

Moderna kontrollverktyg

Innehållsförteckning

Sammanfattning	4
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	5
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor	10
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd	11
1.4 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	12
2 Teknikutvecklingen medför behov av regeländringar	13
2.1 Granskning via telenät	13
2.2 Tillgång till externt lagrade elektroniska handlingar vid bevissäkring	13
3 Förvaring av elektronisk räkenskapsinformation	15
4 Kort om Skatteverkets kontrollverksamhet	16
4.1 Inledning	16
4.2 Föreläggande	16
4.3 Vitesföreläggande	16
4.4 Revision	16
5 Förbuden mot granskning via telenät tas bort	18
6 Nya bestämmelser om bevissäkring införs	24
6.1 Det befintliga regelverket	24
6.2 Bestämmelser om bevissäkring på distans bör införas	27
6.3 Innebörden av bevissäkring på distans	28
6.4 Förutsättningar för bevissäkring på distans	30
6.5 Exekutiv jurisdiktion	32
6.6 Eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. samt ändrad definition av risk för sabotage	34
6.7 Proportionalitet	37
6.8 Beslut enligt de nya bestämmelserna	38
6.9 Verkställighet av beslut	40
7 Undantag från kontroll	44
8 Dataskydd, sekretess och säkerhetsfrågor	45
8.1 Bestämmelser om dataskydd	45
8.2 Bestämmelser om sekretess	46

8.3	Dataskydds- och sekretessfrågor med anledning av förslagen om granskning via telenät och bevissäkring på distans	48
8.4	Säkerhetsfrågor	52
9	Lagstiftning som hänvisar till skatteförfarandelagen	54
10	Ikraftträdande	56
11	Konsekvensanalys	57
11.1	Sammanfattning	57
11.2	Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring	57
11.3	Offentligfinansiella effekter	58
11.4	Effekter för företagen	59
11.5	Effekter för privatpersoner	59
11.6	Övriga konsekvenser för kommuner och regioner	59
11.7	Effekter för Skatteverket	59
11.8	Effekter på det brottsförebyggande arbetet	60
11.9	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	60
11.10	Förslagens förenlighet med EU-rätten	61
11.11	Jämställdhet	61
11.12	Övriga effekter	61
12	Författningskommentar	62
12.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	62
12.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor	69
12.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd	70

Sammanfattning

I promemorian föreslås att de förbud mot att verkställa granskning via telenät som finns i skatteförfarandelagen (2011:1244) och lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor tas bort. Förbuden gäller i dag vid revision, bevissäkring och punktskattebesök. Förslaget ger Skatteverket större möjligheter att använda egen teknisk utrustning för att inhämta elektronisk information som behövs för en kontroll. Syftet är att möjliggöra nya och effektivare arbetssätt samt att underlätta samverkan med kontrollerade företag.

Vidare föreslås nya bestämmelser om bevissäkring på distans som ger möjlighet att eftersöka och omhänderta handlingar i avläsningsbara informationssystem (t.ex. i användarkonton till kommunikationstjänster och lagringstjänster). Det föreslås också en möjlighet att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel m.m. som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans. Bevissäkring på distans får ske även om den eftersökta informationen kan vara lagrad i utlandet. Förslagen syftar till att anpassa regelverket om bevissäkring till den tekniska utveckling som har skett och som innebär att elektronisk information numera ofta lagras externt i t.ex. molntjänster.

Författningsändringarna föreslås träda i kraft den 1 april 2026.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 41 kap. 10 §, 45 kap. 1, 2, 8, 9, 13 och 14 §§ och 69 kap. 3, 4, 9 och 11 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas tre nya paragrafer, 45 kap. 7 a och 11 a §§ och 69 kap. 9 a §, och närmast före 45 kap. 11 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

41 kap.

10 §

Den reviderade ska på begäran ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som kan uppfattas bara med sådana hjälpmedel.

Första stycket gäller inte om

1. den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen, och
2. kopian utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som revisorn har tillgång till.

I det fall som avses i andra stycket ska den reviderade ge revisorn möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen.

Granskningen får inte verkställas via telenät.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen.

45 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- revision i den reviderades verksamhetslokaler (3 §),
- eftersökande och omhändertagande av handlingar (4-11 §§),
 - *eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. (11 a §),*
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (12 §),
- beslut om bevissäkring (13-16 §§), och
- behörig förvaltningsrätt (17 §).

2 §

Med bevissäkring avses följande tvångsåtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 3 §,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4-11 §§, *samt*
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4-11 §§,

3. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme enligt 12 §.

Med risk för sabotage avses att det finns risk för att *den som bevissäkringen gäller kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra* det som får kontrolleras.

3. eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. enligt 11 a §, samt

4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme enligt 12 §.

Med risk för sabotage avses att det finns risk för att *sådant som får kontrolleras, eller som får eftersökas och tas i anspråk enligt 11 a §, undanhålls, förvanskas eller förstörs.*

Med bevissäkring på distans avses att eftersöka och ombänderta handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem och som lagras på annan plats än den plats varifrån åtgärden utförs. Med avläsningsbart informationssystem avses detsamma som i lagen (2020:62) om hemlig dataavläsning.

7 a §

En handling som behövs för en revision enligt 3 § eller 41 kap. får eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och tas om hand för granskning om

1. den reviderade inte har följt ett föreläggande enligt 41 kap. 12 § om att lämna ut handlingen, eller

2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

Om informationssystemet inte kan antas ha använts i den reviderades verksamhet gäller första stycket bara om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i informationssystemet.

8 §

Om ett föreläggande att lämna ut en handling vid annan kontroll än revision inte har följts och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts, får handlingen eftersökas och tas om hand för granskning.

Om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i ett avläsningsbart informationssystem som den som har förelagts kan antas ha använt, får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning.

9 §

Hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna uppgift enligt 37 kap. 10 § får handling som han eller hon kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande om det finns

1. särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen,

2. en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs, och
3. ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Om det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas i ett avläsningsbart informationssystem som den som avses i första stycket kan antas ha använt, får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande under de förutsättningar som anges i första stycket 2 och 3.

Granskningen ska ske på annan plats än hos den som bevissäkringen gäller.

Eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

11 a §

Om det är nödvändigt för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans får tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa beslutet eftersökas hos den som beslutet gäller, eller hos en företrädare för denne, och tas i anspråk.

13 §

Beslut om bevissäkring enligt 3 och 6–9 §§ fattas av förvaltningsrätten på ansökan av granskningsledaren.

Beslut om bevissäkring enligt 3, 6–9 och 11 a §§ fattas av förvaltningsrätten på ansökan av granskningsledaren.

Beslut enligt 4, 5 och 12 §§ fattas av granskningsledaren.

14 §

Granskningsledaren får besluta om bevissäkring enligt 3 och 6–8 §§ om

Granskningsledaren får besluta om bevissäkring enligt 3, 6–8 och 11 a §§ om

1. det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, samt

2. åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

2. åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal eller avser ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Om granskningsledaren har beslutat om åtgärd enligt första stycket, ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Om granskningsledaren inte gör någon ansökan eller om förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Om den som beslutet om bevissäkringen gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska handlingarna överlämnas till konkursförvaltaren och den som bevissäkringen gäller underrättas om överlämnandet.

69 kap.

3 §

Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om bevissäkring på begäran av granskningsledaren. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Om det kan ske obehindrat får granskningsledaren också verkställa beslut om bevissäkring avseende avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

4 §

Verkställighet av beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. Utan särskilda skäl får ett beslut inte verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.

Då ett beslut om bevissäkring verkställs på en plats får ett beslut om bevissäkring på distans, som har samband med det förstnämnda beslutet, verkställas från samma plats.

9 §

Tekniska hjälpmedel som finns där *beslutet* verkställs får användas om det är nödvändigt.

Tekniska hjälpmedel som finns där *ett beslut om bevissäkring* verkställs får, om det är nödvändigt, användas för att verkställa beslutet eller ett beslut om bevissäkring på distans som har samband med det förstnämnda beslutet.

Om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand.

9 a §

Bevissäkring på distans får bara genomföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser.

11 §

Kronofogdemyndigheten får Kronofogdemyndigheten får
 genomsöka en lokal, en förvaringsplats genomsöka en lokal, en förvaringsplats
 eller ett annat utrymme. eller ett annat utrymme.
*Kronofogdemyndigheten får även genomsöka
 ett avläsningsbart informationssystem på
 distans.*

Om ett utrymme som behöver genomsökas är tillslutet, får Kronofogdemyndigheten öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Myndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna.

Våld mot person får dock användas bara om Kronofogdemyndigheten möter motstånd och det med hänsyn till ändamålet med beslutet om bevissäkring kan anses försvarligt.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 5 § lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

5 §²

Upplagshavaren ska på begäran ge Skatteverket tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska lagerbokföring, om lagerbokföringen kan uppfattas endast med sådana hjälpmedel.

Första stycket gäller inte, om

1. upplagshavaren tillhandahåller en kopia av lagerbokföringen, och
2. lagerbokföringen utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som Skatteverket har tillgång till.

I det fall som avses i andra stycket ska upplagshavaren ge Skatteverket möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos upplagshavaren.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med kontrollen.

Granskningen får inte verkställas via telenät.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med kontrollen.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2024:735.

² Senaste lydelse 2013:1077.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (2020:548) om omställningsstöd ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

För att kontrollera ett företag som har fått omställningsstöd får Skatteverket genomföra revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersöka och omhänderta handlingar samt försegla lokal, förvaringsplats eller annat utrymme. I fråga om bevissäkring gäller bestämmelserna i 45 kap. och 69 kap. 2–12 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

För att kontrollera ett företag som har fått omställningsstöd får Skatteverket genomföra revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersöka och omhänderta handlingar, *eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel m.m.* samt försegla lokal, förvaringsplats eller annat utrymme. I fråga om bevissäkring gäller bestämmelserna i 45 kap. och 69 kap. 2–12 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

1.4 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs att 16 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

1 §

Den som ett beslut om bevissäkring gäller och den som i övrigt berörs av verkställigheten ska få ett bevis över verkställigheten. Beviset ska utfärdas av den som har verkställt bevissäkringen och innehålla följande uppgifter:

1. när och var beslutet verkställdes,
2. vilka som var närvarande,
3. annat av betydelse som har förekommit vid verkställigheten, och
4. en förteckning över det som har tagits om hand.

I fråga om beslut om bevissäkring på distans ska beviset i stället för vad som föreskrivs i första stycket 1 innehålla uppgift om vilket avläsningsbart informationssystem som verkställigheten avsåg samt när och varifrån beslutet verkställdes.

Denna förordning träder i kraft den 1 april 2026.

2 Teknikutvecklingen medför behov av regeländringar

2.1 Granskning via telenät

Vid skattekontroll i form av revision gäller enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, ett förbud mot att verkställa granskning via telenät (41 kap. 10 § fjärde stycket SFL). Detta s.k. trådgranskningsförbud förhindrar att Skatteverkets datorer via internet kopplas upp mot en dator som ett reviderat företag äger eller ett serverutrymme som den reviderade tillhandahålls av en tredje part. Förbudet är absolut och gäller även om den enskilde samtycker till att granskningen sker på detta sätt. Skatteverkets revisor får således inte ta del av räkenskapsinformation genom att från myndighetens dator logga in i ett webbaserat bokföringssystem. Skatteverket bedömer att det inte heller är tillåtet för myndigheten att ladda ner information från en tjänst som den reviderade använder, även om någon genomgång av materialet inte sker förrän efter att det hämtats in till Skatteverket.

Information som Skatteverket behöver vid en revision finns i allt större utsträckning i elektronisk form. Lagstiftningen behöver anpassas till företagens ökade användning av digitala hjälpmedel, så att Skatteverket kan bedriva sin revisionsverksamhet på ett sätt som är smidigt och effektivt för såväl myndigheten som reviderade företag. Trådgranskningsförbudet försvårar samverkan med reviderade företag och kan bidra till att förtroendet för skattesystemet och Skatteverket påverkas negativt.

Förbud mot att verkställa granskning via telenät gäller även vid verkställighet av tvångsåtgärder enligt reglerna om bevissäkring (69 kap. 10 § SFL). Förutom i skatteförfarandelagen finns ett förbud mot att verkställa granskning via telenät i 6 kap. 5 § fjärde stycket lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor. Den bestämmelsen gäller vid s.k. punktskattebesök.

2.2 Tillgång till externt lagrade elektroniska handlingar vid bevissäkring

Under vissa förutsättningar får handlingar som behövs för en skatteutredning tvångsvis eftersökas och omhändertas i verksamhetslokaler och andra utrymmen (s.k. bevissäkring). Härigenom kan Skatteverket få tillgång till handlingar som behövs för en granskning även när den granskade inte fullgör sina skyldigheter att medverka vid skatteutredningen eller när det finns en påtaglig risk för sabotage. Det är dock numera vanligt att handlingar som behövs för granskningen inte finns lagrade på förrättningsplatsen utan förvaras digitalt på datorer och servrar på annan plats. Den granskade kan exempelvis använda sig av s.k. molntjänster, dvs. it-tjänster som tillhandahålls över internet. Lagringsplatsen kan i sådana fall vara svår eller omöjlig att fastställa. Informationen kan också snabbt förflyttas från en server till en annan.

Regelverket om bevissäkring behöver anpassas till denna tekniska verklighet. Efter ett beslut från Högsta förvaltningsdomstolen står det klart att befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen inte medger bevissäkring av handlingar som är lagrade i molntjänster och vars fysiska lagringsplats inte är möjlig att lokalisera (HFD 2021 ref. 23). Den tekniska utveckling som har skett sedan bestämmelsernas tillkomst innebär således att Skatteverkets möjligheter att använda tvångsmedel för

att få tillgång till handlingar som behövs för en granskning har minskat. Detta försvårar givetvis för Skatteverket att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. I förlängningen kan det också leda till att förtroendet för skattesystemet och Skatteverket påverkas negativt.

3 Förvaring av elektronisk räkenskapsinformation

Vid granskning av ett företag behöver Skatteverket kunna ta del av företagets räkenskapsinformation. Något bör därför sägas om hur elektronisk räkenskapsinformation ska förvaras.

Bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation m.m. finns i 7 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL. Räkenskapsinformation ska bevaras i vanlig läsbar form (pappershandling) eller annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniska hjälpmedel (elektronisk handling) och som kan tas fram i en pappershandling genom en omedelbar utskrift (7 kap. 1 § första stycket BFL). De pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (bevarandetid). De ska som huvudregel förvaras i Sverige (7 kap. 2 § första stycket BFL).

Det finns möjlighet för företag att förvara elektroniska handlingar utomlands. En förutsättning är att de förvaras i ett land inom EU, eller ett annat land med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad med vad som gäller inom EU. Förvaring utomlands får bara ske om

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,

2. företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under bevarandetiden, och

3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i en pappershandling (7 kap. 3 a § BFL).

Syftet med bestämmelserna i 7 kap. 3 a § BFL är att berörda myndigheter ska ha möjlighet att kontrollera uppgifter som lagras utomlands, i sista hand genom att begära handräckning av myndighet i det land där arkiveringen sker (se prop. 2003/04:26 s. 101–104).

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket (eller i vissa fall Finansinspektionen) tillåta att ett företag förvarar elektroniska handlingar utomlands även om de förutsättningar som anges i 7 kap. 3 a § BFL inte är uppfyllda. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid (7 kap. 4 § BFL).

Om ett företag använder en tjänst som innebär att räkenskapsinformation lagras elektroniskt utomlands, och företaget inte känner till var servern finns, kan villkoren i 7 kap. 3 a § BFL inte uppfyllas eftersom företaget inte kan anmäla platsen för förvaring. För att följa reglerna i bokföringslagen måste företaget då i stället ansöka om tillstånd enligt 7 kap. 4 § BFL.

I undantagsfall får räkenskapsinformation förstöras innan bevarandetiden har löpt ut. I dessa fall krävs tillstånd av Skatteverket, eller i vissa fall Finansinspektionen (7 kap. 7 § BFL).

Ett åsidosättande av de beskrivna skyldigheterna avseende arkivering av räkenskapsinformation kan medföra straffrättsligt ansvar. Enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) kan den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet i vissa fall dömas till ansvar för försvårande av skattekontroll. Även bestämmelserna om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken kan aktualiseras.

4 Kort om Skatteverkets kontrollverksamhet

4.1 Inledning

Skatteverkets kontrollverksamhet är ett led i arbetet med att säkerställa en riktig uppbörd. Det finns flera olika former av kontroll. Nedan redogörs kort för reglerna om föreläggande och revision, liksom tvångsåtgärden vitesföreläggande. Bestämmelserna om bevissäkring behandlas i avsnitt 6.

4.2 Föreläggande

I 37 kap. SFL finns bestämmelser om föreläggande. Ett föreläggande kan bl.a. användas för att kontrollera att uppgiftsskyldighet (egen eller annans) har fullgjorts. Skatteverket får t.ex. enligt 37 kap. 6 § SFL förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL att lämna uppgift som Skatteverket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. I 15–35 kap. SFL finns bestämmelser om kontrolluppgifter, deklarationer och övriga uppgifter. Skatteverket kan också ställa formlösa frågor till en enskild inom ramen för vad denne hade kunnat föreläggas att svara på. Frågor och förelägganden i syfte att kontrollera uppgiftsskyldighet brukar benämnas skrivbordskontroll (eftersom utredningen kan ske från Skatteverkets skrivbord). I de flesta fall är en sådan kontroll en mer ändamålsenlig och mindre ingripande åtgärd än revision.

En bestämmelse om föreläggande i samband med revision finns i 41 kap. SFL, se nedan.

4.3 Vitesföreläggande

I 44 kap. SFL regleras vitesförelägganden. Ett föreläggande får förenas med vite i vissa uppräknade fall samt även i andra fall om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (44 kap. 1 och 2 §§ SFL). Ett föreläggande får dock inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas – eller en ställföreträdare för en juridisk person som ska föreläggas – har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, kontoavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, rapportavgift eller kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (44 kap. 3 § SFL).

4.4 Revision

I 41 kap. SFL finns bestämmelser om revision. Revision är en särskilt reglerad kontrollform som ger Skatteverket möjlighet till djupare utredning. Skatteverket får besluta om revision för att genomföra kontroller utifrån de syften som anges i 41 kap. 2 och 2 a §§ SFL. Revisionen kan avse exempelvis kontroll av egen beskattning, kontroll av annans beskattning (tredjemansrevision) eller kontroll av att lämnade kontrolluppgifter är riktiga.

Vem som får revideras regleras i 41 kap. 3 § SFL. Revision får bl.a. göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och hos någon annan juridisk person än ett dödsbo.

En revision ska som huvudregel genomföras i samverkan med den reviderade. Den ska också genomföras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne (41 kap. 6 § SFL).

Vid en revision får revisorn

1. granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten,
2. inventera kassan,
3. granska lager, maskiner och inventarier,
4. besiktiga verksamhetslokaler,
5. ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten, och
6. prova teknisk utrustning som används i verksamheten (41 kap. 7 § SFL).

Den reviderades skyldigheter i samband med revision regleras i 41 kap. 8–11 §§ SFL. Bland annat ska den reviderade lämna tillträde till verksamhetslokalerna för

1. granskning av handlingar enligt 7 § 1 om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, och

2. sådana åtgärder som avses i 7 § 2–6 (41 kap. 8 § första stycket SFL).

Även om den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna kan en revision ändå genomföras där i vissa situationer. En revision får genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det. Revisionen ska genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet (41 kap. 8 § andra stycket SFL).

Den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen (41 kap. 9 § SFL).

Skatteverket får förelägga en reviderad som inte fullgör sina skyldigheter att fullgöra dem (41 kap. 12 § SFL). Ett sådant föreläggande får förenas med vite (44 kap. 1 § SFL). Även bestämmelserna om bevissäkring (se avsnitt 6) kan tillämpas vid bristande samverkan.

5 Förbuden mot granskning via telenät tas bort

Förslag: De förbud mot att verkställa granskning via telenät som finns i skatteförfarandelagen och lagen om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor tas bort.

Skälen för förslaget

Bakgrunden till förbuden

I 41 kap. 10 § SFL regleras skyldigheten för den som blir reviderad att tillhandahålla upptagningar som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel. Uttrycket tekniskt hjälpmedel har en vid betydelse och omfattar både hårdvara (t.ex. en dator) och mjukvara (t.ex. ett bokföringsprogram), se prop. 1993/94:151 s. 162. I paragrafens första stycke föreskrivs att den reviderade på begäran ska ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som kan uppfattas bara med sådana hjälpmedel. Av andra stycket framgår dock att den reviderade i stället kan välja att tillhandahålla en kopia av upptagningen. Enligt tredje stycket ska den reviderade ge revisorn möjlighet att kontrollera att en sådan kopia stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Av fjärde stycket samma paragraf framgår att vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen. I fjärde stycket föreskrivs också att granskningen inte får verkställas via telenät, det s.k. trådgranskningsförbudet.

Trådgranskningsförbudet gäller även vid verkställighet av beslut om bevissäkring (69 kap. 10 § SFL). Däremot finns det inget motsvarande förbud när en enskild föreläggs att lämna uppgifter enligt 37 kap. SFL. Inte heller vid tillsyn över kassaregister och kontrollbesök enligt 42 kap. SFL finns något förbud mot granskning via telenät. Säkerhets- och lämplighetsaspekter i det enskilda fallet måste dock givetvis beaktas.

Bakgrunden till förbuden mot granskning via telenät i 41 kap. och 69 kap. SFL är följande.

I regeringens proposition 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m. föreslogs att skattemyndigheterna skulle få granska räkenskaper och andra handlingar även om de endast kunde uppfattas med hjälp av tekniska hjälpmedel. Dessa nya befogenheter för skattemyndigheten behövde begränsas för att skydda personrelaterade uppgifter varför en ny lag, lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m., infördes (prop. 1987/88:65 s. 43–65). Den särskilda lagen motiverades av att den granskande myndigheten inte var registeransvarig enligt datalagen (1973:289). I den särskilda lagen föreskrevs bl.a. att granskning av personregister inte fick leda till otillbörligt intrång i den registrerades personliga integritet. Vidare fick Integritetsskyddsmyndigheten (tidigare Datainspektionen) befogenhet att i särskilda fall meddela föreskrifter (villkor) till skydd för den personliga integriteten. I förordningen (1987:1232) med bemyndigande för datainspektionen att meddela föreskrifter om verkställigheten av lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. gavs Integritetsskyddsmyndigheten även rätt att besluta om föreskrifter med generell tillämpbarhet. Med stöd av denna förordning beslutade Integritetsskyddsmyndigheten föreskrifter om granskning av

personregister med hjälp av automatisk databehandling (ADB) vid taxeringsrevision, m.m. (DIFS 1988:2). Av 3 § i föreskrifterna framgick att granskning av personregister inte fick ske genom terminaluppkoppling från skattemyndigheten till den registeransvarige.

Riksskatteverket meddelade under våren 1991, med stöd av bl.a. 22 § taxeringsförordningen (1990:1236) och 67 § uppbördsförordningen (1967:626), Riksskatteverkets föreskrifter om skatterevision, RSFS 1991:10. Av 13 § i dessa föreskrifter framgick att granskning av ADB-register inte fick ske genom terminaluppkoppling från skattemyndigheten till den reviderade.

Regeringen föreslog i propositionen 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen att skyddet för ADB-lagrad information skulle förstärkas på det skatterättsliga området. Skyddet stärktes genom att vissa av Riksskatteverkets och Integritetsskyddsmyndighetens föreskrifter upphöjdes till lag. Det innebar bl.a. att det i taxeringslagen (1990:324) och den nya lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) infördes bestämmelser om förbud mot granskning via telenät, det vill säga att skattemyndigheten inte fick koppla upp förbindelse med den reviderades dator via telenätet. Syftet var att stärka datasäkerheten och integritetsskyddet i samband med granskning av ADB-upptagningar (prop. 1993/94:151 s. 88, 89, 110 och 111).

I regeringens proposition 1998/99:34 Behandling av personuppgifter i skattemyndigheternas brottsutredande verksamhet, m.m. föreslogs att lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. skulle upphävas (vilket också skedde den 1 april 1999). Skälet var att skattemyndigheten bedömdes bli personuppgiftsansvarig enligt personuppgiftslagen (1998:204) i fråga om de behandlingar av ADB-material som utförs vid en revision eller annan granskning. Den ordningen bedömdes ge den enskilde ett minst lika bra skydd. Vidare angavs att det även fanns bestämmelser om skydd för ADB-lagrad information i taxeringslagen och tvångsåtgärdslagen. Riksskatteverket hade därtill utarbetat interna regler om ADB-säkerhet i bl.a. kontrollverksamheten. Det ansågs därför inte längre finnas något direkt behov av en särskild lag för att skydda de registrerades personliga integritet (prop. 1998/99:34 s. 66 och 67).

Bestämmelserna i taxeringslagen och tvångsåtgärdslagen om förbud mot granskning via telenät överfördes utan särskild motivering till skatteförfarandelagen när den senare lagen infördes.

Förutom i skatteförfarandelagen finns en bestämmelse om förbud mot att verkställa granskning via telenät i 6 kap. 5 § fjärde stycket lagen om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor. Den bestämmelsen gäller vid punktskattebesök. Bestämmelserna om punktskattebesök, inklusive förbudet mot granskning via telenät, trädde i kraft den 1 april 2014 (SFS 2013:1077). Av propositionen Vissa frågor om förfarandet avseende skatt på alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter framgår att bestämmelser motsvarande de i 41 kap. 10 § SFL – dvs. bestämmelser om att den granskade ska ge Skatteverket tillfälle att använda tekniska hjälpmedel – borde införas avseende punktskattebesök eftersom det kunde antas att en upplagshavares lagerbokföring ofta finns i elektronisk form (prop. 2013/14:10 s. 106 och 107). Någon särskild motivering när det gäller behovet av ett förbud mot granskning via telenät gavs inte.

Skatteverkets tolkning av uttrycket telenät och räckvidden av förbuden

Förbuden mot att verkställa granskning via telenät innebär att Skatteverket inte får koppla upp en förbindelse med den granskades dator via telenätet

(prop. 1993/94:151 s. 89). Vad som omfattas av uttrycket telenät är en tolkningsfråga. Skatteverkets uppfattning är att uttrycket avser sådana fjärrförbindelser som används för kommersiell, allmän datatrafik. Det innebär att internet omfattas, oavsett vilken teknik som används för internetuppkopplingen. Med en snävare tolkning skulle granskning via modem eller mobilt bredband omfattas av förbuden medan en internetuppkoppling via t.ex. fiber skulle exkluderas. Detta skulle innebära en omotiverad skillnad sett till bestämmelsernas syfte, som är att skydda den personliga integriteten och den granskades information (jfr prop. 1993/94:151 s. 88 och 89 och avsnittet ovan). En jämförelse kan också göras med de ursprungliga bestämmelserna i föreskrifter från Integritetsskyddsmyndigheten och Riksskatteverket, som förbjöd terminaluppkoppling från skattemyndigheten till den enskilde. Det man ville förhindra var således något slags fjärruppkoppling från myndighetens datorer mot den enskildes dator. Mot bakgrund av vad som nu sagts anser Skatteverket att en uppkoppling via internet, oavsett vilken teknik som används, måste anses omfattas av förbuden mot att verkställa granskning via telenät.

Förbuden är absoluta och gäller alltså även om den enskilde samtycker till att granskningen sker på detta sätt. Skatteverket gör vidare bedömningen att förbuden är tillämpliga inte bara då myndighetens dator kopplas upp mot en dator eller server som den granskade själv äger utan även då uppkopplingen sker mot ett serverutrymme som den granskade tillhandahålls av en tredje part. Trådgranskningsförbudet i 41 kap. 10 § SFL förhindrar således att Skatteverkets revisor tar del av räkenskapsinformation genom att från myndighetens dator logga in i ett webbaserat bokföringssystem med hjälp av inloggningsuppgifter som ett reviderat företag tillhandahåller.

Skatteverket bedömer att det inte heller är tillåtet för myndigheten att ladda ner information från en digital tjänst som företaget använder, även om någon genomgång av materialet inte sker förrän efter att det hämtats in till Skatteverket. Uttrycket granskning har således, enligt Skatteverkets tolkning, en vid betydelse i detta sammanhang och omfattar inte bara genomgång och analys av uppgifter, utan även exempelvis inhämtning av material.

Trådgranskningsförbuden torde däremot inte vara tillämpliga om uppkoppling mot en webbaserad tjänst sker från den granskades egen dator. I denna situation har det inte skett någon uppkoppling av Skatteverkets dator mot den granskade. När den reviderades dator används vid en revision i samverkan har det därför ingen betydelse om det material som Skatteverket vill granska finns på datorns hårddisk, på ett lokalt intranät eller externt på internet. Vid verkställighet av bevissäkringsbeslut kan det däremot finnas andra rättsliga hinder – utan koppling till trådgranskningsförbudet – mot att den granskades dator används för eftersökande och omhändertagande av externt lagrat material. Bestämmelserna om eftersökande och omhändertagande av handlingar kan nämligen bara tillämpas på handlingar vars fysiska förvaringsplats är känd och kan preciseras i beslutet om bevissäkring (HFD 2021 ref. 23).

Förbuden bör tas bort

Trådgranskningsförbudet i 41 kap. 10 § SFL utgör enligt Skatteverkets uppfattning ett hinder för ett modernt arbetssätt vid revisioner och försvårar samverkan med reviderade företag. Information som Skatteverket behöver vid en revision finns i allt större utsträckning i elektronisk form. I dag kan Skatteverkets revisor inhämta sådan information t.ex. genom att använda det reviderade företagets dator eller

genom att företaget tillhandahåller informationen på ett USB-minne. Det finns också möjlighet för den som blir reviderad att på ett säkert sätt överföra filer till Skatteverket, genom att använda en plattform som Skatteverket tillhandahåller. Däremot får revisorn – som framgår av avsnittet ovan – inte använda Skatteverkets dator för att få tillgång till information i en webbaserad tjänst som den reviderade använder. Detta minskar möjligheterna att genomföra revisioner på ett sätt som är effektivt för Skatteverket och de reviderade företagen.

Det normala förfarandet vid revisioner är att Skatteverket får en kopia av redovisningen i elektronisk form. Skannat bokföringsunderlag såsom kundfakturer och leverantörsfakturer saknas dock ofta i de kopior som Skatteverket får. Verifikationer kan ofta endast nås från den reviderades bokföringsprogram. I en del fall kan underlagen överföras som en fil till Skatteverket. Det är dock inte möjligt när det rör sig om mycket omfattande material. På grund av trådgranskningsförbudet kan Skatteverkets revisor inte heller ta del av underlag genom att gå in i ett webbaserat bokföringssystem från myndighetens dator, med användning av inloggningsuppgifter som den reviderade tillhandahåller.

Förbudet mot att verkställa granskning via telenät upplevs redan i dag som ett hinder av såväl Skatteverket som reviderade företag. I takt med den digitala utvecklingen är det troligt att förbudet kommer att upplevas som ett allt större problem, genom att det förhindrar utvecklingen av nya, effektiva arbetssätt. Det skulle t.ex. kunna handla om att Skatteverket, efter samtycke från den reviderade, inhämtar elektronisk information direkt från en tredje part. Det är vanligt att information som Skatteverket behöver vid en revision lagras hos en tredje part som tillhandahåller tjänster till den reviderade. Förutom bokföringsprogram kan det handla om t.ex. bokningstjänster och tjänster som tillhandahålls av betalningsförmedlare och speditörer.

Trådgranskningsförbudet i 41 kap. 10 § SFL infördes av hänsyn till den personliga integriteten och intresset att upprätthålla ett starkt skydd för den granskades information. Som framgått ovan har motsvarande begränsning funnits i olika författningar sedan slutet av 1980-talet. De tekniska förutsättningarna ser givetvis helt annorlunda ut i dag, och det finns därför anledning att ompröva behovet av ett förbud. Intrånget i den personliga integriteten kan, enligt Skatteverkets uppfattning, inte anses större om Skatteverket får del av uppgifter genom uppkoppling från egna datorer än om myndigheten får del av samma elektroniska uppgifter på annat sätt. Skatteverket har dessutom ett ansvar enligt dataskydds- och sekretessreglerna för de uppgifter som myndigheten behandlar. Detta inbegriper ett ansvar för informationssäkerheten (se avsnitt 8.3 och 8.4). Detta är enligt Skatteverkets mening tillräckligt, och motsvarar vad som gäller vid t.ex. skrivbordskontroll.

I sammanhanget kan nämnas något om Tullverkets möjligheter till revision enligt tullbefogenhetslagen (2024:710). Av 6 kap. 18 § tredje stycket denna lag framgår att granskning får göras via ett elektroniskt kommunikationsnät om den reviderade medger det. Före den 7 november 2024 fanns en motsvarande bestämmelse i 4 kap. 33 § tredje stycket tullagen (2016:753). Där användes dock uttrycket telenät i stället för elektroniskt kommunikationsnät. Bytet till uttrycket elektroniskt kommunikationsnät i den nya tullbefogenhetslagen motiverades med att regleringen borde anpassas efter den tekniska utvecklingen och den terminologi som används i dag (prop. 2023/24:132 s. 248). Möjligheten att granska via telenät infördes i samband med den äldre tullagen (2000:1281). I propositionen till denna lag uttalades följande (prop. 1999/2000:126 s. 153):

Enligt den nuvarande bestämmelsen får granskning överhuvudtaget inte verkställas via telenätet. Myndigheten får med andra ord inte koppla upp förbindelse med den reviderades dator via telenätet. Bestämmelsen, som tillkom år 1994, har till syfte att skydda integritetskänslig information. Den tekniska utvecklingen har gått framåt sedan bestämmelsen infördes. Utbytet av information mellan Tullverket och importörerna sker i allt större utsträckning elektroniskt. Det är därför inte otroligt att en möjlighet att utföra granskning via telenätet skulle kunna innebära fördelar för såväl Tullverket som företagen. Regeringen föreslår därför att sådan granskning skall vara tillåten, dock endast om den reviderade medger det.

Sammanfattningsvis skulle det innebära fördelar för såväl Skatteverket som reviderade företag om förbudet i 41 kap. 10 § SFL mot att verkställa granskning via telenät togs bort. Den nuvarande bestämmelsen är dessutom, som framgått tidigare, otydlig i flera avseenden. Det gäller t.ex. vad som omfattas av uttrycket telenät. Som bestämmelsen är utformad är det inte heller uteslutet att den kan tolkas så att den är tillämplig även när uppkoppling sker från den reviderades egen dator.

En revision ska som huvudregel genomföras i samverkan med den reviderade (41 kap. 6 § SFL). Vid bristande samverkan från den reviderades sida kan dock tvångsmedel användas. Skatteverket har övervägt om det nuvarande trådgranskningsförbudet bör ersättas med ett krav på samtycke från den reviderade. En sådan bestämmelse bör i så fall utformas så att det tydligt framgår i vilka situationer den är tillämplig. Skatteverket anser dock att det generella kravet på samverkan vid revision är tillräckligt. Att införa ett särskilt samtyckeskrav som bara gäller vissa åtgärder inom ramen för en revision skulle kunna leda till att regelverket uppfattas som otydligt. Mot bakgrund av teknikutvecklingen och att information kan antas lagras digitalt i allt större utsträckning anser Skatteverket också att det vore olyckligt att införa nya särregler för inhämtande av digital information på vissa sätt. Som har framgått ovan skulle en sådan lösning dessutom avvika från vad som gäller vid vissa andra kontrollformer. Det finns olika sätt för den reviderade att tillhandahålla Skatteverket en sådan elektronisk handling (upptagning) som myndigheten behöver för kontrollen. Den reviderade kan välja att tillhandahålla en kopia av upptagningen (41 kap. 10 § andra stycket SFL). Det kan ske t.ex. genom att informationen tillhandahålls på ett USB-minne. Alternativt kan möjligheten till filöverföring utnyttjas. Den reviderade kan också låta revisorn använda den reviderades tekniska hjälpmedel (t.ex. en dator) för att granska upptagningen. Om trådgranskningsförbudet slopas möjliggörs fler samarbetsformer. De närmare formerna och tidpunkten för tillhandahållandet får liksom i dag bestämmas i dialog mellan Skatteverket och den reviderade.

Om trådgranskningsförbudet i 41 kap. 10 § fjärde stycket SFL tas bort får det genomslag även vid verkställighet av bevissäkringsbeslut. Av 69 kap. 10 § SFL framgår nämligen att vid verkställighet som avser upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel gäller de begränsningar som anges i 41 kap. 10 § fjärde stycket. I avsnitt 6 föreslås nya bestämmelser om bevissäkring på distans. Som framgår av detta avsnitt anser Skatteverket att det inte heller vid bevissäkring bör finnas begränsningar när det gäller vems tekniska hjälpmedel som får användas.

Som tidigare nämnts finns det ett förbud mot att verkställa granskning via telenät även i 6 kap. 5 § lagen om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor, LPK. Bestämmelsen gäller vid s.k. punktskattebesök och har utformats med motsvarande bestämmelse i 41 kap. 10 § SFL som förebild. Eftersom det nu föreslås att trådgranskningsförbudet vid revision ska tas bort, och det inte har framkommit skäl för att göra en annan bedömning när det gäller punktskattebesök, bör även förbudet i 6 kap. 5 § LPK tas bort. Punktskattebesök är i första hand

avsedda att äga rum i samverkan med den som kontrolleras (prop. 2013/14:10 s. 110). Av samma skäl som angetts ovan när det gäller revision bör det inte föreskrivas att granskning får utföras via telenät enbart om den kontrollerade medger det.

Författningsförslag

Förslaget medför ändringar i 41 kap. 10 § SFL och 6 kap. 5 § LPK.

6 Nya bestämmelser om bevissäkring införs

6.1 Det befintliga regelverket

Allmänt

Bevissäkring är en sammanfattande benämning på vissa tvångsåtgärder på skatteområdet. Bestämmelser om bevissäkring finns i 45 kap. SFL. Genom bevissäkring kan Skatteverket tvångsvis utföra revisioner i verksamhetslokaler, eftersöka och omhänderta handlingar och försegla lokaler, förvaringsplatser och andra utrymmen (45 kap. 2 § första stycket SFL). Härigenom kan Skatteverket få tillgång till handlingar som behövs för en granskning, och genomföra kontroller, även när den granskade inte fullgör sina skyldigheter att medverka vid skatteutredningen eller när det finns en påtaglig risk för sabotage.

Bestämmelserna om bevissäkring är lagreglerade undantag från grundläggande fri- och rättigheter som framgår av regeringsformen, RF, och den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen).¹ Enligt 2 kap. 6 § första stycket RF är var och en skyddad mot bl.a. husrannsakan och liknande intrång. Av andra stycket i samma paragraf framgår att var och en gentemot det allmänna är skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden. Av artikel 8.1 Europakonventionen framgår att var och en har rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens.

En inskränkning av dessa fri- och rättigheter kräver lagstöd (2 kap. 20 § första stycket 2 RF och artikel 8.2 Europakonventionen). Enligt regeringsformen får sådana begränsningar göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle och begränsningen får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den (2 kap. 21 § RF). Av Europakonventionen framgår att inskränkningar får göras enbart om det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till statens säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välbefinnande eller till förebyggande av oordning eller brott eller till skydd för hälsa eller moral eller för andra personers fri- och rättigheter (artikel 8.2 Europakonventionen).

Närmare om de olika bevissäkringsåtgärderna

Med bevissäkring avses tvångsåtgärderna

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar och
3. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (45 kap. 2 § första stycket SFL).

Uttrycket verksamhetslokal förekommer i många bestämmelser i 45 kap. SFL. Med uttrycket avses utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo. Med verksamhetslokal avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten (3 kap. 18 § SFL). Exempel på förvaringsplatser är bankfack, förvaringsboxar och magasin. Till andra

¹ Europakonventionen gäller som lag i Sverige genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

utrymmen hör t.ex. postbox, liksom förvar av data för automatisk informationsbehandling oavsett om anläggningen är portabel eller inte. Det saknar betydelse om den som åtgärden avser äger eller hyr utrymmet, utan det avgörande är om denne på ett eller annat sätt disponerar det (prop. 1993/94:151 s. 153).

En bevissäkring i form av revision i den reviderades verksamhetslokaler (s.k. tvångsrevision) får genomföras om den reviderade är skyldig att lämna tillträde till lokalerna och den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka eller det finns en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 3 § SFL).

Eftersökande innebär att en viss lokal, förvaringsplats eller annat utrymme genomsöks för att leta efter handlingar som omfattas av en revision, eller som omfattas eller kan omfattas av ett föreläggande. Ett omhändertagande av handlingar kan aktualiseras antingen i anslutning till ett eftersökande eller som en självständig bevissäkringsåtgärd. Regler om eftersökande och omhändertagande av handlingar finns i 45 kap. 4–11 §§ SFL.

En försegling av en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme är en tillfällig bevissäkringsåtgärd som är avsedd att förhindra att handlingar förstörs eller undanhålls. Syftet med en försegling ska vara att skydda handlingar (45 kap. 12 § SFL). Förseglingen är ett komplement till de övriga bevissäkringsåtgärderna. Under den tid ett utrymme är förseglat har den granskade inte tillträde till det. En försegling har rättslig verkan. Den som bryter eller kringgår denna kan göra sig skyldig till överträdelse av myndighets bud enligt 17 kap. 13 § brottsbalken.

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen finns inskriven i skatteförfarandelagen. Av 2 kap. 5 § SFL framgår att det följer av proportionalitetsprincipen att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.

Vid bedömningen av om ett bevissäkringsbeslut ska fattas innebär proportionalitetsprincipen att storleken på de skatteundandraganden som kan antas föreligga och möjligheten att vidta alternativa kontrollåtgärder måste vägas in. Tvångsåtgärden måste stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden. En bevissäkringsåtgärd ska alltid i första hand avse den minst ingripande åtgärden. Eftersökning i en bostad får ske först sedan det visat sig att eftersökning i övriga utrymmen blivit resultatlös (RÅ 1996 ref. 97). Ett beslut avseende en bostad är därför normalt villkorat på så sätt att eftersökande och omhändertagande i sista hand får ske i bostaden, när de andra aktuella utrymmena har genomsökts.

Beslut om bevissäkring

En bevissäkringsåtgärd ska normalt föregås av ett domstolsbeslut. Beslut fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverkets granskningsledare (45 kap. 13 § första stycket SFL, se även 3 kap. 8 § samma lag angående uttrycket granskningsledare). I vissa fall, där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den granskade, får granskningsledaren fatta beslut direkt utan obligatorisk prövning hos domstol (45 kap. 13 § andra stycket SFL). Granskningsledaren har även behörighet att fatta interimistiska beslut om de flesta andra bevissäkringsåtgärder, förutsatt att det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut och att åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal (45 kap. 14 § SFL).

Den som ett beslut om bevissäkring gäller ska omedelbart underrättas om beslutet. Underrättelse får dock ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg (45 kap. 16 § SFL). Det ligger i sakens natur att det ofta finns en påtaglig risk för sabotage och det är därför vanligt att den som ett beslut om bevissäkring gäller underrättas om beslutet först i samband med verkställigheten.

Ett beslut om bevissäkring fattat av granskningsledaren kan överklagas till förvaltningsrätten (67 kap. 2 och 6 §§ SFL). Detta gäller dock inte de interimistiska besluten (67 kap. 5 § andra stycket SFL). Ett sådant beslut överlämnas i stället till förvaltningsrätten för prövning genom granskningsledarens ansökan (45 kap. 14 § andra stycket SFL).

En förvaltningsrätts beslut om bevissäkring kan överklagas till kammarrätten (33 § första stycket förvaltningsprocesslagen [1971:291]). Högsta förvaltningsdomstolen har dock ansett att en kammarrätt inte är skyldig att sakpröva en förvaltningsrättsdom om tvångsåtgärder när åtgärderna redan har verkställts, om inte den klagande har ett beaktansvärt intresse av att få till stånd en sådan prövning (RÅ 2007 ref. 80 och HFD 2020 ref. 26).

Verkställighet av beslut om bevissäkring

Bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring finns i 69 kap. SFL. Som huvudregel är det Kronofogdemyndigheten som, på begäran av Skatteverkets granskningsledare, verkställer beslut om bevissäkring. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat (69 kap. 3 § SFL). Att granskningsledaren bara får verkställa beslut om det kan ske obehindrat innebär att så fort det blir fråga om någon form av våld eller motstånd måste han eller hon anlita Kronofogdemyndigheten för att verkställa beslutet. Motståndet behöver inte vara aktivt utan det räcker med att den som beslutet gäller exempelvis hindrar verkställighet genom att ställa sig framför ett skåp eller en dörr (prop. 2010/11:165 s. 1169).

När Kronofogdemyndigheten verkställer ett beslut om bevissäkring är myndighetens uppgift att ge granskningsledaren tillträde till de utrymmen i vilka bevissäkringsåtgärder får vidtas enligt förvaltningsrättens eller granskningsledarens beslut. Kronofogdemyndigheten har det övergripande ansvaret för det praktiska genomförandet av förrättningen, men genomförandet sker i samråd mellan Kronofogdemyndigheten och granskningsledaren.

Även om Kronofogdemyndigheten som huvudregel har ansvar för det praktiska genomförandet är det granskningsledaren som, inom ramen för beslutet om bevissäkring, avgör i vilka utrymmen eftersökning ska ske och vilka handlingar som omfattas av beslutet (prop. 1975/76:11 s. 142).

Kronofogdemyndigheten har befogenhet att använda tvång vid verkställighet av bevissäkringsbeslut. Myndigheten får genomsöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme. Om ett utrymme som behöver genomsökas är tillslutet, får Kronofogdemyndigheten öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Myndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Våld mot person får dock användas bara om Kronofogdemyndigheten möter motstånd och det med hänsyn till ändamålet med beslutet om bevissäkring kan anses försvarligt (69 kap. 11 § SFL).

Tekniska hjälpmedel som finns där beslutet verkställs får användas om det är nödvändigt (69 kap. 9 § första stycket SFL). Om t.ex. den granskade inte hjälper till att ta fram kopior på de handlingar som ska tas om hand, får tjänsteman som

verkställer beslutet använda tekniska hjälpmedel, t.ex. en dator, för att ta fram kopior. Tekniska hjälpmedel får även användas för att kontrollera att myndigheten har fått alla elektroniska handlingar som omfattas av beslutet (prop. 1993/94:151 s. 162 och prop. 2010/11:165 s. 1174). Om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand (69 kap. 9 § andra stycket SFL).

Vid verkställighet som avser upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med bevissäkring. Granskningen får inte verkställas via telenät (69 kap. 10 § jämförd med 41 kap. 10 § fjärde stycket SFL).

Granskningsledarens beslut vid verkställighet av bevissäkring kan överklagas hos förvaltningsrätten (67 kap. 2 och 6 §§ SFL). Kronofogdemyndighetens beslut vid verkställighet av bevissäkring överklagas hos tingsrätten. Bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utsökningsbalken är tillämpliga i fråga om överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut (69 kap. 18 § SFL). Det kan exempelvis gälla beslut om att bryta lås.

6.2 Bestämmelser om bevissäkring på distans bör införas

Bedömning: Det behövs bestämmelser om bevissäkring på distans.

Skälen för bedömningen: Med handling avses i skatteförfarandelagen framställning i skrift eller bild och upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas bara med tekniska hjälpmedel (3 kap. 9 § SFL). Elektroniska handlingar omfattas således av definitionen. Det är numera vanligt att handlingar lagras i s.k. molntjänster. Det innebär att handlingarna är fysiskt lagrade på servrar som drivs av en tjänsteleverantör och att den som använder tjänsten får tillgång till handlingarna via internet. Högsta förvaltningsdomstolen har prövat en ansökan från Skatteverket om bevissäkring av bl.a. handlingar som fanns lagrade i molntjänster (HFD 2021 ref. 23). Domstolen slog fast att bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. SFL gäller eftersökande och omhändertagande av handlingar i lokaler och andra fysiska utrymmen. Bestämmelserna omfattar även elektroniska handlingar som förvaras i t.ex. datorer och minnesmedier av olika slag. Detta förutsätter enligt domstolen dock att förvaringsplatsen är känd och kan preciseras i beslutet om bevissäkring. Däremot saknas bestämmelser om bevissäkring i form av eftersökande och omhändertagande av handlingar som är lagrade i molntjänster och vars fysiska lagringsplats inte är möjlig att lokalisera. Något lagstöd för att bifalla Skatteverkets ansökan om bevissäkring i den del som gällde handlingar lagrade i de i målet aktuella molntjänsterna fanns således inte.

I en molntjänst lagras normalt kundernas information automatiskt där det finns utrymme. Samma information kan vara lagrad på flera olika servrar samtidigt, i fullständig eller fragmenterad form. Informationen kan också flyttas mycket snabbt. Den fysiska lagringsplatsen för handlingar som förvaras i molntjänster är alltså ofta svår eller omöjlig att fastställa. Möjligheterna att med stöd av befintliga bestämmelser om bevissäkring eftersöka och omhänderta handlingar som finns i molntjänster är därför mycket begränsade.

Av statistik från Statistiska centralbyrån (SCB) från år 2023 framgår att 72 procent av företag med 10 eller fler anställda köpte någon typ av molntjänst. De

molntjänster som köptes var bl.a. e-post (64 procent), fillagring (59 procent) och mjukvara för bokföring, redovisning eller ekonomistyrning (54 procent).²

Det befintliga regelverket om bevissäkring är utformat utifrån andra förhållanden än de nuvarande. Handlingar som tidigare förvarades fysiskt i ett företags lokaler förvaras numera ofta digitalt på annan plats. För att säkerställa att Skatteverket kan få tillgång till sådan information som befintlig lagstiftning är avsedd att ge tillgång till behöver det finnas möjlighet att tvångsvis inhämta elektroniska handlingar utan att den fysiska lagringsplatsen behöver preciseras. Sådana åtgärder måste av naturliga skäl kunna genomföras från någon annan plats än lagringsplatsen. Det behövs således nya bestämmelser avseende vad som lämpligen kan benämnas bevissäkring på distans. I avsaknad av sådana bestämmelser är risken stor att Skatteverket enbart får tillgång till ett ofullständigt material. Detta kan innebära att korrekt skatt inte kan fastställas. Det kan också innebära merarbete för Skatteverket och långdragna domstolsprocesser om bevisfrågor. Vidare kan det inte bortses från risken att oseriösa företag medvetet lagrar information i molntjänster för att göra det svårare för Skatteverket att granska verksamheten. Om Skatteverket saknar effektiva verktyg för att motverka skattefusk och annat skatteundandragande kan konkurrensen mellan företag snedvridas och förtroendet för skattesystemet urholkas.

Motsvarande behov av att kunna söka efter externt lagrade elektroniska handlingar finns i de brottsbekämpande myndigheternas verksamhet. Dessa myndigheter har sedan den 1 juni 2022 tillgång till ett nytt tvångsmedel benämnt genomsökning på distans (SFS 2022:316, prop. 2021/22:119 Modernare regler för användningen av tvångsmedel). Genomsökning på distans innebär att söka efter handlingar som finns lagrade i ett avläsningsbart informationssystem utanför den elektroniska kommunikationsutrustning som används för att utföra genomsökningen (28 kap. 10 a § rättegångsbalken, RB).

6.3 Innebörden av bevissäkring på distans

Förslag: Med bevissäkring på distans avses att eftersöka och omhänderta handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem och som lagras på annan plats än den plats varifrån åtgärden utförs. Med avläsningsbart informationssystem avses detsamma som i lagen om hemlig dataavläsning.

Skälen för förslaget: Som framgår ovan finns det behov av nya bestämmelser om bevissäkring på distans som ger möjlighet att från någon annan plats än lagringsplatsen eftersöka och omhänderta elektroniska handlingar, utan att lagringsplatsen behöver preciseras.

En fråga är hur föremålet för ett beslut om bevissäkring på distans ska definieras. Det finns behov av att kunna eftersöka handlingar både i externa servrar och i mer immateriellt definierade företeelser som användarkonton till molntjänster. På det straffrättsliga området finns som sagt regler om genomsökning på distans. Föremålet för en genomsökning på distans är ett avläsningsbart informationssystem. Uttrycket avläsningsbart informationssystem definieras i 1 § lagen (2020:62) om hemlig dataavläsning. Med uttrycket avses en elektronisk kommunikationsutrustning eller ett användarkonto till, eller en på motsvarande sätt avgränsad del av, en kommunikationstjänst, lagringstjänst eller liknande tjänst. Avläsningsbara informationssystem av fysisk karaktär (elektronisk

² https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_NV_NV0116_NV0116D/KopMolnTjanst/

kommunikationsutrustning) kan vara t.ex. datorer, mobiltelefoner, surfplattor, smarta armbandsur och servrar (prop. 2019/20:64 s. 104). Avläsningsbara informationssystem av immateriell karaktär (dvs. användarkonton till, eller på motsvarande sätt avgränsade delar av, kommunikationstjänster, lagringstjänster eller liknande tjänster) omfattar t.ex. konton till webbmejl och molnlagringstjänster (jfr prop. 2019/20:64 s. 105). Uttrycket avläsningsbart informationssystem täcker de behov som finns på skatteområdet och är dessutom vedertaget i tvångsmedelssammanhang. Skatteverket anser därför att föremålet för ett beslut om bevissäkring på distans bör vara ett sådant avläsningsbart informationssystem som avses i lagen om hemlig dataavläsning.

Ett beslut om bevissäkring på distans bör omfatta sådana handlingar som finns i informationssystemet. Det bör inte vara möjligt att fatta ett sådant beslut i syfte att ta del av handlingar som senare kan komma att tillföras informationssystemet, eller att utsträcka en påbörjad verkställighet i väntan på att handlingar ska inkomma. Detta skulle enligt Skatteverkets mening vara alltför ingripande. Det bör dock vara möjligt att ta del av handlingar (t.ex. e-post) som inkommer under tiden som åtgärden verkställs.

I en ansökan respektive ett beslut om bevissäkring på distans måste det avläsningsbara informationssystemet preciseras i den utsträckning som krävs för att en proportionalitetsbedömning ska kunna göras och för att det inte ska finnas risk för förväxling med andra informationssystem. Ett immateriellt informationssystem i form av ett användarkonto kan t.ex. preciseras genom att man anger användarnamnet eller, i fråga om e-postkonton, e-postadressen. När det gäller avläsningsbara informationssystem av fysisk karaktär (t.ex. en extern server) kan platsen där informationssystemet finns vara känd. Ett angivande av adressen till denna plats kan då vara ett sätt att precisera föremålet för åtgärden. Det bör dock inte ställas något krav på att platsen ska vara känd för att beslut om bevissäkring på distans ska kunna fattas avseende en extern server. I stället skulle t.ex. serverns IP-adress kunna anges. Till skillnad från när åtgärder genomförs genom fysisk närvaro på lagringsplatsen saknar förhållandena på lagringsplatsen betydelse för proportionalitetsbedömningen när åtgärder genomförs på distans.

Författningsförslag

Förslaget medför ändringar i 45 kap. 2 § SFL.

6.4 Förutsättningar för bevissäkring på distans

Förslag: En handling som behövs för en revision får eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och tas om hand för granskning om den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Om informationssystemet inte kan antas ha använts i den reviderades verksamhet gäller detta bara om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i informationssystemet.

Om ett föreläggande att lämna ut en handling vid annan kontroll än revision inte har följts och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i ett avläsningsbart informationssystem som den som har förelagts kan antas ha använt får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning.

En handling får i vissa fall också eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem utan ett föregående föreläggande och tas om hand för granskning.

Skälen för förslagen

Utgångspunkter

Förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande på distans bör så långt möjligt motsvara vad som enligt befintliga regler krävs för ett beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar. Ett skäl för det är att de befintliga reglerna har bedömts innebära en rimlig avvägning mellan kontrollintresset och enskildas rätt till respekt för bl.a. sitt privatliv och sin korrespondens. Regelverket blir också tydligare om samma kriterier gäller för olika bevissäkringsåtgärder. Åtgärder som genomförs på distans i digitala miljöer är dock av speciell karaktär, vilket kan motivera vissa skillnader.

Eftersökande och omhändertagande vid revision

I 45 kap. SFL finns flera bestämmelser om eftersökande och omhändertagande av handlingar som behövs för en revision. När en s.k. tvångsrevision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning. Det gäller under förutsättning att det finns en påtaglig risk för sabotage eller att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid (45 kap. 3 och 4 §§ SFL). Om den reviderade har medgett att en revision genomförs i verksamhetslokalerna får handlingar som påträffas eller tillhandahålls och som behövs för revisionen tas om hand för granskning (45 kap. 5 § SFL). När en revision genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokaler får en handling som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning om den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 6 § SFL). En handling som behövs för en revision får dessutom eftersökas i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler och tas om hand för granskning om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i utrymmet och den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 7 § SFL). Den sistnämnda bestämmelsen kan vara tillämplig t.ex. när handlingar finns hos en revisor eller bokföringsbyrå eller i en företagsledares bostad.

En handling som behövs för en revision bör, under vissa förutsättningar, få eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och omhändertas. Förutsättningarna för att en sådan åtgärd ska få genomföras bör så långt möjligt motsvara vad som enligt befintliga regler krävs för ett beslut om eftersökande och omhändertagande i samband med revision. Det bör därför krävas att den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen eller att det finns en påtaglig risk för sabotage.

Som huvudregel bör det också finnas en koppling mellan den reviderades verksamhet och det avläsningsbara informationssystemet på så sätt att informationssystemet kan antas ha använts i verksamheten. I de befintliga reglerna om bevissäkring vid revision görs skillnad mellan eftersökande i den reviderades verksamhetslokaler och eftersökande i andra utrymmen. Med verksamhetslokal avses utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo (3 kap. 18 § första stycket SFL). Med verksamhetslokal avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten (3 kap. 18 § andra stycket SFL). Skatteverket har övervägt om ett huvudsaklighetskrav bör gälla för koppling mellan den reviderades verksamhet och ett avläsningsbart informationssystem. Skatteverket anser dock inte att ett krav på huvudsaklig användning är lämpligt när det gäller sådana digitala miljöer som det nu är fråga om. Fysiska utrymmen kan avgränsas på andra sätt än användarkonton m.m. Ett beslut om bevissäkring kan begränsas till den del av ett fysiskt utrymme som huvudsakligen används i verksamheten, t.ex. ett arbetsrum i en privatbostad. En motsvarande begränsning är inte möjlig när det gäller ett användarkonto. Vidare bör det inte vara avgörande om ett informationssystem används i verksamheten vid den tidpunkt då beslut om bevissäkring fattas och verkställs. Det som är relevant är om informationssystemet **har** använts i verksamheten (jfr prop. 2021/22:119 s. 81). Skatteverket gör också bedömningen att det skulle vara ett för högt ställt krav att faktiskt veta hur ett avläsningsbart informationssystem har använts (jfr prop. 2021/22:119 s. 81). Skatteverket anser därför att kravet för koppling mellan den reviderades verksamhet och ett avläsningsbart informationssystem bör vara att informationssystemet kan antas ha använts i verksamheten. En jämförelse kan göras med bestämmelsen i 3 kap. 18 § andra stycket SFL, där det framgår att med verksamhetslokal avses bl.a. förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras **eller kan antas disponeras** i verksamheten. Uttrycket andra utrymmen omfattar bl.a. förvar av data för automatisk informationsbehandling (prop. 1993/94:151 s. 153).

Även om ett avläsningsbart informationssystem inte kan antas ha använts i den reviderades verksamhet kan det finnas handlingar i informationssystemet som behövs för revisionen. Så skulle t.ex. kunna vara fallet när det gäller ett användarkonto till en bokföringstjänst som används av en bokföringsbyrå. I sådana fall bör beslut om eftersökande och omhändertagande få fattas bara om det finns särskild anledning att anta att de eftersökta handlingarna finns i informationssystemet. Det motsvarar vad som enligt 45 kap. 7 § SFL gäller för eftersökande och omhändertagande i andra utrymmen än den reviderades verksamhetslokaler.

Eftersökande och omhändertagande efter föreläggande

Av 45 kap. 8 § SFL följer att om ett föreläggande att lämna ut en handling vid annan kontroll än revision inte har följts och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts, får handlingen eftersökas och tas om hand för granskning. Av skäl som anförts ovan bör det införas en motsvarande möjlighet att på distans eftersöka och omhänderta en handling i ett avläsningsbart informationssystem som den som har förelagts kan antas ha använt. I sådana fall ska det finnas särskild anledning att anta att handlingen finns i informationssystemet. Den befintliga bestämmelsen i 45 kap. 8 § SFL ger inte möjlighet att eftersöka handlingar hos någon annan än den som har förelagts. Det bör därför inte heller införas någon möjlighet att eftersöka och omhänderta handlingar i informationssystem som inte kan antas ha använts av den som har förelagts.

Eftersökande och omhändertagande utan föregående föreläggande

Av 45 kap. 9 § SFL framgår att hos den som inte får revideras men som ett s.k. tredjemansföreläggande kan riktas mot enligt 37 kap. 10 § samma lag får handling som han eller hon kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande om det finns

1. särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen,
2. en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs, och
3. ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Av skäl som anförts ovan bör det införas en motsvarande möjlighet att på distans eftersöka och omhänderta en handling i ett avläsningsbart informationssystem som personen i fråga kan antas ha använt. I sådana fall ska det finnas särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas i informationssystemet. Den befintliga bestämmelsen i 45 kap. 9 § SFL ger inte möjlighet att eftersöka handlingar hos någon annan än den som avses i bestämmelsen. Det bör därför inte heller införas någon möjlighet att eftersöka och omhänderta handlingar i informationssystem som denne inte kan antas ha använt.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 45 kap. 8 och 9 §§ SFL och att en ny paragraf, 45 kap. 7 a §, införs i samma lag.

6.5 Exekutiv jurisdiktion

Bedömning: Beviskring på distans får ske även om den eftersökta informationen kan vara lagrad i utlandet.

Skälen för bedömningen

Bakgrund

Rätten för en stat att vidta åtgärder och verkställa beslut som har fattats inom ramen för lagstiftning och rättskipning kallas exekutiv jurisdiktion. Utgångspunkten i folkrätten är att det råder ett förbud för stater att vidta verkställighetsåtgärder inom andra staters territorier (SOU 2023:22 s. 431).

De nya regler om beviskring på distans som föreslås i denna promemoria innebär att elektroniska handlingar kan eftersökas och omhändertas utan att

lagringsplatsen behöver preciseras. Det är vanligt förekommande att elektroniska handlingar lagras i utlandet, eller att det är okänt om lagringen sker i Sverige eller utomlands. I en molntjänst kan lagringsplatsen ändras mycket snabbt och en och samma fil kan dessutom vara uppdelad och lagrad i olika länder. För att de föreslagna reglerna ska få avsedd effekt måste de kunna tillämpas även när den eftersökta informationen kan vara lagrad i utlandet.

Brottsbekämpande myndigheters möjligheter att använda genomsökning på distans när den eftersökta informationen kan vara lagrad i utlandet

På det straffrättsliga området har Högsta domstolen prövat frågan om genomsökning på distans får beslutas även när den information som genomsökningen avser kan vara lagrad i utlandet (NJA 2023 s. 231). Domstolen ansåg att en genomsökning på distans som berör i utlandet lagrad information väl kunde förenas med bestämmelserna i 28 kap. RB. Den kritiska frågan var i stället om allmän folkrätt eller någon internationell överenskommelse som är bindande för Sverige uteslöt en sådan tillämpning.

Domstolen hänvisade till en bestämmelse i 2 kap. 12 § brottsbalken, BrB, enligt vilken de begränsningar av svensk domstols behörighet och tillämpligheten av svensk lag som följer av allmän folkrätt eller av en internationell överenskommelse som är bindande för Sverige ska iaktas. Bestämmelsen tar i första hand sikte på inskränkningar i den judiciella jurisdiktionen, dvs. på inskränkningar i svensk domstols behörighet att döma över en viss gärning. Domstolen ansåg dock att det kunde sägas följa av 2 kap. 12 § BrB eller av grunderna för den bestämmelsen att den begränsning av svensk verkställande jurisdiktion till svenskt territorium som den folkrättsliga s.k. territorialitetsprincipen innebär ska beaktas. För att folkrätten med stöd av 2 kap. 12 § BrB ska innebära ett hinder mot svensk domsrätt eller svensk verkställande jurisdiktion förutsätts att det finns en inom folkrätten etablerad norm som begränsar den nationella kompetensen i det enskilda fallet. Något positivt stöd inom folkrätten för utövande av jurisdiktion i enlighet med svenska bestämmelser krävs således inte.

Högsta domstolen konstaterade att territorialitetsprincipen har utvecklats i tider då verkställighetsåtgärder vanligen förutsatte att myndighetsföreträdare var fysiskt närvarande på platsen för verkställigheten, och att det inte alltid är självklart hur principen ska förstås när en sådan företrädare genomför en åtgärd som berör en annan stat utan att beträda den statens territorium.

Svensk lagstiftning om tvångsmedel saknar bestämmelser om när svenska myndigheter kan utöva verkställande jurisdiktion. Det får dock enligt domstolen anses vara underförstått att den svenska tvångsmedelslagstiftningen, däribland 28 kap. RB, som utgångspunkt kan tillämpas endast om svensk domsrätt föreligger. Det står också klart att territorialitetsprincipen ska respekteras.

Högsta domstolen gjorde bedömningen att det inte finns några traktaträttsliga begränsningar för svenska brottsbekämpande myndigheter att skaffa sig tillgång till information som är lagrad i utlandet eller på okänd plats. Det var enligt domstolen också tydligt att det inte finns någon statspraxis som kan ligga till grund för en internationellt sedvanerättslig regel av innebörd att myndigheter är förhindrade att bereda sig tillgång till elektronisk information som är eller kan vara lagrad i servrar utanför den egna statens territorium. Högsta domstolen kom därför till slutsatsen att det inte finns några folkrättsliga hinder mot eftersökning av information som finns lagrad utanför Sverige. Det saknar betydelse om det är känt i vilket land som informationen finns lagrad eller om platsen för lagringen är okänd. En

förutsättning är att åtgärden vidtas inom ramen för en svensk brottsutredning och alltså är föranledd av en misstanke om brott som faller inom svensk dömande jurisdiktion; med svensk brottsutredning får i detta sammanhang jämföras ärende om rättslig hjälp åt en behörig utländsk myndighet. Det måste också förutsättas att åtgärden vidtas med användning av utrustning som finns i Sverige och att den sker på ett sådant sätt att den eftersökta informationen inte raderas eller på annat sätt påverkas till sitt innehåll. Såsom bestämmelserna om genomsökning på distans är utformade föreligger dessa förutsättningar regelmässigt när tvångsmedlet beslutas och verkställs. Högsta domstolen ansåg inte att det fanns anledning att därutöver uppställa några särskilda krav på anknytning till Sverige, t.ex. att den misstänkte har hemvist här i landet eller att lagringen tillhandahålls av ett i Sverige etablerat företag.

Det saknas anledning att göra en annan bedömning när det gäller bevisräkring på distans

I likhet med vad som är fallet på det straffrättsliga området saknas det bestämmelser om när svenska myndigheter kan utöva verkställande jurisdiktion när det gäller tvångsåtgärder på skatteområdet. Frågan om vilka begränsningar som följer av folkrätten avgörs inte heller av den svenska lagstiftaren. Som Högsta domstolen konstaterade i NJA 2023 s. 231 står det klart att territorialitetsprincipen ska respekteras. Det saknas skäl att göra en annan bedömning av denna princip när det gäller bevisräkring på distans än den som Högsta domstolen har gjort när det gäller genomsökning på distans. Det finns ingen internationell överenskommelse eller internationell sedvänja på skatteområdet som begränsar möjligheterna att eftersöka och omhänderta elektroniska handlingar som lagras i utlandet. I många länder saknas tillgång till tvångsmedel liknande bevisräkring inom ramen för skatteutredningar i allmänhet, dvs. när det inte rör sig om brottsutredningar. Internationellt torde frågan om exekutiv jurisdiktion därför vara mindre aktuell på skatteområdet än på det straffrättsliga området.

Mot bakgrund av Högsta domstolens bedömning i NJA 2023 s. 231 anser Skatteverket att bevisräkring på distans får ske även om den eftersökta informationen är lagrad i utlandet. Det gäller inte bara då åtgärden vidtas inom ramen för kontroll av uppgiftsskyldighet m.m. i Sverige, utan även då den vidtas på grund av en annan stats begäran om informationsutbyte. Det nu sagda förutsätter att åtgärden vidtas med användning av utrustning som finns i Sverige och att den sker på ett sådant sätt att den eftersökta informationen inte raderas eller på annat sätt påverkas till sitt innehåll. Det saknar betydelse om det är känt i vilket land som informationen finns lagrad eller om platsen för lagringen är okänd.

6.6 Eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. samt ändrad definition av risk för sabotage

Förslag: Om det är nödvändigt för att verkställa ett beslut om bevisräkring på distans får tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa beslutet eftersökas hos den som beslutet gäller, eller hos en företrädare för denne, och tas i anspråk.

Med risk för sabotage avses att det finns risk för att sådant som får kontrolleras, eller som får eftersökas och tas i anspråk, undanhålls, förvanskas eller förstörs.

Skälen för förslagen

Eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

I dag gäller ett förbud mot granskning via telenät vid bl.a. verkställighet av bevissäkringsbeslut. Förbudet förhindrar att Skatteverkets (eller Kronofogdemyndighetens) tekniska hjälpmedel används för att eftersöka och omhänderta handlingar via internet. Frågan om det även fortsättningsvis bör finnas en sådan begränsning behandlas i avsnitt 6.9. Vare sig begränsningen tas bort eller inte finns det dock behov av att kunna använda andra tekniska hjälpmedel än myndighetens egna vid verkställighet av beslut om bevissäkring på distans. Det kan t.ex. vara omöjligt att få åtkomst till ett avläsningsbart informationssystem från myndighetens dator på grund av att myndigheten inte har tillgång till nödvändiga inloggningsuppgifter. Om den granskades dator används kan det finnas möjlighet att få åtkomst till informationssystemet utan att känna till inloggningsuppgifterna.

I 69 kap. SFL finns bestämmelser om verkställighet av bevissäkringsbeslut. Tekniska hjälpmedel som finns där beslutet verkställs får användas om det är nödvändigt (69 kap. 9 § första stycket SFL). Vid bevissäkring på distans kommer det inte att finnas någon utpekad förrättningsplats. Beslutet kommer dock sannolikt ofta att verkställas i samband med verkställighet av ett beslut enligt någon av de befintliga bestämmelserna i 45 kap. SFL. Skatteverket anser att ett beslut om bevissäkring på distans bör få verkställas från en plats där en sådan annan åtgärd verkställs, och att tekniska hjälpmedel som finns på platsen bör få användas om det är nödvändigt. Enligt Skatteverkets mening är det tillräckligt att stöd för detta finns i 69 kap. SFL, eftersom det i denna situation redan finns ett beslut om bevissäkring som avser det aktuella utrymmet. Behovet av ändringar i 69 kap. SFL behandlas i avsnitt 6.9.

Det kan dock också uppkomma situationer då ett beslut om bevissäkring på distans måste verkställas separat. Till exempel kan Skatteverket ha fått kännedom om det avläsningsbara informationssystemet först efter att en bevissäkringsförrättning har genomförts på plats hos den granskade. Det skulle också kunna inträffa att en revision till största delen har genomförts i samverkan, och att det därför bara är handlingar i ett avläsningsbart informationssystem som behöver eftersökas och omhändertas. Även i sådana fall bör det, enligt Skatteverkets mening, finnas möjlighet att använda andra tekniska hjälpmedel än myndighetens egna om det är nödvändigt. Annars skulle det ofta inte finnas någon reell möjlighet att verkställa beslutet. För dessa situationer bedöms det inte vara tillräckligt att det finns stöd för själva användningen i 69 kap. SFL. Det bör därför införas en bestämmelse i 45 kap. SFL som ger möjlighet att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans.

Motsvarande möjlighet bör finnas när det gäller annat som kan användas för att verkställa beslutet. Det kan t.ex. röra sig om handlingar (såväl pappershandlingar som elektroniska handlingar) där inloggningsuppgifter till det avläsningsbara informationssystemet har dokumenterats.

Tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans bör i första hand eftersökas och tas i anspråk hos den som beslutet gäller, t.ex. ett reviderat bolag. Det kan dock finnas fall där ett bolag inte har några egna lokaler. Det kan också inträffa att det i verksamhetslokalerna inte påträffas tekniska hjälpmedel eller annat som kan användas för att verkställa

beslutet. Det bör därför även vara möjligt att genomföra en sådan åtgärd hos en företrädare för den som beslutet om bevissäkring på distans gäller. En jämförelse kan göras med bestämmelsen i 45 kap. 7 § SFL som ger möjlighet att eftersöka och omhänderta en handling som behövs för en revision i ett annat utrymme än den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns där. I den bestämmelsen finns ingen begränsning när det gäller vems utrymmen som får genomsökas. Skatteverket anser dock att möjligheten att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel m.m. hos någon annan än den som beslutet om bevissäkring på distans gäller bör begränsas till utrymmen hos företrädare för denne. Det bedöms inte rimligt att genomföra en sådan åtgärd hos t.ex. en anställd som inte har ställning som företrädare. Det är således en mycket begränsad krets personer som kan komma att beröras. Det torde dessutom vara vanligt att den som företräder ett företag har tillgång – även utanför företagets verksamhetslokaler – till tekniska hjälpmedel eller annat som kan användas för åtkomst till avläsningsbara informationssystem som används i verksamheten. Det bedöms därför inte finnas behov av att föreskriva att det ska finnas särskild anledning att anta att sådant finns hos företrädaren. Det ska framhållas att proportionalitetsprincipen måste beaktas. Det innebär bl.a. att eftersökande i första hand ska ske i andra utrymmen än bostäder (jfr RÅ 1996 ref. 97).

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att det i 45 kap. SFL bör införas en bestämmelse om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m., dvs. en ny form av bevissäkring. Bestämmelsen ska ge Skatteverket (och i förekommande fall Kronofogdemyndigheten) möjlighet att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans. En sådan åtgärd ska bara få genomföras hos den som beslutet om bevissäkring på distans gäller eller en företrädare för denne, och bara om det är nödvändigt för att verkställa beslutet om bevissäkring på distans.

Ändrad definition av risk för sabotage

Vid tillämpning av bestämmelser i 45 kap. SFL är det ofta av betydelse om det finns risk för sabotage. Skatteverkets granskningsledare får t.ex. i vissa fall fatta interimistiska beslut om bevissäkring om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut (45 kap. 14 § SFL). Den som ett beslut om bevissäkring gäller ska som huvudregel omedelbart underrättas om beslutet. Underrättelse får dock ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg (45 kap. 16 § SFL). Med risk för sabotage avses att det finns risk för att den som bevissäkringen gäller kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får kontrolleras (45 kap. 2 § andra stycket SFL). Mot bakgrund av den föreslagna nya bestämmelsen om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. finns det anledning att se över definitionen av risk för sabotage. När det gäller beslut enligt denna nya bestämmelse bör definitionen täcka såväl risk för sabotage avseende handlingar som omfattas av beslutet om bevissäkring på distans som risk för sabotage avseende sådana tekniska hjälpmedel m.m. som får eftersökas och tas i anspråk. Exempel på sabotage av det senare slaget kan t.ex. vara att datorer eller mobiltelefoner flyttas, eller att tillgång till nödvändiga program förhindras. Uttrycket tekniskt hjälpmedel har en vid betydelse och omfattar både hårdvara och mjukvara, se prop. 1993/94:151 s. 162. Ett annat exempel är att handlingar med inloggningsuppgifter förstörs. Definitionen av risk för sabotage bör således ändras så att risk för sabotage avseende tekniska hjälpmedel m.m. omfattas. Även vissa

andra ändringar bör göras. Som nämnts ovan bör, när det gäller beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m., risk för sabotage anses föreligga även när risken avser handlingar som omfattas av det underliggande beslutet om bevissäkring på distans. Det bedöms osäkert om den nuvarande skrivningen ”det som får kontrolleras” innefattar handlingar som omfattas av ett sådant underliggande beslut. Med nuvarande lagtext krävs vidare att det är ”den som bevissäkringen gäller” som kan befaras komma att sabotera. Det finns en risk att detta blir alltför begränsande vid bedömningen av sabotagerisk när det gäller beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. hos någon annan än den reviderade. Som har framgått av tidigare avsnitt ska ett beslut om bevissäkring på distans, under vissa förutsättningar, kunna fattas även avseende ett informationssystem som inte har använts i ett reviderat företags verksamhet. Det kan t.ex. handla om ett informationssystem som har använts av den reviderades bokföringsbyrå. Beslutet om bevissäkring på distans får då anses gälla både den reviderade och bokföringsbyrån. Det är däremot inte säkert att ett beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. hos bokföringsbyrån kan anses gälla den reviderade. Med hänsyn till vad som nu sagts bör risk för sabotage definieras som att det finns risk för att sådant som får kontrolleras, eller som får eftersökas och tas i anspråk, undanhålls, förvanskas eller förstörs.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 45 kap. 1 och 2 §§ SFL och att en ny paragraf, 45 kap. 11 a §, införs i samma lag.

6.7 Proportionalitet

Bedömning: De föreslagna reglerna utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen.

Skälen för bedömningen: Bestämmelserna om bevissäkring är lagreglerade undantag från grundläggande fri- och rättigheter som framgår av regeringsformen och Europakonventionen. En möjlighet att på distans eftersöka och omhänderta handlingar i avläsningsbara informationssystem innebär ytterligare inskränkningar av enskildas fri- och rättigheter, utöver vad som följer av dagens regelverk. Detsamma gäller den föreslagna möjligheten att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans.

Det skydd som följer av regeringsformen och Europakonventionen får inskränkas genom lag för att tillgodose vissa legitima ändamål (se avsnitt 6.1). Förslagen har ett sådant legitimt syfte. Det krävs också att de föreslagna reglerna är proportionerliga. Enligt Skatteverkets mening står det klart att regelverket om bevissäkring behöver anpassas till den tekniska utvecklingen. Denna utveckling har medfört att handlingar numera ofta lagras externt i t.ex. molntjänster. Det innebär minskade möjligheter för Skatteverket att tvångsvis få tillgång till handlingar som behövs för en kontroll. Nya regler behövs för att Skatteverket ska kunna bedriva en effektiv kontrollverksamhet även när den granskade inte fullgör sina skyldigheter att medverka vid skatteutredningen eller när det finns en påtaglig risk för sabotage. De föreslagna nya reglerna har utformats med befintliga regler om eftersökande och omhändertagande av handlingar som förlaga. Skatteverket anser

att de utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen.

En proportionalitetsbedömning måste givetvis göras i varje enskilt fall. Av proportionalitetsprincipen följer att ett beslut om eftersökande och omhändertagande på distans kommer att kunna fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse (2 kap. 5 § SFL). Detsamma gäller beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. Proportionalitetsavvägningen kan leda till att en åtgärd inte tillåts trots att de krav som lagen i övrigt uppställer är uppfyllda.

6.8 Beslut enligt de nya bestämmelserna

Förslag: Beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. fattas av förvaltningsrätten på ansökan av granskningsledaren.

Granskningsledaren får fatta interimistiska beslut om bevissäkring på distans vid revision eller efter ett föreläggande som inte har följts, om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut och åtgärden avser ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Granskningsledaren får fatta interimistiska beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut och åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Skälen för förslagen: En bevissäkringsåtgärd ska normalt föregås av ett domstolsbeslut. Beslut fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverkets granskningsledare (45 kap. 13 § första stycket SFL).

Granskningsledaren får dock fatta beslut direkt, utan obligatorisk prövning i domstol, i vissa fall där ett beslut typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den granskade (45 kap. 13 § andra stycket SFL). Det rör sig om

- beslut om eftersökande och omhändertagande av handling i den reviderades verksamhetslokal under pågående tvångsrevision,
- beslut om omhändertagande av handling som revisorn redan har tillgång till under samverkansrevision, samt
- beslut om försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

Granskningsledaren har dessutom behörighet att fatta interimistiska beslut om de flesta andra bevissäkringsåtgärder, förutsatt att det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut och att åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal (45 kap. 14 § första stycket SFL). Granskningsledaren får inte fatta interimistiska beslut enligt 45 kap. 9 § SFL, dvs. beslut om eftersökande och omhändertagande utan ett föregående föreläggande hos den som inte får revideras men som ett tredjemansföreläggande kan riktas mot enligt 37 kap. 10 § samma lag. I sådana fall torde det för övrigt alltid handla om eftersökande och omhändertagande på andra platser än verksamhetslokaler.

Om granskningsledaren har fattat ett interimistiskt beslut ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Om granskningsledaren inte gör någon ansökan eller om

förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras (45 kap. 14 § andra stycket SFL).

För att de nya bestämmelserna om bevissäkring på distans samt eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. ska överensstämma med det befintliga regelverket bör beslut om sådana åtgärder i första hand fattas av domstol. Det bör finnas motsvarande möjligheter för granskningsledaren att fatta interimistiska beslut som när det gäller beslut enligt befintliga bestämmelser om bevissäkring.

Granskningsledaren bör således, under vissa förutsättningar, få fatta interimistiska beslut om bevissäkring på distans vid revision eller efter ett föreläggande som inte har följts. En förutsättning bör vara att det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut. Vid tillämpning av befintliga bestämmelser är en ytterligare förutsättning att åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal. Detta är dock inte ett lämpligt kriterium när det gäller beslut om bevissäkring på distans, eftersom föremålet för ett sådant beslut är ett avläsningsbart informationssystem. Med verksamhetslokal avses utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo (3 kap. 18 § första stycket SFL). Skatteverket anser därför att en förutsättning för att granskningsledaren ska få fatta ett interimistiskt beslut om bevissäkring på distans bör vara att åtgärden avser ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Granskningsledaren bör även få fatta interimistiska beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m., om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut samt åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Befintliga bestämmelser om ansökan hos förvaltningsrätten, och konsekvenserna av utebliven eller avslagen ansökan, bör gälla även interimistiska beslut om bevissäkring på distans respektive eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

I 45 kap. SFL finns också bestämmelser om vad ett beslut om bevissäkring ska innehålla, underrättelse om beslut och behörig förvaltningsrätt. Enligt 15 § ska ett beslut om bevissäkring innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll samt om vad som gäller vid verkställighet. Av 16 § första stycket framgår att den som ett beslut om bevissäkring gäller som huvudregel omedelbart ska underrättas om beslutet. När det gäller kravet på underrättelse omfattar uttrycket ”den som ett beslut om bevissäkring gäller” den hos vilken åtgärden ska verkställas och, när verkställigheten ska ske hos någon annan än den reviderade, även denne (prop. 2010/11:165 s. 899). Om handlingar ska eftersökas och omhändertas hos den reviderades revisor gäller beslutet således både den reviderade och revisorn. I många fall då det är aktuellt med bevissäkringsåtgärder ligger det i sakens natur att den som beslutet gäller inte bör underrättas i förväg om åtgärden ska få avsedd effekt. Av 16 § andra stycket framgår att om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg får underrättelse om beslutet ske i samband med att åtgärden verkställs. Enligt 17 § ska frågor om bevissäkring prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som bevissäkringen gäller när ansökan görs. Med uttrycket ”den som bevissäkringen gäller” torde i detta sammanhang avses den person som åtgärden riktar sig mot, dvs. den reviderade eller den som har förelagts eller kan

föreläggas. Samtliga nu nämnda bestämmelser bör gälla även i fråga om bevissäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 45 kap. 13 och 14 §§ SFL.

6.9 Verkställighet av beslut

Förslag: Om det kan ske obehindrat får granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring avseende avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Då ett beslut om bevissäkring verkställs på en plats får ett beslut om bevissäkring på distans, som har samband med det förstnämnda beslutet, verkställas från samma plats.

Tekniska hjälpmedel som finns där ett beslut om bevissäkring verkställs får, om det är nödvändigt, användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans som har samband med det förstnämnda beslutet. Om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans.

Bevissäkring på distans får bara genomföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser.

Kronofogdemyndigheten får genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans.

Bevis över verkställighet av beslut om bevissäkring på distans ska, i stället för uppgift om var beslutet verkställdes, innehålla uppgifter om vilket avläsningsbart informationssystem som verkställigheten avsåg och varifrån beslutet verkställdes.

Bedömning: Skatteverket och Kronofogdemyndigheten bör få använda egna tekniska hjälpmedel för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans.

Skälen för förslagen och bedömningen

Vem får verkställa ett beslut?

Bestämmelser om verkställighet av bevissäkringsbeslut finns i 69 kap. SFL. Som huvudregel är det Kronofogdemyndigheten som verkställer beslut om bevissäkring, på begäran av Skatteverkets granskningsledare. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler om det kan ske obehindrat (69 kap. 3 § SFL). Med verksamhetslokal avses utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo (3 kap. 18 § första stycket SFL). Skatteverket anser att ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i sådan verksamhet bör behandlas på samma sätt som en verksamhetslokal. Granskningsledaren bör således, om det kan ske obehindrat, få verkställa beslut om bevissäkring på distans som avser avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Varifrån får beslut om bevissäkring på distans verkställas?

De föreslagna bestämmelserna om bevissäkring på distans innebär inte att ett sådant beslut måste verkställas från en viss plats. Det finns således inget rättsligt hinder mot att beslutet verkställs från Skatteverkets egna lokaler (för att myndighetens tekniska hjälpmedel ska få användas för att verkställa beslutet krävs dock att det s.k. trådgranskningsförbudet tas bort, se avsnitt 5 och längre ner i detta avsnitt). I praktiken kommer Skatteverket normalt behöva tillgång till tekniska hjälpmedel eller inloggningsuppgifter som finns hos den enskilde. Sannolikt kommer det i de flesta fall, utöver bevissäkring på distans, även ske bevissäkring enligt någon av de befintliga bestämmelserna i 45 kap. SFL. För att inte riskera sabotage kommer det ofta vara nödvändigt att bevissäkringen på distans och i verksamhetslokalerna verkställs samtidigt. I andra fall kan det röra sig om den nya bevissäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. Bevissäkring på distans bör få verkställas från en plats där en annan åtgärd verkställs om det finns ett samband mellan åtgärderna. Det bör gälla oavsett om tekniska hjälpmedel som finns på platsen behöver användas eller inte (sådan användning behandlas i avsnittet nedan). Om förrättning i den här situationen skulle behöva äga rum på två olika platser skulle det kunna försvåra för såväl verkställande myndighet som den som bevissäkringen gäller.

Användning av tekniska hjälpmedel som finns på en förrättningsplats

I 69 kap. 9 § SFL regleras användning av tekniska hjälpmedel vid verkställighet av bevissäkringsbeslut. Tekniska hjälpmedel som finns där beslutet verkställs får användas om det är nödvändigt. Om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand.

Som framgår ovan ska ett beslut om bevissäkring på distans få verkställas från en plats där en annan åtgärd verkställs om det finns ett samband mellan åtgärderna. Skatteverket anser att tekniska hjälpmedel som finns på platsen bör få användas även för att verkställa beslutet om bevissäkring på distans, om det är nödvändigt. Det kan dock ifrågasättas om den befintliga bestämmelsen i 69 kap. 9 § SFL ger stöd för sådan användning. Föremålet för beslutet om bevissäkring på distans är ett avläsningsbart informationssystem. Att beslutet verkställs **från** en viss plats är en annan sak. En ändring bör därför göras i paragrafen.

Det bör även finnas möjlighet att omhänderta tekniska hjälpmedel för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans. Liksom vid omhändertagande för andra syften bör det krävas att det finns synnerliga skäl. Så skulle t.ex. kunna vara fallet om beslutet inte kan verkställas från den granskades lokaler på grund av att det bedöms finnas risk för våld mot myndighetens personal.

Metoder för att få tillgång till ett avläsningsbart informationssystem

Som tidigare nämnts kan brottsbekämpande myndigheter söka efter handlingar i avläsningsbara informationssystem genom s.k. genomsökning på distans. Genomsökning på distans får endast utföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser (28 kap. 10 b § tredje stycket RB). Med autentisering avses att logga in eller med motsvarande förfarande skaffa sig tillgång till informationssystemet (prop. 2021/22:119 s. 79). Regeringen konstaterade att det, när genomsökning på distans utförs, kan förekomma att vissa handlingar är skyddade och inte går att komma åt. Sådana dolda handlingar skulle möjligen kunna komma åt med hjälp av vissa program- eller maskinvaror eller

genom att utnyttja sårbarheter i informationssystemet. Regeringen ansåg dock att detta inte borde vara tillåtet inom ramen för genomsökning på distans, framför allt eftersom brottsmisstankens styrka och kraven i övrigt för att kunna verkställa genomsökning på distans är relativt låga (prop. 2021/22:119 s. 80). Skatteverket gör motsvarande bedömning när det gäller bevissäkring på distans. Det ska framhållas att det inte finns något krav på misstanke om brott för att bevissäkringsåtgärder ska få genomföras. Bevissäkring på distans ska således bara få genomföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser.

Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvång

Av 69 kap. 11 § första stycket SFL framgår att Kronofogdemyndigheten vid verkställighet av bevissäkringsbeslut får genomsöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme. Mot bakgrund av de föreslagna reglerna om bevissäkring på distans bör ett tillägg göras där det framgår att Kronofogdemyndigheten även får genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans.

Bevis över verkställighet

Av 16 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, framgår att den som ett beslut om bevissäkring gäller och den som i övrigt berörs av verkställigheten ska få ett bevis över verkställigheten. Beviset ska utfärdas av den som har verkställt bevissäkringen och innehålla följande uppgifter:

1. när och var beslutet verkställdes,
2. vilka som var närvarande,
3. annat av betydelse som har förekommit vid verkställigheten, och
4. en förteckning över det som har tagits om hand.

Vid bevissäkring på distans finns det inte någon utpekad förrättningsplats. Föremålet för beslutet är ett avläsningsbart informationssystem. I dessa fall bör beviset därför inte innehålla uppgift om var beslutet verkställdes, utan i stället uppgifter om vilket avläsningsbart informationssystem som verkställigheten avsåg och varifrån beslutet verkställdes.

Även myndighetens tekniska hjälpmedel ska få användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans

Vid verkställighet som avser upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med åtgärden. Granskningen får inte verkställas via telenät (69 kap. 10 § SFL jämförd med 41 kap. 10 § fjärde stycket samma lag).

Förbudet mot granskning via telenät (det s.k. trådgranskningsförbudet) förhindrar att Skatteverkets eller Kronofogdemyndighetens egna tekniska hjälpmedel används för att eftersöka och omhänderta handlingar via internet (se avsnitt 5). Den ändring i 41 kap. 10 § SFL som föreslås i avsnitt 5 innebär per automatik ett slopat trådgranskningsförbud även vid verkställighet av bevissäkringsbeslut. Samtidigt blir frågan om vems tekniska hjälpmedel som ska få användas av väsentligt större betydelse om de föreslagna bestämmelserna om bevissäkring på distans införs.

Som framgår ovan föreslår Skatteverket att tekniska hjälpmedel som finns där ett beslut om bevissäkring verkställs ska kunna användas även för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans som har samband med det förstnämnda beslutet.

Det finns dock ändå ett behov av att kunna använda Skatteverkets eller Kronofogdemyndighetens utrustning. Det är inte säkert att tekniska hjälpmedel som t.ex. datorer finns på en förrättningsplats. Även om sådan utrustning finns är det inte alltid möjligt att använda den. Datorer kan t.ex. vara trasiga eller låsta. Dessutom kan särskilda program behöva installeras på en dator för att myndigheten på ett effektivt sätt ska kunna spara ner och omhänderta omfattande material. Sådana installationer bör i första hand göras på myndighetens egna datorer.

Det trådgranskningsförbud som i dag gäller infördes av hänsyn till den personliga integriteten och intresset av att upprätthålla ett starkt skydd för den granskades information, se avsnitt 5. Som framgår av det avsnittet anser Skatteverket inte att intrånget i den personliga integriteten kan anses större bara för att myndighetens egna datorer används vid en kontroll. Skatteverket och Kronofogdemyndigheten har dessutom ett ansvar enligt dataskydds- och sekretessreglerna för de uppgifter som respektive myndighet behandlar. Detta innebär ett ansvar för informationssäkerheten (se avsnitt 8.3 och 8.4). Detta är enligt Skatteverkets mening tillräckligt. Det bör därför inte införas någon ny bestämmelse som begränsar möjligheten att använda Skatteverkets och Kronofogdemyndighetens tekniska hjälpmedel vid verkställighet av beslut om bevissäkring på distans.

Övrigt om verkställighet av beslut

Det finns flera bestämmelser om verkställighet i 69 kap. SFL som, utan att någon ändring behöver göras, blir tillämpliga i fråga om beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. Det gäller bl.a. bestämmelserna om förutsättningar för verkställighet. Det innebär att beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. inte får verkställas förrän den som beslutet gäller har underrättats om beslutet. Om det finns synnerliga skäl, får dock beslutet verkställas även om den som beslutet gäller inte har gått att nå (69 kap. 6 § SFL). Den som ska underrättas om beslutet innan det verkställs ska ges skälig tid att inställa sig och tillkalla ombud eller biträde. Det gäller dock inte om bevissäkringen därigenom fördröjs väsentligt, eller om det finns en påtaglig risk för att ändamålet med bevissäkringen annars inte uppnås (69 kap. 7 § SFL). Den som ett beslut enligt de föreslagna nya bestämmelserna gäller har samma intresse av att bli underrättad i förväg och att få möjlighet att närvara vid verkställigheten som vid beslut enligt befintliga bestämmelser om bevissäkring. Om den som beslutet gäller är närvarande vid verkställigheten kan han eller hon t.ex. redan då göra invändningar om att vissa handlingar ska undantas från kontrollen (jfr avsnitt 7 nedan).

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 69 kap. 3, 4, 9 och 11 §§ SFL och att en ny paragraf, 69 kap. 9 a §, införs i samma lag samt ändring i 16 kap. 1 § SFF.

7 Undantag från kontroll

Bedömning: Det behövs inga ändringar i bestämmelserna om undantag från kontroll.

Skälen för bedömningen: I 47 kap. SFL finns bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll. Vid bl.a. revision och bevissäkring får Skatteverket inte granska en handling som inte får tas i beslag enligt det s.k. beslagsförbudet i rättegångsbalken (47 kap. 2 § första stycket 1 SFL). Beslagsförbudet innebär att en skriftlig handling inte får tas i beslag om

1. den kan antas innehålla uppgifter som en befattningshavare eller någon annan som avses i 36 kap. 5 § RB inte får höras som vittne om, och

2. handlingen innehas av honom eller henne eller av den som tystnadsplikten gäller till förmån för (27 kap. 2 § RB).

Det kan t.ex. röra sig om en handling som innehåller uppgifter som omfattas av advokatsekretess.

Kravet på innehav torde vara uppfyllt även när handlingen finns i ett avläsningsbart informationssystem som används av någon av de personer som avses i 27 kap. 2 § RB. Högsta domstolen har prövat vad som krävs för att en person ska anses inneha en elektronisk handling på ett sådant sätt som utgör en förutsättning för **edition** enligt 38 kap. 2 § RB. Domstolen konstaterade att utvecklingen har inneburit att förvaring av en fysisk handling hos en person numera ofta har ersatts av förvaring hos tredje man i elektronisk form. För att innehavskravet ska vara uppfyllt i de fall där handlingen finns i elektronisk form i en molntjänst, extern databas eller liknande bör det normalt vara tillräckligt att editionssvaranden har en på lag eller avtal grundad ovillkorlig rätt till handlingen och kan få tillgång till informationen t.ex. genom inloggning (NJA 2022 s. 249).

Skatteverket får vid revision och bevissäkring inte granska en handling som inte omfattas av revisionen eller bevissäkringen (47 kap. 2 § första stycket 2 SFL). Skatteverket får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen (47 kap. 2 § andra stycket SFL). Även dessa bestämmelser kan tillämpas på handlingar i avläsningsbara informationssystem.

En handling som inte får granskas ska på begäran av den som är föremål för revision eller bevissäkring undantas från kontrollen (47 kap. 3 § SFL). Om Skatteverket inte är överens med den enskilde om att handlingen ska undantas får frågan prövas av domstol. Beslut om undantag av handling från kontroll fattas av förvaltningsrätten (47 kap. 4 § SFL). Om en uppgift i en upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel ska undantas, får förvaltningsrätten besluta om sådana begränsningar i rätten att använda tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att uppgiften inte ska bli tillgänglig för Skatteverket (47 kap. 5 § SFL). Om en uppgift eller handling har undantagits från kontroll får Skatteverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen (47 kap. 7 § SFL).

8 Dataskydd, sekretess och säkerhetsfrågor

8.1 Bestämmelser om dataskydd

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning) tillämpas i medlemsstaterna fr.o.m. den 25 maj 2018. Dataskyddsförordningen är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsländer. Förordningen utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU. Dataskyddsförordningen syftar till att bl.a. skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd av personuppgifter (se artikel 1.2).

En personuppgift är varje upplysning som avser en identifierad eller identifierbar levande fysisk person (artikel 4.1 i dataskyddsförordningen). Med behandling avses en åtgärd eller kombination av åtgärder beträffande personuppgifter eller uppsättningar av personuppgifter, oberoende av om de utförs automatiserat eller ej, såsom insamling, registrering, organisering, strukturering, lagring, bearbetning eller ändring, framtagning, läsning, användning, utlämning genom överföring, spridning eller tillhandahållande på annat sätt, justering eller sammanförande, begränsning, radering eller förstöring (artikel 4.2 i dataskyddsförordningen).

Med personuppgiftsansvarig avses en fysisk eller juridisk person, offentlig myndighet, institution eller annat organ som ensamt eller tillsammans med andra bestämmer ändamålen och medlen för behandlingen av personuppgifter; om ändamålen och medlen för behandlingen bestäms av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt kan den personuppgiftsansvarige eller de särskilda kriterierna för hur denne ska utses föreskrivas i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt (artikel 4.7 i dataskyddsförordningen).

Dataskyddsförordningen tillämpas på sådan behandling av personuppgifter som helt eller delvis företas på automatisk väg samt på annan behandling än automatisk av personuppgifter som ingår i eller kommer att ingå i ett register (artikel 2.1). Från tillämpningsområdet undantas viss behandling av personuppgifter (artikel 2.2). Dataskyddsförordningens territoriella tillämpningsområde regleras i förordningens artikel 3. Förordningen tillämpas bl.a. på behandlingen av personuppgifter inom ramen för den verksamhet som bedrivs på personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbiträdens verksamhetsställen inom unionen, oavsett om behandlingen utförs i unionen eller inte (artikel 3.1).

Dataskyddsförordningen utgår från att varje behandling av personuppgifter måste vila på en rättslig grund. Dessa rättsliga grunder räknas upp i artikel 6.1 i förordningen. Behandling av personuppgifter är endast laglig om och i den mån som åtminstone ett av villkoren i artikel 6.1 a–f är uppfyllt. En behandling är t.ex. laglig om den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige (artikel 6.1 c) eller om den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning (artikel 6.1 e). Av artikel 6.3 i dataskyddsförordningen framgår att den grund för behandlingen som avses i artikel 6.1 c och e ska fastställas i enlighet med unionsrätten eller en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av. Syftet med behandlingen ska fastställas i den rättsliga grunden eller, i fråga om behandling enligt artikel 6.1 e, ska vara nödvändigt för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den

personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt ska uppfylla ett mål av allmänt intresse och vara proportionell mot det legitima mål som eftersträvas.

I dataskyddsförordningens artikel 5 finns principer som gäller vid behandling av personuppgifter. Av artikeln följer bl.a. att personuppgifter ska samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål och inte senare behandlas på ett sätt som är oförenligt med dessa ändamål. Artikeln innehåller också krav på bl.a. uppgiftsminimering och att uppgifterna ska vara riktiga. Det framgår också av artikeln att behandlingen ska ske på ett sätt som säkerställer lämplig säkerhet för personuppgifterna, inbegripet skydd mot obehörig eller otillåten behandling och mot förlust, förstöring eller skada genom olyckshändelse, med användning av lämpliga tekniska eller organisatoriska åtgärder (integritet och konfidentialitet). Närmare bestämmelser om säkerhet för personuppgifter finns i artiklarna 32–34 i dataskyddsförordningen.

Dataskyddsförordningen har i svensk rätt kompletterats med generella bestämmelser i lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning, här kallad dataskyddslagen. Lagen är subsidiär i förhållande till andra lagar och förordningar. Avvikande bestämmelser finns bl.a. i särskilda registerförfattningar. Även sådana författningar innehåller således bestämmelser som kompletterar dataskyddsförordningen.

Ett exempel på en registerförfattning är lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, som gäller för Skatteverkets personuppgiftsbehandling i bl.a. beskattningsverksamheten. Lagen tillämpas om behandlingen av personuppgifter är helt eller delvis automatiserad eller om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier (1 kap. 1 § första stycket). Många av bestämmelserna i lagen gäller även vid behandling av uppgifter om juridiska personer och avlidna, dvs. uppgifter som inte är personuppgifter (1 kap. 1 § andra stycket). Skatteverket är personuppgiftsansvarigt för den behandling av personuppgifter som myndigheten ska utföra (1 kap. 6 §). I lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bl.a. bestämmelser om för vilka ändamål personuppgifter får behandlas (1 kap. 4–5 a §§) och bestämmelser om den s.k. beskattningsdatabasen (2 kap.). Beskattningsdatabasen är en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt i verksamheten för de ändamål som anges i 1 kap. 4–5 a §§ (2 kap. 1 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet).

8.2 Bestämmelser om sekretess

I 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, finns bestämmelser om sekretess till skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt, tull, m.m. Enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden (s.k. skattesekretess). Sekretessen hos Skatteverket är absolut, dvs. oberoende av om ett röjande av uppgifterna kan tänkas medföra skada eller men för den enskilde. Sekretessen omfattar inte bara uppgifter om den som är föremål för bestämmande av skatt m.m. utan även uppgifter om tredje man vars förhållanden berörs (prop. 1979/80:2 del A s. 258).

Av 27 kap. 1 § andra stycket 1 OSL framgår att sekretess också gäller i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen (s.k. databassekretess).

Av 27 kap. 6 § OSL framgår att sekretessen enligt 1 §, med vissa undantag, inte gäller beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs.

I 27 kap. 2 § OSL finns bestämmelser om sekretess för uppgift i vissa ärenden som har anknytning till, men ändå ligger vid sidan om, den verksamhet som regleras i 1 §. Sekretess gäller för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i bl.a. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte omfattas av 1 § (27 kap. 2 § första stycket 1 OSL). Med ”särskilt ärende” avses skattekontroll m.m. som inte ingår som ett led i ett ärende om bestämmande av skatt eller liknande utan är ett fristående förfarande (prop. 1979/80:2 del A s. 261). Som exempel på ärenden som omfattas av 27 kap. 2 § första stycket 1 OSL kan nämnas revision enligt 41 kap. SFL, skattekontroll för vissa branscher enligt 42 kap. SFL och bevissäkring enligt 45 kap. SFL.

I 17 kap. OSL regleras sekretess till skydd främst för myndigheters verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn. Sekretess enligt 17 kap. OSL gäller för bl.a. uppgift om planläggning eller andra förberedelser för sådan inspektion, revision eller annan granskning som en myndighet ska göra, om det kan antas att syftet med granskningsverksamheten motverkas om uppgiften röjs (17 kap. 1 § OSL). Sekretess gäller även för uppgift som hänför sig till pågående granskning för kontroll av bl.a. skatt eller avgift till staten eller kommun, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte röjs för den som kontrollen avser (17 kap. 2 § OSL).

Enligt ett JO-uttalande måste det ställas krav på mycket hög säkerhet om uppgifter som omfattas av sekretess ska överföras elektroniskt (JO 2001-05-07, dnr 3570-2000). Uttalandet gjordes med anledning av att dåvarande skattemyndigheten hade skickat sekretessbelagda uppgifter till en enskild via e-post. I ett senare ärende har JO också kritiserat Skatteverket för att ha skickat sekretessbelagda uppgifter med e-post. JO konstaterade att sekretessbelagda uppgifter ska behandlas med stor omsorg och noggrannhet. När uppgifter som omfattas av sekretess skickas via e-post ställs därför som regel mycket höga krav på säkerhet. Skatteverket hade under en revision, på begäran av det reviderade bolaget, kommunicerat via okrypterad e-post. Skatteverket borde enligt JO ha informerat bolaget om att sekretessen inte kunde garanteras när uppgifter skickades på ett sådant sätt. Den e-post som skickades innehöll även sekretesskyddade uppgifter om tredje man. I den delen var det, oavsett bolagets begäran, inte korrekt att överföra uppgifterna med e-post (JO 2015-12-03, dnr 1193-2014).

8.3 Dataskydds- och sekretessfrågor med anledning av förslagen om granskning via telenät och bevisssäkring på distans

Personuppgiftsbehandling

Bedömning: Skatteverket blir personuppgiftsansvarigt för sådan behandling av personuppgifter som myndigheten utför i samband med granskning via telenät och bevisssäkring på distans. Kronofogdemyndigheten blir personuppgiftsansvarig för sådan behandling av personuppgifter som myndigheten utför i samband med verkställighet av beslut om bevisssäkring på distans. Den behandling av personuppgifter som förslagen ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga regleringen är tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid myndigheterna.

Skälen för bedömningen: I denna promemoria föreslås att förbuden mot granskning via telenät vid revision, bevisssäkring och punktskattebesök tas bort. Förbuden har av Skatteverket tolkats så att de förhindrar fjärruppkoppling mellan myndigheten och den granskade. Däremot har förbuden inte ansetts tillämpliga då uppkoppling mot en webbaserad tjänst sker från den granskades dator, se avsnitt 5. Förslagen i denna del syftar således till att ge större möjligheter att använda myndighetens tekniska utrustning för att inhämta information som behövs för en kontroll. Vidare föreslås nya bestämmelser om bevisssäkring på distans som skulle ge möjlighet att eftersöka och omhänderta handlingar i avläsningsbara informationssystem (t.ex. i användarkonton till kommunikationstjänster och lagringstjänster). Det föreslås också en möjlighet att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel m.m. som kan användas för att verkställa ett beslut om bevisssäkring på distans.

Om förslagen genomförs kommer Skatteverket vid en revision i samverkan att kunna inhämta information genom internetuppkoppling från myndighetens egna datorer. Skatteverket skulle t.ex. kunna komma överens med den reviderade om att Skatteverkets revisor ska få tillgång till uppgifter som behövs för revisionen genom att själv logga in i företagets webbaserade bokföringssystem.

Den föreslagna lagändringen avseende punktskattebesök skulle innebära att Skatteverket kan granska en upplagshavares lagerbokföring genom internetuppkoppling från myndighetens egna datorer.

Vid bevisssäkringar kommer Skatteverket – och Kronofogdemyndigheten i de fall då denna myndighet verkställer bevisssäkringsbeslutet – att kunna eftersöka och omhänderta externt lagrat material även i fall då detta inte är möjligt i dag på grund av att lagringsplatsen inte kan preciseras. Även sådana åtgärder ska få genomföras från myndighetens egna datorer.

De uppgifter som kan komma att behandlas om förslagen genomförs kan vara av olika slag. Det kan röra sig om räkenskapsinformation, e-post eller andra handlingar som behövs för kontrollen. Såväl personuppgifter som andra uppgifter kan komma att behandlas. När det gäller förslaget om att slopa förbuden mot granskning via telenät ska det framhållas att myndigheten redan i dag kan ta del av samma information på andra sätt, t.ex. genom att använda den granskades dator för uppkoppling mot en webbaserad tjänst. Att myndigheten ges möjlighet att även använda sin egen utrustning bedöms inte i sig innebära ett ökat integritetsintrång, se avsnitt 5. Förslagen om bevisssäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. innebär däremot nya inskränkningar

av de grundläggande fri- och rättigheter som framgår av regeringsformen och Europakonventionen. Som framgår av avsnitt 6.7 gör Skatteverket bedömningen att de föreslagna reglerna utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen.

Inget av förslagen innebär någon ändring när det gäller vilken typ av uppgifter som får behandlas av myndigheten, eller i vilket syfte behandling får ske.

Termen personuppgiftsansvarig definieras i artikel 4.7 i dataskyddsförordningen. Personuppgiftsansvarig är som huvudregel den som ensam eller tillsammans med andra bestämmer ändamålen och medlen för behandlingen av personuppgifter. En näringsidkare har i enlighet med nationell lagstiftning rättslig grund för att behandla personuppgifter för ändamålet redovisning och bestämmer själv hur och var räkenskapsinformation ska förvaras. Denne bestämmer således ändamålen och medlen för behandlingen och är därför personuppgiftsansvarig. Detsamma gäller annan information än räkenskapsinformation som behandlas inom ramen för verksamheten. Näringsidkaren är i egenskap av personuppgiftsansvarig för sin behandling ansvarig bl.a. för att säkerställa att dataskyddsförordningens krav på säkerhet vid behandling av personuppgifter är uppfyllda.

Det nyss sagda gäller den granskades personuppgiftsbehandling. När det gäller sådan behandling av personuppgifter som Skatteverket utför vid revision eller annan skattekontroll blir däremot myndigheten personuppgiftsansvarig (1 kap. 6 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Det saknar därvid betydelse om behandlingen sker med hjälp av Skatteverkets eller den skattskyldiges tekniska utrustning, liksom om de program som används tillhör myndigheten eller den skattskyldige. Det grundläggande är att behandlingen utgör ett led i beskattningsverksamheten (prop. 2000/01:33 s. 137 och 138). Skatteverket kommer således att bli personuppgiftsansvarigt för sådan behandling av personuppgifter som myndigheten utför i samband med granskning via telenät och bevisning på distans. Till skillnad från när Skatteverket behandlar uppgifter i sina egna uppgiftssamlingar kontrollerar myndigheten i dessa situationer inte de miljöer varifrån uppgifter hämtas. Skatteverket kan inte bestämma hur och var en skattskyldig ska lagra information inom ramen för sin verksamhet, och har heller inget inflytande över vilka uppgifter som lagras. I en sådan situation måste utsträckningen av Skatteverkets personuppgiftsansvar anses vara begränsat till de ändamål och de medel som myndigheten kan påverka.

En jämförelse kan göras med den situationen att en myndighet har direktåtkomst till en annan myndighets informationssamling. I en sådan situation blir både den utlämnande och mottagande myndigheten, i olika delar och på olika nivåer, personuppgiftsansvariga för behandlingar som utförs. Den utlämnande myndigheten ansvarar exempelvis för innehållet i databasen och för att kontrollera att det är rätt mottagande myndighet som använder direktåtkomsten. Den mottagande myndigheten i sin tur har t.ex. att svara för att det är en behörig handläggare som använder sig av åtkomsten för att hämta hem personuppgifter till de egna informationssamlingarna (SOU 2015:39 s. 139 och 140).

När Skatteverket inom ramen för sitt uppdrag utför sökningar i någon annans informationssamling, läser uppgifter som finns där eller för över uppgifterna till myndigheten avser myndighetens personuppgiftsansvar främst att åtgärderna är legitima och nödvändiga samt att inte mer information än nödvändigt insamlas. Skatteverket har också ett ansvar för säkerheten vid behandlingen. Den sistnämnda frågan behandlas närmare i avsnitt 8.4.

Den rättsliga grunden för Skatteverkets behandling av personuppgifter är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i Skatteverkets myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e i dataskyddsförordningen. Den aktuella grunden för behandlingen är fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. Den rättsliga grunden är fastställd såväl i förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket som i bestämmelser i skatteförfarandelagen. De närmare ändamålen för behandlingen liksom andra specificerade bestämmelser finns i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Det förekommer att sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i dataskyddsförordningen behandlas inom ramen för en skattekontroll. Inom ramen för en sådan kontroll förekommer även att sådana uppgifter som avses i artikel 10 i dataskyddsförordningen behandlas, dvs. personuppgifter som rör fällande domar i brottmål samt lagöverträdelser som innefattar brott. Så kommer även kunna vara fallet vid granskning via telenät och bevissäkring på distans. Av artikel 9.2 g i dataskyddsförordningen framgår att behandling av känsliga personuppgifter är tillåten om behandlingen är nödvändig av hänsyn till ett viktigt allmänt intresse, på grundval av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, vilken ska stå i proportion till det eftersträvade syftet, vara förenligt med det väsentliga innehållet i rätten till dataskydd och innehålla bestämmelser om lämpliga och särskilda åtgärder för att säkerställa den registrerades grundläggande rättigheter och intressen. Dessa förutsättningar för att få behandla känsliga personuppgifter bedöms vara uppfyllda när uppgifterna behöver behandlas för att Skatteverket ska kunna genomföra en skattekontroll. Enligt regeringens bedömning i propositionen Ny dataskyddslag bör artikel 10 i dataskyddsförordningen innebära att det är tillåtet att behandla personuppgifter som rör lagöverträdelser om den personuppgiftsansvarige är en myndighet (prop. 2017/18:105 s. 99). I 3 kap. 8 § första stycket dataskyddslagen anges uttryckligen att personuppgifter som avses i artikel 10 i EU:s dataskyddsförordning får behandlas av myndigheter.

Av lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter (1 kap. 4 § 1). Uppgifter får även behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för revision och annan kontroll (1 kap. 4 § 4). Av 2 kap. 2 § samma lag framgår att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–8 och 4 a §. Av bestämmelsen framgår också att uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende. I 2 kap. 3 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

Begränsande regler om möjligheten att behandla såväl känsliga personuppgifter som uppgifter om lagöverträdelser finns i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Enligt 1 kap. 7 § denna lag får känsliga personuppgifter och uppgifter om lagöverträdelser behandlas endast om uppgifterna har lämnats i ett ärende eller är nödvändiga för handläggningen av det. Sådana uppgifter får således behandlas om det behövs för genomförandet av en revision eller bevissäkring. I 2 kap. 4 § samma lag regleras i vilka fall elektroniska handlingar som innehåller känsliga personuppgifter eller uppgifter om

lagöverträdelse får behandlas i beskattningsdatabasen. Enligt denna bestämmelse får en handling som har kommit in i ett ärende behandlas i databasen och innehålla uppgifter som avses i 1 kap. 7 §. En handling som upprättats i ett ärende får behandlas i databasen och får innehålla sådana uppgifter om de är nödvändiga för ärendets handläggning.

Den behandling av personuppgifter som förslagen ger upphov till behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som görs med stöd av bl.a. skatteförfarandelagen och bedöms vara tillåten enligt lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och tillhörande förordning. Eftersom den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet ger stöd för den personuppgiftsbehandling som förslagen medför hos Skatteverket behöver det inte införas någon ytterligare reglering.

När det gäller sådan personuppgiftsbehandling som förslagen kan medföra hos Kronofogdemyndigheten i samband med verkställighet av bevissäkringsbeslut är den rättsliga grunden också i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i Kronofogdemyndighetens myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e i dataskyddsförordningen. Den aktuella grunden för behandlingen är även i det fallet fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. Den rättsliga grunden är fastställd såväl i förordningen (2016:1333) med instruktion för Kronofogdemyndigheten som i bestämmelser i 69 kap. SFL. De närmare ändamålen för behandlingen liksom andra specificerade bestämmelser finns i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet.

Förutsättningar för att Kronofogdemyndigheten ska få behandla känsliga personuppgifter med stöd av artikel 9.2 g i dataskyddsförordningen och personuppgifter om lagöverträdelse bedöms på motsvarande sätt som för Skatteverket vara uppfyllda i samband med verkställighet av bevissäkringsbeslut.

Av 1 kap. 5 § lagen om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet följer att Kronofogdemyndigheten är personuppgiftsansvarig för den behandling som myndigheten ska utföra. Av 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 § samma lag framgår att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Kronofogdemyndighetens och Skatteverkets verksamhet för bl.a. verkställighet eller annan åtgärd som särskilt åligger Kronofogdemyndigheten enligt utskökningsbalken eller annan författning. När det gäller behandling av känsliga personuppgifter och uppgifter om lagöverträdelse gäller motsvarande begränsningar som för Skatteverket (1 kap. 6 § och 2 kap. 24 § lagen om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet).

Den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet ger även stöd för den personuppgiftsbehandling som förslagen medför hos Kronofogdemyndigheten.

Det integritetsintrång som personuppgiftsbehandlingen hos Skatteverket och Kronofogdemyndigheten medför bedöms vara proportionerligt (se även proportionalitetsbedömningen i avsnitt 6.7).

Sammanfattningsvis bedöms att den personuppgiftsbehandling som förslagen i denna promemoria ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet bedöms vara tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket och Kronofogdemyndigheten med anledning av förslagen. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Sekretess

Bedömning: Den befintliga regleringen på sekretessområdet är tillräcklig. Det behövs således ingen ytterligare reglering på detta område.

Skälen för bedömningen: Den reglering som finns i 17 och 27 kap. OSL är tillräcklig för att upprätthålla sekretesskyddet för de uppgifter som kan komma att behandlas av Skatteverket i samband med granskning via telenät och bevissäkring på distans. Befintliga regler bedöms tillräckliga även när det gäller uppgifter som kan komma att behandlas av Kronofogdemyndigheten i samband med verkställighet av bevissäkringsbeslut. Sekretess enligt 17 kap. OSL till skydd för en skatteutredning gäller även hos Kronofogdemyndigheten. Vidare gäller en presumtion för sekretess till skydd för enskilds personliga och ekonomiska förhållanden (34 kap. 1 § OSL). Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering på sekretessområdet.

När uppgifter som omfattas av sekretess inhämtas har den inhämtande myndigheten ett ansvar för säkerheten. Det gäller oavsett vems utrustning som används. Denna fråga behandlas närmare i avsnitt 8.4 nedan.

8.4 Säkerhetsfrågor

Som framgått av avsnitt 8.3 har Skatteverket (och i förekommande fall Kronofogdemyndigheten) ett ansvar enligt dataskydds- och sekretessreglerna då myndigheten inhämtar information som behövs för en skattekontroll. Detta innebär ett ansvar för informationssäkerheten. Myndigheten måste således beakta eventuella risker för att informationen påverkas, förstörs eller blir tillgänglig för obehöriga.³ Det saknar betydelse om det är myndighetens eller den enskildes tekniska utrustning som används.

Av artikel 32 i dataskyddsförordningen framgår att en personuppgiftsansvarig ska vidta lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder för att säkerställa en säkerhetsnivå som är lämplig i förhållande till risken. Detta ska ske med beaktande av den senaste utvecklingen, genomförandekostnaderna och behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt riskerna, av varierande sannolikhetsgrad och allvar, för fysiska personers rättigheter och friheter.

Vid inhämtning av elektroniskt lagrade uppgifter som behövs för en skattekontroll måste enligt Skatteverket behandlingens sammanhang och ändamål ges stor vikt vid bedömningen av lämplig säkerhetsnivå. Som framhållits i avsnitt 8.3 kontrollerar inte Skatteverket de miljöer där enskilda väljer att elektroniskt lagra räkenskapsmaterial och andra handlingar. Samtidigt är det en förutsättning för att myndigheten ska kunna utföra sitt uppdrag att information som behövs för en kontroll kan inhämtas. Skatteverket menar därför att bedömningen av lämplig säkerhetsnivå främst ska avse hur informationen bör inhämtas utifrån givna förutsättningar. Om det finns flera sätt att inhämta viss information kan man behöva avstå från ett alternativ som bedöms medföra säkerhetsrisker – t.ex. risk att informationen röjs för obehöriga eller risk för oavsiktliga ändringar – och i stället välja ett säkrare alternativ.

Bristande säkerhet kan innebära risker även för myndigheten. Om information inhämtas på ett sätt som medför risk för oavsiktliga ändringar kan myndigheten

³ Informationssäkerhet handlar om att förhindra att information läcker ut, förvanskas och förstörs. Det handlar också om att rätt information ska finnas tillgänglig för rätt personer, i rätt tid. Se t.ex. [Om informationssäkerhet \(msb.se\)](https://www.msb.se/om-informationssakerhet).

komma att hållas ansvarig om skada uppkommer för den enskilde. Det kan i vissa fall också finnas risker hänförliga till skadlig kod när myndigheten inhämtar elektronisk information. Sådan kod kan finnas i en fil, på en webbsida eller i en applikation. Det kan röra sig om t.ex. ransomware (kryptering av filer), spionprogramvara (informationsläckage) och fjärrstyrningsprogram (extern angripare kan styra datorn).

En bedömning av hur information som behövs för Skatteverkets kontroll bör inhämtas måste göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet. Skatteverket kan dock lämpligen ta fram material som stöd för bedömningen.

I detta sammanhang ska också erinras om att proportionalitetsprincipen måste beaktas (2 kap. 5 § SFL). Om en åtgärd skulle innebära en risk för informationssäkerheten hos en enskild kan en tillämpning av proportionalitetsprincipen medföra att åtgärden inte får genomföras. Vid en proportionalitetsbedömning ska eventuella risker vägas mot Skatteverkets intresse av att åtgärden genomförs. Vid denna avvägning beaktas bl.a. hur stora riskerna är, hur skyddsvärd informationen är och möjligheterna att få del av informationen på något annat sätt.

9 Lagstiftning som hänvisar till skatteförfarandelagen

Förslag: En ändring görs i lagen om omställningsstöd till följd av förslaget om den nya bevissäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

Skälen för förslaget: I ett antal författningar hänvisas till olika bestämmelser i skatteförfarandelagen, vilka därigenom blir tillämpliga även utanför skatteförfarandelagens generella tillämpningsområde. Om de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen genomförs får det effekter även vid tillämpning av annan lagstiftning som hänvisar till skatteförfarandelagens bestämmelser om revision eller bevissäkring. Beroende på vilka bestämmelser som den andra lagen hänvisar till kan effekterna bestå i slopat trädgranskningsförbud vid revision respektive ökade möjligheter att inhämta elektroniskt lagrat material genom bevissäkring.

Skatteverket har identifierat följande författningar som berörs.

- Kupongskattelagen (1970:624), se 1 § tredje stycket 2 och 24 § första stycket.
- Lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, se 19 §.
- Lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., se 12 § andra stycket 1 och 3.
- Lagen (1994:1776) om skatt på energi, se 12 kap 6 § tredje stycket och 7 § första stycket.
- Lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, se 16 §.
- Vägtrafikskattelagen (2006:227), se 1 kap. 8 § 4 och 7.
- Tullagen (2016:253), se 7 kap. 9 § första stycket 2.
- Lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, se 15 a § andra stycket.
- Lagen (2020:548) om omställningsstöd, se 12 och 14 §§.
- Lagen (2022:155) om tobaksskatt, se 13 kap. 7 § tredje stycket och 8 § första stycket.
- Lagen (2022:156) om alkoholskatt, se 13 kap. 7 § tredje stycket, 8 § första stycket och 11 § andra stycket.
- Lagen (2022:1843) om en tillfällig skatt på extraordinära vinster för vissa företag under 2023, se 11 och 14 §§.
- Mervärdesskattelagen (2023:200), se 22 kap. 58 § 4, 6 och 20.
- Tullbefogenhetslagen (2024:710), se 6 kap. 20 och 28 §§.

I en av de nu nämnda lagarna, lagen om omställningsstöd, bör en följdändring göras för att undvika otydlighet. 14 § i den lagen, med rubriken Bevissäkring, har följande lydelse:

För att kontrollera ett företag som har fått omställningsstöd får Skatteverket genomföra revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersöka och omhänderta handlingar samt försegla lokal, förvaringsplats eller annat utrymme. I fråga om bevissäkring gäller bestämmelserna i 45 kap. och 69 kap. 2–12 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Paragrafen innehåller alltså dels en uppräkningslista av de befintliga bevissäkringsåtgärderna, dels en hänvisning till samtliga bestämmelser i 45 kap. SFL. Hänvisningen kommer, om de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen

genomförs, att omfatta även den nya bevissäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. För tydlighetens skull bör därför även denna åtgärd nämnas i paragrafen.

Författningsförslag

Förslaget medför ändring i 14 § lagen om omställningsstöd.

10 Ikraftträdande

Förslag: Lag- och förordningsändringarna ska träda i kraft den 1 april 2026.

Bedömning: Det behövs inte några övergångsbestämmelser.

Skälen för förslaget och bedömningen: Det är angeläget att de föreslagna lag- och förordningsändringarna träder i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 april 2026. Ny processrättslig lagstiftning ska som utgångspunkt tillämpas genast efter ikraftträdandet (se prop. 2019/20:64 s. 204 och prop. 2021/22:119 s. 160). Det saknas anledning att här göra en annan bedömning. Det bedöms således inte finnas behov av några övergångsbestämmelser.

11 Konsekvensanalys

Skatteverket har vid upprättande av konsekvensanalysen beaktat de krav som ställs på kommittéer, särskilda utredningar och förvaltningsmyndigheter under regeringen enligt förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

Bedömningen av effekter nedan avser Skatteverkets kontrollverksamhet på skatteområdet. Även vissa andra områden kan dock påverkas. Som framgår av avsnitt 9 får de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen genomslag även vid tillämpning av annan lagstiftning som hänvisar till skatteförfarandelagens bestämmelser om revision eller bevissäkring. Det innebär t.ex. utökade befogenheter vid Skatteverkets kontroll av företag enligt lagen om omställningsstöd. Då det inte längre går att ansöka om omställningsstöd saknar dock detta praktisk betydelse. Någon bedömning av effekter i denna del har därför inte gjorts. Även vissa andra myndigheters verksamhet kan påverkas på grund av hänvisningar till skatteförfarandelagen i annan lagstiftning. Det gäller Tullverket vid tillämpning av tullagen och tullbefogenhetslagen och Naturvårdsverket vid tillämpning av lagen om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion. Skatteverket saknar underlag för att bedöma konsekvenserna på de sistnämnda områdena.

11.1 Sammanfattning

Promemorian innehåller förslag vars huvudsakliga syfte är att anpassa Skatteverkets kontrollverksamhet till den befintliga teknikutvecklingen. Information som Skatteverket behöver vid en revision finns i allt större utsträckning i elektronisk form. Ett delförslag häver de förbud mot att verkställa granskning via telenät (s.k. trådgranskningsförbud) som gäller vid viss kontrollverksamhet. Det föreslås också nya bestämmelser om bevissäkring på distans, samt om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans. Förslagen påverkar inte skattebaser, skattesatser eller avgifter och leder därmed inte till någon offentligfinansiell effekt. Förslagen underlättar och effektiviserar Skatteverkets kontrollverksamhet vilket torde leda till bättre regellefterlevnad.

11.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Syftet med förslagen är att effektivisera och anpassa Skatteverkets arbetssätt och granskningsmöjligheter till teknikutvecklingen.

Förslaget om att ta bort förbuden mot granskning via telenät (trådgranskningsförbuden) innebär att Skatteverket – och vid bevissäkring även Kronofogdemyndigheten – får större möjligheter att använda sin egen utrustning för att inhämta elektronisk information. Förslaget innebär enbart att det inte längre ska finnas något förbud mot att inhämta information på vissa sätt. Det finns redan i dag olika sätt för den som kontrolleras att tillhandahålla Skatteverket sådana elektroniska handlingar som myndigheten behöver för kontrollen. Om trådgranskningsförbuden tas bort kommer det finnas fler möjligheter. Vid utebliven ändring kvarstår möjligheten för Skatteverket att inhämta information från ett granskat företag på andra sätt (t.ex. genom att använda företagets dator eller genom att företaget tillhandahåller informationen på ett USB-minne eller via

filöverföring). Sådana metoder är dock i vissa fall mindre ändamålsenliga, tidskrävande och ineffektiva. Förslaget medför således utökade alternativ för Skatteverket att inhämta information. Skatteverket bedömer att det inte är möjligt att uppnå förslagens mål med andra lösningar.

Delförslagen om att införa bestämmelser om bevissäkring på distans m.m. som avhandlas i avsnitt 6 innebär ökade möjligheter att använda tvångsmedel för att få tillgång till elektroniska handlingar vid en skattekontroll. Med bevissäkring på distans avses att eftersöka och omhänderta handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem – t.ex. i ett användarkonto i en molntjänst – och som lagras på annan plats än den plats varifrån åtgärden utförs. För att Skatteverket ska kunna bedriva sin kontrollverksamhet på ett effektivt sätt måste det finnas möjlighet att eftersöka och omhänderta elektroniska handlingar utan att den fysiska lagringsplatsen – som ofta är okänd – behöver preciseras. Sådana åtgärder måste av naturliga skäl kunna genomföras från någon annan plats än lagringsplatsen. Om förslagen i denna del inte genomförs är risken stor att Skatteverket, i de fall en granskning inte kan genomföras i samverkan, enbart får tillgång till ett ofullständigt material. Detta kan innebära att korrekt skatt inte kan fastställas. Det kan också innebära merarbete för Skatteverket och långdragna domstolsprocesser om bevisfrågor. Vidare kan det inte bortses från risken att oseriösa företag medvetet lagrar information i molntjänster för att göra det svårare för Skatteverket att granska verksamheten. Om Skatteverket saknar effektiva verktyg för att motverka skattefusk och annat skatteundandragande kan konkurrensen mellan företag snedvridas och förtroendet för skattesystemet urholkas. Inte heller när det gäller dessa förslag finns det, enligt Skatteverkets bedömning, något alternativ till regler av det slag som föreslås.

Skatteverket bedömer att förslagen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med dem. Skatteverket anser även att förslagen utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen.

Förslagen bedöms leda till en mer effektiv och ändamålsenlig bevissäkringsprocess samt till en anpassning av Skatteverkets arbetssätt till teknikutvecklingen. En beskrivning av hur och när konsekvenserna av förslagen kan utvärderas låter sig dock inte göras då ovannämnda konsekvenser inte kan kvantifieras eller skiljas från andra konsekvenser av effektivitetsåtgärder Skatteverket kontinuerligt inför. Att använda sig av antal bevissäkringsärenden som mått kan vara missvisande eftersom förslagen kan komma att minska behovet av sådana i takt med att regelefterlevnaden förbättras, men å andra sidan underlättar förslagen för genomförandet av bevissäkringsärenden, vilket då kan komma att öka antalet. Bevissäkringsärenden påverkas dessutom av andra faktorer såsom prioriteringar och resurser hos Skatteverket, vilket försvårar jämförelser över tid.

11.3 Offentligfinansiella effekter

Inget av förslagen påverkar skattebaser, skattesatser, avgifter eller andra regler som påverkar skatteintäkterna. De medför därmed inte någon offentligfinansiell effekt. Förslagen ger dock utökade möjligheter till kontroll och kan därmed leda till bättre regelefterlevnad och mindre skattefel.

11.4 Effekter för företagen

Delförslaget om att ta bort de förbud mot att verkställa granskning via telenät som finns i bl.a. skatteförfarandelagen (trådgranskningsförbuden) kommer, i de fall granskning sker i samverkan, underlätta för företagen att tillhandahålla den information som Skatteverket efterfrågar. I övrigt påverkas inte företagen eller marknaden och företagen behöver inte anpassa sina system.

Inte heller delförslagen om att införa bestämmelser om bevissäkring på distans m.m. bedöms ha någon effekt på företagens lönsamhet eller marknaden i övrigt. Inga systemanpassningar är nödvändiga. Förslagen innebär att det blir svårare att undanhålla information från Skatteverket. Att Skatteverket får effektiva verktyg för att motverka skattefusk och annat skatteundandragande skapar bättre konkurrensförutsättningar.

Förslagen inskränker inte företagets rätt att begära omprövning eller överklaga ett beslut.

11.5 Effekter för privatpersoner

Delförslaget om att ta bort trådgranskningsförbuden kan beröra privatpersoner inom ramen för en bevissäkring. Att Skatteverket eller Kronofogdemyndigheten får möjlighet att använda sin egen utrustning för att verkställa ett bevissäkringsbeslut bedöms inte innebära något ökat integritetsintrång eller annan inverkan för den enskilde.

Delförslagen om att införa bestämmelser om bevissäkring på distans m.m. kan däremot leda till ökat intrång i den personliga integriteten. Privatpersoner kan beröras inte bara då ett bevissäkringsbeslut riktas mot dem. Även bevissäkring avseende företag kan beröra privatpersoner, t.ex. om handlingar som rör ett reviderat bolag eftersöks på distans i företrädarens privata e-postkonto. För enskilda näringsidkare kan förslaget leda till ökat intrång i den personliga integriteten även om bestämmelser om bevissäkring på distans avser företaget. Som framgår av avsnitt 6.7 gör Skatteverket bedömningen att de föreslagna reglerna utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen.

11.6 Övriga konsekvenser för kommuner och regioner

Förslagen torde inte inverka på det kommunala självstyret eller få någon annan inverkan på kommuner eller regioner.

11.7 Effekter för Skatteverket

Delförslaget om att ta bort trådgranskningsförbuden medför större möjligheter att samverka med granskade företag på ett sätt som är ändamålsenligt och kostnadseffektivt för båda parter. Det förväntas leda till effektivitetsvinster för Skatteverket. Otillräckligt statistiskt underlag gör dock att en prognos över effektivitetsvinster i helårsarbetskrafter blir alltför osäker för att anges.

Delförslagen om att införa bestämmelser om bevissäkring på distans m.m. förväntas leda till effektivitetsvinster för Skatteverket samt förbättrade kontrollmöjligheter. Specifikt underlättar det för Skatteverket att tillgå ett mer fullständigt material vid olika utredningar. Det minskar både den tid som behöver läggas på ett ärende och sannolikheten för långdragna domstolsprocesser om bevisfrågor. Det går inte att fastställa effektivitetsvinster i helårsarbetskrafter då

eventuell tidsbesparing inom utredningar och bevisfrågor ska vägas mot det faktum att det kommer att finnas mer material som behöver gås igenom. Även viss ökning av tidsåtgång avseende verkställighet av bevissäkringsbeslut kan förekomma.

Den sammantagna bilden är att förslagen är en viktig del av Skatteverkets kontinuerliga arbete för att förbättra regelefterlevnaden och anpassa verksamheten till nya tekniska lösningar och arbetssätt.

För att införa förslagen krävs ingen systemutveckling. Eventuella kostnader för hårdvara, utbildningsinsatser för Skatteverkets medarbetare och informationsmaterial till företag ryms inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

11.8 Effekter på det brottsförebyggande arbetet

Ur ett brottsförebyggande perspektiv är förslagen en viktig del av Skatteverkets kontinuerliga arbete för att förbättra regelefterlevnaden och försvårar för de som ägnar sig åt skatteundandragande. Specifikt innebär förslagen en ökad upptäcktsrisk för de som undanhåller skatt.

Delförslagen om att införa bestämmelser om bevissäkring på distans m.m. bedöms ha ett viktigt signalvärde då Skatteverkets förbättrade kontrollmöjligheter kan leda till en mer effektiv kontrollverksamhet, vilket kan förväntas minska skattefelet bland de berörda företagen och privatpersonerna. Antalet bevissäkringsärenden är i dag ca 100 per år, vilket kan anses utgöra en liten skattebas. Dock är dessa bevissäkringsärenden i de flesta fallen kopplade till företag inom branscher med risk för sämre regelefterlevnad. Skatteverket har funnit evidens på att effekterna av kontroller kan sprida sig bortom de berörda företagen, i synnerhet inom de nätverk (och eventuellt branscher) företagen verkar. Att Skatteverket får kontrollmöjligheter som är anpassade till den befintliga teknikutvecklingen kan således ha positiva spridningseffekter och minska benägenheten att ägna sig åt skatteundandragande.

Förslagen bedöms sammantaget bidra till det brottsförebyggande arbetet.

11.9 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Delförslagen om bevissäkring på distans m.m. kan förväntas medföra en något större arbetsinsats för de allmänna förvaltningsdomstolarna eftersom beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. alltid måste fattas av domstol. I vissa fall kommer dock en fråga om bevissäkring på distans att kunna prövas av domstolen samtidigt med prövning av en fråga om bevissäkringsåtgärd enligt befintliga regler. I dessa fall blir det ingen ökning av antalet mål och den tillkommande frågan innebär sannolikt inte något större merarbete för domstolen. I andra fall kan Skatteverket få kännedom om ett avläsningsbart informationssystem först i samband med att en åtgärd enligt befintliga regler verkställs. Skatteverkets granskningsledare kan då fatta ett interimistiskt beslut om bevissäkring på distans. En ansökan i denna del måste i sådana fall göras hos domstolen efter verkställigheten, dvs. i ett sådant fall blir det två olika ansökningar vid olika tidpunkter och därmed två mål som ska handläggas av domstolen. Det kan också tänkas andra fall där beslut enligt de nya reglerna (dvs. beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.) fattas separat. Även i sådana fall blir det en ökning av antalet mål.

Om Skatteverket får tillgång till mer omfattande material skulle det kunna medföra något fler domstolsprocesser i andra typer av mål såsom undantag av handlingar från kontroll (47 kap. SFL). Å andra sidan kan möjligen vissa andra domstolsprocesser undvikas genom att Skatteverket får del av ett mer fullständigt material och därmed lättare kan bevisa skatteundandragande.

Effekterna i termer av kostnadsökningar för domstolarna bedöms som mycket osäkra och en prognos låter sig inte göras. Skatteverket bedömer att givet antalet bevissäkringsärenden per år (ca 100 i nuläget) kommer en eventuell kostnadsökning vara av marginell betydelse och rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

Som huvudregel är det Kronofogdemyndigheten som, på begäran av Skatteverkets granskningsledare, verkställer beslut om bevissäkring. En möjlig effekt för Kronofogdemyndigheten kan vara en viss ökning av tidsåtgången avseende verkställighet av bevissäkringsbeslut (fler eller längre verkställighetstillfällen). Kostnadsökningen bedöms vara av marginell betydelse och rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

11.10 Förslagens förenlighet med EU-rätten

Förslagen bedöms vara förenliga med EU-rätten.

11.11 Jämställdhet

Förslagen bedöms sammantaget inte få någon inverkan av betydelse på jämställdheten mellan kvinnor och män.

11.12 Övriga effekter

Förslagen torde inte inverka på miljön, på sysselsättning eller på offentlig service i olika delar av landet.

Förslagen torde inte medföra några märkbara fördelningseffekter.

Förslagen torde inte inverka på möjligheterna att nå integrationspolitiska mål.

Inga särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

41 kap.

10 § Den reviderade ska på begäran ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som kan uppfattas bara med sådana hjälpmedel.

Första stycket gäller inte om

1. den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen, och
2. kopian utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som revisorn har tillgång till.

I det fall som avses i andra stycket ska den reviderade ge revisorn möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen.

I paragrafen regleras skyldigheten för den som blir reviderad att tillhandahålla upptagningar som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel. I *fjärde stycket* har förbudet mot att verkställa granskning via telenät, det s.k. trådgranskningsförbudet, tagits bort. Härigenom får Skatteverket möjlighet att inhämta information som behövs för en revision genom internetuppkoppling från myndighetens egna tekniska utrustning. Skatteverket blir personuppgiftsansvarigt för behandling av personuppgifter som myndigheten utför i samband med sådana åtgärder.

En revision ska som huvudregel genomföras i samverkan med den reviderade. Det finns olika sätt för den reviderade att tillhandahålla Skatteverket en sådan elektronisk handling (upptagning) som myndigheten behöver för kontrollen. Som framgår av andra stycket i förevarande paragraf kan den reviderade välja att tillhandahålla en kopia av upptagningen. Det kan ske t.ex. genom att informationen tillhandahålls på ett USB-minne eller genom filöverföring. Den reviderade kan också låta revisorn använda den reviderades tekniska hjälpmedel (t.ex. en dator) för att granska upptagningen. När trådgranskningsförbudet nu slopas blir fler samarbetsformer möjliga. De närmare formerna och tidpunkten för tillhandahållande av handlingar som behövs för revisionen får liksom tidigare bestämmas i dialog mellan Skatteverket och den reviderade.

Ändringen medför inte någon skyldighet för Skatteverket att på begäran av den reviderade verkställa granskning via telenät. Skatteverket kan i det enskilda fallet göra bedömningen att detta inte är lämpligt eller möjligt, t.ex. utifrån säkerhetsaspekter.

Om Skatteverkets revisor och den reviderade kommer överens om att revisorn ska använda myndighetens dator för att inhämta information via internet behöver den reviderade medverka genom att t.ex. tillhandahålla nödvändiga inloggningsuppgifter.

Ändringen i förevarande paragraf innebär att även förbudet mot att eftersöka och omhändertaga material via telenät vid verkställighet av bevissäkringsbeslut avskaffas. Av 69 kap. 10 § framgår nämligen att vid verkställighet som avser upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel gäller de begränsningar som anges i 41 kap. 10 § fjärde stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

45 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- revision i den reviderades verksamhetslokaler (3 §),
- eftersökande och omhändertagande av handlingar (4-11 §§),
- eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. (11 a §),
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (12 §),
- beslut om bevissäkring (13-16 §§), och
- behörig förvaltningsrätt (17 §).

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Ett tillägg har gjorts med anledning av den nya bevissäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

2 § Med bevissäkring avses följande tvångsåtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 3 §,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4-11 §§,
3. eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. enligt 11 a §, samt
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme enligt 12 §.

Med risk för sabotage avses att det finns risk för att sådant som får kontrolleras, eller som får eftersökas och tas i anspråk enligt 11 a §, undanhålls, förvanskas eller förstörs.

Med bevissäkring på distans avses att eftersöka och omhänderta handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem och som lagras på annan plats än den plats varifrån åtgärden utförs. Med avläsningsbart informationssystem avses detsamma som i lagen (2020:62) om hemlig dataavläsning.

I *första stycket* definieras vad som avses med bevissäkring. Den nya åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. har lagts till som en ny *punkt 3*, vilket även innebär att den tidigare punkten 3 har fått ny numrering.

I *andra stycket* definieras uttrycket risk för sabotage. En ändring har gjorts med anledning av den nya bevissäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. Enligt den nya lydelsen avses med risk för sabotage att det finns risk för att sådant som får kontrolleras, eller som får eftersökas och tas i anspråk enligt 11 a §, undanhålls, förvanskas eller förstörs. Definitionen täcker såväl risk för sabotage avseende handlingar som omfattas av ett beslut om bevissäkring på distans som risk för sabotage avseende tekniska hjälpmedel m.m. som får eftersökas och tas i anspråk för att verkställa ett sådant beslut. Ändringen innebär en utvidgning jämfört med tidigare lydelse. Det som omfattades av den tidigare lydelsen omfattas således även fortsättningsvis.

Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår vad som avses med uttrycken bevissäkring på distans respektive avläsningsbart informationssystem. Med bevissäkring på distans avses att eftersöka och omhänderta handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem och som lagras på annan plats än den plats varifrån åtgärden utförs. Med avläsningsbart informationssystem avses detsamma som i lagen (2020:62) om hemlig dataavläsning. Av 1 § lagen om hemlig dataavläsning framgår att med avläsningsbart informationssystem avses en elektronisk kommunikationsutrustning eller ett användarkonto till, eller en på motsvarande sätt avgränsad del av, en kommunikationstjänst, lagringstjänst eller liknande tjänst. Avläsningsbara informationssystem kan således vara av såväl fysisk som immateriell karaktär. Uttrycket omfattar t.ex. datorer och servrar, liksom konton till webbmejl och molnlagringstjänster.

Det är inte möjligt att fatta ett beslut om bevissäkring på distans i syfte att ta del av handlingar som senare kan komma att tillföras informationssystemet, eller att

utsträcka en påbörjad verkställighet i väntan på att handlingar ska inkomma. Det är däremot möjligt att ta del av handlingar (t.ex. e-post) som inkommer under tiden som åtgärden verkställs. Om det efter att verkställigheten har avslutats uppkommer behov av att på nytt eftersöka handlingar i samma informationssystem är det en ny åtgärd som kräver ett nytt beslut.

Bevissäkring på distans avser handlingar som lagras på annan plats än den plats varifrån åtgärden utförs. Det innebär i praktiken att åtgärden genomförs via kommunikationsnät, t.ex. via internet. Det är inte fråga om bevissäkring på distans när handlingar som lagras lokalt på en förrättningsplats eftersöks och omhändertas. Det kan inträffa att samma material finns lagrat såväl i en molntjänst som lokalt. Att det eventuellt kan finnas en lokal kopia på den plats varifrån bevissäkring på distans utförs hindrar inte att en sådan åtgärd utförs. Motsatsvis kan en lokal kopia eftersökas och omhändertas med stöd av andra bestämmelser i kapitlet även om en motsvarande handling finns lagrad i en molntjänst.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3 och 6.6.

7 a § *En handling som behövs för en revision enligt 3 § eller 41 kap. får eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och tas om hand för granskning om*

- 1. den reviderade inte har följt ett föreläggande enligt 41 kap. 12 § om att lämna ut handlingen, eller*
- 2. det finns en påtaglig risk för sabotage.*

Om informationssystemet inte kan antas ha använts i den reviderades verksamhet gäller första stycket bara om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i informationssystemet.

I paragrafen, som är ny, ges förutsättningarna för bevissäkring på distans vid revision. Av *första stycket* framgår att en handling som behövs för en revision får eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och tas om hand för granskning om den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Som framgår av *andra stycket* är en ytterligare förutsättning att informationssystemet kan antas ha använts i den reviderades verksamhet eller att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i informationssystemet.

Den reviderade behöver inte själv vara innehavare eller kontohavare för att ett informationssystem ska anses ha använts i verksamheten. Det kan även handla om t.ex. ett privat e-postkonto som en företrädare har valt att använda i verksamheten. Enbart det faktum att mejl har skickats från den reviderade till en annan person innebär däremot normalt inte att den andra personens e-postkonto kan anses ha använts i verksamheten.

Med uttrycket ”särskild anledning att anta” avses att det ska finnas något som talar för att handlingen finns i informationssystemet och att eftersökandet inte ingår i ett mer planlöst letande (jfr prop. 1993/94:151 s. 156).

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

8 § *Om ett föreläggande att lämna ut en handling vid annan kontroll än revision inte har följts och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts, får handlingen eftersökas och tas om hand för granskning.*

Om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i ett avläsningsbart informationssystem som den som har förelagts kan antas ha använt, får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning.

I paragrafen ges förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta en handling vid annan kontroll än revision. Sedan tidigare gäller att en handling får eftersökas och tas om hand för granskning om ett föreläggande att lämna ut handlingen inte har följts och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som

har förelagts. Av det nya *andra stycket* framgår att om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i ett avläsningsbart informationssystem som den som har förelagts kan antas ha använt får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

9 § Hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna uppgift enligt 37 kap. 10 § får handling som han eller hon kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande om det finns

1. särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen,
2. en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs, och
3. ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Om det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas i ett avläsningsbart informationssystem som den som avses i första stycket kan antas ha använt, får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande under de förutsättningar som anges i första stycket 2 och 3.

Granskningen ska ske på annan plats än hos den som bevissäkringen gäller.

I paragrafen ges förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande av handling utan föregående föreläggande hos den som inte får revideras men som ett s.k. tredjemansföreläggande kan riktas mot enligt 37 kap. 10 §. Sedan tidigare gäller enligt första stycket att en handling som en sådan person kan föreläggas att lämna uppgift om får eftersökas och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande om det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen, en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs och ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Av det nya *andra stycket* framgår att om det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas i ett avläsningsbart informationssystem som den som avses i första stycket kan antas ha använt får handlingen eftersökas på distans i informationssystemet och tas om hand för granskning utan ett föregående föreläggande. Liksom enligt första stycket gäller detta under förutsättning att det finns en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs och ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Tredje stycket motsvarar det tidigare andra stycket. Innehållet i stycket är oförändrat.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

11 a § *Om det är nödvändigt för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans får tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa beslutet eftersökas hos den som beslutet gäller, eller hos en företrädare för denne, och tas i anspråk.*

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans. Om det är nödvändigt för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans får sådant eftersökas hos den som beslutet gäller, eller hos en företrädare för denne, och tas i anspråk.

Uttrycket tekniskt hjälpmedel omfattar bl.a. datorer, mobiltelefoner och mjukvara som t.ex. operativsystem och bokföringsprogram. Annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans kan t.ex. vara handlingar där inloggningsuppgifter har dokumenterats. Såväl pappershandlingar som elektroniska handlingar omfattas av bestämmelsen. Bestämmelsen ger däremot inte myndigheten rätt att kräva att en person medverkar till biometrisk autentisering.

För att ett beslut om bevissäkring på distans ska kunna verkställas kommer det normalt vara nödvändigt att myndigheten får tillgång till tekniska hjälpmedel eller inloggningsuppgifter som finns hos den enskilde. Myndigheten kan ofta få tillgång till sådant vid verkställighet av en annan bevissäkringsåtgärd, som verkställs i samband med beslutet om bevissäkring på distans. Om så inte är fallet ger dock förevarande paragraf möjlighet att fatta ett särskilt beslut om att tekniska hjälpmedel m.m. får eftersökas och tas i anspråk. Att tekniska hjälpmedel får tas i anspråk innebär att myndigheten får ta kontroll över dem. Själva användningen (och i förekommande fall omhändertagandet) av tekniska hjälpmedel regleras i 69 kap. Med ianspråktagande av inloggningsuppgifter avses att myndigheten tar del av, och vid behov dokumenterar, uppgifterna.

Åtgärder enligt förevarande paragraf får vidtas hos den som ett beslut om bevissäkring på distans gäller, eller hos en företrädare för denne. Med den som beslutet gäller avses i detta sammanhang den reviderade eller, i fall som avses i 8 och 9 §§, den som har förelagts eller kan föreläggas. Eftersökande kan således ske i t.ex. ett reviderat företags verksamhetslokaler. Om beslutet om bevissäkring på distans avser ett avläsningsbart informationssystem som inte har använts i den reviderades verksamhet gäller beslutet även den som har använt informationssystemet, t.ex. en bokföringsbyrå. Ett beslut om bevissäkring på distans gäller inte ett molntjänstföretag som bara tillhandahåller den eller de servrar där informationen lagras.

Med företrädare avses, liksom i reglerna om företrädaransvar i 59 kap., både legala och faktiska företrädare.

Det kan bli aktuellt att eftersöka tekniska hjälpmedel m.m. i bostäder. En bevissäkringsåtgärd ska dock alltid i första hand avse den minst ingripande åtgärden, vilket innebär att eftersökning i en bostad får ske först sedan det visat sig att eftersökning i andra utrymmen blivit resultatlös (jfr RÅ 1996 ref. 97).

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

13 § Beslut om bevissäkring enligt 3, 6–9 och 11 a §§ fattas av förvaltningsrätten på ansökan av granskningsledaren.

Beslut enligt 4, 5 och 12 §§ fattas av granskningsledaren.

I paragrafen föreskrivs vilka bevissäkringsåtgärder som förvaltningsrätten respektive granskningsledaren beslutar om. Ett tillägg har gjorts i *första stycket* med anledning av den nya åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m.

Övervägandena finns i avsnitt 6.8.

14 § Granskningsledaren får besluta om bevissäkring enligt 3, 6–8 och 11 a §§ om

1. det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, samt
2. åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal *eller avser ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.*

Om granskningsledaren har beslutat om åtgärd enligt första stycket, ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Om granskningsledaren inte gör någon ansökan eller om förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Om den som beslutet om bevissäkringen gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska handlingarna överlämnas till konkursförvaltaren och den som bevissäkringen gäller underrättas om överlämnandet.

I paragrafen finns bestämmelser om granskningsledarens behörighet att fatta interimistiska beslut om vissa åtgärder som enligt 13 § ska beslutas av förvaltningsrätten. I inledningen av *första stycket* har ett tillägg gjorts med anledning av den nya åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. I *punkt 2* i samma stycke har ett tillägg gjorts som innebär att granskningsledaren får fatta ett interimistiskt beslut om bevissäkring på distans enbart om åtgärden avser ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo. Detta gäller i stället för det krav på att åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal som annars är en förutsättning för att granskningsledaren ska få fatta interimistiska beslut.

Övervägandena finns i avsnitt 6.8.

69 kap.

3 § Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om bevissäkring på begäran av granskningsledaren. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Om det kan ske obehindrat får granskningsledaren också verkställa beslut om bevissäkring avseende avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

I paragrafen regleras vem som ska verkställa ett beslut om bevissäkring. Som huvudregel är det Kronofogdemyndigheten som verkställer sådana beslut, på begäran av Skatteverkets granskningsledare. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat. Av det nya *andra stycket* framgår att granskningsledaren också, om det kan ske obehindrat, får verkställa beslut om bevissäkring avseende avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo. Att granskningsledaren bara får verkställa beslut om det kan ske obehindrat innebär att så fort det blir fråga om någon form av våld eller motstånd måste han eller hon anlita Kronofogdemyndigheten för att verkställa beslutet (jfr prop. 2010/11:165 s. 1169). När det gäller beslut om bevissäkring på distans kan det t.ex. handla om att den granskade gör motstånd mot att viss teknisk utrustning används för att verkställa beslutet. Att granskningsledaren i vissa fall kan behöva ange inloggningsuppgifter för att få tillgång till information i ett avläsningsbart informationssystem innebär inte ett sådant hinder som avses här.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.

4 § Verktällighet av beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. Utan särskilda skäl får ett beslut inte verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.

Då ett beslut om bevissäkring verkställs på en plats får ett beslut om bevissäkring på distans, som har samband med det förstnämnda beslutet, verkställas från samma plats.

Av paragrafen framgår sedan tidigare att verktällighet av beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. Utan särskilda skäl får ett beslut inte verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00. Av det nya *andra stycket* framgår att då ett beslut om bevissäkring verkställs på en plats får ett beslut om bevissäkring på

distans, som har samband med det förstnämnda beslutet, verkställas från samma plats. Det förstnämnda beslutet kan t.ex. vara ett beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar på den aktuella platsen. Det kan också vara ett beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. Kravet på samband mellan besluten innebär att besluten ska ha fattats inom ramen för samma revision eller – i fall som avses i 45 kap. 8 eller 9 § – att de ska hänföra sig till samma föreläggande eller tänkta föreläggande. Bestämmelsen förutsätter att bevissäkringen på distans verkställs i samband med verkställighet av den andra åtgärden, dvs. vid samma tillfälle. Det är dock inte nödvändigt att det sker exakt samtidigt. Verktällighet av beslutet om bevissäkring på distans kan påbörjas eller fortsätta efter det att verkställigheten avseende den andra åtgärden har avslutats.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.

9 § Tekniska hjälpmedel som finns där *ett beslut om bevissäkring* verkställs får, om det är nödvändigt, användas för att verkställa beslutet eller ett beslut om bevissäkring på distans som har samband med det förstnämnda beslutet.

Om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand.

I paragrafen regleras myndighetens befogenhet att använda och omhänderta tekniska hjälpmedel som finns där beslut om bevissäkring verkställs. Genom ändringen i *första stycket* klargörs att tekniska hjälpmedel som finns där ett beslut verkställs även får användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans som har samband med det förstnämnda beslutet. En förutsättning för att bestämmelsen ska kunna tillämpas är att det finns ett beslut om bevissäkring (det förstnämnda beslutet) som avser den plats där hjälpmedlen finns. Det kan t.ex. vara ett beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar, eller ett beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. De tekniska hjälpmedlen får då användas för att verkställa beslutet om bevissäkring på distans. Kravet på samband mellan besluten innebär att de ska ha fattats inom ramen för samma revision eller – i fall som avses i 45 kap. 8 eller 9 § – att de ska hänföra sig till samma föreläggande eller tänkta föreläggande.

Liksom tidigare är en förutsättning för att tekniska hjälpmedel ska få användas att det är nödvändigt. Av det oförändrade andra stycket följer att tekniska hjälpmedel får tas om hand om det finns synnerliga skäl.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.

9 a § *Bevissäkring på distans får bara genomföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser.*

Av paragrafen, som är ny, framgår att bevissäkring på distans bara får genomföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser. Detta gäller vare sig det är Kronofogdemyndigheten eller granskningsledaren som verkställer beslutet. I 28 kap. 10 b § tredje stycket rättegångsbalken finns en motsvarande bestämmelse som gäller när brottsbekämpande myndigheter utför s.k. genomsökning på distans. Paragrafen har utformats med den bestämmelsen som förebild.

Med autentisering avses bl.a. att tillgång till ett informationssystem skapas genom att användarnamn och lösenord anges. Ett annat exempel är att informationssystemet är omedelbart tillgängligt med hjälp av en applikation, utan att inloggning krävs eller utan att en förnyad inloggning behöver göras. Myndigheten är således begränsad till att skaffa sig tillgång till informationssystemet genom den autentiseringsprocess som informationssystemet

tillhandahåller. Bestämmelsen tillåter inte installation av mjuk- eller hårdvara för att kringgå en nödvändig autentisering. Det är inte heller tillåtet att bryta eller kringgå systemskydd eller att utnyttja tekniska sårbarheter för att få åtkomst till ett system. Det saknar däremot betydelse genom vilket gränssnitt som autentiseringen sker, det vill säga om det görs genom en webbläsare eller med en annan särskild programvara (jfr prop. 2021/22:119 s. 179).

Myndigheten får således bereda sig tillgång till ett informationssystem genom att klicka på en ikon. Myndigheten får också logga in i ett informationssystem med användning av tillgängliga inloggningsuppgifter. Till exempel får inloggningsuppgifter som har sparats på en dator användas. Detsamma gäller om inloggningsuppgifter på annat sätt påträffas eller tillhandahålls. Om det är oklart vad påträffade inloggningsuppgifter avser får uppgifterna ändå användas för att försöka logga in i informationssystemet.

Om det aktuella informationssystemet redan är tillgängligt på grund av att en tidigare användare har loggat in behöver myndigheten givetvis inte logga in på nytt.

Bestämmelsen är bara tillämplig vid bevissäkring på distans. Den reglerar således inte åtkomst till material som lagras lokalt i t.ex. en dator som påträffas på en förrättningsplats.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.

11 § Kronofogdemyndigheten får genomsöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme. *Kronofogdemyndigheten får även genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans.*

Om ett utrymme som behöver genomsökas är tillslutet, får Kronofogdemyndigheten öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Myndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna.

Våld mot person får dock användas bara om Kronofogdemyndigheten möter motstånd och det med hänsyn till ändamålet med beslutet om bevissäkring kan anses försvarligt.

I paragrafen finns bestämmelser om Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvång. Myndigheten får bl.a. genomsöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme. Ett tillägg har gjorts i *första stycket* så att det framgår att Kronofogdemyndigheten även får genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.

12.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor

6 kap.

5 § Upplagshavaren ska på begäran ge Skatteverket tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska lagerbokföring, om lagerbokföringen kan uppfattas endast med sådana hjälpmedel.

Första stycket gäller inte, om

1. upplagshavaren tillhandahåller en kopia av lagerbokföringen, och

2. lagerbokföringen utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som Skatteverket har tillgång till.

I det fall som avses i andra stycket ska upplagshavaren ge Skatteverket möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos upplagshavaren.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med kontrollen.

I paragrafen regleras skyldigheten för en upplagshavare att låta Skatteverket använda tekniska hjälpmedel vid sådan granskning av lagerbokföringen som sker

vid ett punktskattebesök. I *ffjärde stycket* har förbudet mot att verkställa granskning via telenät tagits bort. Härigenom får Skatteverket möjlighet att använda sin egen utrustning för att via internet ta del av lagerbokföringen. Punktskattebesök är i första hand avsedda att äga rum i samverkan med den som kontrolleras (prop. 2013/14:10 s. 110). Formerna för tillhandahållande av lagerbokföringen får bestämmas i dialog mellan Skatteverket och upplagshavaren.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

12.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd

14 § För att kontrollera ett företag som har fått omställningsstöd får Skatteverket genomföra revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersöka och omhändertaga handlingar, *eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel m.m.* samt försegla lokal, förvaringsplats eller annat utrymme. I fråga om bevissäkring gäller bestämmelserna i 45 kap. och 69 kap. 2–12 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av paragrafen framgår att bevissäkringsåtgärder av olika slag kan genomföras för att kontrollera ett företag som har fått omställningsstöd. Paragrafen innehåller också en hänvisning till bestämmelserna om bevissäkring i skatteförfarandelagen (2011:1244), vilka därigenom blir tillämpliga. Ett tillägg har gjorts i paragrafen så att även åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel m.m. nämns bland de bevissäkringsåtgärder som räknas upp.

Övervägandena finns i avsnitt 9.