref 97**

Eftersom åtgärder med stöd av 8 § kan avse andra lokaler än verksamhetslokaler är det av särskild vikt att proportionalitetsprincipen beaktas. I allmänhet är det känsligare att eftersöka i en bostad än i en kontorslokal. RR har i dom den 31 oktober 1996 (RÅ 1996 ref 97) prövat frågan om eftersökande och omhändertagande av handlingar i en företagsledares bostad. RR konstaterade att det av motivuttalandena till tvångsåtgärdslagen framgår att det måste föreligga starka skäl för att få tillstånd att eftersöka och omhänderta handlingar i en företagsledares bostad. Vidare ansåg RR att även artikel 8 i Europakonventionen (angående skydd för privat- och familjeliv m.m.) måste beaktas.

I det aktuella rättsfallet var omständigheterna sådana att bolagen och deras ställföreträdare hade samma adress. Denna omständighet, menade RR, kunde i och för sig leda till antagandet att handlingar kunde finnas i bostaden, men det kunde inte ensamt utgöra tillräcklig grund för att utan några begränsningar genomföra eftersökning och omhändertagande i bostaden.

Vidare anförde RR att ett beslut om åtgärder i bostaden borde ha medgetts först sedan det visat sig att eftersökning i övriga utrymmen blivit resultatlös (KR hade bifallit ansökan om åtgärder i bostaden). RR pekade i domen även på möjligheten att villkora ett beslut på detta sätt.

Villkorad ansökan

Vid ansökan om åtgärder i bostadsutrymmen bör GRL således beakta att det krävs starka skäl för en sådan åtgärd. Normalt sett bör beslut om åtgärder i bostadsutrymmen begäras i den turordningen att de får genomföras först sedan eftersökning i andra utrymmen inte givit något resultat.

**Precisering av
lokalen**

SKV måste i en ansökan om tvångsåtgärder så långt det är möjligt precisera i vilken lokal eller i vilket utrymme verkställighet

ska ske. Detta är en förutsättning för att domstolen ska kunna bedöma om skälen för åtgärden står i proportion till det intrång det innebär för den enskilde.

I normalfallet förutsätts att handlingar som rör verksamheten förvaras i företagets verksamhetslokaler eller hos någon som har i uppdrag att förvara handlingarna, t.ex. en redovisningsbyrå. Berörande företag som har verksamhetslokaler är det därför, som nämnts ovan, naturligt att i första hand rikta tvångsåtgärder mot dessa lokaler.

Det finns dock exempel på fall där företaget, trots en omfattande verksamhet, inte har några lokaler som typiskt sett kan betraktas som verksamhetslokaler. Exempelvis kan företagets enda adress vara en c/o-adress till företagsledarens bostad. I sådana fall kan enda möjligheten vara att rikta tvångsåtgärder direkt mot ett privatutrymme. Det är således mycket viktigt att GRL noga kartlägger möjliga lokaler och utrymmen där verkställighet kan ske, och noga preciserar dessa i en ansökan till domstolen. Allmänt sett torde beviskravet för att få vidta tvångsåtgärder i ett privatutrymme vara lägre än vad som annars krävs för privatutrymmen, i de fall det inte finns några andra utrymmen som har samband med en viss verksamhet.

12.8 Tvångsåtgärder vid skrivbordskontroll

Lagtext

9 § TVL

I annat fall än som avses i 7 eller 8 § får handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de i 1 § nämnda lagarna eftersökas och omhändertas för granskning, om föreläggandet inte följts och det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den som förelagts.

Om föreläggande, som skett i annat fall än i en revision, inte har följts kan eftersökande och omhändertagande ske med stöd av 9 §.

Alla handlingar som omfattas av ett föreläggande enligt någon av de lagar som räknas upp i 1 § får eftersökas och omhändertas för granskning om

- föreläggandet inte har följts och
- det finns särskild anledning att anta att den begärda handlingen finns hos den som förelagts.

Det bör observeras att föreläggandet måste avse handlingar för att det ska kunna följas upp med tvångsåtgärder. I och med att det i

lagtexten anges "handlingar som omfattas av ett föreläggande" ger 9 § inte stöd för eftersökande och omhändertagande av annat än handlingar. Bestämmelsen kan alltså inte tillämpas när ett föreläggande avser uppgift (kontrolluppgift). 9 § kan även omfatta eftersökning och omhändertagande av handling hos privatpersoner som förelagts.

En tvångsåtgärd enligt 9 § är i huvudsak användbar i period- och årskontrollen för att få in kontrakt, avtal och annan dokumentation som bedöms vara av stor betydelse för beskattningsfrågan.

Observera att SKV enligt t.ex. 17 kap. 4 § LSK har möjlighet att förelägga annan än den granskningen avser att visa upp en handling. Följs inte föreläggandet kan således åtgärder enligt 9 § TVL bli aktuella gentemot denne.

Vad som menas med särskild anledning att anta är närmare beskrivet i avsnitt 12.7.2

12.9 Särskilt om sabotagerisk (påtaglig risk...)

Enligt 5 § första stycket får en revision under vissa förutsättningar äga rum i den reviderades verksamhetslokaler utan medgivande om

- ”det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas.”

Enligt 6 § första stycket, 7 § första stycket och 8 § får handlingar eftersökas och omhändertas om

- ”det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls, förvanskas eller förstörs.”

Den påtagliga risken att handlingar – eller exempelvis lager, inventarier eller kassa - undanhålls, förvanskas eller förstörs är alltså ett centralt tema i tvångsåtgärdslagen. I förarbetena till lagstiftningen har det betonats att riskbedömningen bör göras utifrån en helhetsbedömning. För att det ska vara fråga om en påtaglig risk måste det dock finnas någon konkret omständighet som talar för sabotagerisk i det enskilda fallet.

I prop. 1993/94:151 s. 154 f anføres bl.a. följande:

"Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk kan vara

- hot eller förtäckta hot om sabotage,
- påtaglig nervositet eller ökad aktivitet i samband med vetenskap om förestående granskning,
- om grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid,
- om bolaget eller dess företrädare på annat sätt försöker undandra sig sina skyldigheter,
- omfattande transaktioner med oseriösa företagare,
- oklara eller konstruerade ägarförhållanden,
- tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden."

Vid bedömningen har proportionalitetsprincipen stor betydelse. Därvid måste särskilt storleken på befarade undandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder vägas in.

1995 års skatteflyktskommitté föreslog i sitt betänkande (SOU 1996:79) att riskrekvisitet påtaglig risk skulle ändras till särskild risk. Regeringen ansåg dock inte att en ändring var motiverad. Följande anføres i prop. 1996/97:100 Del 1 s. 494 f:

"Enligt kommittén kan vissa underrättsdomar läsas som att tvångsåtgärder kan komma i fråga endast om det finns tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden. Kommittén har ansett att det inte är tillfredsställande att det uttalande i förarbetena som denna slutsats grundas på i praktiken har kommit att tolkas som en omtiverad begränsning av reglernas tillämplighet. Kommittén har därför efter viss tvekan funnit att den nuvarande utformningen av riskrekvisitet framstår som mindre lämplig. Kommittén föreslår därför att rekvisitet påtaglig risk ersätts med ett annat rekvisit, särskild risk.

Enligt regeringens uppfattning finns det inte tillräckliga skäl för att anta att det nämnda motivuttalandet kommer att påverka bedömningen av riskrekvisitet på ett sätt som inte varit avsett. Regeringen anser inte heller att det ur de domstolsavgöranden som finns med tillräcklig bestämdhet går

att säga att riskrekvisitet hamnat på fel nivå. Vi föreslår därför inte nu någon ändring av nuvarande regler."

**Rättsfall –
påtaglig risk
RÅ 1995 ref 51**

RR har i en dom (RÅ 1995 ref 51) prövat frågan om påtaglig risk. Ett bolag (HB) bedrev restaurangverksamhet/pizzeria. I huvudsak förelåg följande omständigheter, vilka enligt SKM visade att det fanns sabotagerisk:

- Bolaget redovisade en bruttovinst (ca 54 % tax -93 resp. ca 47 % tax -94) som avvek från vad som är normalt för branschen (60-70 %).
- Polisspaning med kundräkning hade genomförts vid 15 tillfällen. Med utgångspunkt i spaningen beräknades en omsättning för januari - februari 1995, som med mellan 20 och 80 % översteg vad som hade redovisats i avlämnade mervärdesskatteklarationer för de sex föregående perioderna. Dessutom gav spaningen indikationer på att svart arbetskraft anlätades.
- Bolaget hade inte lämnat uppbördsdeklarationer för två månader strax före tiden för ansökan om åtgärd.
- Till länsstyrelsen hade lämnats uppgifter om att en viss person arbetade i verksamheten. Någon kontrolluppgift hade inte avlämnats för denna person.
- Kontantberäkning för ägarna visade underskott.

LR och KR ansåg inte att det fanns grund för tvångsåtgärder och lämnade ansökan utan bifall. RR ansåg däremot att riskrekvisitet var uppfyllt och biföll ansökan. Även om RR:s dom ger viss vägledning för bedömningen av riskrekvisitet kan avgörandet inte anses innebära att det fastställts någon nedre gräns för när påtaglig risk ska anses föreligga.

12.10 Särskilt om överraskningsrevision

Lagtext

5 § andra stycket TVL

Om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske.

7 § andra stycket TVL

170 Särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Om förutsättningarna i första stycket 2 är uppfyllda, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske.

8 § sista meningen TVL

...

I fall som avses i denna paragraf gäller 7 § andra stycket.

Med överraskningsrevision avses de fall en revision, med stöd av TVL, påbörjas utan att den reviderade underrättas i förväg om att revision ska ske. SKV kan alltså i vissa fall underlåta att fullgöra den underrättelse- och samrådsskyldighet som föreligger enligt 3 kap. 9 och 10 §§ TL. Överraskningsrevision med stöd av tvångsåtgärdslagen kan bara göras om det kan visas att det finns sabotage- eller sabotagefarlig redan innan revisionen påbörjas.

Av 10 § andra stycket punkten 4 FPL, följer att LR inte behöver underrätta den enskilde om en ansökan om åtgärd, om det kan befaras att en underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslut i målet. Se vidare avsnitt 12.14.4.

Det är viktigt att hålla en klar skiljelinje mellan revision utan föregående underrättelse om revisionsbeslutet, vilken kan genomföras med stöd av reglerna i 3 kap. 9 § TL, och överraskningsrevision med stöd av tvångsåtgärdslagen. I motsats till överraskningsrevision med stöd av tvångsåtgärdslagen är nämnda revision enligt taxeringslagen inte någon tvångsåtgärd.

Revision som med stöd av taxeringslagen sker utan föregående underrättelse, får göras om det är av betydelse att genomföra sådan åtgärd som avses i 3 kap. 11 § andra stycket TL (t.ex. kassainventering) och kontrollen kan mista sin betydelse om den reviderade underrättas i förväg, se avsnitt 5.3.3. Endast GRL får enligt revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) överlämna ett revisionsbeslut när det sker med stöd av 3 kap. 9 § TL.

Enligt 5 § 2 st.

En revision kan enligt vissa villkor helt eller delvis få genomföras i den reviderades verksamhetslokaler med tvång. Vid sabotage- eller sabotagefarlig får åtgärden påbörjas utan att den reviderade underrättas om revisionsbeslutet i förväg.

Det bör vidare observeras att en överraskningsrevision får ske med stöd av 5 § bara då granskning helt eller delvis inte utan svårighet kan genomföras på annan plats än hos den reviderade. I andra fall - då revisionen inte måste utföras hos den reviderade - är 7 § tillämplig.

Enligt 7 § 2 st.

En överraskningsrevision med stöd av 7 § andra stycket innebär att revisionen inleds med att handlingar eftersöks och omhändertas i den reviderades verksamhetslokaler. Revisionen sker dock på någon annan plats. Åtgärden kräver att det föreligger sabotage-

gerisk.

Enligt 8 §

SKV har också möjlighet i vissa fall att med stöd av 8 § eftersöka och omhänderta handlingar som omfattas av revision i lokaler som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler utan att först underrätta om revisionsbeslutet. Möjligheten att låta bli att underrätta avser både den reviderade och den som disponerar lokalen. Åtgärden kräver att det föreligger sabotagerisk.

Ansökan till LR

I de fall åtgärder ska genomföras med överraskning bör särskilt yrkande alltid finnas med i ansökan till LR. Nedan följer exempel på hur ett sådant yrkande kan vara utformat.

"Skatteverket yrkar dels med stöd av 10 § andra stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) att denna ansökan inte tillställs motparten, dels med stöd av 20 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet att länsrättens beslut delges först i samband med verkställighet, eftersom det kan befaras att det annars blir avsevärt svårare att genomföra de åtgärder/den åtgärd som ansökan avser."

Interimistiska beslut

Angående interimistiska beslut se vidare avsnitt 12.14.2.

12.11 Granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift

12.11.1 Kriterier för granskningen

Lagtext

10 § första stycket TVL

Hos den som inte kan bli föremål för revision enligt de i 1 § angivna lagarna, men som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling enligt 3 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 6 kap. 26 § tullagen (2000:1281), 17 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter eller 14 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483), får handlingar som kan ha betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten granskas utan föregående föreläggande. Granskningen får göras endast om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och det finns en påtaglig risk att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.

Tillämpningsområdet för 10 § är begränsat till att avse personer

172 Särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

som kan föreläggas att lämna uppgifter om tredjeman, s.k. tredje-mansföreläggande, men som inte kan bli föremål för revision, dvs. privatpersoner.

Särskilda skäl

Det ska betonas att det krävs särskilda skäl för granskning utan föregående föreläggande hos privatperson. Detta följer av att det enligt de lagrum som räknas upp i 10 §, krävs särskilda skäl för att förelägga privatperson, jfr t.ex. 17 kap. 5 § LSK. Se avsnitt 7.6

Proportionalitet

En åtgärd i bostaden hos en privatperson tillhör typiskt sett de mer integritetskränkande åtgärderna. Detta innebär att proportionalitetsregeln i 4 § får särskilt stor betydelse i dessa fall (se avsnitt 12.7.2 och RÅ 1996 ref 97).

De förutsättningar som i övrigt ska vara uppfyllda för att granskning utan föregående föreläggande ska få ske är att

- det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas, och
- det finns en påtaglig risk att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande, och
- det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.

Särskild anledning att anta

Begreppet särskild anledning att anta kan anses ha samma innebörd som i 9 §, dock med den skillnaden att det i detta fall inte skett något föreläggande. Beviskravet har inte satts särskilt högt men det ska således finnas något som talar för att handlingen finns där granskningen ska ske. Det får inte vara fråga om ett planlöst sökande.

Påtaglig risk...

Riskrekvisitet att utredningen ska försvåras av ett föreläggande justerades i samband med att vissa andra ändringar gjordes i tvångsåtgärdslagen. Tidigare gällde att det "kunde befaras" att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande. Detta är således ändrat till att det ska finnas "en påtaglig risk" att utredningen försvåras av ett föreläggande. Skärpningen av riskrekvisitet motiverades av att granskningen avser privatpersoner och att det bör föreligga överensstämmelse med det riskrekvisit som i övrigt finns i tvångsåtgärdslagen (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 671). Den sabotagerisk, påtaglig risk, som ska finnas för att åtgärd enligt 10 § ska få beslutas är densamma som avses med påtaglig risk, i t.ex. 5 och 7 §§. Detta innebär att det måste finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk (jfr avsnitt 12.9).

Utredningen

En omständighet som kan försvåra utredningen för SKV är om

försvåras	den granskade kommer att sabotera utredningen själv eller genom att varsko den som uppgifterna avser. Vid bedömningen av om utredningen försvåras bör även tidsaspekten beaktas.
Betydande utredningsintresse	Innebörden av begreppet betydande utredningsintresse har inte direkt kommenterats i förarbetena till lagen. I samband med exemplifieringen av när det kan befaras att en utredning försvåras, sägs emellertid att det bör läggas mindre vikt vid riskbedömningen och större vikt vid utredningsintresset.

12.11.2 Regler för granskningens genomförande

Lagtext	10 § andra stycket TVL Åtgärd enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhändertaga handling som får granskas
Eftersöka och omhänderta	I andra stycket anges att även eftersökande och omhändertagande får ske med stöd av 10 §. Dessa åtgärder behöver inte beslutas särskilt utan följer av att beslut om granskning utan föregående föreläggande har fattats.
Vad får granskas	Om syftet med en granskning enligt 10 § är att kontrollera en viss person, får SKV granska alla handlingar som har anknytning till rättshandling mellan den hos vilken åtgärden vidtas och den person som ska kontrolleras. Om utgångspunkten i stället är att granska en viss typ av rättshandling, får samtliga handlingar med anknytning till just den typen av rättshandling innefattas i granskningen. Beträffande begreppet rättshandling, se avsnitt 7.3.2.

12.11.3 Beslut enligt 10 § och dess innehåll

Lagtext	11 § TVL Om det finns särskilda skäl behöver den som uppgifterna avser eller de uppgifter som söks inte anges i beslut om åtgärd enligt 10 §. 12 § TVL Åtgärd enligt 10 § får inte beslutas för att samla in uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som granskas
Ej ange person/rättshandling	De särskilda skäl som avses i 11 § torde framför allt föreligga när kontrollen endast utgör en mindre del av utredningen och det är angeläget av kontrolleffektivitetsskäl att så mycket som möjligt hålls hemligt tills vidare. Ett annat skäl kan vara att det är frågan

om att kontrollera en kedja av transaktioner och det är oklart var kedjan slutar.

Ej s.k. generell kontroll

Granskning utan föregående föreläggande får inte ske för att genomföra en s.k. generell kontroll. Med generell kontroll menas att uppgifterna hämtas in i förberedande syfte och att det inte är klart exakt vilka eller vad som ska granskas.

I prop. 1993/94:151 s. 158 anförs bl.a. följande:

"Åtgärd enligt 10 § kan således inte beslutas om de insamlade uppgifterna enbart avses utgöra ett grundmaterial på vilket en kontrollaktion skall baseras."

Ej interimistiskt beslut

Av lagtexten i 15 § framgår att ett interimistiskt beslut inte kan avse 10 § (hänvisning till 10 § saknas). Anledningen till detta är att interimistiska beslut endast kan avse åtgärd i verksamhetslokal, medan 10 § avser andra lokaler.

12.12 Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

12.12.1 Regler om försegling

Lagtext

13 § TVL

Vid revision får lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. En sådan åtgärd får beslutas även då handlingar som skall omhändertas enligt 9 och 10 §§ inte omedelbart kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas.

Försegling får ske när handlingar, som revideras eller som är omhändertagna enligt 9 eller 10 §§, inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. En av förutsättningarna för beslut om försegling är alltså att det finns en sabotagerisk. Kravet för att styrka denna sabotagerisk är dock annorlunda än i t.ex. 7 §. Uttrycket "kan befaras" i 13 § anger att beviskravet vid försegling är lägre än vad som gäller för "påtaglig risk" eller "särskild anledning".

Inte kan föras från platsen

Med uttrycket "inte kan föras från platsen" ska förstås att det föreligger praktiska hinder för SKV att ta med sig det material som ska granskas.

Förseglingen är att se som ett komplement till de övriga åtgärder-

na. Syftet är att förhindra att handlingar förstörs eller undanhålls. Förseglingen ska göras så att det förseglade utrymmet inte kan öppnas utan att förseglingen bryts.

Försegling kan som nämnts ovan ske i samband med åtgärd enligt 10 § (granskning utan föregående föreläggande). Det kan särskilt anmärkas att åtgärd enligt 10 §, efter en ändring i tvångsåtgärds-lagen, bara kan avse privatpersoner. I samband med ändringen skärptes riskrekvisitet för att få tillämpa 10 § från "befaras" till "påtaglig risk". Någon ändring av riskrekvisitet "befaras" i 13 § gjordes däremot inte. Det kan bara i mycket få undantagsfall vara aktuellt att tillämpa försegling av bostadsutrymmen hos privatpersoner. Proportionalitetsprincipen får i sådant fall särskilt stor betydelse.

GRL fattar beslut enligt 13 §

Beslut med stöd av 13 § får fattas av GRL. Se vidare avsnitt 12.14

12.12.2 Försegling i praktiken

Rent praktiskt sker förseglingen med en särskild förseglingsetikett (SKV 6580). På etiketten ska den som verkställer beslutet anteckna datum, myndighet och vem som verkställt förseglingen. Förseglingsetiketterna är numrerade och konstruerade så att de inte kan tas bort utan att de splittras.

Förseglingen har rättslig verkan. Den som bryter förslutningen eller kringgår denna gör sig skyldig till överträdelse av myndighets bud enligt 17 kap. 13 § BrB. Det finns inget som hindrar att GRL eller KFM utöver förseglingsetiketten förseglar med eget lås för att förhindra att utrymmet öppnas av obehörig.

Minsta möjliga olägenhet

Hänsyn ska tas till proportionalitetsregeln i 4 § vid alla åtgärder enligt tvångsåtgärds-lagen. Vid försegling måste beaktas om den granskade förorsakas ekonomiska eller andra problem av att inte få tillträde till lokalen. Försegling bör ske under kortare tid och om möjligt bör inte hela lokalen förseglas om den behövs för den fortsatta driften.

12.13 Eftersökande och omhändertagande av elektroniska handlingar

12.13.1 Begreppen handling, tekniskt hjälpmedel och verksamhetslokal

Lagtext

3 § TVL

I denna lag förstås med

...

handling: framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel, ...

...

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Lag (1999:1104).

Handling och tekniskt hjälpmedel

Med handling avses enligt 3 § TVL förutom skriftliga handlingar även sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Detta innebär att bl.a. det som i dagligt tal kallas elektroniskt dokument är att betrakta som en handling, men även exempelvis ljudband och digitala bilder ingår i begreppet handling. I detta avsnitt används huvudsakligen begreppet ”elektronisk handling” för sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

I lagtexten i 3 § TVL finns också begreppet tekniskt hjälpmedel. I detta begrepp får anses ingå såväl datorer som program i form av t.ex. dataoperativsystem och bokföringsprogram som behövs för att granska ett material som finns lagrat i elektronisk form (prop. 1993/94 s. 162).

Verksamhetslokal

I 3 § TVL knyts definitionen av verksamhetslokal till hur lokalerna används. Med verksamhetslokal i form av andra utrymmen avses, enligt författningskommentaren till 3 § TVL (prop. 1993/94 s. 153), även förvar av data för ADB som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten, oavsett om anläggningen är bärbar eller inte.

I normalfallet kan det presumeras att datorer och datamedia som finns i verksamhetslokaler disponeras i verksamheten. När det gäller datorer eller datamedia som återfinns i andra utrymmen kan det däremot inte förutsättas att de används i verksamheten. I sådana fall måste istället en bedömning göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.

Definitionerna i TVL innebär således att eftersökning av elektroniska handlingar i en dator som antas disponeras i verksamheten, kan jämföras med eftersökning av handling i verksamhetslokal, jfr 7 § TVL. Eftersökning kan också ske i sådana utrymmen som inte är verksamhetslokal, jfr 8 § TVL.

Även elektroniska handlingar som på grund av exempelvis kryptering, kopieringsskydd eller radering endast kan läsas efter det att särskilda åtgärder har vidtagits, är att anse som elektroniska handlingar som får eftersökas och omhändertas. Under förutsättning att de grundläggande reglerna iakttas är begränsningen i detta avseende främst av teknisk karaktär, dvs. om det faktiskt är möjligt att läsa handlingarna med de tekniska hjälpmedel som myndigheten har tillgång till.

12.13.2 Förvaringsmaterial

Tvångsåtgärdslagen medger att även pärmar, mappar eller liknande i vilka handlingar förvaras får omhändertas (24 § första stycket).

Förvar av data

I prop. 1993/94:151 hänvisas, när det gäller begreppet förvar av data, till SOU 1992:110. Det synsätt som redovisas där (s. 351 ff. och 457 f), och som återspeglas bl.a. i författningskommentaren till 3 § och 24 § TVL, innebär att det är data (elektroniska handlingar) som är föremål för omhändertagande. Eftersom elektroniska handlingar bara kan omhändertas tillsammans med ett datamedium (databärare) blir det, om de elektroniska handlingarna inte kan kopieras på plats, aktuellt att även omhänderta datamedia t.ex. hårddisk, CD-skiva eller diskett. I den fortsatta framställningen används begreppet datamedia för t.ex. CD-skivor, disketter och hårddiskar.

När det gäller elektroniska handlingar (som kan ses som magnetiska impulser på någon form av bärare) är det inte givet var gränsen mellan själva handlingen och förvaringsmaterialet ska dras. Eftersom tvångsåtgärdslagen medger att både handling och förvaringsmaterial får omhändertas är detta dock av underordnad betydelse.

12.13.3 Omhändertagande av tekniskt hjälpmedel

Lagtext

24 § andra och tredje styckena TVL

Tekniskt hjälpmedel får omhändertas endast om det finns synnerliga skäl för detta.

Om upptagning för automatisk databehandling omhändertas skall, om det är möjligt, exemplar lämnas kvar hos innehavaren.

Lagtexten i 24 § andra stycket TVL ger en möjlighet att även omhänderta datorer och program (tekniska hjälpmedel) om det finns synnerliga skäl för det. Se vidare avsnitt 12.13.4 angående tekniskt hjälpmedel.

Synnerliga skäl

I prop. 1993/94:151 s. 161f anför följande:

”Bestämmelsen i 24 § andra stycket har motiverats av att handlingar inte ska kunna undgå läsning. I regel torde granskningsledaren förfoga över eller kunna skaffa fram nödvändig utrustning för att kunna läsa handlingar, t.ex. ADB-utrustning...

Inträffar det någon gång att han inte förfogar över sådan utrustning och handlingarna inte kan granskas i verksamhetslokalerna får även den tekniska utrustningen tas med om det finns synnerliga skäl för detta. Detta krav innebär att det ska vara fråga om mycket speciella situationer och att det inte ska finnas någon rimlig möjlighet för granskningsledaren att på annat sätt ordna med teknisk utrustning. En allmän utgångspunkt här, liksom vid tillgripande av andra tvångsmedel, är dock att beskattningsmyndigheten ska försöka minimera skadan för den enskilde. En avvägning måste därför göras mellan behovet av att granskningen görs utanför verksamhetslokalerna och det men den enskilde utsätts för genom att under granskningen bli av med teknisk utrustning (jfr 4 §).

...Enligt tredje stycket skall exemplar av upptagningen lämnas kvar, om granskningsledaren tar med data för automatisk databehandling, t.ex. magnetband eller disketter med bokföring eller andra handlingar (jfr SOU 1992:110 s. 643).”

Uttrycket synnerliga skäl i lagtexten och motiveringen i prop. 1993/94:151 understryker att skälen för att omhänderta den granskades tekniska hjälpmedel måste vara starka, och alltid måste övervägas mycket noga. Synnerliga skäl kan t.ex. anses föreligga i de fall handlingar som behövs för revisionen undgår

granskning om datorer och program inte omhändertas. Utgångspunkten är att inga handlingar som behövs för revisionen ska undgå granskning på grund av att de lagras i elektronisk form, samtidigt som intrånget och skadan för den enskilde ska minimeras.

Vilka åtgärder som vidtas för att göra de elektroniska handlingarna tillgängliga för granskning måste avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Det är emellertid viktigt att myndighetens val av metod för att omhänderta och granska de elektroniska handlingarna görs utifrån ändamålet med åtgärden. Datorer och program får inte omhändertas endast på den grunden att SKV anser att det är en enklare arbetsmetod.

Om tekniska hjälpmedel omhändertagits måste de återlämnas så snart det är möjligt för att minimera den eventuella skada det innebär för den enskilde att avvara dem.

Bestämmelsen i 24 § tredje stycket, anger att ett exemplar om möjligt ska lämnas kvar hos innehavaren om elektroniska handlingar omhändertas. Skälet för detta är att det ska finnas en möjlighet att använda handlingarna i verksamheten för att t.ex. utföra betalningar, upprätta bokföring eller deklARATION.

12.13.4 Restriktioner gällande åtgärd som avser elektroniska handlingar

Lagtext

25 § första stycket TVL

Vid verkställande av ett beslut om åtgärd som avser upptagning, får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Åtgärden får inte genomföras via telenät.

Bestämmelsen har i stort hämtats från Datastraffrättsutredningens betänkande SOU 1992:110 (s. 641 ff.). Paragrafen kan anses utgöra en särskild proportionalitetsregel för ADB-granskning. Endast sådana uppgifter som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen får tas fram. Med ändamål avses i detta sammanhang det ändamål som revisionen har enligt det aktuella revisionsbeslutet.

Tekniskt hjälpmedel

I prop. 1993/94:151 s. 162 anförs följande beträffande tekniskt hjälpmedel.

"Som Lagrådet anför i sitt yttrande bör begreppet tekniskt hjälpmedel ges en vid betydelse. Under begreppet bör falla s.k. hårdvara som datorer, terminaler, maskiner för läsning av mikrofiche m.m. Hit bör också hänföras s.k. mjukvara dvs. dataoperativsystem, bokföringsprogram, revisionsprogram och andra program som behövs för att granska ett material som finns lagrat på disk eller annat medium som bara kan läsas med hjälp av ADB. Utanför begreppet tekniskt hjälpmedel bör falla sökbegrepp"

Sökbegrepp

Med sökbegrepp förstås enligt Lagrådet (prop. 1993/94:151 s. 257) att sökfunktionen i ett datorprogram används t.ex. så att en revisor frågar efter alla transaktioner i räkenskapsmaterialet som avser viss person eller är av visst slag.

Som bestämmelsen i 25 § första stycket TVL är utformad omfattar den således både datorer, operativsystem och andra program som behövs för att granska elektroniska handlingar samt sökfunktioner.

Åtgärd via telenätet

I 25 § första stycket tvångsåtgärdslagen finns även ett förbud mot att genomföra tvångsåtgärden via telenätet. Av förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 162) framgår att denna bestämmelse innebär att SKV inte får utföra åtgärden på så sätt att myndighetens dator kopplas upp via telenätet mot den dator där eftersökning ska ske. Bestämmelsen bör inte ges en vidare innebörd än så.

Lagtext

25 § andra stycket TVL

När åtgärden genomförs får, om det är nödvändigt, användas tekniskt hjälpmedel som disponeras av den granskade eller annan hos vilken en upptagning förvaras.

Använda den granskades dator

GRL kan i vissa fall själv använda tekniska hjälpmedel som finns hos den där åtgärden verkställs. Detta kan bli nödvändigt om SKV inte får hjälp att ta fram de elektroniska handlingar som behövs. GRL kan också behöva kontrollera att han fått tillgång till allt det material som avses.

Om den granskades utrustning används vid eftersökning kan det i praktiken vara svårt att veta vilka interna eller externa nätverk som används. Det kan exempelvis vara så att en dator hos den granskade är kopplad till ett externt datamedium (t.ex. server/hårddisk) som finns i en annan lokal.

Teoretiskt innebär den omständigheten att de handlingar som eftersöks faktiskt lagras någon annanstans än i verksamhetslokaler, och transporteras till den granskades dator via interna eller externa nätverk, inte några begränsningar i möjligheten att efter-

söka handlingarna. Är handlingarna åtkomliga via en dator där eftersökning får ske, saknar det betydelse om de lagras på annan plats (jfr avseende verksamhetslokal ovan i avsnitt 12.13.1).

12.13.5 Skattedatabaslagen, personuppgiftslagen och tvångsåtgärdslagen

Skattedatabaslagens bestämmelser är tillämpliga vid behandling av uppgifter i SKV:s beskattningsverksamhet. I flera avseenden hänvisar skattedatabaslagen till bestämmelserna i personuppgiftslagen. Framförallt är det bestämmelserna i personuppgiftslagen om dokumentation, säkerhet och gallring som får betydelse.

Då elektroniska handlingar inhämtas med stöd av tvångsåtgärdslagen kan det innebära behandling av såväl uppgifter om företag som personuppgifter. Tillämpning av tvångsåtgärdslagen utgör dock inte någon granskning i egentlig bemärkelse, utan tvångsåtgärden är endast en del av revisionen som syftar till att få tillgång till det material som ska granskas. Tillämpning av tvångsåtgärdslagen föranleder därför inte att några andra bestämmelser enligt skattedatabaslagen eller personuppgiftslagen blir tillämpliga, utöver av vad som följer på grund av revisionen. Se vidare avsnitt 15 avseende skattedatabaslagen samt avsnitt 16 avseende ADB-granskning.

12.13.6 Särskild kompetens, förordnande m.m.

Det är viktigt att tvångsåtgärder som avser datorer utförs av personer med mycket goda kunskaper inom dataområdet. Den som genomför åtgärder avseende elektroniska handlingar, datamedia och tekniska hjälpmedel bör därför vara utbildad för och ha erfarenhet av att omhänderta datorer och elektroniska handlingar. Det gäller således att även åtgärder som avser omhändertagande av de tekniska hjälpmedlen (datorer och program) utförs av erfaren personal.

Förordnande

Som nämnts ovan genomförs åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen för att göra handlingar tillgängliga. Tvångsåtgärdslagen ska ses som en del av revision eller annan granskning. Revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) gäller därför även avseende åtgärder som utförs med stöd av tvångsåtgärdslagen. Detta innebär, med de undantag som anges i 7 § i föreskrifterna, att den som med stöd av tvångsåtgärdslagen tar fram uppgifter ur en ADB-upptagning ska vara särskilt förordnad (ADB-förordnande).

Den som enligt 21 § TVL formellt verkställer tvångsåtgärdslagen (GRL eller KFM) behöver inte vara förordnad, vare sig som revisor eller särskilt förordnad att utföra ADB-granskning, såvida denne inte faktiskt utför revisionen eller tar fram uppgifter ur ADB-upptagningen.

Dokumentation

Alla åtgärder som vidtas i samband med eftersökande och omhändertagande av elektroniska handlingar ska dokumenteras. Lämpligen sker detta efter samma principer som vid en ADB-revision. Se vidare avsnitt 16.5 avseende bl.a. dokumentation vid ADB-granskning.

12.13.7 Metoder för omhändertagande av elektroniska handlingar

När elektroniska handlingar ska omhändertas finns det olika praktiska tillvägagångssätt. Två alternativ som står till buds är kopiering och spegling.

Kopiering

Med kopiering avses här att elektroniska handlingar kopieras på vanligt sätt (t.ex. med operativsystemets kopieringsfunktion) till ett datamedium som myndigheten förfogar över. Kopiering kan i de flesta fall ske på plats där åtgärden verkställs, dvs. datorer och program behöver inte omhändertas. Metoden innebär normalt att man väljer ut den information som ska kopieras. I vissa fall är det lämpligt att endast vissa av de elektroniska handlingarna kopieras, i andra fall kan det vara nödvändigt att kopiera samtliga elektroniska handlingar som finns på t.ex. en hårddisk, för att vid ett senare tillfälle göra de urval som behöver göras. Kopiering innebär dock begränsningar. Dels är all information inte möjlig att kopiera, dels finns begränsade sökmöjligheter i kopian och det saknas normalt möjligheter att i efterhand kontrollera överensstämmelsen med originalet. Om det är fråga om mycket omfattande informationsmängder kan det även finnas tekniska och tidsmässiga begränsningar som gör det omöjligt att genomföra kopiering på plats hos den där åtgärden verkställs.

Speglning

Vid speglning överförs istället all information till myndighetens datamedium med hjälp av speciella tekniska hjälpmedel. Eftersom speglingen innehåller all information som fanns på det ursprungliga datamediet kan i de flesta fall även raderad och gömd information återskapas och hittas. Dessutom medger speglning att överensstämmelsen med originalet kan kontrolleras genom beräkning av checksummor. En förutsättning för detta är dock att speglingen behålls intakt.

Metoden att spegla innebär normalt att dator, program och datamedia omhändertas och att speglingen genomförs i SKV:s lokaler, eftersom den utrustning som behövs är svår att installera på nya platser utan omfattande förberedelser. När SKV genomfört en speglning återlämnas dator och datamedia med all information och SKV:s granskning sker utifrån speglingen.

Val av metod

Utgångspunkten är att kopiering av uppgifterna ska ske. I vissa fall kan det vara lämpligt att omhänderta elektroniska handlingar genom att endast kopiera vissa av dem. Detta är ofta en mindre ingripande åtgärd som bör användas om myndighetens kontrollintresse ändå kan tillgodoses.

Om tvångsåtgärden vidtas med anledning av sabotagerisk och undandragande av stora skattebelopp är avsikten ofta att omhänderta samtliga handlingar som rör verksamheten. I dessa fall medverkar sällan den granskade och det är i regel nödvändigt att söka igenom samtliga elektroniska handlingar. Detta kan oftast inte ske på plats där åtgärden vidtas. Vid speglning omhändertas som nämnts ovan all information som finns på datamediet (t.ex. hårddisk). Spegling kan användas som arbetsmetod i samband med tvångsåtgärder i de fall det bedöms att handling som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen annars skulle undgå granskning. Det ingrepp som speglingen innebär måste stå i proportion till vad som kan vinnas med åtgärden. För att kunna genomföra speglning omhändertas i de flesta fall även tekniska hjälpmedel (dator och program), vilket innebär att det måste föreligga sådana synnerliga skäl som avses i 24 § TVL.

Enligt 27 § TVL ska den hos vilken åtgärden genomförts, och annan som berörs av åtgärden, erhålla bevis över verkställigheten med information vad som omhändertagits. Såväl tekniska hjälpmedel som datamedium och handlingar ska förtecknas. Om det är fråga om en stor mängd handlingar kan detta innebära praktiska problem.

Tänkbara sätt att lösa detta är att skriva ut listor över filnamn eller upprätta flera identiska kopior/speglingar, som kan överlämnas till de personer som ska ha bevis över verkställigheten.

Det är inte möjligt att generellt anvisa vilken metod som ska användas för att omhänderta elektroniska handlingar, utan detta måste avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Det bör också understrykas att spegling är en relativt ny arbetsmetod i samband med tvångsåtgärder och att SKV:s ställningstaganden i dessa avseenden bygger på liten praktisk erfarenhet. Det kan därför finnas anledning att ompröva vissa ståndpunkter när större praktisk erfarenhet vunnits.

12.13.8 Gallring, återlämnande m.m.

Huvudregeln enligt revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) är att uppgifter som inte tillförts revisionsärendet ska förstöras senast när revisionen avslutas. Om uppgifter tillförs revisionsärendet i pappersform ska de hanteras enligt gällande regler för arkivering av revisionsärenden. Enligt skattedatabaslagen ska uppgifter som tillförs revisionsärendet i elektronisk form gallras (förstöras eller avidentifieras) senast ett år efter det att revisionen har avslutats. Uppgifter får tillföras ett ärende i elektronisk form i den mån de kan komma att behövas i denna form i den fortsatta handläggningen. I annat fall ska uppgifterna skrivas ut på papper. Se vidare avsnitt 15.2.3.

Spegling

En spegling av datamedia innehåller i de allra flesta fall även uppgifter som inte har betydelse för revisionen och som därför inte ska tillföras revisionsärendet. Detta innebär i normalfallet att en spegling i sin helhet inte ska tillföras revisionsärendet. De uppgifter som har betydelse för revisionen, och som därför ska tillföras ärendet, ska istället skrivas ut på papper.

Det finns emellertid två undantagsfall då uppgifter istället kan sparas i elektronisk form.

Det första är då vissa handlingar som ingår i en spegling behövs i elektronisk form för den fortsatta skatteprocessen. Dessa kan då sparas som separata elektroniska dokument. Övriga delar av speglingen ska förstöras (gallras).

Det andra undantagsfallet är då det finns behov av att tillföra hela speglingen i elektronisk form till revisionsärendet. Som nämnts ovan måste speglingen behållas intakt om det ska vara möjligt att i efterhand bevisa att enskilda elektroniska dokument fanns, eller inte fanns, på ett specifikt datamedium vid ett givet tillfälle. Om det bedöms att det är avgörande för den fortsatta handläggningen av skatteärendet (ej brottmålsprocessen) att kunna visa detta, kan speglingen i sin helhet tillföras revisionsärendet och sparas i elektronisk form även efter det att revisionen avslutats. Detta torde emellertid endast vara aktuellt i några få undantagsfall. Fort-

farande gäller att det som sparats i elektronisk form, enligt nu gällande gallringsregler i skattedatabaslagen, måste förstöras senast ett år efter det att revisionen avslutats.

I vissa fall finns dock förlängd gallringsfrist när det gäller elektroniskt lagrad information i samband med en revision. Se avsnitt 15.2.3

Brottsmisstanke

Om det finns misstanke om brott och åklagare bedömer att det som har omhändertagits har betydelse för brottsutredningen kan det bli aktuellt att ta detta i beslag. Om SKV gör anmälan om misstänkt brott bör det därför framgå att det gjorts en spegling och huruvida datorer och program omhändertagits. Om en spegling, dator eller program tas i beslag, ansvarar åklagare/polis för beslaget under den tid det består.

Återlämnande

Bestämmelserna om återlämnande av handlingar får anses avse original. När det gäller elektroniska handlingar är det inte helt korrekt att tala om originalhandlingar, se bl.a. SOU 1992:110 s 374 ff. Bestämmelsen om återlämnande av handlingar får, när det gäller elektroniska handlingar, istället tolkas så att den granskades exemplar ska återlämnas så snart de inte längre behövs. Som nämnts ovan sammanfaller återlämnande av elektroniska handlingar i de flesta fall med återlämnande av teknisk utrustning. I de fall omhändertagande sker genom vanlig kopiering, torde något återlämnande inte komma ifråga.

12.14 Behörighet att fatta beslut m.m.

12.14.1 Vem fattar beslut?

Lagtext

14 § TVL

Beslut om åtgärder enligt denna lag, utom sådan åtgärd som avses i 6 och 13 §§, fattas av länsrätten på ansökan av en granskningsledare.

Beslut enligt 6 och 13 §§ fattas av granskningsledaren.

Länsrätten

Huvudregeln är att beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen fattas av LR. Detta sker efter ansökan av GRL. LR har möjlighet att begränsa omfattningen av en åtgärd. Exempelvis kan LR besluta att den endast får pågå viss tid eller att den ska omprövas efter viss tid.

Beslut enligt 6 § om eftersökande och omhändertagande i den reviderades verksamhetslokaler när revision genomförs där fattas av GRL. Detsamma gäller för beslut om försegling (13 §). Att

dessa beslut kan fattas direkt av GRL motiveras med att de måste fattas snabbt på plats hos den granskade för att åtgärden inte ska mista sin betydelse.

12.14.2 Interimistiska beslut

Lagtext

15 § TVL

Om det finns en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas undanhålls, förvanskas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta om åtgärder enligt 5 och 7 - 9 §§. Beslutet får avse endast åtgärd i verksamhetslokaler och skall omedelbart underställas länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om beslutet skall bestå.

Om länsrätten finner att beslutet inte skall bestå skall rätten besluta att omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamlade uppgifter skall förstöras.

Kriterier

De villkor som måste uppfyllas för att GRL ska få fatta ett interimistiskt beslut är

- att det finns en akut sabotagerisk, dvs. påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas, undanhålls, förvanskas eller förstörs innan LR kan fatta beslut, och
- att åtgärden avser verksamhetslokaler.

Underställs LR

Interimistiska beslut får verkställas genast och ska omedelbart underställas LR. Kravet på GRL att omedelbart underställa LR sitt beslut innebär att GRL direkt då förrättningen är avslutad ska underrätta domstolen genom att sända in beslut och eventuella bilagor. LR ska därefter utan dröjsmål pröva om GRL:s beslut ska bestå.

KR i Göteborg har i en dom den 13 oktober 1999, mål nr 3931-99, bedömt att den omständigheten att ett skriftligt beslut och den därpå följande underrättelsen till LR i samband med en interimistisk åtgärd upprättats först några dagar i efterhand, inte innebär att beslutet ska upphävas. KR menade att detta var en lämplighetsfråga, men inte att det var en så allvarlig brist att man upphävde det beslut som GRL fattat. Enligt SKV:s uppfattning ska ett skriftligt beslut alltid upprättas före, eller i anslutning till, verkställighet.

Ett interimistiskt beslut kan komma i fråga då granskning sker hos den reviderade och det framkommer något som ger anledning att misstänka sabotagerisk. Sabotagerisken kan avse såväl hand-

lingar (t.ex. räkenskaper eller avtal) som kontrollåtgärder (t.ex. kassainventering eller besiktning). Normalt hinner GRL i dessa fall inte göra en framställning och avvakta ett beslut från domstolen.

I likhet med vad som gäller för beslut som GRL fattar med stöd av 14 § och som sedan överklagas, ska omhändertagna handlingar återlämnas och insamlade uppgifter förstöras om LR finner att ett interimistiskt beslut inte ska bestå. Även här gäller att rätten i tveksamma fall kan förordna att handlingarna inte ska återlämnas förrän beslutet fått laga kraft (se avsnitt 12.17.2 samt prop. 1996/97:100 Del 1 s. 496).

**Interimistiskt
beslut - 5 §**

GRL kan fatta ett interimistiskt beslut om tvångsvis revision i den reviderades verksamhetslokaler. För ett sådant beslut fordras att förutsättningarna i både 5 och 15 §§ är uppfyllda. En situation där det kan bli aktuellt med ett interimistiskt beslut av GRL är då revision pågår i den reviderades verksamhetslokaler och det blir fråga om en upptrappning av revisionens karaktär från samverkan till tvång. Exempelvis kan SKV ha fattat beslut om revision och avser att utföra kassainventering utan att först underrätta om att revision ska ske (3 kap. 9 § TL). Om det sedan visar sig att revisionen (kassainventeringen) inte kan genomföras i samverkan med den reviderade, har GRL - under förutsättning att det föreligger akut sabotagerisk - möjlighet att fatta ett interimistiskt beslut om att revisionen, och i förlängningen kassainventeringen, ska genomföras med stöd av 5 §.

**Interimistiskt
beslut - 7 §**

Beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar i den reviderades verksamhetslokaler kan också fattas interimistiskt av GRL. För det fordras att förutsättningarna i både 7 och 15 §§ är uppfyllda.

**Interimistiskt
beslut - 8 §**

GRL kan även fatta ett interimistiskt beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar i andra verksamhetslokaler än den reviderades. För det fordras att förutsättningarna i både 8 och 15 §§ är uppfyllda. Med verksamhetslokal i 15 § avses detsamma som i 3 §. Det är typen av lokal som är av intresse. Det är således möjligt att fatta ett interimistiskt beslut om åtgärder enligt 8 §, avseende t.ex. verksamhetslokaler som disponeras av den reviderades redovisningsbyrå. Se vidare avsnitt 12.18.6 angående beslutsmotivering i samband med åtgärd hos annan än den reviderade.

Alla beslut om eftersökning måste avse en bestämd lokal eller ett bestämt utrymme. Vet inte GRL exakt vilket rum i en bostad som är att anse som verksamhetslokal, kan ett interimistiskt beslut inte fattas. GRL kan inte heller genom ett interimistiskt beslut om

eftersökning skaffa sig tillträde till ett kontor som är beläget i en bostad. Om beslutet fattas på annan plats än inne i kontorsrummet, fordras att rummet har direkt ingång utifrån.

Interimistiskt beslut - 9 §

Interimistiskt beslut kan även avse sådana tvångsåtgärder som beskrivs i 9 §. För det fordras att förutsättningarna i både 9 och 15 §§ är uppfyllda. I praktiken torde ett interimistiskt beslut om åtgärd som avses i 9 § inte bli särskilt vanligt eftersom det bara i undantagsfall kan finnas en akut sabotagerisk när ett föreläggande redan sänts ut.

12.14.3 Innehåll i beslutet

Lagtext

20 § första meningen TVL

Till beslut om åtgärder enligt denna lag skall fogas upplysningar om möjligheterna att undanta handling samt vad som enligt 21-23 §§ gäller vid verkställighet.

FL, FPL

De regler som finns i förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen om hur ett beslut ska vara utformat gäller även beslut om åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Bl.a. måste det av beslutet framgå vad som gäller vid överklagande.

Blanketter

Beslut enligt tvångsåtgärdslagen fattas på olika blanketter beroende på vilken typ av beslut som är i fråga.

Beslut enligt 6 och 13 §§, som är sådana beslut som fattas av GRL, finns på blankett SKV 6586. De interimistiska besluten enligt 5 och 7 - 9 §§ finns samlade på blankett SKV 6587. På baksidan av blanketterna finns upplysningstext. Se vidare avsnitt 12.18.7.

12.14.4 Underrättelse och kommunikation

Lagtext

20 § andra meningen TVL

Den som berörs av beslutet skall omedelbart underrättas om detta, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden.

I första hand är det den hos vilken en åtgärd verkställs som avses med uttrycket "den som berörs" i 20 §. Om emellertid åtgärd verkställs hos någon annan än den reviderade, t.ex. hos den reviderades revisor för att söka efter den reviderades räkenskaper, ska även den reviderade underrättas.

I många fall då det är aktuellt med tvångsåtgärder ligger det i sakens natur att den som berörs av beslutet inte kan underrättas i

förväg om åtgärden ska få avsedd effekt. Underrättelse får då ske i samband med verkställigheten. 20 § TVL kompletteras med bestämmelser i förvaltningsprocesslagen och i 5 och 7 §§ TVL som innebär att kommunikations- och underrättelseskyldigheten kan underlåtas i vissa fall.

FL Innan ett ärende slutligt avgörs måste enligt bestämmelserna i förvaltningslagen kommunikering ha skett med den enskilde. Ett av GRL meddelat beslut om åtgärd är dock inte att betrakta som ett sådant avgörande. En åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen utgör endast ett hjälpmedel - ett beslut under beredningen - för att genomföra en pågående revision eller granskning. Någon skyldighet för GRL att kommunicera följer således inte automatiskt av bestämmelserna i förvaltningslagen.

FPL När ett beslut om åtgärd ska meddelas av domstol är läget ett annat än då GRL fattar beslut. I och med att GRL ansöker om åtgärd anhängiggörs ärendet vid domstolen och bestämmelserna om kommunikation i förvaltningsprocesslagen blir tillämpliga. Domstolen har emellertid möjlighet att underlåta kommunikering av ansökan och handlingarna i målet om det kan befaras att underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslut i målet (10 § andra stycket punkten 4 FPL).

Vid tillämpning av tvångsåtgärdslagen torde det ofta föreligga förutsättningar för att underlåta kommunikering. Det är därför viktigt att GRL i sin ansökan om beslut till LR noga redogör för omständigheterna och yrkar att kommunikering inte ska ske innan beslutet verkställs.

TVL Enligt förvaltningsprocesslagen ska även beslutet som domstolen fattar tillställas part. Med stöd av bestämmelserna i tvångsåtgärdslagen finns emellertid möjlighet att detta görs genom GRL:s försorg i samband med verkställigheten. De undantag som finns i tvångsåtgärdslagen om skyldigheten att underrätta om beslutet innan det verkställs, är intagna i 20 § och i 22 § andra stycket. GRL måste särskilt yrka att underrättelse ska ske i samband med verkställighet. Se exempel i avsnitt 12.10.

Beslutet offentligt Av 12 kap. 4 § SekrL framgår att sekretess för uppgift i mål eller ärende i domstols rättsskipande eller rättsvårdande verksamhet upphör att gälla om uppgiften tas in i dom eller beslut. I och med att domstolen avgjort målet och beslutet finns tillgängligt via domstolens expedition så blir detta allmän handling. Så är fallet även om domstolen bifallit SKV:s yrkande om att underrättelse om beslutet ska ske först i samband med verkställighet.

I flera av de ansökningar om tvångsåtgärder som SKV har gjort har därför yrkats att domstolen ska sekretessbelägga beslutet så att detta inte blir tillgängligt via domstolens expedition. Domstolarna har dock inte i något fall bifallit ett sådant yrkande om sekretess. Detta innebär att GRL måste hålla sig underrättad om när beslutet kommer att fattas så att verkställighet kan ske omgående.

Avslag på ansökan

Ytterligare ett problem som hör samman med underrättelse av beslut är att domstolarna, i de fall de avslagit GRL:s yrkande, regelmässigt översänt beslutet till den som ansökan avser (jfr t.ex. RÅ 1995 ref 51).

Detta innebär att möjligheten att - vid bifall till ett överklagande - genomföra åtgärderna med framgång, i stort sett saknas. SKV har vid ett flertal tillfällen yrkat hos LR att beslutet - för det fall ansökan avslås - inte ska delges förrän det fått laga kraft och att det ska omfattas av sekretess i avvaktan på verkställighet. Sådant yrkande har dock inte bifallits i något fall.

12.15 Villkor för verkställighet m.m.

12.15.1 Vem verkställer?

Lagtext

21 § första stycket TVL

Kronofogdemyndigheten får på begäran av granskningsledaren verkställa beslut om åtgärd enligt denna lag. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om åtgärder i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

GRL - KFM

KFM får verkställa beslut om alla de olika åtgärder som kan vidtas enligt tvångsåtgärdslagen. Begäran från GRL till KFM kan ske muntligt.

För att GRL själv ska få verkställa beslut om åtgärd krävs

- att åtgärden sker i verksamhetslokaler, och
- att verkställigheten kan ske obehindrat.

Vad som avses med verksamhetslokaler framgår av definitionen i 3 § TVL. Se avsnitt 12.4.3

Obehindrat

Så fort det blir fråga om någon form av fysiskt motstånd eller att hot finns om våld eller motstånd måste GRL anlita KFM för att verkställa beslutet. Det behöver inte vara fråga om ett aktivt motstånd. Det räcker att den granskade exempelvis ställer sig framför

ett skåp eller en dörr. I sådana fall kan det inte anses att verkställigheten sker obehindrat.

**GRL:s
behörighet**

I tvångsåtgärdslagen finns inga bestämmelser som reglerar vilken GRL som är behörig att ansöka om eller verkställa åtgärder avseende ett visst ärende. Det finns heller inga bestämmelser i lagen som hindrar att flera GRL deltar i verkställighet av tvångsåtgärder i ett och samma ärende. Detta kan vara aktuellt exempelvis vid verkställighet på flera platser.

KFM:s medverkan

KFM har som nämnts ovan rätt att verkställa alla beslut om åtgärder enligt lagen (21 § 1 st TVL). GRL:s rätt att verkställa är begränsad till vissa fall (obehindrat i verksamhetslokal). Bakgrunden till bestämmelsens utformning är att KFM:s personal generellt har större erfarenhet av verkställighet av olika tvångsåtgärder.

När KFM ska verkställa åtgärden är det lämpligt att hela verkställigheten överlämnas till KFM för att undvika oklarheter i ansvarsfördelningen. Ett ansvar för hela verkställigheten inbegriper ett ansvar för att de regler som gäller för verkställigheten iakttas, t.ex. reglerna om underrättelse och närvaro samt att upprätta bevis över verkställigheten. Givetvis sker en dialog med GRL och revisor angående vilket material som ska omhändertas, eftersom dessa oftast är bättre insatta i skatteärendet.

Även i de fall GRL själv verkställer åtgärden (obehindrat i verksamhetslokal) kan det bli nödvändigt att begära biträde av KFM för en del av verkställigheten, även om det inte var avsikten då förrättningen påbörjades. Det kan t.ex. avse att bryta lås eller på annat sätt bereda tillträde till utrymmen. I sådant fall ansvarar KFM endast för den delen av verkställigheten. Det blir i sådana fall aktuellt att upprätta två bevis över verkställigheten, ett för GRL och ett för KFM.

Planering

GRL och KFM bör alltid planera verkställighet enligt tvångsåtgärdslagen i förväg. Dels bör det i förväg generellt klarläggas vilka rutiner som ska gälla, dels bör varje enskilt ärende planeras före verkställighet. I 23 § TVL klargörs vilka särskilda befogenheter KFM har enligt tvångsåtgärdslagen.

12.15.2 KFM:s befogenheter

Lagtext

23 § TVL

Åtgärder enligt denna lag skall genomföras så att de innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av dem. Kronofogdemyndigheten får genomsöka lokal, förvaringsplats eller annat utrymme och, om tillträde

192 Särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

behövs till något utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Kronofogdemyndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Våld mot person får dock brukas endast om kronofogdemyndigheten möter motstånd och om det med hänsyn till ändamålet med åtgärden kan anses försvarligt.

Reglerna om KFM:s befogenheter i 23 § motsvarar reglerna i 7 kap. 14 § konkurslagen (1987:672).

Minsta möjliga olägenhet

Det är ofrånkomligt att en åtgärd av tvingande natur medför vissa olägenheter för den enskilde. Det får bedömas från fall till fall i vilken utsträckning hänsyn kan tas till den enskildes intresse. Självfallet ska verkställigheten alltid utföras så att den inte tilldrar sig utomstående uppmärksamhet i onödan.

12.15.3 Tidsaspekten

Lagtext

21 § tredje och fjärde styckena TVL

Ett beslut i fråga om åtgärd enligt denna lag får, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Ett sådant beslut får inte utan särskilda skäl verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Beslutet förfaller om verkställigheten inte påbörjats inom en månad.

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

Lagen anger att beslut får verkställas omedelbart om något annat inte anges i beslutet. Ett beslut om undantagande av handlingar gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet (jfr 3 kap. 14 c § andra stycket TL).

Lagen reglerar särskilt att verkställighet inte får ske mellan kl. 19.00 och kl. 08.00 om det inte finns särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan t.ex. vara att åtgärden avser en kvällsöppen restaurang.

Lagstiftaren har vidare ansett det angeläget att se till att beslut om tvångsåtgärder grundar sig på aktuella omständigheter. Beslutet förfaller därför om inte verkställighet påbörjas inom en månad efter det datum då beslutet fattades.

12.15.4 Underrättelse och närvaro

Lagtext

22 § första stycket TVL

Den hos vilken ett beslut om åtgärd skall verkställas och annan som berörs av beslutet skall, om inte annat föreskrivits, ha underrättats om beslutet samt getts tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara och att tillkalla ombud eller biträde innan beslutet verkställts.

Den underrättelseskyldighet som stadgas i 22 § kräver inte att det sker en formell delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). Det är tillräckligt om den som berörs av beslutet erhåller ett exemplar av beslutet. Det bör observeras att både den granskade och den hos vilken åtgärden verkställs ska underrättas då åtgärden verkställs hos annan än den granskade. Detta följer av uttrycket "annan som berörs av beslutet" (jfr 20 §).

Om den som ska underrättas finns på annan ort kan underrättelse ske per telefon. Underrättelsen bör innehålla såväl besked om beslutet som de upplysningar som ska bifogas detta.

Rätt att närvara

Den som berörs av ett beslut ska ha getts tillfälle att närvara när beslutet verkställs. I lagtexten anges både den hos vilken beslut om åtgärd ska verkställas och annan som berörs. Detta innebär t.ex. att såväl den granskade som dennes revisor ska ha getts tillfälle att närvara om den granskades räkenskaper ska eftersökas hos revisorn. Närvaro kan också ske genom behörig företrädare.

Ombud eller biträde

Den som berörs av åtgärd har rätt att tillkalla ombud eller biträde. Precis som för reglerna om underrättelse och närvaro gäller denna rätt både den hos vilken ett beslut om åtgärd ska verkställas och annan som berörs av beslutet.

12.15.5 Verkställighet utan underrättelse

Lagtext

22 § andra stycket första meningen TVL

Om den som skall underrättas om beslutet inte har kunnat nås med underrättelse, får beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl.

I vissa fall kan det vara omöjligt att nå den som ska underrättas om beslutet. Detta kan exempelvis bero på att denne medvetet håller sig gömd eller vistas utomlands under en längre tid och inte kan nås där. Det kan också vara så att det inte finns någon tillgänglig behörig företrädare för en juridisk person hos vilken åtgärd ska vidtas. Dessa omständigheter får anses utgöra sådana synnerliga skäl som gör att verkställighet kan ske utan underrättelse (prop. 1993/94:151 s. 161).

12.15.6 Verkställighet utan närvaro

Lagtext

22 § andra stycket andra och tredje meningarna TVL

Verkställigheten får inte påbörjas förrän de som har rätt att närvara haft skälig tid att inställa sig. Detta gäller dock inte om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås.

Av prop. 1993/94:151 s. 161 framgår att de som har rätt att närvara normalt bör ges någon eller några timmars frist att inställa sig. Hänsyn måste dock tas till vad som kan anses rimligt i det enskilda fallet.

Som anges i lagtexten finns dock möjlighet att verkställa beslut även om de som har rätt att närvara inte inställer sig.

Det kan vara så att GRL lämnar skälig tid för dem som har rätt att närvara att inställa sig men att de trots detta inte kommer till platsen. Det kan också vara så att den tid som de som har rätt att närvara behöver för att inställa sig innebär att åtgärden fördröjs väsentligt. Går ändamålet med åtgärden förlorat på grund av en allt för lång väntetid kan det också vara motiverat att verkställa åtgärden utan att de som har rätt att närvara har inställt sig.

Utgångspunkten bör emellertid vara att de som berörs av beslutet och eventuella ombud eller biträden ska närvara vid verkställigheten.

Verkställighet på flera platser

I vissa fall kan domstolens beslut om tvångsåtgärder vara utformat på så sätt att eftersökning först får ske i verksamhetslokal, och bara om det eftersökta materialet inte återfinns där får eftersökning ske i andra utrymmen (s.k. villkorat beslut). När ett sådant beslut ska verkställas är det av särskild vikt att det planeras noga. Det kan exempelvis vara lämpligt att GRL påbörjar verkställighet i verksamhetslokalerna samtidigt som KFM avvaktar vid den andra lokalen och påbörjar en eventuell verkställighet så snart resultatet av verkställighet på den första platsen är känt. Om det förflyter lång tid mellan verkställighet på de olika platserna finns annars en stor risk att syftet med åtgärden går förlorat. I vissa fall kan det även vara lämpligt att flera GRL än den som ansökt eller beslutat om åtgärder, deltar vid verkställigheten.

**Efterforskning
inför verkställighet**

Inför en tvångsåtgärd bör GRL regelmässigt göra vissa efterforskningar för att klarlägga faktiska omständigheter. Det kan gälla adresser till lokaler, öppettider för verksamheter, anställda eller andra som kan förväntas vara på plats vid verkställigheten, telefonnummer till företrädare etc. För att få information som behövs inför en verkställighet kan det ibland vara befogat att göra observationer på plats utanför myndigheten.

För sådan efterforskning som inte omfattas av förfarandereglerne är det svårt att ange en tydlig och generell gräns mellan vad som är tillåtna respektive otillåtna efterforskningsåtgärder. Omständigheterna i det enskilda fallet har oftast stor betydelse för bedömningen. En allmän utgångspunkt kan vara att sådana uppgifter som behövs för verksamheten och som det är möjligt för envar att inhämta också får inhämtas av myndigheten. Se avsnitt 14 och RSV:s rapport 2002:4 Efterforskningsåtgärder i beskattnings- och brottsutredande verksamhet.

12.15.7 Underrättelse efter verkställighet

Lagtext

22 § tredje stycket TVL

Den som berörs av ett beslut enligt 6 § skall underrättas om beslutet omedelbart efter det att beslutet har verkställts.

22 § tredje stycket ger GRL möjlighet att avvakta med underrättelse av beslut enligt 6 § tills efter verkställigheten. Beslutet om eftersökning och/eller omhändertagande kan då vara grundat antingen på första eller andra stycket.

Regeln ska inte tolkas så att beslut enligt 6 § alltid ska verkställas innan beslut överlämnas till den som berörs. I stället ska regeln ses som en möjlighet då GRL bedömer det vara nödvändigt för att åtgärden ska bli framgångsrik.

12.15.8 Bevis om verkställighet

Lagtext

27 § TVL

När ett beslut om åtgärd enligt denna lag verkställts skall bevis över verkställigheten utfärdas. Sådant bevis skall överlämnas till den hos vilken åtgärden genomförts och annan som berörs av åtgärden. Det skall innehålla uppgift om när och var beslutet verkställts, vilka som var närvarande samt annat av betydelse som förekommit vid verkställigheten. Har handlingar eller annat omhändertagits skall beviset även innehålla en förteckning över detta.

Alla som berörs av en åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen ska ha bevis över verkställigheten (blankett SKV 6588). I det fallet att åtgärden vidtas hos en redovisningsbyrå för att omhänderta den granskades räkenskaper, ska således både företrädare för redovisningsbyrån och den granskade ha ett exemplar av verkställighetsbeviset.

När, var, vilka

Beviset om verkställighet måste innehålla uppgift om när och var åtgärden verkställdes samt vilka som varit närvarande.

Annat av betydelse

Dessutom ska beviset innehålla uppgifter om annat som varit av betydelse vid verkställigheten. Detta kan t.ex. vara om det varit nödvändigt att bryta upp lås, om den granskade försökt hindra verkställigheten eller annat av betydelse.

Om en åtgärd pågår under en längre tid, exempelvis revision i den reviderades verksamhetslokaler, kan det inträffa mycket av betydelse som ska noteras. Detta kan i så fall ske i form av ett dagboksblad som bifogas beviset om verkställighet.

Förteckning

Allt material som omhändertas vid verkställigheten ska förtecknas på en särskild bilaga (blankett SKV 6583) som utgör en del av verkställighetsbeviset. Det är viktigt att denna förteckning görs så noggrant som möjligt för att det inte ska finnas några tveksamheter om vilket material som omhändertagits.

När det gäller verifikationer kan förteckningen ofta göras relativt summarisk genom att endast antalet pärmar, nummerserier och respektive år och månad anges. Kravet på en detaljerad specifikation ökar i allmänhet när andra handlingar omhändertas, t.ex. avtal. I vissa fall kan olika typer av handlingar förvaras i samma pärm. Det är då nödvändigt att ange respektive handling på förteckningen. Dessutom måste GRL förvissa sig om att alla de handlingar som enligt etikett eller liknande ska finnas i pärm, mapp etc. verkligen finns där.

När det gäller omhändertagande av ADB-lagrat material är det ofta lämpligt att skriva ut en lista över det innehåll som finns på det lagringsmedia som omhändertas (hårddisk, diskett eller liknande). Ett annat alternativ är att göra en kopia eller spegling som är identisk med det som myndigheten omhändertar, och överlämna denna till den granskade.

12.16 Undantagande av handlingar

12.16.1 Allmänt

Undantagande av handling beslutas av LR. LR:s beslut kan överklagas av både SKV och den granskade. Innebörden av reglerna om undantagande i tvångsåtgärdslagen är desamma som de som gäller vid revision enligt taxeringslagen.

I ett avseende skiljer sig emellertid den praktiska tillämpningen av reglerna om undantagande i tvångsåtgärdslagen från tillämpningen av motsvarande regler i taxeringslagen.

Vid tillämpning av reglerna i taxeringslagen gäller att försegling såväl som övriga åtgärder ska ske i samverkan med den reviderade (se avsnitt 8.4). Är det däremot fråga om en begäran om undantagande av handling i samband med tillämpning av tvångsåtgärdslagen, behöver förseglingen inte ske i samverkan. Detta innebär att GRL, när tvångsmedel används, kan ombesörja förseglingen och överlämnandet till LR utan att ta hänsyn till den granskades synpunkter på hur detta ska ske.

Rättsfall - undantagande av handlingar

I de följande avsnitten 12.16.2 - 12.16.5 redovisas endast den lagtext i tvångsåtgärdslagen som avser undantagande. I avsnitt 8 kommenteras taxeringslagens regler om undantagande av handling. Kammarrätt och Regeringsrätt har avgjort ett antal ärenden av intresse som avser undantagande av handlingar. Dessa rättsfall kommenteras i avsnitt 8.2 – 8.3.

12.16.2 Handlingar som får undantas

Lagtext

16 § TVL

Åtgärder enligt denna lag omfattar på den enskildes begäran inte

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,
2. annan handling med ett betydande skyddsintresse, om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

12.16.3 Överlämnas till LR

Lagtext

17 § TVL

Om den enskilde begär att en handling skall undantas, skall handlingen, om granskningsledaren anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen skall undantas från granskning.

I fråga om upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Om den enskilde begär det, skall länsrätten pröva om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen.

Anser den enskilde att en handling inte omfattas av granskningen handläggs frågan om undantagande på motsvarande sätt.

12.16.4 ADB-upptagning

Lagtext

18 § TVL

I fråga om upptagning som avses i 17 § andra stycket får länsrätten besluta om sådana begränsningar i rätten att använda tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att en upptagning som skall undantas från granskning inte blir tillgänglig för myndigheten.

12.16.5 Konsekvenser av ett undantagande

Lagtext

19 § TVL

Om en handling eller en del av en handling undantagits från granskningen, får innehållet inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

12.17 Forumregler, överklaganden m.m.

12.17.1 Behörig domstol

Lagtext

28 § TVL

Ansökan om åtgärd, granskningsledarens beslut enligt 15 § och begäran om undantagande enligt denna lag prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ skattebetalningslagen (1997:483) då framställningen görs.

Om beslut om tull eller annan skatt skall meddelas av Tullverket, är den länsrätt behörig inom vars domkrets beslut om åtgärd skall verkställas eller har verkställts.

Ikraftträdande	<p>Den ovan återgivna lydelsen av 28 § trädde ikraft den 1 januari 2004. Äldre föreskrifter i 28 § gäller dock om framställning som där avses getts in före ikraftträdandet.</p> <p>GRL:s ansökan om åtgärd, interimistiska beslut, och begäran om att handlingar ska undantas från granskning ska enligt 28 § prövas av en och samma LR. Tvångsåtgärdslagen syftar i den nu aktuella bestämmelsen tillbaka på 22 kap. 1a–1d §§ i skattebetalningslagen.</p> <p>Nedan ges några exempel på vilken LR som är behörig domstol. Ytterligare situationer finns reglerade i nämnda bestämmelser i skattebetalningslagen.</p>
Fysisk person	<p>För fysisk person är det i normalfallet LR, inom vars domkrets den granskade var folkbokförd den 1 november året före det år då framställningen görs, som är behörig domstol.</p>
Aktiebolag	<p>För aktiebolag är det i normalfallet LR, inom vars domkrets bolagets styrelse hade sitt säte den 1 november året före det år då framställningen görs, som är behörig domstol.</p>
Handelsbolag	<p>För handelsbolag är det i normalfallet LR, inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då framställningen görs, som är behörig domstol.</p>
Bolag bildat efter 1 november...	<p>För AB och HB som bildats efter den 1 november året före det år då framställningen görs, är det i normalfallet LR inom vars domkrets sätet eller huvudkontoret var beläget då bolaget bildades, som är behörig domstol.</p>
Beslut som avser flera personer	<p>En ansökan eller beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen kan avse flera personer, exempelvis den reviderade och en revisionsbyrå som denne anlitar. Vid tillämpning av 28 § ska forum bestämmas utifrån förhållandena för den person som SKV:s kontrollåtgärd riktar sig mot, dvs. den reviderade/granskade.</p>

12.17.2 Den granskades rätt att överklaga

Lagtext

29 § TVL

Granskningsledares beslut enligt 6, 13 och 26 §§ får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Om länsrätten ändrar ett beslut om åtgärd enligt denna lag helt eller delvis, skall rätten besluta att omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamlade uppgifter skall förstöras

Ikraftträdande

Den ovan återgivna lydelsen av 29 § trädde ikraft den 1 januari 2004. Äldre föreskrifter i 29 § första stycket gäller för överklagande av beslut som meddelats före ikraftträdandet.

Laga kraft

GRL:s beslut kan överklagas hos LR. Om rätten ändrar beslutet ska omhändertagna handlingar återlämnas. Rätten ska också besluta att uppgifter som samlats in, t.ex. kopior och anteckningar, ska förstöras. I tveksamma fall bör domstolen beakta möjligheten att förordna att handlingarna ska återlämnas först sedan beslutet om återlämnande fått laga kraft.

Har en GRL omhändertagit handlingar och ärendet ska prövas av rätten är det lämpligt att yrka att handlingarna återlämnas först sedan beslutet om återlämnande fått laga kraft. Nedan följer ett exempel på hur ett sådant yrkande kan vara utformat.

"Skatteverket yrkar, i de fall rätten beslutar att helt eller delvis ändra granskningsledarens beslut, att omhändertagna handlingar ska återlämnas och insamlade uppgifter ska förstöras först när beslutet om återlämnande fått laga kraft."

I prop. 1996/97:100 Del 1 s. 496 anförde regeringen följande

"Det kan i och för sig ifrågasättas om det inte bör föreskrivas att handlingar skall återlämnas först efter det att ett beslut om återlämnande fått laga kraft. Det allmännas rätt att överklaga riskerar annars att mista sin praktiska betydelse genom att sabotagerisken i allmänhet är stor vid granskning av känsliga handlingar och uppgifter. Kommittén har inte tagit upp denna fråga till närmare behandling. Regeringen som övervägt frågan lämnar inte heller något förslag i den delen eftersom vi utgår från att domstolarna i tveksamma fall utnyttjar möjligheten att förordna om att handlingar skall återlämnas först sedan beslutet om återlämnande fått laga kraft".

Inhibition

Om SKV avser att överklaga till KR, och LR inte beaktat möjligheten att förordna om att handlingarna inte ska lämnas tillbaka innan beslutet om återlämnande fått laga kraft, bör SKV överväga möjligheten att begära inhibition av LR:s dom.

12.17.3 SKV:s rätt att överklaga

Lagtext

30 § TVL

Skatteverket får inom två månader från den dag då beslutet meddelades överklaga länsrättens beslut enligt denna lag. Verket får därvid även föra talan till den skattskyldiges förmån. Verket har då samma behörighet som den skattskyldige.

SKV får överklaga LR:s beslut såväl när det gäller undantagande av handlingar eller ansökan om åtgärd som när det gäller interimistiskt beslut som underställts LR. Överklaganderätten är inte knuten till GRL som person.

12.17.4 Talan mot verkställighet

Lagtext

31 § TVL

I fråga om överklagande av kronofogdemyndighetens beslut om åtgärd enligt denna lag tillämpas bestämmelserna i utskökningsbalken om talan mot utmätning i allmänhet.

Överklagande av KFM:s beslut eller åtgärd i samband med verkställighet av beslut enligt tvångsåtgärdslagen ska göras hos tingsrätten. Det kan exempelvis gälla beslut om att bryta lås etc.

12.18 Särskilda frågor

12.18.1 Vad får omhändertas?

I 6 – 8 §§ sägs att handlingar som omfattas av revisionen, och i 9 § att handlingar som omfattas av ett föreläggande, får eftersökas och omhändertas.

Lagtext

24 § första stycket TVL

När en handling omhändertas på grund av ett beslut om åtgärd enligt denna lag, får även pärm, mapp eller dylikt förvaringsmaterial i vilken handlingen förvaras, tas med.

Pärmar

För att handlingar som omhändertas inte ska förvaras osorterade medger lagen att även pärmar, förvarsmappar eller liknande i vilka handlingar förvaras får omhändertas. Det blir på så vis lättare att bibehålla den ursprungliga inbördes ordning som handlingarna har. Med handling avses enligt 3 § även uppgifter som lag-

rats på ADB-medium. Således kan exempelvis även datadisketter omhändertas. Se även avsnitt 12.13.

12.18.2 Återlämnande av handlingar

Lagtext

26 § TVL

Handlingar och annat som omhändertagits skall återlämnas så snart de inte längre behövs. Därvid skall även beaktas i vilken utsträckning de behövs i bevishänseende i ärende eller mål om skatt, tull eller avgift.

Beslut om återlämnande enligt första stycket fattas av granskningsledare.

Originalhandling

I normalfallet kan handlingarna återlämnas efter det att en revision är slutförd. Vid en kommande skatteprocess kan det emellertid i vissa fall vara av speciellt värde att ha tillgång till originalhandlingarna. GRL måste dock beakta proportionalitetsprincipen när det gäller att bedöma hur länge åtgärden kan bestå.

Ofta är det av vikt att handlingarna finns tillgängliga vid en skattebrottsprocess. 26 § ger emellertid inte stöd för att kvarhålla handlingar av detta skäl. Behövs handlingarna i brottmål kan i stället åklagaren besluta att dessa ska tas i beslag med stöd av rättegångsbalken.

GRL måste följa ärendets utveckling så att handlingarna återlämnas när de inte längre behövs. När handlingar återlämnas ska särskilt beslut om detta fattas (blankett SKV 6585, 6590). Det är då viktigt att GRL noga anger vad som återlämnas och vad som eventuellt kvarhålls. Även om beslutet benämns "Beslut om återlämnade handlingar" är det de handlingar som kvarhålls som i första hand är av intresse. Beslutet om att inte återlämna vissa handlingar kan överklagas hos LR.

Domstolsbeslut

Även i 15 § andra stycket och i 29 § finns bestämmelser om återlämnande av handlingar. I 15 § andra stycket sägs att omhändertagna handlingar ska återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras om LR finner att ett interimistiskt beslut inte ska bestå. I 29 § föreskrivs att samma förfarande ska gälla om rätten ändrar ett beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen helt eller delvis.

Lagtext

32 § TVL

Om den reviderade försatts i konkurs när omhändertagna handlingar skall återlämnas enligt 15 § andra stycket, 26 eller 29 §, skall handlingarna i stället överlämnas till konkursförvaltaren. Skatteverket skall underrätta den som handlingarna omhändertagits hos om att handlingarna överlämnats till konkursförvaltaren

Konkurs

Som framgår av 32 § ska omhändertagna handlingar överlämnas

till konkursförvaltaren om den reviderade har försatts i konkurs. Av prop. 1996/97:100 Del 1 s. 484 f, framgår att det åligger skatteverket att kontrollera om den reviderade har försatts i konkurs när handlingar ska återlämnas. Se vidare avsnitt 4.3 angående revision av företag i konkurs.

Följdbeslut

Ett beslut om omhändertagande måste som nämnts alltid följas av ett beslut om återlämnande. Däremot behöver inte ett beslut om eftersökning följas av något beslut om hävning när åtgärden är verkställd. Ett beslut om eftersökning är förbrukat när verkställighet på grundval av beslutet ägt rum.

Det bör också observeras att alla beslut enligt 21 § tredje stycket TVL förfaller om inte verkställigheten påbörjats inom en månad från beslutsdatum.

12.18.3 Vite eller tvångsåtgärd

Att förelägga vid vite är det minst ingripande tvångsmedlet. Ett beslut om föreläggande vid vite fattas av SKV. Prövning av om vitet ska dömas ut görs däremot av domstol. Möjligheten att använda vitesinstitutet bör alltid övervägas innan andra tvångsåtgärder vidtas.

Det finns dock inget krav på att åtgärder med stöd av tvångsåtgärdslagen alltid ska föregås av ett vitesföreläggande. I prop. 1993/94:151 s. 100 f sägs följande:

"Vite bör med fördel kunna användas om sabotagerisk inte föreligger, under förutsättning att vitet kan tänkas ha effekt på den som föreläggandet avser, t.ex. en normalt skötsam näringsidkare.

Vitesinstitutet har dock ett begränsat användningsområde. Det är inte användbart t.ex. när den uppgiftsskyldige uppger att handlingarna inte finns eller när ett utlämnande skulle leda till en mer avsevärd höjning av skatten eller när det inte är möjligt att driva in utdömda viten.

Möjligheten att förelägga vid vite bör dock utnyttjas i stället för mer ingripande tvångsåtgärder i de fall ett föreläggande kan tänkas leda till avsedd effekt."

Förbud mot vite i vissa fall

Det är inte tillåtet att förelägga en skattskyldig vid vite att medverka i en utredning/revision av en fråga om det finns anledning anta att brott har begåtts, se avsnitt 9.5. Från och med 1 juli 2003, är det inte heller tillåtet att förelägga en skattskyldig med vite om det finns anledning att anta att oriktig uppgift har lämnats, se avsnitt 9.6. Några motsvarande begränsningar finns inte när det gäller att använda sig av tvångsåtgärdslagen.

Om SKV väljer att inte förelägga vid vite innan ansökan om tvångsåtgärd lämnas till LR kan det i vissa fall vara lämpligt att grunderna för ställningstagandet att inte använda vitesföreläggande anges i ansökan till domstolen. På så sätt minskas risken för att myndigheten får avslag på ansökan av det skälet att domstolen anser att vitesföreläggande bör prövas före tvångsåtgärd enligt TVL.

12.18.4 TVL och artikel 6 i Europakonventionen

Rättsfall – artikel 6

I artikel 6 i Europakonventionen finns en bestämmelse med innebörden att en misstänkt har rätt att förhålla sig passiv under förfarande som avser prövning av anklagelse för brott. Regeringsrätten har i en dom 31 oktober 1996 (RÅ 1996 ref 97) prövat om det förelåg hinder att tillämpa tvångsåtgärdslagen mot bakgrund av bestämmelsen i artikel 6. RR fann därvid att det inte kunde anses finnas något sådant hinder. RR anförde bl.a. att tvångsåtgärder inte kan anses utgöra ett straff, och inte heller vara sådana åtgärder som ska förmå den granskade att aktivt medverka. Omständigheterna i rättsfallet var i korthet följande.

GRL yrkade att få eftersöka och omhänderta handlingar med stöd av 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen då föreläggande att komma in med räkenskapshandlingar inte hade följts. Motparten åberopade Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, artikel 6, och förhöll sig därför passiv. Till stöd för sitt ställningstagande anfördes att en person har rätt att hålla tyst om det finns misstanke om skattefusk. Bolagen uppgav att de uppfattade beslutet om revision som misstanke om skattefusk. Bolagen menade att tvångsåtgärdslagen inte fick tillgripas endast av det skälet att den misstänkte förhöll sig passiv.

RR ansåg att övervägande skäl talade för att artikel 6 i Europakonventionen inte var tillämplig i målet. Beträffande räckvidden av den enskildes rätt att vara passiv anförde RR bl.a. följande.

"Det är till en början tydligt att denna rätt att vara passiv får antas innebära att en person, som vägrat lämna en

handling med för honom själv besvärande innehåll, inte får straffas eller bli föremål för tvångsåtgärder i syfte att han skall förmås att aktivt medverka till att handlingen lämnas. De åtgärder varom fråga är i förevarande mål är inte att betrakta som straff. De kan inte heller ses som sådana tvångsåtgärder som syftar till att förmå bolagen till att aktivt överlämna några handlingar. Besluten innebär i stället att skattemyndigheten fått medgivande att - när viss utredning inte kunnat erhållas på annat sätt - i utredningssyfte i vissa utrymmen efterforska och ta hand om handlingar av visst slag."

RR ansåg inte att artikel 6 utgjorde hinder för att lämna tillstånd till åtgärder enligt 7 och 8 §§ TVL.

Artikel 6 och förelägganden

I vissa fall då föreläggande ej skett med vite förekommer det att den enskilde hänvisar till passivitetsrätten i artikel 6 i Europakonventionen och vägrar att sända in eller visa upp de handlingar som anges i föreläggandet. Till dess det finns vägledande avgöranden i rättspraxis som anger annat kan ett föreläggande i nämnda situation följas upp med åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. En förutsättning är dock att föreläggandet avser handling och inte uppgift.

12.18.5 Husrannsakan

GRL kan inte fatta beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen i rollen som sakkunnig vid en husrannsakan. Det är i detta fall polis och åklagare som ska svara för åtgärder enligt rättegångsbalkens regler. Har SKV beslutat om revision kan emellertid GRL eftersöka och omhänderta sådana räkenskaper som åklagaren inte anser vara bevismedel för brottsutredningen. En förutsättning är då att GRL inte samtidigt deltar i husrannsakan som sakkunnig. Samråd ska alltid ske med åklagare om åtgärder enligt TVL ska vidtas i samband med utredning av misstanke om brott.

Om beslut om åtgärder enligt TVL ska verkställas i anslutning till husrannsakan, måste GRL göra klart för den som berörs av åtgärden, att verkställighet enligt tvångsåtgärdslagen kommer att ske. GRL måste också få tillträde till lokalerna i kraft av sin roll som GRL, och inte som sakkunnig vid husrannsakan. Det är mycket viktigt att GRL är medveten om att olika myndighetsåtgärder, även om de aktualiseras samtidigt, måste genomföras var och en i enlighet med sina regler och under sina villkor (jfr JO 1989/90 s. 197).

12.18.6 Sekretess

I skatteverksamheten gäller enligt 9 kap. 1 - 2 §§ SekrL sekretess till skydd för uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden.

Av 9 kap. 2 § SekrL framgår att sekretessen omfattar bl.a. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift. Med särskilt ärende avses enligt förarbetena t.ex. skattekontroll som inte ingår som ett led i ett taxeringsärende eller liknande utan är ett fristående förfarande. Såväl betalningssäkringsärenden som ärenden enligt tvångsåtgärdslagen omfattas av dessa bestämmelser. För revisionsärenden kan sekretess enligt 9 kap. 1 § SekrL också gälla.

Absolut sekretess

Sekretessen är absolut hos SKV och gäller alltså även för helt harmlösa uppgifter. Vidare gäller sekretessen hos SKV för varje uppgift i ett ärende enligt tvångsåtgärdslagen och detta gäller även om uppgiften tagits in i ett beslut, t.ex. ett beslut av GRL. Av hänvisningen i 9 kap. 2 § andra stycket till 9 kap. 1 § fjärde meningen SekrL följer att andra sekretessregler gäller för samma uppgifter i domstol. Dessa innebär att en uppgift i ett ärende enligt tvångsåtgärdslagen är hemlig hos domstolen endast om det kan antas att den som uppgiften rör skulle lida skada eller men om uppgiften röjdes. Huvudregeln för uppgifterna i domstolens verksamhet är således att de är offentliga.

För uppgifter som domstolen tar in i dom eller beslut upphör sekretessen att gälla om inte domstolen i domen eller beslutet förordnar att sekretessen ska bestå. Ett sådant förordnande får inte omfatta själva domslutet eller motsvarande del av annat beslut om det inte är oundgängligen påkallat av något intresse av synnerlig vikt, t.ex. rikets säkerhet (12 kap. 4 § SekrL).

Diariet

För uppgifter som har registrerats hos SKV med anledning av överklagande hos domstol - dvs. uppgifterna i diariet - gäller samma begränsade sekretess som hos domstolen.

Skydd av kontrollintresset

I sekretesslagen finns också regler som skyddar myndigheternas kontrollintresse. Enligt reglerna i 4 kap. 1 § SekrL kan således uppgifter om en planerad granskningsåtgärd hållas hemliga om syftet med kontrollen skulle motverkas om uppgiften röjs. Även en uppgift som rör pågående granskning - här innefattas också myndighets beslut i ärendet - kan enligt 4 kap. 2 § SekrL omfattas av sekretess om det av hänsyn till syftet med kontrollåtgärden är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser. Dessa bestämmelser täcker bl.a. uppgifter om revision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Uppgifterna är

skyddade inte bara hos den myndighet som ska utföra kontrollen utan även hos varje annan myndighet där den förekommer.

Sekretessen enligt 4 kap. SekrL gäller på grund av skaderekvisitets utformning bara till dess åtgärden verkställts eller inte längre är aktuell. När således KFM har verkställt t.ex. ett beslut i ett ärende enligt tvångsåtgärdslagen upphör normalt den sekretess som kan åberopas gentemot den som uppgiften rör. Fortfarande gäller emellertid sekretessen enligt 9 kap. SekrL gentemot tredje man.

Beslut om åtgärd hos annan

Av 20 § TVL framgår att den som berörs av beslutet ska underlämnas om detta. Avser beslutet eftersökning och omhändertagande hos annan än den reviderade, exempelvis hos revisor ska även denne ha en kopia av beslutet. Den påtagliga risken att handlingar undanhålls, förvanskas eller förstörs ligger hos huvudmannen och normalt inte hos revisorn. Grunderna för den påtagliga risken omfattas av den absoluta sekretessen.

Detta innebär att i ett interimistiskt beslut som omfattar åtgärd hos annan än den reviderade bör GRL inte lämna alltför långtgående motiveringar. I många fall kan GRL nöja sig med de förtryckta alternativ som finns på blanketten. Vid den automatiska överprövningen hos LR får GRL sedan utveckla sin talan.

12.18.7 Blanketter

För samtliga blankettset i pappersform gäller att blanketten finns i fyra exemplar varav den granskade ska ha originalet och SKV ska ha en kopia. De andra kopiorna är avsedda för de fall beslutet ska underställas LR och då annan som berörs av beslutet ska underrättas om detta.

Följande blanketter används:

- SKV 6586 Beslut enligt TVL (6 och 13 §§)
- SKV 6587 Interimistiskt beslut enligt TVL
- SKV 6580 Förseglingsetikett
- SKV 6588 Bevis om verkställighet enligt TVL
- SKV 6583 Bilaga till SKV 6588
- SKV 6585 Beslut enligt TVL – återlämnade handlingar
- SKV 6590 Bilaga till SKV 6585

12.18.8 Diarienummer

Ärendets diarienummer ska anges på såväl beslut som bevis. Fattas beslutet på myndigheten innebär detta inget problem. Fattas däremot beslutet på annan plats kan beslutet och beviset upprättas och överlämnas utan diarienummer. Diarieföring får sedan ske vid återkomsten till SKV. I så fall måste GRL meddela diarienumret till dem som berörs av beslutet.

12.18.9 Delgivning

Enligt bestämmelserna i tvångsåtgärdslagen krävs inte att ett beslut eller bevis om verkställighet delges enligt bestämmelserna i delgivningslagen. Det kan emellertid ha betydelse för fastställande av överklagandetiden att SKV kan visa när underrättelse om beslutet skedde.

I de fall LR beslutar att domen ska delges genom GRL:s försorg bifogas normalt delgivningskvitto som ska återsändas till rätten.

12.19 Litteratur – rättsfall

SOU 1992:110 Information och den nya informationsteknologin
SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen
Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen
SOU 1996:79 Översyn av revisionsreglerna
Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

RÅ 1995 ref. 51
RÅ 1996 ref. 97

KR i Stockholm mål nr. 11017-1994
KR i Göteborg mål nr. 4828-95
KR i Stockholm mål nr. 9466-1996
KR i Stockholm mål nr. 480-1997
KR i Göteborg mål nr. 3931-99
KR i Stockholm mål nr. 7716-02
SvSkT 10/1996 s. 1014 (Jan Nisséns kommentar till RÅ 1996 ref 97)