

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7066-10

meddelad i Stockholm den 28 februari 2012

KLAGANDE

Skandinaviska Enskilda Banken AB

Ombud: Advokat Peter Nordquist
Silvergränd 9
187 44 Täby

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 4 november 2010 i mål nr 8243-08,
se bilaga

SAKEN

Utdömande av vite

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas domar i huvudsaken.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten beslutat om sekretess.

Dok.Id 112041

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16.30

BAKGRUND

Skatteverket fattade den 19 juni 2006 beslut om revision av Skandinaviska Enskilda Banken (SEB) för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den reviderade enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, taxeringslagen (1990:324), TL, och skattebetalningslagen (1997:483). I följebrev upplyste Skatteverket bl.a. att uppgiftsinhämtandet skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än SEB (en s.k. generell tredjemansrevision). Skatteverket angav i ett tilläggsbeslut den 18 september 2006 att revisionen avsåg samtliga transaktioner på klientmedelskonton under 2005 och andra uppgifter avseende dessa konton.

SEB lämnade inte ut det av Skatteverket begärda materialet. Den 14 februari 2007 förelade Skatteverket, med åberopande av besluten om revision, SEB att inkomma med uppgifter avseende sådana klientmedelskonton med slutsiffra fem som påbörjats före 2006 och som fanns kvar vid utgången av 2005 eller hade avslutats under 2005. Föreläggandet omfattade transaktioner under 2005 och avsåg bl.a. kontonummer, kundnummer, kontohavare, text i utrymme om drygt 30 tecken ifyllt efter kontohavarens eget val, saldo, bransch, bokföringsdag, kontokuranttext ifyllt efter kontohavarens eget val samt insatta och uttagna belopp. SEB följde inte föreläggandet. Skatteverket förelade den 2 april 2007 banken med stöd av 3 kap. 12 § fjärde stycket TL vid vite om 1 kr att komma in med begärda uppgifter.

Med anledning av att SEB inte följde vitesföreläggandet ansökte Skatteverket om att vitet skulle dömas ut. Länsrätten i Stockholms län biföll ansökningen. Kammarrätten i Stockholm har i det överklagade avgörandet avslagit SEB:s överklagande.

YRKANDEN M.M.

SEB yrkar att underinstansernas domar ska undanröjas och anför bl.a. följande. Skatteverkets föreläggande är inte lagligen grundat eftersom generella tredjemansrevisioner inte omfattas av taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision. Även om generella tredjemansrevisioner skulle anses tillåtna enligt taxeringslagen, så står sådana revisioner av typ ”fishing expeditions” uppenbart i strid med både Europakonventionen och unionsrätten. Föreläggandet är i vart fall oproportionerligt och därmed inte tillåtet. Såväl bank- som advokatsekretessen hindrar ett utlämnande av uppgifterna. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen överväger att inte undanröja domarna yrkas att ett förhandsavgörande från EU-domstolen inhämtas avseende taxeringsrevisionens och föreläggandets förenlighet med fördragsreglerna om fri rörlighet för tjänster och kapital samt EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

Skatteverket bestrider SEB:s yrkanden och anför bl.a. följande. Advokater och andra som förräntar klienters medel kan sätta in dessa i bank på klientmedelskonto. Den som förräntar klientmedel ska lämna kontrolluppgifter för vissa klienter. För att kunna kontrollera att uppgiftsskyldigheten avseende klientmedelskonton hanteras korrekt behöver Skatteverket uppgifter om kontona. Uppgifter om räntebärande konton utgör typiskt sett inte särskilt känslig information. Beträffande skyddet för privatlivet enligt artikel 8 i Europakonventionen måste det göras åtskillnad mellan åtgärder avseende husrannsakan och beslag i bostad, föranledda av brottsmisstanke, och begäran hos bank om utfående av uppgifter för kontroll av att annan fullgjort lagstadgad uppgiftsskyldighet avseende ränteinkomster. Någon rätt för advokater att generellt undanta alla handlingar och uppgifter från kontroll finns inte. Uppgifter om tillgodoförd ränta på klientmedelskonton kan inte ses som uppgifter som typiskt sett har anförtrotts en advokat i hans yrkesutövning utan är till sin karaktär att jämföras med uppgifter som hör till det sedvanliga affärslivet. Integritetsintresset avseende erhållna ränteinkomster kan inte rimligen ges olika innebörd beroende på om inkomstagaren är kund hos advokat eller inte. Möjligheten till undantagande är en viktig faktor när det gäller att bedöma

rättssäkerheten i det aktuella regelsystemet. SEB har inte begagnat sig av denna möjlighet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering

I 3 kap. 8 § första stycket TL anges att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att deklaraions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. I andra stycket anges att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Av reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. TL framgår vidare att ett beslut om revision ska innehålla uppgift om bl.a. ändamålet med revisionen (9 §) och att en revision ska bedrivas i samverkan med den reviderade (10 §). Vid en revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte ska undantas enligt 13 § (11 §). För det fall den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att tillhandahålla handlingar m.m. finns bestämmelser om att den reviderade kan föreläggas vid vite att fullgöra dem (12 §). På dennes begäran ska från föreläggande eller revision undantas bl.a. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (13 §).

Varken ett beslut om revision eller ett föreläggande vid vite får överklagas (6 kap. 2 § TL). Vid prövning av en ansökan om vitets utdömande får inte bara vitets laglighet utan även dess lämplighet bedömas (7 kap. 2 § andra stycket).

Vissa yrkesgrupper, t.ex. advokater och fastighetsmäklare, är enligt lag skyldiga att hålla klientmedel avskilda från egna tillgångar (8 kap. 4 § rättegångsbalken, 10 § fastighetsmäklarlagen [2011:666]). De är, under vissa förutsättningar, skyldiga att lämna kontrolluppgift om huvudmannens ränta på klientmedelskonto

Mål nr
7066-10

och, vid tiden för den nu aktuella revisionen, också behållning på kontot (8 kap. 2 § LSK).

Taxeringslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter har upphävts den 1 januari 2012 och ersatts av skatteförfarandelagen (2011:1244). I 41 kap. skatteförfarandelagen finns revisionsregler motsvarande dem i taxeringslagen. De upphävda lagarna gäller fortfarande för 2013 och tidigare taxeringsår och får anses tillämpliga på nu ifrågavarande förhållanden.

Vad målet gäller

Det är ostridigt att SEB inte har följt vitesföreläggandet. Föreläggandet avser samma material som besluten om tredjemansrevision men är begränsat till uppgifter om klientmedelskonton med slutsiffra fem. Frågan i målet är ytterst om vitet ska dömas ut. Först måste emellertid bedömas om de revisionsbeslut vitesföreläggandet vilar på är lagligen grundade (jfr RÅ 1986 ref. 69).

Generell tredjemansrevision

Enligt vad som framgår av utredningen i målet syftar revisionen till att hos SEB hämta in information om konton med klientmedel som underlag för kontroll av att andra, vid tidpunkten för revisionsbesluten inte identifierade personer, fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Innehavare av kontona är enligt SEB till övervägande del advokater eller advokatbyråer men kan också vara t.ex. fastighetsmäklare, försäkringsmäklare, begravningsbyråer, vårdföretag eller fondkommissionärer.

SEB menar att denna typ av revision, generell tredjemansrevision, inte är laglig eftersom ett beslut om sådan revision inte omfattas av bestämmelserna i taxeringslagen. SEB anser att det genom hänvisningen i 3 kap. 8 § andra stycket TL till paragrafens första stycke framgår att en förutsättning för att Skatteverket ska kunna genomföra en taxeringsrevision hos tredjeman är att det samtidigt finns en pågående utredning hos någon annan identifierad person.

Mål nr
7066-10

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär hänvisningen i andra stycket endast att den grundläggande förutsättningen för att besluta om en tredjemansrevision är densamma som när revisionsbeslutet riktar sig mot den som kontrollen avser, dvs. att revisionen måste ha till syfte att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklara-tioner och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Av hänvisningen kan däremot inte utläsas att en tredjemansrevision förutsätter att det redan finns någon annan identifierad person som är föremål för kontroll. Lagens ordalydelse omfattar således även den nu aktuella typen av revision. Att avsikten också varit att bestämmelsen ska förstås på detta sätt framgår klart av förarbetena (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 472 ff.).

SEB har vidare anfört att en informationsinsamling av nu aktuellt slag står i strid med Europakonventionen samt – eftersom klientmedelskontona utgör en viktig del i internationella affärstransaktioner – EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna och unionsrätten i övrigt. Banken menar, med hänvisning till avgöranden från Europadomstolen bl.a. i målen Niemietz mot Tyskland (dom den 16 december 1992), Funke mot Frankrike (dom den 25 februari 1993), Petri Sallinen m.fl. mot Finland (dom den 27 september 2005) och André m.fl. mot Frankrike (dom den 24 juli 2008), att det krävs välgrundad misstanke om skatteundandragande för att en myndighet genom tvångsåtgärder ska få göra ett ingrepp i de rättigheter som Europakonventionen är avsedd att skydda.

Den praxis från Europadomstolen som banken hänvisar till avser avgöranden där den enskilde varit föremål för någon form av tvångsmedel. Ett beslut om revision utgör emellertid inte i sig ett tvångsmedel och kan inte anses strida mot vare sig Europakonventionen eller EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna. Något som talar för att ett sådant beslut står i strid med unionsrätten i övrigt har inte heller kommit fram.

Ändamålet med revisionen

SEB har invänt mot det uppgivna ändamålet med revisionsbesluten. Enligt förarbetena till revisionsreglerna ska myndigheten ha ett godtagbart ändamål för revisionen (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 475 f.). I förevarande fall har klargjorts att det är fråga om en generell tredjemansrevision för kontroll av att föreskriven uppgiftsskyldighet har fullgjorts och att Skatteverket vill ha del av uppgifter om transaktioner på klientmedelskonton under 2005 och andra uppgifter rörande dessa konton. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får ett sådant ändamål anses uppfylla de krav som lagstiftningen ställer.

Bankers tystnadsplikt

SEB har hävdats att banken på grund av banksekretess är förhindrad att lämna ut de aktuella uppgifterna. Av 1 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse framgår att enskildas förhållanden till kreditinstitut inte får röjas obehörigen. En bank som lämnar ut upplysningar om en kund på grund av ett sådant revisionsbeslut som det här är fråga om kan inte anses handla obehörigt (jfr prop. 2002/03:139 s. 478 f.). Bankens tystnadsplikt hindrar således inte att uppgifter som omfattas av revisionen lämnas till Skatteverket.

Advokaters tystnadsplikt

SEB har vidare ansett att ett utlämnande av uppgifterna kommer i konflikt med advokaters tystnadsplikt.

Vid revisionen ska uppgifter hämtas in om bl.a. kontonummer, kundnummer, kontohavare, text i utrymme om drygt 30 tecken ifyllt efter kontohavarens eget val, saldo, bransch, bokföringsdag, kontokuranttext ifyllt efter kontohavarens eget val samt insatta och uttagna belopp. Förutom namnet på kontohavarna, dvs. förvaltarna av klientmedelskontona, behållning och ränta kan således också andra uppgifter förekomma, t.ex. om vad ett visst uppdrag avser.

Enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL ska på den enskildes begäran handling, som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, undantas från revision. Av detta lagrum framgår att en handling inte får tas i beslag om innehållet är sådant att den som avses i 36 kap. 5 § inte får höras som vittne därom (det s.k. beslagsförbudet). En förutsättning för förbudet är att handlingen innehas av denne eller den till vilkens förmån tystnadsplikten gäller. I 36 kap. 5 § nämns att bl.a. advokater, läkare, psykologer och deras biträden inte får höras som vittne om sådant som har anförtrots dem i deras yrkesutövning (det s.k. frågeförbudet).

Högsta domstolen har i flera avgöranden slagit fast att det krävs endast ett blygsamt mått av bevisning för att godta en advokats påstående om att det föreligger hinder mot beslag (se t.ex. NJA 1990 s. 537 och NJA 2010 s. 122). Detta har motiverats med att advokatsekretessen inte ska bli alltför urholkad.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål angående undantagande av handling från kontroll anslutit sig till detta betraktelsesätt, se RÅ 2001 ref. 67 I och II. I det sist refererade avgörandet ansåg domstolen att man som regel bör kunna utgå från att uppgifter om vad ett klientuppdrag avser har lämnats i förtroende. Sådana uppgifter skulle därför undantas från granskning. Däremot ansåg domstolen att det saknades fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet omfattas av frågeförbudet. För att identitetsuppgifter ska omfattas av undantag krävs att omständigheterna i det särskilda fallet är sådana att klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut.

Det har således ansetts angeläget att skydda konfidentiell information i relationen mellan en advokat och dennes klient, trots det mycket starka sekretesskydd som uppgifter får hos Skatteverket (27 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Detta står i överensstämmelse med det skydd för advokaters tystnadsplikt som följer av Europakonventionen (se t.ex. Europadomstolens domar i målen Niemietz mot Tyskland och André m.fl. mot Frankrike).

Mål nr
7066-10

Bestämmelserna i 27 kap. 2 § rättegångsbalken gäller emellertid enbart uppgifter som finns hos en person inom den krets som beslags- och frågeförbuden gäller för. Av förarbetena till beslagsförbudet framgår att anledningen till att detta har begränsats till handlingar och uppgifter som innehas av t.ex. en advokat och dennes klient är att förtroligheten anses ha brutits om handling kommit i tredje-mans besittning (NJA II 1943 s. 359 f.). De efterfrågade uppgifterna finns hos SEB. Det kan därför ifrågasättas om uppgifterna fortfarande är skyddsvärda.

Som tidigare nämnts finns för vissa yrkesgrupper, bl.a. advokater, en i lag föreskriven skyldighet att hålla klienters medel avskilda. Det framgår av Sveriges advokatsamfunds föreskrifter rörande förvaltning av klientmedel (det s.k. bokföringsreglementet) att avskiljandet ska ske utan dröjsmål och genom insättning på bank- eller postgirokonto.

Under dessa förhållanden, och med beaktande av den tystnadsplikt som finns hos en bank, kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening den förtrolighet beslagsförbudet avser att skydda inte anses ha brutits beträffande uppgifter som finns i anslutning till ett klientmedelskonto.

Sammanfattningsvis gör Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen att det i materialet hos SEB kan förekomma sådana uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser som omfattas av undantaganderegeln i 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Däremot kan – mot bakgrund av domstolens bedömning i RÅ 2001 ref. 67 II samt den skyldighet att lämna kontrolluppgift om ränta och behållning på klientmedel som också åvilar advokater – övriga uppgifter om kontona inte utan vidare anses vara skyddsvärda i taxeringslagens mening.

Är revisionsbesluten förenliga med proportionalitetsprincipen?

Proportionalitetsprincipen gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Trots att principen är gällande även utan lagstöd har den kodifierats bl.a. inom skatterätten och då främst i lagstiftning om tvångsmedel. Av förarbetsuttalanden framgår att principen kan få till följd att det allmänna måste avstå från en tvångsåtgärd om åtgärden, trots att den bedömts nödvändig för att uppnå ett

visst syfte, skulle få negativa konsekvenser som inte står i rimlig proportion till de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella (prop. 1987/88:65 s. 72).

Även i skatteförfarandelagen har proportionalitetsprincipen uttryckts direkt i lagtext. Av 2 kap. 5 § framgår att beslut enligt lagen 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. I förarbetena poängteras bl.a. att principen avser alla delar av en kontrollåtgärd – inte bara vid användningen av tvångsåtgärder – och att varje del kräver en proportionalitetsavvägning men att noggrannheten av avvägningen beror på vad beslutet gäller (prop. 2010/11:165 s. 301 ff.).

Att proportionalitetsprincipen ska beaktas vid revisionsbeslut följer således före den 1 januari 2012 av allmänna rättsgrundsatser och därefter direkt av skatteförfarandelagen. Redan i samband med att besluten om generell tredjemansrevision fattades har det alltså ålegat Skatteverket att väga intresset av de aktuella uppgifterna för skattekontrollen mot det intrång eller men i övrigt som uppgiftsinhämtandet kan innebära för den reviderade eller andra motstående intressen.

SEB har inte berört frågan om arbetet med att ta fram uppgifterna men det är uppenbart att revisionen medför olägenheter i form av merarbete m.m. för banken. Av större betydelse är emellertid att det sannolikt i materialet finns uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. SEB har inte kännedom om vilka uppgifter som kan vara sådana att de ska undantas från granskning enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Även om banken genom en betydande arbetsinsats skulle kunna skaffa sig sådan kunskap, kan den enskilde klientens intresse av att uppgifter förblir konfidentiella inte tillräckligt väl tillgodoses genom att tredjeman för talan om undantagande. Reglerna om undantagande erbjuder således i ett fall som detta inte ett effektivt rättsskydd.

Som framgår av tidigare praxis kan ett underkännande av ett myndighetsin-gripande knappast komma i fråga i andra fall än där det råder ett klart missför-hållande mellan det allmänna intresset av åtgärden och den belastning som

Mål nr
7066-10

åtgärden innebär för den enskilde (se RÅ 1999 ref. 76, avsnitt 5.5.1 med där anmärkta rättsfall).

Högsta förvaltningsdomstolen finner vid en sammantagen bedömning att Skatteverkets beslut om generell tredjemansrevision, med hänsyn till den vikt som måste tillmätas den enskildes möjlighet att i skydd av advokaters tystnadsplikt söka råd och biträde, får anses oproportionerliga eftersom det saknats effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. Revisionsbesluten har därför inte kunnat läggas till grund för ett beslut om föreläggande vid vite. Underinstansernas beslut att döma ut vitet ska således undanröjas.

Mats Melin

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Kristina Ståhl

Helena Jäderblom

Krister Rentrop

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2011-12-14