



KLAGANDE

Stiftelsen för Internetinfrastruktur, 802405-0190

Ombud:

Advokat Magnus Moström
Jur.kand. Karl Eckberg
Wistrand Advokatbyrå Stockholm KB
Box 7543
103 93 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 14 december 2011
i mål nr 12411-11, se bilaga A

SAKEN

Undantagande av handling vid revision enligt
taxeringslagen (1990:324) - TL

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av
förvaltningsrättens dom, att de i målet aktuella handlingarna ska undantas
från revision.

YRKANDEN M.M.

Stiftelsen för internetinfrastruktur (stiftelsen) yrkar att kammarrätten, med ändring av förvaltningsrättens dom, i första hand från revision undantar samtliga handlingar eller uppgifter som Skatteverket efterfrågar i sitt beslut och i andra hand att kammarrätten undantar uppgifter avseende administrativa och tekniska kontaktpersoner samt avimottagare. Vidare yrkas att kammarrätten prövar frågan utan att handlingarna granskas av rätten.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

Stiftelsen anför till stöd för sin talan bl.a. följande. Förvaltningsrätten har konstaterat att Skatteverkets beslut är oprecist, vidlyftigt och omfattar en stor mängd uppgifter som inte är nödvändiga ur kontrollsynpunkt. Förvaltningsrätten har även konstaterat att det kan ifrågasättas om revisionen är förenlig med proportionalitetsprincipen och om den fyller sitt syfte. Under handläggningen av målet i förvaltningsrätten har Skatteverket dock kompletterat sitt beslut med nya uppgifter vilket förvaltningsrätten fann tillräckligt för att uppfylla kravet på precisering. Skatteverket har angivit att uppgifterna ska användas i syfte att få fram ett urvalsunderlag som sedan kan ligga till grund för fortsatt utredning. Detta syfte tillför inte något eftersom det följer av en tredjemansrevision i sig. Skatteverket har inte avgränsat sin begäran avseende antalet uppgifter varför beslutets karaktär fortfarande är oprecist, vidlyftigt och omfattar en stor mängd uppgifter som inte är nödvändiga ur kontrollsynpunkt. Skatteverket har vidare angett att ett syfte med uppgifterna är att dessa eventuellt kan användas vid revision av oredovisad handel på nätet. Verket har inte preciserat hur de efterfrågade uppgifterna ska kunna lämnas ut utan att även omfattande överskottsinformation lämnas. Domännamnsregistret upptar en väsentlig andel domännamn som inte är i bruk och dessutom en väsentlig andel som används för andra ändamål än handel. Vidare sker uppskattningsvis ca 60 procent av handeln på nätet

på andra toppdomäner än .se. Det är svårt att se att uppgifterna i sig kan användas som urval för underlag eftersom uppgifterna inte ger svar på frågor som vilken verksamhet som bedrivs, vem som bedriver verksamheten, huruvida verksamheten är oredovisad, huruvida verksamheten är skattepliktig i Sverige eller om det över huvud taget bedrivs någon verksamhet.

Skatteverkets syfte är inte att göra en revision utan att använda uppgifterna för att skapa en komplett kopia av det svenska toppdomänsregistret. Uppgifterna används i Skatteverkets löpande verksamhet och inte som ett revisionsunderlag för ett revisionsuppdrag. Denna uppfattning får stöd i den mejlkorrespondens som varit mellan Stiftelsen och Skatteverket samt i Skatteverkets yttrande i förvaltningsrätten. Enligt egna uppgifter ska Skatteverket uppdatera tidigare register som inhämtades från år 2007. Detta material har inte återlämnats så som föreskrivs i 3 kap. 12 a § TL.

Stiftelsen vill uppmärksamma kammarrätten på att Internet blev tillgängligt för den svenska allmänheten först 1994 och att en bedömning av vilka personliga förhållanden som kan aktualisera undantag måste göras utifrån dagens situation.

Det är troligt att revisionen skulle medföra att Skatteverket erhåller en anseilig mängd integritetskänslig information som de inte har någon användning för. Integritetskränkningen uppstår när individer sammankopplas med ett visst domännamn som kan ge uttryck för sådana uppgifter som normalt betraktas som känsliga med hänsyn till den personliga integriteten. Det är få uppgifter som så tydligt har en koppling till individers åsikter och läggning eftersom domännamn och Internet används i syfte att sprida information om åsikter m.m.

Skatteverket anför bl.a. följande. Skatteverket har i det aktuella revisionsbeslutet angett ändamålet med revisionen. Det finns inte något krav på att revisionsbeslutet ska innehålla en redogörelse för vilka närmare kontrollåtgärder som kommer att vidtas efter urval. Att materialet blir omfattande är en naturlig följd av att stiftelsen har många kunder. Vidare bestrids påståendet att uppgifterna ska tjäna annat syfte än just underlag för urval till kontroll. De uppgifter som begärts in kommer att bearbetas maskinellt för att ytterligare förfina ett urval. Ett effektivt urval medför en effektiv skattekontroll. Med ett bristfälligt eller ofullständigt urvalsunderlag finns däremot risk för att skattskyldiga kommer att utsättas för granskningsåtgärder i onödan. Förvaltningsrätten synes här ha blandat ihop urval för granskningen med den faktiska granskningen. Att en uppgift i slutändan inte leder till en granskningsåtgärd utesluter inte att den ändå är nödvändig ur kontrollsynpunkt för att möjliggöra urvalet.

Vad gäller uppgifternas skyddsintresse anför stiftelsen att domännamn kan vara kopplade till hemsidor som kan innehålla uppgifter som anses integritetskänsliga. Det är således inte de efterfrågade uppgifterna som stiftelsen menar är skyddsvärda utan odefinierad information som eventuellt kan finnas på inte närmare angivna hemsidor. Skatteverket delar inte bedömningen att sådan information är skyddsvärd i taxeringslagens mening.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om förutsättningar finns att enligt 3 kap. 13 § första stycket 2 TL från taxeringsrevision enligt 3 kap. 8 § andra stycket undanta de av Skatteverket begärda handlingarna/uppgifterna.

Kammarrätten finner i likhet med förvaltningsrätten att frågan om undantagande kan prövas utan att handlingarna granskas.

Tillämpliga bestämmelser framgår av förvaltningsrättens dom.

Revisionens omfattning och ändamål

Skatteverket har i beslutet om revision angett att syftet med revisionen är att hämta in uppgifter om stiftelsens kunder och att de inhämtade uppgifterna kommer att användas vid eventuella skattekontroller av andra än stiftelsen. Det anges vidare att beslutet inte omfattar uppgifter om kunders Internet- och teletrafik. I en senare konkretiserad begäran framgår att de efterfrågade uppgifterna utöver domänägare även ska innefatta administrativa och tekniska kontaktpersoner samt avimottagare.

Stiftelsen anför till stöd för sin talan bl.a. att Skatteverkets beslut är oprecist och vidlyftigt och att syftet egentligen är att skapa en kopia av det svenska toppdomänsregistret för den egna löpande verksamheten.

Enligt förarbetena till aktuella revisionsbestämmelser kan det räcka att det av beslutet framgår att revisionen sker för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den som revideras samt vilka handlingar som avses (prop. 1996/97:100 del 1 s. 476). Enligt kammarrättens bedömning får Skatteverkets beslut med tillkomna kompletteringar anses vara tillräckligt precist för att uppfylla de krav som uppställs i 3 kap. 9 § TL och det finns inte anledning att bifalla stiftelsens begäran om undantagande endast med anledning av beslutets utformning och angivna ändamål (jfr Högsta förvaltningsdomstolens dom den 28 februari 2012 i mål nr 7066-10).

Skyddsintresse

För att de i målet aktuella handlingarna/uppgifterna ska kunna undantas från revision ska de ha ett betydande skyddsintresse och vara sådana att de inte lämpligen bör komma till någon annans kännedom. Skyddsintresset ska

vidare väga tyngre än handlingarnas/uppgifternas betydelse för kontrollen. Av förarbetena till bestämmelsen om undantagande av handling (prop. 1993/94:151 s. 98 och 170) framgår bland annat att det kan finnas tillfällen då uppgifter av mer personliga skäl har ett betydande skyddsintresse och därför bör kunna undantas om betydelsen för kontrollen inte överväger skyddsintresset. Det kan röra sig om uppgifter som har personlig karaktär och vars röjande skulle kunna medföra obehagliga konsekvenser för den som har uppgifterna eller den uppgifterna rör. Vidare anges att det vid bedömningen bör beaktas i vilken utsträckning nödvändiga uppgifter kan erhållas genom annan handling.

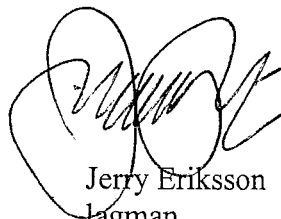
I de begärda handlingarna finns uppgifter som omfattas av tystnadsplikt enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att detta i sig inte är skäl att undanta handlingarna från revision men beaktar denna omständighet i bedömningen av handlingarnas skyddsintresse (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 29 september 2009, mål nr 8949-07).

Ägare och kontaktpersoner till över en miljon domännamn berörs av Skatteverkets begäran. Det finns inte anledning att ifrågasätta stiftelsens påstående att Skatteverket genom uppgifterna som omfattas av revisionen kan få del av en inte oansenlig mängd integritetskänsliga uppgifter av personlig karaktär i form av exempelvis hälsotillstånd, politiska åsikter, sexuell läggning och religiös tillhörighet. Detta är uppgifter som enligt kammarrättens mening har ett sådant betydande skyddsintresse som avses i 3 kap. 13 TL och som inte bör komma till någon annans kännedom.

Vad gäller frågan om skyddsintresset för dessa uppgifter är större än dess betydelse för kontrollen gör kammarrätten följande bedömning. Skatteverket har under processen i förvaltningsrätten uppgett att syftet med revisionen är att de begärda handlingarna ska utgöra underlag för urval till kontroll av oredovisad handel på internet samt för att kontrollera

handeln med domännamn. Mot bakgrund av det angivna syftet för revisionen och vad som i övrigt framkommit står det klart att ett utlämnande av begärda handlingar/uppgifter kommer att innefatta en mycket stor mängd överskottsinformation. Kontrollen är således mycket omfattande i förhållande till det angivna syftet samtidigt som ett utlämnande innebär att ett stort antal uppgifter med ett betydande skyddsintresse kan komma till annans kännedom. Erforderliga handlingar/uppgifter borde kunna erhållas genom att Skatteverket framställer en mer preciserad begäran. Mot denna bakgrund finner kammarrätten att Skatteverkets beslut får anses oproportionerligt och att det föreligger ett beaktansvärt skyddsintresse som är större än betydelsen för kontrollen. Stiftelsens överklagande ska därför bifallas.

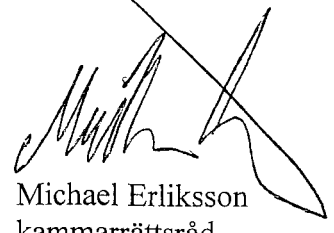
HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).



Jerry Eriksson
lagman
ordförande



Anders Jonsson
kammarrättsråd
referent



Michael Eriksson
kammarrättsråd

Målet har föredragits av kammarrättsfiskalen Lina Hjorth



24

SÖKANDE

Stiftelsen för Internetinfrastruktur, 802405-0190

Ombud:

Magnus Moström och Karl Eckberg
Wistrand Advokatbyrå
Box 7543
103 93 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
Box 2825
403 20 Göteborg

SAKEN

Undantagande av handling enligt taxeringslagen (1990:324) - TL

DOMSLUT

Förvaltningsrätten avslår stiftelsens yrkande om undantagande av handlingar från revision.

Domen gäller först sedan den vunnit laga kraft.

Dok.Id 188289

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegelhuddsvägen 1	08-561 680 00	08-561 680 01	måndag – fredag 09:00-15:00
		E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se		

BESLUTET OM REVISION

Skatteverket beslutade den 10 maj 2011 om s.k. tredjemansrevision hos Stiftelsen för Internetinfrastruktur (stiftelsen). Av beslutet framgår bland annat följande. Syftet med revisionen är att inhämta uppgifter om stiftelsens kunder. Med kunder menar Skatteverket de kunder som registrerar domäner genom stiftelsen, hyr lagringsutrymme på stiftelsens servrar samt de kunder som hyr plats för egna servrar. De inhämtade uppgifterna kommer att användas vid eventuella skattekontroller av andra än stiftelsen. Beslutet omfattar inte uppgifter om kundernas internet- och teletrafik. Revisionen kommer att avslutas så snart stiftelsen inkommit med de begärda uppgifterna.

STIFTELSENS BEGÄRAN OM UNDANTAGANDE AV HANDLINGAR

Stiftelsens yrkanden

Stiftelsen yrkar i första hand att förvaltningsrätten undantar samtliga handlingar eller uppgifter som Skatteverket efterfrågar i sitt beslut. I andra hand yrkas att förvaltningsrätten undantar uppgifter avseende administrativa och tekniska kontaktpersoner samt avimottagare från revisionen. Eftersom det krävs en omfattande arbetsinsats från stiftelsens sida för att ta fram de begärda uppgifterna yrkas även att förvaltningsrätten prövar frågan om undantagande utan att de aktuella handlingarna granskas av rätten. För det fall förvaltningsrätten finner att förutsättningar inte föreligger för att undanta handlingarna från revisionen yrkas att förvaltningsrätten beslutar att verkställighet inte ska ske förrän domen vunnit laga kraft. Till stöd för talan anges i huvudsak följande.

Stiftelsens uppgifter enligt lagen om nationella toppdomäner

Stiftelsen ansvarar enligt lagen (2006:24) om nationella toppdomäner för Sverige på Internet för det svenska toppdomänsregistret och har med anledning av det en databas med uppgifter kring domänerna. Det finns ungefär en miljon registrerade domännamn under toppdomänen .se. Vissa domäner är aktiva, dvs. kopplade till en hemsida, e-post, ftp-server eller annan tjänst. Andra är passiva, dvs. registrerade (reserverade) utan att vara aktiva. Det går inte av registret att se vilka domännamn som är aktiva respektive passiva och än mindre vilka som används för exempelvis e-handel över Internet.

Tredjemansrevisionens gränser enligt stiftelsen

Det framgår av 3 kap. 8 § taxeringslagen (1990:324, TL) att revisionen bör avse uppgifter som är kopplade till en viss individ. Vid två tidigare tillfällen har stiftelsen efter beslut om tredjemansrevision lämnat ut uppgifter om domännamn inklusive uppgifter om innehavare (ägare) av respektive domän till Skatteverket. Enligt det förevarande beslutet ska uppgifter om samtliga personer som är kopplade till en viss domän lämnas ut. Det innebär att utöver ägaren efterfrågas nu även uppgifterna om administrativa och tekniska kontaktpersoner samt avimottagare. Denna typ av informationsinsamling brukar kallas för "fishing expedition" och det debatteras huruvida myndigheter får ägna sig åt sådant.

Skatteverket kan i de fall då en individ kontrolleras begära revision avseende de domännamn som den aktuella individen innehar. I detta fall har Skatteverket inte motiverat på vilket sätt de begärda uppgifterna har någon koppling till de individer som är föremål för granskning. Om Skatteverkets syfte med inhämtande av uppgifterna bland annat är att uppgifterna utgör

grund för urval vid kontroll av vissa branscher, så skulle Skatteverket kunna avgränsa sin fråga till de uppgifter som avser de branscher som ska kontrolleras. För att identifiera handel med domännamn räcker det vidare med att begära uppgifter om de domännamn där byte av innehavare har genomförts. Det är uppenbart att de syften som Skatteverket anger antingen inte kan uppfyllas alternativt att den relevanta mängden information som skulle vara motiverad för angivna syften är begränsad i förhållande till informationen i hela det svenska toppdomänsregistret.

Bestämmelserna om tredjemansrevision i 3 kap 8 § TL och 14 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) måste också läsas i ljuset av de krav på proportionalitet som framgår av 2 kap 2 § RF och artikel 8 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Syftet med Skatteverkets begäran kan inte vara annat än att skapa en komplett och uppdaterad kopia av hela det svenska toppdomänsregistret. Kopian kan verket sedan under flera år använda för att skönmässigt göra sökningar när revision av specifika individer aktualiseras. Beslutet är därför inte proportionerligt.

Detta mål har betydande skillnader jämfört med omständigheterna i Kamrarrättens i Stockholms dom den 29 september 2009 i mål nr 8949-07 (Bahnhof-målet). Där var frågan att Skatteverket ville få ut uppgifter om kunder som faktiskt bedrev verksamhet på Internet, dvs. aktiva domäner. Antalet aktiva domäner till kunder hos Bahnhof är ett mycket begränsat antal domännamn i relation till det totala antalet aktiva och passiva domännamn som finns registrerade. Vidare ansågs uppgifterna i det målet vara av stor betydelse för Skatteverkets möjlighet att utföra kontroll av verksamhet som sker via Internet. Ett antagande är att det är färre än en promille av domännamnen som är kopplade till en e-handelstjänst. Möjligheten för Skatteverket att överhuvudtaget hitta någon innehavare av en

domän som bedriver e-handel och dessutom inte redovisar detta måste anses som mikroskopisk.

Undantagande av handlingar från revision

Vid den intresseavvägningen som ska ske enligt 3 kap. 13 § TL ska även beaktas att enligt 20 § lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation (LEK) omfattas abonnentuppgifter av sekretess. Sekretessen kan brytas vid förfrågan från Skatteverket om uppgifterna är av "väsentlig betydelse för handläggningen av ett ärende". Det kan inte vara fråga om väsentlig betydelse för handläggningen av ett "ärende" vid en fishing expedition.

Andra omständigheter som bör vägas in i intresseavvägningen är att domännamn kan vara kopplade till hemsidor som innehåller uppgifter som typiskt sett anses starkt integritetskränkande om identiteten bakom den som tillhandahåller informationen blir röjd. Exempelvis kan uppgifter som enligt 13 § personuppgiftslagen (1998:204, PUL) anses vara särskilt känsliga personuppgifter kartläggas, t.ex. uppgifter om ras eller etniskt ursprung, politiska åsikter, religiös eller filosofisk övertygelse, eller medlemskap i fackförening samt uppgifter som rör hälsa eller sexualliv kartläggas. Uppgifterna har således ett betydande skyddsintresse.

Det är inte möjligt att utifrån domännamn och uppgifter om ägare samt därtill kopplade administrativa och tekniska kontakter och aviserings-/betalningskontakter vare sig kartlägga eller hitta oredovisad verksamhet. Endast aktiva domännamn som exempelvis hanterar hemsidor där varor eller tjänster marknadsförs/säljs kan ligga till grund för kartläggning eller identifiering av oredovisad verksamhet. Trörligen används uppgifterna endast för att identifiera en ägare eller annan kontaktperson som är kopplad till ett domännamn efter det att Skatteverket identifierat en hemsida där

verksamhet bedrivs eller annonser visas. Vidare blir uppgifterna i registret efterhand inaktuella och Skatteverket kommer då behöva ställa frågor till stiftelsen avseende aktuella uppgifter om individer som är föremål för revision.

Sammantaget är skyddsintresset större än dess betydelse för kontrollen vilket innebär att alla uppgifter ska undantas från revisionen.

SKATTEVERKETETS INSTÄLLNING

Skatteverket bestrider bifall till begäran om undantagande av handling och anför följande. En tredjemansrevision kan avse kontroll av till namnet kända personer eller någon person som ingått viss bestämd rättshandling med den som ska revideras, eller, såsom nu är ifråga, en generell kontroll. Med generell kontroll avses en uppgiftsinsamling avseende ett större antal inte namngivna personer som t.ex. har till syfte att ge Skatteverket urvalsunderlag för urvalsrevisioner. Någon begränsning när det gäller omfattning av uppgifter som får hämtas in finns inte och någon allmän relevansprövning ska normalt inte heller göras.

Skatteverket har tidigare vid två tillfällen hos stiftelsen begärt och fått del av uppgifter om domännamn och innehavare. Dessa uppgifter har på ett effektivt sätt använts i Skatteverkets kontrollverksamhet. Uppgifterna behöver dock i dagsläget uppdateras samt kompletteras med uppgifter om administrativa och tekniska kontakter samt aviserings- eller betalningskontakter.

Som stiftelsen anför ger internet möjlighet att sprida och inhämta information anonymt. Möjligheten till anonymitet öppnar dock också upp för att bedriva olika verksamheter som ger ekonomisk avkastning men där resul-

tatet inte redovisas i behörig ordning. Anledningen att verket även begär in uppgifter om övriga kontaktpersoner utöver ägaren av en domän är att det inte säkert går att utläsa av ägaruppgifterna vem som är den verkliga verksamhetsutövaren. Uppgifterna ingår i det underlag som används för urval och kontroll och är i sig nödvändiga, men utgör inte enda underlaget i processen. Omständigheten att frågan gäller uppgifter kopplade till ett stort antal domännamn medför inte att begäran inte är proportionerlig i förhållande till sitt syfte.

De uppgifter Skatteverket begärt i förevarande fall utgör grund för kontroll av vissa branscher och används för att kartlägga och hitta oredovisad verksamhet. Vidare är uppgifterna nödvändiga för att kunna kontrollera handeln med domännamn. Härvid bör understrykas att historiska uppgifter avseende ägarförändringar svårligen kan fås på annat sätt. Det är mycket viktigt att de som står utanför skattesystemet identifieras och förmås bli mer följsamma till lagstiftningen. De uppgifter som Skatteverket begärt få ta del av och som stiftelsen rent faktiskt kan tillhandahålla är av stor betydelse för verkets möjligheter att utföra en effektiv kontroll.

Taxeringskontrollen får dock inte ske på ett sådant sätt att befogade sekretessintressen träds för när, varför möjlighet till undantagande av handling föreligger. Huvudregeln är emellertid att samtliga handlingar som omfattas av kontrollen får granskas.

Uppgifterna som efterfrågas i förevarande fall utgör inte företagshemligheter eller uppgifter om ras, etniskt ursprung, politiska åsikter etc. Uppgifterna kommer inte heller användas för kartläggning i dessa avseenden. Stiftelsen gör gällande att domännamn kan var kopplade till hemsidor som kan innehålla uppgifter som typiskt sett anses starkt integritetskränkande om den som tillhandahåller informationen blir röjd. Något underlag som utvi-

sar detta förhållande har inte förebringats. Omständigheten att en hemsida kan innehålla känslig information förändrar vidare inte de begärda uppgifternas karaktär av rena faktauppgifter. Det är vidare uppgifternas karaktär som medför att de saknar ett betydande skyddsintresse.

Bestämmelserna i LEK medför inte i sig att stiftelsen inte är skyldig att tillhandahålla de begärda uppgifterna och utgör inte skäl att undanta handlingarna enligt 3 kap. 13 § TL (jfr Kammarrättens i Stockholm dom den 29 september 2009 i mål nr 8949-07). Vidare ska i beaktande tas att de efterfrågade uppgifterna omfattas av den sekretess som gäller hos Skatteverket för handlingar som ingår i revisionen.

Det är sammanfattningsvis inte visat att det föreligger sådana betydande skyddsintressen som avses i 3 kap 13 § TL. I vart fall är skyddsintresset klart underordnade uppgifternas betydelse för verkets kontrollverksamhet.

DOMSKÄL

Förvaltningsrätten behöver inte ta del av handlingarna

Förvaltningsrätten finner att beslutet om undantagande av handlingar i enlighet med 3 kap. 14 b § TL kan fattas utan att förvaltningsrätten tar del av handlingarna.

Omfattningen av tredjemansrevisionen

Av 3 kap. 8 § andra stycket TL och 14 kap. 7 § andra stycket SBL framgår att Skatteverket får besluta om revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras (s.k. tredjemansrevision).

Den reviderade är enligt 3 kap 12 § första stycket TL skyldig att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen.

Ett beslut om taxeringsrevision får enligt 6 kap. 2 § TL inte överklagas särskilt. Beslutets riktighet anses dock kunna prövas i ett mål om undantagande av handlingar eftersom skyddsintresset för handlingarna då ska ställas mot kontrollens syfte (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 augusti 2008 i mål nr 2592-07).

Av det aktuella beslutet om tredjemansrevision framgår i enlighet med 3 kap. 9 § TL att syftet med revisionen är att inhämta uppgifter om stiftelsens kunder och att Skatteverket med kunder menar kunder som registrerar domäner genom stiftelsen, hyr lagringsutrymme på stiftelsens servrar samt de kunder som hyr plats för egna servrar. Vidare framgår att de inhämtade uppgifterna kommer att användas vid eventuella skattekontroller av andra än stiftelsen samt att beslutet inte omfattar uppgifter om kundernas Internet- och teletrafik.

Beslutet innebär att Skatteverket i revisionen önskar granska samtliga uppgifter om stiftelsens kunder. Att inte ange vilka kunder som avses är förenligt med 3 kap. 9 § andra stycket TL, enligt vilken bestämmelse Skatteverket, om det finns särskilda skäl, får utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser. Sett i relation till att stiftelsen förfogar över uppgifter om över en miljon domännamn finner förvaltningsrätten att beslutet är oprecist och vidlyftigt och även måste omfatta en stor mängd uppgifter som inte är nödvändiga från kontrollsynpunkt. Det skulle därför, sett enbart till innehållet i beslutet, kunna ifrågasättas om revisionen är förenlig med proportionalitetsprincipen och om den fyller sitt syfte.

Skatteverket har dock senare i målet hos förvaltningsrätten kompletterat begäran genom att upplysa om att revisionen har till syfte att få fram underlag för en mer precis kontroll, dvs. att genom uppgiftsinsamling avseende ett större antal inte namngivna personer ge Skatteverket urvalsunderlag för vidare utredning och eventuell revision av oredovisad handel på nätet. Enligt Skatteverket kan det vara 15-20 procent av dem som bedriver handel på nätet som inte redovisar sin verksamhet.

Vidare har verket tidigare vid två tillfällen begärt och fått del av uppgifter om domännamn och innehavare från stiftelsen. Enligt Skatteverket behöver de uppgifterna nu uppdateras samt kompletteras med uppgift om administrativa och tekniska kontakter samt aviserings- och betalningskontakter. Uppgifterna ska användas för att hitta verksamhet och transaktioner som undanhålls från beskattning. Förvaltningsrätten finner därmed att Skatteverket får anses ha konkretiserat begäran i sådan grad att beslutet om tredjemansrevision är tillräckligt preciserat för att uppfylla erforderliga rättssäkerhetskrav.

Därmed anser förvaltningsrätten att handlingarna inte kan undantas från revisionen av det skälet att beslutet skulle vara otillbörligt vidlyftigt i förhållande till syftet med revisionen.

Frågan om skyddsintresset för handlingarna

Nästa fråga är om förutsättningar finns att undanta de av Skatteverket begärda uppdateringarna samt uppgifterna om administrativa och tekniska kontakter samt aviserings- och betalningskontakter på grund av att skyddsintresset för handlingarna enligt 3 kap. 13 § första stycket 2 och andra stycket TL. Avgörande för bedömningen av om handlingarna ska undantas

från revisionen är om de begärda uppgifterna har ett så betydande skyddsintresse att de på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom samt – om så är fallet – skyddsintresset för uppgifterna är större än dess betydelse för kontrollen.

Det är den reviderade som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantagande är uppfyllda. Huvudregeln vid skatteutredningar är att samtliga handlingar som omfattas av kontrollen får granskas.

Stiftelsen har anfört att Skatteverkets begäran också syftar till att skapa en kopia av registret. Här kan förvaltningsrätten erinra om att enligt 3 kap. 12 a § första stycket TL ska räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.

Stiftelsen har bl.a. anfört att uppgifterna omfattas av bestämmelserna i LEK och den tystnadsplikt som gäller enligt 6 kap. 22 § den lagen. Bestämmelserna i 6 kap. 20–23 §§ LEK avser att skapa ett skydd för den enskildes integritet (jfr prop. 1992/93 :200 s. 162). Undantagsregeln i 6 kap. 22 § första stycket 5 samma lag ger emellertid Skatteverket rätt att på begäran få ut abonnemangsuppgift som avses i 20 § första stycket 1 LEK om uppgiften är av väsentlig betydelse för handläggningen av ett ärende som avser kontroll av skatt eller avgift. Eftersom stiftelsen är föremål för revision, i detta fall tredjemansrevision, får det anses vara av väsentlig betydelse att även uppgifter som omfattas av tystnadsplikten enligt LEK lämnas ut för att revisionen ska kunna genomföras. Tystnadsplikten enligt LEK medför således i sig inte att handlingarna har ett skyddsintresse och att stiftelsen inte är skyldig att tillhandahålla Skatteverket dessa uppgifter. Tystnadsplikten måste i stället bedömas utifrån 3 kap. 13 § andra stycket TL,

De uppgifter som har begärts kan inte heller anses vara sådana som avses i 20 § första stycket 2 eller 3 LEK. Där avses innehållet i ett elektroniskt meddelande respektive annan uppgift som angår ett särskilt elektroniskt meddelande.

Stiftelsen pekar även på att domännamn kan vara kopplade till hemsidor som kan innehålla uppgifter som typiskt sett anses som starkt integritetskränkande om identiteten bakom den som tillhandahåller informationen blir röjd. Exempelvis skulle enligt stiftelsen uppgifter som enligt 13 § PUL anses vara särskilt känsliga personuppgifter kunna kartläggas. Uppgifterna har även därför ett betydande skyddsintresse enligt stiftelsen. Förvaltningsrätten delar stiftelsens uppfattning att vissa av de efterfrågade uppgifterna sannolikt är kopplade till integritetskänsliga uppgifter. Det innebär att ett visst skyddsintresse träds förnär genom att uppgifterna lämnas ut. Det innebär dock inte att de efterfrågade uppgifterna i sig har ett betydande skyddsintresse.

I propositionen (prop. 1993/94:151 s. 96) anges dessutom att personliga uppgifter endast i undantagsfall kan ha ett sådant skyddsintresse att de ska kunna undantas granskning. Det kan röra sig om uppgifter om egna eller anställdas personliga förhållanden eller om uppgifter som annars har en personlig karaktär och vars röjande skulle kunna medföra obehagliga konsekvenser för den som har uppgifterna eller den uppgifterna rör. Förvaltningsrätten finner därför inte heller att den situationen att Skatteverket via uppgifterna som omfattas av revisionen kan få del av integritetskänsliga uppgifter innebär att de efterfrågade uppgifterna har ett betydande skyddsintresse på det sätt som avses i 3 kap. 13 § första stycket 2 TL. Härtill kommer att det råder absolut sekretess för uppgifterna hos Skatteverket i revisionen.

Eftersom förvaltningsrätten finner att de berörda uppgifterna inte har ett betydande skyddsintresse saknas skäl att göra den bedömning av uppgifternas skyddsintresse i förhållande till uppgifternas betydelse för Skatteverkets kontroll som avses i 3 kap 13 § andra stycket TL.

Sammanfattningsvis föreligger inte skäl att undanta uppgifter som behövs för uppdatering eller uppgifter om administrativa och tekniska kontakter samt aviserings- och betalningskontakter från revisionen. Stiftelsens begäran ska således avslås.

Beslut rörande undantagande av handling gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet. Med hänsyn till mängden uppgifter som ska tillhandahållas och den arbetsinsats som således krävs för att tillgodose begäran finner förvaltningsrätten skäl att besluta att domen inte ska gälla förrän den vunnit laga kraft.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (Dv 3104A).



Cecilia Mauritzon

Rådman

Föredragande har varit Emma Rydbeck.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen fordras att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska undertecknas av klaganden eller dennes ombud och ges in i original samt innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.