

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr  
655-20

meddelat i Stockholm den 27 april 2021

**KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

**MOTPART**

AA

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 14 januari 2020 i mål nr 3089-19

**SAKEN**

Bevissäkring

---

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen skriver av målet.

Dok.Id 236730

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
09:00–12:00  
13:00–16:00

# BESLUT

Mål nr  
655-20

## BAKGRUND

1. När Skatteverket genomför en revision hos en skattskyldig får myndigheten under vissa förutsättningar genom s.k. bevissäkring eftersöka och omhänderta handlingar som behövs för revisionen. Beslut om bevissäkring fattas av en förvaltningsrätt efter ansökan av Skatteverket.
2. Med handlingar avses både fysiska och elektroniska handlingar. Elektroniska handlingar kan vara lagrade i t.ex. en dator som finns i den skattskyldiges verksamhetslokal. Sådana handlingar kan emellertid också vara lagrade i en s.k. molntjänst. Med detta avses att handlingarna är fysiskt lagrade på servrar som drivs av en tjänsteleverantör och att den som använder tjänsten får tillgång till handlingarna via internet. Det här målet gäller om bestämmelserna om bevissäkring är tillämpliga på handlingar som är lagrade i en sådan molntjänst.
3. Skatteverket beslutade om revision hos AA och ansökte hos Förvaltningsrätten i Falun om att få eftersöka och omhänderta handlingar i AAs företags verksamhetslokal och, om de eftersökta handlingarna inte påträffades där, i hans bostad på samma adress.
4. Skatteverket ansökte vidare om att få eftersöka och omhänderta handlingar även i AAs verksamhetsutrymmen knutna dels till en angiven e-postadress, dels till en digital handelsplats. Enligt Skatteverket fanns verksamhetsutrymmena på servrar lokaliserade på okända adresser, men disponerades av AA från hans verksamhetslokal och/eller bostad. Dessa eftersökningar skulle göras samtidigt som eftersökningen genomfördes på den aktuella adressen. I det följande refereras till denna del av Skatteverkets ansökan som ansökan om bevissäkring av handlingar lagrade i molntjänster.

# BESLUT

Mål nr  
655-20

5. Förvaltningsrätten beslutade att handlingar som omfattades av Skatteverkets revision skulle få eftersökas och omhändertas i verksamhetslokalen och bostaden i enlighet med ansökan. Förvaltningsrätten beslutade vidare att Skatteverket även skulle få genomföra bevissäkring av handlingar lagrade i de angivna molntjänsterna, under förutsättning bl.a. att åtgärderna höll sig inom svensk jurisdiktion.
6. Skatteverket överklagade beslutet till Kammarrätten i Sundsvall och yrkade att ansökan om bevissäkring skulle bifallas fullt ut samt anförde följande. De villkor som förvaltningsrätten har ställt upp medför att det i praktiken blir omöjligt att verkställa åtgärden.
7. Kammarrätten ansåg att det saknades förutsättningar för att med stöd av bestämmelserna om bevissäkring över huvud taget lämna medgivande till eftersökande och omhändertagande av elektroniska handlingar på det sätt som förvaltningsrätten hade gjort. Överklagandet avslogs därför.
8. Såväl förvaltningsrätten som kammarrätten har förordnat att AA ska underrättas om domarna först i samband med verkställigheten.

## **YRKANDEN M.M.**

9. *Skatteverket* yrkar att ansökan om bevissäkring ska bifallas i sin helhet och anför att för att myndigheten ska kunna bedriva sin kontrollverksamhet på ett effektivt sätt så måste det finnas möjlighet att eftersöka och omhänderta även externt lagrade handlingar och detta även om handlingarna är digitalt lagrade på okänd plats.
10. AA har inte underrättats om Skatteverkets överklagande.

# BESLUT

Mål nr  
655-20

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

11. Frågan i målet är om bestämmelserna om bevissäkring är tillämpliga på handlingar som är lagrade i en molntjänst.

### Rättslig reglering m.m.

#### *Regeringsformen*

12. Enligt 2 kap. 6 § första stycket regeringsformen är var och en gentemot det allmänna skyddad mot bl.a. husrannsakan och liknande intrång. Av 20 § första stycket framgår att detta skydd, under vissa i regeringsformen närmare föreskrivna förutsättningar, får begränsas genom lag.

#### *Skatteförfarandelagen*

13. Bevissäkring är en tvångsåtgärd som regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244).
14. Enligt 45 kap. 2 § första stycket avses med bevissäkring bl.a. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4–11 §§. Av 3 kap. 9 § framgår att med handling avses framställning i skrift eller bild och upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas bara med tekniska hjälpmedel.
15. Av 45 kap. 3–5 §§ följer att när en revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler så får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.
16. Med verksamhetslokal avses enligt 3 kap. 18 § första stycket utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en

# BESLUT

Mål nr  
655-20

annan juridisk person än ett dödsbo. Av andra stycket framgår att med verksamhetslokal avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten.

17. En handling som behövs för en revision får enligt 45 kap. 7 § vidare under vissa förutsättningar eftersökas i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler och tas om hand för granskning.
18. I 69 kap. 2 § anges att ett beslut om bevissäkring upphör att gälla om verkställigheten inte påbörjas inom en månad från dagen för beslutet.

## **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

19. Bevissäkring är en åtgärd av sådant slag som enligt 2 kap. 6 och 20 §§ regeringsformen kräver lagstöd.
20. Bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. skatteförfarandelagen 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 (jfr prop. 1993/94:151 s. 153 och SOU 1992:110 s. 353). Detta förutsätter dock att förvaringsplatsen är känd och kan preciseras i beslutet om bevissäkring.
21. Däremot saknas bestämmelser om bevissäkring i form av eftersökande och omhändertagande av handlingar som är lagrade i molntjänster och vars fysiska lagringsplats inte är möjlig att lokalisera. Något lagstöd för att bifalla Skatteverkets ansökan om bevissäkring i den del som gäller handlingar lagrade i de aktuella molntjänsterna finns således inte och förvaltningsrätten borde därmed ha avslagit ansökan i den delen.

# BESLUT

Mål nr  
655-20

22. Beslutet om bevissäkring har enligt 69 kap. 2 § skatteförfarandelagen upphört att gälla. Målet ska därför skrivas av.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl,  
Anita Saldén Enérus och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.