

## Ref 23

### **Det saknas lagstöd för att bevilja bevissäkring av handlingar som är lagrade i en s.k. molntjänst.**

2 kap. 6 och 20 §§ regeringsformen, 45 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 april 2021 följande 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 A och ansökte hos Förvaltningsrätten i Falun om att få eftersöka och omhänderta handlingar i A:s 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 A:s 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 A 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.

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 A 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. A har inte underrättats om Skatteverkets överklagande.

#### **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 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.

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

### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen skriver av målet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.

---

#### *Förvaltningsrätten i Falun (2019-10-24, Nermark Torgils):*

##### *Bevissäkring*

Förvaltningsrättens bedömning

[text här utelämnad]

Beträffande Skatteverkets yrkanden om att eftersöka och omhänderta e-postmeddelanden respektive transaktionshistorik från angiven digital handelsplats gör förvaltningsrätten följande överväganden.

För att bevissäkring ska få ske krävs att ett beslut riktas mot den plats där filerna lagras, vilket som huvudregel specificeras genom en adress eller någon annan geografisk egenskap. Sådan geografisk specificering kan emellertid inte vara ett helt strikt krav, utan bör enligt förvaltningsrätten kunna bortses ifrån när det inte behövs för att syftet med preciseringen, vilket är att avgöra om åtgärden står i proportion till det intrång den innebär för den enskilde, ska kunna uppfyllas. I en situation med molnlagring är exempelvis den närmare geografiska belägenheten av begränsad betydelse, då det inte är fråga om ett fysiskt intrång utan en fjärråtkomst när handlingar hämtas. Det är enligt förvaltningsrätten tillräckligt med en viss konkretion för att en meningsfull bedömning kring om intrånget är motiverat ska kunna göras. T.ex. kan bevissäkringen knytas till en viss e-postadress eller till filer kopplade till en viss handelsplats. Skatteverkets uppgifter i ansökan får anses tillräckligt konkreta i detta avseende.

Alltså anser förvaltningsrätten att det inte finns hinder mot att e-postmeddelanden som behövs för revisionen och som är knutna till A:s e-postadress och som A kan disponera och förfoga över på eftersökningsadressen, får eftersökas och omhändertas för granskning samtidigt med de andra eftersökningsåtgärderna. Medgivandet ska gälla under förutsättning att åtgärderna håller sig inom svensk jurisdiktion och att användarnamn och lösenord blir tillgängliga.

Vidare anser förvaltningsrätten att det inte heller finns hinder mot att handlingar som behövs för revisionen av A och som avser A:s transaktioner på den angivna digitala handelsplatsen och som A kan disponera och förfoga över på eftersökningsadresserna, får eftersökas och omhändertas för granskning samtidigt med de andra eftersökningsåtgärderna. Medgivandet ska gälla under förutsättningar att åtgärderna

håller sig inom svensk jurisdiktion och att användarnamn och lösenord blir tillgängliga.

Även i dessa avseenden anser förvaltningsrätten att kravet på proportionalitet, mellan å ena sidan skälen för åtgärderna och å andra sidan det intrång eller men som åtgärderna antas medföra för A, är uppfyllt.

*Underrättelser och verkställighet m.m.*

[text här utelämnad]

– 1. Förvaltningsrätten bestämmer att de handlingar som omfattas av Skatteverkets revision av A får eftersökas och omhändertas i verksamhetslokal och bostad på angiven adress i den ordning som framgår av Skatteverkets yrkanden i ansökan (bilaga 2).

2. Förvaltningsrätten bestämmer att handlingar som omfattas av skatterevisionen, samtidigt som eftersökning sker på eftersökningsadressen, får eftersökas och omhändertas i verksamhetsutrymme knutet till den e-postadress som anges i Skatteverkets ansökan på server lokaliserad på okänd adress som disponeras av A från dennes verksamhetslokal och/eller bostad. Som förutsättning gäller att åtgärderna håller sig inom svensk jurisdiktion och att användarnamn och lösenord blir tillgängligt.

3. Förvaltningsrätten bestämmer att handlingar som omfattas av skatterevisionen, samtidigt som eftersökning genomförs på eftersökningsadressen, får eftersökas och omhändertas i verksamhetsutrymme knutet till en i ansökan angiven digital handelsplats på server lokaliserad på okänd adress och som disponeras av A från dennes verksamhetslokal och/eller bostad. Som förutsättning gäller att åtgärderna håller sig inom svensk jurisdiktion och att användarnamn och lösenord blir tillgängligt.

**Kammarrätten i Sundsvall** (2020-01-14, *Johansson, Törnered och Marcusson*):

*Frågan i målet*

Frågan som aktualiseras genom överklagandet är om det finns skäl att ändra förvaltningsrättens medgivande (punkt 2 och 3 i domslutet) till eftersökande och omhändertagande av handlingar i verksamhetsutrymmen knutna till e-postadress respektive digital handelsplats så att det klargörs att medgivandet gäller oavsett var informationen finns lagrad.

Den fråga som kammarrätten först har att ta ställning till är emellertid om det över huvud taget är möjligt att lämna medgivande till eftersökande och omhändertagande av elektroniska handlingar under de förutsättningar som anges i ansökan. Först om så är fallet uppkommer frågan om vad medgivandet avser och hur det bör utformas.

*Tillstånd enligt 45 kap. 6 § skatteförfarandelagen ska avse eftersökande och omhändertagande av handlingar i en verksamhetslokal*

Tillstånd enligt 45 kap. 6 § skatteförfarandelagen, SFL, kan endast lämnas för eftersökande och omhändertagande i verksamhetslokaler. Med verksamhetslokal avses enligt 3 kap. 18 § SFL utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1990:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo. Med verksamhetslokal

avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten.

I förarbetena till lagstiftningen anges bl.a. följande. Exempel på förvaringsplatser är bankfack, förvaringsboxar och magasin. Till andra utrymmen hör t.ex. postbox. Dit hör även förvar av data för automatisk informationsbehandling oavsett om anläggningen är portabel eller inte. Det saknar betydelse om den som åtgärden avser äger eller hyr utrymmet, utan det avgörande är om han på ett eller annat sätt disponerar det (prop. 1993/94:151 s. 153).

Kammarrätten konstaterar inledningsvis att det inte har pekats ut exakt vilket utrymme som Skatteverket anser utgör verksamhetslokalen i det aktuella fallet. Det framgår dock att ansökan i den del som nu prövas inte tar sikte på eftersökande och omhändertagande i den ordinarie verksamhetslokalen utan avser elektroniska handlingar som är externt lagrade i ett utrymme som Skatteverket benämner som verksamhetsutrymme.

Frågan är därmed om detta verksamhetsutrymme, utifrån den specifikation som Skatteverket har gjort, kan utgöra en verksamhetslokal i lagens mening.

Elektroniska handlingar finns alltid fysiskt lagrade någonstans. Det kan röra sig om en dators hårddisk, en server eller någon form av mobilt lagringsmedium, såsom ett USB-minne. När lagringsplatsen är en server bör denna under vissa förutsättningar kunna utgöra en sådan förvaringsplats eller annat utrymme som omnämns i 3 kap. 18 § SFL.

I det aktuella fallet har Skatteverket dock inte preciserat vilken eller vilka servrar som tillståndet gäller, eller vem som äger dem. Det finns därmed i ansökan inte någon uppgiven server som domstolen kan lämna medgivande till eftersökande och omhändertagande av handlingar i. Det faktum att ansökan endast omfattar information som finns i e-postkontot och kontot på den digitala handelsplatsen kan visserligen ha betydelse vid en proportionalitetsbedömning men innebär inte att själva lagringsplatsen för uppgifterna, servern eller servrarna, är tillräckligt identifierad för att kunna utgöra en verksamhetslokal i SFL:s mening.

E-postkontot och kontot på den digitala handelsplatsen är till skillnad från servrarna tydligt identifierade i Skatteverkets ansökan. Frågan är då om dessa konton i sig kan uppfylla kriterierna för att utgöra verksamhetslokaler enligt 3 kap. 18 § SFL.

Varken e-postkontot eller kontot på den digitala handelsplatsen är sådana fysiska utrymmen som anges i exemplen i 3 kap. 18 § SFL. I en digital miljö skapas avgränsningarna inte nödvändigtvis genom att informationen fysiskt separeras från annan information, utan genom logiska avgränsningar, som vad gäller t.ex. e-postkonton möjliggör att en användare genom inloggning på sitt konto bl.a. får tillgång till informationen, möjlighet att ta emot och skicka meddelanden samt möjlighet att avgöra vilken information som ska sparas på kontot. Kammarrätten anser att kontona, som disponeras av A, i praktiken är avgränsade på ett sådant sätt att de funktionsmässigt skulle kunna jämföras med ett fysiskt utrymme.

Det finns under vissa omständigheter grund för att utvidga eller göra en analog tillämpning av äldre lagstiftning så att den kan tillämpas i en digital kontext. Att så kan ske framgår bl.a. av Högsta domstolens avgörande NJA 2015 s. 631. När det gäller tvångsåtgärder mot enskilda finns dock

starka legalitets- och integritetsaspekter som talar emot att tolka lagstiftningen på ett sätt som går utöver vad som framgår av ordalydelsen. I det aktuella fallet finns heller inget stöd för en sådan tolkning i vare sig förarbetena eller något avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen. Kammarrätten gör därför bedömningen att e-postkontot och kontot på den digitala handelsplatsen inte utgör, och inte heller bör jämföras med, en verksamhetslokal enligt 3 kap. 18 § SFL.

#### *Sammanfattande slutsatser*

Kammarrätten anser att varken serverna, kontona eller kombinationen av de uppgifter som lämnats angående dessa kan anses utgöra verksamhetslokaler i det aktuella fallet. Därmed har det saknats förutsättningar för att med stöd av 45 kap. 6 § SFL medge Skatteverket tillstånd till eftersökande och omhändertagande av handlingar på det sätt som gjorts i punkt 2 och 3 i förvaltningsrättens domslut. Under sådana omständigheter finner kammarrätten att det saknas anledning att ta ställning till omfattningen och utformningen av förvaltningsrättens medgivande. Särskilda skäl att med stöd av 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) utan yrkande besluta till det bättre för A kan inte anses föreligga (jfr rättsfallet HFD 2012 ref. 36). Förvaltningsrättens dom ska således bestå.

#### *Underrättelser och sekretess*

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet.

A ska underrättas om domen först i samband med verkställigheten.

Kammarrätten fastställer förvaltningsrättens sekretessförordnande och bestämmer att sekretess enligt 17 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen ska gälla för de uppgifter som tagits in i partsbilaga sekretess i denna dom.