

Chefsjustitieombudsmannen  
Elisabeth Rynning**Kritik mot Skatteverket och två tjänstemän där, för agerandet vid ett besök på en fastighet i samband med en revision**

**Beslutet i korthet:** I samband med en revision av ett bolag gjorde två revisorer från Skatteverket ett besök på en fastighet. Syftet med besöket var att träffa bolagets företrädare och fråga efter bolagets räkenskaper. När revisorerna anlände till fastigheten fanns inte någon bolagsföreträdare där. I den aktuella byggnaden befann sig två andra personer, som inte kände till vare sig bolaget eller dess företrädare. Trots detta gick skatterevisorerna in i byggnaden och fotograferade där.

En revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne.

Enligt JO borde de båda skatterevisorerna inte ha gått in i byggnaden utan medverkan av bolagets företrädare. Kravet på samverkan med den reviderade kan inte anses ha varit uppfyllt eftersom tjänstemännen vid tillfället över huvud taget inte hade fått något besked från någon av bolagets företrädare. Någon rätt för Skatteverket att vidta tvångsåtgärder i form av bevissäkring fanns inte heller vid den aktuella tidpunkten.

Skatteverket och de båda skatterevisorerna kritiseras därför för agerandet vid det aktuella besöket. JO förutsätter avslutningsvis att Skatteverket förvissas sig om att de anställda är väl införstådda med de begränsningar i verksamheten som följer av det lagreglerade skyddet för enskildas grundläggande fri- och rättigheter.

**Anmälan**

I en anmälan som kom in till JO den 17 november 2016 framförde AA klagomål mot Skatteverket och två anställda där. Hon anförde bl.a. följande:

Den 28 april 2016 gjorde två tjänstemän från Skatteverket, BB och CC, ett besök på en fastighet i Tyresö. När de två tjänstemännen knackade på befann sig två personer i bostaden, båda två vänner till hyresgästerna. Trots att tjänstemännen från Skatteverket blev nekade att komma in trängde de sig in i bostaden där de bl.a. fotograferade.

## Utredning

Muntliga upplysningar hämtades in från Skatteverket. Därefter remitterades anmälan till Skatteverket för yttrande. I sitt remissvar anförde Skatteverket bl.a. följande:

### Utredning

AA har i anmälan framfört bl.a. följande.

Den 28 april, runt kl. 13.00, knackade de två tjänstemännen på bostaden på en adress i Tyresö. Två vänner till hyresgästerna befann sig då i bostaden, men inte hyresgästerna. De två tjänstemännen trängde sig in i bostaden, trots att de blev nekade inträde. Sedan gick tjänstemännen runt i hela bostaden och fotograferade med mobiltelefon. Det skedde i samtliga rum. De försökte även ta sig in i ett garage som hör till fastigheten. De personer som befann sig på platsen blev oerhört förnärade av det inträffade och kände att en av tjänstemännen använde sin auktoritet som om han haft samma behörighet att tränga sig in i någons bostad som Polisen eller Kronofogden. De har, utan framgång, försökt få fram beslut av det som skett. Hon anser att det är fråga om olaga intrång. Det är oerhört kränkande att en anställd på Skatteverket går in och tar foton i ens garderob bland ens privata tillhörigheter. De anställda på Skatteverket har missbrukat sin ställning som tjänstemän. Dessutom har inget beslut visats. Om det skulle finnas ett beslut måste en sådan handling ske i samverkan med andra instanser. Det är endast två skatterevisorer på Skatteverket som gjort detta.

Justitieombudsmannen har efter telefonsamtal med berörda personer på Skatteverket den 31 januari 2017 antecknat bl.a. följande i en s.k. tjänsteanteckning.

Skatteverket inledde revision efter att ha fattat beslut om förvarstagande och betalningssäkring av egendom i det aktuella bolaget. Inom ramen för revisionen hade granskningsledaren BB och dennes kollega CC på Skatteverket bestämt möte med bolagets företrädare i verksamhetslokalen på en adress i Tyresö den 28 april 2016. Kort innan mötet blev mötesplatsen ändrad till Skatteverkets kontor i Solna. På kvällen den 27 april 2016 skickade en av bolagets företrädare, DD, ett mejl till Skatteverket vari han uppgav att mötet måste flyttas. Han kunde inte hitta bolagets bokföring och bolagets ombud, EE, var sjuk. Skatteverket svarade DD på morgonen den 28 april 2016 och frågade om de inte kunde ses ändå, men DD svarade inte. Samma morgon kontaktade ombudet EE Skatteverket och meddelade att han var sjuk.

Under förmiddagen den 28 april 2016 befann sig BB och CC på skattekontoret i Solna och avvaktade om någon från bolaget skulle dyka upp. De begav sig till adressen i Tyresö vid 13-tiden. När de kom dit möttes de av två kvinnor. BB och CC presenterade sig för kvinnorna och berättade varför de var där. När BB och CC frågade kvinnorna om de kände till bolaget och dess företrädare svarade de nej, att de inget visste och bara var där för att städa. När BB och CC frågade om de fick komma in svarade kvinnorna att det gick bra. BB och CC gick därefter runt i byggnaden, som i princip var tom. I en del av huset fanns dock ett kontorsutrymme, som de fotograferade. De hittade inget bokföringsmaterial. De fotograferade inte i någon garderob. Innan BB och CC gick tackade de och sa hej då till kvinnorna som städade. De uppfattade stämningen som god. När de kom ut gick de en sväng utanför huset. De kan ha känt på dörren till garaget, men var inte inne i garaget. De tog även några foton utvändigt. BB och CC understryker att de inte tog sig in i huset mot någons nekande och de omhändertog inte några handlingar. Revisionspromemoria i ärendet skickades till bolagets nya ombud, FF, den 13 september 2016. Några synpunkter på promemorian kom inte in och omprövningsbeslut meddelades den 11 oktober 2016. Beslutet skickades också till bolagets ombud. BB och CC känner inte till att någon begärt att få del av något beslut. Däremot har en begäran om att få del av e-post kommit in. Den begäran är handlagd och besvarad i ett särskilt utlämnandeärende.

Skatteverket har utrett ärendet, varvid berörda medarbetare har blivit kontaktade, och bl.a. följande kommit fram.

Skatteverket fattade beslut om förvarstagande den 4 och 5 april 2016. Skatteverket fattade beslut om att inleda revision av bolagen den 6 april 2016 och aktuellt besök genomfördes som en del av denna revision. Beslut om revision skickades till bolaget.

Skatteverket lämnade en ansökan om betalningssäkring till Förvaltningsrätten i Stockholm den 8 april 2016. Rätten biföll ansökan den 14 april 2016. Bolaget överklagade och begärde hävning av betalningssäkringen. Förvaltningsrätten avslag överklagandet den 18 augusti 2016. Kammarrätten i Stockholm avslag överklagandet den 26 september 2016.

Bolagets ombud kontaktade Skatteverket den 11 och den 15 april 2016 och de kom överens om ett möte i bolagets verksamhetslokal den 28 april 2016. Bolagets vd kontaktade Skatteverket den 26 april 2016 och meddelade att bolaget inte lyckats få fram all bokföring. Skatteverket föreslog då att mötet skulle ske i Skatteverkets lokaler i Solna.

Dagen därpå meddelade bolagets vd, genom e-post, att ombudet hade insjuknat och att mötet därför behövde flyttas. Eftersom Skatteverkets revisorer då var på väg till Solna, såg och läste de e-meddelandet först nästa dag den 28 april 2016. Revisorerna besvarade då vd:ns meddelande och föreslog att mötet kunde genomföras även om bokföringen inte var komplett. De fick inget svar. Under förmiddagen ringde dock ombudet och meddelade att han insjuknat och ville att mötet skulle flyttas.

Skatteverkets revisorer väntade i Skatteverkets lokaler i Solna för att se om någon av bolagets företrädare skulle komma till det avtalade mötet. Eftersom ingen företrädare dök upp beslutade granskningsledaren att göra ett besök i bolagets verksamhetslokal i Tyresö. Granskningsledaren bedömde att samverkan med det reviderade bolaget inte hade brutits, utan att besöket föll inom ramen för revisionen.

När revisorerna anlände till verksamhetslokalen knackade de på, identifierade sig för de två personerna som fanns i lokalen och informerade om varför de kommit dit. Granskningsledaren frågade de två personerna om de kände till bolaget och dess företrädare men fick nekande svar. Personerna berättade att de höll på med flyttstädning och att huset i stort sett var tomt. Granskningsledaren frågade om de fick komma in och göra en kontroll av om det kunde finnas räkenskaper i lokalen. Revisorerna visades då till ett rum med kontorsutrustning där det bl.a. fanns flera datorskärmar, skrivbord, datorer och en skrivare/kopiator av större modell. Några räkenskaper syntes inte till och granskningsledaren frågade på nytt om de fick se sig om efter möjliga räkenskaper. De informerades åter om att lokalen var tom men att det gick bra att göra en rundvandring i lokalerna. Lokalen var emellertid tom förutom ovan angiven kontorsutrustning. Det fanns inga räkenskaper i lokalen. Det fanns inte heller några indikationer på att fastigheten skulle varit inrättad som bostad för någon och vid besöket hade ingen av bolagets representanter varit folkbokförd på adressen. Vid besöket fotograferades kontorsutrymmet, däremot fotograferades det inte i någon garderob. Det togs även några fotografier utvändigt av fastigheten. Revisorerna var inte inne i garaget. Innan revisorerna lämnade verksamhetslokalen frågade granskningsledaren på vems uppdrag de båda personerna städade, men de ville inte uppge det eller sina fullständiga namn.

Skatteverkets revisorer blev inte nekade tillträde till verksamhetslokalen. Vid tidpunkten för besöket var ingen av bolagets företrädare folkbokförd på adressen och det fanns inget i byggnaden som tydde på att den skulle vara inrättad som bostad. Vid besöket fotograferade Skatteverket kontorsutrymmet och fastigheten utvändigt. Revisorerna tog inga fotografier i någon garderob och de var inte inne i garaget.

**Lagar m.m.**

En revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne. Kravet på samverkan gäller inte om tvångsåtgärden bevisning har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage enligt 45 kap. 2 §, se 41 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1229), nedan förkortad SFL.

Vid en revision får revisorn, enligt 41 kap. 7 § SFL,

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

Den reviderade ska, enligt 41 kap. 8 § SFL, lämna tillträde till verksamhetslokalerna för

1. granskning av handlingar enligt 7 § 1 om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, och
2. sådana åtgärder som avses i 7 § 2-6.

I andra fall än som avses i första stycket 1 får en revision genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det. Revisionen ska genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.

I de fall en revision genomförs i verksamhetslokalerna ska den reviderade, om det är möjligt, ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande.

**Skatteverkets bedömning**

Syftet med aktuellt besök var att träffa bolagets företrädare och fråga efter bolagets räkenskaper. Skatteverket har, trots flera försök, inte fått träffa någon företrädare för bolaget. Några räkenskapshandlingar har varken påträffats eller granskats vid det aktuella besöket.

Eftersom aktuellt besök genomfördes som en del av pågående revision, vilken bolaget fått besked om, och inte avsåg någon tvångsåtgärd förelåg inget krav på särskilt beslut eller myndighetssamverkan.

Anmälares beskrivning av vad som har hänt vid det aktuella besöket överensstämmer inte med vad Skatteverkets medarbetare uppgett. Även om ord står mot ord i det avseendet anser Skatteverket att det av utredningen inte har kommit fram att Skatteverkets handläggare har agerat på ett sådant sätt som anses strida mot reglerna i 41 kap. 6-8 §§ SFL.

AA kommenterade remissvaret.

## Bedömning

Skatteverket har i sitt remissvar redogjort för vissa av de bestämmelser som har betydelse i ärendet. Jag vill bl.a. tillägga att även bestämmelser i regeringsformen (RF) och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) är av intresse i ärendet.

Enligt 2 kap. 6 § RF är varje medborgare, i förhållande till det allmänna, skyddad mot påtvingat kroppsligt ingrepp, kroppsvisitation, husrannsakan och liknande intrång. De angivna fri- och rättigheterna får begränsas genom lag i den utsträckning som framgår av 2 kap. 20 och 21 §§ RF.

Enligt artikel 8 i Europakonventionen har var och en rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. En offentlig myndighet får inte inskränka denna rättighet annat än med stöd av lag, om det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till statens säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välbefinnande eller till förebyggande av oordning eller brott eller till skydd för hälsa eller moral eller för andra personers fri- och rättigheter.

Av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt skatteförfarandelagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse (2 kap. 5 § skatteförfarandelagen [2011:1244]).

Som Skatteverket framhållit är utgångspunkten att en revision ska genomföras i samverkan med den reviderade, se 41 kap. 6 § skatteförfarandelagen. I 45 kap. samma lag regleras förutsättningarna för vissa tvångsåtgärder i Skatteverkets revisionsverksamhet.

Av 45 kap. 2 § framgår att bevissäkring är en tvångsåtgärd som bl.a. omfattar revision i den reviderades verksamhetslokaler samt eftersökande och omhändertagande av handlingar. De närmare förutsättningarna för sådana åtgärder anges i 3–11 §§ samma kapitel. Enligt 13 § fattar förvaltningsrätten beslut om bevissäkring i den reviderades verksamhetslokaler, på ansökan av granskningsledaren. Av samma bestämmelse framgår att när en revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler får granskningsledaren besluta om att handlingar som behövs för revisionen ska eftersökas och tas om hand för granskning. Granskningsledaren får enligt 14 § även besluta om bevissäkring bl.a. i den reviderades verksamhetslokaler om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut.

I detta fall hade det inte fattats något beslut om bevissäkring. Skatteverket har uppgett att syftet med besöket den 28 april 2016 var att träffa bolagets företrädare och fråga efter bolagets räkenskaper. Besöket var således en del av den revision som hade beslutats den 6 april, vilken bolaget fått besked om, och

avsåg enligt Skatteverket inte någon tvångsåtgärd. Av remissvaret framgår att granskningsledaren BB bedömde att samverkan med bolaget inte hade brutits.

AA och Skatteverket har olika uppfattningar om vad som hände vid besöket, liksom i frågan om bolaget hade verksamhetslokaler på den besökta fastigheten. AA har bl.a. uppgett att de två tjänstemännen från Skatteverket trängde sig in i bostaden trots att de blev nekade inträde och att de väl inne i bostaden fotograferade i alla rum. Skatteverket menar att det inte handlade om någon bostad utan ett bolags verksamhetslokal och att tjänstemännen inte blev nekade att komma in i lokalen. Enligt Skatteverket fotograferades kontorsutrymmet och fastighetens utsida.

Det är dock ostridigt att tjänstemännen från Skatteverket fick ett nekande svar när de frågade de två kvinnorna på platsen om de kände till bolaget eller dess företrädare.

Genom utredningen har det således klarlagts att det inte fanns någon företrädare för bolaget på plats vid tidpunkten för Skatteverkets besök samt att de personer som befann sig i byggnaden uppgav att de inte kände till något om bolaget. Mot denna bakgrund borde de båda skatterevisorerna, enligt min mening, inte ha gått in i byggnaden utan medverkan av bolagets företrädare. Kravet på samverkan med den reviderade kan inte anses ha varit uppfyllt eftersom tjänstemännen vid tillfället över huvud taget inte hade fått något besked från någon av bolagets företrädare. Någon rätt för Skatteverket att vidta tvångsåtgärder i form av bevissäkring fanns inte heller vid den aktuella tidpunkten.

Det måste i första hand anses ha ålegat granskningsledaren BB att förvissa sig om att de åtgärder som vidtogs var lagliga och proportionerliga. Han förtjänar således kritik för sitt agerande vid det aktuella besöket. Även hans kollega CC gick in i byggnaden och fotograferade där, utan medgivande från den reviderade, för vilket hon inte kan undgå kritik.

Enligt Skatteverkets remissvar har det inte kommit fram i utredningen att myndighetens handläggare har agerat på ett sätt som kan anses strida mot reglerna i 41 kap. 6–8 §§ skatteförfarandelagen. Som framgått ovan delar jag inte denna uppfattning. Jag är kritisk till Skatteverkets förhållningssätt och förutsätter att myndigheten förvissas sig om att de anställda är väl införstådda med de begränsningar i verksamheten som följer av det lagreglerade skyddet för enskildas grundläggande fri- och rättigheter.

Det som AA i övrigt har anfört ger inte anledning till något uttalande från min sida.

Ärendet avslutas.