

Lagrådsremiss

Modernisering av Skatteverkets kontrollverktyg

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 20 november 2025

Elisabeth Svantesson

Linda Bolund Thornell
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen 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 arbetsätt samt att underlätta samverkan med kontrollerade företag.

Vidare föreslås nya bestämmelser i skatteförfarandelagen om bevissäkring på distans som ger möjlighet att eftersöka och kopiera 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 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. Som en följd av det förslaget föreslås också en ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd vad gäller möjligheten att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel. Förslagen syftar till att anpassa regelverket om bevissäkring till den tekniska utveckling som har skett, som innebär att elektronisk information numera ofta lagras externt i t.ex. molntjänster, utan att ge avkall på rättssäkerheten.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 april 2026.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	6
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd	11
3	Ärendet och dess beredning	12
4	Teknikutvecklingen medför behov av regeländringar	12
5	Förbuden mot granskning via telenät tas bort	14
6	Modernisering av bestämmelserna om bevissäkring	21
6.1	Bestämmelserna om bevissäkring behöver anpassas till teknikutvecklingen	21
6.2	En ny tvångsåtgärd, bevissäkring på distans, införs	35
6.3	Definitionen av risk för sabotage ändras	38
6.4	Tekniska hjälpmedel ska få eftersökas och tas i anspråk	40
6.5	När bevissäkring på distans får ske	43
6.6	Beslut om bevissäkring på distans	48
6.7	Verkställighet av beslut	52
7	Undantag från kontroll	57
8	Dataskydd, sekretess och säkerhetsfrågor	59
8.1	Dataskydd	60
8.2	Sekretess och tillgång till information	68
8.3	Säkerhetsfrågor	69
9	Lagstiftning som hänvisar till skatteförfarandelagen	72
10	Förslagets förenlighet med EU-rätten	73
11	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	74
12	Konsekvensanalys	74
12.1	Offentligfinansiella effekter	74
12.2	Effekter för företagen	75
12.3	Effekter för privatpersoner	75
12.4	Effekter för myndigheterna	75
12.5	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna	76
12.6	Effekter på det brottsbekämpande arbetet	77
12.7	Övriga effekter	77
13	Författningskommentar	78
13.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor	78

13.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	78
13.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd	87
Bilaga 1	Sammanfattning av Skatteverkets promemoria Moderna kontrollverktyg	88
Bilaga 2	Promemorians lagförslag	89
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	96

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor,
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. lag om ändring i lagen (2020:548) om omställningsstöd.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 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.

2.2 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 och 9 §§ 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 (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*

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.

2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4–11 §§,

3. eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel 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 *sådan 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 kopiera handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem och som lagras på en annan plats än den plats varifrån tvångsåtgärden utförs. Med avläsningsbart informationssystem avses detsamma som i lagen (2020:62) om hemlig data-avläsning.*

7 a §

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

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 och tas i anspråk hos

1. den som beslutet gäller, eller

2. en företrädare för denne.

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 i ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som

a) medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078), eller

b) 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 på distans i avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som

1. medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078), eller

2. 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 informations-system som åtgärden avser.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

2.3 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* 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.

3 Ärendet och dess beredning

Skatteverket inkom den 17 februari 2025 till Finansdepartementet med en skrivelse om förslag till ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244), lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor och lagen (2020:548) om omställningsstöd. Till skrivelsen bifogades promemorian Moderna kontrollverktyg. I promemorian föreslås att förbudet mot att granskning vid revision och kontroll av vissa punktskatter får ske via telenätet tas bort. Vidare föreslås nya bestämmelser om bevissäkring på distans som ger Skatteverket möjlighet att eftersöka handlingar som finns i avläsningsbara informationssystem samt att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel som kan användas för att eftersöka sådana elektroniska handlingar. Bestämmelserna ger motsvarande möjligheter till Kronofogdemyndigheten och Tullverket. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga på regeringens webbplats (regeringen.se) och i Finansdepartementet (Fi2025/00363).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 Teknikutvecklingen medför behov av regeländringar

Vid skattekontroll i form av revision gäller enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan SFL, ett förbud mot att verkställa granskning via telenät (se 41 kap. 10 § fjärde stycket SFL). Detta s.k. trådgranskningsförbud infördes den 1 juli 1994 av datasäkerhets- och integritetsskäl (se prop. 1993/94:151 s 88). Förbud mot att verkställa granskning via telenät gäller sedan samma tidpunkt även vid verkställighet av tvångsåtgärder enligt 69 kap. 10 § SFL. Liknande förbud mot att verkställa granskning via telenät finns också i 6 kap. 5 § fjärde stycket lagen (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor.

Trådgranskningsförbudet innebär att Skatteverket inte får lov att vid revision hämta in nödvändig information genom att koppla upp sina datorer via internet. Skatteverket är således beroende av att t.ex. elektroniskt räkenskapsmaterial lämnas över till Skatteverket på något annat sätt, såsom genom filöverföring eller på en minnessticka. Information som Skatteverket behöver granska vid en revision finns dock i allt större utsträckning i elektronisk form och den fysiska platsen för lagring av informationen är ofta en annan än den där det enskilda företaget bedriver sin verksamhet (se SOU 2021:60 s. 368–371). Detta är en följd av den tekniska utvecklingen och den pågående digitaliseringen men även av bestämmelser som styr hur företag ska lagra sina räkenskaper.

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. Räkenskapsinformation ska som huvudregel förvaras i Sverige. Det finns dock en möjlighet för företag att under vissa förutsättningar 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. Från och med den 1 juli 2024 har kravet på att bevara räkenskapsmaterial i sin ursprungsform tagits bort. Detta ger företag möjlighet att t.ex. överföra räkenskapsinformation från en pappershandling till en elektronisk handling.

Digitaliseringen har medfört att nya former av tekniska tjänster erbjuds företag. Ett företag kan i dag köpa elektroniska bokföringstjänster vilket t.ex. kan innebära att företaget för sin löpande bokföring i en applikation som tillhandahålls företaget via Internet. Företagets räkenskapsinformation är i dessa fall lagrad på ett serverutrymme som tillhandahålls som en del av bokföringstjänsten, en s.k. molntjänst.

Ett företags rätt att bevara räkenskapsinformation i elektronisk form i kombination med möjligheten att förvara informationen i ett annat land skapar en situation där svenska företags räkenskapsinformation inte alltid lagras på ett utrymme i Sverige. Uppbyggnaden av molntjänster innebär att räkenskapsinformationen är åtkomlig från en dator i Sverige samtidigt som det kan vara oklart för företaget i fråga var den fysiska server där dess räkenskapsinformation är lagrad finns. Informationen kan vidare vara lagrad på flera platser vid samma tidpunkt och den kan snabbt flyttas från en lagringsplats till en annan.

Framväxten av informationssamhället har även lett till utveckling och förändring av annan lagstiftning. I förarbetena till skatteförfarandelagen framgår att lagen bör vara teknikneutral för att bli flexibel och ge utrymme för en successiv utveckling av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande. Lagstiftning i syfte att skydda elektronisk information och privatpersoners integritet har tillkommit och anpassats. Förutsättningarna för Skatteverket att ta emot och granska elektronisk information har således förändrats på ett grundläggande sätt sedan trådgranskningsförbudet infördes.

Regeringen har i olika sammanhang betonat att den statliga förvaltningen ska vara ett föredöme som aktiv användare av informationsteknik såväl i den egna verksamheten som i samverkan med företag och myndigheter. Inriktningen är att ny informationsteknik ska tillvaratas fullt ut (se t.ex. prop. 1999/2000:86 s. 30 och prop. 2006/07:1 utgiftsområde 2 bilaga 1 s. 10). För att Skatteverket ska kunna bedriva sin kontrollverksamhet på ett sätt som är smidigt och effektivt för såväl myndigheten som granskade företag behöver lagstiftningen anpassas till företagens ökade digitala hantering av räkenskapsinformation. Trådgranskningsförbudet försvårar samverkan med reviderade företag eftersom dessa tvingas ta fram och tillhandahålla kopior av elektroniskt räkenskapsmaterial åt Skatteverket i stället för att t.ex. kunna erbjuda Skatteverket att ta del av materialet direkt via en internetbaserad bokföringsapplikation. Om trådgranskningsförbudet tas bort kommer även Naturvårdsverket kunna anpassa sin kontroll avseende vissa miljöavgifter till den tekniska utvecklingen.

Bevissäkring är en tvångsåtgärd som innebär att Skatteverket under vissa specifika förutsättningar under tvång får utföra revision i verksamhetslokaler, eftersöka och omhänderta handlingar samt försegla lokaler och andra utrymmen. Trådgranskningsförbudet gäller även vid bevissäkring. Skatteverket får alltså inte heller vid bevissäkring hämta in information genom uppkoppling via internet. Ett beslut om bevissäkring kan dessutom endast omfatta kända förvaringsplatser vilket medför att tvångsåtgärden inte omfattar handlingar som är lagrade i en molntjänst vars fysiska lagringsplats inte är möjlig att lokalisera. Trådgranskningsförbuden och dagens bestämmelser om bevissäkring kan leda till att förtroendet för skattesystemet och Skatteverkets kontrollverksamhet påverkas negativt i takt med att företag och privatpersoner väljer att lagra sin elektroniska information i s.k. molntjänster. På samma sätt kan Tullverkets kontrollverksamhet påverkas negativt eftersom bestämmelserna om bevissäkring gäller även vid den myndighetens kontroller. Kronofogdemyndigheten påverkas också av förslaget när denna verkställer beslut om bevissäkring. Det är samtidigt viktigt att en reform sker med beaktande av höga krav på rättssäkerhet som säkerställer balansen mellan Skatteverket respektive Tullverket och den som granskas.

Förslagen i denna lagrådsremiss ska modernisera Naturvårdsverkets, Skatteverkets och Tullverkets kontrollverktyg och anpassa dem till den tekniska utvecklingen och företagens ökade användning av digitala tjänster utan att ge avkall på rättssäkerheten.

5 Förbuden mot granskning via telenät tas bort

Regeringens förslag

Förbuden mot att verkställa granskning via telenät tas bort.

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inte något att invända mot det. *Integritetsskyddsmyndigheten* anser att det behövs en djupare analys av förslagets konsekvenser för den personliga integriteten innan förslagen genomförs. *Näringslivets regelnämnd* och *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt näringsliv* (nedan *NSD m.fl.*) ansluter sig, tillstyrker att trådgranskningsförbudet slopas i de fall den enskilde samtycker till att granskning sker på detta sätt. *Företagarna* avstyrker förslaget. *Småföretagarnas riksförbund* motsätter sig förslaget utifrån rättssäkerhets- och dataintegritetsaspekter. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget och för fram att promemorian inte ger ett tillräckligt underlag för att bedöma om den förväntade effektiviteten står i

rimlig proportion till den inskränkning i rättssäkerhet och integritet som förslaget medför för den enskilde.

Skälen för regeringens förslag

Bakgrunden till förbuden

I 41 kap. 10 § skatteförarandelagen (2011:1244), nedan 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. en bokföringsapplikation). 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 av Skatteverket inom ramen för kontrollen.

Skattemyndigheterna fick 1988 rätt att granska räkenskaper och andra handlingar även om de endast kunde uppfattas med hjälp av tekniska hjälpmedel genom nya befogenheter i dåvarande taxeringslagen (1956:263). Enligt förarbetena (prop. 1987/88:65 s. 49) behövde de nya befogenheterna begränsas för att skydda personrelaterade uppgifter. Integritetsskyddsmyndigheten (dåvarande Datainspektionen) beslutade föreskrifter om granskning av personregister med hjälp av automatisk databehandling (ADB) vid taxeringsrevision och tullrevision, 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 föreskrifter om skatterevision, RSFS 1991:10 av vilka 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 datasäkerheten och integritetsskyddet för ADB-lagrad information skulle förstärkas på det skatterättsliga området genom att vissa av Riksskatteverkets och Integritetsskyddsmyndighetens föreskrifter upphöjdes till lag. Det innebar bl.a. bestämmelser om förbud mot granskning via telenät infördes i taxeringslagen (1990:324) och lagen

(1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen).

Bestämmelserna i taxeringslagen och tvångsåtgärdslagen om förbud mot granskning via telenät överfördes senare, 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 (1998:506) om flyttning och kontroll av vissa punktskattepliktiga varor, nedan LPK. Den bestämmelsen gäller vid punktskattebesök. Bestämmelserna om punktskattebesök, inklusive förbudet mot granskning via telenät, trädde i kraft den 1 april 2014. Av förarbetena 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 (se prop. 2013/14:10 s. 106 och 107). Förarbetena innehåller inte någon särskild motivering när det gäller behovet av ett förbud mot granskning via telenät.

Vad som omfattas av uttrycket telenät är en tolkningsfråga. Skatteverket har uppfattat att uttrycket avser sådana fjärrförbindelser som används för kommersiell, allmän datatrafik. Det innebär att internet omfattas, oavsett vilken teknik som används för internetuppkopplingen. Trådgranskningsförbuden är absoluta och gäller alltså även om den enskilde samtycker till att granskningen sker på detta sätt. Skatteverket har även fört fram 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 till exempel att Skatteverkets revisor tar del av räkenskapsinformation genom att från myndighetens dator logga in i ett webbaserat bokförings-system med hjälp av inloggningsuppgifter som ett reviderat företag tillhandahåller.

Skatteverket har dessutom framfört att det inte 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. Regeringen delar denna bedömning.

Skatteverket har samtidigt fört fram att trådgranskningsförbuden inte torde 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. Det är enligt regeringens mening oklart om denna Skatteverkets tolkning är korrekt. Som framgår ovan anser regeringen att begreppet granskning har en vid betydelse och även omfattar inhämtande av material för granskning. Trådgranskningsförbudet torde därför även innebära att Skatteverket är förhindrad att via Internet ta del av räkenskapsinformation även om den tekniska utrustning som används tillhör den som granskas.

Förbuden hindrar ett modernt arbetssätt

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). Regeringen anser att det är mycket osannolikt att användningen av digitala tjänster skulle minska i framtiden. Det framstår snarare troligt att användningen kommer att öka.

I förarbetena till skatteförfarandelagen uttalade regeringen att när lagstiftningen har sina rötter i en tid då papper var, om inte den enda så i alla fall den självklara, bäraren av inkomst- och skatteuppgifter är det inte så konstigt att lagstiftning utformas utifrån en huvudregel om att uppgifter ska lämnas på papper. Regeringen uttalade att ökad användning av elektronisk kommunikation bör uppmuntras eftersom det underlättar såväl för de skattskyldiga som för Skatteverket och att elektronisk kommunikation har vissa fördelar även ur rättssäkerhetsperspektiv. Deklaration över internet skyddar de enskilda i större utsträckning än pappersdeklarationer från att göra fel av misstag. De faktorer som bidrar till det är att deklaranterna får anpassad information under ifyllandets gång och att deklARATIONERNA summeras automatiskt. Elektroniska deklARATIONER framstår dessutom som säkrare än pappersdeklarationer beträffande risken att deklARATIONEN försvinner under befordran. Den bekräftelse som deklARANTEN får är ett bevis på att deklARATIONEN nått Skatteverket. Genom att felöverföringar och felsummeringar rättas utan att Skatteverket i efterhand behöver ta kontakt med uppgiftslämnaren minskar också de administrativa kostnaderna såväl för de deklARATIONSSKYLDIGA som gör sådana fel som för Skatteverket (se prop. 2010/11:165 s. 312 och 345).

Trådgranskningsförbudet i 41 kap. 10 § SFL utgör enligt regeringen ett hinder för ett modernt arbetssätt vid revisioner och det 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 företaget tillhandahåller informationen på en minnessticka. Det finns också möjlighet för den som blir reviderad att på ett säkert sätt överföra filer till Skatteverket, genom att använda den 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. Det är därtill enligt regeringens mening oklart om Skatteverket med hjälp av den reviderades dator får bereda sig tillgång till information via telenätet. Detta minskar möjligheterna att genomföra revisioner på ett sätt som är effektivt för Skatteverket och de reviderade företagen.

Förslaget om att ta bort trådgranskningsförbuden innebär att Skatteverket 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. Det normala förfarandet vid revisioner är att Skatteverket får en kopia av redovisningen i elektronisk form. Enligt Skatteverket saknas

det ofta skannat bokföringsunderlag, såsom kundfakturor och leverantörsfakturor, i de kopior som Skatteverket får. Verifikationerna kan ofta endast nås från den reviderades bokföringsprogram. I en del fall kan underlagen överföras som en fil till Skatteverket. De fördelar ur rättssäkerhetsperspektiv som regeringen lyfte vid införandet av skatteförfarandelagen kan även uppstå om trådgranskningsförbudet tas bort. Om Skatteverket får lov att via den granskades eller sina egna tekniska hjälpmedel granska materialet via uppkoppling mot internet behöver den som granskas inte lägga tid på att framställa en kopia av materialet. Då motverkas också helt de överföringsfel som alltid kan uppstå när en kopia skapas. Det är vidare så att det, när det rör sig om mycket omfattande material, inte alltid är möjligt att skapa en sådan kopia som krävs för att Skatteverket ska få ta del av materialet. Om trådgranskningsförbuden tas bort kommer Skatteverkets möjligheter att ta del av elektroniskt material att bli fler. Naturvårdsverket får samma möjligheter vad gäller utredningar avseende miljöavgifter på utsläpp av kväveoxider i energiproduktion eftersom lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion hänvisar till bestämmelserna om revision i skatteförfarandelagen.

Av Skatteverkets skrivelse framgår att trådgranskningsförbudet i skatteförfarandelagen redan i dag upplevs 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. Skatteverket har uppgett att det är vanligt att information som myndigheten behöver vid en revision lagras hos en tredje part som tillhandahåller tjänster till den reviderade. Förutom bokföringsapplikationer kan det handla om t.ex. bokningstjänster och tjänster som tillhandahålls av betalningsförmedlare och speditörer. Det kan också handla om att större koncerner har samlat hela koncernens redovisning till ett av företagen i koncernen (s.k. shared services). I de fall koncernen är gränsöverskridande kan detta företag ha sitt säte i ett annat land vilket medför att svenska koncernföretags bokföring lagras och hanteras från ett annat land. Ett mer effektivt arbetssätt skulle då t.ex. kunna innebära att Skatteverket, efter samtycke från den reviderade, inhämtar elektronisk information direkt från en tredje part.

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 dock helt annorlunda ut i dag jämfört med när förbudet infördes. Regeringen anser att det finns anledning att ompröva behovet av ett förbud. *IMY, NSD m.fl.* och *Småföretagarnas riksförbund* har fört fram att förslaget innebär risker för intrång i den personliga integriteten. *NSD m.fl.* framför att ett trådgranskningsförfarande som inte bygger på samtycke innebär ett integritetsintrång utöver vad som gäller enligt dagens regler. Detta kan enligt dessa remissinstanser, beroende på hur företagets affärssystem är uppbyggda, medföra att Skatteverket kan få tillgång till en mycket stor mängd uppgifter. En del av dessa kan därtill vara känsliga personuppgifter, gällande såväl företrädare för den reviderade som anställda och personal. Denna eventuella situation går inte att jämföra med

den information som Skatteverket i dag kan inhämta, utan hinder av trådgranskningsförbudet, vid kontroll av kassaregister och personalliggare, då dessa system är klart avgränsade och det tydligt framgår vad Skatteverket får kontrollera.

Mot bakgrund av digitaliseringen och utvecklingen av det s.k. informationssamhället kan intrånget i den personliga integriteten enligt regeringens mening, inte längre anses vara nämnvärt större om Skatteverket får del av uppgifter genom uppkoppling från egna datorer än om myndigheten får del av samma elektroniska uppgifter på annat sätt, t.ex. genom filöverföring. Skatteverket har dessutom ett ansvar enligt dataskydds- och sekretessreglerna för de uppgifter som myndigheten behandlar. Detta inbegriper ett ansvar för informationssäkerheten. För mer information avseende regeringens bedömning i frågor som rör dataskydd, sekretess och säkerhet se avsnitt 8. Regeringen anser mot denna bakgrund att det finns starka skäl att ifrågasätta om trådgranskningsförbudet fortfarande behövs ur ett data- och integritetsskyddsperspektiv.

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 (2016:253). Där användes dock uttrycket telenätet 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 (se prop. 2023/24:132 s. 248). Möjligheten att granska via telenät infördes i samband med att den äldre tullagen (2000:1281) antogs. I förarbetena till denna lag (se prop. 1999/2000:126 s. 153) uttalade regeringen att förbudet mot verkställande via telenätet tillkom år 1994 i syfte att skydda integritetskänslig information. Regeringen ansåg samtidigt att det inte var otroligt att en möjlighet att utföra granskning via telenätet skulle kunna innebära fördelar för såväl Tullverket som företagen, till följd av att utbytet av information dem emellan i allt större utsträckning skedde elektroniskt. Regeringen föreslog därför att sådan granskning ska vara tillåten, dock endast om den reviderade medger det. Kravet på samtycke motiverades dock inte närmare.

Förbuden bör tas bort

Regeringen anser, av de skäl som anges ovan, att det skulle 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 framgår ovan, otydlig i flera avseenden. Det gäller t.ex. vad som omfattas av uttrycket telenät. Som bestämmelsen är utformad går det dessutom att tolka den så att den är tillämplig även när uppkoppling sker från den reviderades egen dator. Förbudet mot granskning via telenät i skatteförfarandelagen bör därför tas bort. Regeringen bedömer att det inte är möjligt att uppnå förslagets mål med andra lösningar.

En revision ska som huvudregel genomföras i samverkan med den reviderade (41 kap. 6 § SFL). Vid bristande samverkan från den reviderades sida kan dock tvångsåtgärder användas. Regeringen har övervägt om det nuvarande trådgranskningsförbudet bör ersättas med ett krav på samtycke från den reviderade såsom *Näringslivets regelnämnd* och *NSD m.fl.* för fram. En sådan bestämmelse bör i så fall utformas så att det tydligt framgår i vilka situationer den är tillämplig. Regeringen 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 i framtiden kan antas komma att lagras digitalt i allt större utsträckning anser regeringen att det vore olyckligt att införa nya särregler för inhämtande av elektroniskt lagrad information. En sådan lösning skulle dessutom riskera att avvika från vad som gäller för andra former av kontroll som Skatteverket utför. Om trådgranskningsförbudet slopas möjliggörs fler former av samverkan mellan den som revideras och Skatteverket. Ett slopande av förbudet innebär varken ett krav på Skatteverket eller den som revideras att granskning ska ske via internet. De närmare formerna och tidpunkten för tillhandahållandet får liksom i dag bestämmas i dialog mellan Skatteverket och den reviderade.

NSD m.fl. anser att detta lagstiftningsärende bör behandla hur man ska förhindra s.k. fishing expeditions från Skatteverkets sida och anför att ett slopande av trådgranskningsförbudet medför en stor förändring jämfört med när Skatteverket hämtar in information vid en kontroll av kassaregister eller personalliggare. *Företagarna* för fram att det finns en överhängande risk att förslaget att ta bort förbudet mot granskning via telenätet kan leda till en större statlig tillgång till privata uppgifter än vad granskningsärendet avser. *Småföretagarnas riksförbund* anför att förslaget innebär att det blir fritt fram för Skatteverket att göra dataintrång. Den som kontrolleras ges än mindre möjligheter att motsätta sig denna typ av granskning.

Här ska särskilt framhållas att ett slopande av trådgranskningsförbudet inte i sig påverkar vilken information som Skatteverket ska ha rätt att ta del av inom ramen för en revision. Det påverkar inte heller vilka personuppgifter som Skatteverket kommer att behöva behandla inom ramen för sin revisionsverksamhet. Om trådgranskningsförbudet tas bort innebär det enbart att Skatteverket ges rätt att ta del av elektroniska handlingar även via ett elektroniskt kommunikationsnät. Revisionen ska alltså ske i samverkan med den som granskas. Genom att förbudet att verkställa en granskning via telenätet tas bort ges den granskade fler möjligheter att ge Skatteverket tillgång till den information som behövs för granskningen. Den befintliga bestämmelsen i 41 kap. 10 § SFL medför redan en begränsning i vad Skatteverket får göra med de elektroniska handlingar som tillgängliggörs för Skatteverket, dvs. hur själva granskningen får gå till. Skatteverket kommer även om trådgranskningsförbudet tas bort vara begränsat till att använda de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att tillgodose syftet med revisionen eftersom regeringens förslag enbart innebär att den sista meningen i 41 kap. 10 § fjärde stycket SFL tas bort. Det finns därtill bestämmelser i 47 kap. SFL om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll (för mer information se

avsnitt 7). Skatteverket ska dessutom alltid ta hänsyn till proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL när den fattar beslut om att genomföra en åtgärd. Dessa regleringar är, enligt regeringens mening, tillräckliga för att motverka de risker som NSD m.fl., Företagarna och Småföretagarnas riksförbund lyfter.

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 regeringen att det inte heller vid bevissäkring bör finnas begränsningar när det gäller vems tekniska hjälpmedel som får användas.

Vad gäller det motsvarande förbudet mot att verkställa granskning via telenät i 6 kap. 5 § LPK saknas det enligt regeringens mening skäl för att göra en annan bedömning när det gäller punktskattebesök än vad som ovan har gjorts avseende revisioner som sker med stöd av skatteförfarandelagen. Regeringen föreslår därför även att förbudet i 6 kap. 5 § LPK bör tas bort. Punktskattebesök är i första hand avsedda att äga rum i samverkan med den som kontrolleras. Av samma skäl som angetts ovan när det gäller revision med stöd av bestämmelserna i skatteförfarandelagen bör det inte föreskrivas att granskning får utföras via telenät enbart om den kontrollerade medger det. Förändringen innebär inte heller någon utvidgning av vilken typ av information som Skatteverket har rätt att kontrollera vid punktskattebesök.

Lagförslag

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

6 Modernisering av bestämmelserna om bevissäkring

6.1 Bestämmelserna om bevissäkring behöver anpassas till teknikutvecklingen

Regeringens bedömning

Det behövs bestämmelser som tillåter att bevissäkring får ske i fråga om elektroniska handlingar som är åtkomliga från en plats i Sverige, oavsett om deras fysiska lagringsplats är en annan.

Det finns inte några hinder för att bevissäkring ska kunna omfatta eftersökning av elektroniska handlingar även när den eftersökta informationen är lagrad i utlandet.

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

Promemorians bedömning

Bedömningen i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna delar regeringens bedömning eller har inte något att invända. *FAR* för fram att en anpassning till den tekniska utvecklingen framstår som motiverad och nödvändig. Flera remissinstanser, däribland *Näringslivets skattedelegation*, *Småföretagarnas riksförbund*, *Svenskt näringsliv* och *Sveriges advokatsamfund* anser att det saknas tillräckligt underlag för en proportionalitetsbedömning. *Integritetsskyddsmyndigheten* ställer sig positivt till förslaget men anser att det behövs en djupare analys av förslagets konsekvenser för den personliga integriteten.

Skälen för regeringens bedömning

Dagens bestämmelser om bevissäkring

Bevissäkring är en sammanfattande benämning på vissa tvångsåtgärder på skatteområdet. Bestämmelser om bevissäkring finns i 45 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan SFL. Genom bevissäkring kan Skatteverket tvångsvis utföra revisioner i verksamhetslokaler, eftersöka och omhändertaga handlingar samt 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. Vid granskningen gäller att endast de tekniska hjälpmedel och sökord som behövs för att tillgodose syftet med en revision får användas (41 kap. 10 § SFL). Bevissäkringsåtgärder får inte heller omfatta sådana uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll (47 kap. SFL). Beslut om bevissäkring fattas av förvaltningsdomstol efter ansökan (45 kap. 13 och 14 §§ SFL). Under vissa förutsättningar får granskningsledare fatta beslut om bevissäkringsåtgärder. Sådana beslut prövas av förvaltningsrätten i efterhand (45 kap. 14 § SFL). Genom en hänvisning i 6 kap. 20 och 28 §§ tullbefogenhetslagen (2024:710) till vissa bestämmelser i 45 kap. samt till 69 kap. SFL har Tullverket motsvarande möjligheter att få tillgång till handlingar.

Bestämmelserna om bevissäkring är lagreglerade undantag från det skydd mot intrång som framgår av regeringsformen, nedan RF, och den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Europakonventionen gäller som lag i Sverige genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. 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).

Av 45 kap. 2 § första stycket SFL framgår att med bevissäkring avses tvångsåtgärderna revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar samt förseglning av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme. I samband med en översyn av rättssäkerheten vid beskattningen uttalade regeringen (se prop. 1993/94:151 s 79) att även om en beskattningskontroll normalt sker i samverkan måste kontroll även kunna ske i situationer då den enskilde inte medverkar frivilligt. Beskattningen kan inte få bli beroende av vilka uppgifter den enskilde väljer att lämna. Behovet av ett regelsystem med tvångsåtgärder för genomförande av skattekontroll kan inte ifrågasättas. Detta regelsystem måste dock uppfylla höga krav på rättssäkerhet. I samma proposition föreslog regeringen att skyddet för ADB-lagrad information skulle förstärkas på det skatterättsliga området bl.a. genom en ny lag, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen), där bestämmelser om förbud mot granskning via telenät infördes.

Proportionalitetsprincipen infördes i skatte- och avgiftsprocessen när 6 a § infördes i bevissäkringslagen (1975:1027) genom SFS 1987:1230. Bestämmelsen innebar att beslut om säkringsåtgärd fick fattas endast om vikten av att säkringsåtgärden vidtogs var tillräckligt stor för att uppväga det intrång eller annat men som säkringsåtgärden innebar för den enskilde. En säkringsåtgärd får alltså inte orsaka större men för den enskilde än det men som det allmänna kan anses drabbas av om åtgärden inte genomförs. Till följd av proportionalitetsprincipen kan Skatteverket t.ex. behöva använda en annan tvångsåtgärd än det myndigheten först har tänkt sig, eller behöva avstå från en tvångsåtgärd, om åtgärden som bedömts nödvändig för att uppnå ett visst syfte skulle kunna få negativa konsekvenser som inte står i rimlig proportion till de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella. Proportionalitetsregeln markerar således ytterligare att användningen av tvångsåtgärder ska vara restriktiv och inte får användas för att t.ex. utreda skatteärenden som rör mindre belopp. Tvångsåtgärder bör inte heller användas om de aktuella uppgifterna som tvångsåtgärden syftar till att få fram kan erhållas på annat sätt utan att resultatet av utredningen äventyras och utan oproportionerligt stort extraarbete för myndigheterna.

I samband med att bestämmelsen i 2 kap. 5 § SFL infördes uttalade regeringen (se prop. 2010/11:165 s. 302 och 303) att det finns ett problem med att enbart fokusera på tvångsåtgärderna därför att frågan om

proportionalitet då riskerar att enbart bli en fråga om tvång eller inte. Tvånget kan t.ex. framstå som rimligt med hänsyn till kontrollintresset och hur den kontrollerade tidigare agerat, medan den generella uppgiftsinsamling som ska genomdrivas med tvång inte är förenlig med proportionalitetsprincipen. Principen gäller emellertid alla delar av en kontrollåtgärd och varje del kräver därför en proportionalitetsavvägning. Skatteförfarandelagen innehåller därför en generell bestämmelse om att proportionalitetsprincipen gäller för alla beslut som Skatteverket fattar. En motsvarande reglering finns i 2 kap. 2 § tullbefogenhetslagen vilket innebär att även de tvångsåtgärder som Tullverket beslutar om i fråga om art, styrka, räckvidd och varaktighet ska stå i rimlig proportion till syftet med åtgärden.

Som framgår ovan omfattar tvångsåtgärderna bevisssäkring flera olika åtgärder och situationer. En bevisssäkringsåtgärd kan därför rikta sig både mot en juridisk person och en fysisk person. En åtgärd kan komma att verkställas i både verksamhetslokaler och i andra utrymmen, såsom en bostad. Hur omfattande en bevisssäkringsåtgärd blir, såvitt avser hur mycket information som blir föremål för en eftersökning, är även beroende av i vilket syfte den underliggande kontrollåtgärden sker och varför en tvångsåtgärd har blivit nödvändig. Det kan handla om att Skatteverket till följd av omständigheterna i det enskilda fallet behöver genomföra en revision i ett aktiebolags verksamhetslokaler. Om företrädare för bolaget inte samverkar och revisionen sker i syfte att granska bolagets redovisning av skatter och avgifter kommer tvångsåtgärden behöva omfatta företagets bokföring och övrigt räkenskapsmaterial. En sådan åtgärd kan därför kräva eftersökning i ett omfattande material beroende på hur stort bolaget är. Ibland kan det handla om att Skatteverket behöver få eftersöka enskilda handlingar hos en ställföreträdare för en juridisk person därför att handlingarna inte har hittats i bolagets verksamhetslokaler och det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i ställföreträdarens bostad. I sådant fall är det således en mycket liten mängd information som behöver eftersökas.

En bevisssäkringsåtgärd kan således komma att enbart avse eftersökande av handlingar avseende en juridisk person i dess verksamhetslokaler. Även i dessa fall kan åtgärden dock avse information om enskildas förhållanden t.ex. om den beskattningsfråga Skatteverket utreder är om underlag för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt avseende anställda har redovisats korrekt.

Dagens reglering av tvångsåtgärderna bevisssäkring omfattar således en rad olika situationer där åtgärderna kan rikta sig mot både juridiska och fysiska personer, kan omfatta allt ifrån ett fåtal handlingar till mycket stora informationsmängder samt kan avse pappershandlingar och elektroniska handlingar. En bedömning av om en bevisssäkringsåtgärd är proportionerlig ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Gemensamt för de olika åtgärderna är att de bygger på att åtgärden genomförs på en viss plats. Detta, tillsammans med det s.k. trädgranskningsförbudet, får till följd att elektronisk information måste vara lagrad på ett medium som förvaras på den plats där åtgärden ska genomföras för att dagens bestämmelser ska vara tillämpliga.

Behovet av bevissäkring av handlingar oavsett lagringsplats

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. Som framgår ovan i avsnitt 5 är det numera vanligt att handlingar lagras i s.k. molntjänster och att regeringen anser att det är troligt att användningen av sådana tjänster kommer att öka i framtiden.

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 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. Det fanns därför inte något lagstöd för att bifalla Skatteverkets ansökan om bevissäkring i den del som gällde handlingar lagrade i de i målet aktuella molntjänsterna.

I en molntjänst lagras normalt 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 från en server till en annan och dessa servrar kan finnas i samma land eller i olika länder. Den fysiska lagringsplatsen för handlingar som förvaras i molntjänster är alltså ofta svår eller omöjlig att fastställa och även om det går att fastställa var informationen finns vid en given tidpunkt kan lagringsplatsen snabbt och förhållandevis enkelt ändras. De faktiska möjligheterna att med stöd av befintliga bestämmelser om bevissäkring eftersöka och omhänderta handlingar som finns i molntjänster är därför mycket begränsade.

Det står enligt regeringens mening klart att det befintliga regelverket om bevissäkring är utformat i en tid när papper var den huvudsakliga bäraren av bokföring och annan information som är av betydelse för beskattning. Pappershandlingar som tidigare förvarades fysiskt i ett företags lokaler har i stor utsträckning ersatts med elektroniska handlingar som är åtkomliga från en dator som finns i företagets lokaler. De elektroniska handlingarnas fysiska förvaringsplats är dock numera, på grund av den ökade digitaliseringen och framväxten av s.k. molntjänster, ofta en annan än den plats varifrån ett företag bedriver sin verksamhet eller där dess tekniska hjälpmedel, såsom en dator, förvaras. För att säkerställa att Skatteverket och i förekommande fall Tullverket kan få tillgång till sådan information som befintlig lagstiftning är avsedd att ge tillgång till, oavsett i vilken form den sparas och var den fysiskt lagras, behöver det finnas en 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 de elektroniska handlingarnas lagringsplats om de ska vara effektiva.

Det behövs således nya bestämmelser avseende bevissäkring som ger Skatteverket och Tullverket ett effektivt verktyg att granska information som har betydelse för en beskattnings- eller tullutredning även när informationen finns i elektronisk form och oavsett om dess lagringsplats är känd eller inte. Regeringen delar således inte den kritik som förs fram av *Näringslivets skattedelegation*, *Småföretagarnas riksförbund*, *Svenskt näringsliv* och *Sveriges advokatsamfund* om att det skulle saknas underlag för att bedöma behovet av en ny reglering. I avsaknad av bestämmelser som omfattar elektroniskt lagrad information oavsett var den är lagrad är risken stor att Skatteverket eller Tullverket enbart får tillgång till ett ofullständigt material. Detta skulle i sin tur kunna innebära att korrekt skatt eller tull inte kan fastställas. Det kan också innebära merarbete för myndigheterna 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 eller Tullverket att granska verksamheten. Om dessa myndigheter saknar effektiva verktyg för att motverka skattefusk, annat skatteundandragande eller tullfusk kan konkurrensen mellan företag snedvridas och förtroendet för skatte- respektive tullsystemet urholkas.

Regeringens förslag innebär att Skatteverket och Tullverket, under vissa förutsättningar, får möjlighet att eftersöka elektroniska handlingar oavsett var dess fysiska lagringsplats är belägen. Förslaget innebär inte att myndigheterna ska få lov att vidta tvångsåtgärder i fler situationer än vad som gäller idag. Inte heller innebär det en utökning av vilken typ av information som myndigheterna ska få lov att eftersöka, eller i vilket syfte en eftersökning ska få ske. Inte heller innebär förslaget att myndigheterna får rätt att granska mer information än vad som är tillåtet med dagens bestämmelser.

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 (se prop. 2021/22:119 s. 73–88). 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, nedan RB). Regeringen anser att en liknande möjlighet för Skatteverket att eftersöka elektroniska handlingar oavsett var de är lagrade bör införas inom skatterättens område. Tullverket bör få samma möjligheter inom sitt ansvarsområde. För att så ska kunna ske behöver bestämmelserna vara utformade så att en faktisk tillämpning är förenlig med 2 kap. RF och internationell rätt.

Exekutiv jurisdiktion

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.

De nya regler om bevissäkring som regeringen föreslår innebär att elektroniska handlingar kan eftersökas och kopieras utan att lagrings-

platsen behöver preciseras. Som tidigare angetts är det vanligt förekommande att elektroniska handlingar genom s.k. molntjänster lagras i utlandet, eller att det är okänt var lagringen sker. I en molntjänst kan dessutom lagringsplatsen ändras mycket snabbt och en och samma informationsmängd kan vara uppdelad och lagrad på olika servrar. Det kan även förekomma att samma information finns lagrad i flera länder samtidigt. För att de föreslagna reglerna ska få avsedd effekt måste de därför kunna tillämpas även när det inte står klart att den eftersökta informationen är lagrad i Sverige.

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 om allmän folkrätt eller någon internationell överenskommelse som är bindande för Sverige uteslöt en sådan tillämpning. Domstolen hänvisade till bestämmelsen i 2 kap. 12 § brottsbalken, nedan 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 iakttas. 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 jämsställas 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 hinder mot att tillåta bevissäkring på distans

I likhet med vad som är fallet på det straffrättsliga området saknas uttryckliga bestämmelser som hindrar att svenska myndigheter kan utöva verkställande jurisdiktion när det gäller tvångsåtgärder på skatteområdet respektive tullområdet.

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 finns dock ingen internationell överenskommelse eller internationell sedvänja på skatteområdet eller tullområdet som begränsar möjligheterna att eftersöka och kopiera elektroniska handlingar som lagras i utlandet. I många länder saknas tillgång till tvångsåtgärder liknande bevissäkring inom ramen för skatteutredningar eller tullutredningar i allmänhet, dvs. när det inte rör sig om brottsutredningar. Internationellt torde frågan om exekutiv jurisdiktion vad gäller eftersökning av elektronisk information därför vara mindre aktuell på skatteområdet och tullområdet än på det straffrättsliga området.

Med ledning av Högsta domstolens bedömning i NJA 2023 s. 231 anser regeringen att bevissäkring bör få ske även när det inte är klarlagt att den eftersökta informationen är lagrad i Sverige. 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 stöd av en nationell reglering, 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 saknas enligt regeringens mening betydelse om det är känt i vilket land som informationen finns lagrad eller om platsen för lagringen är okänd.

Förslagen tillgodoser ett allmänt intresse och går inte utöver vad som är nödvändigt

Som nämns ovan är var och en gentemot det allmänna skyddad mot husrannsakan samt mot betydande intrång i den personliga integriteten som innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden enligt 2 kap. 6 § RF. Avgörande för bedömningen av om en åtgärd ska anses innebära övervakning eller kartläggning i den mening som avses i nämnda bestämmelse är inte åtgärdens huvudsakliga syfte, utan åtgärdens effekt. Vad som avses med övervakning respektive kartläggning får bedömas utifrån vad som enligt normalt språkbruk läggs i dessa begrepp. Enligt förarbetena (se prop. 2009/10:80 s. 180) till bestämmelsen är uppgifter i myndighetsspecifika verksamhetsregister, och databaser med information som är knuten till en myndighets ärendehantering, i många fall tillgängliga för myndigheten på ett sådant sätt att lagringen och behandlingen av uppgifterna kan sägas innebära att enskilda kartläggs, även om det huvudsakliga ändamålet med behandlingen är ett helt annat.

Av 2 kap. 20 och 21 §§ RF följer att enskildas skydd mot bl.a. husrannsakan och liknande intrång samt intrång som innebär övervakning och kartläggning av den enskildes personliga förhållanden får begränsas genom lag, men endast för att tillgodose ändamål som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle. Begränsningen får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den och inte heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen såsom en av folkstyrelsens grundvalar. Begränsningen får inte heller göras enbart på grund av politisk, religiös, kulturell eller annan sådan åskådning.

Som *Integritetsskyddsmyndigheten* påpekar ska konsekvenser av förslagen avseende bevissäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel för den personliga integriteten belysas. Det kan konstateras att Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en bevissäkringsåtgärd som verkställs i en enskilds bostad kan jämföras med husrannsakan (se RÅ 1996 ref 97). De föreslagna tvångsåtgärderna bevissäkring på distans samt eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel kommer kunna bli föremål för verkställighet i en verksamhetslokal som tillhör en enskild eller i t.ex. en bostad. Förslagen innebär således ett intrång i det skydd som slås fast i 2 kap. 6 § första stycket RF. Nästa fråga är om förslagen även kan medföra en sådan kartläggning eller övervakning som utgör ett intrång i den personliga integriteten enligt 2 kap. 6 § andra stycket RF. Vid bedömningen av hur ingripande intrånget kan anses vara i samband med insamling, lagring och bearbetning eller utlämnande av uppgifter om enskildas personliga förhållanden är det naturligt att stor vikt läggs vid uppgifternas karaktär och ändamålet med behandlingen. Därutöver kan mängden uppgifter vara en betydelsefull faktor i sammanhanget. Den föreslagna bevissäkringsåtgärden bevissäkring på distans innebär att elektroniska handlingar ska kunna bli föremål för eftersökning oavsett om platsen för dess lagring är känd. En bevissäkring på distans skulle kunna avse en beskattningsfråga som rör enskilda. Så kan vara fallet om den fråga som utreds avser en enskild näringsidkare, eller om det avser frågor rörande arbetsgivaravgifter och skatteavdrag avseende anställda. De

uppgifter om enskilda förhållanden som Skatteverket eftersöker och kopierar kommer att lagras och bearbetas av Skatteverket inom ramen för en beskattningskontroll. Regeringen bedömer att åtgärden bevisssäkring på distans kan medföra ett sådant intrång som omfattas av 2 kap. 6 § andra stycket RF, även om syftet med insamlingen och bearbetningen av informationen inte är att kartlägga enskilda utan att få nödvändigt underlag för en skattekontroll. Den föreslagna åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel innebär att Skatteverket får rätt att hämta in användarnamn och i förekommande fall lösenord som krävs för autentisering till ett avläsningsbart kommunikationssystem som ska kunna bli föremål för en bevisssäkring på distans. Även detta kan anses innebära en sådan kartläggning som medför ett intrång i den personliga integriteten enligt 2 kap. 6 § andra stycket RF. Detta ovan sagda gäller även när övriga myndigheter tillämpar de föreslagna bestämmelserna.

Nästa fråga är om det finns ett legitimt syfte för de intrång som förslagen innebär och om intrången är proportionerliga (se 2 kap. 20 och 21 §§ RF samt artikel 8 i Europakonventionen). I en beskattningsutredning är det avgörande att kunna identifiera aktörer i en transaktion, eller ett rättsförhållande, som har betydelse för beskattningsfrågan. Det är t.ex. nödvändigt att kunna identifiera en enskild person som har fått en ersättning eller en tillgång och övriga relevanta omständigheter som behövs för att kunna avgöra vilken relation, i rättslig mening, som den enskilde har till den som har gjort utbetalningen eller överföringen. Utan sådan information kan inte Skatteverket avgöra vilka beskattningskonsekvenser som ska följa på utbetalningen eller överföringen. För att en bevisssäkring på distans ska vara möjlig att genomföra är det vidare nödvändigt att Skatteverket får rätt att eftersöka och ta i anspråk de autentiseringsuppgifter som behövs för att komma åt information som finns i det avläsningsbara kommunikationssystem som omfattas av ett beslut om bevisssäkring på distans. Detsamma gäller vid utredningar avseende tullkontroll.

De som blir föremål för en granskning kommer i viss mån ha möjlighet att påverka vilken information som lämnas till Kronofogdemyndigheten, Skatteverket eller Tullverket eftersom bevisssäkring i många fall är en tvångsåtgärd som används först om den som granskas inte fullgör sin skyldighet att samverka till kontrollen. De företag som samverkar kommer inte behöva lämna ifrån sig mer information än den som myndigheten med stöd i gällande lagstiftning efterfrågar. Den som granskas har också möjlighet att välja sätt på vilket informationen som omfattas av ett föreläggande lämnas in. Vid granskning av elektronisk information får myndigheterna endast använda de sökord som behövs för att tillgodose syftet med kontrollen. Det finns dessutom bestämmelser om undantagande av handlingar från kontroll i 47 kap. SFL som kommer att vara tillämpliga även vid de nu föreslagna tvångsåtgärderna.

När ett föreläggande att lämna information inte följs, eller om det i övrigt finns sådana förutsättningar att en bevisssäkring på distans eller eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel ska få beslutas, innebär förslagen att Kronofogdemyndigheten, Skatteverket och Tullverket får rätt att genomsöka avläsningsbara informationssystem, i förekommande fall med hjälp av tekniska hjälpmedel som tagits i anspråk. En utgångspunkt för att tvångsåtgärderna ska vara möjliga att ta till är att

det finns anledning att anta att det avläsningsbara informationssystemet har använts i den verksamhet som är föremål för kontroll, eller innehåller en specifik handling som behövs för den kontroll som ska genomföras. Förslagen innebär således en rätt för myndigheterna att under vissa förutsättningar söka igenom information även när dess fysiska lagringsplats är okänd. Myndigheterna har rätt att redan i dag söka igenom information om genomsökningen sker där informationen är lagrad, t.ex. vid bevissäkring i en verksamhetslokal där informationen kan granskas genom uppkoppling mot en server i ett lokalt nätverk. Myndigheterna har enligt dagens reglering även rätt att omhänderta t.ex. en dator som finns på en plats som omfattas av ett beslut om bevissäkring och genomföra en eftersökning i den datorn från myndighetens egna lokaler.

I samband med att bestämmelser om bevissäkring infördes uttalade regeringen (se prop. 1993/94:151 s. 100) att det inte kan ifrågasättas att tvång måste kunna tillgripas i vissa situationer för att skattemyndigheten ska få tillgång till räkenskapsmaterial och annat för att kontrollera skatt- och uppgiftsskyldigheten. Utan sådana möjligheter skulle de skyldigheter som åläggs de skattskyldiga och skattemyndighetens möjligheter att fatta riktiga beskattningsbeslut i många fall bli illusoriska. En avsaknad av tvångsåtgärder skulle medföra avsevärda effektivitetsförluster och att många oegentligheter skulle undgå upptäckt. Dessutom skulle illojala skattskyldiga genom att åsidosätta sina författningsenliga skyldigheter komma i ett bättre läge - t.ex. från konkurrenssynpunkt - än sådana som fullgör sina åligganden.

Enligt regeringens mening måste regelverket om bevissäkring anpassas till den tekniska utvecklingen för att tvångsåtgärden ska fortsätta kunna vara effektiv och för att oegentligheter inte ska kunna undgå upptäckt. Den tekniska utvecklingen har medfört att företag och privatpersoner har övergått till olika elektroniska verktyg för att både kommunicera med andra och upprätta handlingar eller andra underlag som är av betydelse för beskattningen och som därför omfattas av kravet på dokumentation enligt 39 kap. 3 § SFL. Den elektroniska informationen lagras numera ofta externt i t.ex. molntjänster. Detta innebär att enskilda aktörers val att använda molntjänster leder till en faktiskt minskad möjlighet för Skatteverket att tvångsvis få tillgång till handlingar som behövs för en kontroll. Tullverkets möjligheter begränsas på samma sätt. Nya regler behövs därför om Skatteverket och Tullverket ska kunna bedriva en effektiv kontrollverksamhet även när den granskade inte fullgör sina skyldigheter att medverka vid en skatte- eller tullutredning eller när det finns en påtaglig risk för sabotage. Om bestämmelserna inte ändras kommer tvångsåtgärdernas räckvidd att minska i takt med att mer information lagras i molntjänster.

Likt befintliga bestämmelser om bevissäkring föreslås de nya tvångsåtgärderna bevissäkring på distans samt eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel få kunna verkställas från ett utrymme som tillhör en enskild. Dagens bevissäkringsbestämmelser innebär att verkställighet sker i en verksamhetslokal eller något annat utrymme. En proportionalitetsbedömning ska dock göras i det enskilda fallet innan beslut om en tvångsåtgärd fattas (se även 2 kap. 5 § SFL). En bevissäkringsåtgärd kan därmed enligt dagens bestämmelser verkställas även i ett utrymme som tillhör en enskild men endast under förutsättning att

syftet med åtgärden överväger det intrång i den personliga integriteten som åtgärden innebär. Dagens bestämmelser innehåller även en bestämmelse om att tekniska hjälpmedel som finns där beslutet verkställs får användas om det är nödvändigt, och om det finns synnerliga skäl får hjälpmedlet tas om hand.

När en lokal som omfattas av ett beslut om bevisssäkring enligt dagens bestämmelser är låst och den som ska revideras inte ger Skatteverket eller Tullverket tillträde till lokalen har Kronofogdemyndigheten rätt att öppna lås eller på annat sätt ta sig in i lokalen enligt 69 kap. 11 § SFL. Som framgår av avsnitt 6.7 anser regeringen att det finns skäl för att begränsa verkställigheten vid bevisssäkring på distans. Bevisssäkring på distans får därför endast ske genom s.k. autentisering. Det ska således inte vara tillåtet för de berörda myndigheterna att ta del av elektronisk information genom ett avläsningsbart informationssystem med mindre än att de använder sig av samma tekniska hjälpmedel i form av användarnamn, lösenord eller en dator som innehåller en speciell applikation, för att ta del av informationen, som den som granskas använder. Enligt regeringens mening går det inte att avgränsa verkställigheten ytterligare utan att syftet med åtgärden bevisssäkring på distans riskerar att gå förlorat. För att bevisssäkring på distans ska kunna ske kommer myndigheterna behöva ha tillgång till sådant som behövs för autentisering. Möjligheten att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel och annat som behövs för att verkställa ett beslut om bevisssäkring på distans behöver ses mot denna bakgrund. Om myndigheterna inte får rätt att eftersöka tekniska hjälpmedel och annat som behövs riskerar åtgärden bevisssäkring på distans att bli tandlös. De elektroniska handlingar som bevisssäkringsåtgärder avser är normalt sett sådan information som informationsägaren vill skydda. Den finns således inte i öppna datakällor på internet. Det är därför rimligt att anta att informationen kommer att vara tillgänglig endast för den som kan ange användarnamn och lösenord eller på annat sätt genom autentisering kan få tillgång till informationen. När väl autentisering är genomförd ska eftersökning ske. Om det tekniska hjälpmedlet är en särskild applikation som är installerad på den granskades dator kommer det vara nödvändigt för myndigheten i fråga att använda denna dator. Det bör även vara möjligt för myndigheterna att få välja att genomföra själva eftersökningen och kopieringen av elektroniska handlingar från en annan plats än den där de tekniska hjälpmedlen har eftersökts. Om detta inte är möjligt måste eftersökningen ske i det utrymme där det tekniska hjälpmedlet har eftersökts. För den enskilde bör det innebära ett mindre ingrepp om myndigheterna, sedan de har hittat det tekniska hjälpmedel som behövs, tar detta i anspråk och genomför själva eftersökningen via internet i sina egna lokaler.

Förslagen utgör en del av det samlade regelverket avseende tvångsåtgärder bevisssäkring. De innebär inte en utökning av när tvångsåtgärder ska få lov att vidtas, i vilket syfte det ska få ske eller vilken information som ska få eftersökas. De begränsningar som gäller i dag ska vara gällande även vid bevisssäkring på distans. De skäl som motiverade dagens reglering och som redogörs för ovan, är alltså gällande och gäller även för de förändringar som nu föreslås. Regeringen anser mot denna bakgrund att förslagen inte går utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som föranlett förslaget, dvs. att säkerställa att Skatteverket,

Tullverket och Kronofogdemyndigheten kan utreda och kontrollera skatter och avgifter samt tull och få underlag för att fatta korrekta beslut. Förslaget är även nödvändigt för att nämnda myndigheter ska kunna upprätthålla sina möjligheter till kontroll (jfr 2 kap. 20 och 21 §§ RF och artikel 8 Europakonventionen).

Småföretagarnas riksförbund anser att förslaget leder till att företag ges än mindre möjligheter att motsätta sig denna typ av granskning. *FAR* anser å sin sida att lagstiftningen behöver anpassas till den tekniska utvecklingen samt att det skydd för personlig information och dylikt som följer av befintliga regler framstår som tillräckligt. Regeringen vill framhålla att de föreslagna nya reglerna har utformats med befintliga regler om eftersökande och omhändertagande av handlingar som förlaga. De innebär en anpassning av dagens bestämmelser om bevissäkring så att de är tillämpliga oavsett i vilken form informationen är lagrad så länge den är tillgänglig från Sverige och Kronofogdemyndigheten, Skatteverket eller Tullverket kan komma åt den utan att informationen påverkas. Det kommer även för de nya tvångsåtgärderna krävas att ett företag inte har följt ett föreläggande eller att det finns påtaglig risk för sabotage. Regeringen delar därför inte *Småföretagarnas riksförbunds* bedömning. En närmare beskrivning av under vilka förutsättningar ett beslut om bevissäkring på distans får fattas finns i avsnitt 6.5. De föreslagna bestämmelserna innebär vidare en begränsning såtillvida att bevissäkring från en annan plats än lagringsplatsen endast får ske genom s.k. autentisering såsom framgår av avsnitt 6.7. Autentisering innebär exempelvis att Skatteverket får tillgång till inloggningsuppgifter och med hjälp av dem kan ta del av den elektroniska informationen. Förslaget innebär därmed inte någon utökning av vilken typ av information som Kronofogdemyndigheten, Skatteverket och Tullverket får lov att eftersöka eller i vilket syfte en eftersökning får ske. Förslaget innebär inte heller att mer information får lov att bli föremål för eftersökning. Samma begränsningar som gäller för eftersökning i lokalt sparade elektroniska handlingar ska även gälla för eftersökning via internet. Förslaget innebär därmed enbart en utvidgning av den tekniska möjligheten att eftersöka och ta del av elektroniskt lagrad information samt att de berörda myndigheterna måste behandla personuppgifter i form av t.ex. användarnamn och lösenord. De bestämmelser som finns avseende undantagande av handlingar från kontroll i 47 kap. SFL föreslås vara tillämpliga även vid den nya formen av bevissäkring på distans. I likhet med *FAR* anser regeringen att dessa bestämmelser är tillräckliga. En närmare beskrivning av regeringens bedömning i denna fråga finns i avsnitt 7. De föreslagna förändringarna i skatteförfarandelagen har samtliga till syfte att anpassa bestämmelserna till den pågående digitaliseringen och förändringen i hur enskilda personer och företag väljer att fullgöra sin dokumentations-skyldighet så att den faktiska begränsning i tvångsåtgärdens räckvidd som den tekniska utvecklingen har lett till tas bort.

Bevissäkring är en tvångsåtgärd som ger Skatteverket möjlighet att hämta in nödvändig information för en granskning när den som granskas inte frivilligt lämnar över sådan information som den är skyldig att ge in. Förslaget att bevissäkring ska få genomföras från en annan plats än den fysiska lagringsplatsen för informationen torde inte medföra behov av någon förändring i Skatteverkets granskningsmetodik. Den stora föränd-

ringen är hur Skatteverket praktiskt kommer åt informationen. Förslaget skulle kunna leda till att antalet bevissäkringar som Skatteverket genomför ökar och att det leder till att antalet personuppgifter som Skatteverket faktiskt hanterar inom ramen för en bevissäkring ökar. I ett sådant scenario antas det att antalet revisioner, där den som granskas inte samverkar, och antalet utredningar, där en uppgiftsskyldig inte följer ett föreläggande, har ökat jämfört med i dag. Den totala mängden uppgifter om enskilda förhållanden som Skatteverket behöver behandla inom ramen för sin kontrollverksamhet påverkas dock inte av om uppgifterna lämnas som en del av samverkan under utredningen eller om de hämtas in med stöd av en tvångsåtgärd. Däremot kan Skatteverket, som anges ovan, i dessa fall komma att behöva behandla användarnamn och lösenord. På samma sätt bedömer regeringen att det saknas skäl att tro att Tullverkets granskningsmetodik i grunden behöver förändras till följd av förslagen.

Förslaget om bevissäkring på distans innebär dock även att berörda myndigheter i vissa fall kan komma att granska ett avläsningsbart informationssystem där det även finns information som rör andra än den som ska granskas och vars information inte har någon betydelse för syftet med den granskning som genomförs. Detta innebär ett potentiellt ökat ingrepp i den personliga integriteten. *Småföretagarnas riksförbund* har fört fram att förslaget ger Skatteverket rätt att göra dataintrång. *NSD m.fl.* anser att förslaget inte är tillräckligt utrett med avseende på rättighetsaspekter för enskilda och företag. Regeringen vill därför framhålla att Skatteverket enligt gällande bestämmelser har rätt att i vissa fall besluta om revision också för att inhämta uppgifter från någon annan än den som revideras, s.k. tredjemansrevision. Dagens reglering medger dessutom att Skatteverket i vissa fall får vidta tvångsåtgärder även i utrymmen som tillhör någon annan än den som granskas. Vilken information Skatteverket har rätt att eftersöka begränsas genom föreskrifter om beskattning och dess förfarande. Att Skatteverket får lov att göra eftersökningar i avläsningsbara informationssystem medför inte att myndigheternas metoder för granskningen måste förändras. Tvärtom har regeringen i denna lagrådsremiss tydliggjort att den begränsning som ställs upp i 41 kap. 10 § fjärde stycket SFL vad gäller tekniska hjälpmedel och sökbegrepp inte förändras genom förslagen. Skatteverket måste således även vid bevissäkring på distans begränsa sina eftersökningsåtgärder till information som är nödvändig för att uppnå syftet med kontrollen. Tullverket omfattas av samma krav. Den föreslagna regleringen innebär att myndigheterna får lov att kopiera elektroniska handlingar som har identifierats i en eftersökning. Även här gäller dock den begränsningen att handlingen behövs för granskningen. Det är dock, som anges ovan, inte fråga om att utöka den information Skatteverket eller Tullverket ska få lov att granska utan enbart skapa förutsättningar för att information inte ska kunna undanhållas genom att den arkiveras i elektronisk form med en lagringsplats som är okänd eller snabbt kan komma att ändras. Det har inte heller framkommit skäl att ifrågasätta om den nu gällande regleringen i 41 kap. 10 § eller 47 kap. SFL är tillräcklig. Att utvidga bestämmelserna så att även elektronisk information som är åtkomlig från platser där bevissäkring kan genomföras i dag men där informationens faktiska lagringsplats är okänd är enligt regeringens mening nödvändigt för att säkerställa att Skatteverket kan bedriva en effektiv kontrollverksamhet. De

föreslagna bestämmelserna har både ett legitimt syfte och utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen och regelverket innehåller ett tillräckligt skydd för den personliga integriteten. Regeringen delar därför inte Småföretagarnas riksförbunds kritik att förslaget innebär att Skatteverket får lov att göra dataintrång.

Här bör även noteras att det av 2 kap. 5 § SFL framgår att beslut enligt denna lag 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. Skatteverket ska således göra en proportionalitetsbedömning i varje enskilt fall inför ett beslut om kontroll eller tvångsåtgärd. Tullverket ska enligt 2 kap. 2 § tullbefogenhetslagen använda tvång endast i den form och den utsträckning som behövs för att uppnå det avsedda resultatet.

Regeringen anser mot denna bakgrund att det är tydligt att Skatteverket och Tullverket har att bedöma om en åtgärd är proportionerlig i det enskilda fallet och att detta gäller även för de nu föreslagna nya tvångsåtgärderna. Proportionalitetsavvägningen kan således leda till att en åtgärd inte ska genomföras i ett enskilt fall trots att de krav som lagen i övrigt uppställer är uppfyllda. Det finns enligt regeringens mening inte behov av ytterligare regleringar och regeringen delar därför inte den kritik som förs fram av t.ex. *Näringslivets skattedelegation* eller *Sveriges advokatsamfund* att förslaget är oproportionerligt och otillräckligt utrett.

6.2 En ny tvångsåtgärd, bevissäkring på distans, införs

Regeringens förslag

Med bevissäkring på distans avses att eftersöka och kopiera 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.

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslås till viss del en annan språklig utformning.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker förslaget. *Näringslivets skattedelegation*, *Småföretagarnas riksförbund* och *Svenskt näringsliv* avstyrker förslaget om bevissäkring på distans. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget då advokatsamfundet anser att det finns en påtaglig risk för en ändamålsglidning.

Skälen för regeringens förslag

Som framgår ovan i avsnitt 6.1 finns det behov av nya bestämmelser om bevissäkring som ger Skatteverket och Tullverket möjlighet att från en annan plats än lagringsplatsen eftersöka elektroniska handlingar, utan att lagringsplatsen behöver preciseras. Den nya tvångsåtgärden bör benämnas bevissäkring på distans. Vad som anges nedan gäller även Kronofogdemyndigheten när den myndigheten bistår vid verkställighet av beslut om bevissäkring.

Skatteverket och Tullverket behöver kunna eftersöka information i elektroniska handlingar som finns åtkomliga på olika sätt. Detta beror på att företag använder olika former av digitala lösningar för att lagra sin information. Det finns därför ett 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 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. I förarbetena, se prop. 2019/20:64 s 104–105, anges att 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 kommunikationsutrustning) kan vara t.ex. datorer, mobiltelefoner, surfplattor, smarta armbandsur och servrar. Avläsningsbara informationssystem av immateriell karaktär (användarkonton till vissa tjänster) avser typiskt sett en egen personlig sida på ett socialt medium, i en applikation för snabbmeddelanden eller på ett internetforum. Begreppet omfattar dock även sådana fall där den enskilde använder en tjänst med inloggningsuppgifter som flera har tillgång till, utan ett bestämt användarkonto. Kommunikationstjänster innefattar t.ex. tjänster för samtal och sms-meddelanden. Även andra liknande tjänster som t.ex. webbmejl och andra typer av samtals- och meddelandetjänster omfattas av begreppet. Lagringstjänster kan t.ex. vara sådana tjänster som möjliggör lagring av data på annan plats än i den egna elektroniska kommunikationsutrustningen, s.k. molntjänster.

Uttrycket avläsningsbart informationssystem täcker de behov som finns på skatteområdet och tullområdet och är dessutom vedertaget i tvångsmedelssammanhang. Regeringen 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 regeringens mening vara alltför ingripande. Det bör dock vara tillåtet för Skatteverket och Tullverket att ta del av handlingar (t.ex. e-post) som inkommer under tiden som åtgärden verkställs.

Vid bevissäkring har Skatteverket rätt att eftersöka och omhänderta handlingar. Uttrycket omhänderta innefattar en rätt för Skatteverket att

t.ex. ta med en fysisk handling som har påträffats vid en eftersökning i en verksamhetslokal men även en rätt att kopiera handlingen. Elektroniska handlingar kan dock inte omhändertas på samma sätt med hänsyn till bland annat bestämmelser om dataskydd (se avsnitt 8) och frågan om exekutiv jurisdiktion (se avsnitt 6.1). Den nya tvångsåtgärden bevissäkring på distans bör därför avgränsas till en rätt för Skatteverket att eftersöka och kopiera handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem. De närmare övervägandena finns i avsnitt 6.5. Avgränsningen avser enbart den nya tvångsåtgärden bevissäkring på distans.

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 användarnamnet eller, i fråga om e-postkonton, e-postadressen anges. 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. Som framgår ovan av avsnitt 6.1 bör det 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 under förutsättning att informationen inte påverkas av eftersökningen.

Sveriges Advokatsamfund anser att det finns en påtaglig risk att den mer bekväma formen av elektronisk inhämtning på distans ersätter de mer resurskrävande fysiska besöken. Regeringen delar inte denna bedömning. För det första går det inte att anta att ett beslut om bevissäkring på distans alltid är mindre resurskrävande än fysiska besök. För det andra kommer det krävas att samma förutsättningar som gäller för andra bevissäkringsåtgärder är uppfyllda för att ett beslut om bevissäkring på distans ska få lov att fattas (för mer information se avsnitt 6.5). Det krävs slutligen att informationssystemet kan identifieras för att det ska kunna preciseras i ansökan om beslut om bevissäkring vilket i sig kommer att kräva vissa efterforskningsåtgärder från Skatteverkets sida.

Sveriges Advokatsamfund anser även att bevissäkring på distans riskerar att bli ett substitut för eller komplement till uppgiftsskyldigheten som urholkar rätten att inte medverka till sin egen lagföring. Det finns dessutom en särskild problematik med att informationen kan användas för andra (sekundära) ändamål och rentav lämnas vidare till annan myndighet och det uppkommer en ändamålsglidning som inte alltid går att kontrollera. Regeringen vill här påminna om att ett företags bokföring och redovisning fyller flera syften. Ett företags redovisning tjänar som underlag för ekonomiska beslut, såväl av ett företag självt som av dess utomstående intressenter. Redovisningen och den bokföring som ligger till grund för redovisningen utgör också underlag för kontroll och uppföljning av ett företags verksamhet. Bokföringen och redovisningen är även central vid utredning av misstankar om ekonomisk brottslighet. Bokföringslagen (1999:1078) innehåller bestämmelser för hur affärshändelser ska bokföras

samt hur räkenskapsmaterial ska bevaras. Det viktigaste syftet med reglerna om bevarande av räkenskapsinformation är just att informationen bevaras för att göra framtida granskning möjlig. Att Skatteverket ges möjlighet att ta del av räkenskapsmaterial är avgörande för att en korrekt beskattning ska kunna ske. Detta faktum förändras inte av att räkenskapsmaterial i allt större utsträckning bevaras i elektronisk form. Ett företags skyldighet att lämna uppgifter årligen samt att besvara frågor och följa förelägganden inom ramen för en kontroll kvarstår oförändrad. Som framgår av avsnitt 6.1 har regeringen därtill vid flera tillfällen uttalat att det inte går att ifrågasätta att det finns behov av tvångsåtgärder på skatterättens område. Om sådana tvångsåtgärder inte finns riskerar Skatteverkets möjligheter till kontroll att bli illusorisk. Förslaget om bevissäkring på distans medför inte heller att Skatteverket får rätt att ta del av ytterligare information jämfört med dagens reglering. Förslaget innebär enbart att även elektronisk information kan omfattas av en tvångsåtgärd när den är åtkomlig från en plats i Sverige även om detta är en annan plats än informationens fysiska lagringsplats. Det finns vidare bestämmelser i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) som reglerar under vilka förhållanden som Skatteverket ska lämna uppgifter till andra myndigheter. Högsta förvaltningsdomstolen har slutligen i RÅ 1996 ref 97 konstaterat att rätten att vara passiv får antas innebära att en person, som vägrat lämna en handling med för honom själv besvärande innehåll, inte får straffas eller bli föremål för tvångsåtgärder i syfte att han skall förmås att aktivt medverka till att handlingen lämnas. Bevissäkring är enligt domstolens mening inte att betrakta som ett straff. Det kan inte heller ses som en sådan tvångsåtgärd som syftar till att förmå någon att aktivt överlämna några handlingar. Regeringen delar mot denna bakgrund inte Sveriges advokatsamfunds farhåga att det finns risker för att tvångsåtgärden blir ett substitut för den uppgiftsskyldighet som finns, ändamålsglidning eller att det strider mot rätten att inte medverka till sin egen lagföring. Mer information om regeringens bedömning om sekretessfrågor finns i avsnitt 8.2.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 45 kap. 2 § SFL.

6.3 Definitionen av risk för sabotage ändras

Regeringens förslag

Begreppet risk för sabotage förändras så att det avser risken för att sådant som får kontrolleras, eller som får eftersökas och tas i anspråk, undanhålls, förvanskas eller förstörs. Begreppet blir därmed oberoende av vem det är som kan komma att vidta sådana saboterande åtgärder.

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Ingen av remissinstanserna har kommenterat denna fråga särskilt.

Skälen för regeringens förslag

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 regeringens förslag att bevissäkring även ska kunna ske på distans (se avsnitt 6.2) samt att Skatteverket även föreslås få eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel (se avsnitt 6.4) finns det anledning att se över definitionen av risk för sabotage. Regeringen anser att definitionen ska täcka såväl risk för sabotage avseende handlingar som omfattas av beslutet om bevissäkring på distans som risk för sabotage avseende sådana tekniska hjälpmedel som får eftersökas och tas i anspråk. Uttrycket tekniskt hjälpmedel har en vid betydelse och omfattar både hårdvara och mjukvara. Exempel på sabotage avseende tekniska hjälpmedel kan vara att datorer eller mobiltelefoner flyttas, eller att tillgång till nödvändiga program förhindras. 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 omfattas.

Även vissa andra ändringar bör göras. En grundläggande förutsättning för flera av de tvångsåtgärder som omfattas av bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. SFL är att det föreligger en risk för sabotage enligt 2 § i nämnda kapitel. Bestämmelsen utgår från dagens regelverk som innebär att bevissäkring sker i lokaler och utrymmen där det finns fysiska handlingar eller en fysisk lagringsplats för elektroniska handlingar. Definitionen på risk för sabotage är kopplad till den som bevissäkringen avser. När det gäller eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel bör 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. Regeringens förslag föranleds av den tekniska utvecklingen där företag köper s.k. molntjänster. Det finns därför en risk att dagens regelverk blir alltför begränsande vid bedömningen av om det föreligger en risk för sabotage när det gäller beslut om eftersökande av elektroniska handlingar som lagras hos någon annan än den som kontrolleras eller av ianspråktagande av tekniska hjälpmedel hos någon annan än den som kontrolleras. Som framgår av avsnitt 6.5 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 hos bokföringsbyrån kan anses gälla den reviderade. Framväxten av olika digitala tjänster medför vidare att elektronisk information kan finnas lagrad hos en tjänsteleverantör som varken är det reviderade företaget eller dess bokföringsbyrå. Det skulle kunna finnas situationer där det finns en risk för att denna tjänsteleverantör förstör eller flyttar information om beslutet om bevissäkring blir känt. Mot denna bakgrund 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. Regeringen vill framhålla att denna förändring inte innebär en utvidgning av begreppet risk för sabotage vad gäller vilken form av information det är som får kontrolleras. Däremot utvidgas definitionen till att omfatta även fall då den som riskerar att utföra sabotaget inte är det företag som är föremål för en bevissäkring och då det som riskerar att saboteras är tekniska hjälpmedel.

Lagförslag

Förslagen medför ändringar i 45 kap. 2 § SFL.

6.4 Tekniska hjälpmedel ska få eftersökas och tas i anspråk

Regeringens förslag

Bevissäkring ska utökas till att även omfatta eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel. 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.

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Ekobrottsmyndigheten, som tillstyrker förslaget, påpekar att vid revision av bokföring som finns externt lagrad är tillgång till lagringsföretagets programvara nödvändig för att kunna få tillgång till materialet i strukturerad form. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag

I dag gäller ett förbud mot granskning via telenät vid bl.a. verkställighet av bevissäkringsbeslut. Förbudet förhindrar att Skatteverkets (eller Krono-

fogdemyndighetens) tekniska hjälpmedel används för att eftersöka och omhändertaga handlingar via internet. Frågan om det även fortsättningsvis bör finnas en sådan begränsning behandlas i avsnitt 5. Vare sig begränsningen tas bort eller inte finns det dock behov av att kunna använda andra tekniska hjälpmedel än Skatteverkets och Kronofogdemyndighetens 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 inloggningsuppgifter behöver användas. Den granskades dator kan även innehålla en sådan applikation som behövs för att kunna ta del av information på ett strukturerat sätt och där det inte bedöms lämpligt att myndigheten installerar applikationen på en av sina egna datorer.

I 69 kap. skatteförfarandelagen, nedan 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 har framfört 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. Regeringen gör samma bedömning. Det är 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 6.7.

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 endast är handlingar i ett avläsningsbart informationssystem som behöver eftersökas och omhändertas. *Ekobrottsmyndigheten* lyfter fram att revisioner kommer att kräva mer omfattande analyser under längre tid om Skatteverket inte har tillgång till det bokföringsprogram som har använts. Det kan således finnas praktiska svårigheter att analysera information i avläsningsbara informationssystem om Skatteverket inte även får tillgång till den programvara den som granskas använder sig av. Det är inte heller alltid lämpligt att sådan programvara installeras på Skatteverkets eller Kronofogdemyndighetens tekniska hjälpmedel. Även i dessa fall bör det, enligt regeringens mening, finnas möjlighet för Skatteverket och Kronofogdemyndigheten att använda andra tekniska hjälpmedel än myndigheternas 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 Skatteverket en rätt att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel som är nödvändiga 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. Regeringen anser dock att möjligheten att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans 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 finns därför inte behov av att föreskriva att det ska finnas särskild anledning att anta att sådant finns hos företrädaren. Regeringen vill dock framhålla 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).

Sveriges advokatsamfund anser att förslaget är en utvidgning av bestämmelsen i 69 kap. 9 § andra stycket SFL och medför att företag fräntas kontrollen över den information som Skatteverket får ta del av. Som framgår av avsnitt 6.1 och 6.2 är syftet med regeringens förslag inte att Skatteverket ska ha rätt att få mer information än vad som redan gäller enligt dagens bestämmelser. De övriga grundläggande förutsättningarna för att bevissäkring ska kunna beslutas är även desamma. Syftet är enbart att anpassa regelverket så att elektronisk information ska kunna omfattas av en tvångsåtgärd oavsett dess fysiska lagringsplats. På de skäl som angetts ovan är det rimligt att Skatteverket får lov att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel och annat hos den beslutet gäller eller hos en företrädare för denne. Regeringen delar därför inte advokatsamfundets bedömning att förslaget medför att företag fräntas kontroll i högre utsträckning än vad som gäller i dag.

Sammanfattningsvis anser regeringen att det i 45 kap. SFL bör införas en bestämmelse om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel., 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.

Lagförslag

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

6.5 När bevissäkring på distans får ske

Regeringens förslag

En handling som behövs för en revision får eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och kopieras 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 kopieras för granskning.

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

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer i huvudsak med regeringen. I promemorian föreslås att eftersökta handlingar ska få omhändertas.

Remissinstanserna

Ingen av remissinstanserna har kommenterat denna fråga särskilt.

Skälen för regeringens förslag

Dagens reglering behöver justeras för att omfatta elektronisk information oavsett fysisk lagringsplats

Som framgår av avsnitt 6.1 syftar regeringens förslag till att anpassa dagens bestämmelser om bevissäkring till en verklighet där information i allt större utsträckning hanteras digitalt. De nya bestämmelserna ska göra det möjligt att sådan information som omfattas av dagens bestämmelser om t.ex. eftersökande och omhändertagande av handlingar när den lagras i fysisk form eller på ett identifierat fysiskt lagringsmedium i Sverige ska kunna eftersökas även när den är lagrad i digital form och dess fysiska lagringsplats är okänd, eller belägen utanför Sverige, under förutsättning

att den är åtkomlig från Sverige genom ett avläsningsbart informationssystem. Regeringens förslag innebär dock inte någon utökning av bestämmelserna vad gäller vilken typ av information som ska få lov att omfattas av bevissäkring på distans. Avsikten är inte heller att förändra de grundläggande förutsättningarna för när bevissäkring ska kunna beslutas. Mot denna bakgrund anser regeringen att de grundläggande förutsättningarna för när bevissäkring på distans ska få genomföras så långt möjligt bör motsvara vad som enligt befintliga regler i 45 kap. skatteförfarandelagen, nedan SFL, krävs för ett beslut om bevissäkring. 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 gentemot de bestämmelser som finns i dag.

Eftersökande 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 samt i en företagsledares bostad.

En handling som behövs för en revision bör, under vissa förutsättningar, få eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem. Som angetts ovan bör förutsättningarna för att en sådan åtgärd ska få genomföras 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 som revideras 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 anfört att ett krav på huvudsaklig användning inte 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. Skatteverket har vidare anfört att det inte bör vara avgörande om ett informationssystem används i verksamheten vid den tidpunkt då beslut om bevissäkring fattas och verkställs. Det skulle vara ett för högt ställt krav att faktiskt veta hur ett avläsningsbart informationssystem har använts. Det som är relevant är om informationssystemet har använts i verksamheten (jfr prop. 2021/22:119 s. 81).

Den tekniska utvecklingen möjliggör att räkenskapsinformation och annan information som är nödvändig för att Skatteverket ska kunna genomföra skattekontroller kan undanhållas från revision eller bevissäkring om informationen finns i en elektronisk handling och dess fysiska lagringsplats är okänd eller finns på en plats utanför Sverige. Utvecklingen mot s.k. molntjänster medför vidare att informationens lagringsplats snabbt kan ändras. Mot denna bakgrund anser regeringen 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.

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 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 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 eftersöks och tas om hand för granskning. På samma skäl som anförts ovan anser regeringen att det bör införas en motsvarande möjlighet att på distans eftersöka 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 handlingar i informationssystem som inte kan antas ha använts av den som har förelagts.

Eftersökande 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 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.

På samma skäl som anförts ovan anser regeringen att det bör införas en motsvarande möjlighet att på distans eftersöka 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 handlingar i informationssystem som denne inte kan antas ha använt.

Kopiering av de elektroniska handlingar som identifieras vid eftersökning på distans

Förslaget i lagrådsremissen innebär att elektroniska handlingar som enbart är åtkomliga via ett avläsningsbart informationssystem också ska kunna omfattas av ett beslut om tvångsåtgärder. Som angetts ovan är syftet att skapa förutsättningar för att sådan information som behövs för en kontroll ska kunna omfattas av en tvångsåtgärd oavsett i vilken form och på vilken plats informationen är lagrad. Bestämmelserna behöver dock ta hänsyn till de skillnader som finns mellan elektroniska handlingar som enbart är åtkomliga via ett avläsningsbart informationssystem och andra handlingar. Den nya tvångsåtgärden har därför definieras som en rätt för Skatteverket att eftersöka och kopiera handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem (se avsnitt 6.2).

I promemorian har Skatteverket föreslagit att de handlingar som eftersöks på distans ska få lov att omhändertas för granskning. Som framgår av avsnitt 8.1 innehåller 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), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning, ett krav på att personuppgifter inte påverkas, förstörs eller blir tillgänglig för obehöriga. Det är även ur ett folkrättsligt perspektiv angeläget att en rätt

för Skatteverket att ta del av information, oavsett i vilken form den är lagrad och var dess fysiska lagringsplats finns, inte leder till att informationen påverkas till sitt innehåll. Skatteverket är vidare skyldiga att följa bestämmelserna i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) vad gäller enskildas uppgifter som myndigheten får ta del. Omhändertagande av en elektronisk handling skulle till skillnad från när en pappershandling omhändertas, kunna innebära att den elektroniska handlingen påverkas av själva omhändertagandet. Om den elektroniska handlingen påverkas av Skatteverkets behandling skulle en av de nödvändiga förutsättningarna, som Högsta domstolen anser behöver finnas för att genomsökning på distans ska kunna ske av brottsbekämpande myndigheter inte kunna upprätthållas, nämligen att informationen inte raderas eller på annat sätt påverkas till sitt innehåll. Det står samtidigt klart att Skatteverket behöver kunna bevara den information som finns i en elektronisk handling som identifieras vid en eftersökning på distans för att informationen ska vara tillgänglig under granskningen och vid en fortsatt handläggning såsom vid omprövning av beskattningsbeslut eller överklagande. Regeringen anser därför att Skatteverket bör få rätt att kopiera den elektroniska handling som har identifierats vid bevissäkring på distans.

Kopiering förekommer som begrepp i lagstiftning (se t.ex. tryckfrihetsförordningen och lagen [2007:528] om värdepappersmarknaden). Med begreppet avses ett mångfaldigande, det vill säga ett sätt att framställa ytterligare exemplar av t.ex. en handling eller ett informationsinnehåll i ett föremål (jfr bl.a. propositionen Ny lag om medling i vissa upphovsrättstvister och förenklningar i upphovsrättslagen, prop. 2016/17:119 s. 28). Kopiering bör ha samma innebörd i nu aktuellt fall.

Det finns olika metoder för att mångfaldiga en informationsmängd. Vid samtliga metoder skapas en identisk kopia utan att den elektroniska handlingen förstörs eller påverkas. Det finns metoder som innebär att kopian inte är ändringsbar. Metoderna för hur en elektronisk handling mångfaldigas förändras i takt med att tekniken utvecklas. För att inte riskera att lagstiftningen blir begränsande eller snabbt blir omodern bör lagtexten inte ange en specifik metod för mångfaldigandet. De föreslagna bestämmelserna om bevissäkring på distans ska därför utformas som en rätt för Skatteverket att under vissa förutsättningar eftersöka och kopiera handlingar i ett avläsningsbart informationssystem.

Utifrån ett dokumentationsperspektiv bör Skatteverket framställa en icke-ändringsbar kopia. Eftersom Skatteverket har att utreda beskattningsfrågor kan den informationsmängd som omfattas av en bevissäkring på distans ofta avse beräkningar och annan information i numerisk form. Det kan då vara effektivt om Skatteverket också kan framställa en kopia där beräkningar kan justeras inom ramen för den granskning som genomförs. Detsamma kan gälla för Tullverket. Regeringen anser även mot denna bakgrund att lagtexten inte bör närmare reglera hur kopiering ska gå till. Den information som Skatteverket tar del av vid en bevissäkring på distans ska dessutom tillföras en pågående beskattningsutredning som utförs med stöd av befintliga bestämmelser i bl.a. skatteförfarandelagen. Det behövs inte några ytterligare bestämmelser för att reglera hur den kopierade informationen ska få lov att användas. Frågor om dataskydd, sekretess och informationssäkerhet behandlas i avsnitt 8.

Lagförslag

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

6.6 Beslut om bevissäkring på distans

Regeringens förslag

Beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel 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 om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut och åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Sveriges advokatsamfund avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag

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 bevisssäkring 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 bevisssäkring på distans samt eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel ska överensstämma med det befintliga regelverket bör beslut om sådana åtgärder i första hand fattas av domstol. Regeringen anser dock att det bör finnas motsvarande möjligheter för granskningsledaren att fatta interimistiska beslut om bevisssäkring på distans samt eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel som när det gäller beslut enligt befintliga bestämmelser om bevisssäkring.

Granskningsledaren bör således, under vissa förutsättningar, få fatta interimistiska beslut om bevisssäkring 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 bevisssäkring 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 bokförings-skyldighet enligt bokföringslagen eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo (3 kap. 18 § första stycket SFL). En motsvarande avgränsning bör gälla för det avläsningsbara informationssystem som ska bli föremål för en bevisssäkring på distans. Regeringen anser därför att en förutsättning för att granskningsledaren ska få fatta ett interimistiskt beslut om bevisssäkring 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, 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 bevisssäkring på distans respektive eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel.

I 45 kap. SFL finns också bestämmelser om vad ett beslut om bevisssäkring ska innehålla, underrättelse om beslut och behörig förvaltningsrätt. Enligt 15 § nämnda kapitel ska ett beslut om bevisssäkring innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll samt om vad som gäller vid verkställighet. Beslutet ska dessutom innehålla de uppgifter som följer av 31 och 32 §§ förvaltningslagen, vilket bl.a.

innefattar vad beslutet innehåller och, som utgångspunkt, en klargörande motivering. Av 45 kap. 16 § första stycket SFL framgår att den som ett beslut om bevisssäkring gäller som huvudregel omedelbart ska underrättas om beslutet. När det gäller kravet på underrättelse omfattar uttrycket ”den som ett beslut om bevisssäkring gäller” den hos vilken åtgärden ska verkställas och, när verkställigheten ska ske hos någon annan än den reviderade, även denne. 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 andra stycket i nämnda paragraf 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.

Sveriges advokatsamfund anser att det är en betydande skillnad för den enskilde att efter Skatteverkets elektroniska inhämtning av uppgifter på distans få reda på att så har skett, jämfört med att bli utsatt för en i och för sig överraskande eftersökning eller bevisssäkring genom ett fysiskt besök. Vid inhämtning genom personligt besök kan tillsynssubjektet bistå Skatteverket och på så sätt både begränsa informationsinhämtningen till att endast omfatta det som behövs för myndighetens ändamål, vilket kan bidra till att effektivisera och förenkla Skatteverkets arbete. Det blir också mer rättssäkert eftersom tillsynssubjektet kan låta sig biträdas av jurist eller annan expertis inför och vid tillsynen för att tillvarata sin rätt och inte vara utelämnad åt Skatteverkets ensidiga bedömning. Som framgår av avsnitt 6.5 anser regeringen att förutsättningarna för tvångsåtgärden bevisssäkring på distans i allt väsentligt bör vara desamma som de som i dag gäller för eftersökning i verksamhetslokaler. Utgångspunkten är därför att bevisssäkring på distans kan ske när den som granskas inte har följt ett föreläggande om att lämna information. Huvudregeln är således att den som granskas kommer att ha kännedom om vilken information det är som Skatteverket behöver för sin kontroll innan beslutet om bevisssäkring fattas. Bevisssäkring inom ramen för en revision kan dock även ske när det föreligger en påtaglig risk för sabotage. Även i detta fall känner den granskade till att beslut om revision har fattats och vad granskningen ska avse. Riskbedömningen ska göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan. Med uttrycket påtaglig risk avses inte att det ska vara fråga om en mer överhängande risk utan att risken i det enskilda fallet ska kunna beläggas. Risken ska vara individualiserad och inte enbart allmän. Även om en rad omständigheter av mer allmän karaktär kan beaktas vid bedömningen bör det således finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk (se prop. 1993/94:151 s. 102). Förslagen i denna lagrådsremiss innebär inte någon förändring i hur riskbedömningen ska göras.

Den granskade ska dessutom som huvudregel informeras om beslutet om bevisssäkring på distans innan det verkställs. Regeringens förslag är därutöver att de möjligheter som finns i dag att meddela ett beslut om bevisssäkring först i samband med verkställigheten bör finnas även vid bevisssäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel. Även i dessa fall kommer den som granskas att få kännedom

om tvångsåtgärden i samband med att den verkställs och således inte i efterhand.

Enligt 45 kap. 9 § SFL finns det en möjlighet att besluta om bevissäkring utan ett föregående föreläggande i de fall då uppgifter behöver inhämtas från någon som inte kan revideras. Skälen för bestämmelsen framgår av förarbetena (se prop. 2010/11:165 s. 894–895). Som framgår av avsnitt 6.5 anser regeringen att motsvarande möjlighet att genomföra en bevissäkring utan ett föregående föreläggande ska finnas vad gäller bevissäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel. I dessa fall kommer den granskade inte i förväg att ha kännedom om att det pågår en granskning eller vad det är för information eller hjälpmedel som Skatteverket önskar få ta del av. Precis som vid eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt befintliga regler ska det dock för att bevissäkring på distans eller eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel ska få beslutas utan föregående föreläggande krävas att det finns en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs och ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Som framgår ovan ska ett beslut om bevissäkring innehålla information om vad beslutet innehåller, skälen för beslutet och uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll. Även i de fall då underrättelse får ske först i samband med att åtgärden verkställs kommer således den som granskas att få nödvändig information för att kunna ta tillvara sina rättigheter. I de fall då en bevissäkring sker utan ett föregående föreläggande behöver beslutet om bevissäkring inte innehålla uppgifter om vem en uppgift avser eller vilka handlingar som eftersöks. Bestämmelsen finns i 45 kap. 10 § SFL och förslås inte ändras genom denna lagrådsremiss. Om det finns särskilda skäl behöver det inte heller framgå av ett beslut om revision av s.k. tredjeman vilken person eller vilka rättshandlingar som kontrollen avser. Denna bestämmelse gäller även vid beslut om tvångsrevision, dvs. revision med stöd av bestämmelserna om bevissäkring. Bestämmelsen, som finns i 41 kap. 4 § SFL, föreslås inte heller ändras genom denna lagrådsremiss.

Som framgår av avsnitt 6.7 bedömer regeringen även att de nya åtgärderna bevissäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel ofta kommer att behövas tillsammans med en åtgärd enligt nu gällande bestämmelser och föreslår därför att verkställighet ska kunna få ske från samma plats.

Den som ska underrättas om ett beslut om bevissäkring innan det verkställs ska enligt nu gällande bestämmelser ges skälig tid att inställa sig och tillkalla ombud eller biträde. Som framgår av avsnitt 6.7 anser regeringen att denna bestämmelse kommer att vara tillämplig även vid verkställighet av de nya tvångsåtgärderna. Den som är föremål för en bevissäkringsåtgärd och den som i övrigt berörs av verkställigheten ska enligt 16 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) få ett bevis över verkställigheten. Beviset ska utfärdas av den som har verkställt bevissäkringen och bl.a. innehålla en förteckning över det som har tagits om hand. Regeringen delar mot denna bakgrund inte Sveriges advokatsamfunds uppfattning om att det finns stora skillnader mellan bevissäkring i en verksamhetslokal och bevissäkring på distans som motiverar andra skillnader i förfarandet än de som framgår ovan.

Enligt 45 kap. 17 § SFL 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. Regeringen anser att 45 kap. 15–17 §§ SFL ska gälla även i fråga om bevissäkring på distans och eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel. Bestämmelserna behöver inte ändras eftersom deras ordalydelse innebär att de gäller för samtliga åtgärder som omfattas av definitionen bevissäkring i 45 kap. 2 § SFL.

Lagförslag

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

6.7 Verkställighet av beslut

Regeringens förslag

Om det kan ske obehindrat får granskningsledaren hos Skatteverket eller Tullverket verkställa beslut om bevissäkring i 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.

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

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer i sak med regeringens. I promemorian föreslås till viss del en annan språklig utformning. Promemorian innehåller även ett förslag om att det särskilt ska regleras att Kronofogdemyndigheten får genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans.

Remissinstanserna

Sveriges Advokatsamfund avstyrker förslaget och anser att det saknas överväganden om hur det ska förhindras att myndigheten får tillgång till uppgifter utöver vad som är nödvändigt för det aktuella ärendet.

Skälen för regeringens förslag

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). Regeringen 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. trädgranskningsförbudet 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. 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 bevisssäkring på distans få verkställas från en plats där en annan åtgärd verkställs om det finns ett samband mellan åtgärderna. Regeringen anser att tekniska hjälpmedel som finns på platsen bör få användas även för att verkställa beslutet om bevisssäkring 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 bevisssäkring på distans är ett avläsningsbart informationssystem. Att beslutet verkställs från en viss plats är en annan sak. Den aktuella bestämmelsen behöver därför ändras för att ge Skatteverket och Kronofogdemyndigheten rätt att använda de tekniska hjälpmedel som finns på förrättningsplatsen.

Det bör även finnas möjlighet att omhänderta tekniska hjälpmedel för att verkställa ett beslut om bevisssäkring 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 och det tekniska hjälpmedlet är nödvändigt för att verkställa en bevisssäkring på distans.

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 rättegångsbalken). Med autentisering avses att logga in eller med motsvarande förfarande skaffa sig tillgång till informationssystemet. Regeringen konstaterade i förarbetena till bestämmelserna 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 kommas 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 (se prop. 2021/22 :119 s. 79 och 80).

Det finns inte något krav på misstanke om brott för att bevissäkringsåtgärder ska få genomföras enligt skatteförfarandelagen. Detta skulle kunna tala för att det vid bevisssäkring på distans bör finnas ytterligare begränsningar jämfört med det som gäller vid genomsökning på distans. Mot bakgrund av syftet med förslaget om bevisssäkring på distans och de krav som gäller för de befintliga bestämmelserna om bevisssäkring anser regeringen dock att det är tillräckligt att begränsa verkställigheten på så sätt att bevisssäkring på distans bara får genomföras genom autentisering i det avläsningsbara informationssystem som åtgärden avser. Det går inte att begränsa verkställigheten ytterligare utan att åtgärdens syfte riskerar att gå förlorad. Regeringens förslag innebär således att Skatteverket och Kronofogdemyndigheten endast får bereda sig

tillgång till ett avläsningsbart informationssystem genom autentisering. Begreppet autentisering har samma betydelser som i rättegångsbalken.

Kronofogdemyndigheten ska få genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans

Av 69 kap. 3 § SFL framgår att Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om bevissäkring på begäran av granskningsledaren. De föreslagna reglerna om bevissäkring på distans innebär att myndigheten även ska få lov att verkställa sådana beslut. Den befintliga regleringen ger därmed Kronofogdemyndigheten rätt att genomsöka ett avläsningsbart informationssystem på distans. Bestämmelsen behöver inte förändras.

Vid genomsökning av ett fysiskt utrymme har Kronofogdemyndigheten rätt att öppna lås eller på annat sätt ta sig in. En motsvarande åtgärd för att få tillgång till ett avläsningsbart informationssystem vore att skapa sig tillgång till innehållet genom särskilda program- eller maskinvaror eller genom att utnyttja sårbarheter i ett informationssystem. Som framgår ovan anser regeringen inte att ett beslut om bevissäkring på distans ska få lov att genomföras på något annat sätt än genom autentisering. Regeringen anser därför att promemorians förslag om ett nytt andra stycke i 69 kap. 11 § SFL inte ska genomföras.

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

Vid verkställighet som avser upptagning som kan uppfattas endast med tekniska hjälpmedel får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med åtgärden. Granskingen 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. Regeringen föreslår i avsnitt 5 att förbudet i 41 kap. 10 § SFL tas bort. Detta får till följd att förbudet inte längre gäller vid verkställighet av beslut om bevissäkring. Samtidigt blir frågan om vems tekniska hjälpmedel som ska få användas vid verkställigheten av väsentligt större betydelse om de föreslagna bestämmelserna om bevissäkring på distans införs.

Som framgår ovan föreslår regeringen 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. I vissa situationer kan Skatteverkets eller Kronofogdemyndighetens utrustning behöva användas. 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 kopior av 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 regeringen 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 informations-säkerheten (för en djupare analys se avsnitt 8). Detta är enligt regeringens 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.

Övriga bestämmelser om verkställighet behöver inte ändras

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. Det gäller bl.a. bestämmelserna om förutsättningar för verkställighet. Det innebär att beslut om bevissäkring på distans samt beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel 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 (för mer information se avsnitt 7 nedan).

Sveriges Advokatsamfund anser att det saknas överväganden om hur det ska förhindras att Skatteverket får tillgång till uppgifter utöver vad som är nödvändigt för det aktuella ärendet. Det bör påpekas att de begränsningar som följer av 41 kap. 10 § SFL gäller vid verkställighet som avser en upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel. Denna bestämmelse kommer alltså att gälla även vid verkställigheten av ett beslut om bevissäkring på distans. Skatteverket är därmed begränsade till att enbart använda de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att tillgodose syftet granskning. Regeringen anser att denna bestämmelse är tillräcklig. Det saknas skäl att ytterligare begränsa Skatteverkets rätt att söka efter relevant information vid bevissäkring på distans jämfört med vad som gäller vid revision i samverkan eller vid bevissäkring.

Lagförslag

Förslagen medför ändringar i 69 kap. 3, 4 och 9 §§ SFL och att en ny paragraf, 69 kap. 9 a §, införs i samma lag.

7 Undantag från kontroll

Regeringens bedömning

Bestämmelserna om undantag från kontroll behöver inte förändras.

Promemorians bedömning

Bedömningen i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

FAR, som tillstyrker förslagen om bevissäkring på distans, delar regeringens bedömning. *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt näringsliv* (nedan *NSD m.fl.*) ansluter sig, avstyrker förslaget om bevissäkring på distans och anser att Skatteverket genom förslaget får tillgång till mycket stora mängder information. *Sveriges advokatsamfund*, som avstyrker förslaget om bevissäkring på distans, anser inte att dagens bestämmelser om undantagande av handlingar är tillräckliga.

Skälen för regeringens bedömning

I 47 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan 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 omfattas av revisionen eller bevissäkringen eller en handling som inte får tas i beslag enligt det s.k. beslagsförbudet i 27 kap. 2 § rättegångsbalken, nedan RB (se 47 kap. 2 § första stycket 1 SFL). Beslagsförbudet i rättegångsbalken innebär att en skriftlig handling inte får tas i beslag om 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 handlingen innehas av honom eller henne eller av den som tystnadsplikten gäller till förmån för.

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).

NSD m.fl. anser att Skatteverket till följd av regeringens förslag att ta bort trådgranskningsförbuden och tillåta bevissäkring på distans kommer att få tillgång till stora mängder information och att rättssäkerhetsaspekterna av förslagen inte är tillräckligt utredda. *Sveriges advokatsamfund* anser att det saknas överväganden om hur inhämtning av överskotts-information ska förhindras. Regeringen har i avsnitt 5 och 6.1 fört fram att

förslagen inte i sig innebär någon utvidgning av vilken information Skatteverket ska ha rätt att få ta del av. Skatteverket är således redan i dag skyldigt att begränsa sina sökningar när myndigheten får lov att ta del av ett stort material genom lokal åtkomst från den reviderades dator. Skatteverket får vid revision och bevissäkring enbart granska en handling som omfattas av revisionen eller bevissäkringen. Skatteverket får dessutom inte 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 är tillämpbara 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).

De begränsningar som följer av 41 kap. 10 § SFL samt bestämmelser om undantagande av handlingar från kontroll i 47 kap. SFL kommer att vara tillämpliga även om Skatteverket tillåts att under en revision granska räkenskapsmaterial via en uppkoppling mot ett elektroniskt kommunikationsnät och på sådana elektroniska handlingar som omfattas av den nya tvångsåtgärden bevissäkring på distans. Skatteverket kommer således även med regeringens förslag sakna rätt att granska andra handlingar än sådana som omfattas av revisionen eller bevissäkringen. Regeringen delar FAR:s bedömning att dessa bestämmelser är tillräckliga och anser därmed, till skillnad från NSD m.fl. och Sveriges advokatsamfund, att förslagets rättssäkerhetsaspekter är tillräckligt utredda.

Sveriges advokatsamfund anser vidare att förslagen kan äventyra advokat-klientsekretessen. Om advokater inte längre kan kommunicera elektroniskt med sina klienter utan risk för otillbörlig insyn, kan det kräva att kontakter sker enbart fysiskt. Det medför ökade kostnader för klienterna och indirekt även för samhället, när den enskilde har rätt till ersättning för ombudskostnader. De kostnaderna har inte beaktats eller beräknats i förslaget. Som framgår ovan har Skatteverket inte rätt att granska sådana handlingar som omfattas av det s.k. beslagsförbudet i rättegångsbalken. Beslagsförbudet gäller även för en handling som innehåller uppgifter som omfattas av advokatsekretess. Regeringen delar därför inte Sveriges advokatsamfunds farhågor om advokat-klientsekretessen och bedömer mot bakgrund av vad som framgår ovan att det inte finns behov av några ytterligare eller förändrade bestämmelser om undantag av handlingar från kontroll.

8 Dataskydd, sekretess och säkerhetsfrågor

I denna lagrådsremiss föreslås att förbuden mot granskning via telenät vid revision, bevissäkring och punktskattebesök, tas bort. Förbuden har av Skatteverket tolkats så att de förhindrar fjärruppkoppling mellan myndigheten och den granskade. Det är oklart om förbuden är tillämpliga då uppkoppling mot en webbaserad tjänst sker från den granskades dator, se avsnitt 5. Förslagen syftar i dessa delar till att ge Skatteverket större möjligheter att använda myndighetens tekniska utrustning för att inhämta elektronisk information som till sitt innehåll behövs och får omfattas av en kontroll. Om förbuden tas bort kommer även Naturvårdsverket att vid kontroll avseende vissa miljöavgifter få fler möjligheter att kunna inhämta elektronisk information. Vidare föreslås i avsnitt 6 nya bestämmelser om bevissäkring på distans som skulle ge möjlighet att eftersöka och kopiera handlingar i avläsningsbara informationssystem, t.ex. i användarkonton till kommunikationstjänster och lagringstjänster. I avsnittet finns också ett förslag om att Skatteverket ska få möjlighet att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel som är nödvändiga för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans. Även Tullverket får motsvarande möjligheter genom förslagen. Kronofogdemyndigheten påverkas också såsom verkställande myndighet.

Om förslagen genomförs kommer Naturvårdsverket och Skatteverket vid en revision i samverkan att kunna inhämta information genom internetuppkoppling från myndigheternas 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 logga in i företagets webbaserade bokföringsapplikation.

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

Vid bevissäkringar kommer Skatteverket och Kronofogdemyndigheten vid verkställande av bevissäkringsbeslut, att kunna eftersöka och kopiera externt lagrade elektroniska handlingar även när lagringsplatsen inte kan preciseras, vilket inte är möjligt i dag. Även sådana åtgärder ska få genomföras från myndigheternas egna datorer. Tullverket får motsvarande befogenheter vid bevissäkring avseende tull.

Den information som Naturvårdsverket, Kronofogdemyndigheten, Skatteverket eller Tullverket kommer att behandla till följd av förslagen kan komma att innehålla personuppgifter som omfattas av 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), nedan EU:s dataskyddsförordning. Det är därtill fråga om information om enskildas ekonomiska förhållanden som kan omfattas av sekretess. Det finns därför behov av att belysa förslagen utifrån perspektiven dataskydd, sekretess och informationssäkerhet.

8.1 Dataskydd

Regeringens bedömning

Den behandling av personuppgifter som förslagen ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga reglering som finns på personuppgiftsområdet är tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid myndigheterna med anledning av förslagen.

Promemorians bedömning

Bedömningen i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Ekobrottsmyndigheten anför att myndigheten saknar ett resonemang om vilken roll de företag som lagrar informationen ska anses ha. *Integritets- skyddsmyndigheten* ställer sig positivt till förslaget men anser att det behövs en djupare analys av förslagets konsekvenser för den personliga integriteten.

Skälen för regeringens bedömning

Dataskyddsreglering

Den generella regleringen för personuppgiftsbehandling inom EU utgörs av EU:s dataskyddsförordning. Förordningen är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsländer.

EU:s dataskyddsförordning tillåter och förutsätter i vissa fall att medlemsstaterna kompletterar förordningen med nationell lagstiftning. Dataskyddsförordningen kompletteras i Sverige av bl.a. lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning, nedan kallad dataskyddslagen, och förordningen (2018:219) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning.

För Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten finns i svensk rätt särskilda registerförfattningar. Vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet gäller därför även lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, nedan skattedatabaslagen, som innehåller bestämmelser som kompletterar EU:s dataskyddsförordning och dataskyddslagen. Lagen kompletteras av förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, nedan skattedatabasförordningen. Motsvarande reglering för Tullverket är lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet, nedan tulldatabaslagen, och förordningen (2001:646) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet. För Kronofogdemyndigheten gäller även lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet, nedan kronofogdedatabaslagen, och förordningen (2001:590) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet. Ovan nämnda sektorsspecifika lagar kallas nedan gemensamt för registerlagarna. Förutom vid behandling av personuppgifter om enskilda personer gäller vissa bestämmelser i registerlagarna även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (se

1 kap. 1 § andra stycket skattedatabaslagen, 1 kap. 1 § andra stycket tulldatabaslagen, 1 kap. 1 § andra stycket kronofogdedatabaslagen).

Naturvårdsverkets behandling i anledning av förslagen i denna lagrådsremiss avser vissa producenter av el eller värme. Även om sådana verksamheter oftast bedrivs av en juridisk person kan det dock vara nödvändigt att behandla personuppgifter i form av t.ex. namn på en företrädare för en juridisk person. Naturvårdsverket har ingen egen registerförfattning utan tillämpar enbart EU:s dataskyddsförordning och dataskyddslagen.

Förslaget om slopande av trådgranskningsförbudet och bevissäkring på distans medför ingen utökad behandling av personuppgifter

Den information som kan komma att behandlas om förslagen genomförs kan vara av olika slag. Det kan röra sig om räkenskapsinformation, e-post eller andra elektroniska handlingar som behövs för en kontroll. 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 Naturvårdsverket och Skatteverket redan i dag kan ta del av samma typ av information på andra sätt än genom en uppkoppling via internet, t.ex. genom att ett företag överlämnar en digital kopia av informationen eller att en revision, i samverkan, genomförs i den reviderades lokaler där den elektroniska informationen förvaras. Förslaget innebär därmed inte en utökning av den information och de personuppgifter som dessa myndigheter har rätt att få ta del av inom ramen för en kontroll och som behöver behandlas av myndigheterna. Förslaget innebär endast ytterligare tekniska möjligheter för hur respektive myndighet ska kunna ta del av den elektroniska informationen. Att en myndighet ges möjlighet att även använda egen utrustning innebär därmed inte i sig ett ökat integritetsintrång jämfört med i dag eller en ny eller utökad behandling av personuppgifter, se avsnitt 5.

Förslaget om bevissäkring på distans innebär inte heller att nya personuppgifter kommer att behandlas jämfört med i dag. Dagens bestämmelser om bevissäkring innebär att elektronisk information kan omfattas av ett beslut om en bevissäkringsåtgärd under förutsättning att informationens lagringsplats är känd och denna plats omfattas av beslutet om en tvångsåtgärd. Förslaget om bevissäkring på distans innebär att det ska vara möjligt att eftersöka sådan elektronisk information även när den fysiska platsen för dess lagring är okänd, så länge som informationen är åtkomlig från en plats i Sverige. Det är därför inte heller i detta fall fråga om att till sitt innehåll utöka den information som ska kunna bli föremål för en tvångsåtgärd eller de personuppgifter som då behöver behandlas.

Att en myndighet ges möjlighet att hämta in den information som behövs för ett visst ändamål via uppkoppling mot internet innebär inte i sig en ny typ av personuppgiftsbehandling. Möjligheten att eftersöka information genom en uppkoppling av en myndighets dator mot en informations-samling via internet kan dock i sig ses som ett ökat intrång i den personliga integriteten och det ställer krav på att de personuppgifter som myndigheten tar del av på detta sätt inte påverkas, förstörs eller blir tillgänglig för obehöriga i samband med behandlingen. Frågor om informationssäkerhet behandlas i avsnitt 8.3.

Förslaget om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel bedöms medföra behandling av nya typer av personuppgifter

Förslaget att Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten ska ha rätt att eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel kommer att innebära en utökning av de personuppgifter som myndigheterna har rätt att ta in och behandla. De tillkommande personuppgifter som dessa myndigheter behöver kunna behandla för ändamålet är i förekommande fall användarnamn och lösenord.

Känsliga personuppgifter samt uppgifter om brott och fällande domar kan komma att behandlas

Det förekommer att sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning behandlas inom ramen för en skattekontroll samt vid bevissäkring för att utreda skatter eller tullar. Inom ramen för sådana kontroller förekommer även att sådana uppgifter som avses i artikel 10 i EU:s dataskyddsförordning behandlas, dvs. personuppgifter som rör fällande domar i brottmål samt lagöverträdelse som innefattar brott. Så kommer även kunna vara fallet vid granskning via telenät och bevissäkring på distans.

Den 6 november 2025 beslutade regeringen lagrådsremissen Framtidens dataskydd vid Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten. I lagrådsremissen föreslår regeringen bl.a. att de särskilda registerlagar som i dag finns för nämnda myndigheter ska upphävas och ersättas av nya lagar. I de nya lagarna föreslås bl.a. att känsliga personuppgifter får behandlas om det är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med behandlingen och att rätten att behandla uppgifter om lagöverträdelse inte längre ska begränsas eller på annat sätt särregleras. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 2 april 2026.

Befintlig reglering tillåter redan behandling av personuppgifter

EU:s dataskyddsförordning ställer krav på att varje behandling av personuppgifter ska vila på en rättslig grund. I dataskyddsförordningen räknas dessa rättsliga grunder upp i artikel 6.1. Behandling får ske om den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning (artikel 6.1 e). Den grund för behandlingen som avses i punkt 1 e ska fastställas i enlighet med unionsrätten, eller en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av. Av artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning framgår att när uppgifter behandlas med stöd av artikel 6.1 e ska syftet med behandlingen vara nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Den rättsliga grunden kan innehålla särskilda bestämmelser för att anpassa tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning, bland annat: de allmänna villkor som ska gälla för den personuppgiftsansvariges behandling, vilken typ av uppgifter som ska behandlas, vilka registrerade som berörs, de enheter till vilka personuppgifterna får lämnas ut och för vilka ändamål, ändamålsbegränsningar, lagringstid samt typer av behandling och förfaranden för behandling, inbegripet åtgärder för att tillförsäkra en laglig och rättvis behandling. Unionsrätten eller

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

Av artikel 9.2 g i EU:s dataskyddsförordning 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 eftersträfvade 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.

Förslagen innebär, som framgår av både avsnitt 5 och 6.1, inte någon förändring av de aktuella myndigheternas grundläggande uppdrag. Den rättsliga grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning genom respektive myndighets instruktion men även genom bestämmelser i skatteförfarandelagen samt övriga lagar som omfattas av förslagen i denna lagradsremiss. De närmare ändamålen för behandlingen liksom andra specificerade bestämmelser finns i de aktuella registerförfattningarna och dataskyddslagen. Enligt regeringens bedömning i propositionen Ny dataskyddslag bör artikel 10 i EU:s dataskyddsförordning innebära att det är tillåtet att behandla personuppgifter som rör lagöverträdelse om den personuppgiftsansvarige är en myndighet (se 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. Begränsande regler om möjligheten att behandla såväl känsliga personuppgifter som uppgifter om lagöverträdelse finns i registerlagarna.

Av 1 kap. 4 § 1 skattedatabaslagen 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. Uppgifter får även behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet enligt 1 kap. 4 § 4 samma lag. Av 2 kap. 2 § skattedatabaslagen framgår att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9 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 § skattedatabaslagen och i skattedatabasförordningen finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Enligt 1 kap. 7 § skattedatabaslagen får känsliga personuppgifter och uppgifter om lagöverträdelse 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 bevisinsamling. 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.

Dagens reglering tillåter att Skatteverket inhämtar sådana personuppgifter som anges ovan när de finns i en elektronisk handling, så länge granskningen sker från den fysiska lagringsplatsen. Skatteverket har alltså redan i dag rätt att ta del av och behandla större informationsmängder där det även kan finnas känsliga personuppgifter. Skatteverket är dock begränsad när det gäller hur en genomsökning av data får ske på så sätt att myndigheten endast får använda de tekniska hjälpmedel och sökord som behövs för att tillgodose syftet med revisionen. Detta framgår av 41 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan SFL. Ett beslut om att inom ramen för en revision granska en stor informationsmängd måste även följa proportionalitetsprincipen enligt 2 kap. 5 § SFL. Samma begränsningar gäller vid bevissäkring och föreslås gälla för de nya tvångsåtgärderna som denna lagrådsremiss omfattar. Skatteverket har enligt dagens bestämmelser endast rätt att omhänderta handlingar som behövs för utredningen. Motsvarande begränsning föreslås finnas även för den nya tvångsåtgärden på så sätt att Skatteverket endast får kopiera handlingar som påträffas i ett avläsningsbart informationssystem om handlingen behövs för den fortsatta granskningen.

Av 1 kap. 4 § kronofogdedatabaslagen som hänvisar till bl.a. 2 kap. 2 § 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 utskönningsbalken eller annan författning. Kronofogdemyndigheten får även behandla känsliga personuppgifter om de har lämnats i ett ärende eller är nödvändiga för handläggningen av det (se 1 kap. 6 § och 2 kap. 24 § kronofogdedatabaslagen). Kronofogdemyndigheten får därmed enligt dagens reglering inhämta sådana personuppgifter som anges ovan när de finns i en elektronisk handling, så länge bevissäkring sker från den fysiska lagringsplatsen. Kronofogdemyndigheten är dock begränsad när det gäller hur en genomsökning av data får ske på så sätt att myndigheten endast får använda de tekniska hjälpmedel och sökord som behövs för att tillgodose syftet med revisionen. Detta framgår av 69 kap. 10 § SFL som hänvisar till 41 kap. 10 § fjärde stycket samma lag. Samma begränsning föreslås gälla för de nya tvångsåtgärderna som föreslås i denna lagrådsremiss.

Tullverket får enligt 1 kap. 4 § tulldatabaslagen behandla uppgifter som behövs hos Tullverket för bl.a. övervakning, revision och annan analys- eller kontrollverksamhet. Tullverket får behandla känsliga personuppgifter om uppgifterna har lämnats i ett ärende eller är nödvändiga för handläggningen av det (se 1 kap. 7 § och 2 kap. 4 § tulldatabaslagen). Bestämmelserna i 69 kap. SFL är tillämpliga även när bevissäkring har beslutats enligt tullbefogenhetslagen (2024:710). Detta innebär att de begränsningar som gäller enligt 41 kap. 10 § fjärde stycket SFL är tillämpliga även på sådana bevissäkringar. Även Tullverket har att ingripa på ett sätt som är försvarligt med hänsyn till åtgärdens syfte och övriga omständigheter. Om tvång måste användas ska det ske endast i den form och den utsträckning som behövs för att uppnå det avsedda resultatet. Detta framgår av 2 kap. 2 § tullbefogenhetslagen.

Naturvårdsverket får lov att behandla personuppgifter om behandlingen är nödvändig som ett led i den myndighetsutövning som Naturvårdsverket ska utföra. Detta följer av 2 kap. 2 § dataskyddslagen.

Ändamålet för respektive myndighets behandling av personuppgifter i anledning av förslagen i denna lagrådsremiss rymms därför inom dagens reglering. Eftersom den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet därmed ger stöd för den personuppgiftsbehandling som förslagen medför behöver det, på de skäl som anges ovan, inte införas någon ytterligare reglering.

Behandlingen är proportionerlig

Den rättsliga grunden för den nu aktuella behandlingen är i samtliga fall att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning (artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning). Personuppgiftsbehandling ska vara laglig, korrekt och öppen i förhållande till den registrerade. Principen om korrekthet innebär att det ska ske en intresseavvägning. I det enskilda fallet kan det således vara oförenligt med principen om korrekthet att vidta en viss behandlingsåtgärd, även om denna i och för sig skulle kunna anses vara rättsligt grundad enligt artikel 6, nämligen om behandling är oskälig i förhållande till den registrerade (se prop. 2017/18:105 s. 47). För känsliga personuppgifter gäller att behandlingen ska vara nödvändig med hänsyn till ett viktigt allmänt intresse, stå i proportion till det eftersträfvade syftet och vara föremål för lämpliga och särskilda skyddsåtgärder. Detta framgår av artikel 9. 2 g i EU:s dataskyddsförordning.

Förslagen i denna lagrådsremiss syftar till att anpassa de tvångsåtgärder som finns i dag till en faktisk situation där företag och privatpersoner väljer att förvara information i elektronisk form och där platsen för dess lagring är en annan än den varifrån den som äger informationen normalt bereder sig tillgång till informationen. Förslagen ska således inte medföra någon utökning av vilken information som ska få omfattas av en tvångsåtgärd, i vilka situationer tvångsåtgärder ska få beslutas eller var de ska få verkställas. Elektronisk information kan redan i dag omfattas av en tvångsåtgärd, under förutsättning att beslutet om tvångsåtgärden gäller den plats där den fysiska informationen lagras. Vid revision och bevissäkring är det främst räkenskapsinformation som behöver samlas in. Vissa personuppgifter behöver dock behandlas som ett led i en beskattningskontroll. Som framgår ovan kan det även förekomma känsliga personuppgifter. I förarbetena till skattedatabaslagen (se prop. 2000/01:33 s. 101–102) uttalade regeringen:

När det gäller elektronisk ärendehantering är situationen densamma som vid traditionell hantering av ärenden, nämligen att det inte är möjligt för den handläggande myndigheten att påverka innehållet i de handlingar som kommer in till myndigheten. När inkomna handlingar förs in i ett ärendehanteringssystem kan således även känsliga personuppgifter komma att tas in i databasen. Det förekommer även att personer som inte berörs av ett ärende namnges i inkomna handlingar. Motsvarande resonemang kan delvis föras i fråga om handlingar som upprättas av den handläggande myndigheten. När en myndighet skall fatta beslut i ett ärende måste hänsyn självfallet tas till det material som har kommit in. Det materialet utgör underlag för beslut. Det kan därför vara nödvändigt att i skälen för ett beslut eller i andra handlingar som upprättas i ett ärende återge sakomständigheter eller argument som innefattar uppgifter

av vitt skilda slag. Att i detalj reglera vilka uppgifter som får antecknas och i vilka fall detta får ske är därför inte möjligt. Det går heller inte att förutse de olika situationer som kan uppstå i hanteringen av ärenden. För att inte omöjliggöra för myndigheter att bedriva en effektiv ärendehantering är det nödvändigt att sådan registrering är tillåten.

Detta resonemang är enligt regeringens mening tillämpligt oavsett om en myndighet får in informationen via uppkoppling mot internet eller via t.ex. en minnessticka.

Förslagen i denna lagrådsremiss är en följd av det faktum att företag och privatpersoner i allt större utsträckning använder olika digitala tjänster för kommunikation och dokumentation. I avsnitt 6.1. konstateras att förslagen kan innebära ett intrång i de rättigheter som slås fast i 2 kap. 6 § regeringsformen. Regeringen anser dock att förslagen inte går utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det allmänna intresset av att Skatteverket och Tullverket kan utreda och kontrollera skatter och avgifter samt tull och få underlag för att fatta korrekta beslut. Det tvång som förslagen innebär är således proportionerliga i förhållande till det intrång som de kan utgöra med avseende på frågor om personlig integritet. Bestämmelserna i 41 kap. 10 § och 47 kap. skatteförfarandelagen tydliggör att eftersökningar av information vid revision och bevissäkringsåtgärder ska begränsas till det som omfattas av kontrollen och som behövs för att tillgodose syftet med densamma. Enligt regeringens mening går det inte att ytterligare avgränsa vilka uppgifter som ska få behandlas utan att det försvårar kontrollen och motverkar en effektiv ärendehantering hos de berörda myndigheterna. Det saknas vidare skäl att införa andra begränsningar för hur eftersökning ska få ske i en informationssamling. Att informationen tillgängliggörs via internet i stället för genom en direkt uppkoppling mot dess fysiska lagringsplats förändrar inte informationssamlingens innehåll. Som redogörs för i avsnitt 6.1. ska Skatteverket, Kronofogdemyndigheten och Tullverket i det enskilda fallet göra en proportionalitetsbedömning innan de beslutar att vidta en tvångsåtgärd. Mot denna bakgrund anser regeringen att den tillkommande personuppgiftsbehandling som förslagen i denna lagrådsremiss ger upphov till är en nödvändig och proportionell åtgärd och den är inte oskäligen i förhållande till den registrerade. De säkerhetsfrågor som en uppkoppling via internet ger upphov till behandlas i avsnitt 8.3. Regeringen anser att förslaget därmed innehåller en sådan djupare analys av konsekvenserna för den personliga integriteten med avseende på frågor om dataskydd som *Integritetsskyddsmyndigheten* har efterfrågat.

Personuppgiftsansvar

Termen personuppgiftsansvarig definieras i artikel 4.7 i dataskyddsförordningen. Personuppgiftsansvarig är som huvudregel den som ensamt 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, och är därmed personuppgiftsansvarig. Detsamma gäller annan information än räkenskapsinformation som

behandlas inom ramen för verksamheten. Näringsidkaren är i egenskap av personuppgiftsansvarig för sin behandling ansvarig för att bl.a. säkerställa att de krav på säkerhet vid behandling av personuppgifter som uppställs i EU:s dataskyddsförordning är uppfyllda. *Ekobrottsmyndigheten* har efterfrågat ett resonemang om vilken roll de företag som lagrar informationen ska anses ha när Skatteverket i egenskap av personuppgiftsansvarig, loggar in i företagets webbaserade bokföringssystem för att bevis-säkra på distans. Företaget är personuppgiftsansvarig för de uppgifter som lagras i företagets webbaserade bokföringssystem och som delas med Skatteverket enligt lag. För det fall företaget anlitar ett annat företag regleras ansvarsfördelningen mellan dessa företag genom avtal (personuppgiftsbiträdesavtal).

Det nyss sagda gäller för den granskades personuppgiftsbehandling. När det gäller sådan behandling av personuppgifter som Skatteverket utför vid revision eller annan skattekontroll saknar det betydelse om behandlingen sker med hjälp av Skatteverkets eller den skattskyldiges tekniska utrustning, liksom om de tekniska hjälpmedel som används tillhör myndigheten eller den skattskyldige. Grundläggande är att behandlingen utgör ett led i beskattningsverksamheten. Skatteverket kommer således att bli personuppgiftsansvarigt för den behandling av personuppgifter som myndigheten ska utföra i samband med granskning via telenät och bevis-säkring på distans.

På samma sätt kommer Kronofogdemyndigheten respektive Tullverket att vara personuppgiftsansvariga när dessa myndigheter behandlar personuppgifter inom ramen för sina uppdrag vid en kontroll eller en tvångsåtgärd med stöd av de föreslagna bestämmelserna. Detta framgår av 1 kap. 5 § kronofogdedatabaslagen och 1 kap. 6 § tull-databaslagen. Naturvårdsverket ska enligt 18 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion föra ett register över vad som förekommer i ett avgifts-ärend. Naturvårdsverket är därmed personuppgiftsansvarig enligt artikel 4.7 i EU:s dataskyddsförordning för den behandling som sker inom ramen för en kontroll avseende miljöavgifter. Någon ytterligare reglering avseende Naturvårdsverkets personuppgiftsansvar har inte ansetts nödvändig.

Dagens reglering är tillräcklig

Regeringens förslag medför att Skatteverket, Tullverket, Kronofogdemyndigheten och Naturvårdsverket får rätt att göra eftersökningar i elektronisk information även när den inte är åtkomlig från en lokal server.

Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten kommer till följd av förslagen att behöva kunna behandla nya personuppgifter i form av användarnamn och lösenord. I övrigt medför förslagen inte någon behandling av personuppgifter utöver den som redan sker i dag.

Regeringen anser att den behandling av personuppgifter som förslagen ger upphov till är nödvändig för Skatteverkets, Tullverkets, Kronofogdemyndighetens och Naturvårdsverkets handläggning av ärenden i deras respektive myndighetsutövande uppdrag. Det integritetsintrång som förslagen medför bedöms vara proportionerliga.

Regeringen bedömer därmed att den personuppgiftsbehandling som förslagen i denna lagrådsremiss ger upphov till är förenlig med EU:s

dataskyddsförordning. Den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet är tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske med anledning av förslagen. Det behöver därmed inte införas någon ytterligare reglering om denna personuppgiftsbehandling.

8.2 Sekretess och tillgång till information

Regeringens bedömning

Det behövs inte några nya eller ändrade bestämmelser om sekretess.

Promemorians bedömning

Bedömningen i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Sveriges advokatsamfund, som avstyrker förslagen om bevissäkring på distans, saknar en analys kopplat till offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Skälen för regeringens bedömning

Som angetts ovan innebär regeringens förslag inte någon utökning av den typ av information som Skatteverket, Tullverket, Kronofogdemyndigheten och Naturvårdsverket ska få lov att granska. Förslagen innebär inte heller någon förändring av dessa myndigheters arbetsuppgifter. Syftet med bestämmelserna är att anpassa dagens regler till den tekniska utvecklingen som har lett till att information i högre grad finns i elektroniskt format och där informationens lagringsplats inte är styrande för hur den är åtkomlig. Förslagen förändrar alltså enbart de praktiska förutsättningarna för hur myndigheterna ska kunna få ta del av elektronisk information. Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), nedan OSL, innehåller bestämmelser om sekretess till skydd främst för myndigheters verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn (17 kap.) och bestämmelser om sekretess till skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt, tull, m.m. (27 kap.). Regeringen anser att den reglering som finns i dessa kapitel upprätthåller ett tillräckligt sekretesskydd för de uppgifter som kan samlas in av och förvaras hos Skatteverket, Tullverket och Naturvårdsverket 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 myndigheters verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn gäller även när Kronofogdemyndigheten deltar i verkställighet av bevissäkring. Förslagen ger därför inte upphov till någon ytterligare reglering avseende sekretess.

Sveriges Advokatsamfund saknar en reglering av vilka tjänstemän på Skatteverket som ska få lov att ta del av den information som hämtas in om förbudet mot granskning via telenätet tas bort och vid bevissäkring på distans. Regeringen vill framhålla att beslut om vilka kontrollåtgärder som

ska genomföras inom ramen för en revision fattas av den som utför kontrollen i samverkan med den som kontrolleras. Beslut om att ansöka om bevisssäkring, och i vissa fall om att genomföra en bevisssäkring vid risk för sabotage, får endast fattas av särskilt utsedda medarbetare, s.k. granskningsledare. Det är Skatteverkets uppgift att organisera sitt arbete och se till att de medarbetare som utför specifika arbetsuppgifter har nödvändig och tillräcklig kompetens. Det är vidare myndighetens uppgift att bestämma vilka medarbetare som ska arbeta med en specifik granskning eller kontroll samt de arbetssätt och system som behövs för att sekretessbelagd information inte ska komma i orätta händer. På motsvarande vis har övriga myndigheter som berörs av förslagen att organisera och styra sitt arbete och vidta de åtgärder som behövs för att säkerställa att myndighetens medarbetare följer gällande rätt samt att sekretessbelagda uppgifter inte hamnar i orätta händer. Regeringen anser att denna ordning ska bestå och att någon ytterligare författningsreglering i detta avseende inte behövs. Regeringen lämnar därför denna fråga utan vidare överväganden.

8.3 Säkerhetsfrågor

Regeringens bedömning

Det behövs inte några nya eller ändrade bestämmelser om informations-säkerhet.

Promemorians bedömning

Bedömningen i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap delar regeringens bedömning. Flera remissinstanser, däribland *Integritetsskyddsmyndigheten* och *Sveriges advokatsamfund*, anser att det behövs en djupare analys med avseende på säkerhetsfrågor.

Skälen för regeringens bedömning

Som framgått av avsnitt 8.1 och 8.2 har Skatteverket, Tullverket, Kronofogdemyndigheten och Naturvårdsverket ett ansvar enligt dataskydds- och sekretessreglerna då myndigheterna inhämtar information som behövs för en kontroll. Detta innebär ett ansvar även för informationssäkerheten. 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. Myndigheterna måste således beakta eventuella risker för att informationen påverkas, förstörs eller blir tillgänglig för obehöriga. Det saknar betydelse om det är myndighetens eller den enskildes tekniska utrustning som används. Myndigheterna omfattas dessutom av de krav som ställs på myndigheters verksamhet i förordningen (2022:524) om

statliga myndigheters beredskap. De har ett ansvar att minska sårbarheten i sin verksamhet och att utveckla en god förmåga att hantera sina uppgifter under fredstida krissituationer samt inför och vid höjd beredskap. Myndigheterna är ansvariga för att deras informationshanteringssystem uppfyller grundläggande och särskilda säkerhetskrav så att deras verksamheter kan utföras på ett tillfredsställande sätt. Av artikel 32 i EU:s dataskyddsförordning 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 kontroll måste behandlingens sammanhang och ändamål ges stor vikt vid bedömningen av lämplig säkerhetsnivå. Som framhållits i avsnitt 8.1 kontrollerar inte de berörda myndigheterna de miljöer där enskilda väljer att elektroniskt lagra räkenskapsmaterial och andra handlingar. Samtidigt är det en förutsättning för att myndigheterna ska kunna utföra sitt uppdrag att information som behövs för en kontroll kan hämtas in även när den som kontrolleras har valt att lagra sin elektroniska information så att den är åtkomlig endast genom uppkoppling via internet. Regeringen anser att bedömningen av lämplig säkerhetsnivå främst ska avse hur informationen bör hämtas in utifrån de givna förutsättningarna för respektive myndighet och i det enskilda fallet. Om det finns flera sätt att inhämta viss information kan myndigheterna 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 komma att hållas ansvarig om skada uppkommer för den enskilde. Det kan 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). Denna typ av säkerhetsrisker finns dock även när myndigheterna får ta del av elektroniska handlingar på t.ex. ett USB-minne eller vid filöverföring.

Den information i elektronisk form som myndigheterna hämtar in behöver vidare behandlas på ett sådant sätt att den inte förstörs, förvanskas eller röjs för obehöriga. Dessa krav framgår av de regleringar som omnämns ovan i avsnitten 8.1 och 8.2.

Europaparlamentet och rådet antog den 14 december 2022 direktiv (EU) 2022/2555 om åtgärder för en hög gemensam cybersäkerhetsnivå i hela unionen, om ändring av förordning (EU) nr 910/2014 och direktiv (EU) 2018/1972 och om upphävande av direktiv (EU) 2016/1148 (NIS 2-direktivet). I syfte att genomföra direktivet i svensk rätt har regeringen den 14 oktober 2025 beslutat att lämna förslag på en ny cybersäkerhetslag (prop. 2025/26:28). Den nya lagen innebär att offentliga och enskilda verksamhetsutövare inom vissa utpekade sektorer bl.a. ska vidta åtgärder för att skydda sina nätverks- och informationssystem samt rapportera

betydande incidenter. Den nya lagen innehåller också regler om tillsyn och ingripandemöjligheter för verksamhetsutövare som inte följer lagens bestämmelser. *Myndigheten för samhällsskydd och beredskap* för fram att det pågår ett arbete för att implementera det så kallade NIS2-direktivet genom en ny cybersäkerhetslag och cybersäkerhetsförordning med tillhörande föreskrifter som Skatteverket kommer att omfattas av. Regeringen delar denna bedömning och konstaterar att även Kronofogdemyndigheten, Naturvårdsverket, och Tullverket kommer att omfattas av den kommande cybersäkerhetslagen om den beslutas av riksdagen.

En bedömning av hur information som behövs för kontroll bör hämtas in av någon av de berörda myndigheterna måste enligt regeringens mening göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet. I detta sammanhang ska också erinras om att proportionalitetsprincipen måste beaktas (för mer information se avsnitt 6.1). 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 myndighetens 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.

Integritetsskyddsmyndigheten anser att det behövs en djupare analys av t.ex. hur en säker identifiering åstadkoms av den dator eller tjänst som ska undersökas vid bevissäkring på distans, vilka risker det finns för förvanskning av information och vilka särskilda integritetsrisker det kan ge upphov till att ta del av material via ett kommunikationsnät med inloggningsuppgifter eller liknande. Regeringen anser att de föreskrifter som finns avseende informationssäkerhet och som de aktuella myndigheterna har att följa är en tillräcklig reglering och anser till skillnad från *Integritetsskyddsmyndigheten* att den analys som ska göras avseende säkerhet ska ske hos myndigheterna i samband med att de planerar för kontrollarbete samt genomför kontroller.

Sveriges advokatsamfund för fram att det saknas uppgifter om hur Skatteverket ska säkerställa att den information som påträffas är tillförlitlig och korrekt. Här bör framhållas att i samband med att kravet på att bokföring ska bevaras i ursprungligt skick togs bort uttalade regeringen (se prop. 2023/24:78 s. 29) att företagen så långt som möjligt själva bör få välja vilken teknisk lösning de vill använda för sin bokföring. Av 7 kap. 6 § bokföringslagen följer numera att räkenskapsinformation endast får förstöras om överföringen med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Ansvar för att det är en korrekt räkenskapsinformation som arkiveras är således lagt på företagen. När en granskning sker av information genom ett avläsningsbart informationssystem ska åtkomst till informationen ske genom autentisering, dvs. genom den metod som företaget självt använder. Den information som myndigheterna kommer åt, bör som utgångspunkt således vara den information som företaget själv har ansvar för att upprätta och som företaget själv kommer åt. Skatteverket har dessutom vid all granskning, oavsett om räkenskapsmaterialet finns i pappersform eller elektronisk form, att bedöma om informationen är tillförlitlig och korrekt. Ytterst är det en fråga om att de uppgifter som Skatteverket hämtar in kan

läggas till grund för ett beslut, dvs. har ett tillräckligt högt bevisvärde för den givna situationen. I svensk rätt råder principen om fri bevisprövning. De av regeringen föreslagna förändringarna medför inte något avsteg från den principen. Regeringen anser mot denna bakgrund att det inte behövs sådana överväganden som Sveriges advokatsamfund efterfrågar.

Den tekniska utvecklingen stannar inte av utan fortsätter. Det innebär att de tekniska förutsättningarna för säker inhämtning och behandling av enskildas information också kommer att förändras över tid. Regeringen anser därför att det inte går att i detalj reglera de krav som ska gälla för en bedömning utifrån ett informationssäkerhetsperspektiv såsom Integritetsskyddsmyndigheten efterfrågar. Det ankommer på respektive myndighet att bedriva sin verksamhet på ett sådant sätt att den information som behövs i en kontroll kan hämtas in och behandlas på ett säkert sätt i enlighet med de lagar och förordningar som finns avseende behandling av personuppgifter, sekretess samt informationssäkerhet och som är gällande vid varje given tidpunkt. *Myndigheten för samhällsskydd och beredskap* påpekar att myndigheterna även har att följa de föreskrifter avseende informationssäkerhet och kan ta hjälp av de allmänna råd som denna myndighet har utfärdat. Regeringen anser att det behov av stöd som därutöver kan finnas för bedömningen som myndigheterna i varje enskilt fall är skyldiga att göra, av om information ska hämtas in via elektroniska kommunikationsnät, är en uppgift för respektive myndighet att ta fram. Mot denna bakgrund behövs det inte några ytterligare bestämmelser vad gäller informationssäkerhet.

9 Lagstiftning som hänvisar till skatteförfarandelagen

Regeringens förslag

Den nya åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel ska även kunna tillämpas vid kontroll av företag som har fått omställningsstöd.

Promemorians förslag

Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Ingen av remissinstanserna har kommenterat denna fråga särskilt.

Skälen för regeringens förslag

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 trådgranskningsförbud vid revision respektive ökade möjligheter att inhämta elektroniskt lagrat material genom bevissäkring.

De författningar som berörs är följande.

– 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. I 14 § nämnda lag framgår dels en uppräkningslista av de befintliga bevissäkringsåtgärderna, dels en hänvisning till samtliga bestämmelser i 45 kap. SFL. Hänvisningen till 45 kap. SFL kommer även att omfatta den nya bevissäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel. För tydlighetens skull bör därför även denna åtgärd nämnas i 14 §.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 14 § lagen om omställningsstöd.

10 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslagen bedöms vara förenliga med EU-rätten.

Det pågår därtill ett arbete med en tullreform inom EU efter förslag från kommissionen den 17 maj 2023. En del av reformarbetet syftar till att inrätta en gemensam tulldatabas och förbättra möjligheter till riskhantering och tullkontroll inom EU.

11 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag

Lagändringarna ska träda i kraft den 1 april 2026.

Regeringens bedömning

Det behövs inte några övergångsbestämmelser.

Promemorians förslag och bedömning

Förslaget och bedömningen överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Ingen av remissinstanserna har kommenterat denna fråga särskilt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Det är angeläget att de föreslagna lagändringarna träder i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 april 2026. Utgångspunkten när det gäller ny processrättslig lagstiftning är att nya regler blir tillämpliga omedelbart. Det har inte framkommit skäl att göra en annan bedömning. Regeringen delar därmed promemorians förslag att det inte finns behov av några övergångsbestämmelser.

12 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms stå i proportion till det aktuella lagstiftningsärendet och med utgångspunkt i relevanta delar av 7 § förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Offentligfinansiella effekter till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner.

Relevanta myndigheter kan efter ikraftträdandet följa upp om syftet med förslagen uppnåtts och om oförutsedda konsekvenser av förslagen uppdagats.

12.1 Offentligfinansiella effekter

Inget av förslagen påverkar skattebaser, skattesatser, avgifter eller andra regler som påverkar skatteintäkterna. Förslagen medför därmed inte någon offentligfinansiell effekt.

12.2 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 eller Naturvårdsverket efterfrågar. I övrigt påverkas inte företagen och företagen, eller deras tjänsteleverantörer, behöver inte anpassa sina system.

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

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

12.3 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 6.1 bedömer regeringen att de föreslagna reglerna utgör en proportionerlig åtgärd för att möta det behov som finns till följd av teknikutvecklingen.

12.4 Effekter för myndigheterna

Förslagen förväntas leda till förbättrade kontrollmöjligheter och ökad effektivitet i Skatteverkets beskattningskontroller. Regelförändringarna är viktiga för Skatteverkets kontinuerliga arbete för att förbättra regel efterlevnaden och anpassa verksamheten till nya tekniska lösningar och arbetssätt. Specifikt underlättar de 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 är mycket svårt att beräkna effektivitetsvinster i t.ex. helårsarbetskrafter eftersom eventuell tidsbesparing i utredningar och bevisfrågor behöver vägas mot att det kan komma att finnas mer material som Skatteverket behöver gå igenom. Därtill kan

verkställighet av bevissäkringsbeslut innebära viss ökad tidsåtgång. För att Skatteverket ska kunna använda möjligheterna som regeländringarna innebär kan myndigheten komma att behöva utveckla nya och befintliga it-system, genomföra utbildningsinsatser och utforma informationsmaterial till företag. Dessa kostnader ska hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.

Som huvudregel är det Kronofogdemyndigheten som, på begäran av Skatteverkets granskningsledare, verkställer beslut om bevissäkring. För Kronofogdemyndigheten kan det komma innebära fler eller längre verkställighetstillfällen. Den ökade tidsåtgången bedöms vara begränsad och kostnaderna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen om bevissäkring på distans m.m. kommer att underlätta för Tullverket 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. Av samma skäl som beskrivs ovan för Skatteverket är det mycket svårt att beräkna effektivitetsvinster. Kostnaderna för att använda möjligheterna som regeländringarna innebär ska hanteras inom Tullverkets befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget om att ta bort trådgranskningsförbuden medför att Naturvårdsverket kommer att kunna genomföra revision via uppkoppling mot internet i sina utredningar enligt lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider och vid energiproduktion. Förslaget kommer att medföra större möjligheter för Naturvårdsverket att samverka med granskade företag på ett sätt som är ändamålsenligt och kostnadseffektivt för båda parter.

12.5 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

I Skatteverkets verksamhet genomförs ca 100 bevissäkringsärenden årligen och Tullverket bedömer att myndigheten att genomföra tio bevissäkringar per år. Eftersom information ofta lagras i elektronisk form kan det antas att flertalet av dessa kommer att omfatta även bevissäkring på distans. Beslut om bevissäkring på distans och beslut om eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel måste alltid fattas av domstol. Förslagen kan därför förväntas medföra fler ärenden för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

I vissa fall kommer 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 bedöms ha marginell påverkan på domstolarna. 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 då göras hos domstolen efter verkställigheten. Det innebär att i ett sådant fall blir det två olika ansökningar vid olika tidpunkter och därmed två mål som ska handläggas av domstolen. Det kan också finnas andra fall

där beslut enligt de nya reglerna fattas separat vilket innebär fler antal mål. Samtidigt bedöms andra domstolsprocesser kunna undvikas eller underlättas genom att berörda myndigheter får del av ett mer fullständigt material och därmed lättare kan bevisa skatteundandragande etc. Regeringen bedömer därmed att kostnaderna som kan uppstå ska hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

12.6 Effekter på det brottsbekämpande arbetet

De möjligheter myndigheterna får genom förslagen bedöms ge positiva effekter på det brottsförebyggande arbetet. Myndigheternas kontinuerliga arbete för att förbättra regelefterlevnaden och försvåra för de som ägnar sig åt skatte- och tullundandragande kommer att stärkas. Mer specifikt innebär förslagen en ökad upptäcktsrisk för de som undanhåller skatt och tull. Skatteverkets bevisningsärenden är i de flesta fallen kopplade till företag inom branscher med risk för sämre regelefterlevnad. Myndigheten har funnit evidens för att effekterna av kontroller kan sprida sig bortom de berörda företagen, i synnerhet inom de nätverk (och eventuellt branscher) företagen verkar. Kontrollmöjligheter som är anpassade till den befintliga teknikutvecklingen kan således ha positiva spridningseffekter och minska benägenheten att ägna sig åt skatte- eller tullundandragande. Därmed kan förslagen förväntas minska skattefelet och tullfelet och bidra till att berörda företag och privatpersoner redovisar mer rätt skatt och tull.

Förslagen kommer även bidra till Kronofogdemyndighetens arbete med att motverka brottslighet och bidra till att Naturvårdsverket kan säkerställa att miljöavgifter betalas i rätt omfattning.

12.7 Övriga effekter

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

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

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.

13 Författningskommentar

13.1 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 *fjärde 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.

13.2 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 egen tekniska utrustning.

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 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 omhänderta material via telenät vid verkställighet av bevisningsbeslut 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 (11 a §),*
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (12 §),
- beslut om bevisning (13–16 §§), och
- behörig förvaltningsrätt (17 §).

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

Övervägandena finns i avsnitt 6.2 och 6.4.

2 § Med *bevisning* 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 enligt 11 a §, samt
4. förseglning 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 bevisssäkring på distans avses att eftersöka och kopiera handlingar som finns i ett avläsningsbart informationssystem och som lagras på en annan plats än den plats varifrån tvångsåtgärden utförs. Med avläsningsbart informationssystem avses detsamma som i lagen (2020:62) om hemlig dataavläsning.

I paragrafen definieras tvångsåtgärden bevisssäkring.

Innehållet i *tredje punkten* i första stycket är nytt. Den nya åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel har lagts till.

Fjärde punkten, som är ny, motsvarar nuvarande tredje punkten.

I *andra stycket* definieras uttrycket risk för sabotage. En ändring har gjorts med anledning av den nya bevisssäkringsåtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel. 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 bevisssäkring på distans som risk för sabotage avseende tekniska hjälpmedel 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* framgår vad som avses med uttrycken bevisssäkring på distans respektive avläsningsbart informationssystem. Med bevisssäkring på distans avses att eftersöka och kopiera 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 bevisssäkring 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.

Bevisssäkring 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 bevisssäkring 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 6.2, 6.3 och 6.4.

7 a § En handling som behövs för en revision enligt 3 § eller 41 kap. får eftersökas på distans i ett avläsningsbart informationssystem och kopieras 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 kopieras 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).

Genom paragrafens placering ingår bevissäkring på distans i tvångsåtgärden eftersökande och omhändertagande av handlingar (4–11 §§) enligt 2 § första stycket samma kapitel.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

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 kopieras 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.

Innehållet i *andra stycket* är nytt. Där 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 kopieras för granskning. 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 6.5.

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 kopieras 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.

Innehållet i *andra stycket* är nytt. Där 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 kopieras 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. 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).

Tredje stycket, som är nytt, motsvarar nuvarande *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

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 och tas i anspråk hos*

1. den som beslutet gäller, eller
2. hos en företrädare för denne.

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 bokföringsapplikationer. 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 och annat som kan användas för att verkställa beslutet 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 och annat som kan användas för att verkställa ett beslutet om bevissäkring på distans får eftersökas och tas i anspråk. Att tekniska hjälpmedel och annat som kan användas får tas i anspråk innebär att myndigheten får ta kontroll över dem. Själva användningen (och i förekommande fall omhändertagandet) av tekniska hjälpmedel och annat som kan användas 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 och annat som kan användas för att verkställa ett beslut om bevissäkring på distans 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 6.4.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

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 i ett avläsningsbart informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som*

a) medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller

b) 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 *första stycket* har ett tillägg gjorts med anledning av den nya åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel.

I första stycket *punkten 2* 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. Verksamhetslokal är definierat i 3 kap. 18 § skatteförfarandelagen. Genom att underpunkterna a och b har utformats på ett sätt som motsvarar definitionen i den bestämmelsen kommer kravet på att endast viss typ av verksamhet kan bli föremål för ett beslut av granskningsledaren att vara detsamma oavsett om det rör sig om en åtgärd som ska genomföras i en verksamhetslokal eller i ett avläsningsbart informationssystem.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

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 på distans avseende avläsningsbara informationssystem som kan antas ha använts i verksamhet som

1. medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller

2. 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 *andra stycket*, som är nytt 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 6.7.

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 *andra stycket*, som är nytt, framgår att när 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. 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 verktällighet av den andra åtgärden, dvs. vid samma tillfälle. Det är dock inte nödvändigt att det sker exakt samtidigt.

Verkställighet av beslutet om bevissäkring på distans kan påbörjas eller fortsätta efter det att verkställigheten avseende den andra åtgärden har avslutats.

Övervägandena finns i avsnitt 6.7.

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 Kronofogdemyndighetens och granskningsledarens befogenhet att använda och omhändertaga 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. 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. En sådan situation skulle kunna vara att beslutet inte kan verkställas från den granskades lokaler på grund av att det bedöms finnas risk för våld mot myndighetens personal.

Övervägandena finns i avsnitt 6.7.

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 en annan 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 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 6.7.

13.3 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 omhänderta handlingar, *eftersöka och ta i anspråk tekniska hjälpmedel* 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.

Åtgärden eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel har lagts till för att tydliggöra att även den bevissäkringsåtgärden får genomföras.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

Sammanfattning av Skatteverkets promemoria Moderna kontrollverktyg

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. Som en följd får även Naturvårdsverket samma möjlighet i utredningar som rör vissa miljöavgifter. 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 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. Bestämmelserna ger Skatteverket och Tullverket fler möjligheter att inhämta elektronisk information. 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.

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.

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.
(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*

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.

2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4–11 §§,

3. eftersökande och ianspråktagande av tekniska hjälpmedel 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 *sådan 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 omhändertaga 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 data-avläsning.

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

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 bevisssäkring enligt 3 och 6–8 §§ om

1. det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, samt
2. åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

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

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 bokförings-skyldighet 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 bevisssäkring 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 bevisssäkringen gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska handlingarna överlämnas till konkursförvaltaren och den som bevisssäkringen gäller underrättas om överlämnandet.

69 kap.

3 §

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

Om det kan ske obehindrat får granskningsledaren också verkställa beslut om bevisssäkring 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 bevisssäkring 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 genomöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme.

Kronofogdemyndigheten får genomöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme. *Kronofogdemyndigheten får även genomöka 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.

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

Bilaga 2

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* 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.

Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har kommit in med yttranden: Ekobrottsmyndigheten, FAR, Finansinspektionen, Företagarna, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Göteborgs universitet (juridiska institutionen), Integritetsskyddsmyndigheten, Kammarrätten i Sundsvall, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Myndigheten för digital förvaltning, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Naturvårdsverket, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, Post- och telestyrelsen, Småföretagarnas riksförbund, Svenskt näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Tullverket, Åklagarmyndigheten.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Bokföringsnämnden, Regelrådet, Riksdagens ombudsmän och Riksrevisionen.