

Del C

Skattebrottsenheterna

17 Nuvarande verksamhet

17.1 Regeringens ekobrottsstrategi

I december 1994 inrättade regeringen en särskild arbetsgrupp, den så kallade Ekobrottsberedningen. Med bl.a. Ekobrottsberedningens inledande arbete som grund beslutade regeringen i april 1995 om en strategi för samhällets samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten. Strategin redovisades i en skrivelse till riksdagen (skr. 1994/95:217, bet. 1994/95:JuU25, rskr. 1994/95:412). Strategin syftar till att utveckla och effektivisera samhällets förmåga att förebygga, upptäcka, utreda och lagföra ekonomisk brottslighet.

Genomförandet av strategin mot ekonomisk brottslighet har omfattat ett stort antal projekt. De flesta av dessa har syftat till att förbättra lagstiftningen eller att utveckla myndigheternas kompetens, arbetsmetoder och organisation. Ett viktigt steg togs när den nya myndighetsstrukturen för ekobrottsbekämpningen infördes den 1 januari 1998. I den nya strukturen ingår bl.a. Ekobrottsmyndigheten och Skatteverkets skattebrottsenheter.

17.2 Ekobrottsmyndighetens uppgifter och organisation

Ekobrottsmyndigheten har en central roll inom ekobrottsbekämpningen. Myndigheten är en åklagarmyndighet för bekämpning av ekonomisk brottslighet. Myndigheten har ansvaret för ekobrottsbekämpningen i Stockholms län, Västra Götalands län, Skåne län, Hallands län, Blekinge län och Gotlands län. Myndigheten kan också ta över särskilt komplicerade mål från övriga län. Vid Ekobrottsmyndigheten bedrivs arbetet i åklagarledda arbetsgrupper med poliser, ekonomer och personer med särskild kompetens på IT-området.

Ekobrottsmyndighetens uppgifter framgår av förordningen (1997:898) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten. Vid Ekobrottsmyndigheten handläggs framför allt borgenärs- och skattebrott. Vidare handläggs brott mot aktiebolagslagen (1975:1385), insiderstrafflagen (2000:1086) samt bedrägerier som rör EU:s finansiella intressen. Myndigheten utreder och lagför även andra brott som ställer särskilda krav på kännedom om finansiella förhållanden, näringslivsförhållanden, skatterätt eller liknande. Ekobrottsmyndigheten har också ansvaret för mål som rör kvalificerad ekonomisk brottslighet med nationell utbredning eller internationell anknytning samt mål som är av principiell natur eller av stor omfattning.

Utänför Ekobrottsmyndighetens geografiska ansvarsområde bedrivs ekobrottsbekämpningen av ekopoliser inom polismyndigheterna och av ekoåklagare inom Åklagarmyndigheten.

17.3 Skattebrottsenheternas uppgifter och organisation

17.3.1 Inrättandet av skattebrottsenheterna

Skattebrottsenheterna inrättades efter förslag av regeringen i propositionen *Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.* (prop. 1997/98:10, bet. 1997/98:SkU10, rskr. 1997/98:70). Skattebrottsenheternas verksamhet är reglerad i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Regeringens förslag byggde på Ekobrottsberedningens förslag att det skulle inrättas särskilda skattebrottsenheter inom skatteförvaltningen (*Skattekriminal* [Ds 1997:23]). Förslaget innebar en reform i två steg. Det första steget motsvarar de uppgifter som skattebrottsenheterna huvudsakligen har i dag, dvs. att biträda åklagare vid förundersökningar i samband med utredning av skattebrott. I ett andra steg föreslog Ekobrottsberedningen att skattemyndigheterna skulle få befogenhet att själva besluta om och leda förundersökningar samt att utfärda strafförelägganden. Det andra steget skulle införas när skattemyndigheterna hade byggt upp en kompetent och väl fungerande organisation med erfarenhet från brottsutredningar. Regeringens förslag omfattade endast steg ett. Regeringen ansåg att man vid det tillfället inte borde ta ställning till förslaget om en fullt utbyggd skattekriminal

och gick därför inte närmare in på de frågor som ingick i steg två i beredningens förslag.

Uppbyggnaden av skattebrottsenheter inom skatteförvaltningen har genomförts i etapper. De första enheterna bildades under år 1998 vid skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg och Malmö. Sedan början av år 1999 har det funnits färdigutbildad personal vid dessa enheter. Verksamheten vid skattebrottsenheterna i Linköping, Växjö, Örebro, Västerås, Gävle och Luleå kom i gång under år 1999. Chefer och utredare vid skattebrottsenheterna utbildas enligt en speciell kursplan vid Polishögskolan. Verksamheten är organisatoriskt åtskild den som bedrivs vid den fiskala verksamheten, vilket särskilt betonas i propositionen.

17.3.2 Brott som får utredas av skattebrottsenheterna

Skatteverket får efter beslut av åklagaren utreda de brott som framgår av 1 § lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Förutom brott enligt skattebrottslagen (1971:69) är det fråga om brott mot låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen – vilka är straffbelagda enligt 19 kap. 1 § första stycket 4 samma lag – och 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Vidare är det fråga om brott mot folkbokföringslagen (1991:481) och bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken.

Brott som faller utanför skattebrottsenheternas verksamhetsområde skall som huvudregel utredas av polisen. Vid blandad brottslighet kan därför skattebrottsligheten utredas av skattebrottsenheterna och övrig brottslighet av polis. Utredningarna sker i samverkan och med åklagaren som gemensam undersökningsledare.

Det finns en ventil i lagen som tillåter åklagaren att i enskilda fall uppdra åt skattebrottsenheterna att utreda även andra brott än de som särskilt nämns i lagen, om det finns särskilda skäl för detta. Anledningen är att det kan förekomma fall där det är lämpligt med hänsyn till brottets beskaffenhet och dess samband med skattebrottsligheten att skattebrottsenheten svarar för brottsutredningen i stället för polisen. Exempel på sådana brott är urkundsförfalskning och undertryckande av urkund.

17.3.3 Förundersökning m.m.

Reglerna om förundersökning finns i huvudsak i 23 kap. RB och i förundersökningskungörelsen (1947:948). En förundersökning syftar bl.a. till att ta reda på om det föreligger ett brott och vem som i så fall skäligen kan misstänkas för att åklagaren skall kunna ta ställning till om åtal skall väckas.

Åklagaren får anlita biträde av en skattebrottsenhet för att verkställa en förundersökning inom det område som täcks av lagen (2 § första stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar). Rättegångsbalkens regler om förundersökning är i stora delar tillämpliga på skattebrottsenheternas medverkan vid förundersökningar. Uppgifterna och befogenheterna i samband med förundersökning motsvarar därför i princip dem som polisen har. Det är dock alltid åklagaren som skall besluta om och inleda förundersökning. Vidare skall åklagaren alltid vara undersökningsledare i de förundersökningar som handläggs vid en skattebrottsenhet.

Rättegångsbalken tillåter den som leder en förundersökning respektive den som biträder undersökningsledaren att besluta om vissa tvångsmedel. Sådana tvångsmedel är bl.a. hämtning till förhör, gripande, beslag och husrannsakan. I skattebrottsenheternas förundersökningar fattas beslut om tvångsmedel alltid av åklagaren. I de fall det blir aktuellt med straffprocessuella tvångsåtgärder i en skattebrottsutredning skall åtgärderna verkställas av polisen eventuellt med biträde av skattebrottsenheten. Att skattebrottsenheterna inte får verkställa beslut om tvångsmedel framgår av 2 § tredje stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Som förundersökningsledare får åklagaren bestämma vem som faktiskt skall utföra en brottsutredning. Det innebär att utredningsbefogenheterna ligger hos såväl skattebrottsenheterna som polisen.

Skattebrottsenheterna får utföra så kallade förutredningar (2 § andra stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar). Syftet med en förutredning är att komplettera underlaget för att kunna ta ställning till om en förundersökning skall inledas eller inte. En förutredning kan t.ex. avse utredningsåtgärder som registerslagning eller att hämta in andra uppgifter utan att det krävs tvångsåtgärder.

Enligt 23 kap. 22 § RB behöver en förundersökning inte genomföras om det ändå finns tillräckliga skäl för åtal och det

gäller ett brott som inte kan antas föranleda någon annan påföljd än böter, så kallad förenklad brottsutredning. Skattebrottsenheterna får genomföra en förenklad brottsutredning utan att åklagaren har begärt biträde, om den misstänkte har fyllt tjuogoett år och kan antas erkänna gärningen (3 § lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar).

17.3.4 Underrättelseverksamhet

Av 4 § punkten 2 lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar framgår att skattebrottsenheterna får bedriva underrättelseverksamhet när det gäller brott inom skatteområdet. I samband med inrättandet av skattebrottsenheterna uttalade regeringen följande.

Skatteförvaltningen bedriver inom ramen för skattekontrollen en verksamhet som har klara beröringspunkter med polisens underrättelseverksamhet. För skatteförvaltningens del handlar det om att samla in och analysera underlag för att ta ställning till inriktningen av skattekontrollen – t.ex. att en viss bransch skall kontrolleras – eller att revision skall göras i ett visst företag. Ändamålet är således dels att göra skattekontrollen effektivt dels att skaffa fram underlag för en korrekt beskattning. Det är också vanligt att det kommer fram uppgifter vid skattekontrollen som väcker misstankar om brott och som därför anmäls till åklagare. Skatteförvaltningen får vidare en ingående kännedom om förhållanden som kan ha stor betydelse för den brottsbekämpande verksamheten. Det handlar bl.a. om branschförhållanden, utländska förhållanden, metoder för skatteundandragande, personer och företag som ofta förekommer i tvivelaktiga affärs- och skattesammanhang etc.

Det är enligt regeringens mening en mer eller mindre självklar följd av inrättandet av skattebrottsenheter vid skattemyndigheterna att dessa ges befogenhet att bedriva kriminalunderrättelseverksamhet när det gäller brott inom skatteområdet. Om skattebrottsenheten inte får möjlighet att bedriva underrättelseverksamhet kommer den enligt vår mening att sakna ett nödvändigt verktyg för att bedriva den skattebrottsutredande verksamheten på ett effektivt sätt. Det ger också skattebrottsenheterna i princip samma utredningsverktyg som skattemyndigheterna redan har inom ramen för den fiskala verksamheten (prop. 1997/98:10 s. 52–53).

Underrättelseverksamhet syftar till att förhindra brott eller att uppdaga redan begångna brott. Arbetet bedrivs genom att information samlas in från olika källor för att t.ex. ta reda på i vilka situationer som det finns risk för att det begås brott, hur brotten

gestaltar sig, vilka grupper som kan tänkas begå brott och vilka som kan bli utsatta för brott. Informationen bearbetas och systematiseras och läggs sedan till grund för analyser när det gäller förväntad eller pågående brottslighet.

Med hjälp av underrättelseverksamhet kan pågående brottslighet upptäckas, vilket i sin tur kan leda till att det inleds en förundersökning. Underrättelseverksamheten skiljer sig från förundersökning på så sätt att underrättelseverksamheten avser uppgifter om planerad, pågående eller avslutad brottslig verksamhet som fortfarande inte konkretiserats så mycket att det har varit möjligt att inleda en förundersökning. Så snart informationen är tillräckligt konkret skall man ta ställning till om det skall inledas en förundersökning eller inte. Ibland kan underrättelseverksamhet även avse fullbordade brott för vilka det ännu inte har fattats något beslut att inleda förundersökning. Underrättelseverksamhet brukar delas in i strategisk respektive operativ informationsbearbetning. Inflödet av information till skattebrottsenheternas strategiska underrättelseverksamhet omfattar bl.a. anonyma tips, information från andra myndigheter och offentliga register eller egna iakttagelser som görs i samband med verksamheten inom skattebrottsenheterna. Informationen kan i många fall vara anonymiserad.

Inflödet av information till skattebrottsenheternas operativa underrättelseverksamhet bygger i större utsträckning på ett aktivt sökande, exempelvis genom registerslagning, förfrågningar till andra myndigheter samt inre och yttre spaning. I den operativa underrättelseverksamheten är informationen ofta person- eller organisationsanknuten.

Den underrättelseverksamhet som i dag bedrivs vid skattebrottsenheterna är i huvudsak av operativ karaktär. Verksamheten omfattar tipshantering där information från allmänheten, andra myndigheter, kommuner, föreningar m.fl. bearbetas. Verksamheten omfattar även bearbetning av information från avslutade förundersökningar, som inte blivit föremål för brottsutredning och information som erhållits från polisen eller tullens underrättelseverksamhet (så kallade upparbetade underrättelser). Slutligen bedrivs särskilda undersökningar inom underrättelseverksamheten. Med särskild undersökning avses en undersökning som innebär insamling, bearbetning och analys av uppgifter i syfte att ge underlag för beslut om förundersökning eller om särskilda åtgärder för att förebygga, förhindra eller upptäcka brott. Exempel på

områden där särskild undersökning bedrivs är handeln med importerade livsmedel från annat EU-land där det finns misstanke om allvarliga skattebrott.

Skattebrottsenheterna har även brottsförebyggande uppgifter (4 § andra stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar).

17.3.5 Spaning

Skattebrottsenheterna får bedriva spaning när det gäller brott inom skatteområdet (4 § punkten 1 lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar). Spaning kan ingå som ett led både i och utanför en förundersökning och syftar i första hand till att hämta in underlag för en konkret brottsmisstanke. Spaningsverksamheten kan också vara mer allmänt inriktad på att samla in, bearbeta och analysera information som kan ha betydelse i ett framtida spanings- eller utredningsarbete.

17.4 Hanteringen av skattebrott i praktiken

En misstanke om skattebrottslighet uppkommer oftast hos Skatteverket i ett pågående skatteärende. Skatteverket skall enligt 17 § skattebrottslagen göra anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att det har begåtts ett brott enligt skattebrottslagen. Även brott enligt vissa andra författningar inom skatteområdet skall anmälas. Skatteverket har vidare rätt att anmäla vissa brott utanför skatteområdet. I de län som omfattas av Ekobrottsmyndighetens verksamhetsområde anmäls misstanken dit. Oftast slutför Skatteverket beskattningsutredningen och ger in den färdigställda revisionspromemorian till Ekobrottsmyndigheten tillsammans med anmälan. I andra fall görs anmälan medan skatteutredningen fortfarande pågår. Samverkan med åklagare och polis sker regelmässigt. Det är vanligt att åklagaren i samband med en utredning av andra brott och där misstanke om skattebrott uppkommer begär hjälp av skatterevisorer som genomför skatteutredningen. Skatterevisorn deltar vidare som sakkunnig, t.ex. när polisen genomför husrannsakan.

När en anmälan om misstänkt skattebrottslighet har gjorts av Skatteverket beslutar åklagaren om en förundersökning skall

inledas. Därefter avgör åklagaren om polisen eller skattebrottsenheten skall ha hand om utredningen. Åklagaren kan välja att lämna över hela ärendet till skattebrottsenheten eller till polisen för utredning. Vidare kan åklagaren lämna en del av utredningen till skattebrottsenheten och en annan del, t.ex. bedrägeri, till polisen. En brottsutredare från skattebrottsenheten kan dessutom delta i en utredning som resurs. I normalfallet är en samverkansutredning av större omfattning och med inslag av tvångsmedel samt en utredning där flera utredare deltar.

17.5 Några statistiska uppgifter

Skattebrottsenheterna utreder i första hand skattebrott och bokföringsbrott. Anmälningar om de aktuella brotten görs i huvudsak av Skatteverket och konkursförvaltare. Ca 80 procent av de förundersökningar som utreds av skattebrottsenheterna har inletts efter anmälan från Skatteverket.

Under år 2004 avslutade skattebrottsenheterna 1 691 förundersökningar. Av dessa utgjorde 91 procent ärenden som helt eller delvis lämnats över till skattebrottsenheterna och nio procent ärenden som överlämnats till polis och som skattebrottsenheten deltagit i.

Åklagarna delar in ärendena i fyra kategorier; mindre omfattande ärenden (t.ex. mindre omfattande bokföringsbrott och okomplicerade skattebrott), medelsvåra ärenden, särskilt krävande ärenden (kvalificerad brottslighet, juridiskt komplicerade eller av stor omfattning) samt utländska framställningar om rättslig hjälp. Merparten av de ärenden som skattebrottsenheterna utredde under år 2004 var kategoriserade som medelsvåra ärenden. En stor andel av de mindre omfattande ärendena avsåg utredningar om bokföringsbrott efter anmälan från konkursförvaltare.

Skatteverkets brottsanmälningar till åklagare har ökat kraftigt under senare år. Skatteverket anmäler i dag ca 4 000 brott per år till åklagare. Av dessa anmälningar inleds förundersökning i ca 80 procent av fallen. Under år 2004 tilldelades skattebrottsenheterna uppskattningsvis hälften av de förundersökningar som inletts efter anmälan från Skatteverket.

18 Tidigare utvärderingar av verksamheten

18.1 Riksskatteverkets utvärdering

Riksskatteverket har på uppdrag av regeringen gjort en utvärdering av skattebrottsenheternas verksamhet (RSV Rapport 2001:7 *En ny kraft i ekobrottsbekämpningen – En utvärdering av skattebrottsenheterna*). I rapporten föreslås att skattebrottsenheterna skall få använda vissa tvångsmedel. Enligt förslaget skall skattebrottsenheterna få verkställa åklagarens eller rättens beslut om beslag och husrannsakan, om det kan ske obehindrat samt, när man verkställer åklagarens beslut om husrannsakan, ta egendom i beslag och spärra av lokaler eller liknande utan föregående beslut av åklagaren. Det föreslås också att skattebrottsenheterna skall få hålla anhållningsförhör samt att reglerna för förenklad brottsutredning ändras.

Vidare föreslås att skattemyndigheternas brottsanmälningar till en åklagare skall vara tillgängliga för skattebrottsenheterna liksom att det vid brottsmisstanke skall vara möjligt för skattemyndigheterna att utan hinder av sekretess diskutera fallet med skattebrottsenheterna för att ta ställning till om en brottsanmälan skall göras eller inte.

Det föreslås också att skattebrottsenheterna skall få terminalåtkomst till åtminstone de offentliga uppgifterna i skatteregistren samt att verksamhetsområdet utvidgas till att omfatta överträdelse av näringsförbud. Riksskatteverket har i ett missiv till rapporten påpekat att vid en översyn av lagstiftningen rörande skattebrottsenheterna så måste dessa ges full tillgång till skatteregistret.

18.2 Riksdagens revisorers granskning

Riksdagens revisorer har granskat statens insatser mot ekonomisk brottslighet med tyngdpunkt på samverkan mellan de myndigheter som har i uppdrag att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. I rapporten *Myndighetsamverkan mot ekonomisk brottslighet* (2001/02:3) nämner skattechefer och skattebrottsutredare två hinder för en effektiv handläggning av skattebrott inom skattebrottsenheterna. Det ena är tillgången till det centrala skatteregistret. Utredarna vill genom att ha direkt tillgång till registret själva kunna ta fram uppgifter om den eller de personer som ingår i en förundersökning. Det andra hindret för effektiv handläggning som framkommit är att utredarna inte har rätt att använda tvångsmedel. Utredarna är framför allt kritiska till att de inte kan ta handlingar i beslag, men en diskussion förs också om möjligheterna att göra husrannsakan. Av revisorernas slutsatser framgår bl.a. att de anser att skattebrottsenheternas arbete förefaller fungera väl men att de hinder för effektivitet som föreligger bör åtgärdas så långt det är möjligt. Vid en avvägning mellan effektivitet och rättssäkerhet bör upprätthållandet av rättssäkerheten vara avgörande. Revisorerna förutsätter att reglerna om bl.a. beslag kommer att ses över för att om möjligt bättre passa skattebrottsenheternas arbete. Däremot bör skattebrottsutredarna inte få direkt tillgång till det centrala skatteregistret på grund av problematiken om användningen av de uppgifter som lämnats av den skattskyldige i avsikt att fastställa skatt. Det är dock av största vikt att åstadkomma en lösning där utredarnas tillgång till de uppgifter som finns i registret och som är relevanta för förundersökningen förbättras, t.ex. bör rutiner utarbetas för en snabbare överföring av information från registret till utredarna.

18.3 Rapport om samarbetet i ekobrottsutredningar

Regeringen gav i regleringsbrevet för år 2003 Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen och Riksskatteverket i uppdrag att gemensamt undersöka hur samarbetet i ekobrottsutredningar fungerar mellan skattebrottsenheterna och Ekobrottsmyndigheten respektive mellan skattebrottsenheterna och polis- och åklagarorganisationerna. Uppdraget innefattade även att beskriva och analysera vilka hinder som finns på området.

Uppdraget redovisades i en rapport i juni 2003. I rapporten behandlas förutsättningarna för samverkan mellan myndigheterna. Skattebrottsenheternas befogenheter behandlas särskilt. Det framförs bl.a. att det är en felaktig tolkning av gällande rätt att skattebrottsutredarna inte kan ta emot en handling från en misstänkt under ett förhör eftersom detta skulle kunna innebära ett beslag. Vidare redogörs närmare för vissa tvångsmedel i de fall det finns förslag eller önskemål om att skattebrottsenheterna skall kunna använda sig av sådana. Det gäller beslag, husrannsakan och anhållningsförhör. Myndigheterna har dock inte kunnat enas om en gemensam syn på skattebrottsutredarnas rätt att få verkställa tvångsmedel och möjligheterna att hålla anhållningsförhör.

Riksskatteverkets representanter hänvisar till de förslag som redovisats i RSV Rapport 2001:7 och ställer sig bakom vad som sagts där (se avsnitt 18.1). Representanterna för Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten och Rikspolisstyrelsen redovisar i vissa delar en annan ståndpunkt. De anför bl.a. att det finns fördelar med att skattebrottsutredare får rätt att verkställa åklagares beslut om beslag om det är möjligt att i förväg avgöra om verkställigheten kan genomföras obehindrat. Enligt dem finns det några olika situationer där detta torde vara möjligt. Ett exempel är den situationen att en misstänkt person vid ett förhör frivilligt överlämnar handlingar till skattebrottsutredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av skattebrottsutredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag bör åklagaren kunna uppdra åt skattebrottsutredaren i stället för åt en polisman att verkställa detta, eftersom det kan ske obehindrat. Andra exempel som de nämner är den situation då de handlingar som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första hand Skatteverket och konkursförvaltare. Vad verkställigheten i praktiken skulle innebära i dessa fall är att skattebrottsutredaren ansvarar för att beslagsprotokoll upprättas och att övriga formalia som är förknippade med ett beslag iakttas. I de nu redovisade fallen anser de att det finns tydliga effektivitetsvinster med att skattebrottsutredare får rätt att verkställa beslagen. Till skillnad mot vad som gäller för verkställighet av tvångsmedel i allmänhet ser de inte någon risk med att skattebrottsutredare ges denna rätt. När det gäller övriga fall av verkställighet frågar de sig om det överhuvudtaget är möjligt att avgöra om en straffprocessuell tvångsåtgärd kan utföras obehindrat utan att åtgärden i fråga först påbörjas. Om det vid verkställigheten visar sig att åtgärden inte kan

genomföras utan inslag av våld är skadan redan skedd, eftersom skattebrottsutredaren varken har möjlighet att slutföra åtgärden eller att skydda sig själv om den som har utsatts för åtgärden tar till våld.

När det gäller anhållningsförhöret påpekar representanterna för Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten och Rikspolisstyrelsen att det handlar om att utreda om anhållningsskäl föreligger och inte i första hand att utreda skatterättsliga förhållanden. Det innebär enligt dem att skattebrottsutredaren normalt inte besitter den kompetens som är särskilt viktig vid ett anhållningsförhör. Framst av rättssäkerhetsskäl ser de därför ingen anledning att ändra på den nuvarande ordningen.

19 Straffprocessuella tvångsmedel

19.1 Inledning

Utredningen har som uppgift att kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda processuella tvångsmedel. Vad som åsyftas är straffprocessuella tvångsmedel, dvs. tvångsmedel som förekommer i brottmålsprocessen. Förutom husrannsakan, beslag, kroppsvisitation och kroppsbesiktning kan som exempel på sådana tvångsmedel nämnas medtagande och hämtning till förhör. Till de straffprocessuella tvångsmedlen brukar också räknas gripande, anhållande och häktning av den som är misstänkt för ett brott. Hemlig teleavlyssning och hemlig teleövervakning brukar också betraktas som straffprocessuella tvångsmedel, trots att de saknar inslag av tvång.

I förundersökningar om misstänkt skattebrottslighet är det främst vissa straffprocessuella tvångsmedel som används. Dessa är beslag, husrannsakan, gripande, anhållande och häktning. Eftersom all användning av våld mot person är utesluten för skattebrottsenheterna anser vi att det i första hand är beslag och husrannsakan i enklare fall som kan komma i fråga. I det följande behandlas därför i huvudsak endast dessa tvångsmedel.

19.2 Bakgrund

19.2.1 Tvångsmedel enligt rättegångsbalken

Beslag

Bestämmelser om beslag i brottsutredningar i allmänhet finns i 27 kap. RB. Enligt huvudregeln i 27 kap. 1 § RB får föremål tas i beslag, om de skäligen kan antas vara av betydelse för en utredning om brott eller ha avhänts någon genom brott eller vara förverkat på grund av brott. Vad som sägs om föremål gäller i princip även

skriftliga handlingar, men i 27 kap. 2 och 3 §§ RB finns specialregler om beslag av sådana handlingar nämligen brev, telegram och andra försändelser.

Frågan om vem som får besluta om beslag regleras i 27 kap. 4 § RB. Ett beslag avser normalt föremål som påträffas i samband med att man vidtar en annan tvångsåtgärd, som gripande, anhållande, husrannsakan, kroppsvisitation och kroppsbesiktning. Den som med laga rätt genomför den åtgärden har också rätt att då ta föremål i beslag. I annat fall fattas beslutet av undersökningsledaren eller åklagaren och, vid fara i dröjsmål, av polisman.

I 27 kap. 5 § RB finns bestämmelser om att domstol under vissa förutsättningar kan förordna om beslag. Om ett beslag har verkställts utan rättens förordnande kan den som har drabbats av beslaget begära att rätten prövar det (27 kap. 6 § RB). När domstolen förordnar om beslag eller fastställer ett verkställt beslag, skall rätten också bestämma en tid inom vilken åklagaren skall väcka åtal (27 kap. 7 § RB).

Ett föremål som har tagits i beslag skall enligt 27 kap. 10 § RB tas i förvar av den som verkställt beslaget. Det är främst kravet på noggrann vård och tillsyn som ligger bakom de beslagsrutiner som polisen har utarbetat. Alla beslag förs in i ett särskilt diarium, den så kallade beslagsloggaren. I beslagsloggaren antecknas alla åtgärder som vidtas med beslaget, t.ex. om beslaget hävs i viss del eller återlämnas.

I 27 kap. 13 § RB föreskrivs att beslag skall protokollföras. Någon särskild form för sådant protokoll finns inte föreskriven. Det anses tillräckligt att anteckningar angående beslaget görs i förundersökningsprotokollet eller i protokoll över husrannsakan. Av protokollet skall framgå dels ändamålet med beslaget, dels vad som förekommit vid beslagsförrättningen. Detta innebär bl.a. att det skall framgå från vem föremålet har tagits i beslag och vilka som varit närvarande. Vidare skall beslagtagna föremål beskrivas noga. Några närmare regler om vem som skall upprätta protokollet eller vad detta skall innehålla finns inte i rättegångsbalken. Eftersom protokollet skall spegla verkställigheten av beslut om beslag, och alltså inte utgöra en dokumentation av beslutet om beslag, upprättas protokollet normalt av den polisman som biträder åklagaren i förundersökningen. Om åklagaren själv både beslutar om och verkställer ett beslag åligger det honom att upprätta eller låta upprätta protokoll över åtgärden. Den som har upprättat protokollet ansvarar för det sakliga innehållet, t.ex. uppgifter om

vilket brott som legat till grund för beslutet och vad som förekom vid verkställigheten.

Husrannsakan

Husrannsakan i brottsutredningar i allmänhet regleras i 28 kap. RB. Med husrannsakan avses undersökning av hus, rum eller annat slutet förvaringsställe. Begreppet hus omfattar inte bara bostadshus utan även andra typer av byggnader, som fabriker, magasin och uthus. Med rum avses bl.a. kontor och lagerlokaler.

En husrannsakan kan vara antingen reell eller personell. Reell husrannsakan görs för att söka efter föremål som kan komma att tas i beslag, eller för att undersöka omständigheter som kan få betydelse för en utredning om misstänkt brott (28 kap. 1 § RB). Personell husrannsakan används när en person eftersöks (28 kap. 2 § RB).

För att en reell husrannsakan skall få göras förutsätts att det finns anledning att anta att det har begåtts ett brott som kan leda till fängelse. Det är alltså inte tillåtet att göra en husrannsakan i syfte att upptäcka brott eller för att skaffa information om annat brott än det som ligger till grund för åtgärden.

Reell husrannsakan får ske hos den som är skäligen misstänkt för brottet. I tre fall får husrannsakan ske även hos annan än den som är skäligen misstänkt för brottet, nämligen hos den där brottet har förövats eller där den misstänkte har gripits eller om det annars finns synnerlig anledning att tro att åtgärden kommer att leda till det avsedda resultatet.

Beslut om husrannsakan meddelas av undersökningsledaren, åklagaren eller rätten (28 kap. 4 § RB). Husrannsakan verkställs av polisen. Vid fara i dröjsmål får polisman enligt 28 kap. 5 § RB företa husrannsakan även utan föregående beslut av behörig befattningshavare. Den som verkställer en husrannsakan får enligt 28 kap. 7 § RB anlita biträde av t.ex. en sakkunnig om det behövs. I samband med husrannsakan får polisen enligt 27 kap. 15 § RB spärra av lokaler och liknande för att säkerställa utredning om brott.

Enligt 28 kap. 9 § RB skall det föras protokoll över husrannsakan där bl.a. ändamålet med åtgärden skall anges.

Bestämmelser om husrannsakan finns även i andra författningar än rättegångsbalken. Dessa skall enligt 28 kap. 15 § RB ha företräde om de avviker från rättegångsbalkens generella regler.

19.2.2 Tvångsmedel enligt vissa andra författningar

Det finns ett flertal författningar utöver rättegångsbalken som innehåller bestämmelser om tvångsmedel. Enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling får Tullverket inom sitt verksamhetsområde verkställa och i vissa fall även besluta om straffprocessuella tvångsmedel. En tulltjänsteman har i princip samma befogenheter som en polisman har enligt rättegångsbalken när han utreder brott. En tulltjänsteman har alltså befogenhet att hålla förhör och att ta med en person, som befinner sig på platsen där brottet har begåtts, till förhör. Vidare har en tulltjänsteman rätt att gripa en person som är misstänkt för brottet (19–21 §§).

I en del fall har tulltjänstemannen en mer långtgående befogenhet än polismannen när det gäller att på egen hand vidta straffprocessuella tvångsmedel. Egendom som skäligen kan antas komma att bli förverkad får en tulltjänsteman ta i beslag. När det gäller föremål som skäligen kan antas ha betydelse för utredningen är det i regel undersökningsledaren eller åklagaren som beslutar om beslag. I brådskande fall får dock tulltjänstemannen ta sådana föremål i beslag men denne skall skyndsamt anmäla beslaget till undersökningsledaren eller åklagaren för prövning av om beslaget skall bestå (22 §).

Också när det gäller att göra husrannsakan har en tulltjänsteman i många fall befogenhet att besluta på egen hand. Tulltjänstemannen får göra husrannsakan utan förordnande från undersökningsledaren eller åklagare för att söka efter egendom som skäligen kan antas bli förverkad enligt lagen om straff för smuggling (26 §). Motsvarande befogenheter tillkommer enligt lagen tjänsteman vid Kustbevakningen.

Tvångsmedel förekommer även utanför brottmålsprocessen. Skatteverket får t.ex. med stöd av tvångsåtgärdslagen använda vissa tvångsmedel i revisionsärenden. Andra författningar som innehåller tvångsmedel är bl.a. tryckfrihetsförordningen, utskökningsbalken, vapenlagen (1996:67), jaktlagen (1987:259), lagen (1980:424) om åtgärder mot förorening från fartyg och lagen (1982:395) om Kustbevakningens medverkan vid polisiär övervakning.

19.2.3 Polisens befogenheter att använda våld

Polisen har enligt 10 § polislagen (1984:387) särskilda befogenheter att genomföra tjänsteåtgärder med våld i vissa fall. Våldsbefogenheterna får bara användas om andra medel är otillräckliga och det är försvarligt med hänsyn till omständigheterna i övrigt. Vidare har poliser samma rätt som var och en att bruka våld i nödsituationer m.m. enligt 24 kap. brottsbalken.

I 29 § polislagen finns regler som, under särskilda förutsättningar, ger polismans rätt att bruka våld också till vissa andra befattningshavare än polismän. Det gäller bl.a. personer som med laga stöd skall verkställa ett frihetsberövande samt den som i myndighetsutövning har befogenhet att verkställa vissa tvångsåtgärder såsom husrannsakan, beslag och kroppsvisitation.

19.2.4 Ekobrottsberedningens förslag

Ekobrottsberedningen ansåg att det fanns goda möjligheter att ta tillvara på skattemyndigheternas kompetens när det gäller husrannsakan och beslag (Ds 1997:23 s. 206 ff.). Beredningen hänvisade till att det i praktiken redan då var skattemyndighetens sakkunnige som avgjorde vad som skulle tas i beslag i samband med husrannsakingar vid förundersökningar om skattebrott. Enligt Ekobrottsberedningens förslag (såväl steg ett som två) skulle skattemyndigheterna få verkställa beslut om husrannsakan och beslag samt beslut att spärra av lokaler och liknande för att säkerställa utredning om brott (jfr 27 kap. 15 § RB). Vid fara i dröjsmål skulle skattemyndigheterna få ta egendom i beslag eller vidta åtgärd enligt 27 kap. 15 § RB utan föregående beslut av åklagaren eller rätten. Skattemyndigheterna skulle dock inte få genomföra en husrannsakan på egen hand om det fanns skäl att anta att man skulle komma att mötas av våld vid förrättningen. I dessa fall ansåg beredningen att det var lämpligare att åklagare uppdrog åt polis att genomföra husrannsakan i samarbete med skattemyndigheten.

Av de remissinstanser som kommenterade tvångsmedelsfrågan avstyrkte Riksåklagaren och Polisförbundet förslaget. Riksåklagaren ansåg att det från principiella utgångspunkter var olämpligt att rätten att besluta om och verkställa tvångsåtgärder när det gäller ekobrottsärenden spreds till ytterligare en yrkeskategori.

Denna rätt borde enligt Riksåklagaren vara förbehållen åklagarna och polisen. Rikspolisstyrelsen anförde att förslaget kunde leda till praktiska problem, eftersom effektiva tvångsåtgärder förutsätter planering och ett professionellt genomförande och skattetjänstemännen saknar tillräcklig kompetens och erfarenhet. Rikspolisstyrelsen föreslog som en alternativ lösning att polisens medverkan alltid skulle ske i form av handräckning.

Regeringen ansåg att det i och för sig kunde finnas skäl att ge skattebrottsenheterna vissa befogenheter i samband med tvångsmedelsanvändning. Regeringen pekade på att skatterevisorer i vissa fall biträdde polisen vid husrannsakingar. Tvångsmedelsanvändning ansågs inte heller i övrigt vara något okänt för skatteförvaltningen. Som exempel angavs att skattemyndigheterna verkställde beslut om tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Trots detta ansåg regeringen att skattebrottsenheterna inte borde få använda straffprocessuella tvångsmedel. Regeringen anförde dock att det kunde finnas skäl att på nytt ta upp frågan i samband med en utvärdering av reformen. Regeringen ansåg att i de fall användandet av straffprocessuella tvångsmedel aktualiserades i en skattebrottsutredning borde dessa åtgärder precis som tidigare verkställas av polisen eventuellt med biträde av skattebrottsenheten (prop. 1997/98:10 s. 50).

19.3 Överväganden och förslag

19.3.1 Skattebrottsenheternas behov av att använda tvångsmedel

Inledning

Inledningsvis beskrivs några situationer där man i de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna kan behöva använda beslag och husrannsakan. Beskrivningen bygger på en sammanställning som gjorts av Skatteverket. Därefter redogörs för vilka befogenheter utredarna vid skattebrottsenheterna har i dag när det gäller dessa tvångsmedel. Slutligen analyserar vi om det finns behov för skattebrottsenheterna att få hantera tvångsmedel i större utsträckning än i dag och om detta skulle leda till en effektivisering av den verksamhet som arbetar med ekobrottsbekämpning.

Situationer där det kan uppkomma behov av att använda tvångsmedel

En situation där handlingar kan behöva beslagtas är i samband med förhör. Det gäller såväl förhör med misstänkta som med vittnen. Den misstänkte kan t.ex. lämna över material till utredaren i samband med ett förhör. Den misstänkte kan också i ett senare skede skicka in handlingar eller överlämna handlingar personligen till brottsutredaren. I samband med förhör med vittnen, t.ex. kunder, är det vanligt att utredaren tar emot handlingar såsom fakturor, avtal, tidsedlar m.m.

En annan situation där handlingar kan behöva beslagtas är hos Skatteverket efter eller under en pågående revision eller i samband med besök hos konkursförvaltare, bokförare eller revisor. Ofta har beslut om beslag fattats efter det att revisorn meddelat att han vill lämna över information till brottsutredaren. I samband med förhör med bokförare, revisor eller konkursförvaltare kan det komma fram att det på platsen finns ytterligare bokföringsmaterial eller handlingar som bör tillföras förundersökningen.

Ytterligare en situation där handlingar kan behöva beslagtas är när den misstänkte själv vill lämna över information till utredaren, men önskar att utredaren kommer och hämtar materialet på kontoret eller i hemmet.

Slutligen kan handlingar m.m. som finns hos kunder eller leverantörer behöva beslagtas i fall där parterna är överens och där verkställigheten kan ske utan beslut om husrannsakan.

Husrannsakan kan t.ex. behöva ske hos en misstänkt eller hos ett vittne, i verksamhetslokal, fritidshus, bil, bankfack eller hos bokförings- eller revisionsbyrå.

I de situationer där det krävs tvångsmedel i skattebrottsenheternas förundersökningar är det åklagaren som fattar beslut om tvångsmedel och polisen som verkställer beslutet. I samband med husrannsakan kan polisen dock beslagta egendom utan föregående beslut av åklagaren. Detsamma gäller om det finns fara i dröjsmål.

Skattebrottsenheternas befogenheter i dag

Av 2 § tredje stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar framgår att Skatteverket inte får verkställa beslut om tvångsmedel. Det finns dock ett visst utrymme för utredarna vid skattebrottsenheterna att medverka vid verkställigheten av t.ex. en husrannsakan. Nedan följer en kort beskrivning av vilka befogenheter som utredarna vid skattebrottsenheterna har i dag när det gäller tvångsmedlen husrannsakan och beslag.

Husrannsakan

I förundersökningar om misstänkt skattebrottslighet är det vanligt att en utredare vid skattebrottsenheten biträder polisen vid husrannsakan och upplyser polisen om t.ex. vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. Frågan är i vilken egenskap han gör detta och vilka befogenheter han i så fall har. Får en utredare vid skattebrottsenheten, när han biträder polisen vid en husrannsakan, leta igenom bokhyllor efter material?

I 28 kap. 7 § RB finns bestämmelser om rätt att närvara vid en husrannsakan. Vid husrannsakan skall såvitt det är möjligt ett av förrättningsmannen anmodat trovärdigt vittne närvara. Förrättningsmannen får också anlita biträde av sakkunnig eller annan om det behövs. Den hos vilken husrannsakan företas skall få tillfälle att övervara förrättningen och att även tillkalla vittne, om detta inte skulle orsaka dröjsmål. Vidare kan målsäganden eller hans ombud tillåtas närvara för att lämna information. Några regler som möjliggör för någon annan att närvara vid en husrannsakan finns inte.

När en skatterevisor biträder polisen vid en husrannsakan gör han det i egenskap av sakkunnig. Vid bedömningen av i vilken omfattning en utredare vid skattebrottsenheten får medverka vid en husrannsakan kan viss ledning hämtas från vad som gäller för en skatterevisor som biträder som sakkunnig.

JO har gjort vissa uttalanden när det gäller vilka befogenheter en skatterevisor har när han biträder polisen som sakkunnig vid en husrannsakan. I ett ärende (JO 1978/79 s. 280) uttalade JO att inga invändningar kan göras mot att en revisor biträder vid husrannsakan och därvid talar om vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. Därigenom undviks enligt JO att onödiga handlingar tas med från förrättningen. JO ville dock med skärpa

framhålla att det bör göras fullständigt klart för den, mot vilken tvångsåtgärden företas, vem skatterevisorn är och att denne inte ingår i polisstyrkan. Skatterevisorn skall givetvis också uppträda så att någon tvekan inte kan uppstå i detta hänseende.

I ett annat ärende (JO 1989/90 s. 187 ff.) biträdde två länsrevisorer som sakkunniga vid husrannsakan i en privatbostad där en man som var misstänkt för skattebrott bodde. Den ene revisorn hade i samband med genomgång av handlingar suttit i ett kontorsrum i bostaden och gått igenom handlingarna på bordet samt själv öppnat och gått igenom skrivbordslådor, medan den ansvarige polismannen satt på andra sidan av skrivbordet och förde beslagsprotokollet.

JO uttalade att revisorn, enligt hans mening, varit mer aktiv vid husrannsakan än vad hans roll i sammanhanget medgav. JO hänvisade till det förhållandet att det var revisorn som gick igenom skrivbordslådorna. Enligt JO var detta en åtgärd som endast bör företas av polispersonal, bl.a. av det skälet att en skrivbordslåda kan tänkas innehålla för den aktuella brottsutredningen helt ovidkommande material, t.ex. privatbrev och personliga föremål.

JO kom också in på frågan om förfarandet när man väljer ut vilka handlingar som skall tas i beslag. Av utredningen framgick att revisorerna pekade ut handlingar som de ansåg intressanta och att dessa sedan togs om hand av polismännen. Sedan den misstänktes advokat kommit till platsen och ifrågasatt omfattningen av det hopsamlade materialet gick en kriminalinspektör igenom handlingarna och sorterade bort dem som inte gällde ett visst bolag. JO uttalade att detta händelseförlopp närmast leder till den slutsatsen att kriminalinspektören inte i sin egenskap av ansvarig polisman gjort någon egen bedömning i frågan om vad som skulle tas i beslag utan de facto helt överlämnat detta till revisorerna. Enligt JO stod ett sådant handlande inte i överensstämmelse med den uppgiftsfördelning mellan polismän och anlidade sakkunniga som bör gälla. JO uttalade i detta sammanhang att de bedömningar som det här var fråga om inte krävde särskild sakkunskap, vilket också framgick av att kriminalinspektören sedan själv sorterade bort de handlingar som enligt hans mening inte borde tas i beslag.

Av JO:s uttalanden kan slutsatsen dras att en skatterevisor som deltar i en husrannsakan i egenskap av sakkunnig inte får genomsöka en lokal efter handlingar, t.ex. leta igenom en bokhylla eller skrivbordslåda efter material. Däremot får han granska handlingar i pärmar m.m. som polisen ger honom. Han kan tala om

vad som kan vara av värde för polisutredningen och därför bör beslagtas.

I rättegångsbalken sägs det inte uttryckligen att det är polisen som verkställer ett beslut om husrannsakan. Detta får utläsas av 23 kap. 3 § RB där det sägs att åklagaren vid förundersökningens verkställande får anlita biträde av polismyndigheten. Åklagaren får också uppdra åt polisman att vidta en viss åtgärd som hör till förundersökningen, om det är lämpligt med hänsyn till åtgärdens beskaffenhet. Av 2 § lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar framgår att åklagaren vid verkställande av förundersökning får anlita biträde av Skatteverket. Av samma paragraf framgår att Skatteverket inte får verkställa beslut om tvångsmedel. Det framgår dock inte klart vilka åtgärder som åklagaren får uppdra åt utredaren vid skattebrottsenheten att vidta vid en husrannsakan. Får åklagaren uppdra åt utredaren att vara mer aktiv än skatterevisorn vid husrannsakan, t.ex. leta i bokhyllor? Med husrannsakan menas ju ett eftersökande i hus, rum eller slutet förvaringsställe.

Med hänsyn till att husrannsakan är en ingripande åtgärd bör man vara restriktiv med tolkningen av vad en utredare vid skattebrottsenheten får göra med stöd av dagens regelverk. Vi anser därför att utgångspunkten bör vara att en utredare vid skattebrottsenheten inte har större befogenheter i samband med en husrannsakan än vad skatterevisorn har i egenskap av sakkunnig. Han skall alltså vara rådgivare åt poliserna, när de väljer ut de handlingar som skall tas i beslag och inte vara en förstärkning av själva polisstyrkan. Han får därför inte självständigt leta i olika utrymmen, eftersom han då kan komma att fullgöra polisiära uppgifter. Han skall förmodligen inte betraktas som sakkunnig utan snarare som "annan" enligt 28 kap. 7 § RB. Han är ju där i sin egenskap av brottsutredare, vilket skiljer honom från skatterevisorn.

Beslag

En utredare vid skattebrottsenheten kan i vissa fall ta emot handlingar som skall beslagtas. Utredaren kan t.ex. ta emot handlingar som en misstänkt lämnar in frivilligt vid ett förhör. Utredaren skall i sådana fall kvittera handlingen och underrätta åklagaren som beslutar om handlingen skall tas i beslag eller inte. Om åklagaren beslutar om beslag skall protokoll upprättas av

åklagare eller polisman med anteckning om att handlingen förvaras hos skattebrottsenheten.

Det finns inget absolut krav på att allt måste tas i beslag. Av uttalanden från JO och JK framgår dock att om en misstänkt lämnar över en handling frivilligt skall denna tas i beslag. Detta beror bl.a. på att den misstänkte kan ångra sig och vilja ha tillbaka handlingen. Dessutom vill man ge den misstänkte vissa rättssäkerhetsgarantier, t.ex. möjligheten till prövning av beslaget. I övriga fall, t.ex. när en handling lämnas över från en myndighet, behöver handlingen inte alltid tas i beslag.

Det är naturligtvis möjligt för utredare vid skattebrottsenheten att ta emot handlingar som inte behöver beslagtas. Det är även tillåtet för dem att kopiera en handling om det inte finns krav på att den skall beslagtas.

Ändrade regler för skattebrottsenheternas användning av tvångsmedel?

Tvångsmedlen utgör en viktig del av förundersökningsförfarandet. Med hjälp av tvångsmedel kan de brottsutredande myndigheterna bereda sig tillgång till information, säkra bevis eller säkerställa verkställighet av en kommande dom. De flesta tvångsmedel innebär samtidigt ett allvarligt ingrepp i den enskildes rättssfär och i de grundläggande fri- och rättigheter som alla är tillförsäkrade dels genom regeringsformen, dels genom reglerna i Europakonventionen. Det är därför av rättssäkerhetsskäl viktigt att befattningshavare som fattar beslut om och verkställer dessa tvångsmedel uppfyller de krav som måste ställas när det gäller kunskap och erfarenhet. Effektiva tvångsåtgärder förutsätter planering och ett professionellt genomförande.

Skatteverket har uppskattat att husrannsakan och beslag behövs i ca 20 procent av de förundersökningar som får handläggas vid skattebrottsenheterna. I dag är det polisen som verkställer åklagarens beslut om tvångsmedel i dessa utredningar. I viss utsträckning kan dock utredarna vid skattebrottsenheterna medverka vid verkställigheten. Om utredarna själva kunde verkställa alternativt delta mer aktivt i verkställigheten av den aktuella tvångsåtgärden skulle tvångsmedelsförrättningen kunna effektiviseras. Polisresurserna är generellt sett begränsade i landet. Om skattebrottsenheterna gavs vissa möjligheter att hantera

tvångsmedel skulle behovet av polisiära resurser minska. I de fall som handläggs vid skattebrottsenheterna skulle polisen inte behöva läsa in sig på ärendena i samma utsträckning som i dag. Åklagaren skulle få ytterligare en resurs när han vill ha en tvångsåtgärd genomförd. Frågan är då om det kan ske på ett rättssäkert sätt och utan att skattebrottsutredarnas säkerhet sätts i fara.

Skattebrottsenheterna har varit verksamma i drygt sju år. De som arbetar vid skattebrottsenheterna har fått erfarenhet av brottsutredningar och även i viss utsträckning av hantering av tvångsmedel. Utredarna är t.ex. i flera fall med och biträder polisen vid husrannsakan och det är inte ovanligt att de är med och planerar genomförandet av en husrannsakan. I vissa fall tar utredarna vid skattebrottsenheterna även fram underlag för de säkerhetsbedömningar som ligger till grund för verkställigheten. När det gäller beslag och i vissa fall även husrannsakan anser vi att det finns möjligheter att i större omfattning än för närvarande ta tillvara på skattebrottsenheternas kompetens. Det finns situationer där det typiskt sett inte föreligger någon risk för våld och där det inte kan finnas någon risk för utredarnas säkerhet om de får utökade befogenheter.

Skatteverket har på uppdrag av regeringen gjort en utvärdering av skattebrottsenheterna (RSV Rapport 2001:7 *En ny kraft i ekobrottsbekämpningen – En utvärdering av skattebrottsenheterna*). Som underlag för bedömningen intervjuades åklagare, poliser och skattebrottsutredare. Den allmänna uppfattningen bland såväl åklagare och poliser som utredare vid skattebrottsenheterna var att den nuvarande ordningen inte är bra och att det bör ske en ändring av lagstiftningen. Enstaka intervjuade poliser och åklagare ansåg dock att tvångsmedel enligt rättegångsbalken enbart bör skötas av åklagare och polis.

I dag får skattebrottsenheterna endast hälften av de förundersökningar som grundar sig på anmälan från Skatteverket. I huvudsak är det förväntad omfattning av tvångsmedel som styr vem åklagaren begär biträde av, skattebrottsenheten eller polisen alternativt gemensam eller delad utredning. Förutsättningarna för de olika skattebrottsenheterna varierar dock kraftigt. I vissa regioner ges skattebrottsenheten ansvaret för samtliga utredningar som avser skattebrott oavsett behovet av husrannsakan och beslag. I andra regioner väljer åklagarna att låta behovet av tvångsmedel ha stor påverkan på valet av utredningsresurs. Om skattebrottsenheterna på sikt skall kunna utreda en större andel av de anmälda

skattebrotten är det förmodligen en förutsättning att man får vissa befogenheter när det gäller tvångsmedelsanvändning.

Sammanfattningsvis anser vi att det finns skäl att ändra lagstiftningen så att skattebrottsenheterna ges större befogenheter när det gäller tvångsmedelsanvändningen i de ärenden som handläggs vid enheterna. I vilken omfattning och på vilket sätt detta bör ske behandlar vi i avsnitt 19.3.2 när det gäller husrannsakan och i avsnitt 19.3.3 när det gäller beslag.

19.3.2 Husrannsakan

Vårt förslag: Skattebrottsenheterna skall få verkställa beslut om husrannsakan i de fall våld mot person inte behöver användas.

Åklagaren skall få uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheten att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen skall därvid få genomsöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan.

Verkställa husrannsakan

Verkställa husrannsakan på egen hand

Enligt våra direktiv bör eventuella tvångsmedel kunna hanteras av den personal som i dag finns hos skattebrottsenheterna och förslagen skall inte syfta till att enheterna skall bygga upp en polisiär kompetens i fråga om tvångsmedel. Eventuella tvångsmedel bör enligt direktiven i stället begränsas till åtgärder som typiskt sett kan verkställas obehindrat, och t.ex. bör all användning av våld mot person uteslutas. De situationer då det kan vara aktuellt att låta skattebrottsenheterna på egen hand verkställa husrannsakan är alltså när det inte finns någon risk för att utredarna kommer att mötas av våld eller hot om våld vid förrättningen. En annan förutsättning är att tvång inte behöver användas för att genomföra förrättningen.

En viktig utgångspunkt för skattebrottsenheternas möjligheter att verkställa husrannsakan är att det kan ske utan att utredarnas säkerhet sätts i fara. Det är även viktigt att beslutade tvångsåtgärder verkligen kan genomföras. Utredarna vid skattebrottsenheterna får inte och skall inte heller i framtiden få rätt att använda våld eller

tvång mot person. Detta begränsar deras möjligheter att kunna verkställa husrannsakan. I vissa fall finns det en risk för att förrättningsmannen kommer att mötas av våld eller hot om våld vid en husrannsakan eller att tvång behöver användas för att genomföra åtgärden. Detta gäller t.ex. vid husrannsakan hos den misstänkte i dennes bostad eller verksamhetslokal. Förutsättningarna för verkställighet varierar dock för olika situationer. Det finns situationer där risken för våld är i det närmaste obefintlig. En sådan situation är husrannsakan i ett bankfack. En annan situation är husrannsakan hos t.ex. en revisor. I de fall brottsutredaren och revisorn har kommit överens om att handlingar skall hämtas hos revisorn behövs det inget beslut om husrannsakan. Är det däremot fråga om att leta efter handlingar på kontoret beslutar åklagaren i de flesta fall om husrannsakan även om revisorn samtycker till åtgärden. Enligt vad vi erfarit är detta en inte helt ovanlig situation. I dessa och liknande fall finns det typiskt sett inte någon risk för att mötas av våld vid förrättningen. Det behöver heller inte användas något tvång för att genomföra förrättningen. Hur många fall det kan röra sig om är enligt Skatteverket inte möjligt att beräkna. Enligt deras uppfattning är det vanligt att husrannsakingar i den misstänktes bostad och kontor kombineras med husrannsakingar i andra utrymmen där förrättningarna typiskt sett kan verkställas utan risk. Ofta rör det sig om utrymmen som bankfack, revisionsbyråer men det kan även handla om husrannsakan hos leverantörer och kunder till den misstänkte.

Vi anser att det skulle vara en effektivitetsvinst om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kunde genomföra husrannsakan i de fall det inte finns någon risk för att mötas av våld vid förrättningen. I dag får åklagaren vända sig till polisen för att få åtgärden genomförd. Polisen måste sätta sig in i ärendet innan husrannsakan kan genomföras.

En invändning som tidigare har framförts mot att införa en möjlighet för skattebrottsenheterna att verkställa husrannsakan på egen hand är att det knappast är möjligt att på förhand avgöra om förrättningsmannen kommer att mötas av våld eller hot om våld vid förrättningen eller inte. Det blir åklagaren som får göra denna bedömning om skattebrottsenheterna ges möjlighet att verkställa husrannsakan. I dag gör åklagaren ingen risk- och säkerhetsbedömning inför verkställigheten. Det är polisen som planerar och genomför husrannsakan och gör de säkerhetsbedömningar som krävs. Det skulle alltså vara en ny uppgift för åklagarna att bedöma

om en husrannsakan kan ske utan att våld eller tvång behöver användas. Utredarna vid skattebrottsenheterna biträder i dag polisen vid säkerhetsbedömningarna. Kunskaperna om den misstänkte och förhållandena kring denne är många gånger kända av Skatteverket, eftersom myndigheten i så gott som samtliga fall genomfört revision hos den misstänkte. Skatterevisorn har t.ex. besökt den misstänkte i dennes hem eller verksamhetslokal. Det finns således förutsättningar för en god riskbedömning genom att utredaren vid skattebrottsenheten kan hämta in uppgifter från skatterevisorn om den misstänkte. Skattebrottsenheterna har dessutom tillgång till uppgifter i misstanke- och belastningsregistren. Skatteverket har även genom tvångsåtgärdslagen skaffat sig erfarenhet av riskbedömningar. I många fall, t.ex. vid husrannsakan i bankfack samt hos revisor och liknande, bör det enligt vår mening vara möjligt för åklagarna att – med biträde av skattebrottsenheterna – göra den säkerhetsbedömning som behövs inför verkställigheten.

Skattebrottsenheternas personal skall inte få använda våld mot person. I vissa fall kan det dock finnas behov av att få använda våld mot egendom vid en husrannsakan. När det gäller tillträde till bankfack för att genomföra en husrannsakan finns det i vissa fall ett praktiskt behov av befogenhet att använda våld mot egendom genom att öppna lås. Vi anser därför att utredaren vid skattebrottsenheten skall få låta öppna lås om det behövs för att en husrannsakan skall kunna genomföras.

I tvångsåtgärdslagen används termen obehindrat för att markera i vilka fall som Skatteverket får verkställa beslut enligt den lagen. Så fort det blir fråga om våld eller motstånd måste Skatteverket anlita kronofogdemyndigheten för att verkställa beslutet. Det behöver inte vara fråga om aktivt motstånd. Det räcker att den granskade t.ex. ställer sig framför ett skåp eller en dörr eller att ett lås behöver öppnas. I sådana fall anses det inte att verkställigheten kan ske obehindrat.

Eftersom vi anser att utredarna vid skattebrottsenheterna skall få befogenhet att låta öppna lås vid husrannsakan är det mindre lämpligt att använda termen obehindrat i detta sammanhang. De fall det är fråga om är när våld mot *person* inte behöver användas. Vi anser att detta bör framgå direkt av lagen. I praktiken är det framför allt vid husrannsakan i bankfack samt hos revisionsbyrå och liknande som det kan vara aktuellt att överlämna verkställigheten till skattebrottsenheterna.

Verkställa husrannsakan med biträde av polis

I föregående avsnitt har vi konstaterat att utredarna vid skattebrottsenheterna bör ges befogenhet att utföra husrannsakan i de fall det kan ske utan att våld mot person behöver användas vid förrättningen. Skattebrottsenheterna skall i de fallen kunna genomföra husrannsakan på egen hand. Frågan är om skattebrottsenheterna skall få verkställa husrannsakan även i övriga fall. De skulle i sådana fall behöva biträde av polis. Detta skulle kunna ske genom en bestämmelse som gör det möjligt för skattebrottsenheten att begära handräckning från polisen i de fall man kan antas mötas av våld vid förrättningen. En jämförelse kan göras med kronofogdemyndighetens möjligheter att enligt 3 kap. 3 § utsökningsförordningen begära biträde av polismyndigheten, om man kan antas möta motstånd vid en förrättning eller om sådant biträde av annan särskild anledning behövs för att förrättningen skall kunna genomföras.

Vi anser att en handräckningsregel skulle komplicera regelsystemet och kunna skapa oklarheter om vilken myndighet som bär ansvar för en viss åtgärd. Det finns en risk för en oklar ansvarsfördelning när en myndighet beslutar om en tvångsåtgärd, en annan skall verkställa den med biträde av en tredje myndighet. I de fall det finns risk för våld mot person anser vi att det är lämpligare att polisen även fortsättningsvis verkställer åklagarens beslut om husrannsakan. En annan sak är att utredarna vid skattebrottsenheterna bör kunna delta mer aktivt vid husrannsakan. Detta återkommer vi till i nästa avsnitt.

Medverka vid husrannsakan

I det här avsnittet behandlar vi frågan om en utredare vid skattebrottsenheten bör få medverka aktivt vid en husrannsakan som verkställs av polis. Redan i dag medverkar utredarna vid husrannsakan genom att anvisa vilka handlingar som polisen bör beslagta. I avsnitt 19.3.1 har vi konstaterat att brottsutredarens befogenheter i samband med en husrannsakan är begränsade på samma sätt som skatterevisorns när denne medverkar i egenskap av sakkunnig. Detta innebär att brottsutredare vid skattebrottsenheten i dag inte får leta igenom bokhyllor efter material. Det skulle naturligtvis vara mer effektivt om han eller hon kunde vara

mer aktiv vid en husrannsakan. Detta skulle leda till att husrannsakan kunde genomföras snabbare och risken för att onödigt material beslagtas skulle minska. Vi ser ingen fara med att tjänstemännen vid skattebrottsenheterna ges en sådan möjlighet. Han är där i egenskap av utredare i ett specifikt ärende och är den som är mest insatt i ärendet. Om han får delta mer aktivt bör det förkorta tiden för husrannsakan.

Vi anser därför att åklagaren bör ges en möjlighet att uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheten att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen vid skattebrottsenheten bör i sådana fall ha i princip samma befogenheter som en polisman, dock med det undantaget att han eller hon inte skall få använda våld mot person. Utredaren bör alltså få leta igenom lokalen efter handlingar. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det dock viktigt att det inte blir en oklar ansvarsfördelning mellan polis och tjänsteman från skattebrottsenheten. Polisen bör därför ensam vara ansvarig för själva verkställigheten av husrannsakan.

19.3.3 Beslag

Vårt förslag: Skattebrottsenheterna skall få verkställa beslag i de fall våld mot person inte behöver användas.

Tjänsteman vid skattebrottsenheten som verkställer husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan som verkställs av polis skall få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

Verkställa beslag

Det finns fall där man kan se tydliga effektivitetsvinster med att ge utredarna vid skattebrottsenheterna rätt att verkställa beslut om beslag och där det inte heller kan finnas någon risk för utredarnas säkerhet. Ett sådant exempel är den situationen att en misstänkt person vid ett förhör frivilligt lämnar över handlingar till utredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av utredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag borde åklagaren också kunna uppdra åt denne att verkställa detta i stället för att vända sig till polisen. Ett annat exempel är den situationen att handlingar som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första

hand Skatteverkets fiskala del eller konkursförvaltare. Det är alltså fråga om situationer där den egendom som är föremål för beslaget är tillgänglig för skattebrottsenheten och det inte finns någon risk för att mötas av våld eller att tvång behöver användas för att kunna verkställa beslaget.

I de situationer som beskrivits går det knappast att tala om både beslut om beslag och verkställighet av beslag, eftersom verkställigheten sker samtidigt som åklagaren fattar beslut om beslag. Vad verkställigheten i praktiken innebär är att utredaren vid skattebrottsenheten får ansvara för att beslagsprotokoll upprättas och att övriga formalia som är förknippade med ett beslag iakttas, t.ex. föra in beslaget i beslagsliggare och ta hand om den beslagtagna egendomen. Det framstår som en onödig omgång att behöva koppla in polis när det i praktiken är utredaren vid skattebrottsenheten som verkställer beslaget.

Sammanfattningsvis föreslår vi att en utredare vid skattebrottsenheten skall få verkställa beslut om beslag i de fall våld mot person inte behöver användas.

Beslag utan föregående beslut av åklagaren

Beslag i samband med husrannsakan

En polisman som verkställer husrannsakan har rätt att ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten. Frågan är om utredare vid skattebrottsenheten skall ges samma möjlighet. Han eller hon är väl insatt i vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen och därför bör beslagas. Ett beslag som har beslutats av annan än åklagaren skall omedelbart omprövas av denne. Ett felaktigt beslut kan alltså repareras genom att det beslagtagna återställs till den från vilket det togs. I det avseendet skiljer sig beslag på ett avgörande sätt från t.ex. husrannsakan. Vi anser därför att det inte finns något avgörande hinder mot att låta utredare vid skattebrottsenheterna ta handlingar i beslag i samband med att man verkställer husrannsakan. Detsamma anser vi bör gälla om tjänsteman vid skattebrottsenheten på åklagarens uppdrag medverkar vid en husrannsakan som verkställs av polis. I de fallen är det i praktiken utredaren vid skattebrottsenheten som talar om för polisen vilka handlingar som skall tas i beslag.

Beslag vid fara i dröjsmål

En polisman har rätt att ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren om det föreligger fara i dröjsmål. Frågan är om en utredare vid skattebrottsenheten skall ges samma möjlighet. Fara i dröjsmål är ett begrepp som har stor betydelse i tvångsmedels-sammanhang. Polisrättsutredningen ansåg i sitt betänkande *Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen* (SOU 1995:47 s. 173) att det avgörande för bedömningen av om det föreligger fara i dröjsmål inte bör vara om polismannen har tekniska möjligheter att ta kontakt med åklagaren eller förundersökningsledaren, utan om det finns tid att ge den som skall fatta beslut ett tillräckligt underlag för beslutet. Finns det inte tid för polismannen att redogöra för ärendet så grundligt att åklagaren eller förundersökningsledaren kan sätta sig in i det utan att ändamålet med åtgärden går förlorat, bör det enligt utredningen anses föreligga fara i dröjsmål oavsett om det finns tekniska möjligheter att ta kontakt med den som är behörig att annars besluta i tvångsmedelsfrågan. Det är alltså inte kontaktmöjligheten som bör vara avgörande, utan möjligheten att förse en överordnad beslutsfattare med tillräckligt underlag.

Frågan är om det finns några situationer utöver husrannsakan där utredarna vid skattebrottsenheterna skulle behöva beslagta handlingar utan föregående beslut av åklagaren. I de ärenden som handläggs vid skattebrottsenheterna uppkommer sällan en situation där det är så brådskande att åklagarens beslut om beslag inte kan inväntas. Den situation som kan tänkas uppstå är i samband med förhör och den misstänkte tar tillbaka en handling, som han tidigare lämnat över frivilligt. I en sådan situation finns det dock risk för våld och det är inte lämpligt att utredaren vid skattebrottsenheten beslutar om beslag. Vår slutsats är därför att utredarna vid skattebrottsenheterna inte bör ha befogenhet att beslagta handlingar utan föregående beslut av åklagaren annat än i samband med husrannsakan.

19.3.4 Spärra av lokaler m.m.

Vår bedömning: En tjänsteman vid skattebrottsenheten bör inte få spärra av lokaler eller liknande.

Av 27 kap. 4 och 15 §§ RB framgår att åklagaren eller undersökningsledaren får spärra av lokaler och liknande för att säkerställa utredning av brott. I brådskande fall har polisman rätt att vidta sådan åtgärd utan föregående beslut av åklagaren eller undersökningsledaren.

Enligt vårt förslag kommer polisen i flertalet fall att vara ansvariga för verkställigheten av husrannsakan. Det är i dessa fall som behov kan uppkomma att spärra av lokaler eller liknande. Det ligger därmed närmast till hands att det även är polisen som vidtar åtgärder enligt 27 kap. 15 § RB.

Andra straffprocessuella tvångsmedel som förekommer i de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna är hämtning till förhör och gripande. Eftersom skattebrottsenheterna inte skall få bruka våld mot person är det inte heller möjligt att ge dem befogenhet att gripa någon eller att hämta någon till förhör.

19.3.5 Utbildning

Som nämnts i avsnitt 17.3.1 utbildas chefer och utredare vid skattebrottsenheterna enligt en speciell kursplan vid Polishögskolan. För att utredarna skall kunna verkställa tvångsmedel i den utsträckning som vi föreslår är det viktigt att den nuvarande utbildningen kompletteras så att den ger dem nödvändiga kunskaper i tvångsmedelshandtering.

Endast de tjänstemän som uppfyller vissa krav när det gäller utbildning, erfarenhet eller liknande bör sedan få verkställa tvångsmedel i de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna.

20 Skattebrottsenheternas tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen

20.1 Inledning

I dagens registerlagstiftning regleras ofta i vilka fall uppgifter ur ett personregister får lämnas ut till andra myndigheter med hjälp av automatiserad behandling. I regleringen skiljer man normalt på direktåtkomst och övriga former för utlämnande på ADB-medium.

Direktåtkomst till ett register eller till en uppgiftssamling innebär i regel att användaren på egen hand kan söka i detta och få svar på frågor, dock utan att själv kunna bearbeta eller på annat sätt påverka innehållet. Direktåtkomsten kan ge användaren en möjlighet att även hämta hem informationen till sitt eget system och bearbeta den där.

Traditionellt sett har direktåtkomst inneburit åtkomst till alla uppgifter i ett register. I dag finns det även föreskrifter om direktåtkomst till uppgifter i sig, dvs. det är endast direktåtkomst till sådana särskilt utvalda och mindre integritetskänsliga uppgifter som är av intresse i ett visst fall. Som exempel kan nämnas kronofogdemyndigheternas direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen.

I vårt uppdrag ingår att analysera behovet av och möjligheterna att utvidga skattebrottsenheternas tillgång till uppgifterna i Skatteverkets beskattningsdatabas. Den fråga vi i första hand har att ta ställning till är om det finns behov av och möjligheter att ge skattebrottsenheterna direktåtkomst till uppgifterna i databasen. I detta kapitel överväger vi denna fråga. Inför detta ges först en bakgrund om vad som gäller i fråga om behandlingen av uppgifter i beskattningsdatabasen samt en beskrivning av tidigare synpunkter på användningen av fiskala datasystem för brottsbekämpning.

20.2 Bakgrund

20.2.1 Behandling av personuppgifter

Allmänt om regelverken

Enligt 2 kap. 3 § andra stycket RF skall den enskilde medborgaren skyddas mot att hans personliga integritet kränks genom att uppgifter om honom registreras med hjälp av automatisk databehandling. Den närmare omfattningen av skyddet skall anges i lag. De grundläggande bestämmelserna för behandling av personuppgifter återfinns i personuppgiftslagen (1998:204). Genom personuppgiftslagen införlivades i svensk rätt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (dataskyddsdirektivet).

Dataskyddsdirektivet har två syften. Det skall garantera en hög skyddsnivå när det gäller enskilda personers fri- och rättigheter med avseende på behandlingen av personuppgifter. Det skall också garantera en likvärdig skyddsnivå i alla medlemsstaterna så att staterna inte skall kunna hindra det fria flödet mellan dem av personuppgifter under hänvisning till enskilda personers fri- och rättigheter. Medlemsländerna får varken ha en lagstiftning som är strängare eller mildare än vad direktivet medger.

Dataskyddsdirektivet handlar om fysiska personers skydd. Skyddet för juridiska personer berörs inte av direktivet.

Enligt dataskyddsdirektivet måste all behandling av personuppgifter vara laglig och korrekt. Uppgifterna måste vara riktiga och aktuella samt adekvata, relevanta och nödvändiga med hänsyn till de ändamål för vilka de behandlas. Ändamålen skall vara uttryckligt angivna vid tiden för insamlingen av uppgifterna. De ändamål för vilka uppgifterna senare behandlas får inte vara oförenliga med de ursprungliga ändamålen.

Föreskrifter om enskilda personers fri- och rättigheter finns också i Europarådets konvention från 1981 om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter (dataskyddskonventionen) och i artikel 8 i Europakonventionen. Internationella riktlinjer för integritetsskydd och persondataflöde har utarbetats inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Riktlinjerna bygger i princip på de bestämmelser som återfinns i dataskyddskonventionen.

Särskilda internationella riktlinjer finns i fråga om polisiära myndigheters behandling av personuppgifter. Europarådet antog år 1987 en rekommendation, No. R (87) 15, om användningen av personuppgifter inom polissektorn. Rekommendationen omfattar även andra myndigheters verksamhet som är av polisiär natur.

Personuppgiftslagen

Personuppgiftslagen omfattar i likhet med dataskyddsdirektivet all behandling av personuppgifter som är helt eller delvis automatiserad. Lagen gäller även för manuell behandling av personuppgifter, om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier, dvs. i ett register. Personuppgiftslagen gäller i den mån det inte finns avvikande bestämmelser i lag eller förordning. Sådana bestämmelser finns bl.a. i skattedatabaslagen.

En utgångspunkt för personuppgiftslagen är att behandling av personuppgifter är tillåten endast i de fall och på de villkor som anges i lagen. I andra fall skall behandling av personuppgifter inte få förekomma. Den personuppgiftsansvarige skall se till att personuppgifter behandlas i enlighet med lagen. Enligt personuppgiftslagen är den som ensam eller tillsammans med andra bestämmer ändamålen med och medlen för behandlingen av personuppgifter personuppgiftsansvarig. Med behandling av personuppgifter avses varje åtgärd som vidtas med uppgifterna, t.ex. insamling, lagring, bearbetning, utlämnande, samkörning eller förstöring. Personuppgifter i lagens mening är all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet.

I 9 § personuppgiftslagen anges vissa grundläggande krav på behandlingen av personuppgifter. Personuppgifter skall alltid behandlas på ett korrekt och lagligt sätt samt i enlighet med god sed. De skall samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål. Efter insamlingen får uppgifterna inte behandlas för något ändamål som är oförenligt med det ändamål för vilket de samlades in. De personuppgifter som behandlas skall vara adekvata och relevanta i förhållande till ändamålen med behandlingen och det skall inte behandlas fler personuppgifter än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålen med behandlingen.

I de fall en tilltänkt behandling inte direkt omfattas av de ursprungliga ändamålen måste det ändå prövas om ändamålet med behandlingen är oförenligt med de ursprungliga ändamålen.

20.2.2 Behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 oktober 2001 upphörde skatteregisterlagen (1980:343) att gälla. I stället infördes skattedatabaslagen. Genom den lagen regleras Skatteverkets behandling av uppgifter i en beskattningsdatabas. I databasen ingår bl.a. de uppgifter som tidigare fanns i skatteregistret.

I det här avsnittet redogörs för skattedatabaslagens tillämpningsområde och innehåll. Vidare redogörs för åtkomsten till databasen och aktuella sekretessbestämmelser.

Skattedatabaslagen - tillämpningsområde och ändamål

Skattedatabaslagen föreskriver att det skall finnas en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt för de i verksamheten angivna ändamålen, en beskattningsdatabas.

Skattedatabaslagen tillämpas på all behandling av personuppgifter som är helt eller delvis automatiserad. Manuell behandling omfattas av lagen endast om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier (1 kap. 1 § skattedatabaslagen). Skattebrottsenheternas behandling av personuppgifter i brottsbekämpande verksamhet faller helt utanför lagens tillämpningsområde och regleras i stället i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar (se avsnitt 20.2.3).

Skattedatabaslagen hänvisar i vissa delar till personuppgiftslagen, bl.a. till 9 § som innehåller krav på att personuppgifter bara får samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål samt att uppgifterna inte får behandlas för något ändamål som är oförenligt med det för vilket uppgifterna samlades in. En skillnad mellan personuppgiftslagen och skattedatabaslagen är att den

senare i vissa fall även gäller behandling av uppgifter som kan hänföras till juridiska personer.

Av 1 kap. 4 och 5 §§ skattedatabaslagen framgår för vilka ändamål uppgifter får behandlas i beskattningsdatabasen. Ändamålen är indelade i primära och sekundära ändamål. Med sekundära ändamål avses sådana ändamål som kan hänföras till andra verksamhetsområden än det för vilket databasen primärt förs. För att en myndighet skall tillåtas ha direktåtkomst till beskattningsdatabasen har det ansetts att det ändamål för vilket uppgifterna skall användas hos mottagaren utgör ett sekundärt ändamål för beskattningsdatabasen. Detsamma har ansetts gälla när det kan förutses att ett regelmässigt utlämnande till andra myndigheter kan komma att ske på annat sätt än genom direktåtkomst (se prop. 2000/01:33 s 125).

I 1 kap. 4 § skattedatabaslagen anges de primära ändamålen för användningen av uppgifter i beskattningsverksamheten. Enligt bestämmelsen får uppgifter behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
3. fastighetstaxering,
4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,
5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,
6. handläggning av mål och ärenden om ansvar för någon annans skatter och avgifter,
7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,
8. verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken, och
9. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

Bestämmelsen är utformad så att praktiskt taget all verksamhet som åligger Skatteverket inom beskattningsområdet omfattas av ändamålsbeskrivningen.

I 1 kap. 5 § skattedatabaslagen regleras för vilka ändamål uppgifter får tillhandahållas för verksamheter utanför Skatteverket. Enligt bestämmelsen får uppgifter behandlas för

1. fastställande av underlag för samt redovisning, bestämmande, betalning och återbetalning av skatter eller avgifter,
2. utsökning och indrivning,
3. att utgöra underlag för beslut och kontroll av bidrag och andra stöd,
4. pensionsberäkning,
5. tillsyn och kontroll samt lämplighets- och tillståndsprovning och annan liknande provning, och
6. aktualisering och komplettering av uppgifter om fastigheter i andra myndigheters register.

När det gäller punkten 1 är det framför allt Tullverkets verksamhet med att uppbära skatter och tullar som omfattas av bestämmelsen. Punkten 2 avser kronofogdemyndigheternas utsöknings- och indrivningsverksamhet. Det innebär bl.a. att uppgifter får användas i gäldenärsutredningar och andra utredningar i kronofogdemyndigheternas exekutiva verksamhet. Motsvarande bestämmelse fanns i skatteregisterlagen. I förarbetena till bestämmelsen i skatteregisterlagen uttalade departementschefen följande om varför kronofogdemyndighetens exekutiva verksamhet skulle omfattas av registrens ändamål.

Indrivningen av skatter och avgifter hör mycket nära ihop med den direkta beskattningsverksamheten. Indrivningen utgör sista ledet i hela den rad av olika åtgärder som behövs för att förverkliga det allmännas skatteanspråk. Redan i samband med skatteregisterlagens tillkomst framhölls att det var naturligt att kronofogdemyndigheterna i framtiden kunde få tillgång till uppgifterna i skatteregistren i den mån uppgifterna behövdes för indrivningsverksamheten (prop. 1979/80:146 s. 26).

Mot bakgrund härav och eftersom det är fråga om uppgifter som kronofogdemyndigheterna redan i dag kan få del av på andra vägar finns det...i princip inte några bärande skäl att motsätta sig att kronofogdemyndigheterna genom ett enkelt och smidigt förfarande får tillgång till uppgifterna. Genom en registeråtkomst på detta sätt skapas möjlighet att förenkla och förbättra kronofogdemyndigheternas rutiner vid efterforskning av gäldenärernas tillgångar (prop. 1981/82:160 s. 7–8).

Innehållet i beskattningsdatabasen

Enligt 2 kap. 3 § skattedatabaslagen får beskattningsdatabasen innehålla uppgifter om en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden (punkten 1). Med uppgift om identitet avses för fysiska personer person- eller samordningsnummer och med bosättning avses folkbokföringsort, hemadress eller särskild postadress. Med uppgift om familjeförhållande avses bl.a. uppgift om civilstånd samt hemmaboende barn. Motsvarande gäller juridiska personer (punkten 2). Det kan då röra sig om uppgifter om organisationsnummer, juridisk form, styrelseledamöter, firmatecknare samt adressuppgifter. Vidare får databasen innehålla uppgifter om registrering för skatter och avgifter samt underlag för fastställande av skatter och avgifter (punkterna 3 och 4). Med uppgifter om registrering för skatter eller avgifter avses bl.a. uppgifter om att någon är registrerad för mervärdesskatt eller som arbetsgivare och andra grundläggande uppgifter om skattskyldighet. Med underlag för fastställande av skatter och avgifter avses t.ex. uppgifter som lämnas i deklarationer om inkomst och förmögenheter eller kontrolluppgifter från arbetsgivare. Vidare får databasen innehålla uppgifter om bestämmande av skatter och avgifter (punkten 5). Härmed avses bl.a. uppgifter om inbetald preliminär skatt och socialavgifter, fastställd skatt för inkomst av tjänst eller kapital samt uppgifter om kvarstående skatt eller överskjutande skatt. Databasen får vidare innehålla uppgifter om revision och annan kontroll av skatter och avgifter (punkten 7). Hit hör sådant som uppgifter om planerade, pågående eller avslutade revisioner. I punkterna 6 respektive 8 anges att fastighetstaxeringsuppgifter samt uppgifter om registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening får behandlas i databasen. Enligt punkterna 9–11 får registret även innehålla yrkanden och grunder i ett ärende, beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende samt uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken. I databasen får även andra uppgifter behandlas som behövs för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande. Skatteverket har i sina föreskrifter RSFS 2002:13 ytterligare preciserat vilka uppgifter som får behandlas enligt 2 kap. 3 § skattedatabaslagen.

Beskattningsdatabasen består av två delar, dels informationsdelen som avser uppgiftssamlingar, dels handlingsdelen som avser

handlingar i ärenden. I informationsdelen är innehållet förutsebart. I denna del får det inte förekomma några känsliga personuppgifter med undantag för uppgifter om avgiftsskyldighet till trossamfund och medlemskap i fackförening. I handlingsdelen finns elektroniskt lagrade handlingar som kommit in till eller upprättats hos Skatteverket vid handläggning av ärenden. Ett exempel är elektroniska handlingar i ett elektroniskt ärendehanteringssystem. I sådana elektroniska ärendehanteringssystem ingår såväl inkomna som upprättade elektroniska handlingar, t.ex. en elektronisk självdeklaration som är ingiven i form av ett elektroniskt dokument eller en inskannad självdeklaration. Innehållet i de inkomna handlingarna kan inte förutses men dessa får ändå enligt 2 kap. 4 § skattedatabaslagen innehålla känsliga personuppgifter om de är nödvändiga för ärendets handläggning. Med anledning av att känsliga personuppgifter kan förekomma i handlingsdelen tillåts därför, till skydd för den personliga integriteten, att endast vissa uppgifter får användas vid sökning efter handlingar, se 2 kap. 10 § skattedatabaslagen. Samma uppgifter kan helt eller delvis förekomma i både handlingsdelen och informationsdelen. Som exempel kan nämnas uppgifter i en självdeklaration som lämnats i form av ett elektroniskt dokument. Självdeklarationen lagras i handlingsdelen i den form som den gavs in. Dessutom förs de enskilda uppgifterna från deklarationen in i informationsdelen. I stort sett alla uppgifter i deklarationen får föras in i informationsdelen, men det kan finnas uppgifter som den skattskyldige har antecknat som ”övriga upplysningar” eller som marginalanteckningar som endast får finnas i handlingsdelen.

Åtkomst till beskattningsdatabasen

Bestämmelser som reglerar tillgången till uppgifterna i beskattningsdatabasen finns i skattedatabaslagen, förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt i sekretesslagen (1980:100). Det finns anledning att skilja på om uppgifterna skall användas inom skatteområdet eller om de skall utbytas mellan skatteområdet och annat verksamhetsområde. I samband med skatteregisterlagens tillkomst anförde departementschefen bl.a. följande.

I fråga om utbyte av uppgifter mellan myndigheter och verksamhetsgrenar inom skatteområdet bör utgångspunkten vara att utlämnande skall ske om uppgifterna behövs för verksamheten. Detta bör alltså gälla även i fråga om uppgiftsutbyte mellan de vanliga skattemyndigheterna och t.ex. tullmyndigheterna som administrerar bl.a. mervärdeskatt vid införsel. Det är sålunda enligt min mening naturligt att även i detta avseende betrakta skatteområdet som en enhet... De skattskyldiga torde också i allmänhet vara väl införstådda med att ett utbyte av information sker inom skatteförvaltningen.

Den omständigheten att verksamheten på skatteområdet är uppdelad på flera myndigheter och organisatoriska enheter bör alltså inte lägga hinder i vägen för ett uppgiftsutbyte som behövs för att verksamheten skall kunna bedrivas på ett rationellt och effektivt sätt...

Vad sedan gäller utbyte av uppgifter i övrigt mellan skatteområdet och annat verksamhetsområde bör utgångspunkten vara en annan. De enskilda medborgarna bör normalt kunna utgå från att uppgifter av känslig natur som lämnas för viss verksamhet inte används också för annan verksamhet. Ett uppgiftsutbyte i sådana fall skulle av många kunna upplevas som otillbörligt. Detta talar för att man bör inta en restriktiv hållning när det gäller sådant uppgiftsutbyte. Å andra sidan måste man beakta dels att informationsutbyte mellan myndigheter kan minska den enskildes uppgiftslämnande och statsförvaltningens kostnader, dels att sådant utbyte kan möjliggöra angelägna kontroller. Vid den intresseavvägning som således måste ske bör man...inte tillåta uppgiftsutbyte i andra fall än då intresset av utlämnande klart bedöms väga över risken för otillbörligt integritetsintrång. Därvid måste man beakta bl.a. hur pass nära de ifrågavarande verksamhetsområdena ligger varandra, i vilken mån uppgifterna är sekretesskyddade hos den mottagande myndigheten samt om det finns möjlighet att i förväg underrätta de enskilda om uppgiftsutbytet (prop. 1979/80:146 s. 26 f.).

Att den numera upphävda skatteregisterlagens bestämmelser har ersatts av bestämmelser i bl.a. skattedatabaslagen förändrar inte det som sagts i den tidigare propositionen. De principer som där lagts fast gäller således fortfarande.

I 2 kap. 8 § skattedatabaslagen regleras andra myndigheters än Skatteverkets möjligheter att ha direktåtkomst till beskattningsdatabasen. Direktåtkomst får endast finnas för de ändamål som anges i 1 kap. 5 § samma lag. Enligt 2 kap. 8 § första stycket skattedatabaslagen får kronofogdemyndigheterna ha direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen, nämligen uppgifterna i 2 kap. 3 § 1–5, 9 och 10. Kronofogdemyndigheternas tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen är relativt omfattande, vilket har motiverats med den nära kopplingen mellan beskattningsverksamhet och indrivningsverksamhet. Direktåtkomsten omfattar

dock inte de elektroniska handlingarna, eftersom dessa har ansetts särskilt känsliga ur integritetssynpunkt. Direktåtkomsten omfattar inte heller uppgifter om revision och annan kontrollverksamhet, medlemskap i registrerat trossamfund eller i en fackförening, fastighetstaxeringsuppgifter eller uppgifter som rör internationella överenskommelser. Åtkomsten får i huvudsak endast avse uppgifter om den som är registrerad som gäldenär eller make till gäldenär eller annan som vid beskattning likställs med make. Kronofogdemyndigheten får dock ha direktåtkomst till vissa grundläggande uppgifter om juridiska personer och näringsidkare även om de inte är registrerade gäldenärer. Det gäller framför allt uppgifter om person- eller organisationsnummer, namn, firma och adress samt uppgift om registrering enligt skattebetalningslagen (1997:483) och registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.

Enligt 2 kap. 8 § andra stycket skattedatabaslagen får Tullverket ha direktåtkomst till vissa uppgifter i databasen. Tullverkets direktåtkomst har motiverats med att det mellan Tullverket och Skatteverket ofta förekommer ett nära samarbete, inte minst med anledning av de skyldigheter vid uttag av punktskatter m.m. som Sverige har åtagit sig genom medlemskapet i EU. I likhet med vad som gäller för kronofogdemyndigheterna får direktåtkomsten inte omfatta uppgifter om revision och annan kontrollverksamhet, medlemskap i registrerat trossamfund eller i en fackförening, fastighetstaxeringsuppgifter eller uppgifter som rör internationella överenskommelser. Direktåtkomsten får inte heller omfatta de elektroniska handlingarna. Åtkomsten får endast avse den som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, skyldig att betala skatt för varor vid import eller föremål för Tullverkets kontrollverksamhet enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Tullverkets direktåtkomst till beskattningsdatabasen har inte genomförts.

Utlämnande av uppgifter

I 9 kap. 1 § sekretesslagen föreskrivs i korthet att sekretess gäller i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilda personliga eller

ekonomiska förhållanden. Motsvarande sekretess gäller i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt skattedatabaslagen. I bestämmelsen föreskrivs vidare att sekretessen, med vissa undantag, inte gäller beslut, varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Sekretessen gäller inte bara mot enskilda utan även gentemot andra myndigheter samt mellan olika verksamhetsgrenar inom samma myndighet när de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra (1 kap. 3 § sekretesslagen).

Sekretessen för uppgifterna i beskattningsdatabasen kan brytas under vissa förutsättningar. Enligt 1 kap. 5 § sekretesslagen utgör sekretess inte hinder mot att en uppgift lämnas ut, om det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten skall kunna fullgöra sin verksamhet. Enligt förarbetena skall bestämmelsen tillämpas restriktivt. Sekretessen får efterges bara om det är en nödvändig förutsättning för att en myndighet skall kunna fullgöra ett åliggande. Sekretessen får inte brytas enbart av det skälet att den gör myndighetens arbete mindre effektivt (prop. 1979/80:2 Del A s. 465 och 494).

Undantag från skatteseekretessen kan också förekomma med stöd av de allmänna bestämmelserna i 14 kap. sekretesslagen. Enligt 14 kap. 1 § sekretesslagen hindrar inte sekretess att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning. Uppgiftsskyldigheten måste vara uttrycklig. Det är inte tillräckligt med allmänt hållna föreskrifter om samarbete mellan myndigheterna för att bryta sekretessen. Uppgifter kan också lämnas ut med stöd av 14 kap. 2 § sekretesslagen. Den bestämmelsen innehåller en katalog med förutsättningar för utlämnande. I katalogen anges bl.a. att sekretess inte hindrar att uppgift som angår misstanke om brott lämnas till åklagarmyndighet, polismyndighet eller annan myndighet som har att ingripa mot brottet, om fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas föranleda annan påföljd än böter. Vissa uppgifter kan lämnas ut endast om det för brottet inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i två år. Enligt 14 kap. 3 § första stycket sekretesslagen, den så kallade generalklausulen, får sekretessbelagd uppgift lämnas till myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Generalklausulen får inte tillämpas om det strider mot lag eller förordning eller föreskrift som har meddelats med stöd av

personuppgiftslagen. Av förarbetena framgår att generalklausulen särskilt ger utrymme för informationsutbyte när det är fråga om myndigheter med samma sakliga behörighet men med skilda lokala kompetensområden eller myndigheter som har närbesläktade funktioner och som båda har rättslig befogenhet att direkt fordra in de utväxlade uppgifterna (prop. 1979/80:2 Del A s. 326 f.).

20.2.3 Behandling av uppgifter i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet

Skattebrottsenheternas möjligheter att behandla personuppgifter i den brottsbekämpande verksamheten regleras i lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Lagen gäller utöver personuppgiftslagen och innehåller endast de särbestämmelser som är nödvändiga i skattebrottsenheternas verksamhet. Lagen gäller vid behandling av personuppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet för att förebygga brott samt bedriva spaning och utredning i fråga om brott. Uppgifter om juridiska personer omfattas inte av lagen.

Enligt 11 § får automatiserad behandling av personuppgifter i Skatteverkets underrättelseverksamhet bara äga rum om det sker i ett underrättelseregister i enlighet med 8–10 §§ eller om det har inletts en särskild undersökning och det finns anledning anta att det har utövats eller kan komma att utövas allvarlig brottslighet. Allvarlig brottslig verksamhet definieras i 2 § som verksamhet som innefattar brott för vilket är föreskrivet fängelse i två år eller därutöver. Begreppen underrättelseverksamhet, särskild undersökning och allvarlig brottslig verksamhet definieras på i huvudsak samma sätt som i polisdatalagen (1998:622). Enligt 8 § lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar får underrättelseregister endast föras för att ge underlag för beslut om särskilda undersökningar avseende allvarlig brottslig verksamhet eller för att underlätta tillgången till allmänna uppgifter med anknytning till underrättelseverksamhet. Ett sådant register får enligt 9 § innehålla uppgifter som kan hänföras till en enskild person endast om uppgifterna ger anledning anta att allvarlig brottslig verksamhet har utövats eller kan komma att utövas och den som avses med uppgifterna skäligen kan misstänkas för att ha utövat eller komma att utöva denna verksamhet. Även

uppgifter om personer som ännu inte är misstänkta får under vissa förutsättningar behandlas.

Begreppet särskild undersökning definieras i 2 § lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Med särskild undersökning avses en undersökning i underrättelseverksamhet som innebär insamling, bearbetning och analys av uppgifter i syfte att ge underlag för beslut om förundersökning eller om särskilda åtgärder för att förebygga, förhindra eller upptäcka brott. Det uppställs inga begränsningar angående vilken typ av information som får behandlas i en särskild undersökning. Även uppgifter om personer som inte är misstänkta kan registreras.

Exempel på områden där man bedriver särskild undersökning är handeln med importerade livsmedel från annat EU-land där det finns misstanke om allvarliga skattebrott (moms).

20.2.4 Tidigare synpunkter på användningen av fiskala datasystem för brottsbekämpning

Skattekriminalregisterutredningen

I betänkandet *Integritet – Effektivitet – Skattebrott* (SOU 1998:9) redovisade Skattekriminalregisterutredningen sina synpunkter på användningen av fiskala skatteregister i skattebrottsenheternas arbete. Utredningen konstaterade att skattebrottsenheterna behöver tillgång till skatteregistren för att kunna bedriva sitt arbete så effektivt som möjligt. Enligt utredningen gäller detta främst i de fall då enheterna inte arbetar med att biträda åklagare i förundersökningar och behovet är sannolikt störst i t.ex. underrättelseverksamhet och analysarbete. Störst effektivitet uppnås enligt utredningen om direktåtkomst tillåts, dvs. att skattebrottsenheterna inte behöver gå via de fiskala enheterna för att få relevant information. Utredningen framhöll att effektivitetsvinsterna med att skattemyndigheten övertar polisens roll i fråga om att bekämpa skattebrott delvis skulle komma att gå förlorade om direktåtkomst inte medgavs. Utredningen anförde vidare att behovet av direktåtkomst inte var det enda argumentet för att skattebrottsenheterna borde ges sådan tillgång till registren. Även det faktum att skattebrottsenheterna, redan med stöd av de då gällande bestämmelserna, kunde ta del av de flesta av de sökta

uppgifterna efter en sekretessprövning, om än inte genom direktåtkomst, borde vägas in i bedömningen. Det påpekades även att direktåtkomst skulle innebära att färre personer får del av känsliga uppgifter om personer som är misstänkta för skattebrott. Dessutom finns det enligt utredningen en nära koppling mellan beskattningsverksamhet och ekonomisk brottslighet på skatteområdet.

Utredningen framhöll också att direktåtkomst inte innebär att det starka sekretesskyddet för uppgifterna enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen skulle försvagas och att skattebrottsenheterna inte skulle tillåtas att utnyttja de urvalssystem som används i den fiskala verksamheten för att fritt kunna "fiska" efter intressant information i skatteregistren. Det ansågs vara helt oförenligt med förutsättningarna för behandling av personuppgifter i brottsbekämpande verksamhet, eftersom det oundvikligen skulle innebära behandling av uppgifter om personer som inte hade eller kunde misstänkas ha någon som helst anknytning till skattebrott. För att förhindra en sådan användning av registren vid direktåtkomst föreslog utredningen att endast sådana uppgifter som är adekvata och relevanta i förhållande till ändamålet med behandlingen, skulle få behandlas. Behandlingen föreslogs inte heller få omfatta fler uppgifter än vad som är nödvändigt för ändamålet med behandlingen. Sammantaget talade dessa omständigheter enligt utredningen för att skattebrottsenheterna borde få direktåtkomst till det centrala skatteregistret.

Flertalet remissinstanser som uttalade sig avstyrkte förslaget. Remissinstanserna anförde bl.a. att om skattebrottsenheterna ges direktåtkomst till skatteregistret kringgås den prövning som enligt nu gällande regelsystem skall ske om utlämnande av uppgifter mellan myndigheter. Det förhållandet att skattebrottsenheterna skulle få direktåtkomst ansågs vidare vara ägnat att minska tilltron till att dessa enheter och skattemyndigheternas fiskala sida hölls åtskilda. Den föreslagna öppenheten skulle innebära att det knappast kan sägas råda någon egentlig åtskillnad mellan den fiskala och den brottsutredande verksamheten. Förslaget bedömdes av vissa även kunna komma i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen. Det framhölls också att skattebrottsenheterna inte borde ha större tillgång till det centrala skatteregistret än vad polisen har.

Regeringen delade inte utredningens uppfattning att skattebrottsenheterna borde få direktåtkomst till det centrala

skatteregistret (prop. 1998/99:34 s. 60 ff.). Det fanns enligt regeringens mening i och för sig ingen tvekan om att skattebrottsenheternas arbete skulle kunna bedrivas effektivare om de medgavs direktåtkomst. Dock kvarstod enligt regeringens uppfattning det ofrånkomliga, nämligen att risken för otillbörligt integritetsintrång ökar när fler myndigheter och befattningshavare får tillgång till skatteregistret. Behovet av direktåtkomst måste vägas mot denna risk. För att skattebrottsenheterna skall få direktåtkomst måste således behovet av att de snabbt och enkelt får tillgång till uppgifter i skatteregistret väga tyngre än den risk från integritetssynpunkt som åtkomsten medför.

Regeringen anförde vidare att man i samband med inrättandet av de särskilda skattebrottsenheterna hade uttalat att enheterna organisatoriskt skulle hållas åtskilda från skatteutredningar. Skälet till detta var dels att den enskildes rättssäkerhet skulle säkerställas, dels att den s.k. ändamålsprincipen skulle upprätthållas, dvs. den princip som innebär att det inte är tillåtet att med stöd av regelverket för skatteutredningar ta fram uppgifter som inte behövs i beskattningsverksamheten utan endast i brottsutredningar och vice versa. Regeringen framhöll särskilt att brottsutredningar och skatteutredningar har olika syften och regleras av olika regelverk. Det ansågs vidare vara väsentligt att det inte råder något tvivel om att den fiskala och den brottsutredande verksamheten inom skattemyndigheten bedrivs åtskilda. Utredningens förslag om direktåtkomst innebar, enligt regeringens uppfattning, att den prövning av utlämnande av uppgifter som skall ske inte görs. Om direktåtkomst medgavs skulle det därför föreligga en risk för otillbörligt intrång i den enskildes integritet. Det bedömdes vidare finnas en risk för att andra brottsbekämpande myndigheter kunde komma att hävda att även de har behov av direktåtkomst till det centrala skatteregistret för sin verksamhet. Mot bakgrund av detta ansåg regeringen att övervägande skäl talade för att direktåtkomst till det centrala skatteregistret, i vart fall vid den tidpunkten, inte borde ges till skattebrottsenheterna. Det poängterades dock att det kunde finnas skäl att återkomma till frågan när erfarenhet hade vunnits av skattebrottsenheternas verksamhet.

Tullbrottsdatautredningen m.m.

I betänkandet *Tullverkets brottsbekämpning Integritet – Effektivitet* (SOU 2002:113) har Tullbrottsdatautredningen föreslagit att Tullverket i sin brottsbekämpande verksamhet skall få ha direktåtkomst till tulldatasystemet och andra fiskala register i tulldatabasen. I underrättelseverksamheten skall direktåtkomst till de fiskala systemen i tulldatabasen begränsas till de fall då åtkomsten behövs för att bekämpa allvarlig brottslig verksamhet.

Av integritetsskäl bör enligt utredningen vissa begränsningar gälla för behandling av uppgifter i fiskala register i brottsbekämpande verksamhet. Direktåtkomst till de fiskala systemen i tulldatabasen skall enligt förslaget få användas endast för informationssökning avseende en viss person eller ett visst objekt samt för spärrläggning och liknande åtgärder i syfte att identifiera kontrollobjekt när det är påkallat i ett ärende. Det skall enligt förslaget inte vara tillåtet att med hjälp av urvals-system fritt söka efter information i fiskala register för att ta fram intressant information. Enligt utredningen hindrar bestämmelserna i artikel 6 i Europakonventionen inte att fiskal information används i brottsbekämpande verksamhet under förutsättning att rättssäkerhetsgarantierna i artikeln kan upprätthållas.

Majoriteten av remissinstanserna, bl.a. JO, JK, Datainspektionen, Riksåklagaren och Riksskatteverket, har ställt sig positiva till förslaget eller lämnat det utan erinran. Helsingborgs tingsrätt är tveksam till om förslaget är förenligt med passivitetsrätten enligt Europakonventionen. Brottsförebyggande rådet delar inte utredningens bedömning i alla delar vad avser artikel 6 i Europakonventionen och anser att ett auktoritativt uttalande på området bör avvaktas.

Regeringen har i en lagrådsremiss den 21 april 2005 föreslagit att Tullverkets brottsbekämpande verksamhet skall få direktåtkomst till tulldatabasen. Förslaget motsvarar i huvudsak Tullbrottsdatautredningens förslag.

Regeringen anser att Tullverket har ett tydligt behov av att kunna använda uppgifter i tulldatabasen även i den brottsbekämpande verksamheten. Direktåtkomst till tulldatabasen skulle enligt regeringen bidra till höjd effektivitet i det brottsbekämpande arbetet. Regeringen pekar på att de uppgifter som registreras i tulldatabasen nästan uteslutande rör ekonomiska affärsförhållanden och att det således inte är fråga om information om personliga

förhållanden. Vidare pekar regeringen på att det först sedan en näringsidkare eller en privatperson har bestämt sig för att t.ex. importera gods av visst slag som deklarationsskyldighet uppstår och uppgifterna registreras i tulldatabasen. Eftersom tulldatabasen till helt övervägande del innehåller uppgifter om juridiska personer och det nästan uteslutande är fråga om uppgifter som är hänförliga till näringsverksamhet, kan uppgifterna i systemet enligt regeringens uppfattning generellt inte anses vara direkt känsliga ur integritetssynpunkt.

Enligt förslaget skall uppgifter i tulldatabasen få behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet för de ändamål och enligt de förutsättningar i övrigt som anges i den föreslagna lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet. Med brottsbekämpande verksamhet avses verksamhet med att förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet, att utreda eller beivra visst brott och att fullgöra det arbete som åligger Tullverket enligt lagen (2000:1219) om internationellt tullsamarbete. I arbete med att förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet får enligt den föreslagna lagen uppgifter som kan hänföras till en person behandlas om uppgifterna ger anledning anta att allvarlig brottslighet eller verksamhet som innefattar brott och som sker systematiskt utövas eller kan komma att utövas och som gör att personen skäligen kan misstänkas för att ha utövat eller komma att utöva denna verksamhet. Andra personer som kan antas ha samband med sådan brottslig verksamhet, dvs. icke misstänkta personer, får enligt förslaget endast behandlas i ett ärende som angår viss preciserad verksamhet. I ett ärende om utredning eller beivrande av ett visst brott föreslås att uppgifter får behandlas om den som kan misstänkas för brottet och om andra personer när det behövs för att utreda eller beivra brottet. Personuppgifter som direkt kan hänföras till en person (namn, personnummer och samordningsnummer) får enligt förslaget användas som sökbegrepp endast om en person som misstänks för något visst brott eller för brottslig verksamhet. Sökning avseende annan person än den misstänkte skall dock få ske inom ramen för ett visst ärende eller en viss handling inom den fiskala verksamheten.

Regeringen föreslår även att den brottsbekämpande verksamhetsgrenen inom Tullverket på begäran av den som har utfärdat vitesföreläggande enligt tullagen (2000:1281) skall uppges om förutsättningarna att vitesförelägga kan anses föreligga. Avsikten

med denna bestämmelse är att förhindra att enskilda under t.ex. en revision under hot om vite lämnar uppgifter som kan användas mot dem i en pågående brottsutredning.

20.3 Överväganden och förslag

20.3.1 Några utgångspunkter

Dagens hinder mot direktåtkomst

Från och med den 1 januari 2004 är skatteförvaltningen organiserad som en myndighet, Skatteverket. Sekretess gäller dock fortfarande enligt 1 kap 3 § andra stycket sekretesslagen mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten. I och med att Skatteverket blev ensamt personuppgiftsansvarigt för behandlingen av personuppgifter i beskattningsverksamheten ansåg regeringen att det inte längre var nödvändigt att i en särskild bestämmelse reglera vem inom skatteförvaltningen som skulle ha direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § skattedatabaslagen om att Riksskatteverket och skattemyndigheterna fick ha direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen slopades därför (jfr. prop. 2002/03:99 s. 233 ff. och 309). Att det inte finns någon bestämmelse i skattedatabaslagen som reglerar skattebrottsenheternas åtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen behöver alltså i sig inte vara något hinder mot direktåtkomst. Det som hindrar skattebrottsenheterna från att i dag ha direktåtkomst är i stället utformningen av sekretessbestämmelserna och bestämmelserna som reglerar för vilka ändamål som uppgifterna i databasen får behandlas.

Avvägning mellan den personliga integriteten och effektivitetsvinsten

En grundläggande förutsättning för att skattebrottsenheterna skall tillåtas få direktåtkomst till beskattningsdatabasen är att skyddet för enskildas personliga integritet kan garanteras i tillräcklig utsträckning. Rätten till integritetsskydd för den enskilde måste vägas mot behovet av en ökad effektivitet hos skattebrottsenheterna och intresset av att kunna bekämpa den ekonomiska brottsligheten.

Hur restriktiv man skall vara när det gäller att tillåta direktåtkomst till en databas får avgöras med hänsyn till ett flertal omständigheter. För att direktåtkomst över huvud taget skall medges bör det först konstateras att åtkomsten leder till ökad effektivitet av betydelse hos mottagaren. Av stor betydelse för om direktåtkomst skall medges eller inte anser vi bör vara hur känsliga uppgifterna är, något som i sig får bedömas med utgångspunkt i flera faktorer. En viktig indikation bör vara vilken sekretess som gäller för uppgifterna i databasen. En annan faktor är om åtkomsten skall avse en eller flera typer av uppgifter. Ju fler kategorier av uppgifter som omfattas av åtkomsten, desto större är riskerna generellt sett för integritetsintrång.

För att direktåtkomst skall kunna medges krävs också att lagstiftningen utformas så att information, som på grund av sekretesslagstiftningen inte får lämnas ut till den brottsbekämpande verksamheten, inte görs åtkomlig genom direktåtkomsten.

20.3.2 Skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst till beskattningsdatabasen

En första förutsättning för att låta skattebrottsenheterna få direktåtkomst till beskattningsdatabasen är att det finns ett reellt behov av åtkomst och att sådan åtkomst på ett markant sätt skulle bidra till höjd effektivitet för skattebrottsenheterna. I detta avsnitt görs en bedömning av skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst. Behovsbeskrivningen grundar sig på information som har inhämtats från Skatteverket.

Underrättelseverksamhet

Hur sker informationsutbytet i dag?

När ett tips kommer in till skattebrottsenheten bedöms dess värde och kontroll görs mot uppgifter i Skatteverkets folkbokföringsregister där skatte- och folkbokföringsadress framgår samt personsamband såsom relationer till andra närstående personer. Skattebrottsenheterna har direktåtkomst till vissa delar av folkbokföringsregistret via Navet, som är ett särskilt register som innehåller folkbokföringsinformation, t.ex. adresser. Vidare görs

kontroll mot uppgifter från Bolagsverket. Bedöms tipset så intressant att det bör bli föremål för en fördjupad informationsinsamling begärs uppgifter in från beskattningsdatabasen via skattebrottsenheternas datoriserade ärendehanteringssystem för förundersökningar, Sebra. Information begärs då in för den person eller det bolag som underrättelseuppslaget avser. Efter sekretessprövning erhålls begärda uppgifter efter cirka ett dygn.

Framgår det av de erhållna uppgifterna från beskattningsdatabasen att det finns fler bolag eller personer knutna till den aktuella verksamheten kan nya förfrågningar göras via Sebra och ny information erhållas efter ett dygn. En typisk underrättelsekontroll omfattar kedjor av kontroller av bolag och personer inom en viss "radie" runt underrättelseuppgiftens centrum.

Uppgifterna kan även hämtas in via förfrågningar till Skatteverkets regionala enheter. Även här lämnas uppgifterna ut efter sekretessprövning. Skatteverket har uppgett att det inte är ovanligt att det tar 3–4 dagar innan brottsutredaren får den begärda informationen från beskattningsdatabasen.

Skatteverkets beskrivning av behovet

Den största nackdelen med att skattebrottsenheterna inte har direktåtkomst är enligt Skatteverket tidsutdräkten. De personer som blir föremål för en första förfrågan gentemot beskattningsdatabasen är sällan de personer som senare visar sig bedriva den verksamhet som är föremål för undersökning. Raden av målvakter och skal- eller lagerbolag som ligger mellan de verkliga ägarna och den undersökta verksamheten tenderar att öka. Detta får enligt Skatteverket till följd att tidsspillan mellan det att ett underrättelseuppslag börjar utredas och en eventuell brottsanmälan kan göras till åklagare omöjliggör ett rationellt utredningsarbete. Eftersom alla underrättelser är "färskvaror" är det enligt Skatteverket av stor betydelse att de kontroller som behöver göras kan ske omgående och med så lite besvär som möjligt. En förutsättning för att exempelvis tipshanteringen skall kunna ske rationellt och effektivt är att alla tips som kommer in till skattebrottsenheterna kan kontrolleras och värderas redan när de kommer in till myndigheten. Det kan t.ex. handla om att kontrollera misstänkt oredovisad verksamhet mot de uppgifter som ett bolag eller en näringsidkare lämnar i skatte- och avgiftsanmälan.

Det kan vidare handla om att kontrollera uppgifter om EU-handel mot kvartalsrapport, misstänkta oredovisade intäkter mot momsredovisning samt uppgifter om svart arbetskraft mot redovisning av skatter och avgifter för anställd personal. Ett dotterbolag eller moderbolag kan behöva kontrolleras för att se att verksamheten i fråga inte bedrivs i något av dessa bolag eller redovisas av någon av delägarna i andra intressebolag.

Skatteverket har pekat på att betydelsefulla uppgifter inte kan visas i Sebra. Detta gäller bl.a. uppgifter från Skatteverkets ärendehanteringssystem för skattedeclarationer, Magi. Systemet innehåller redovisning av moms, källskatter och underlag för arbetsgivaravgifter och visar den dagsaktuella bilden över de beslut som fattats avseende en skattskyldigs redovisning. Från systemet hämtas bl.a. information om beslut och inskannade declarationer. Skatteverket har pekat på att det är av stor vikt att kunna se själva underskriften av deklARATIONEN, vilket inte är möjligt i Sebra. Detsamma gäller enligt Skatteverket kontrolluppgifter.

Eftersom underrättelseverksamheten ofta omfattar uppgifter som inte handhas av någon speciell person inom Skatteverket sänder skattebrottsenheten en begäran om uppgifter ur beskattningsdatabasen till kontorschefen för det kontor som handlägger den aktuella personens eller bolagets skatteuppgifter. Detta ökar enligt Skatteverket risken för att en begäran kan bli bedömd olika ur sekretessynpunkt samtidigt som ett flertal personer deltar i framtagningen av begärd information.

Våra slutsatser när det gäller behovet

I skattebrottsenheternas underrättelseverksamhet är det mest centrala att kunna stämma av uppgifter om skatter och avgifter mot vad som redovisats av den skattskyldige i t.ex. deklARATIONER och skatte- och avgiftsanmälan. Detta material finns lagrat i beskattningsdatabasen. Den första åtgärd som vidtas när man har fått in ett tips är att undersöka om informationen kan bekräftas eller förkastas av uppgifterna i beskattningsdatabasen. Direktåtkomst skulle naturligtvis vara till stor nytta för dessa trovärdighetsbedömningar.

En typisk underrättelsekontroll omfattar kedjor av kontroller som i sin tur omfattar alla bolag och personer inom en viss radie runt underrättelseuppgiftens centrum. Skatteverket har pekat på att

en kontroll av ett underrättelseuppslag kan ta flera veckor, eftersom uppgifter får begäras in från beskattningsdatabasen vid ett flertal tillfällen. Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen skulle möjliggöra en adekvat bedömning av informationen redan inledningsvis. Ett tips utan värde skulle snabbt kunna avfärdas.

Många uppgifter som är värdefulla i underrättelseverksamhet är offentliga och kan ges ut av andra myndigheter. De viktigaste i detta hänseende är de uppgifter som finns om enskilda näringsidkare samt juridiska personer och deras ställföreträdare hos länsstyrelserna och hos Bolagsverket. Det är fråga om t.ex. uppgifter om vilka personer som har eller har haft ledande ställning i ett företag, deras adresser, vem som är revisor, om redovisnings-skyldigheten har fullgjorts. Uppgifterna härrör från beskattningsdatabasen. I dag får Skatteverket betala för att få del av uppgifterna via InfoTorg. Att söka efter uppgifterna i beskattningsdatabasen skulle naturligtvis vara enklare för skattebrottsenheterna och dessutom innebära en besparing för Skatteverket.

Sammanfattningsvis anser vi att en direktåtkomst till beskattningsdatabasen för underrättelseverksamheten skulle leda till en betydande höjning av effektiviteten.

Brottsutredande verksamhet

Hur sker informationsutbytet i dag?

Även när det gäller den brottsutredande verksamheten kan information från beskattningsdatabasen begäras in på olika sätt. Uppgifter kan begäras in via Sebra. I normalfallet får brottsutredaren i sådana fall uppgifterna efter ett dygn. Vidare kan brottsutredaren ställa en begäran om information direkt till berört skattekontor för att få del av en revisionsakt där uppgifterna finns arkiverade eller genom att begära in en kopia av deklARATIONEN. Slutligen kan brottsutredaren ställa en begäran om information direkt till en handläggare inom beskattningsverksamheten. Skattebrottsenheterna får i dessa fall del av uppgifterna efter sekretessprövning.

Skatteverkets beskrivning av behovet

Vid brottsutredarnas genomgång av ärendena framkommer i stort sett alltid omständigheter som innebär att utredningarna måste kompletteras. Skatteverket har pekat på att det många gånger är svårt att överblicka vilka uppgifter ur beskattningsdatabasen som behövs i den aktuella utredningen. Detta innebär att det ibland måste göras flera förfrågningar, vilket hämmar effektiviteten. För att undvika alltför många kompletteringar finns det enligt Skatteverket risk för att beställningarna görs mer vidlyftiga än vad som egentligen är nödvändigt. Det innebär att information erhålls som senare visar sig vara onödig för utredningen.

Enligt Skatteverket lämnar åklagaren många gånger öppet i direktiven till skattebrottsenheterna för omständigheter som inte klart framgår av brottsanmälan. Det kan handla om att det saknas datum för revisionsbeslut eller att det saknas skattedeclarationer. Vid en direktåtkomst skulle kompletteringar kunna göras omedelbart och möjliggöra för åklagaren att snabbt kunna komplettera direktiven.

En situation där direktåtkomst skulle vara betydelsefull är enligt Skatteverket när brottsutredarna håller förhör. Vid eller efter ett förhör kan det på grund av invändningar från den misstänkte krävas kompletterande uppgifter från beskattningsdatabasen. Det kan röra sig om påståenden om att ett visst belopp redovisats av ett annat bolag eller annat år. Direktkontroll av uppgifter lämnade vid förhör kan inte göras vilket kan medföra att ytterligare förhör måste hållas senare.

Under tiden som en brottsutredning pågår fattar Skatteverket ofta nya beslut om beskattning eller anstånd som påverkar brottsutredningen. Att snabbt få kännedom om dessa beslut via direktåtkomst skulle enligt Skatteverket innebära en kvalitets-säkring av utredningen.

Skatteverket har vidare pekat på att det allmänt sett är tidsbesparande om brottsutredaren kan lokalisera personer via beskattningsdatabasen, öka kännedomen om hörda personer med avseende på tidigare anställningar, ekonomiskt beteende, tidigare skatterevisioner m.m.

I skattekompetensen ingår som en viktig del kunskap om hanteringen av uppgifter i beskattningsdatabasen. Enligt Skatteverket går denna del förlorad för utredarna vid skattebrottsenheterna om de inte har direktåtkomst till databasen.

Våra slutsatser när det gäller behovet

Skattebrottsenheternas uppgift är främst att utreda skattebrott. Det behov av uppgifter från beskattningsdatabasen som skattebrottsenheterna har är i första hand för informationskontroller och för att komplettera brottsutredningar med ny information avseende t.ex. inblandade företag. Även om det finns en färdigställd revisionspromemoria måste utredningen i stort sett alltid kompletteras med uppgifter från beskattningsdatabasen. I inledningen av en förundersökning kan det av naturliga skäl vara svårt att överblicka vilka uppgifter ur beskattningsdatabasen som kommer att behövas i den aktuella utredningen. Detta innebär att brottsutredarna i ett och samma ärende måste begära information från beskattningsverksamheten vid ett flertal tillfällen. Skattebrottsenheternas samarbete med revisorer inom beskattningsverksamheten förefaller dock fungera bra i det avseendet. I de flesta fall finns det dessutom en revisionspromemoria som ligger till grund för brottsutredningen. Det verkar därför inte finnas samma behov av direktåtkomst till beskattningsdatabasen som i underrättelseverksamheten. Direktåtkomst till databasen skulle dock spara tid och leda till att arbetet i vissa avseenden skulle kunna bedrivas effektivare.

Sammantaget måste behovet av direktåtkomst anses vara mindre i den brottsutredande verksamheten än i underrättelseverksamheten, men det är ingen tvekan om att direktåtkomst skulle effektivisera skattebrottsenheternas verksamhet även inom detta område. Allmänt sett ökar effektivitetsförlusterna ju mer komplicerad en utredning är. Framför allt gäller detta när ett flertal personer är inblandade, så kallade härvor. Dessutom utgör förundersökningar 90 procent av skattebrottsenheternas arbete. Mot den bakgrunden får behovet av direktåtkomst anses vara stort även i förundersökningar.

20.3.3 Åklagarnas och polisernas behov av direktåtkomst

Enligt direktiven ingår det i vårt uppdrag att jämföra skattebrottsenheternas möjligheter till och behov av tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen med övriga brottsbekämpande myndigheters möjligheter och behov av tillgång till sekretessbelagda uppgifter från administrativ verksamhet. Häri ligger

framför allt att jämföra med åklagarnas och polisernas behov av tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen.

Skattebrott kan utredas av såväl polis som utredare vid skattebrottsenheterna. Mot den bakgrunden får behovet av direktåtkomst till beskattningsdatabasen anses vara lika stort hos polis och åklagare som hos skattebrottsenheterna i de ärenden som rör skattebrott. Eftersom det är polis och utredare vid skattebrottsenheterna som rent faktiskt utreder brotten skulle man möjligen kunna säga att behovet av direktåtkomst är något mindre hos åklagarna. Åklagarna är dock ansvariga för utredningsmaterialet och det är därför rimligt att han eller hon har samma befogenheter som skattebrottsenheterna och polisen. Vår slutsats är därför att polis och åklagare får anses ha samma behov av direktåtkomst till beskattningsdatabasen som skattebrottsenheterna när det gäller skattebrottslighet. Även när det gäller andra brott än skattebrott kan tillgången till uppgifter som finns i beskattningsdatabasen vara av betydelse för polis och åklagare. Behovet måste dock vara mindre än i de utredningar som rör skattebrott.

De brottsbekämpande myndigheterna behöver information även från annan administrativ verksamhet än Skatteverket. Tullverket har t.ex. uppgifter om import- och exportverksamhet. Även myndigheter som handlägger ansökningar om bidrag eller tillstånd har uppgifter som är intressanta för de brottsbekämpande myndigheterna. Frågan är hur de brottsbekämpande myndigheternas behov av uppgifter från dessa verksamheter förhåller sig till behovet av uppgifter från beskattningsverksamheten. Det finns ett starkt samband mellan utredningen av brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och de uppgifter som Skatteverket förfogar över i beskattningsverksamheten. En stor del av utredningsmaterialet finns lagrat i beskattningsdatabasen. En misstanke om skattebrott uppkommer för det mesta hos Skatteverket, vanligen i revisionsverksamheten. Vår slutsats är att behovet av uppgifter från beskattningsdatabasen i viss mån intar en särställning när det gäller brottsutredningar. Behovet av att effektivt få tillgång till dessa uppgifter får anses vara större än behovet att i annan brottsutredande verksamhet få tillgång till uppgifter från administrativ verksamhet.

I vårt uppdrag ingår inte att lägga förslag för några andra myndigheter än Skatteverket. I det följande behandlas därför

endast frågan om det är möjligt att ge skattebrottsenheterna direktåtkomst till beskattningsdatabasen.

20.3.4 Den personliga integriteten

I detta avsnitt görs en bedömning av hur integritetskänsliga uppgifterna i beskattningsdatabasen är. Vid denna bedömning måste det beaktas vad det är för slag av uppgifter, vilken sekretess som gäller för uppgifterna, anledningen till att uppgifterna samlats in samt hur uppgifterna används.

Hur integritetskänsliga är uppgifterna?

Uppgifterna i beskattningsdatabasen omfattas av absolut sekretess, eftersom de är särskilt integritetskänsliga. De uppgifter som finns ger en tydlig bild av den enskildes ekonomiska förhållanden, vilket gör dem integritetskänsliga. Uppgifterna lämnas av den enskilde på grund av den lagstadgade skyldigheten att lämna deklaration och även på grund av skyldigheten att medverka under en efterföljande skatteutredning. En skattskyldig är enligt 3 kap. taxeringslagen (1990:324) skyldig att medverka genom att ge in handlingar och lämna de uppgifter som behövs i skatteutredningen.

Alla uppgifter i beskattningsdatabasen är dock inte lika integritetskänsliga. Mindre integritetskänsliga är t.ex. uppgifter om organisationsnummer, namn, firma och juridisk form, registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter, slag av näringsverksamhet och beslut om likvidation eller konkurs. Särskilt integritetskänsliga är uppgifter om medlemskap i registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening.

I databasen behandlas uppgifter om såväl fysiska personer som juridiska personer. Uppgifter som rör fysiska personers ekonomiska förhållanden får anses mer integritetskänsliga än uppgifter som rör juridiska personer.

Det har i olika sammanhang ansetts att det finns starka skäl för att helt utesluta vissa typer av uppgifter för utomstående myndigheters och andras direktåtkomst. Det gäller uppgifter i de elektroniska handlingarna. Sådana handlingar kan, som vi beskrivit i avsnitt 20.2.2, nämligen innehålla uppgifter av i stort sett vilken karaktär som helst, eftersom det bl.a. rör sig om av enskilda

insända handlingar som finns "fotografiskt" avbildade i databaserna. Behovet av tillgång till sådana handlingar utanför den myndighetsorganisation som registrerar dem har bedömts vara förhållandevis begränsat, och integritetskänsligheten hos uppgifterna har bedömts vara stor. Mot den bakgrunden har de elektroniska handlingarna uteslutits från kronofogdemyndigheternas och Tullverkets direktåtkomst (jfr. prop. 2000/01:33 s. 132 f.). Från Skatteverkets sida har det framförts att man har behov av att kunna se inskannade skattedeclarationer. Dessa handlingar måste dock anses särskilt känsliga ur integritetssynpunkt, eftersom de kan innehålla uppgifter av i stort sett vilken karaktär som helst.

Databasens användningsområde

Databasens användningsområde är i första hand beskattningsverksamhet. Att öppna beskattningsdatabasen för skattebrottsenheterna skulle innebära att databasen delvis får ett annat användningsområde. Ett argument som använts mot att låta skattebrottsenheterna få direktåtkomst till uppgifterna är att de skattskyldiga har haft anledning att räkna med att sådana uppgifter av känslig natur som har lämnats för beskattningsverksamheten inte kommer att användas för annan verksamhet.

Skattebrottsenheterna får dock del av flera uppgifter i beskattningsdatabasen. Uppgifterna i databasen behandlas alltså redan i dag för brottsbekämpande verksamhet. Detta beror på att sekretesslagens regler är så utformade att uppgifterna får lämnas ut till skattebrottsenheterna efter sekretessprövning. Det kan inte heller vara främmande för den enskilde att uppgifter som lämnas i en deklARATION i ett senare skede kan komma att användas i en brottsutredning.

Sekretessen hos skattebrottsenheterna

Ytterligare en omständighet som bör beaktas när man bedömer integritetskänsligheten hos uppgifterna i en databas är i vilken utsträckning uppgifterna kommer att skyddas av sekretess hos den myndighet som ges direktåtkomst. Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen gäller absolut sekretess i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen. Detta innebär att den

absoluta sekretessen även skall tillämpas hos en annan myndighet som har direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen *så länge som uppgifterna finns i databasen*. Av detta följer att uppgifterna i databasen endast kan lämnas ut av dem som har direktåtkomst om rätten att lämna ut uppgifterna följer av 1 kap. 5 § eller 14 kap. sekretesslagen eller av bestämmelser i särskild lag. Att ge skattebrottsenheterna direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen skulle alltså inte innebära att sekretessskyddet för uppgifterna försvagas.

Enligt 9 kap. 17 § sekretesslagen gäller sekretess för uppgift om enskilds personliga och ekonomiska förhållanden i utredning enligt bestämmelserna om förundersökning i brottmål och i Skatteverkets verksamhet i övrigt för att förebygga, uppdaga eller utreda brott. Sekretess gäller dessutom för uppgifter i register som förs av Skatteverket enligt lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. För sekretessen gäller ett omvänt skaderekvisit, vilket betyder att en uppgift är sekretessbelagd om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till den enskilde lider skada eller men. I 5 kap. 1 § sekretesslagen finns sekretessregler till skydd för det allmännas brottsförebyggande och brottsbeivrande verksamhet. För uppgifter i underrättelseverksamhet gäller ett omvänt skaderekvisit. Förundersökningssekretessen är dock svagare. En uppgift i en förundersökning m.m. är sekretessbelagd om det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs.

I Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet gäller således ett svagare sekretesskydd än i beskattningsverksamheten där sekretessen i princip är absolut. De uppgifter som skattebrottsenheterna hämtar in från beskattningsdatabasen och använder i sin verksamhet kommer alltså att omfattas av ett svagare sekretesskydd än i beskattningsverksamheten. Detta gäller dock oavsett om uppgifterna hämtats in genom direktåtkomst eller på annat sätt efter sekretessprövning.

20.3.5 Behandlingsändamålen

Personuppgiftslagen innehåller bestämmelser som anses innebära begränsningar i möjligheten att lämna ut uppgifter genom direktåtkomst. Dessa begränsningar finns särskilt i personuppgiftslagens 9 § som bl.a. anger att personuppgifter inte får behandlas för något ändamål som är oförenligt med det för vilket uppgifterna samlades in. Bestämmelsen är tillämplig när uppgifter behandlas enligt skattedatabaslagen.

Direktåtkomst har ansetts få förekomma endast om det står i överensstämmelse med ändamålsbestämmelserna i den lag som reglerar databasen (jfr prop. 2000/01:33 s. 125). Brottbekämpande verksamhet finns inte uppräknat som ett ändamål i skattedatabaslagen. För att det skall bli möjligt att tillåta skattebrottsenheterna att ha en förhållandevis omfattande direktåtkomst till databasen måste ändamålsbestämmelserna ändras så att det uttryckligen framgår att brottbekämpande verksamhet är ett ändamål med databasen.

20.3.6 Direktåtkomst och sekretess

Direktåtkomst innebär att uppgifter lämnas ut utan att den ansvariga myndigheten i det enskilda fallet har kontroll över vilka uppgifter som lämnas ut. Sekretessprövning kan av tekniska skäl inte göras när uppgifter lämnas ut genom direktåtkomst. En myndighet kan därför inte tillåtas att få direktåtkomst till uppgifter i en databas om uppgifterna omfattas av sekretess som innebär att den vid en prövning enligt sekretesslagen inte med säkerhet skulle ha rätt att ta del av uppgifterna. I och med att direktåtkomst innebär att mottagaren fritt kan avgöra vilka uppgifter den vill ta del av, så måste uppgifterna nämligen anses utlämnade i och med att direktåtkomsten finns. Det spelar i det avseendet ingen roll om mottagaren faktiskt använder sig av en viss uppgift eller inte. Detsamma måste enligt vår uppfattning anses gälla mellan självständiga verksamhetsgrenar inom en och samma myndighet, eftersom sekretessen gäller mellan sådana verksamhetsgrenar på samma sätt som mellan skilda myndigheter.

Eftersom en bestämmelse om direktåtkomst inte i sig bryter sekretessen för de uppgifter som lämnas ut är en förutsättning för direktåtkomst att de aktuella uppgifterna är offentliga, dvs. att det

inte är föreskrivet sekretess för dem, eller att det finns en skyldighet enligt lag eller förordning att lämna ut de aktuella uppgifterna till den som får ha direktåtkomst eller att uppgifterna, enligt prövning på förhand, med stöd av generalklausulen i 14 kap. 3 § sekretesslagen får lämnas ut rutinmässigt till den som har direktåtkomst.

För de uppgifter som behandlas i Skatteverkets beskattningsverksamhet gäller det i princip absolut sekretess. Sekretessen begränsar därför skattebrottsenheternas tillgång till sådana uppgifter. I den brottsutredande verksamheten får skattebrottsenheterna ut uppgifter från databasen med stöd av 14 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen. I 14 kap. 1 § stadgas att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till myndigheten om uppgiftsskyldighet är föreskriven i lag eller förordning. En sådan föreskrift om uppgiftsskyldighet finns i bl.a. 17 § skattebrottslagen. Av 14 kap. 2 § framgår bl.a. att uppgift som rör misstanke om brott kan lämnas till skattebrottsenheterna utan hinder av sekretess i de fall uppgiften angår misstanke om brott där fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas föranleda annan påföljd än böter. I underrättelseverksamheten får skattebrottsenheterna ut uppgifter från beskattningsdatabasen med stöd av generalklausulen i 14 kap. 3 § sekretesslagen. Förutsättningen för utlämnande enligt detta lagrum är att det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Vissa uppgifter i beskattningsdatabasen är dock offentliga såsom beslut i ärenden. Det gäller beslut som innebär att skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms liksom beslut som innebär att underlag för bestämmande av skatt fastställs.

Det är inte möjligt att knyta direktåtkomsten enbart till de uppgifter som skattebrottsenheterna med säkerhet kan få ut med stöd av gällande sekretesslagstiftning. En förutsättning för att direktåtkomst skall kunna medges för skattebrottsenheterna är därför att det införs en regel som bryter sekretessen mellan beskattningsverksamheten och skattebrottsenheterna. Detta innebär att den sekretessprövning som i dag skall ske vid utlämnande av uppgifter inte längre kommer att göras.

20.3.7 Förhållandet mellan skattebrottsenheternas verksamhet och Skatteverkets övriga verksamhet

I samband med inrättandet av de särskilda skattebrottsenheterna uttalade regeringen att skattebrottsenheterna skall hållas organisatoriskt åtskilda från skatteutredningar. Skälet härtill var att den enskildes rättssäkerhet skall säkerställas och att ändamålsprincipen – dvs. den princip som innebär att det inte är tillåtet att med stöd av regelverket för bl.a. skatteutredningar ta fram uppgifter som inte behövs i skatteverksamheten men som den som utreder brott behöver eller vice versa – upprätthålls. Regeringen framhöll särskilt att brottsutredningar och skatteutredningar har olika syften och regleras av olika regelverk (prop. 1997/98:10 s. 43 ff.).

Det är naturligtvis av stor vikt att det inte råder något tvivel om att beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten inom Skatteverket bedrivs åtskilda. Det är svårare att upprätthålla gränsen om sekretessprövningen mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten tas bort. Detsamma gäller om det anges i lagen att det är ett uttryckligt ändamål med beskattningsdatabasen att uppgifterna får behandlas för såväl beskattningsverksamhet som brottsbekämpande verksamhet. Uppgifterna i beskattningsdatabasen används dock redan i dag i den brottsbekämpande verksamheten. Det kan inte heller vara främmande för den enskilde att de uppgifter som han eller hon lämnar i beskattningsverksamheten kan komma att användas i brottsbekämpande verksamhet. Ett sätt att tydliggöra gränsen mellan verksamheterna är att ställa krav på hur sökningarna skall få ske i databasen, t.ex. att skattebrottsutredarna inte ges möjlighet att använda sig av urvalsprogram vid sökningarna.

20.3.8 Direktåtkomst och rätten att vara passiv (förbudet mot "selfincrimination")

Inledning

I vårt uppdrag ingår att sätta skattebrottsenheternas behov av uppgifter från beskattningsdatabasen i relation till Europakonventionens regler och då särskilt bestämmelserna i artikel 6. Som exempel nämns det så kallade självinkrimineringsförbudet (rätten att vara passiv).

Syftet med artikel 6 är att tillförsäkra den enskilde en opartisk och rättssäker domstolsprövning när det gäller tvister om en persons civila rättigheter eller skyldigheter och anklagelser för brott. Rättigheterna enligt artikel 6 skall garantera varje person en rättssäker process och rätt till domstolsprövning. I artikeln uppställs även vissa krav på hur ett domstolsförfarande skall vara utformat för att motsvara de krav som kan ställas på ett rättssäkert förfarande. Bland dessa punkter finns kravet på ett korrekt och rättvist förfarande för den enskilde, dvs. rätten till en rättvis rättegång eller förhandling (på engelska ofta "fair trial").

Rättigheterna enligt artikel 6 inträder när det föreligger anklagelse för brott. Av Europadomstolens praxis kan utläsas att denna tidpunkt har inträtt när myndigheterna har vidtagit någon åtgärd som lett till att en persons situation väsentligt har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom (se t.ex. *Serves mot Frankrike* dom den 20 oktober 1997). Begreppet "anklagelse för brott" har fått en autonom betydelse genom Europadomstolens praxis, vilket innebär att begreppet skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. Det avgörande är alltså inte när det föreligger en anklagelse enligt nationell rätt. Det är därför svårt att dra några generella slutsatser av praxis.

Rätten att vara passiv

Allmänt

Begreppet rättvis rättegång i samband med anklagelser för brott har i rättspraxis ansetts omfatta ett flertal omständigheter, bl.a. att åklagare och anklagade skall ha samma processuella rättigheter när de för talan inför domstol samt att den anklagade skall få tillgång till processmaterial och rätt att förhöra vittnen. Rätten till en rättvis rättegång har formulerats i ett antal allmänt hållna rättigheter i artikel 6. Begreppet har dock i praxis getts en vidare tolkning än vad som kan utläsas av konventionstexten. T.ex. skall den anklagade inte på något sätt vara skyldig att underlätta för åklagaren i dennes arbete, dvs. rätten att inte belasta sig själv i processen. Denna rätt, som i fortsättningen benämns rätten att vara passiv, innebär att den som är misstänkt för brott inte skall behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Det är

åklagaren som skall bevisa den tilltalades skuld och den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls ("the right to silence") och är inte skyldig att på något sätt underlätta åklagarens uppgift ("the right not to incriminate one self"; jfr Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, uppl. 2:1, 2002, Norstedts Juridik, Stockholm, s. 216). Principen har anknytning till oskuldspresumtionen. Europakonventionen innehåller inte som FN-konventionen någon uttrycklig bestämmelse till skydd för rätten att inte uttala sig och mot självinkriminering. I rätten till en "fair trial" i straffrättsliga förfaranden har ändå ansetts ligga att den enskilde inte får tvingas att uttala sig eller lämna uppgifter som kan vara belastande för honom själv.

Vissa aspekter av rätten att vara passiv och inte tvingas att belasta sig själv är lagfästa i svensk rätt. Regler om att erkännande inte får tvingas fram och att bestämmelser om tvångsmedel under förundersökning skall följa bestämmelserna om straffprocessuella tvångsmedel finns i 23 kap. 12 och 16 §§ RB. Även reglerna i 36 kap. 1 och 6 §§ RB om att vittnesförhör inte får äga rum med personer som misstänks eller dömts för den gärning förhöret avser och att vittne får vägra att yttra sig om omständighet som avslöjar egen brottslighet ger uttryck för principen att ingen skall behöva belasta sig själv.

Europadomstolens praxis

Passivitetsrättens innebörd är ännu inte helt klarlagd och det finns inte något avgörande från Europadomstolen som ger ett generellt svar på frågan vid vilken grad av misstanke eller vid vilken tidpunkt passivitetsrätten får åberopas. I de två mest kända fallen från Europadomstolen där passivitetsrätten behandlats – *Funke mot Frankrike* (dom den 23 februari 1993) och *Saunders mot Storbritannien* (dom den 17 december 1996) – var de berörda personerna redan misstänkta för brott, när myndigheterna tvingade dem att lämna belastande uppgifter om sig själva. I fallet *Funke mot Frankrike* gällde frågan om tullmyndigheterna kunde använda vitesföreläggande för att tvinga en person som var misstänkt för brott mot tull- och valutalagstiftningen att ta fram bevismaterial mot sig själv. Tullmyndigheterna gjorde en husrannsakan hos *Funke* för att försöka få fram handlingar avseende utländska

banktillgodohavanden. Vissa handlingar togs i beslag. Sedan Funke vägrat att lämna ut ytterligare handlingar försökte man tvinga honom genom vitesföreläggande att ta fram kopior av vissa kontoutdrag från utländska banker. Funke påstod att han inte kunde få fram dokumenten. Funke åtalades inte men ålades böter och fick vitet höjt för att han inte rättade sig efter föreläggandet. Han klagade till Europadomstolen och hävdade att myndigheterna kränkt hans rätt till en rättvis rättegång genom att tvinga honom att ta fram bevis mot sig själv. Domstolen fann att tullmyndigheten försökt tvinga Funke att själv ta fram bevis om de påstådda överträdelseerna och att tullagstiftningens speciella karaktär inte kunde berättiga en sådan kränkning av rätten att vara tyst och inte behöva bidra till anklagelserna mot sig själv. Domstolen fann alltså att den franska staten hade brutit mot artikel 6.

I målet Saunders mot Storbritannien tog domstolen ställning till frågan om man i en rättegång får använda de bevis som en anklagad tvingats att lämna i ett administrativt förfarande. Saken gällde en utredning om misstanke om manipulation av aktiekurser i samband med ett större företagsköp. Saunders var chef i det förvärvande företaget och förhördades i utredningen. Han var enligt lag skyldig att svara på frågor som de inspektörer som skulle utreda händelsen ställde. Om han hade vägrat att besvara frågorna kunde det ha lett till att han befunnits skyldig till domstolstrots och för detta dömts till böter eller fängelse. De uppgifter som Saunders lämnade under utredningen användes i en rättegång mot honom och utgjorde då en inte obetydlig del av bevisningen, och han dömdes också för olika brott. Saunders hävdade att han förnekats en rättvis rättegång i och med att man i den efterföljande rättegången tillåtit användningen av uttalanden som han under tvång lämnat till inspektörerna som bevis mot honom. Domstolen fann att Saunders rätt att inte själv behöva medverka till att bli fälld hade kränkts.

Skyldigheten att medverka i skatteutredningar enligt svenska regler

Skatteförfarandet bygger i stor utsträckning på att den enskildes egna uppgifter hämtas in och läggs till grund för olika beslut. Det är självklart att detta förfarande inte kan fungera enbart på grundval av uppgifter som lämnas frivilligt. Den skattskyldige är enligt 3 kap. taxeringslagen skyldig att medverka genom att ge in handlingar och lämna de uppgifter som behövs i en

skatteutredning. Vissa bestämmelser bygger på överenskommelse, andra på samverkan som t.ex. bestämmelserna om taxeringsrevision, och någon på tvång. Tanken bakom bestämmelserna är att den skattskyldige är skyldig att lämna uppgifter och att han själv skall medverka aktivt i skatteutredningen. Vite är det enda tvångsmedel som finns i taxeringslagen. Motsvarande tvångsmedel finns i andra skatteförfattningar. Skatteverket kan således enligt 3 kap. 5 och 6 §§ taxeringslagen och 23 kap. 2 § skattebetalningslagen vid vite förelägga någon att vidta en åtgärd som behövs för beskattning. Från denna regel finns ett i detta sammanhang viktigt undantag. Föreläggande vid vite får nämligen inte förekomma när det finns anledning anta att den som skall föreläggas – eller företrädare för denne om det är en juridisk person – har begått en gärning som är straffbelagd och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Denna regel har nyligen kompletterats till att även avse fall där skattetillägg kan bli aktuellt.

Att det föreligger en rätt att vara passiv behöver i och för sig inte innebära att uppgifterna inte får efterfrågas. Rätten att vara passiv kränks dock om uppgifterna framtvingas genom t.ex. vites-, fängelse- eller annat sanktionshot. Det kan dock diskuteras vad som ligger i förbudet mot framtvingande av uppgifter. Regeringen har ansett att ett föreläggande utan viteshot inte kan anses stå i strid med rätten att vara passiv (se bl.a. prop. 2002/03:106 s. 181).

Hur kan uppgifter som tvingats fram användas?

Om uppgifter på något sätt tvingats fram uppkommer frågan om de får användas som bevis inom ramen för ett brottmålsförfarande. Inom svensk rätt har som huvudregel ansetts gälla att allt som har ett bevisvärde får förebringas som bevis och att bevisföringen således är fri.

Att bevis som legat till grund för en fällande brottmålsdom skaffats fram på ett sätt som är oförenligt med Europakonventionen kan – men måste inte – innebära att rättegången inte varit rättvis. Av Europadomstolens praxis framgår att det är en helhetsbedömning som skall göras. Den centrala frågan är om rättegången som helhet betraktad varit rättvis. I helhetsbedömningen vägs in frågor om bl.a. när uppgiftsskyldigheten uppstod, om uppgifterna framtvingats genom vites-, fängelse- eller

annat sanktionshot, om uppgifterna utgjort en väsentlig del av bevisningen och om hur försvarets rättigheter i övrigt tillvaratagits.

Våra slutsatser när det gäller direktåtkomst och artikel 6

Passivitetsrätten har i vissa sammanhang ansetts kunna komma i konflikt med ett förfarande som innebär att en myndighet i brottsbekämpande syfte utnyttjar fiskalt material som den anklagade enligt exempelvis skattelagstiftningen är skyldig att lämna till myndigheterna, ibland efter vitesföreläggande.

Vi har dock svårt att se på vad sätt direktåtkomst kan komma i konflikt med passivitetsrätten. Artikel 6 är teknikneutral. Om en uppgift på grund av Europakonventionens regler inte kan användas i den brottsbekämpande verksamheten saknar det betydelse om uppgiften hämtas in genom direktåtkomst eller om den överlämnas på papper eller elektroniskt efter en begäran om utlämnande. Det är fråga om överföring av uppgifter som redan finns hos den fiskala sidan hos Skatteverket.

Det finns dock en annan aspekt av artikel 6 som det kan finnas anledning att diskutera i det här sammanhanget. Direktåtkomst förutsätter att brottsbekämpande verksamhet förs in som ett ändamål med beskattningdatabasen samt att det införs en sekretessbrytande regel, som innebär att skattebrottsenheterna sannolikt kommer att kunna få ut fler uppgifter från databasen än vad som är fallet i dag. Frågan är hur detta påverkar Skatteverkets möjligheter att använda vitesföreläggande.

Att syftet med beskattningdatabasen i dag i första hand är beskattningsverksamhet har förmodligen inte någon avgörande betydelse. Det går inte att bortse från att uppgifter som hämtas in i beskattningsverksamheten även kan ligga till grund för brottsutredningar. En tolkning av Europadomstolens hittillsvarande praxis leder till slutsatsen att om det föreligger en anklagelse för brott så bör inte uppgifter som rör den gärning anklagelsen avser tvingas fram från den anklagade, oavsett vilket syfte uppgiftsinhämtandet har och oavsett vilken myndighet som begär in uppgifterna. Mot den bakgrunden bör det förhållandet att beskattningdatabasen även kan användas i brottsbekämpande verksamhet inte kunna påverka Skatteverkets möjligheter att vitesförelägga en skattskyldig. Skatteverket får inte – oavsett syftet med uppgiftsinhämtandet – förelägga någon vid vite att komma in med uppgifter

när det finns anledning anta att den som skall föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Direktåtkomst skulle dock sannolikt innebära att skattebrottsenheterna får del av fler uppgifter i beskattningsdatabasen än vad som är fallet i dag. Regeringen har i ett annat sammanhang påpekat att en utvidgad sekretessbrytande bestämmelse för uppgiftshämtande i underrättelseverksamheten måste beaktas mot bakgrund av principen om ”fair trial” i Europakonventionen (prop. 2001/02:191 s. 53 f.). Det var i samband med att regeringen tog ställning till Ekosekretessutredningens förslag om att det för polisens och tullens underrättelseverksamhet skall införas en sekretessbrytande bestämmelse som möjliggör informationsutbyte i särskilda undersökningar avseende allvarlig brottslighet. Regeringen anförde i det sammanhanget att om t.ex. en skattemyndighet skulle få en begäran från en polismyndighet att lämna sekretessbelagda uppgifter till en särskild undersökning som syftar till att skapa underlag till ett beslut att inleda förundersökning får det anses tveksamt om skattemyndigheten därefter kan använda sig av vitesförelägganden i skatteärendet. Förslaget skulle således enligt regeringen kunna innebära att den myndighet som bedriver undersökningen genom sin förfrågan att få ut uppgifter avhänder den myndighet som förfogar över uppgifterna möjligheten att använda sig av ett verktyg som sistnämnda myndighet kan behöva i sin primära verksamhet. Med hänsyn till att det rör sig om en undersökning där det ännu inte kan antas att brott som hör under allmänt åtal har förövats ifrågasatte regeringen om detta var önskvärt. Regeringen anförde att det här måste bli fråga om en avvägning dels mellan hänsynen till den enskildes integritet och myndigheternas behov av uppgifter för sin verksamhet, men även en avvägning mellan olika myndigheters intressen av att bedriva sin verksamhet effektivt. Om det under handläggningen av ett skatteärende uppstår misstankar om brott som är tillräckligt konkreta har skattemyndigheten enligt gällande reglering möjlighet att på eget initiativ lämna uppgifter till de brottsutredande myndigheterna.

De argument som förts fram av regeringen i den ovan nämnda propositionen kan anses tillämpliga om vi föreslår en möjlighet till direktåtkomst. Det kan således inte uteslutas att om skattebrottsenheterna får en ökad tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen kan detta leda till att Skatteverket måste

vara försiktigare med vitesföreläggande. Även om så skulle vara fallet bör konsekvenserna härav inte överdrivas. För det första kan föreläggande utan viteshot användas för att få fram uppgifter. För det andra kan Skatteverket använda vissa tvångsåtgärder som inte förutsätter den anklagades medverkan (jfr tvångsåtgärdslagen). De eventuellt negativa effekterna av en utvidgande sekretessbrytande bestämmelse får anses motiverade med hänsyn till den effektivitetsvinst det skulle innebära för de brottsbekämpande myndigheterna att få en större tillgång till uppgifterna.

Vid direktåtkomst sker ingen personlig kontakt mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten. Risken för att skattebrottsenheten får del av uppgifter som på grund av Europakonventionens regler inte kan användas i en brottsutredning kan därför komma att öka genom direktåtkomst. För att motverka detta bör det inom Skatteverket regleras hur beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten skall samordna sina respektive arbeten för att garantera att enskilda i samband med t.ex. en revision under hot om vite inte tvingas lämna uppgifter som kan användas mot dem i en pågående brottsutredning. Som ett komplement till bestämmelserna i 3 kap. 6 § taxeringslagen, 23 kap. 2 § skattebetalningslagen och 17 kap. 9 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter om förbud mot vitesföreläggande bör det därför enligt vår mening införas en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna att, på begäran av den som har utfärdat föreläggande, uppge om det inom verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. En liknande bestämmelse har föreslagits av regeringen när det gäller Tullverkets direktåtkomst till tulldatabasen i den brottsbekämpande verksamheten.

20.3.9 Våra slutsatser – två alternativa förslag

Inledning

Det är ingen tvekan om att skattebrottsenheterna har ett uttalat behov av direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen och då särskilt i underrättelseverksamheten. Detta behov måste dock vägas mot hänsynen till den personliga integriteten. Uppgifterna i databasen rör i stor utsträckning fysiska personers ekonomiska förhållanden. Uppgifterna omfattas av absolut

sekretess och något skaderekvisit tillämpas alltså inte. Den enskilde har dessutom en lagstadgad skyldighet att lämna uppgifterna. Dessa omständigheter talar för att uppgifterna är integritetskänsliga och att det bör iakttas särskild försiktighet när det gäller att tillåta direktåtkomst till databasen.

Alla uppgifter i beskattningsdatabasen är dock inte lika känsliga. Genom att låta direktåtkomsten omfatta särskilt utvalda mindre integritetskänsliga uppgifter kan riskerna för integritetsintrång minimeras. De uppgifter som skattebrottsenheterna behöver är ofta uppgifter om juridiska personer. När det gäller fysiska personer är de uppgifter som behövs nästan uteslutande hänförliga till näringsverksamhet.

Det som krävs för att möjliggöra direktåtkomst för skattebrottsenheterna är att sekretessen för de uppgifter som skall omfattas av direktåtkomsten tas bort mellan verksamhetsgrenarna. Detta innebär att den sekretessprövning som i dag skall ske vid utlämnande av uppgifter inte kommer att göras. Sekretessen kommer även att brytas med avseende på personer som över huvud taget inte är föremål för förundersökning eller förekommer i underrättelseverksamheten. Detta kan vara svårt att motivera ur integritetssynpunkt, särskilt mot bakgrund av att det här är fråga om uppgifter som skyddas av absolut sekretess. Genom att ställa krav på vilka uppgifter som skall få behandlas och när skattebrottsenheterna skall få behandla uppgifterna i sin verksamhet kan risken för integritetsintrång för den enskilde dock begränsas.

Även om det införs begränsningar för hur uppgifterna skall få användas i den brottsbekämpande verksamheten kommer direktåtkomst sannolikt att leda till att skattebrottsenheterna kan få ta del av fler uppgifter i databasen än vad som är möjligt i dag. Det är naturligtvis angeläget att skattebrottsutredarna kan få ut de uppgifter som de behöver för att kunna bedriva en rationell underrättelseverksamhet. I det sammanhanget bör det dock noteras att det inte enbart är skattebrottsenheterna som har problem när det gäller att få ut uppgifter från beskattningsdatabasen. Även i andra sammanhang har det framkommit att sekretesslagen inte ger myndigheter tillräckliga möjligheter att hämta in de sekretessbelagda uppgifter i underrättelseverksamheten som man önskar få del av. Det har bl.a. framkommit att det är svårt för polisen att i underrättelseverksamheten få ut information från beskattningsdatabasen.

Frågan om utökat informationsutbyte i underrättelseverksamheten har vid ett flertal tillfällen varit föremål för bedömning. Ekosekretessutredningen föreslog i sitt betänkande *Ekonomisk brottslighet och sekretess* (SOU 1999:53 s. 170 ff.) att det för polisens och tullens underrättelseverksamhet skulle införas en sekretessbrytande bestämmelse som möjliggör informationsutbyte i särskilda undersökningar avseende allvarlig brottslighet. Bakgrunden var att det från skilda håll framhållits att general-klausulen i 14 kap. 3 § sekretesslagen inte ger myndigheterna tillfredsställande möjligheter att utbyta information med varandra i brottsförebyggande verksamhet. Inte heller anses den ge tillräckliga befogenheter att hämta in sekretessbelagd information i underrättelseverksamheten. Som exempel angavs att polisen inte kan få tillgång till uppgifter hos Skatteverket på underrättelsestadiet, eftersom de sekretessbrytande bestämmelserna för skatteförvaltningens del inte är tillämpliga förrän det har inletts en förundersökning. Utredningen drog slutsatsen att nuvarande sekretessregler hindrar ett effektivt informationsutbyte i underrättelseverksamheten.

Regeringen delade dock inte utredningens uppfattning att det skulle införas en sekretessbrytande regel (prop. 2001/02:191 s. 52 ff.). Enligt regeringen skulle ett genomförande av förslaget innebära att den myndighet som bedriver den särskilda undersökningen skulle kunna bedriva undersökningen mer effektivt. Denna ökade effektivitet måste dock enligt regeringen vägas mot det integritetsintrång som uppgiftslämnandet skulle innebära. Regeringen pekade på att det vid denna avvägning måste beaktas att kravet på att den särskilda undersökningen skall avse brott, för vilket fängelse i två år ingår i straffskalan, inte utgör en särskilt hög tröskel. Vidare pekade regeringen på att den sekretessbrytande bestämmelsen har getts en generell avfattning, vilket innebär att den omfattar alla typer av brott, inte bara sådana som brukar hänföras till ekonomiskt brottslighet. Med hänsyn till att både den brottskatalog som skulle komma i fråga och de syften för vilka en särskild undersökning kan inledas har en vid omfattning, fann regeringen att bestämmelsen skulle kunna leda till ett informationsflöde mellan polismyndigheter, tullmyndigheter och andra myndigheter som inte är godtagbart från integritets-synpunkt. Regeringen ansåg att frågan måste övervägas vidare under beaktande av de ovan anförda synpunkterna och hänvisade till att sådana överväganden kommer att ske inom ramen för den

fortsatta beredningen av Polisdatautredningens betänkande *Behandling av personuppgifter i polisens verksamhet* (SOU 2001:92).

Det som sagts i den nyss nämnda propositionen kan anses tala mot att i det här sammanhanget föreslå bestämmelser som innebär ett utökat informationsutbyte mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten.

Skattebrottsenheterna har dock ett särskilt ansvar att utreda brott med fiskal anknytning och det är angeläget att man snabbt och effektivt kan få del av de uppgifter som behövs från beskattningsdatabasen. Enligt regeringens handlingsplan mot den ekonomiska brottsligheten (skr. 2003/04:178) ligger den grundläggande inriktningen i 1995 års strategi fast. Denna strategi tar i första hand sikte på myndighetssamverkan och anger mål för myndigheternas gemensamma arbete. Regeringen lägger stor tonvikt på bl.a. brottsförebyggande insatser och på insatser för att få fram tidiga indikationer på nya former av ekonomisk brottslighet. För att skattebrottsenheterna skall kunna arbeta utifrån regeringens riktlinjer och bidra till att uppnå de myndighetsgemensamma målen behöver de en effektiv tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen. Uppgifterna i beskattningsdatabasen behandlas dessutom redan i dag i den brottsbekämpande verksamheten. Det kan inte heller vara främmande för den enskilde att uppgifter som lämnas i t.ex. en deklaration i ett senare skede kan komma att användas i en brottsutredning.

Om regeringens förslag om direktåtkomst för Tullverket leder till lagstiftning talar även detta till viss del för att möjliggöra direktåtkomst för skattebrottsenheterna. Det finns visserligen skillnader mellan tulldatabasen och beskattningsdatabasen. Uppgifterna i beskattningsdatabasen är lämnade av den enskilde på grund av den lagstadgade skyldigheten att lämna uppgifter i deklaration. I tullverksamheten uppstår deklarationsskyldigheten först sedan en näringsidkare eller privatperson bestämt sig för att t.ex. importera gods av visst slag. En annan skillnad mellan databaserna är att tulldatabasen till övervägande del innehåller uppgifter om juridiska personer. Beskattningsdatabasen däremot behandlar i huvudsak uppgifter om fysiska personer. Som nämnts tidigare rör dock ofta de uppgifter som behövs i skattebrottsenheternas verksamhet juridiska personer och de uppgifter som behövs om fysiska personer är nästan uteslutande hänförliga till näringsverksamhet. Skillnaden i detta avseende är således inte så stor.

Under förutsättning att det införs författningsreglerade integritetsskyddande begränsningar av direktåtkomsten anser vi att de effektivitetsvinster som uppnås hos skattebrottsenheterna genom direktåtkomst väger tyngre än risken för integritetskränkningar. Ytterst är det dock en politisk fråga att göra avvägningen mellan behovet av direktåtkomst och hänsynen till den personliga integriteten samt att avgöra i vilken omfattning man vill att det skall ske ett informationsutbyte mellan verksamheterna. Dessutom är det här en vidare fråga som berör samtliga brottsbekämpande myndigheter. Det skulle vara önskvärt att man tog ett samlat grepp när det gäller frågan om i vilken utsträckning de brottsbekämpande myndigheterna skall få ta del av sekretessbelagd information i underrättelseverksamheten.

Mot denna bakgrund väljer vi att redovisa två förslag, varav det ena syftar till att ge skattebrottsenheterna en förhållandevis omfattande direktåtkomst och det andra innebär en mer begränsad direktåtkomst. Även vid en mer omfattande direktåtkomst måste det dock finnas vissa begränsningar för att skydda den personliga integriteten.

Alternativ A – en omfattande direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen

Förslag: Skattebrottsenheterna får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 skattedatabaslagen i den utsträckning det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Sekretessbrytande bestämmelser i form av en uttrycklig uppgiftsskyldighet skall införas i förhållande till skattebrottsenheterna.

Skattebrottsenheterna skall vara skyldiga att på begäran av den som har utfärdat föreläggande enligt taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter uppges om det inom den brottsbekämpande verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Behandlingsändamålen

Om skattebrottsenheterna skall tillåtas få direktåtkomst till beskattningsdatabasen bör det i skattedatabaslagen införas en ändamålsbestämmelse som medger att uppgifter som har samlats in för de primära ändamålen i lagen även får behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet.

En generell möjlighet för skattebrottsenheterna att utnyttja personuppgifter i brottsbekämpande verksamhet är dock alltför vid. Uppgifterna skulle då inte behöva användas för något specifikt ändamål. En sådan lagstiftning skulle vara svår att motivera från integritetssynpunkt. I lagrådsremissen om Tullverkets åtkomst till tulldatabasen har regeringen föreslagit att uppgifter i tulldatabasen, som den brottsbekämpande verksamheten skall få direktåtkomst till, endast skall få behandlas för de ändamål och enligt de förutsättningar som i övrigt anges i den föreslagna lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet. Detta innebär att i arbetet med att förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet skall uppgifter som kan hänföras till en person få behandlas om uppgifterna ger anledning att anta att allvarlig brottslighet eller verksamhet som innefattar brott och som

sker systematiskt utövats eller kan komma att utövas och som gör att personen skäligen kan misstänkas för att ha utövat eller komma att utöva denna verksamhet. Andra personer som kan antas ha samband med sådan brottslig verksamhet, dvs. icke misstänkta personer, skall endast få behandlas i ett ärende som angår viss preciserad verksamhet. I ett ärende om utredning eller beivrande av ett visst brott skall uppgifter få behandlas om den som kan misstänkas för brottet och om andra personer om det behövs för att utreda eller beivra brottet (se avsnitt 20.2.4).

Det är mycket som talar för att en liknande lösning bör väljas när det gäller skattebrottsenheternas direktåtkomst till beskattningsdatabasen. För skattebrottsenheternas del gäller lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Denna lag bör ses över på samma sätt som nu har skett beträffande Tullverkets registerlag och som föreslagits beträffande polisdatalagen. Detta ingår dock inte i vårt uppdrag. Vid utarbetande av ett förslag till direktåtkomst får vi därför utgå från den nu gällande registerlagstiftningen. Personuppgifter i beskattningsdatabasen som skattebrottsenheterna skall få ha tillgång till genom direktåtkomst bör därför enligt vår mening endast få behandlas enligt de förutsättningar som anges i lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Den lagen gäller vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets verksamhet för att förebygga brott samt vid spaning och utredning i fråga om brott som får utredas av Skatteverket. I underrättelseverksamhet får personuppgifter endast behandlas i särskilda undersökningar eller i underrättelseregister. För att uppgifter skall få behandlas i en särskild undersökning krävs att det finns anledning att anta att allvarlig brottslig verksamhet har utövats eller kan komma att utövas. Det uppställs inga begränsningar angående vilken typ av information som får behandlas. Även uppgifter om personer som inte är misstänkta för brottslig verksamhet får registreras. En sådan registrering skall dock föras med en uppgift om att personen inte är misstänkt för något brott. Ett underrättelseregister får föras för att ge underlag för beslut om särskilda undersökningar avseende allvarlig brottslig verksamhet och för att underlätta tillgången till allmänna uppgifter med anknytning till underrättelseverksamhet. Registreringen har till syfte att få fram tillräckligt underlag för en mer djupgående undersökning avseende sådan brottslig verksamhet som kan leda fram till en förundersökning eller annan åtgärd av brottsföre-

byggande eller brottsförhindrande karaktär. I underrätteleregistret får i princip endast behandlas uppgifter om personer som skäligen kan misstänkas för att ha utövat eller komma att utöva den allvarliga brottsligheten.

Lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar gäller endast vid behandling av personuppgifter, dvs. all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet. Det innebär att behandling av uppgifter om juridiska personer inte alls omfattas av lagen. Skattedatabaslagen gäller dock även uppgifter om juridiska personer. Vi föreslår att det av skattedatabaslagen skall framgå att uppgifterna får behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet. När det gäller juridiska personer kommer det alltså att krävas att de uppgifter som behandlas på något sätt är till konkret hjälp i underrättelseverksamheten eller i utredningen av ett konkret brott.

Sökbegränsningar

Det är endast sådana uppgifter som är relevanta för ändamålet med behandlingen och inte fler uppgifter än vad som är nödvändigt för detta ändamål som får behandlas i den brottsbekämpande verksamheten. Ändamålet med behandlingen sammanfaller med ändamålet med t.ex. den förundersökning eller särskilda undersökning i underrättelseverksamheten som behandlingen sker i. Det innebär att uppgifterna som behandlas måste vara relevanta för just den brottsmisstanke respektive förekomst av brottslig verksamhet som undersökningen avser. Detta innebär att samtliga personuppgifter som markeras som träffar vid en sökning i beskattningsdatabasen omfattas av behandlingen och måste uppfylla kraven för behandling. I praktiken innebär detta att skattebrottsenheterna inte får använda sig av de urvalssystem som den fiskala verksamheten använder sig av.

Fråga är om det därutöver behövs några särskilda sökbegränsningar. När det gäller Tullverkets direktåtkomst till tulldatabasen i den brottsbekämpande verksamheten har regeringen föreslagit att personuppgifter som direkt kan hänföras till en person (namn, personnummer och samordningsnummer) får användas som sökbegrepp endast om en person som misstänks för brottslig verksamhet eller visst brott. Sökning avseende annan

person än den misstänkte skall dock få ske inom ramen för ett visst ärende inom den fiskala verksamheten. Frågan är om samma begränsning bör gälla vid Skatteverkets sökning i beskattningsdatabasen. Att söka efter uppgifter om personer som inte är misstänkta för brottslig verksamhet är naturligtvis mer integritetskänsligt än att söka efter uppgifter om misstänkta personer. Syftet med både underrättelseverksamhet och brottsutredning är dock att kunna verifiera eller förkasta misstankar om brottslig verksamhet eller om konkreta brott och det ligger i sakens natur att en bredare krets av personer måste kunna undersökas innan misstankarna slutligen kan koncentreras till den eller de skyldiga. Tulldatabasen innehåller nästan uteslutande uppgifter om juridiska personer. Behovet av att söka efter uppgifter om fysiska personer och därmed även uppgifter om personer som inte är misstänkta för brott är därför mindre än i vårt fall. Förslaget att sökning avseende annan person än den misstänkte skall få ske inom ramen för ett visst ärende inom den fiskala verksamheten lämpar sig mindre väl i vårt fall där ärenden kan vara synnerligen omfattande och varierande.

För att direktåtkomsten skall leda till en effektivitetsvinst av betydelse är det enligt vår mening en förutsättning att skattebrottsenheterna även får söka på personer som inte är misstänkta för ett konkret brott eller för brottslig verksamhet. De allmänna bestämmelserna om behandling av personuppgifter bör därvid utgöra ett tillräckligt skydd mot att andra uppgifter behandlas än sådana som är nödvändiga för ändamålet med behandlingen. Ett beslut om att behandla personuppgifter automatiserat i en särskild undersökning skall t.ex. innehålla uppgifter om ändamålet med behandlingen och de villkor i övrigt som behövs för att förebygga otillbörligt intrång i den registrerades personliga integritet. Endast de uppgifter som får behandlas hos skattebrottsenheterna får markeras som träffar vid sökning i databasen. Detta minskar risken för integritetsintrång för den enskilde. Vår slutsats är därför att skattebrottsenheterna enligt det här alternativet bör få kunna söka efter uppgifter även avseende personer som inte är misstänkta för ett konkret brott eller för brottslig verksamhet.

Det bör dock finnas vissa sökbegränsningar. Beskattningsdatabasen bör enligt vår mening endast få användas för att söka efter uppgifter avseende en viss person. Som sökbegrepp bör därför endast uppgift om namn, personnummer eller samordningsnummer få användas.

När det gäller juridiska personer föreslår vi inga särskilda sökbegränsningar. Som vi sagt tidigare krävs att de uppgifter som behandlas på något sätt är till konkret hjälp i underrättsverksamheten eller i utredningen av ett brott.

Det är viktigt att åtkomsten genom behörighetssättning begränsas till de personer som har behov av direkt tillgång till uppgifterna för sitt arbete.

Uppgiftsskyldighet

För att direktåtkomst skall kunna medges behövs det som tidigare nämnts en bestämmelse som bryter sekretessen mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten för de uppgifter som omfattas av direktåtkomsten (se avsnitt 20.3.6).

En sådan regel kan utformas som en uppgiftsskyldighet för Skatteverket, som innebär att de uppgifter som skall omfattas av direktåtkomsten på begäran skall lämnas ut till skattebrottsenheterna. Bestämmelsen kan lämpligen föras in i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Vilka uppgifter skall omfattas av direktåtkomsten?

Det finns en mängd olika uppgifter i beskattningsdatabasen. Dessa är mer eller mindre integritetskänsliga. Direktåtkomsten bör enbart omfatta de uppgifter som det finns ett reellt behov av att ha direktåtkomst till och där behovet av att få tillgång till dessa uppväger integritetsintrånget.

I 2 kap. 3 § punkt 1 skattedatabaslagen anges vissa grundläggande uppgifter som får behandlas om fysiska personer. Det är uppgifter om person- eller samordningsnummer, namn, folkbokföringsort, hemadress eller särskild postadress, civilstånd, make och person som vid beskattningen likställs med make samt hemmaboende barn m.m.

Motsvarande gäller enligt punkt 2 juridiska personer. Det kan då röra sig om uppgifter om organisationsnummer, juridisk form styrelseledamöter, firmatecknare samt adressuppgifter m.m. Uppgifterna under punkt 1 och 2 kan inte anses särskilt integritetskänsliga.

Uppgifterna i punkt 3 avser registrering av skyldighet att betala skatt, göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter, slag av näringsverksamhet, innehav av skattsedel på preliminär skatt, på vilket sätt den preliminära skatten skall betalas, registrering enligt skattebetalningslagen och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och beslut om återkallelse av F-skattsedel. Kronofogdemyndigheterna får ha en fullständig direktåtkomst till dessa uppgifter. Det är av värde också för skattebrottsenheterna att ha lätt och snabb åtkomst till dessa uppgifter. Uppgifterna kan inte anses särskilt känsliga ur integritetssynpunkt.

Uppgifterna i punkterna 4 och 5 får anses mer integritetskänsliga. Uppgifterna i punkten 4 avser underlag för fastställande av skatter eller avgifter. Det kan vara uppgifter som lämnats i kontrolluppgifter, självdeklarationer, innehåll i deklarerationer m.m. som inhämtats med stöd av lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och kupongskattelagen (1970:624), uppgifter om fastigheter och uppgifter för beräkning av skattereduktioner. Enligt punkten 5 kan uppgifter behandlas om inbetald preliminär skatt och socialavgifter. Uppgifterna behövs för skattebrottsenheternas verksamhet.

I punkterna 6 respektive 8 anges att uppgifter som rör innehållet i fastighetsdeklaration samt uppgifter om medlemskap i registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening får behandlas i beskattningsdatabasen. Det finns inget behov av direktåtkomst till dessa uppgifter. Uppgifterna i punkten 8 får dessutom anses särskilt integritetskänsliga och inte heller av det skälet bör de omfattas av direktåtkomsten.

Uppgifterna i punkten 7 avser planerad, pågående eller avslutad revision. När det gäller uppgifter om pågående och avslutad revision behövs uppgifterna i skattebrottsenheternas verksamhet. Uppgifterna avser bl.a. diarienummer, identitetsuppgifter, reviderande kontor, skatterevisor och revisionens omfattning. Uppgifterna i punkten 7 får anses integritetskänsliga.

Även uppgifterna i punkterna 9 och 10 som avser yrkande och grunder i ett ärende samt beslut i ärende behövs i skattebrottsenheternas verksamhet. Uppgifterna i punkten 9 får anses känsliga ur integritetssynpunkt medan uppgifterna i punkten 10 är offentliga.

Sammanfattningsvis bör skattebrottsenheterna enligt det här förslaget få ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10. Detta innebär dock inte att skattebrottsenheterna med

automatik skall få direktåtkomst till samtliga uppgifter som får behandlas med stöd av bestämmelserna. Det finns dock ingen anledning att i lag eller förordning närmare begränsa vilka uppgifter som skall omfattas av direktåtkomsten. Det bör ankomma på Skatteverket att närmare avgränsa vilka konkreta uppgifter som skall få lämnas ut genom direktåtkomsten. Enbart de uppgifter där det finns ett påtagligt behov av att få del av uppgiften bör omfattas av direktåtkomsten.

De elektroniska handlingarna bör dock vara undantagna. En orsak till detta är att det inte är möjligt för Skatteverket att kontrollera innehållet i inkomna handlingar och dessa kan därför innehålla särskilt känsliga personuppgifter.

Övrigt

Det finns, som nämnts i avsnitt 20.3.8, anledning att införa en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna att meddela den fiskala verksamheten om det inom den brottsbekämpande verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. För att kunna göra denna bedömning behöver den brottsbekämpande verksamheten få viss information om vilken fråga som man avser att utreda genom föreläggandet. Eftersom vi föreslår en sekretessbrytande bestämmelse för informationsutbytet mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten finns det inga hinder ur sekretessynpunkt.

Bestämmelserna kan lämpligen införas i taxeringslagen, skattebetalningslagen respektive lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. I förslaget till lag om kassaregister m.m. föreslås en motsvarande bestämmelse.

Alternativ B – en begränsad direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen

Förslag: Skattebrottsenheterna får ha direktåtkomst till de offentliga uppgifterna i beskattningsdatabasen samt de uppgifter som enskilda får ta del av enligt 2 kap. 5 § skattedatabaslagen.

Enligt det här förslaget ges skattebrottsenheterna en mycket begränsad direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen. För detta torde inte krävas att ändamålsbestämmelserna i skattedatabaslagen ändras. Det är fråga om uppgifter som redan i dag används i skattebrottsenheternas verksamhet.

Det finns uppgifter i beskattningsdatabasen som inte är sekretessbelagda. Det gäller beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Vi ser inget hinder för skattebrottsenheterna att man tar del av dessa uppgifter genom direktåtkomst.

Skattebrottsenheterna bör enligt det här förslaget även kunna få direktåtkomst till de uppgifter som enskilda kan få del av enligt 2 kap. 5 § skattedatabaslagen. Enligt den bestämmelsen får vissa uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs. Uppgifter får lämnas ut om

- namn och personnummer,
- organisationsnummer, namn, firma och juridisk form samt i fråga om handelsbolag och andra juridiska personer sådana uppgifter om huvudkontor och säte som avses i 22 kap. 1 b § skattebetalningslagen,
- registrering enligt skattebetalningslagen samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer,
- på vilket sätt den preliminära skatten skall betalas för en fysisk person, registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter,
- slag av näringsverksamhet, och
- beslut om likvidation eller konkurs.

De uppgifter som avses är inte av integritetskänslig natur. I dag får skattebrottsenheterna del av dessa uppgifter via InfoTorg. För att möjliggöra direktåtkomst krävs det en bestämmelse som bryter sekretessen för dessa uppgifter.

21 Övriga frågor

21.1 Inledning

I detta kapitel analyserar vi behovet av en utvidgning av skattebrottsenheternas verksamhetsområde. Dessutom tar vi upp ett par andra frågor som rör deras verksamhet, dels förutsättningarna att tillämpa förenklad brottsutredning i de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna, dels frågan om utredarna vid skattebrottsenheterna bör få hålla så kallade anhållningsförhör.

Ekobrottsberedningen föreslog att skattebrottsenheterna i ett andra steg skulle ges rätt att inleda och i enklare fall leda förundersökningar samt utfärda strafföreläggande. Det anges inte i våra direktiv och har heller inte framkommit några önskemål om att vi skall analysera om det nu är möjligt att genomföra dessa förslag. Vi går därför inte in på dessa frågor.

21.2 Skattebrottsenheternas verksamhetsområde

Vårt förslag: Skattebrottsenheterna skall få biträda åklagaren vid förundersökning i fråga om överträdelse av näringsförbud. Skattebrottsenheterna skall även få bedriva underrättelseverksamhet och spaning när det gäller detta brott.

Enligt våra direktiv skall vi analysera behovet av en utvidgning av skattebrottsenheternas verksamhetsområde. Ett brott som har nämnts i andra sammanhang är överträdelse av näringsförbud (RSV Rapport 2001:7 *En ny kraft i ekobrottsbekämpningen – En utvärdering av skattebrottsenheterna*). En allmän domstol kan, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddela näringsförbud för den som i näringsverksamhet grovt har åsidosatt sina förpliktelser.

Vanligen meddelas ett förbud efter talan av åklagaren i samband med att någon döms för ekonomiska brott. Näringsförbud kan komma i fråga vid brott, betalningsunderlåtelse och konkurs. För att näringsförbud skall kunna meddelas förutsätts att näringsidkaren gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa eller i avsevärd omfattning inte har betalat skatt, tull eller avgifter eller försatts i konkurs och förfarit grovt otillbörligt mot sina borgenärer eller på annat sätt grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet (1, 1 a och 2 §§ lagen (1986:436) om näringsförbud).

Ett näringsförbud meddelas för en period mellan tre och tio år. Efterlevnaden övervakas av kronofogdemyndigheten, som i sitt arbete kan begära biträde av polismyndighet. Överträdelse av näringsförbud är straffbelagt. Den som gör sig skyldig till överträdelse kan dömas till fängelse i högst två år (25 § lagen om näringsförbud). Med stöd av 23 § lagen om näringsförbud förs ett näringsförbudsregister. Registret förs av Bolagsverket. Skatteverket får löpande underrättelser om de uppgifter som förs in i registret och om de ändringar som sker i registret (8 § förordningen (1986:441) om underrättelser angående näringsförbud m.m.).

Det är förhållandevis få brott mot näringsförbud som anmäls till åklagare. Under år 2004 anmäldes 29 brott. Det är drygt 600 personer som är föremål för näringsförbud. Överträdelse av näringsförbud har ofta samband med skattebrott. Det ligger därför nära till hands att låta skattebrottsenheterna biträda vid förundersökningar om överträdelse av näringsförbud. Visserligen kan åklagaren, om han bedömer att det är lämpligt med hänsyn till brottets beskaffenhet och dess samband med skattebrottsligheten, redan i dag begära biträde av skattebrottsenheten med stöd av den ventil som finns i lagen. Om överträdelse av näringsförbud förs in i lagen som ett brott som får utredas av skattebrottsenheterna kommer dessa även att kunna bedriva spaning och underrättelseverksamhet avseende detta brott. Eftersom polisens resurser generellt sett är begränsade skulle detta vara en fördel och kunna leda till att antalet lagförda personer ökar. Sammantaget anser vi därför att överträdelse av näringsförbud bör föras in i lagen som ett brott som får utredas av skattebrottsenheterna. Något behov av att därutöver vidga verksamhetsområdet har inte framkommit.

21.3 Förenklad brottsutredning

Vår bedömning: Bestämmelserna om förenklad brottsutredning bör inte ändras.

En förundersökning behöver inte genomföras om det ändå finns tillräckliga skäl för åtal och det gäller ett brott som inte kan antas föranleda någon annan påföljd än böter, så kallad förenklad brottsutredning (23 kap. 22 § RB).

Skatteverket får göra en förenklad brottsutredning om den misstänkte kan antas erkänna gärningen och den misstänkte fyllt tjuogoett år (3 § lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar). Skattebrottsenheterna kan själva besluta att lägga ner en förenklad brottsutredning. Om utredningen slutförs redovisas den till åklagaren som tar ställning till om påföljden kan bli strafföreläggande, om utredningen skall läggas ner eller om förundersökning skall inledas.

Skatteverket har i olika sammanhang påtalat att skattebrottsenheterna inte har genomfört någon förenklad brottsutredning, bl.a. därför att det saknas bestämmelser om vilka utredningsåtgärder som Skatteverkets brottsutredande personal får vidta.

Bestämmelserna om förenklad brottsutredning innebär inget undantag från kravet på utredning. Utredningen måste ge ett tillräckligt underlag för prövningen av skuld- och påföljdsfrågorna. Det saknas bestämmelser i rättegångsbalken om hur en förenklad brottsutredning skall handläggas. När det gäller formerna för förhör och inhämtande av annan utredning tillämpas reglerna om förundersökning analogt (se bl.a. prop. 2003/04:89 s. 27). Detsamma bör anses gälla vid en förenklad brottsutredning som handläggs hos skattebrottsenheterna. Något hinder för utredarna vid skattebrottsenheterna att, på samma sätt som polismän, hålla förhör och vidta andra utredningsåtgärder under en förenklad brottsutredning kan därför inte finnas. Det är naturligtvis viktigt att reglerna är klara och tydliga både från effektivitets- och rättssäkerhetssynpunkt. Vi ser dock inte skäl att enbart för skattebrottsenheternas del föreslå ett förtydligande i lagen.

Ett annat skäl till varför det inte har genomförts någon förenklad brottsutredning är enligt Skatteverket lydelsen i 17 § skattebrottslagen (1971:69). Enligt den paragrafen är Skatteverket skyldigt att anmäla misstänkt skattebrottslighet till åklagare. Av samma bestämmelse framgår att Skatteverket får fullgöra sin anmälnings-

skyldighet till skattebrottsenheten, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Avsikten är att brott där det kan antas att åklagare efter en förenklad brottsutredning kan besluta om strafföreläggande skall lämnas till skattebrottsenheten. Övriga brott skall anmälas till åklagare.

Skatteverket har påtalat att det kan vara svårt för verkets beskattningsverksamhet att bedöma om det finns skäl att anta att brottet inte föranleder annan påföljd än böter. Vidare har verket påtalat att man i princip påbörjar en brottsutredning om de subjektiva rekvisiten utreds, vilket inte är förenligt med ändamålet för en skatteutredning.

För att kunna avgöra om en anmälan om brott skall ske till skattebrottsenheten eller till åklagaren måste Skatteverket göra en preliminär bedömning av om ärendet lämpar sig för en förenklad brottsutredning. De fall som typiskt sett lämpar sig för sådan utredning är när den misstänkte har erkänt gärningen, hans erkännande stöds av den övriga utredningen och gärningen är lätt att bedöma ur straffrättslig synvinkel. Det är därför svårt att komma tillrätta med det problem som Skatteverket har påtalat. Att ta bort rekvisitet "antas erkänna gärningen" i 17 § skattebrottslagen skulle knappast åtgärda problemet. Om Skatteverket anmäler misstänkt brottslighet till skattebrottsenheten och om man därefter gör en annan bedömning om möjligheten att använda sig av förenklad brottsutredning, eller om det under utredningen framkommer att den misstänkte bestrider ansvar, skall skattebrottsenheten överlämna ärendet till åklagare. Vi föreslår därför inte någon ändring i bestämmelserna om förenklad brottsutredning.

21.4 Anhållningsförhör

Vår bedömning: Skattebrottsenheterna bör inte få hålla anhållningsförhör.

I olika sammanhang har det diskuterats om skattebrottsenheterna bör kunna få hålla så kallade anhållningsförhör. Anhållningsförhör regleras i 24 kap. 8 § RB. I första stycket regleras den situationen att ett beslut att anhålla någon i hans frånvaro verkställs.

Anhållningsförhör skall då utan dröjsmål hållas av polisman eller åklagare. Andra stycket reglerar det förhållandet att någon gripits utan föregående anhållningsbeslut. Även i dessa fall har polisman rätt att hålla anhållningsförhör.

I ett antal av de förundersökningar som bedrivs vid skattebrottsenheterna uppkommer frågan om att anhålla den misstänkte. Anhållningsförhöret får i dag endast hållas av åklagare eller polisman. Frågan är om förhöret även skall kunna hållas av utredare vid skattebrottsenheterna. Anhållningsförhöret utgör inte ett personellt tvångsmedel i sig, men förhöret är avgörande för om en misstänkt person skall anhållas eller inte. Det krävs därför att någon fysiskt tar hand om den misstänkte. Polisen måste alltså vara närvarande under förhöret. Mot den bakgrunden har vi svårt att se vilka effektivitetsvinster som det skulle medföra om skattebrottsenheterna gavs möjlighet att hålla anhållningsförhör. Vid ett anhållningsförhör handlar det dessutom i första hand om att utreda om anhållningsskäl föreligger och inte om att utreda skatterättsliga förhållanden. Det är heller inget som hindrar att en utredare vid skattebrottsenheten, på uppdrag av åklagaren eller förhørsledaren, är närvarande vid ett anhållningsförhör och ställer frågor. Sammantaget anser vi att de nuvarande reglerna inte bör ändras.

22 Ikraftträdande

De förslag som vi lägger fram syftar till att effektivisera ekobrottsbekämpningen. Förslagen bör inte medföra behov av några mer omfattande förberedande insatser för de myndigheter som berörs. Inledningsvis kommer det dock att krävas utbildningsinsatser när det gäller förslaget om att skattebrottsenheterna skall få verkställa vissa tvångsmedel. Det behöver även utarbetas rutiner för hantering av beslag, t.ex. beslagsliggare. Vår bedömning är dock att samtliga förslag som berör skattebrottsenheternas verksamhet bör kunna träda i kraft den 1 juli 2006.

Del D

Konsekvenser av
förslagen

23 Konsekvenser av förslaget – kontantbranscherna

23.1 Statsfinansiella konsekvenser

Förslaget att införa krav på certifierade kassaregister i kontantbranscherna förutsätter insatser från Skatteverket. Innan bestämmelserna kan börja tillämpas måste Skatteverket utforma föreskrifter där bl.a. kraven på kassaregister preciseras. Föreskrifter om undantag från lagens krav kan också bli aktuella. Inför ikraftträdandet behövs informationsinsatser till de näringsidkare som kommer att omfattas av krav på kassaregister och till allmänheten i övrigt. Skatteverket behöver vidare utveckla IT-stöd för hantering av anmälningar om kassaregister och beslut om sanktionsavgift. Sanktionsavgiften skall enligt vårt förslag hanteras inom ramen för skattekontosystemet. För att det skall vara möjligt krävs anpassning av systemet. Nu nämnda åtgärder är av engångskaraktär. Skatteverket kommer dock även att få löpande arbetsuppgifter till följd av den föreslagna lagen.

Antalet näringsidkare som kommer att omfattas av reglerna kan enligt Skatteverkets beräkningar uppskattas till 250 000. I samband med att reglerna skall börja tillämpas kan ett större antal ansökningar om undantag från lagens regler förväntas. Hur många ansökningar det blir fråga om är svårt att förutse. En uppskattning, som dock är förenad med stor osäkerhet, är att fem procent av dem som omfattas av lagen ansöker om undantag. Dessa ärenden skall hanteras. Skatteverket skall vidare ansvara för tillsyn och kontroll. Under den första tiden bör tillsynen och kontrollen vara tämligen omfattande och ett stort antal näringsidkare bör besökas. Arbetsåtgången kan beräknas till ca 20–25 årsarbetskrafter under det första året. Skatteverket skall också besluta om sanktionsavgift vid överträdelse. Härtill kommer hantering av överklagade beslut om undantag och sanktionsavgifter i allmän förvaltningsdomstol.

Förslagen innebär således ett flertal nya arbetsuppgifter för Skatteverket. Det är inte möjligt att exakt beräkna vilka kostnader

dessa arbetsuppgifter kommer att medföra för Skatteverket. En sådan beräkning får bygga på antaganden om bl.a. antalet ärenden och uppskattningar av kostnader för olika åtgärder. Skatteverket har uppskattat kostnaderna av engångskaraktär till 16,75 miljoner kr. De löpande kostnaderna har uppskattats till 18,3 miljoner kr under första året lagen tillämpas och 9,5 miljoner kr per år under följande år. Hur de uppskattade kostnaderna fördelar sig på olika åtgärder framgår av tabellen nedan. Uppskattningarna är gjorda utifrån 2004 års kostnadsläge.

Tabell 23.1 Kostnader för skatteverket

<i>Åtgärder</i>	<i>Kostnader av engångskaraktär</i>	<i>Löpande kostnader år 1</i>	<i>Löpande kostnader år 2 –</i>
Föreskrifter	250 000 kr		
Informationsinsatser inför ikraftträdandet	7 milj. kr		
Utveckling av IT-stöd (register, beslutsrutin) och anpassning av skattekotot	9,5 milj. kr		
Drift och underhåll av IT-stöd		1 milj. kr/år	1 milj. kr/år
Handläggning av ansökningar om undantag och ärenden om sanktionsavgift		3,5 milj. kr/år	1,5 milj. kr/år
Tillsyn och kontroll		13,8 milj. kr/år	7 milj. kr/år
<i>Summa</i>	<i>16,75 milj. kr</i>	<i>18,3 milj. kr/år</i>	<i>9,5 milj. kr/år</i>

Den föreslagna lagen innebär att nya och effektivare kontrollformer införs vid sidan av revisionsinstitutet. Det får till följd att Skatteverket kan effektivisera sin kontroll av kontantbranscherna. Det blir också möjligt att göra ett bättre urval av näringsidkare som skall revideras. Kontrollinsatserna bör därför i viss utsträckning kunna utökas utan att kostnaderna ökar. Enligt vårt förslag skall bestämmelsen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) upphävas. I viss omfattning utförs den kontrollen i dag av Skatteverkets personal i egenskap av sakkunniga till kommunerna. De resurser som i dag används för kontroll av efterlevnaden av den regeln kan användas för tillsyn och kontroll enligt den nya lagen. Av större betydelse är avskaffandet av arvs-

och gåvoskatten. De resurser som Skatteverket tidigare använde för dessa ärenden kan i stället användas för att finansiera ökade kostnader till följd av införandet av lagen om kassaregister m.m. Mot bakgrund härav bör de kostnader som förslaget kommer att innebära för Skatteverket kunna finansieras inom ramen för befintliga anslag. Med hänsyn till den stora osäkerheten i uppskattningen av kostnaderna finns det dock skäl att följa kostnadsutvecklingen.

Skatteverket skall enligt förslaget få begära biträde av polisen vid tillsyn. Biträde bedöms endast behövas i undantagsfall och de ökade kostnaderna för polisen kan därför förutsättas bli försumbara.

Beslut enligt den föreslagna lagen om kassaregister m.m. skall överklagas till allmän förvaltningsdomstol. De beslut som kan komma i fråga är främst Skatteverkets beslut om undantag från lagen och beslut om sanktionsavgift. Mål om utdömmande av vite kan också bli aktuella. Hur stor ökning av måltillströmningen detta kan komma att innebära är mycket svårt att bedöma i förväg. En sådan bedömning förutsätter en uppskattning av hur många ansökningar om undantag som inkommer till Skatteverket, hur stor andel som avslås och hur stor del av de avslagsbesluten som överklagas. Det är inte möjligt att med någon större grad av säkerhet göra en sådan bedömning avseende en ny lag som saknar tidigare motsvarighet. Det är på motsvarande sätt svårt att uppskatta i hur många fall sanktionsavgift kommer att påföras och hur stor del av besluten om sanktionsavgift som kommer att överklagas. Till följd av att förvaltningsdomstolarna successivt kommer att avlastas från mål angående arvs- och gåvoskatt frigörs resurser som kan användas för mål enligt lagen om kassaregister m.m. Arvs- och gåvoskattemålen är emellertid till antalet en liten målgrupp för läns- och kammarrätterna. Med hänsyn till den stora osäkerheten om hur många mål det kan bli fråga om enligt den föreslagna lagen kan vi inte nu säga att det finns skäl att tillföra ytterligare resurser till domstolarna. Det finns dock anledning att följa utvecklingen.

Det övergripande syftet med kraven på certifierade kassaregister är att minska skatteundandragandena. De föreslagna reglerna kommer att göra det svårare att undanhålla skatt och förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter. Skatteintäkterna kan därmed förväntas öka. Det är inte möjligt att uppskatta hur stor ökningen av skatteintäkterna kommer att bli.

23.2 Konsekvenser för små företag

Vi bedömer att skattelagstiftningen för närvarande lätt kan kringgås i kontantbranscherna och att problemen med skatteundandraganden i dag är allvarliga. Vårt förslag innebär att näringsidkare i kontantbranscherna skall vara skyldiga att använda certifierade kassaregister för att registrera försäljning. Antalet näringsidkare som kommer att omfattas av reglerna kan uppskattas till 250 000. Såväl stora som små företag inom kontantbranscherna kommer att omfattas. Inom dessa branscher är dock en större del av företagen små (se kap. 3). Det är enligt vår bedömning mycket angeläget att vidta åtgärder så att de samhällsskadliga konsekvenser som skatteundandraganden medför kan motverkas. Om inga åtgärder vidtas bedömer vi att problemen kommer att kvarstå.

Till följd av regleringen kommer de näringsidkare som omfattas att bli tvungna att byta ut sina kassaregister mot certifierade kassaregister. Om näringsidkaren inte har något kassaregister blir han skyldig att investera i minst ett nytt kassaregister. Vid utformningen av förslaget har vi varit medvetna om det stora antalet små företag i kontantbranscherna. Vi har beaktat dessa företags behov och vid avvägningar mot andra behov lagt vikt vid bl.a. att arbetsinsatserna och kostnaderna för näringsidkarna hålls på en så låg nivå som möjligt. Våra bedömningar redovisas löpande i betänkandet. Som exempel kan nämnas att vi ställt så låga krav som möjligt på kassaregistrets funktioner. Avsikten har varit att medge användning av billigare kassaregister som bygger på enklare tekniska lösningar. Nedan sammanfattas konsekvenserna för små företag.

De administrativa åtgärder som näringsidkaren måste utföra är att göra en anmälan till Skatteverket när ett kassaregister tas i eller ur bruk. Förfarandet för anmälan har utformats så enkelt som bedömts möjligt. Anmälan skall vara underskriven, men det finns inget krav på egenhändig underskrift. Det finns inget hinder mot att låta ombud göra anmälan. Avsikten är vidare att anmälan skall kunna ske elektroniskt (se vidare avsnitt 10.2.2). Kassaregister skall regelbundet genomgå återkommande teknisk kontroll som utförs av ett ackrediterat organ. Förutom denna tjänst bör regleringen inte innebära att näringsidkaren behöver köpa tjänster av någon expert. En näringsidkare som omfattas av krav på certifierat kassaregister skall enligt vårt förslag som huvudregel även registrera fakturerad försäljning (se avsnitt 8.2.2). Vi bedömer att

detta krav i de flesta fall inte kommer att innebära något merarbete. Ett företag som har såväl kontant försäljning som en mindre del fakturerad försäljning registrerar vanligen även den fakturerade försäljningen i kassaregister och använder kassakvittot som underlag för faktureringen. Används inte kassaregistret måste i stället annat underlag för fakturan upprättas.

Om en näringsidkare som omfattas av lagens tillämpningsområde använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav eller över huvud taget inte innehar något kassaregister skall en sanktionsavgift utgå. Vi bedömer att det är nödvändigt att effektivt sanktionera lagens regler (se avsnitt 11.2.1).

Tidsåtgången som krävs för att hantera reglerna bedömer vi som begränsad. Det är fråga om att köpa in kassaregister och fylla i en anmälan med ett fåtal uppgifter. Ny anmälan skall göras om kassaregister tas ur bruk eller nytt kassaregister tas i bruk. För ett mindre företag torde i genomsnitt högst en anmälan per år bli nödvändig. Den regelbundet återkommande tekniska kontrollen skall vanligen genomföras en gång per år. De ackrediterade organen fastställer själva priset för kontrollen. En jämförelse kan göras med vad liknande kontroller av ackrediterade organ kostar. Kostnaden för omverifiering av vågar i näringsidkarens lokal varierar beroende på bl.a. hur många vågar det finns på samma ställe och hur lång resväg teknikern har. En omverifiering av en enstaka våg med tillhörande kassaregister kostar omkring 600–700 kr (inklusive 120 kr i avgift till SWEDAC). En besiktning av en taxameter kostar ca 1 000–1 200 kr. Kostnaden för återkommande teknisk kontroll av kassaregister kan uppskattas till ca 1 000 kr. Tillsynen som Skatteverket genomför skall enligt vårt förslag inte vara avgiftsfinansierad. Näringsidkaren belastas således inte av kostnader för denna kontroll.

Ett kassaregister som uppfyller Statens folkhälsoinstituts krav på kassaregister i restaurangbranschen kostar från 5 000 kr och uppåt. Kostnaden för inköp av certifierat kassaregister enligt vårt förslag kan väntas bli högre på grund av att det kommer att ställas större krav i vissa avseenden och för att överensstämmelsen med föreskrivna krav skall bedömas genom certifiering. Å andra sidan kommer efterfrågan på certifierade kassaregister att bli omfattande vilket kommer att ha effekter på prisnivån. En taxameter kostar ca 10 000–20 000 kr. Mot bakgrund härav bedömer vi att det kommer att vara möjligt att köpa ett certifierat kassaregister för ca 10 000 kr. Om näringsidkaren har behov av ett kassaregister med

fler eller mer avancerade funktioner än de som krävs enligt den föreslagna lagen, kommer kostnaderna givetvis att bli högre. Det finns också företag som har behov av fler än ett register eller av ett register med flera terminaler. Behoven varierar från företag till företag. Bland de företag som har särskilda krav på kassasystemet finns t.ex. kedjeföretagen. En del av dessa företag kommer sannolikt att medges undantag från kravet på certifierat kassaregister. Kostnaderna för återstående företag med specifika behov i dessa avseenden är inte möjliga att uppskatta med rimlig tillförlitlighet. En sådan uppskattning förutsätter en omfattande och detaljerad kartläggning av företagens behov som inte är möjlig att genomföra inom ramen för utredningen. En stor del av företagen som omfattas av kraven är dock små företag med behov av endast ett kassaregister. I nedanstående tabell sammanfattas uppskattningen av tidsåtgång och kostnader för ett sådant företag.

Tabell 23.2 Kostnader för små företag

<i>Åtgärder</i>	<i>Tidsåtgång</i>	<i>Kostnader av engångskaraktär</i>	<i>Löpande kostnader</i>
Inköp av certifierat kassaregister		10 000 kr	
Administrativa åtgärder	Anmälan: 10 min. Beställning av återkommande teknisk kontroll: 5 min.		125 kr/år ¹
Återkommande teknisk kontroll			1 000 kr/år
<i>Summa</i>	<i>15 min.</i>	<i>10 000 kr</i>	<i>1 125 kr/år</i>

¹ 0,25 tim. x 500 kr (uppskattad timkostnad enligt Näringslivets Regelnämnd).

Vårt förslag kan sägas utgöra en etableringströskel eftersom det inte kommer att vara tillåtet att bedriva näringsverksamhet där kontant betalning förekommer i mer än obetydlig omfattning utan att använda certifierat kassaregister. Den kostnad det är fråga om är dock begränsad och de allra flesta näringsidkare som hanterar kontant betalning har ändå behov av ett kassaregister. Merkostnaden för ett certifierat kassaregister bedömer vi vara av mindre betydelse för möjligheten att etablera sig i kontantbranscherna. Tillämpningsområdet har utformats för att minimera riskerna för

tröskeeffekter och snedvriden konkurrens (se avsnitt 9.1–9.3). Vi bedömer att regleringen inte kommer att leda till snedvridning av konkurrensförhållanden till nackdel för små företag. Regelverket kommer däremot att motverka illojal konkurrens från företag som skaffar sig konkurrensfördelar genom att inte betala skatter och avgifter i enlighet med gällande regler. Detta kommer att gynna det stora flertalet små företag.

Vi bedömer att det finns goda möjligheter att kontrollera efterlevnaden av bestämmelserna. Näringsidkarnas anmälningsskyldighet och den återkommande tekniska kontrollen har betydelse för kontrollen. Skatteverket skall vidare genom tillsyn och särskilda kontrollåtgärder kontrollera att reglerna efterlevs (se vidare kap. 10).

Enligt vårt förslag skall lagen träda i kraft den 1 juli 2006, men inte tillämpas förrän på försäljningar som sker efter den siste december 2008. Övergångstiden under vilken näringsidkarna kan planera för nödvändiga åtgärder blir således relativt lång. Små företag får därmed möjlighet att förbereda sig för omställningen.

23.3 Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten

Syftet med den föreslagna regleringen är att minska möjligheterna till skatteundandragande och därmed också till skattebrott. Dessa frågor behandlas i betänkandet. Sammanfattningsvis kan följande sägas. Enligt förslaget skall ett tydligt krav införas på att registrera all försäljning i certifierat kassaregister samt att ta fram och erbjuda kunden ett kvitto. När reglerna införs skall näringsidkarna informeras om sina skyldigheter. Allmänheten i övrigt skall informeras om näringsidkarnas skyldigheter och om kvittots betydelse. Härigenom förebyggs regelöverträdelser. Efterlevnaden skall kontrolleras av Skatteverket som förses med befogenheter att göra oanmälda tillsynsbesök och utökade befogenheter för skattekontroll. Kassaregister skall enligt förslaget vara så konstruerade att manipulationer syns vid en kontroll i efterhand. Det blir svårare att fuska, risken för upptäckt ökar och Skatteverkets utredningsmöjligheter förbättras. Vid regelöverträdelser som upptäcks i samband med tillsyn skall Skatteverket ta ut en kännbar sanktionsavgift. Sammantaget bedömer vi att regleringen kommer att minska den ekonomiska brottslighet som är relaterad till oredovisade inkomster i kontantbranscherna.

23.4 Avslutande kommentarer

I de föregående avsnitten har vi uppskattat vilka kostnader förslaget innebär för det allmänna och för små företag. Vi har också berört vissa positiva konsekvenser av förslaget. Som vi redogjort för i betänkandet bedömer vi att fördelarna med förslaget väl motiverar de ökade kostnaderna för såväl det allmänna som näringsidkarna. Vår slutsats bygger inte på en jämförelse mellan kostnaderna och ökade skatteintäkter. Skälen härför är inte bara att de ökade skatteintäkterna är svåra att beräkna, utan främst att andra effekter av förslaget är av stor betydelse. Förbättrade konkurrensvillkor för företagarna är en viktig effekt av förslaget som inte är möjlig att uppskatta värdet av. Värdet av ökat förtroende för skattesystemet och i förlängningen för rättsstaten och de demokratiska spelreglerna kan överhuvudtaget inte mätas i ekonomiska mått.

De totala kostnaderna för förslaget är som framgår av tidigare avsnitt svåra att uppskatta med någon säkerhet. Vi anser dock att det är nödvändigt att vidta åtgärder och har utformat förslaget så att kostnaderna för näringsidkarna skall bli så låga som möjligt. För de minsta, i detta sammanhang känsligaste, företagen kan såväl investeringskostnader som övriga kostnader uppskattas. Vi bedömer att dessa kostnader är acceptabla. För större företag kommer kostnaderna att variera och det är svårare att uppskatta kostnaderna i de enskilda fallen. Det är emellertid fråga om kostnader i en storleksordning som ligger inom ramen för vad som är rimligt med hänsyn till de värden som står på spel.

24 Konsekvenser av förslaget – skattebrottsenheterna

Vi föreslår att tjänsmännen vid skattebrottsenheterna i viss utsträckning skall få verkställa och besluta om tvångsmedel i de ärenden som handläggs vid enheterna. Det kommer att krävas vissa utbildningsinsatser till följd av förslaget. Skatteverket har uppskattat kostnaderna för utbildning till 1,5 miljoner kr samt en årlig kostnad om 180 000 kr för ökad grundutbildning. Vi bedömer att kostnaderna inte är större än att de kan täckas av Skatteverkets ordinarie anslag till utbildningsinsatser.

Att upprätta beslagsrutiner och beslagsliggare bedömer vi inte vara förenat med några större kostnader. Det uppkommer dock en årlig kostnad för att hantera beslagsliggaren. Vår bedömning är att dessa kostnader kan finansieras inom Skatteverkets befintliga anslag.

När det gäller förslaget till en mer omfattande direktåtkomst till beskattningsdatabasen innebär detta framför allt att underrättelseverksamheten kan bedrivas effektivare. Förslaget kommer att medföra en besparing för Skatteverket på så sätt att uppgifter inte behöver inhämtas in via InfoTorg. Besparingen kan beräknas till 175 000 kr per år. Förslaget kommer även att medföra kostnadsbesparingar för Skatteverkets fiskala verksamhet. Antalet telefon- och brevförfrågningar kommer att minska och Sebra kommer inte längre att behövas för det här ändamålet. Besparingen kan beräknas till 250 000 kr per år. Initialt uppkommer en kostnad för anpassning av systemen, bl.a. måste de uppgifter som inte skall omfattas av direktåtkomsten ”mörkas”. Sammantaget kommer förslaget dock att medföra en besparing för Skatteverket.

Även förslaget till en begränsad direktåtkomst till databasen kommer att medföra en besparing för Skatteverket på så sätt att uppgifter inte behöver inhämtas in via InfoTorg i samma utsträckning som i dag. Även med detta förslag får man dock räkna

med en viss kostnad för anpassning av systemen. Sammantaget kommer förslaget dock att medföra en besparing för Skatteverket.

Förslaget om att skattebrottsenheternas verksamhetsområde skall vidgas och även omfatta överträdelse av näringsförbud medför inga ekonomiska konsekvenser.

Förslagets betydelse för den personliga integriteten och det brottsförebyggande arbetet har redovisats på andra ställen i betänkandet.

Del E

Författningskommentarer

25 Författningskommentarer – kontantbranscherna

25.1 Förslaget till lag om kassaregister m.m.

Lagens tillämpningsområde

1 §

Lagens inledande paragraf upplyser om lagens innehåll och avgränsar tillämpningsområdet. Det innebär bl.a. att kontrollbefogenheterna enligt lagen inte får användas för annat ändamål än att kontrollera kassaregister och användningen av dessa.

2 §

I paragrafen finns huvudregeln för lagens tillämpningsområde. Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt lagen.

Det är den skatterättsliga definitionen av begreppet näringsverksamhet som avses. Det skall således i enlighet med 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) vara fråga om förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Förekommer det inte försäljning mot kontant betalning är lagen inte tillämplig. Betalning med kontokort är inte att anse som kontant betalning eftersom säljaren får en fordran på kontokortsföretaget.

3 §

Bestämmelsen innehåller tre undantag från när en näringsidkare omfattas av skyldigheter enligt lagen. Av *punkt 1* framgår att lagen inte gäller för den som endast i obetydlig omfattning säljer varor och tjänster mot kontant betalning. Vad som avses med obetydlig omfattning behandlas i avsnitt 9.2.2.

Av *punkt 2* framgår att den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen för intäkterna som avses i 2 § faller utanför tillämpningsområdet. Näringsverksamhet som bedrivs av

juridisk person som är helt undantagen från skattskyldighet omfattas därmed inte av skyldigheter enligt lagen. Det gäller bl.a. staten och kommuner (se 7 kap. 2 § inkomstskattelagen). Även andra juridiska personer som är befriade från skattskyldighet för vissa inkomster kan omfattas av undantaget. Hänvisningen till 2 § innebär dock att det endast gäller om den kontanta betalningen faller inom ramen för undantaget från skattskyldigheten. Ideella föreningar som uppfyller kraven i 7 kap. 7–13 §§ inkomstskattelagen och är befriade från skattskyldighet för bl.a. inkomst av verksamhet som är ett direkt led i främjandet av ett allmännyttigt ändamål är ett exempel på verksamheter som kan omfattas av undantaget i punkt 2.

I *punkt 3* undantas den som bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § punkt 2 yrkestrafiklagen (1998:490). I sådan verksamhet ställs enligt 7 kap. 1 § yrkestrafikförordningen (1998:779) i stället krav på taxameter.

4 §

Av paragrafen framgår att bedömningen av om lagen är tillämplig skall göras separat för varje självständig verksamhet som ingår i en näringsverksamhet. Bedömningen av om undantaget från registreringsskyldigheten enligt 10 § är tillämpligt skall på motsvarande sätt göras separat för varje självständig verksamhet. Om de olika verksamheterna är av helt skilda slag och är organiserade som separata verksamheter bör självständiga verksamheter anses föreligga även om verksamheterna bedrivs i gemensamma lokaler. Så är fallet t.ex. om det inom ramen för en näringsverksamhet bedrivs bageri- och åkeriverksamhet eller tobakshandel och lokalvård. Bedrivs likartade verksamheter eller verksamheter som har samband med varandra på olika platser bör de också betraktas som självständiga under förutsättning att de även i övrigt är organiserade som skilda verksamheter. Om sådana verksamheter däremot bedrivs i anslutande eller gemensamma lokaler bör de inte betraktas som självständiga verksamheter. Bageri- och caféverksamhet är exempel på verksamheter som har samband med varandra. Ett annat exempel är hotell- och restaurangverksamhet.

5 §

I paragrafen ges Skatteverket rätt att i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagen. En förutsättning för att undantag skall kunna medges är att behovet av tillförlitligt underlag för

skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag kan exempelvis bli aktuellt för ett företag som har god intern kontroll av att kontantförsäljningen redovisas. Det kan vara lämpligt att som villkor för undantaget kräva att befintligt inte certifierat kassaregister används. Undantag kan tidsbegränsas. Se vidare avsnitt 9.3.

Med stöd av bemyndigandet i 33 § kan generella undantag föreskrivas.

Definitioner

6 §

I paragrafen finns en beskrivning av vad som avses med kassaregister. I sak motsvarar den, med undantag av att taxameter har uteslutits, andra meningen i punkt 1 i Bokföringsnämndens allmänna råd om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister (BFNAR 2004:1). Avsikten är att beskrivningen utöver själva registret där informationen lagras även skall omfatta annan apparatur som ingår i ett system som tar emot och bearbetar inslagna belopp, t.ex. skrivare och kortläsare.

7 §

I paragrafen definieras kontrollremsa och journalminne. Definitionerna motsvarar 1 § punkterna 3–4 i Statens folkhälsoinstituts föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2). Begreppen återkommer i 24 § och avgränsar den information som Skatteverket kan begära för att stämma av resultat av särskilda kontrollåtgärder enligt 23 § mot registrering i kassaregister.

8 §

I paragrafen anges att begreppet verksamhetslokal i denna lag har samma betydelse som i tvångsåtgärdslagen. Begreppet begränsar Skatteverkets tillträdesrätt vid tillsyn av kassaregister enligt 19 § och anger var särskilda kontrollåtgärder enligt 23 § får vidtas.

Registrering i kassaregister m.m.

9 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att den som omfattas av lagens tillämpningsområde skall registrera all försäljning i kassaregister. Vilken betalningsform som används saknar härvid betydelse. I kassaregistret skall utöver försäljningen även annan löpande användning som t.ex. utskrift av kvittokopior och lådöppningar registreras. Vid varje försäljning skall ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. Det innebär en generell skyldighet att ta fram ett kvitto och att erbjuda kunden detta.

I *andra stycket* finns ett undantag från skyldigheten att registrera försäljning i kassaregister och ta fram kvitto. Skyldigheten gäller inte när det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva registrering i kassaregister. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 9.2.6. De situationer som främst avses är när försäljning sker utomhus där det inte finns tillgång till el samtidigt som väderförhållandena är besvärliga. Så kan vara fallet vid handel på traditionella marknadsplatser. Bedömningen av vad som av tekniska orsaker är oskäligt måste emellertid främst ske med utgångspunkt i vilka kassaregistermodeller som vid aktuell tidpunkt är certifierade. I den mån det saknas certifierade register som på ett acceptabelt sätt kan användas för den aktuella försäljningen får förutsättningar för undantag anses uppfyllda. Undantaget är knutet till förhållandena vid tidpunkten för försäljningen. Den som bedriver verksamhet på olika platser där olika förhållanden råder kan därmed komma att vara skyldig att använda kassaregister för försäljning på viss plats, medan försäljning på annan plats är undantagen på grund av att förhållandena där inte medger användning av kassaregister.

Vid oväntade händelser som t.ex. att det enda befintliga kassaregistret upphör att fungera får det också anses vara oskäligt att kräva att skyldigheterna uppfylls under den tid det tar att reparera eller ersätta kassaregistret.

10 §

Genom paragrafen undantas näringsidkare som har en omsättning som till övervägande del består av fakturerad försäljning från skyldigheten att registrera den fakturerade försäljningen i certifierat kassaregister. Övrig försäljning skall dock registreras. Med övervägande bör förstås mer än hälften (jfr prop. 1999/2000:2 s. 505).

11 §

I paragrafen anges de övergripande kraven på kassaregistrets funktion och säkerhet. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 8.2.4. Kassaregistret skall visa alla registreringar som har gjorts och detta skall ske på ett tillförlitligt sätt. Med registreringar avses inte bara försäljningstransaktioner utan även annan användning som t.ex. returerna och övningsslag. Kassaregistret skall också på ett tillförlitligt sätt visa de programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Det innebär t.ex. att en justering av inställd mervärdesskattesats vid viss tidpunkt skall framgå. Den närmare innebörden av funktions- och säkerhetskraven framgår inte av lagen utan avsikten är att detaljkraven skall framgå av myndighetsföreskrifter.

Anmälningsskyldighet

12 §

Av paragrafens *första stycke* följer att den som är skyldig att använda kassaregister enligt lagen skall anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten till Skatteverket. Ny anmälan skall göras vid förändrade förhållanden. Härmed avses att ytterligare kassaregister tas i bruk eller att kassaregister tas ur bruk.

Av *andra stycket* framgår att anmälan skall vara underskriven. Något krav på egenhändig underskrift ställs dock inte. Anmälan kan således genomföras av ombud. Anmälan skall ha kommit in till Skatteverket inom en vecka räknat från den dag då anmälningsskyldigheten uppkom, det vill säga från tidpunkten då kassaregister togs i eller ur bruk.

13 §

Paragrafen är utformad med 4 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som förebild. I *första stycket* anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att en anmälan får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

I *andra stycket* finns en definition av begreppet elektroniskt dokument.

Certifiering och återkommande teknisk kontroll

14 §

Av paragrafen framgår att certifieringsförfarande skall säkerställa att kassaregister uppfyller kraven. Att kassaregister skall vara certifierat av organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll är ett grundläggande krav som bör framgå av lagen. Regleringen av hur denna bedömning skall genomföras kan däremot placeras i myndighetsföreskrifter.

15 §

I paragrafen finns bestämmelser om återkommande teknisk kontroll av kassaregister. Kontrollen skall utföras av organ som är ackrediterade för uppgiften enligt lagen om teknisk kontroll. Det är näringsidkaren som ansvarar för att kontrollen genomförs. Återkommande kontroll av kassaregister skall göras regelbundet. Första återkommande kontrollen skall ske senast ett år räknat från den dag då kassaregistret togs i bruk. Härefter skall kontroll ske senast ett år från senaste kontroll av ett ackrediterat kontrollorgan. Kontroll skall dessutom genomföras efter brytande av föreskriven plombering och om Skatteverket vid kontroll har konstaterat brister i kassaregistrets funktion.

Avsikten är att bestämmelser om hur den återkommande kontrollen skall genomföras skall finnas i myndighetsföreskrifter. Frågan behandlas i avsnitt 10.2.3.

16 §

Genom paragrafen tillåts certifiering och återkommande teknisk kontroll av andra organ än de som är ackrediterade enligt lagen om teknisk kontroll. Sådana åtgärder får utföras även av organ från andra länder inom EES som uppfyller motsvarande krav. Avsikten är att de närmare kraven för att organen skall anses uppfylla motsvarande krav skall preciseras i föreskrifter på myndighetsnivå. Sådana föreskrifter kan meddelas med stöd av bemyndigandet i 33 §. Se vidare avsnitt 13.2.

Tillsyn

17 §

I paragrafen anges omfattningen av Skatteverkets tillsynsansvar. Skatteverket utövar tillsyn över att samtliga kassaregister som används av en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister uppfyller kraven enligt denna lag och föreskrifter meddelade med stöd av lagen. I tillsynen ingår också att se till att näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt lagen inte saknar kassaregister.

18 §

I bestämmelsen anges att tillsyn skall utövas så att den inte vållar större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt. Det är ett krav på allmänt hänsynstagande till näringsidkaren. En liknande bestämmelse finns i 29 § verksförordningen (1995:1322).

19 §

Bestämmelsen ger Skatteverket tillträdesrätt och rätt att undersöka kassaregister. Tillträdesrätten gäller verksamhetslokal där sådan verksamhet som omfattas av skyldigheter enligt denna lag bedrivs eller kan antas bedrivas. Verksamhetslokal har samma betydelse som i tvångsåtgärdslagen, se 8 §. Uttrycket ”kan antas” innebär inte något högt krav på bevisning. I affärslokaler dit allmänheten har tillträde bör det i regel kunna antas att det bedrivs sådan verksamhet som omfattas av skyldighet att använda kassaregister. Tillträdesrätten är begränsad till vad som är nödvändigt för tillsyn och skall således läsas tillsammans med 17 §. Tillträdesrätten innefattar inte någon rätt att med tvång bereda sig tillträde. Uppkommer behov av att använda tvång får 22 § tillämpas.

Undersökningsrätten avser endast kassaregister. Paragrafen kan inte åberopas som stöd för åtgärder som sker i syfte att kontrollera bokföringen.

20 §

I paragrafen finns en skyldighet för den som omfattas eller kan antas omfattas av lagens tillämpningsområde att på begäran av Skatteverket lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar. Skyldigheten omfattar de upplysningar och den information som är nödvändig för tillsynen av kassaregister. Skatteverket har däremot

inte rätt att med stöd av bestämmelsen kräva information om t.ex. den skattemässiga hanteringen av kontanta intäkter.

21 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga näringsidkare att lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar som behövs för tillsynen. Skatteverket får också förelägga näringsidkaren att åtgärda brister som konstaterats vid tillsyn av kassaregister. Det kan vara fråga om att reparera kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav och låta det genomgå återkommande teknisk kontroll enligt 15 §. För näringsidkare som inte använder kassaregister eller använder ett kassaregister som inte är certifierat kan föreläggandet avse att införskaffa certifierat kassaregister.

Av 31 § framgår att föreläggande i vissa fall får förenas med vite.

22 §

Paragrafen ger Skatteverket möjlighet att begära biträde av polismyndighet. Frågan behandlas i avsnitt 10.2.5.

Särskilda kontrollåtgärder

23–24 §§

Skatteverket får enligt 23 § göra observationer av försäljningsvolym och användning av kassaregister samt göra inköp. Härigenom kan Skatteverket genomföra kundräkning, kvittokontroll och provköp. I samband med att sådana åtgärder genomförs får även inventering av kassan göras. Endast åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att kassaregister används på korrekt sätt får företas med stöd av bestämmelsen. Syftet skall således vara att kontrollera att samtliga försäljningar registreras i kassaregister och att kunden erbjuds kvitto. I 24 § finns regler som syftar till att göra det möjligt för den som utför kontrollen att i efterhand stämma av de observationer och inköp som gjorts mot vad som har registrerats i kassaregister.

De särskilda kontrollåtgärderna är inte en del av revisionsinstitutet utan utgör ett fristående kontrollinstitut. Reglerna om revision i taxeringslagen (1990:324) är således inte tillämpliga för kontroll som sker med stöd av dessa bestämmelser. Resultatet av kontrollen kan däremot innebära att Skatteverket beslutar om att

inleda en revision. Därvid gäller naturligtvis taxeringslagens förfaranderegler (se vidare avsnitt 10.2.6).

Sanktionsavgift

25 §

I paragrafens *första stycke* anges under vilka förutsättningar sanktionsavgift kan tas ut av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag. Skatteverket får enligt *punkt 1* ta ut sanktionsavgift om näringsidkaren över huvud taget inte innehar något kassaregister. Sanktionsavgift kan enligt *punkt 2* tas ut om näringsidkaren i verksamheten använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Det kan vara fråga om kassaregister som inte är certifierat eller som är förändrat på ett inte tillåtet sätt. Ett kassaregister som inte har genomgått återkommande teknisk kontroll eller anmälts inom de tidsfrister som gäller uppfyller inte heller föreskrivna krav.

Bestämmelsen saknar subjektiva rekvisit. Det ställs således inte krav på att överträdelsen har skett uppsåtligen eller av oaktsamhet för att sanktionsavgift skall få tas ut.

Av *andra stycket* framgår att avgiften uppgår till 10 000 kr. Endast en avgift skall tas ut vid varje kontrolltillfälle oavsett om en eller flera överträdelser har konstaterats.

26 §

Av paragrafen framgår att det saknas förutsättningar för att ta ut sanktionsavgift om en överträdelse enligt i 25 § är obetydlig. En överträdelse kan anses obetydlig t.ex. om det är fråga om några dagars dröjsmål med återkommande teknisk kontroll eller anmälan av kassaregister som med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet är ursäktligt.

27 §

Överträdelser enligt 25 § pågår så länge näringsidkaren fortsätter att bedriva verksamheten utan att ha ett kassaregister eller med ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Först när de konstaterade bristerna har åtgärdats upphör överträdelsen. Om näringsidkaren inte vidtar rättelse inom skälig tid efter det att sanktionsavgift har beslutats får en ny avgift på 20 000 kr tas ut. En

bestämmelse med motsvarande innebörd finns i 2 § förordningen (1998:950) om miljöstraffavgifter.

28 §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att ta ut sanktionsavgift vid upprepade överträdelser. Den situation som avses är att en näringsidkare som har påförts en sanktionsavgift och herefter har vidtagit rättelse senare gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse. Avgift får då tas ut med 20 000 kr om den nya överträdelsen begåtts inom ett år från beslutet om sanktionsavgift. Sker den nya överträdelsen senare tillämpas 25 § och avgift utgår med 10 000 kr. En liknande bestämmelse för miljöstraffavgifter finns i 3 § förordningen om miljöstraffavgifter.

29 §

I paragrafen anges att näringsidkaren skall befrias från en sanktionsavgift om det finns särskilda skäl. Av formuleringen framgår att utrymmet för befrielse från avgift är begränsat. En felaktig bedömning av om den bedrivna verksamheten omfattas av kraven enligt lagen utgör i de allra flesta fall inte skäl för befrielse. Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock i enstaka fall vara sådana att det är svårt att avgöra om lagen är tillämplig eller inte. I ett sådant fall kan det finnas skäl för befrielse. Befrielse bör också vara möjlig om överträdelsen legat helt utanför näringsidkarens kontroll. Så kan vara fallet om kassaregistret har förändrats på ett inte tillåtet sätt på grund av ett konstruktionsfel. Däremot kan handlingar av anställd personal inte anses ligga utanför näringsidkarens kontroll. Ovan angivna exempel på situationer då befrielse bör komma ifråga är inte avsedda att vara uttömmande. Skatteverket får göra en bedömning utifrån de särskilda förhållandena i de enskilda fallen.

30 §

I paragrafen anges att sanktionsavgift inte får tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla ekonomiska sanktioner tas ut.

Vite

31 §

Enligt paragrafens *första stycke* får ett föreläggande enligt lagen förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Det innebär att såväl utredningsförelägganden enligt 21 § och 24 § som åtgärdsförelägganden enligt 21 § kan förenas med vite.

I *andra stycket* föreskrivs vissa begränsningar i möjligheterna att använda vitesförelägganden. Skälet härför är det krav som Europakonventionen ställer på att den enskilde inte får tvingas lämna uppgifter som är belastande för honom själv, den så kallade passivitetsrätten. Begränsningen har utformats med bestämmelsen i 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) som förlaga. Som närmare redogjorts för i avsnitt 11.2.2 bedömer vi att det inte är uteslutet att den föreslagna sanktionsavgiften omfattas av rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionens artikel 6. I förhållande till bestämmelsen i skattebetalningslagen har därför de situationer då vitesföreläggande inte får ske kompletterats med utredning av en fråga som har samband med gärning som kan leda till sanktionsavgift. Begränsningen gäller endast förelägganden som syftar till att förmå näringsidkaren att medverka i utredning. Åtgärdsförelägganden kommer däremot att kunna användas utan begränsning även när det finns skäl att misstänka att näringsidkaren begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till sanktionsavgift eller skattetillägg.

Paragrafens *tredje stycke* innehåller en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna. Se kommentaren till förslaget om lag om ändring i 3 kap. 18 § taxeringslagen.

32 §

Enligt 6 § lagen (1985:206) om viten gäller, om inte annat följer av vad som är särskilt föreskrivet, att en ansökan om utdömande av vite skall göras hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen. För att mål om utdömande av vite som förelagts enligt lagen om kassaregister m.m. skall kunna handläggas av den länsrätt som är rätt forum för andra beslut enligt lagen har en särskild forumregel införts i paragrafens *första stycke*.

Ett föreläggande vid vite får enligt 35 § inte överklagas. I *andra stycket* har därför tagits in en bestämmelse som gör det möjligt för domstolen att bedöma vitets lämplighet vid prövningen av en ansökan om utdömande av vite.

Bemyndiganden

33 §

Paragrafen innehåller normgivningsbemyndiganden. Utrymmet för delegation behandlas i avsnitt 14.1.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av bestämmelsen meddela föreskrifter om krav på samt kontroll och användning av kassaregister. Bemyndigandet täcker in bestämmelser om vilka funktioner kassaregister skall ha samt hur provning och certifiering skall gå till. Bestämmelser kan också meddelas om hur kassaregister skall användas och hur den återkommande tekniska kontrollen skall genomföras. I paragrafen finns vidare ett bemyndigande avseende föreskrifter om undantag från skyldigheter enligt lagen. Behovet av att föreskriva om undantag från lagen behandlas i avsnitt 9.3.

Utöver de föreskrifter som kan meddelas med stöd av bemyndigandena kan även verkställighetsföreskrifter meddelas. Det följer av 8 kap. 13 § RF och behöver inte särskilt anges.

Förfarandet

34 §

I paragrafen finns en upplysning om att förfarandereglerna för sanktionsavgifter finns i skattebetalningslagen. Där föreskrivs bl.a. att tiden för överklagande är två månader och, genom föreslaget tillägg, att muntlig förhandling i princip skall hållas av länsrätten i mål om sanktionsavgift om den klagande begär det. Se vidare författningskommentaren till förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen.

35–36 §§

Av 35 § framgår att beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite inte får överklagas. I 36 § anges vad som gäller för övriga beslut enligt lagen. Det gäller främst Skatteverkets beslut om undantag enligt 5 §. Dessa beslut skall överklagas enligt de allmänna reglerna i 22 a § förvaltningslagen (1986:223). Det innebär att besluten överklagas hos allmän förvaltningsdomstol och att prövningstillstånd gäller vid överklagande till kammarrätten. Beslut om sanktionsavgift överklagas också hos allmän förvaltningsdomstol, men enligt reglerna i skattebetalningslagen. För

tydlighetens skull har 36 § i likhet med 34 § utformats som en hänvisning.

Eftersom inga avvikande regler tas in i den nya lagen om kassaregister m.m. skall även övriga förfaranderegler i förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen (1971:291) tillämpas. Det innebär bl.a. att 16–17 §§ förvaltningslagen om parternas rätt att få del av uppgifter skall tillämpas av Skatteverket. Av 22 § förvaltningslagen följer att ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas (jfr 33 § förvaltningsprocesslagen). Om en enskild överklagar Skatteverkets beslut blir Skatteverket enligt 7 a § förvaltningsprocesslagen den enskildes motpart sedan handlingarna i ärendet lämnats över till domstolen. I och med att Skatteverket blir part i länsrätten har myndigheten rätt att överklaga beslutet om det har gått myndigheten emot. Ett överklagande skall enligt 23 § andra stycket förvaltningslagen ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Överklagandet skall ha kommit in dit inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för Skatteverkets överklagande till kammarrätten räknas dock från den dag beslutet meddelades.

Genom 36 § *andra stycket* görs undantag från forumregeln i 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. I stället skall forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen tillämpas.

Ikraftträdande

Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2006. Lagförslaget skall anmälas till EG-kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster. Efter anmälan följer en tidsfrist om minst tre månader under vilken riksdagen inte får fatta beslut i frågan. Med hänsyn härtill är ett tidigare ikraftträdande än den 1 juli 2006 inte möjligt. Lagen skall tillämpas första gången på försäljningar som sker efter den 31 december 2008. Den relativt långa övergångsperioden motiveras av att omfattande åtgärder krävs av Skatteverket och kassaregisterbranschen. De näringsidkare som omfattas av kravet på kassaregister behöver också ha god tid för att förbereda omställningen. Se vidare kapitel 16.

25.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

2 §

Punkt 5, som är ny, innebär att skattebetalningslagens bestämmelser om bl.a. betalning, indrivning och överklagande kommer att bli tillämpliga på den sanktionsavgift som Skatteverket skall kunna ta ut av näringsidkare enligt 25 § lagen om kassaregister m.m.

4 §

Tillägget i *första stycket punkt 3* innebär att vad som sägs om skatt och skattskyldig även kommer att gälla sanktionsavgift enligt lagen om kassaregister m.m. och den som är skyldig att betala sådan avgift. Härav följer bl.a. att ränta kan tas ut på en sådan sanktionsavgift om den inte betalas inom föreskriven tid.

16 kap.

6 §

Genom att sanktionsavgift enligt lagen om kassaregister m.m. förs in i bestämmelsens *andra stycke* kommer samma förfallodag som gäller för bl.a. beslut om debitering av skattetillägg och kontrollavgift att gälla för betalning av sanktionsavgift. Vilka dagar som är förfallodagar framgår av paragrafens tredje stycke.

21 kap.

5 §

Av *punkt 8*, som är ny, följer att en begäran om omprövning av beslut om sanktionsavgift enligt lagen om kassaregister m.m. skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet. Paragrafen omfattar inte bara ärenden om påförande av sanktionsavgift. Även beslut avseende sanktionsavgift som fattas senare med stöd av skattebetalningslagen omfattas. Det kan t.ex. vara fråga om beslut om anstånd med betalning av sanktionsavgift.

22 kap.**4 §**

Tiden för överklagande av beslut om sanktionsavgift bestäms genom *punkt 9*, som är ny, till två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. På motsvarande sätt som i fråga om tiden för omprövning enligt 21 kap. 5 § skattebetalningslagen gäller detta samtliga beslut om sanktionsavgift.

11 §

Av *punkt 9*, som är ny, följer att det krävs prövningstillstånd av kammarrätten vid överklagande av länsrättens beslut om sanktionsavgift enligt lagen om kassaregister m.m. Kravet på prövningstillstånd omfattar samtliga ärenden om sanktionsavgift som fattas med stöd av skattebetalningslagens regler.

13 §

Paragrafens *andra stycke*, som är nytt, innehåller en särskild bestämmelse om muntlig förhandling vid handläggning av mål om sanktionsavgift enligt lagen om kassaregister m.m. Paragrafen är utformad efter förebild av 6 kap. 24 § taxeringslagen. Bestämmelsen gäller dock endast handläggningen i länsrätten. Frågan om muntlig förhandling i kammarrätten skall prövas enligt 9 § tredje stycket förvaltningsprocesslagen. Se vidare avsnitt 11.2.2.

23 kap.**7 §**

Skatteverkets beslut att ta ut sanktionsavgift enligt lagen om kassaregister m.m. kan inte anses vara ett beslut enligt skattebetalningslagen. För att regeln om omedelbar verkställighet skall omfatta även sådana beslut förs därför lagen om kassaregister m.m. in i paragrafen.

25.3 Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

9 kap.

2 §

I första stycket anges bl.a. att sekretess gäller i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut med de undantag som följer av andra stycket i paragrafen. Genom den nya *punkt 4* gäller sekretessen även för uppgifter i ärenden enligt lagen om kassaregister m.m. Ändringen i *andra stycket* innebär att vissa beslut skall vara offentliga. Det gäller Skatteverkets beslut att i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagen liksom beslut om sanktionsavgift. Övriga beslut, t.ex. beslut om särskilda kontrollåtgärder och tillsyn, omfattas däremot av sekretessen.

25.4 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

5 kap.

9 a §

Bestämmelsen, som är ny, innehåller en upplysning om att det finns bestämmelser om användning av kassaregister i lagen om kassaregister m.m.

25.5 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

2 §

Ändringen innebär att uppgifter i ett ärende enligt lagen om kassaregister m.m. skall få behandlas i beskattningsdatabasen.

26 Författningskommentarer – skattebrottsenheterna

26.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

1 §

Ändringen i paragrafen innebär att överträdelse av näringsförbud skall få utredas av skattebrottsenheterna samt att dessa skall få bedriva spaning och underrättelseverksamhet när det gäller detta brott.

2 §

Som en följd av att skattebrottsenheterna föreslås få verkställa beslut om tvångsmedel i vissa fall har *tredje stycket* tagits bort.

3 §

Paragrafen är ny. Regleringen i *första stycket* klargör att skattebrottsenheterna inte får använda straffprocessuella tvångsmedel i större utsträckning än vad som framgår av bestämmelserna i 4–6 §§.

I 29 § polislagen (1984:387) finns regler som, under särskilda förutsättningar, ger polismans rätt att bruka våld också till vissa andra befattningshavare än polismän. Det gäller bl.a. personer som med laga stöd skall verkställa husrannsakan och beslag. Av *andra stycket* i 3 § framgår att skattebrottsenheterna inte skall få använda våld utom i den speciella situation som anges i 7 §.

4 §

Paragrafen är ny. Genom bestämmelsen ges skattebrottsenheterna befogenhet att verkställa beslut om beslag och husrannsakan i de fall det bedöms att verkställigheten kan ske utan att våld mot person behöver användas.

Bestämmelsen innebär en möjlighet för åklagaren att låta skattebrottsenheterna verkställa beslag och husrannsakan i dessa fall. Åklagaren får i det enskilda fallet göra en bedömning om det finns risk för att förrättningsmannen kommer att mötas av våld

eller hot om våld vid förrättningen eller om tvång kommer att behövas för att genomföra åtgärden. Åklagaren gör i dag inga säkerhetsbedömningar inför t.ex. husrannsakan. I de ärenden som utreds vid skattebrottsenheterna kan tjänstemännen vid dessa enheter ge åklagaren underlag för dessa bedömningar. Se vidare avsnitt 19.3.2 och 19.3.3.

5 §

Genom bestämmelsen, som är ny, utsträcks skattebrottsenheternas befogenheter att biträda vid husrannsakan i förhållande till 28 kap. 7 § RB. Vid medverkan som sker med stöd av 5 § skall det vara möjligt för tjänstemännen vid skattebrottsenheten att aktivt medverka vid husrannsakan även om den verkställs av polis. Han skall i princip ha samma befogenhet som polismannen, dock med det undantaget att han inte skall få använda våld vid förrättningen. Bestämmelsen är utformad som en möjlighet för åklagaren att i det enskilda fallet ge en tjänsteman vid skattebrottsenheten i uppdrag att medverka vid husrannsakan. Se vidare avsnitt 19.3.2.

6 §

Genom bestämmelsen, som är ny, tillerkänns tjänstemännen vid skattebrottsenheterna samma befogenhet som polismän att ta egendom i beslag vid husrannsakan. Det gäller såväl när de verkställer husrannsakan på egen hand, som när de medverkar vid en husrannsakan som verkställs av polis. Egendomen skall avse brott som får utredas av skattebrottsenheterna. Det gäller dels de brott som finns uppräknade i 1 § första stycket, dels de brott som åklagaren i det enskilda fallet uppdrar åt skattebrottsenheterna att utreda (1 § andra stycket).

I andra stycket föreskrivs, efter mönster från 27 kap. 4 § tredje stycket RB, att anmälan i dessa fall skyndsamt skall göras till åklagaren som sedan skall pröva om beslaget skall bestå.

I paragrafen anges att 27 kap. RB gäller i tillämpliga delar. Detta kapitel innehåller bl.a. de materiella förutsättningarna för beslag (1 §), begränsningar när det gäller skriftliga handlingar (2 §) och försändelser på post- eller telebefordringsföretag (3 §) och förfarandebestämmelser (10–13 §§). Bestämmelserna är tillämpliga när tjänsteman vid skattebrottsenheten tar egendom i beslag.

7 §

Paragrafen är ny. Genom bestämmelsen ges skattebrottsenheterna befogenhet att låta öppna lås om det behövs för att kunna genomföra husrannsakan. Exempel på en sådan situation är vid husrannsakan i bankfack och det inte finns tillgång till nyckel.

8–9 §§

De nuvarande 3 och 4 §§ har bytt beteckning till 8 och 9 §§.

26.2 Förslaget till lag om ändring i rättegångsbalken

28 kap.

7 §

I paragrafen har i ett *nytt fjärde stycke* lagts till en hänvisning till 5 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Anledningen härtill är att de befogenheter som tjänstemännen vid skattebrottsenheterna föreslås få enligt denna paragraf är vidare än som följer av nuvarande regel i 28 kap. 7 § RB om "biträde av sakkunnig eller annan".

26.3 Alternativ A – en omfattande direktåtkomst till beskattningsdatabasen

26.3.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap.

4 §

Paragrafen anger för vilka ändamål som uppgifterna i beskattningsdatabasen får användas. Enligt *andra stycket*, som är nytt, får uppgifter som har samlats in för de primära ändamålen i lagen även behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Med brottsbekämpande verksamhet avses skattebrottsenheternas underrättelseverksamhet samt deras verksamhet med att utreda brott. Med stöd av denna bestämmelse kan direktåtkomst till

uppgifter i beskattningsdatabasen tillåtas för skattebrottsenheterna. Detta gäller dock inte de uppgifter som på grund av sekretesslagstiftningen inte får lämnas ut till skattebrottsenheterna.

26.3.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

1 §

Enligt andra stycket skall lagen tillämpas på all behandling av personuppgifter som är helt eller delvis automatiserad samt viss strukturerad manuell behandling. Med personuppgifter avses all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet. I paragrafen har gjorts ett tillägg som innebär att varje form av direktåtkomst till beskattningsdatabasen omfattas av lagen. Även sådan direktåtkomst som innebär att någon tar del av uppgifterna på skärmen utgör behandling och omfattas härmed.

14 a §

I paragrafen, som är ny, anges vilka sökbegrepp som får användas av skattebrottsenheterna vid sökning i beskattningsdatabasen. Av bestämmelsen följer att det inte är möjligt för skattebrottsenheterna att använda sig av urvalsprogram eller liknande vid sökningarna. Bestämmelsen gäller både i Skatteverkets underrättelseverksamhet och i den brottsutredande verksamheten.

26.3.3 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap.

18 §

Bestämmelsen, som är ny, är ett komplement till bestämmelsen i 3 kap. 6 § om förbud mot vitesföreläggande i vissa fall. Ett föreläggande får inte förenas med vite när det finns anledning anta att den som skall föreläggas – eller företrädare för denne om det är en juridisk person – har begått en gärning som är straffbelagd och

föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Den nya bestämmelsen innebär en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna att, på begäran av den som har utfärdat ett föreläggande, uppge om det inom verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. För att kunna göra denna bedömning måste skattebrottsenheten få information om vilken fråga som föreläggandet avser.

26.3.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

23 kap.

2 a §

Se kommentaren till 3 kap. 18 § taxeringslagen.

26.3.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

15 kap.

9 §

Se kommentaren till 3 kap. 18 § taxeringslagen.

26.3.6 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

5 a §

Paragrafen är ny. Den innehåller en uppgiftsskyldighet för Skatteverkets fiskala verksamhet gentemot skattebrottsenheterna. Uppgiftsskyldigheten innebär att sekretessen enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen viker enligt 14 kap. 1 § samma lag.

26.4 Alternativ B – en begränsad direktåtkomst till beskattningsdatabasen

26.4.1 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

5 a §

Paragrafen är ny. Den innehåller en uppgiftsskyldighet för Skatteverkets fiskala verksamhet gentemot skattebrottsenheterna. Uppgiftsskyldigheten innebär att sekretessen enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen viker enligt 14 kap. 1 § samma lag.

Del F

Särskilda yttranden
och bilaga

Särskilt yttrande

av experterna Jan Olsson, Göran Granhed och Roland Andersson

1. Lagkrav angående kassaregister

Utredningen föreslår att det ska införas krav på registrering av försäljning i certifierade kassaregister. Detta innebär dels att:

- den som berörs av lagstiftningen måste inneha certifierat/certifierade kassaregister och dels att
- all försäljning skall registreras i detta/dessa kassaregister.

Dessa krav delar vi till fullo.

2. Kontroll

Enligt utredningens bedömning kan behovet av kontroll inte tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Därför föreslås två kontrollformer:

- *Tillsyn* som innebär kontroll av själva kassaregistret och
- *Särskilda kontrollåtgärder* som innefattar kundräkning, kvitto-kontroll, provköp och kassainventering i samband med någon av de förstnämnda kontrollåtgärderna.

När det gäller behovet av särskilda kontrollåtgärder anförs bl.a. följande.

Den omständigheten att manipulationer blir spårbara kommer dock sannolikt att leda till förändrade beteenden för att undandra intäkter. Det kan tänkas att en återgång sker till mindre sofistikerade metoder såsom att helt enkelt låta bli att registrera en viss del av försäljningarna i kassaregistret.

Vidare anføres följande beträffande kontrollbehovet.

Ett stort antal näringsidkare kommer att omfattas av kraven och intresset att bryta mot reglerna får bedömas som betydande hos vissa näringsidkare. För att reglerna ska få genomslag förutsätts därför i vart fall inledningsvis en hög kontrollfrekvens så att den enskilde näringsidkaren uppfattar att det finns en reell risk för upptäckt. Om det skall vara möjligt att uppnå en så hög kontrollfrekvens, behövs tillgång till avgränsade och enkla kontrollformer som medger en effektiv tillsyn.

Även förslagen på kontrollåtgärder delar vi fullt ut.

3. Sanktionsavgift

Vilka sanktioner kan enligt förslaget drabba den näringsidkare som bryter mot den nya lagstiftningen?

För den som inte innehar något kassaregister eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav utgår sanktionsavgift på 10 000 kronor. Om inte rättelse sker efter det att en sanktionsavgift beslutats eller om näringsidkaren gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet.

Däremot utgår ingen sanktionsavgift om näringsidkaren bryter mot kravet på att all försäljning ska registreras i kassaregister. Det enda en sådan underlåtenhet kan leda till är att resultaten av de särskilda kontrollåtgärderna kan tjäna som underlag vid Skatteverkets riskanalysarbete och kan därigenom komma att medföra att näringsidkaren utsätts för skatterevision, men då är man inne på en annan lagstiftning. Revisionsinstitutet är ett ofta otympligt och alltför resurskrävande kontrollinstrument när det gäller kontroll av kontantbranscherna. Utredningen ger också uttryck för den uppfattningen i följande uttalande.

Det står enligt vår bedömning klart att revisionsinstitutet inte ger utrymme för en effektiv tillsyn över att särskilda krav på kassaregister för vissa näringsidkare efterlevs.

Vi anser att det är olämpligt att ha regler som inte är förenade med sanktioner vid eventuell överträdelse. Kontrollen och efterlevnaden av regelsystemet blir därigenom mindre effektivt. Detta kan i sin tur inverka negativt på förtroendet bland företagen i kontant-

branscherna såväl för systemet med certifierade kassaregister som skattesystemets förmåga att verka konkurrensneutralt.

Till skillnad mot utredningen förordar vi därför att sanktionsavgift skall kunna påföras också när näringsidkaren bryter mot kravet på att all försäljning skall registreras i kassaregister.

Särskilt yttrande

av experten Roland Andersson

Jag delar inte utredningens överväganden när det gäller skattebrottsutredarnas rätt att på egen hand få verkställa beslut om tvångsmedel.

Först vill jag framhålla att Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten och Rikspolisstyrelsen i den rapport från år 2003 om samarbetet i ekobrottsutredningar som nämns i avsnitt 18.3 (i betänkandet) redovisat en gemensam ståndpunkt när det gäller det lämpliga i att skattebrottsutredare får verkställa straffprocessuella tvångsmedel.

De tre myndigheterna konstaterar att det finns vissa situationer där det skulle gagna effektiviteten om skattebrottsutredare får verkställa beslut om beslag. Som exempel nämns de fall där någon under ett förhör frivilligt överlämnar handlingar till en skattebrottsutredare eller där handlingarna har överlämnats av en myndighet som Skatteverket eller av en konkursförvaltare. Om beslag verkligen krävs i dessa situationer – vilket enligt praxis alltid anses vara fallet då handlingar överlämnas av en misstänkt person – skulle arbetet effektiviseras om polisiär kompetens inte behövde tas i anspråk. Att gå längre när det gäller skattebrottsutredarnas rätt att på egen hand verkställa tvångsmedel ansåg de tre myndigheterna inte vara möjligt.

För egen del vill jag slå fast att jag anser att skattebrottsenheterna utgör ett värdefullt och välkommet tillskott i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Jag delar utredningens uppfattning att skattebrottsenheterna skall ges förutsättningar att arbeta så effektivt som möjligt. Det är i sammanhanget angeläget att framhålla att jag i och för sig inte ser några hinder mot att skattebrottsutredare får hantera alla slags tvångsmedel under förutsättning att de har samma utbildning och samma kompetens när det gäller tvångsåtgärder och våldsanvändning som polisen. En sådan ordning skulle säkerligen bidra till ökad effektivitet i ekobrottsbekämpningen som helhet. Men skattebrottsutredarna

har inte samma kompetens och utbildning på området som polisen. För detta krävs i princip att skattebrottsutredarna ges en komplett polisiär utbildning. Utbildning på området i form av begränsade punktinsatser är inte tillräcklig.

Därför utgår jag vid mina överväganden från den kompetensnivå när det gäller hanteringen av tvångsmedel som skattebrottsutredarna befinner sig på idag. Den är för övrigt densamma som för de närmare 40 ekorevisorer som finns inom EBM och som också till ett mindre antal finns inom polisen. Såvitt jag känner till har det inte ens diskuterats att den yrkeskategorin skulle få rätt att på egen hand verkställa beslut om husrannsakan trots att man kan hävda samma effektivitetsvinster för den gruppen som för skattebrottsutredarna.

Enligt min uppfattning har utredningen anlagt ett alltför snävt synsätt i sina överväganden genom att enbart se till påstådda effektivitetsvinster för skattebrottsenheterna utan att ta tillräcklig hänsyn till effekter i övrigt. Detta gäller särskilt för de effekter som förslagen innebär för den praktiska tillämpningen av det regelverk som styr hanteringen av tvångsmedel. Ett etablerat system luckras upp. Genom förslagen tillskapas ett nytt tvångsmedel, vars mest utmärkande drag är att det endast till viss del är ett tvångsmedel, eftersom det inte får verkställas om våld mot person behöver användas. För att överhuvudtaget kunna motivera en lagstiftning med sådant innehåll måste effektivitetsvinsterna vara mycket stora. Enligt min uppfattning räcker de vinster som förslagen motiveras med inte alls till för att uppväga de negativa effekterna för tvångsmedelshanteringen.

Det finns sedan länge en noggrann reglering av de tvångsmedel som får användas för utredning av brott. Regleringen av straffprocessuella tvångsmedel finns huvudsakligen i rättegångsbalken. Det är alltid angeläget att en lagreglering är förutsebar för den enskilde. Användningen av tvångsmedel i en förundersökning är en av samhällets mest ingripande åtgärder och det är därför särskilt viktigt att det av lagstiftningen på området tydligt framgår under vilka förutsättningar tvångsåtgärder får vidtas och vad den enskilde är skyldig att underkasta sig i detta avseende. Dagens regelsystem är komplext och ger inte alltid svar på frågan om tvångsmedlet går att tillämpa i den aktuella situationen. Dessutom kan beslutsunderlaget variera kraftigt, bl.a. beroende på i vilket skede av en förundersökning som tvångsmedel aktualiseras. Därför ställer tillämpningen av straffprocessuella tvångsmedel generellt

sett höga krav på tillämparens kunskaper och integritet såväl när det gäller beslut om tvångsmedel som verkställigheten av sådana.

Det ifrågasätts ofta om användningen av tvångsmedel har varit i överensstämmelse med lagstiftningen. Mängden anmälningar till JO och JK samt brottsanmälningar riktade mot polismän, åklagare och domare vittnar om detta. Av de mål om tjänstefel som Högsta domstolen handlagt efter lagändringen 1989, då straffansvaret för tjänstefel skärptes, rör omkring hälften felaktig användning av tvångsmedel.

Att införa en möjlighet för skattebrottsutredare att verkställa beslut om husrannsakan om den kan genomföras utan att våld mot person behöver användas innebär att ett redan svårtillämpat regelverk kompliceras ytterligare. En första fråga är vem som skall avgöra om husrannsakan kan genomföras utan våld mot person.

Enligt utredningen är det i första hand en uppgift för åklagaren att avgöra om husrannsakan kan genomföras utan att våld mot person behöver användas, men skattebrottsutredarna kan bidra med underlag för åklagarens bedömning. Samtidigt konstateras att säkerhetsbedömningarna hittills alltid gjorts av polisen och att uppgiften därför är ny för åklagaren.

Varken åklagare eller skattebrottsutredare har den kompetens på området som krävs för uppgiften. För åklagarna har det alltid varit en trygghet att veta att polisen har den kompetensen. Enligt min uppfattning har utredningen klart underskattat det krav på kompetens som krävs för att göra säkerhetsbedömningar vid verkställighet av tvångsmedel. Den har också underskattat de erfarenheter och kunskaper på området som polisen vunnit under åren. De jämförelser som utredningen gör med de tvångsåtgärder som finns i beskattningsförfarandet är enligt min uppfattning inte särskilt relevanta. Det är nämligen fråga om två olika system som är uppbyggda på helt olika sätt.

En andra fråga – som av utredningen lämnas obesvarad – är om det överhuvudtaget är möjligt att med säkerhet avgöra om en husrannsakan kan verkställas utan att våld mot person behöver användas utan att verkställighet först påbörjats.

Utredningen har försökt att hantera problemet med säkerhetsbedömningarna genom att begränsa skattebrottsutredarnas rätt att verkställa beslut om husrannsakan till ett par undantagsfall. Utredningens förslag visar tydligt vilka lagtekniska problem som uppstår när man med en lagreglering endast vill fånga in sådana fall.

Först skapas i lagtexten ett betydande utrymme för skattebrottsutredarna att verkställa beslut om husrannsakan.

Genom uttalanden på andra ställen i betänkandet inskränks sedan utrymmet för skattebrottsutredarnas rätt till två undantagsfall, nämligen husrannsakan i bankfack och hos revisions- och redovisningsbyråer. Fallen är inte så frekventa att förslaget skulle ge några mer påtagliga effektivitetsvinster.

Man får i sammanhanget inte glömma bort att såväl åklagare som skattebrottsutredare har resultatkrav att uppfylla. Jag ser därför en uppenbar risk för att åklagare – särskilt i de delar av landet där det kan vara svårt för åklagaren att få biträde av poliser för verkställighet av husrannsakan – ”lockas” att låta skattebrottsutredare verkställa sådana tvångsåtgärder i långt fler fall än de som anges i betänkandet, men som lagtexten medger.

Förslaget medför nya tolkningsproblem och osäkerheten om vad som kommer att vara tillåtet för skattebrottsutredare i detta avseende kommer att bli stor. Från rättssäkerhetssynpunkt framstår detta för mig som betänkligt.

Jag delar utredningens uppfattning att det kan medföra effektivitetsvinster att en skattebrottsutredare aktivt får medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis (5 § i förslaget). Vad en skattebrottsutredare med dagens lagstiftning får göra i detta avseende torde inte vara helt klart. Mot den bakgrunden är det förtydligande som görs i förslaget motiverat.

När det däremot gäller förslaget om rätt för skattebrottsutredarna att vid husrannsakan få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten (6 § i förslaget) ser jag inte något sådant behov. Jag har tidigare uttalat att jag inte anser att skattebrottsutredare på egen hand skall få verkställa åklagarens beslut om husrannsakan.

Inte heller när en skattebrottsutredare genom beslut av åklagare medverkar vid verkställigheten av husrannsakan ser jag något behov för skattebrottsutredaren att ta egendom i beslag. Ansvar för verkställigheten av en husrannsakan och vad som vid denna tas i beslag måste ytterst ligga på en person. I de fall skattebrottsutredare biträder polis vid verkställighet av husrannsakan skulle det bara skapa osäkerhet och förvirring om både polis och skattebrottsutredare, var för sig, skulle få ta egendom i beslag. Det enda rimliga är därför att om polis verkställer en husrannsakan under medverkan av skattebrottsutredare så är det endast polisen som får ta egendom i beslag. En annan sak är att skattebrotts-

utredarna kan bidra med sin särskilda kompetens när den egendom som behöver tas i beslag väljs ut.

Sammanfattningsvis är det min uppfattning att det inte bör skapas utrymme för skattebrottsutredare att verkställa tvångsmedel i fler fall än vad Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten och Rikspolisstyrelsen enades om i den rapport som jag hänvisat till inledningsvis. Visserligen innebär detta i och för sig en uppluckring av det etablerade systemet, men den är marginell och innebär knappast några risker ur rättssäkerhetssynpunkt samtidigt som effektivitetsvinsterna är tydliga.

Hur detta skall lösas lagtekniskt är en svår fråga som måste övervägas ytterligare. De analyser och överväganden som utredningen gjort i detta avseende är inte tillräckligt djupgående.

Kommittédirektiv



Kontroll av omsättningen i kontantbranscherna och översyn av skattebrottsenheternas verksamhet

Dir. nr
2004:26

Beslut vid regeringssammanträde den 26 februari 2004

Sammanfattning av uppdraget

Kontroll av omsättning i kontantbranscherna

En särskild utredare tillkallas för att utreda om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning (de s.k. kontantbranscherna) skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen.

Uppdraget omfattar att lämna förslag på utformningen av en sådan ordning, att lämna förslag till nödvändiga lagändringar, att utreda organisationsfrågor och att utreda vilka tekniska krav som skall ställas på systemen.

I utredningsuppdraget ingår vidare att överväga och lämna förslag till kontrollbefogenheter och sanktioner för att säkerställa att det föreslagna systemet uppfyller sina syften.

Skattebrottsenheterna inom Skatteverket

Utredaren skall också utreda hur skattebrottsenheternas verksamhet kan effektiviseras och då särskilt kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda processuella tvångsmedel samt, om det behövs, föreslå lagändringar,

- analysera behovet av och möjligheterna att utvidga skattebrottsenheternas tillgång till uppgifterna i beskattnings-

- databasen utan att den enskildes integritet och rättssäkerhet äventyras samt, om det behövs, föreslå lagändringar,
- analysera behovet av en utvidgning av skattebrottsenheternas verksamhetsområde samt, om det behövs, föreslå lagändringar.

Bakgrund

Kontroll av omsättning i kontantbranscherna

Allmänt

Det kan knappast ifrågasättas att förekomsten av en stor svart sektor och oredovisade inkomster av betydande omfattning är samhällsskadligt. Förutom att skattebördan vältras över på andra skattskyldiga så följer med detta konkurrensproblem och sociala problem. Storleken av den svarta sektorn i Sverige har av Skattebasutredningen i betänkandet *Våra skatter* (SOU 2002:47) beräknats omsätta mellan 3 och 4,5 procent av bruttonationalprodukten. Riksrevisionsverket har uppskattat att det svarta arbetet årligen motsvarar förlorade skatteintäkter på 20–40 miljarder kronor (RRV rapport 1998:36). Riksrevisionsverket har dessförinnan konstaterat att svart arbete i viss omfattning även utförs av förtidspensionärer och sjukskrivna samt av personer som uppstår arbetslöshetsersättning (RRV rapport 1995:32). Det finns dessutom en tydlig koppling mellan svart arbete och annan brottslighet. Vissa branscher är mer utsatta för ekonomisk brottslighet än andra och skattefusk och svart arbete har inom dessa branscher tagit sådana proportioner att det blivit ett allvarligt problem inte minst för seriösa näringsidkare. Om ekonomisk brottslighet tenderar att bli en vardaglig företeelse väcker det starka betänkligheter.

Samhället har under senare år gjort en kraftsamling för att upptäcka och lagföra ekonomisk brottslighet, bl.a. skattebrottslighet. Åtgärderna har lett till att fler fall av misstänkta skattebrott uppdagats och anmälts till åklagare. I regel upptäcks skattefusk i samband med att Skatteverket, gör en skatterevision. En normal skatterevision är emellertid förhållandevis resurskrävande. En revision av normal beskaffenhet för en restaurang har beräknats ta 30–40 dagar i anspråk för en skatterevisor. Erfarenheterna visar att det när kontrollmaterial saknas är särskilt resurskrävande och svårt att komma åt oredovisade inkomster. Det

är därför angeläget att undersöka om inte kontrollverktygen kan skärpas.

Särskilda problem i vissa branscher

Särskilda kontrollproblem är förknippade med branscher som har försäljning av varor eller tjänster gentemot allmänheten, där betalning sker kontant och kunderna inte efterfrågar kvitto. Huvudregeln i bokföringslagen (1999:1078) är att en verifikation skall upprättas för varje affärshändelse (se 5 kap. 6 §). Om det är svårt att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna får vid kontant försäljning av varor och tjänster inbetalningar under en dags försäljning dokumenteras med en gemensam verifikation. Som exempel på när sådana svårigheter kan föreligga nämns i lagens förarbeten att företaget varje dag gör ett stort antal kontantaffärer som rör mindre belopp och kundkretsen är anonym (se prop. 1998/99:130 s. 397). Bokföringslagen kräver att affärshändelser bokförs så att de kan presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. Detta skall ske på sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat (se 5 kap. 1 §). Lagen kräver att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed, får dock affärshändelser bokföras senare än så (se 5 kap. 2 §). Det har kan hävdas att traditionell bokföringskontroll i vissa fall har ett begränsat värde i kontantbranscherna bl.a. för att möjligheten till en effektiv efterhandskontroll kan vara mycket begränsad när kassaregister inte används eller kanske används på ett sådant sätt att kontrollremsan är av tvivelaktigt värde.

Krav på typgodkända kassaregister

En återkommande fråga i diskussionerna om hur intäktskontrollen kan skärpas har varit om det finns anledning att införa ett krav på typgodkända kassaregister och kvitto. Frågan togs upp t.ex. av Branschsaneringsutredningen i dess huvudbetänkande *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111). Vid remissbehandlingen fick förslagen ett positivt mottagande av de flesta remissinstanser, såväl myndigheter som näringslivsorganisationer. Den kritik som fanns rörde i huvudsak att skyldigheten borde avgränsas och att det borde finnas en övergångstid

samt att den av utredningen föreslagna tidpunkten var olycklig med hänsyn till ett eventuellt införande av euron. Regeringen ansåg vid behandlingen av Branschsaneringsutredningens förslag i propositionen *Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall* (prop. 2000/01:105) att effekterna av utredningens förslag var alltför osäkra och att några generella regler av det slag utredningen föreslagit inte borde genomföras.

Även 1995 års skatteflyktskommitté kom in på frågan om kassaregister med anledning av sitt utredningsuppdrag om den tillfälliga handeln i betänkandet *Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m.m.* (SOU 1997:86) men ansåg att frågan borde behandlas i ett större sammanhang.

Därefter har synpunkten att ett krav på kassaregister skall införas framförts till regeringen i olika sammanhang, främst från skatteförvaltningen och rättsvårdande myndigheter, men även från branschorganisationer och arbetsmarknadsorganisationer. I Riksskatteverkets promemoria *Torg- och marknadshandel m.m.* (RSV Rapport 1999:14) anges t.ex. att avsaknad av kassaapparater varit försvårande i kontrollarbetet och att en möjlighet till avstämning mellan kassa och kontrollremsa skulle underlätta. Även en projektgrupp inom Ekobrottsmyndigheten, SAMEB, har i en skrivelse den 9 december 1998 betonat vikten av att kassaregisterkrav införs. I en skrivelse den 5 januari 2002 har SAMEB vidare framhållit behov av krav på typgodkända kassaregister i restaurangbranschen. Riksskatteverket föreslår något liknande i sin rapport 2002:3 *Schablonbeskattning – en principskiss*, nämligen att intäktskontrollen förstärks genom införande av plomberade och typgodkända kassaregister och kvittokrav.

Åtgärder på alkoholpolitikens område

På alkoholpolitikens område har Operation krog-sanering i en skrivelse den 27 oktober 1999 till regeringen föreslagit att ett krav på kassaregister införs i alkohollagen (1994:1734). Alkoholutredningen föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 2000:59) att innehavare av serveringstillstånd skall vara skyldiga att registrera all försäljning i ett kassaregister samt att erbjuda kunden kvitto.

Riksdagen har därefter beslutat om ändringar i alkohollagen innebärande att innehavare av serveringstillstånd skall vara skyldiga att registrera all försäljning i ett kassaregister som uppfyller vissa krav samt att erbjuda kunden kvitto (se prop. 2000/01:97, bet.

2000/01:SoU19, rskr. 2001/01:260, SFS 2001:414). Ändringarna trädde i kraft den 1 juli 2003. Beträffande krav på typgodkännande av kassaregister anförde regeringen bl.a. följande:

Branschsaneringsutredningens intentioner om ”typgodkända” kassaregister är vällovliga, se betänkandet *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111). Ett eventuellt ”typgodkännande” av kassaregister är emellertid förenat med vissa tekniska svårigheter samt att vissa EG-rättsliga procedurer måste iakttas.

Ett typgodkännande i Branschsaneringsutredningens mening förutsätter att kassaregistren på något sätt plomberas så att de inte går att manipulera efter godkännandet. Sådan plombering sker av taxametrar enligt bestämmelserna i yrkestrafiklagen (1998:490) och yrkestrafikförordningen (1998:779). Om Sverige skulle vilja införa sådana regler måste dessutom beaktas Europaparlamentets och rådets direktiv (EG) nr 98/34 av den 22 juni 1998 om informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. Direktivet innebär att tekniska föreskrifter på det icke-harmoniserade området måste anmälas till EG-kommissionen innan de kan träda i kraft.

Inget hindrar att Sverige – för det fall ytterligare krav på kassaregister bedöms nödvändigt – lämnar in en sådan anmälan till EG-kommissionen. I dagsläget anser regeringen emellertid att det inte är lämpligt att gå längre än att i lagtexten uppställa kravet att kassaregistret på ett tillförlitligt sätt skall utvisa alla transaktioner som gjorts. Regeln bör kompletteras med ett bemyndigande till Statens Folkhälsoinstitut att meddela närmare föreskrifter om kassaregister.

Statens folkhälsoinstitut har utfärdat föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2) för dem som har serveringstillstånd. I föreskrifterna anges vilka krav som ställs på kassaregister. Föreskrifterna innebär bl.a. att kassaregister för varje inslag skall registrera vissa uppgifter och att uppgifterna inte skall gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Statens folkhälsoinstitut kan ge dispens från föreskrifterna. Särskilda föreskrifter om bevarande av kassaregister finns dock inte. Eftersom föreskriften innefattar rättsligt tvingande tekniska specifikationer, vilket är det främsta kriteriet för om anmälningsplikt till kommissionen föreligger, har Folkhälsoinstitutets föreskrifter anmälts till kommissionen.

Behov av ytterligare åtgärder

Som framgått ovan finns det särskilda kontrollproblem förknippade med de s.k. kontantbranscherna. Det är principiellt felaktigt att låta lagstiftningen ha en sådan uppbyggnad att den

enkelt kan kringgås samtidigt som efterlevnaden är svår att kontrollera. Enligt regeringens bedömning är det därför angeläget att överväga ytterligare åtgärder för att minska utrymmet för fusk och öka risken för upptäckt genom förbättrade kontrollmöjligheter inom kontantbranscherna generellt. Det finns därvid inte anledning att begränsa kassakravet till företag med serveringstillstånd utan åtgärderna bör övervägas för hela kontantsektorn.

Även med beaktande av att ändringarna i alkohollagen nyligen har genomförts anser således regeringen att det är väl motiverat att nu utreda om inte liknande krav som finns på alkoholområdet bör införas generellt vid kontanthandel samtidigt som de tekniska kraven på apparaturen bör skärpas genom typgodkännande eller liknande.

Även med en mycket bra teknisk lösning med höga säkerhetskrav går det inte att helt eliminera risken för att alla transaktioner inte redovisas i kontrollsystemet på avsett sätt. Det bör därför utredas om kraven på de tekniska systemen bör kompletteras med andra kontrollåtgärder samt vilka kontrollbefogenheter och sanktioner som är nödvändiga för att säkerställa att de föreslagna systemen uppfyller sina syften. Frågor som kan behöva övervägas är om inte kundräkning, provköp, kvittokontroll och teknisk kontroll av kassaregister bör kunna ske i ökad utsträckning utanför revisionsinstitutet.

Skattebrottsenheternas verksamhet

Allmänt

Skattebrottsenheterna har varit verksamma sedan 1998. De tillkom efter förslag av regeringen i propositionen *Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.* (prop. 1997/98:10). Regeringens förslag byggde på ett förslag från Ekobrottsberedningen (*Skattekriminal* [Ds 1997:23]). Förslaget innebar en reform i två steg. Det första steget motsvarar de uppgifter skattebrottsenheterna huvudsakligen har i dag, dvs. att biträda åklagaren vid förundersökningar i samband med utredning av skattebrott. I ett andra steg föreslog Ekobrottsberedningen att skattemyndigheterna skulle få befogenhet att själva besluta om och leda förundersökningar samt att utfärda strafförelägganden. Det andra steget skulle införas när skattemyndigheterna hade byggt upp

en kompetent och väl fungerande organisation med erfarenhet från brottsutredningar. Regeringens förslag omfattade endast steg ett.

Tvångsmedel

I prop. 1997/98:10 behandlades även frågan om processuella tvångsmedel. Regeringen ansåg att det i och för sig kunde finnas skäl att ge skattebrottsenheterna vissa befogenheter i samband med tvångsmedelsanvändning. Redan då biträdde skatterevisorer ofta polisen vid husrannsakingar. Tvångsmedelsanvändning ansågs inte heller i övrigt vara något okänt för skatteförvaltningen. Skattemyndigheterna verkställde beslut om tvångsåtgärder enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Trots detta ansåg regeringen att skattebrottsenheten inte borde få använda straffprocessuella tvångsmedel. Det angavs dock att det kunde finnas skäl att på nytt ta upp frågan i samband med en utvärdering av reformen. I de fall där användandet av straffprocessuella tvångsåtgärder aktualiserades i en skattebrottsutredning borde således dessa åtgärder precis som tidigare verkställas av polisen eventuellt med biträde av skattebrottsenheten.

Beskattningsdatabasen

Sekretess gäller för beskattningsverksamheten och för förande och uttag ur beskattningsdatabasen enligt sekretesslagen (1980:100). Sekretessen gäller inte bara mot enskilda utan också gentemot andra myndigheter samt mellan olika verksamhetsgrenar inom samma myndighet när de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra. Sekretessen får brytas i de fall som anges i sekretesslagen eller i lag eller förordning som sekretesslagen hänvisar till. Det innebär t.ex. att sekretess inte hindrar att uppgift som rör misstanke om brott lämnas till åklagarmyndighet, polismyndighet eller annan myndighet som har att ingripa mot brottet om fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas leda till annan påföljd än böter. Vidare hindrar inte sekretess att uppgift lämnas till myndighet om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse sekretessen skall skydda. Bestämmelserna om sekretess innebär att uppgifterna i beskattningsdatabasen normalt inte är tillgängliga för skattebrottsenheterna. Skattebrottsenheterna kan dock när det finns misstanke om brott begära att få uppgifter utlämnade.

Grundläggande bestämmelser om behandling av personuppgifter finns i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter, dataskyddsdirektivet¹. Direktivet är inte tillämpligt på sådan behandling av personuppgifter som faller utanför gemenskapsrätten. Direktivet har implementerats genom personuppgiftslagen (1998:204). Denna lag är generellt tillämplig på behandling av personuppgifter och gäller således även vid behandling av personuppgifter inom Skatteverket, i den mån det inte finns avvikande bestämmelser i lag eller förordning. Sådana bestämmelser finns bl.a. i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Frågan om i vilken omfattning skattebrottsenheterna skall få tillgång till uppgifterna i skatterregistret har varit föremål för regeringens bedömning vid ett antal tillfällen. Frågan behandlades bl.a. i propositionen *Behandling av personuppgifter i skattemyndigheternas brottsutredande verksamhet*, m.m. (prop. 1998/99:34). Regeringen resonerade utifrån att den direkta tillgången till skatterregistren är förbehållen de ändamål för vilka skatterregistren förs och att öppna dem för brottsbekämpande ändamål skulle innebära att registren skulle användas på ett delvis annorlunda sätt än hittills. Vidare anförde regeringen att informationsflödet inom beskattningsverksamheten är förhållandevis fritt men terminalåtkomsten har begränsats så att uppgifterna endast får finnas tillgängliga på terminal i den mån behovet att snabbt och enkelt få tillgång till uppgifter väger tyngre än den risk från integritetssynpunkt som terminalåtkomst medför. Med risk avsågs risken för att hemliga beskattningsuppgifter blir tillgängliga för andra än de som behöver uppgifterna för beskattningsverksamheten. Regeringen ansåg att direkt åtkomst till uppgifterna inte skulle medges men att det kunde finnas anledning att återkomma till frågan när erfarenhet vunnits av skattebrottsenheternas verksamhet.

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 oktober 2001 upphörde skatteregisterlagen (1980:343) att gälla. I stället infördes lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (prop. 2000/01:33). Genom den lagen regleras verkets behandling av uppgifter i en beskattningsdatabas,

¹ (EGTL nr L 281, 23/11/1995, s. 31–50, CELEX nr 1995L0046).

vari bl.a. ingår de uppgifter som tidigare fanns i skatteregistret. I samband med den nya författningsregleringen av uppgiftsbehandling togs skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst till beskattningsuppgifter upp på nytt (prop. 2000/01:33). Enligt regeringens mening hade det inte framkommit några skäl som motiverade att skattebrottsenheterna då skulle få åtkomst till beskattningsdatabasen.

Riksskatteverkets utvärdering

Riksskatteverket har på uppdrag av regeringen gjort en utvärdering av skattebrottsenheternas verksamhet (RSV Rapport 2001:7 *En ny kraft i ekobrottsbekämpningen En utvärdering av skattebrottsenheterna*). I rapporten görs bedömningen att tillskapandet av skattebrottsenheterna har effektiviserat ekobrottsbekämpningen. Vidare görs bedömningen att verksamheten bedrivs under rätts-säkra former och med iakttagande av gällande sekretessregler. I rapporten föreslås att skattebrottsenheterna skall få använda vissa tvångsmedel, t.ex. verkställa åklagarens eller rättens beslut om beslag och husrannsakan enligt rättegångsbalken, som kan genomföras utan att våld används mot person. Vidare föreslås att skattemyndigheternas brottsanmälningar till en åklagare skall vara tillgängliga för skattebrottsenheterna liksom att det vid brottsmisstanke skall vara möjligt för skattemyndigheterna att utan hinder av sekretess diskutera fallet med skattebrottsenheterna för att ta ställning till om en brottsanmälan skall göras eller inte. Det föreslås också att skattebrottsenheterna bör få terminalåtkomst till åtminstone de offentliga uppgifterna i beskattningsdatabaserna. Vidare föreslås att skattebrottsenheternas verksamhetsområde utvidgas till att omfatta överträdelse av näringsförbud. Riksskatteverket har i ett missiv till rapporten påpekat att vid en översyn av lagstiftningen rörande skattebrottsenheterna så måste dessa ges full tillgång till skatteregistret.

Riksdagens revisorers granskning

Riksdagens revisorer har granskat statens insatser mot ekonomisk brottslighet med tyngdpunkt på samverkan mellan de myndigheter som har i uppdrag att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. I rapporten *Myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet* (2001/02:3) nämner skattechefer och skattebrottsutredare två hinder för en effektiv handläggning av skattebrott inom

skattebrottsenheterna. Det ena är tillgången till det centrala skatteregistret. Utredarna vill genom att ha direkt tillgång till registret själva kunna ta fram uppgifter om den eller de personer som ingår i en förundersökning. Det andra hindret för effektiv handläggning som framkommit är att utredarna inte har rätt att använda tvångsmedel. Utredarna är framför allt kritiska till att de inte kan ta handlingar i beslag, men en diskussion förs också om möjligheterna att göra husrannsakan. Av revisorernas slutsatser framgår bland annat att de anser att skattebrottsenheternas arbete förefaller fungera väl men att de hinder för effektivitet som föreligger bör åtgärdas så långt det är möjligt. Vid en avvägning mellan effektivitet och rättssäkerhet bör upprätthållandet av rättssäkerheten vara avgörande. Revisorerna förutsätter att reglerna om bl.a. beslag kommer att ses över för att om möjligt bättre passa skattebrottsenheternas arbete. Vidare bör skattebrottsutredarna inte få direkt tillgång till det centrala skatteregistret på grund av problematiken om användningen av de uppgifter som lämnats av den skattskyldige i avsikt att fastställa skatt. Det är dock av största vikt att åstadkomma en lösning där utredarnas tillgång till de uppgifter som finns i registret och som är relevanta för förundersökningen förbättras, t.ex. bör rutiner utarbetas för en snabbare överföring av information från registret till utredarna.

Regeringsuppdrag

Regeringen gav i regleringsbrevet för 2003 Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen och Riksskatteverket i uppdrag att gemensamt undersöka hur samarbetet i ekobrottsutredningar fungerar mellan skattebrottsenheterna och Ekobrottsmyndigheten respektive mellan skattebrottsenheterna och polis- och åklagarorganisationerna. Uppdraget innefattade även bland annat att beskriva och analysera vilka hinder som finns på området. Uppdraget redovisades i en rapport i juni 2003. I rapporten behandlas förutsättningarna för samverkan mellan myndigheterna. Skattebrottsenheternas befogenheter behandlas särskilt. Det framförs bland annat att det är en felaktig tolkning av gällande rätt att skattebrottsutredarna inte kan ta emot en handling från en misstänkt under ett förhör eftersom detta skulle kunna innebära ett beslag. Vidare redogörs närmare för vissa tvångsmedel i de fall det finns förslag eller önskemål om att skattebrottsenheterna skall kunna använda sig av sådana. Det gäller beslag, husrannsakan och

s.k. anhållningsförhör. Myndigheterna har dock inte kunnat enas om en gemensam syn på skattebrottsutredarnas rätt att få verkställa tvångsmedel och möjligheterna att hålla anhållningsförhör.

Behovet av en utredning

Skattebrottsenheterna har varit verksamma under fem år. Enheterna synes fungera väl liksom samarbetet med de andra brottsbekämpande myndigheterna. Det har dock framkommit önskemål om och synpunkter på åtgärder för att förbättra och effektivisera verksamheten. Detta framgår av de ovan redovisade rapporterna. Flera av de frågor som är aktuella har regeringen redan tidigare aviserat att det kan finnas skäl att återkomma till. Det finns därför anledning att nu närmare utreda behov av åtgärder som kan vidtas för att ytterligare utveckla och effektivisera verksamheten.

Uppdraget

Kontroll av omsättning i kontantbranscherna

Utredaren skall undersöka om det är möjligt att införa ett krav att kontantbranscherna skall hålla tekniska system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen inom branscherna samt att lämna förslag på utformningen av sådana system. I uppdraget ingår såväl att lämna förslag till nödvändiga lagändringar som att utreda organisationsfrågor samt att föreslå tekniska krav som skall ställas på de tekniska systemen.

De förslag som hittills nämnts för att stärka intäktskontrollen för kontantbranscherna har rört typgodkända kassaregister. Kassaregistren är ofta sammankopplade med andra tekniska applikationer såsom skrivare och kortläsare. Ansatsen bör därför kunna breddas till att över huvud taget avse tekniska system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen eftersom det inte är helt givet att endast ett typgodkännande av kassaregistret i sig skulle kunna medföra önskad kontroll-effektivitet.

En allmän utgångspunkt bör vara att kraven på de tekniska systemen skall kunna gälla generellt för kontantbranscherna. För taxibranschen finns redan i dag föreskrifter om taxametrar och hur dessa skall vara utformade. Detta område är därför undantaget från utredningsuppdraget.

I utredningsuppdraget ligger att göra en bedömning av om det finns behov av avgränsningar och ett eventuellt dispensförfarande. En särskild fråga är hur de föreslagna reglerna skall förhålla sig till alkohollagens krav på kassaregister. I denna del skall utredaren samråda med Statens Folkhälsoinstitut.

Utredaren bör lämna en kravspecifikation på den tekniska utrustning som behövs för att syftet med reformen skall uppnås. Specifikationen bör hålla en sådan grad av exakthet att den kan utgöra grund för tillverkning av apparaturen eller för ytterligare föreskrifter men samtidigt, om detta är möjligt, vara så flexibel att den möjliggör användning av såväl äldre som framför allt nuvarande och framtida tekniska lösningar. Givetvis kan dock teknikutvecklingen tänkas medföra att specifikationen kan komma att behöva kompletteras framgent. Anslutande frågor är om utrustningen skall vara certifierad och plomberad samt vem som skall utföra kontrollen av att utrustningen uppfyller angivna krav.

Det är önskvärt att utredaren inhämtar information om motsvarande regleringar i andra länder samt förekomsten av internationella standarder.

I utredningsuppdraget ingår att överväga och lämna förslag till hur kontrollen av insamlade data skall gå till och vem som skall utföra kontrollen.

Det bör också övervägas om eventuella krav på tekniska system bör kompletteras med ytterligare kontrollåtgärder samt vilka kontrollbefogenheter som är nödvändiga för att säkerställa att de föreslagna systemen uppfyller sina syften. Den föreslagna ordningen bör präglas av enkelhet, smidighet och rättssäkerhet. Även proportionalitetsaspekter samt intresset av att hålla nere kostnader och administrativa bördor för de berörda företagen skall beaktas. En analys bör därvid göras av hur kontrollåtgärderna lämpligen bör förhålla sig till revisionsinstitutet och den uppdelning som görs mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder enligt lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Redovisningen bör innefatta förslag till lämpliga administrativa sanktioner. Övervägandena skall inte utmynna i förslag till nya straffbestämmelser, men bör innefatta en analys av hur förslagen förhåller sig till befintlig straffrättslig reglering. Där det är lämpligt bör en lösning väljas med administrativa sanktioner som kan beslutas av den myndighet som utför kontrollen.

Skattebrottsenheternas verksamhet

Utredaren skall också undersöka hur skattebrottsenheternas verksamhet kan effektiviseras. I detta ligger att kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda processuella tvångsmedel. Om det finns anledning att vidta åtgärder skall utredaren lämna förslag till sådana. Inriktningen bör vara att eventuella tvångsmedel skall kunna hanteras av den personal som finns hos skattebrottsenheterna i dag, och förslagen skall inte syfta till att skattebrottsenheterna skall bygga upp en polisiär kompetens i fråga om tvångsmedel. Eventuella processuella tvångsmedel bör i stället begränsas till åtgärder som typiskt sett kan verkställas obehindrat, och t.ex. bör all användning av våld mot person uteslutas.

Utredaren skall vidare kartlägga och analysera skattebrottsenheternas möjligheter till och behov av tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen och jämföra dessa möjligheter och behov med övriga brottsbekämpande myndigheters möjligheter och behov av tillgång till sekretessbelagda uppgifter från administrativ verksamhet. Behovet skall sättas i relation till vikten av ett starkt integritetsskydd. Om utredaren finner att uppgifterna i databasen bör få användas i enheternas verksamhet i större omfattning än för närvarande skall förslag till lagändringar lämnas. Utredaren skall i det sammanhanget även analysera hur förslagen påverkar förhållandet mellan skattebrottsenheternas verksamhet och Skatteverkets övriga verksamhet.

Av hänsyn till kraven på skydd för enskildas integritet och rättssäkerhet skall utredaren sätta skattebrottsenheternas behov av uppgifter i relation till dels dataskyddsdirektivet (t.ex. ändamålsbestämmelser), dels Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. (t.ex. det s.k. självinkrimineringsförbudet).

I samband med en genomgång av verksamheten skall också verksamhetsområdet prövas. Skattebrottsenheternas erfarenheter visar att det kan finnas anledning att komplettera den katalog av brott som enheternas verksamhet omfattar. Behovet av en utvidgning av verksamhetsområdet skall analyseras. Om utredaren kommer fram till att lagändringar är nödvändiga skall sådana föreslås.

Om det under utredningens gång framkommer andra behov av åtgärder för att förbättra och effektivisera verksamheten får sådana

ändringar också föreslås om detta kan ske utan inskränkningar eller någon olägenhet för annan myndighet.

Konsekvenser av förslagen

De förslag som lämnas av utredningen skall innefatta lagförslag och även, innehålla en analys av vad det föreslagna kan beräknas kosta samt förslag till finansiering. Konsekvenserna för Skatteverket, små och medelstora företag och för rättsväsendet skall belysas. Utredaren skall, vad gäller redovisning av förslagets konsekvenser för små företag, samråda med Näringslivets regelnämnd. I uppdraget ingår slutligen att bedöma om nyttan med åtgärderna kan förväntas överstiga kostnaderna för desamma.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget skall redovisas senast vid utgången av februari 2005.

(Finansdepartementet)