

# Rätten att inte lämna ut uppgifter vid beslut om tredjemansrevision

CAROLINE CARLSON

## 1. Inledning\*

Skatteverket får enligt 41 kap. 2 § 1 st. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, besluta om revision mot en skattskyldig för att bl.a. kontrollera att deklara-tions- och kontrolluppgiftsskyldigheten har fullgjorts. Förutom revision har Skatteverket även möjlighet att göra en tredjemansrevision enligt 41 kap. 2 § 2 st. SFL. En tredjemansrevision avser att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av uppgiftsskyldigheten av annan än den som revideras. Med hänsyn till den ingripande åtgärd ett beslut om revision får anses vara samt med hänsyn till gällande rättssäkerhetsprinciper är beslut om revision ett institut som bör iaktas med viss återhållsamhet. Den 28 februari 2012 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom mellan Skandinaviska Enskilda Banken AB (SEB) och Skatteverket, *HFD 2012 ref. 12*. Frågan i målet rörde SEB:s rätt att vägra lämna ut uppgifter om advokaters klientmedelskonton vid beslut om tredjemansrevision.

Denna kommentar avser att belysa några av de frågeställningar som diskuterades i domen. Jag kommer i avsnitt 2 att redogöra för bakgrunden i målet och underrätternas respektive HFDs avgörande för att sedan i avsnitt 3 diskutera några av frågeställningarna som väcktes i samband med domen. Avslutningsvis kommer jag i avsnitt 4 att kommentera vilka effekter domen kan komma att få i praktiken samt lyfta upp ytterligare intressanta frågeställningar.<sup>1</sup>

\* Tack till mina handledare Christer Silfverberg och Teresa Simon-Almendal för värdefulla synpunkter på tidigare utkast till denna kommentar.

<sup>1</sup> Högsta förvaltningsdomstolen behandlar i sin dom i huvudsak reglerna i taxeringslagen (1990:324), TL. Sedan den 1 januari 2012 är skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, tillämplig. I det följande kommer jag att hänvisa till reglerna i taxeringslagen i samband

## 2. Avgörandet

### 2.1 Bakgrund och underrätternas avgöranden

Den 19 juni 2006 beslutade Skatteverket om revision av SEB för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den reviderade. I följbrevet till beslutet informerade Skatteverket att uppgiftsinhämtandet skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än SEB, en s.k. generell tredjemansrevision. Uppgifterna som efterfrågades avsåg till stor del klientmedelskonton som innehades av advokater och advokatbyråer som ett led i förvaltningen av klientmedel.<sup>2</sup> I ett tilläggsbeslut från den 18 september 2006 upplyste Skatteverket att revisionen mot SEB avsåg samtliga transaktioner på klientmedelskonton under 2005 samt vissa andra angivna uppgifter avseende dessa konton.

SEB lämnade inte ut det av Skatteverket begärda materialet och anförde, bl.a. mot bakgrund av bank- och advokatsekretessen, att ett sådant utlämnande av uppgifter vore oproportionerligt att kräva av SEB för att banken skulle kunna ta tillvara kundernas intressen med hänsyn till gällande sekretessbestämmelser. Vidare ansåg SEB att Skatteverkets begäran om uppgifter var mer långtgående än vad som fick anses nödvändigt och därmed stred mot proportionalitetsprincipen. Banken ansåg även att denna revision var att betrakta som en ”fishing expedition”, dvs. ett mer allmänt informationsletande av Skatteverket i hopp om att finna någon information av intresse, ett förfarande som enligt banken skulle stå i strid med både Europakonventionen och unionsrätten. Skatteverket utfärdade därefter ett föreläggande, med åberopande av besluten om revision, som var något mer specificerat men ändock avsåg en stor mängd uppgifter. Då SEB inte heller följde föreläggandet förelades SEB den 2 april 2007 vid vite om 1 kr att inkomma med det begärda materialet.

SEB inkom inte heller med uppgifterna efter vitesföreläggandet då banken ansåg att det inte fanns lagliga förutsättningar för vitesföreläggandet. Skatteverket ansökte därför hos förvaltningsrätten om att vitet skulle dömas ut.

Både förvaltningsrätten och kammarrätten ansåg att Skatteverket agerat i enlighet med vad lagen stadgar och att varken bank- eller advokatsekretessen

med genomgång av domen, medan de nya reglerna i skatteförfarandelagen i huvudsak kommer att beröras i avsnitt 3 och 4.

<sup>2</sup> Advokater är enligt 8 kap. 4 § rättegångsbalken (1942:740), RB, skyldiga att hålla klientmedel avskilda från sina egna tillgångar.

kunde åberopas till stöd för att vägra lämna ut uppgifterna. Inte heller kunde de finna att uppgifterna skulle vara av sådan art att uppgifterna generellt skulle ha ett betydande skyddsintresse eller att förfarandet stred mot proportionalitetsprincipen. Skatteverkets ansökan om att vitet skulle betalas ut bifölls därför både i förvaltningsrätt och kammarrätt.

## 2.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Målet beviljades prövningstillstånd i HFD. I huvudsak anförde SEB samma skäl som i underrätterna till varför Skatteverkets ansökan om vitet inte skulle bifallas. I tillägg yrkade SEB att Skatteverkets föreläggande inte var lagligen grundat då generella tredjemansrevisioner inte omfattas av TL:s bestämmelser om taxeringsrevision. Skatteverket anförde å sin sida att det är den som förräntar klientmedel som ska lämna kontrolluppgifter för vissa klienter och för att Skatteverket ska kunna kontrollera att uppgiftsskyldigheten fullföljs krävs att Skatteverket får information om dessa konton.

HFD fastställer inledningsvis att frågan i målet är ytterst om vitet ska dömas ut, men anger att först måste dock bedömas om de revisionsbeslut som vitesföreläggandet vilar på är lagligen grundade, vilket också följer av tidigare praxis.<sup>3</sup>

Därefter konstaterar HFD att generella tredjemansrevisioner omfattas av bestämmelsen om taxeringsrevisioner i 3 kap. 8 § TL då det inte kan utläsas av bestämmelsen att det krävs en identifierad person som är föremål för kontroll för att Skatteverket ska kunna genomföra en tredjemansrevision. Inte heller kan en revision av detta slag anses stå i strid med Europakonventionen och unionsrätten i övrigt enligt HFD. Till stöd för sin tolkning hänvisar HFD till de av banken anförda domarna från Europadomstolen.<sup>4</sup> De aktuella domarna avser avgöranden där den enskilde varit föremål för någon form av tvångsmedel. HFD betonar att ett beslut om revision inte utgör ett tvångsmedel i sig varför Europadomstolens praxis inte blir tillämplig i det aktuella fallet.<sup>5</sup>

Inte heller banksekretessen får anses hindra banken från att lämna ut uppgifterna till Skatteverket då 1 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och

<sup>3</sup> Se RÅ 1986 ref. 69.

<sup>4</sup> Se 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), André m.fl. mot Frankrike (dom den 24 juli 2008).

<sup>5</sup> Tvångsmedel avser en reglerad myndighetsåtgärd som inskränker en persons fri- och rättigheter.

finansieringsrörelse endast hindrar ett utlämnande av uppgifter kring enskilda i en bankverksamhet om uppgifterna röjs obehörigen. HFD bedömer att banken inte skulle anses handla obehörigen genom att lämna ut upplysningar om en kund på grund av ett beslut om tredjemansrevision.

Avseende frågan huruvida advokatsekretessen hindrar SEB från att lämna ut aktuella uppgifter till Skatteverket hänvisar HFD till 3 kap. 13 § 1 st. 1 p. TL och det s.k. beslagsförbudet i 27 kap. 2 § RB. Beslagsförbudet innebär att uppgifter och handlingar inte får tas i beslag om detta material finns hos personer som omfattas av det s.k. frågeförbudet i 36 kap. 5 § RB. Frågeförbudet omfattar bl.a. advokater och innebär att de personer som omfattas av frågeförbudet inte får höras eller utfrågas om omständigheter som omfattas av personernas tystnadsplikt. Undantagsbestämmelsen i 3 kap. 13 § 1 st. 1 p. TL innebär således att den reviderade kan begära att vissa handlingar ska undantas från beslut om revision i situationer då t.ex. advokatsekretessen måste upprätthållas. Beslags- och frågeförbudet gäller dock enbart uppgifter som finns hos en person inom den krets som omfattas av skyddet. Frågan är då om uppgifterna fortfarande är skyddsvärda när de kommit i tredje mans besittning. I kombination med de föreskrivna reglerna om advokaters skyldighet att hålla klienters medel avskilda och de gällande sekretessregler som banken behöver förhålla sig till menar HFD att beslagsförbudet fortsättningsvis ska gälla trots att informationen kommit i tredje mans besittning. HFD anför därefter att det kan förekomma skyddsvärda uppgifter i materialet hos SEB vilka ska omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 13 § 1 st. 1 p. TL men att övriga uppgifter om kontona inte utan vidare kan anses skyddsvärda enligt taxeringslagens mening. En prövning av vilka uppgifter som anses skyddsvärda och därmed ska omfattas av undantagsregeln måste således göras för att säkerställa att advokatsekretessen upprätthålls.

Det åligger SEB, såsom föremål för beslutet om revision, att vidta en prövning av vilka uppgifter som ska omfattas av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 13 § TL. Kravet på prövning för att upprätthålla skyddet mot advokatsekretessen föranleder då frågan om besluten om revision skulle kunna strida mot proportionalitetsprincipen. HFD finner att det följer av allmänna rättsgrundsatser att proportionalitetsprincipen ska beaktas vid beslut om revision. Från den 1 januari 2012 framgår principen dessutom direkt av SFL. HFD konstaterar därmed att det redan i samband med besluten om generell tredjemansrevision ålegat Skatteverket att väga intresset av revisionen mot det intrång eller men som uppgiftslämnandet skulle kunna innebära för den reviderade eller andra motstående intressen. HFD anser vidare att det får

anses uppenbart att revisionen medför olägenheter i form av merarbete för banken samt att det sannolikt finns uppgifter om vad advokaternas klientuppdrag avser i det material som Skatteverket vill ta del av. SEB har inte kännedom om vilken information som ska undantas med hänsyn till beslagsförbudet. Inte heller skulle klienternas enskilda intressen kunna tillgodoses om banken skulle införskaffa sig sådan kunskap som krävs för att veta vilken information som ska undantas med beaktande av förbuden. Med hänsyn till det anförda får det, enligt HFD, i en sådan situation inte betraktas som ett effektivt rättsskydd gentemot den enskilda klienten om uppgifter som kommit i tredjemans besittning skulle kunna lämnas ut till Skatteverket vid en revision.

Sammantaget finner HFD att beslut om generell tredjemansrevision i en situation som denna får anses oproportionerligt med hänsyn till den vikt som måste tillmätas den enskildes möjlighet att i skydd av advokaters tystnadsplikt söka råd och biträde samt att det saknats effektiva möjligheter för banken att undanta skyddsbelagda uppgifter avseende vad advokaternas klientuppdrag avser.

### 3. Kommentarer

#### 3.1 Generell tredjemansrevision och fishing expeditions

Skatteverket får besluta om revision bl.a. i syfte att kontrollera att uppgiftsskyldigheten avseende kontrolluppgifter fullgjorts enligt 41 kap. 2 § 1 st. SFL. Utöver möjligheten till revision enligt 41 kap. 2 § 1 st. SFL ges Skatteverket även möjlighet till tredjemansrevision enligt 41 kap. 2 § 2 st. SFL. Tredjemansrevision syftar till att inhämta information för kontroll av annan än den reviderade och kan ske antingen genom stickprovskontroll eller genom en s.k. generell tredjemansrevision. En generell tredjemansrevision innebär en uppgiftsinsamling avseende ett större antal personer som t.ex. har till syfte att ge Skatteverket ett underlag för s.k. urvalsrevisioner.<sup>6</sup> Kontrollen är således av förberedande karaktär för att Skatteverket ska kunna kontrollera andra än den reviderade.

Möjligheten till tredjemansrevision infördes formellt i svensk lagstiftning 1955.<sup>7</sup> Sedan dess har lagstiftningen kring förfarandet ändrats ett flertal gånger, bl.a. slopades möjligheten till revision av tredje man i juli 1994 mot

<sup>6</sup> Se prop. 1987/88:65 s. 39.

<sup>7</sup> Se prop. 1955:160 s. 115.

bakgrund av att man ansåg att det i allmänhet inte var nödvändigt att revidera en hel verksamhet för att få fram de relevanta uppgifterna utan att det räckte med att Skatteverket fick del av de efterfrågade handlingarna eller uppgifterna, något som kunde uppnås genom föreläggande.<sup>8</sup> Vidare påtalades att det kunde uppfattas som ett intrång när Skatteverket genomförde en revision trots att åtgärden syftade till att kontrollera någon annan. Rättssäkerhetsaspekterna diskuterades således redan vid denna tidpunkt. Att reglerna sedan infördes på nytt tre år senare har medfört fortsatta diskussioner,<sup>9</sup> särskilt avseende rättssäkerheten, något som också uppmärksammats av regeringen genom ett framlagt kommittédirektiv.<sup>10</sup> I kommittédirektivet framhålls många av de frågor som uppmärksammats i HFD 2012 ref. 12 samt att reglerna kring tredjemansrevision inte setts över på länge och att det därför finns starka skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten för såväl den som revideras som den som kontrolleras. Särskilt nämns integritetsaspekten i samband med tredjemansrevision då den som utsätts för revision inte är föremål för kontroll samt att den som kontrolleras inte känner till revisionen. Vidare framhålls att Skatteverket kritiserats för att utföra tredjemansrevision där någon konkret misstanke om skatteundandragande saknats och att verket därigenom letat efter icke preciserade handlingar i hopp om att finna någon information av intresse, s.k. fishing expeditions. Det har enligt direktiven även ifrågasatts om Skatteverket verkligen kan hantera så stor mängd av information som många gånger erhålls i samband med tredjemansrevisioner samt om det står i rimlig proportion till ingreppet hos den enskilde.<sup>11</sup> Till försvar för reglernas existens framhålls framförallt nödvändigheten för Skatteverket att kunna kontrollera att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet fullgjorts, något som förenklas genom möjligheten till tredjemansrevision. Därutöver anses förfarandet vara mer effektivt och mindre tidsödande med möjligheten till tredjemansrevision istället för tredjemansföreläggande som är ett befintligt alternativ till tredjemansrevision.<sup>12</sup> Därtill har anförts att systemet med tredjemansrevi-

<sup>8</sup> Se prop. 1993/94:151 s. 90 f.

<sup>9</sup> Se prop. 1996/97:100 del 1 s. 472 ff.

<sup>10</sup> Se Dir. 2012:14 Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet.

<sup>11</sup> Se Dir. 2012:14 Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet, s. 14.

<sup>12</sup> Det kan föreligga svårighet för Skatteverket att i ett föreläggande precisera alla de uppgifter och handlingar som har samband med den granskade rättshandlingen. Denna svårighet kan leda till att Skatteverket går miste om viktig information och att de behöver lämna flera förelägganden efter varandra för att få uppgift om all relevant information. Ett sådant

sion är en förutsättning för att skattekontrollen ska kunna riktas mot det avsiktliga fusket, bl.a. avseende penningtvätt och svart arbetskraft och för att kunna möjliggöra informationsinhämtning som inte kan ske på annat sätt.<sup>13</sup>

HFD konstaterar inledningsvis i domen att en generell tredjemansrevision omfattas av bestämmelserna i TL, trots att det inte finns någon ännu identifierad person som är föremål för kontroll. Domstolen går därefter inte in på någon analys huruvida förfarandet skulle kunna vara att betrakta som s.k. fishing expeditions. Fishing expeditions är ett använt begrepp inom flera discipliner och har blivit en välkänd term även i skattesammanhang.<sup>14</sup> Något stöd för att genomföra fishing expeditions finns varken i TL eller SFL och det är således inte tillåtet för Skatteverket att ägna sig åt denna typ av förfarande.<sup>15</sup> Gränsen mellan generell tredjemansrevision och fishing expeditions kan dock vara svår att dra och beror i huvudsak på om Skatteverket grundar revisionen på misstanke om att relevant information avseende skatteundandragande finns hos den reviderade eller inte. Det är tillräckligt att misstankegraden bedöms som trolig för att förfarandet ska anses vara en generell tredjemansrevision och beviskravet är därför lågt satt.<sup>16</sup> På grund av det låga beviskrav som krävs kan det i praktiken vara svårt att avgöra huruvida Skatteverket genomför en generell kontroll som baseras på en trolig misstanke eller om det de facto endast handlar om fishing expeditions i hopp om att finna någon information av intresse inför en kommande kontroll, ett problem som också framförts i debatten.<sup>17</sup> HFD kommenterar inte huruvida förfarandet bör ses som fishing expedition, vilket torde innebära att HFD menar att det inte varit fråga om fishing expedition i det aktuella fallet. Däremot kan det ifrågasättas om HFD också menar att en generell tredjemansrevision aldrig kan betraktas som fishing expedition. Osäkerheten uppstår då HFD slår fast att ett beslut om revision inte är ett tvångsmedel och därmed inte kan anses stå i strid med vare sig Europakonventionen eller EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna utan att diskutera bankens invändning om fishing

förfarande innebär merarbete för såväl Skatteverket som den förelagde. Se prop. 1996/97:100 del 1 s. 473 ff.

<sup>13</sup> Se Dir. 2012:14 Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet, s. 14.

<sup>14</sup> Se bl.a. Bernitz, Ulf, *Svensk och europeisk marknadsrätt* 1, 3 uppl., s. 206.

<sup>15</sup> Se Höglund, Mats, *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, s. 375.

<sup>16</sup> Se prop. 1996/67:100 del 1 s. 475.

<sup>17</sup> Se bl.a. Höglund, Mats, *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, s. 375, Andersson, Magnus, *Tredjemansrevision – ett hot mot rättssäkerheten*, Advokaten, nr 2 2011.

expeditions. Troligtvis menar HFD att det kan vara fråga om fishing expeditions trots att det inte handlar om tvångsmedel. Kanske hade det underlättat tolkningen av domen om HFD i domskälen skulle ha tagit upp bankens uppfattning att förfarandet är att jämföra med fishing expeditions.

### 3.2 Advokaters tystnadsplikt

I samband med beslut om revision har den reviderade möjlighet att begära att vissa handlingar eller dokument ska undantas från revisionen enligt 47 kap. 2 § SFL. Undantaget omfattar bl.a. handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB, det s.k. beslagsförbudet. Beslagsförbudet innebär att handlingar som innehas av personer som omfattas av det s.k. frågeförbudet i 36 kap. 5 § RB inte får beslagtas om det kan antas att handlingarna innehåller sådan information som tystnadsplikten hos de berörda personerna omfattar. Flera yrkesgrupper omfattas av beslags- och frågeförbudet, bl.a. advokater, läkare och psykologer. Den känsliga informationen som anförtrots de berörda personerna i deras yrkesutövning får således inte röjas. Förbuden syftar i advokaters fall främst till att skydda att den stränga advokatsekretessen inte urholkas i alltför hög grad. Enligt praxis krävs det endast ett blygsamt mått av bevisning för att godta ett påstående om att informationen inte får tas i beslag enligt dessa regler, vilket också framgår av lokutionen i 27 kap. 2 § RB där det förstås att information ska undantas ”om det kan antagas” vara sådan information som omfattas av frågeförbudet.<sup>18</sup> Det framgår vidare av praxis att bestämmelsen om beslag i RB ska tolkas restriktivt, vilket innebär att det får anses föreligga ett betydande utrymme för att hävda att handlingar ska undantas med hänsyn till beslags- och frågeförbudet samt att det ansetts angeläget att skydda konfidentiella uppgifter mellan klient och advokat trots det starka sekretesskydd som råder hos Skatteverket enligt 27 kap. 1–2 §§ offentlighets- och sekretesslag (2009:400), SekrL. Däremot angav HFD i RÅ 2011 ref. 67 II att det saknas fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet eller uppgift som kan leda till att en klients identitet blir känd kan anses omfattas av frågeförbudet trots att man som regel får utgå från att uppgifterna lämnats i förtroende och att uppgifterna därmed ska omfattas av beslags- och frågeförbudet. En prövning huruvida identitetsuppgifterna ska anses omfattas av beslags- och frågeförbudet behöver således göras för varje särskilt fall. Vid prövningen ska hänsyn tas till huruvida klien-

<sup>18</sup> Se NJA 1990 s. 537, NJA 2010 s. 122, RÅ 2011 ref. 67 I och II.



ten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut.

Den tidigare praxis som utvecklats på området har dock enbart berört situationer då beslut om revision eller motsvarande kontrollåtgärd riktats mot den person som omfattas av beslags- och frågeförbudet, dvs. advokaterna i det här fallet.<sup>19</sup> Här var dock fråga om beslut om tredjemansrevision, dvs. att uppgifterna som begärdes fanns i tredje mans besittning. Frågan var då om uppgifterna fortfarande var skyddsvärda trots att de fanns i tredje mans besittning. HFD anser, med beaktande av förarbetena till beslagsförbudet,<sup>20</sup> att beslagsförbudet och sekretessen inte kan anses ha brutits genom att handlingarna fanns i tredje mans besittning då det var fråga om klientmedelskonton som advokater har en föreskriven skyldighet att inneha för att hålla klienters medel avskilda från sina egna medel. Däremot kan det inte sägas för visst att samtliga uppgifter kring de aktuella klientmedelskontona är skyddsvärda och därmed ska omfattas av förbudet utan att en prövning av den frågan görs.

Med beaktande av det anförda får det enligt min tolkning anses stå klart att kretsen av personer som omfattas av beslags- och frågeförbudet kan utvidgas i särskilda situationer där det får anses påkallat ur ett sekretess- och tystnadspliktsperspektiv. Detta trots att de personer eller myndigheter som önskar få ta del av uppgifterna själva omfattas av ett strängt regelverk avseende sekretess. Att beslagsförbudet ansågs tillämplig i det här fallet finner även sin rimlighet i tidigare praxis där det framgår att det är skillnad mellan att tredje man besitter den skyddsvärda handlingen och att handlingen innehas av annan till förmån för vilken tystnadsplikten gäller, t.ex. genom en regel om att hålla klientmedel avskilda från sina egna tillgångar.<sup>21</sup> Omständigheterna i det aktuella fallet synes därför relativt speciella vilket leder till att man kan fundera på vilken betydelse målet kommer att få i praktiken.

### **3.3 Är revisionsbesluten förenliga med proportionalitetsprincipen?**

HFD menar att undantagsbestämmelsen i 47 kap. 2 § SFL är tillämplig även när materialet finns i tredje mans besittning. Däremot är inte undantaget tillämpligt på samtliga uppgifter, utan endast uppgifter rörande vad advokaters klientuppdrag avser och som betraktas som skyddsvärda. Då det är tredje

<sup>19</sup> Se t.ex. NJA 1990 s. 537.

<sup>20</sup> Se NJA II 1943 s. 359 f.

<sup>21</sup> Se NJA 2010 s. 122.

man, SEB i det aktuella fallet, som är föremål för besluten om revision, är det också SEB som ska pröva och avgöra huruvida uppgifterna som efterfrågas är skyddsvärda och ska undantas. HFD fann att besluten om generell tredjemansrevision stred mot proportionalitetsprincipen och därmed ansågs inte den prövning som ålåg SEB rimlig i proportion till syftet med tredjemansrevisionen. I sin bedömning tog HFD hänsyn till den vikt som måste tillmätas den enskildes möjlighet att i skydd av advokaters tystnadsplikt söka råd och biträde samt att det saknats effektiva möjligheter att undanta de skyddsvärda uppgifter som berört vad advokaters klientuppdrag avser.

Att proportionalitetsprincipen ska beaktas i en myndighetsutövning är i sig inget nytt fenomen. Så som HFD anför i den ifrågavarande domen gäller principen som en allmän och erkänd rättsgrundsats inom förvaltningsrätten och ska således beaktas av myndigheterna oavsett om den uttrycks direkt i lag eller inte. Inom skatterätten har principen tidigare enbart funnits kodifierad i vissa speciallagar, t.ex. lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningssammanhang och lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter men sedan den 1 januari 2012 finns den även angiven direkt i 2 kap. 5 § SFL.<sup>22</sup> Proportionalitetsprincipen innebär att beslut om en åtgärd endast får fattas om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilda. Principen gäller utan lagstöd och ska beaktas vid samtliga situationer då en myndighet fattar ett beslut, dvs. Skatteverket är skyldiga att göra en proportionalitetsavvägning vid beslut om tredjemansrevision. I förarbetena framhålls särskilt att det krävs en mer omfattande proportionalitetsavvägning vid ett tredjemansföreläggande som omfattar uppgifter om flera hundra personer jämfört med prövningen som ska göras i samband med att en tjänsteman förelägger en skattskyldig att lämna deklaration.<sup>23</sup> En tredjemansrevision bör betraktas som ett minst lika stort intrång som ett tredjemansföreläggande med anledning av att det många gånger efterfrågas än mer information i ett beslut om revision och ett beslut om revision är inte heller möjligt att överklaga enligt 67 kap. 5 § SFL. Det får således stå klart att det ålåg Skatteverket att göra en välgrundad proportionalitetsavvägning redan innan verket beslutade om tredjemansrevision hos SEB.

<sup>22</sup> Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningssammanhang och lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter upphävdes i samband med att SFL trädde i kraft den 1 januari 2012.

<sup>23</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 300 ff.

Härtill bör det framhållas att proportionalitetsprincipen också är en viktig grundpelare i Europakonventionen som Sverige ratificerat och som även in-korporerats i svensk lag.<sup>24</sup> Likaså har Sverige genom åren tagit inspiration från Europakonventionen i samband med att ny lag stiftats och gammal lag reformerats.<sup>25</sup> Ett sådant exempel är 2 kap. 20 § regeringsformen (1974:152), RF, om förutsättningar för begränsningar av RF:s fri- och rättigheter som är mycket lika de begränsningar som Europakonventionen stadgar för att inskränka de fri- och rättigheter som konventionen och dess tilläggsprotokoll innehåller. Enligt Europakonventionen kan dess fri- och rättigheter inskränkas till viss del till förmån för det allmännas intresse. Vad som ska anses vara en godtagbar inskränkning har Europadomstolen i princip förklarat är en fråga för respektive stat att bestämma med beaktande av vad som är det allmännas intresse i denna stat, men proportionalitetsprincipen måste ständigt beaktas. Den frihet som respektive stat åtnjuter för att bedöma vad som är en godtagbar inskränkning brukar benämnas den diskretionära prövningsrätten. När en stat tillämpar den diskretionära prövningsrätten ska staten även göra en intresseavvägning enligt proportionalitetsprincipen. Proportionalitetsprincipen har i detta sammanhang en funktion liknande en måttstock för att visa var gränsen går för en godtagbar inskränkning av Europakonventionen.<sup>26</sup> Att Sverige även anser att denna metod ska tillämpas i svensk rättskipning framgår inte enbart av att vi valt att ratificera och inkorporera Europakonventionen, utan Sverige har även valt att införa en särskild reglering om det i 2 kap. 21 § RF som stadgar att begränsningar av 2 kap. 20 § RF endast får göras för att tillgodose ändamål som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle. Därutöver får inte begränsningen gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den. Sammanfattningsvis ska RF beaktas av en myndighet i dess myndighetsutövning och Skatteverket är därmed skyldigt att ta hänsyn till proportionalitetsprincipen samt beakta de fri- och rättigheter som både RF och Europakonventionen stadgar till förmån för de enskilda trots att den särskilda lagstiftningen inte uttrycker detta krav.

Mot bakgrund av det anförda framgår att Europakonventionen är en relevant faktor i målet och det kan tyckas anmärkningsvärt att HFD inte kommenterar dess roll utförligare. Min tolkning av domen är att HFD tillmäter

<sup>24</sup> Lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

<sup>25</sup> Se prop. 1993/94:117 s. 11 f.

<sup>26</sup> Se Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 53 ff.

bristen av effektiva möjligheter att undanta skyddsvärda handlingar den största betydelsen och inte lägger särskilt stor vikt vid huruvida några av de grundläggande fri- och rättigheterna har inskränkts i allt för hög grad. Frågan om hur långt inskränkningen av Europakonventionens fri- och rättigheter får göras är en intressant och viktig frågeställning. En för långt gången inskränkning av Europakonventionen kan komma att få påverkan i en situation motsvarande den aktuella men där det inte finns något ytterligare skyddsintresse, så som t.ex. advokatsekretessen. Har Skatteverket i en sådan situation rätt att begära ut en stor mängd uppgifter om oidentifierade personer som skulle kräva många arbetstimmar och resurser av den reviderade eller skulle det möjligtvis kunna vara fråga om en inskränkning av t.ex. artikel 8 i Europakonventionen avseende skyddet för privatlivet som inte får anses godtagbar? Det återstår att se hur domstolarna kommer att bedöma denna fråga men risken är att domstolarna kommer att få pröva varje enskilt fall rörande beslut om tredjemansrevision fram till dess lagstiftningen blir tydligare avseende vad som gäller i samband med generella tredjemansrevisioner.<sup>27</sup>

#### 4. Avslutning

Domen är tydlig och klar på många sätt och besvarar flera frågor. Särskilt framgår att det inte är självklart att handlingar ska omfattas av undantagsbestämmelsen i 47 kap. 2 § SFL enbart på grunden att handlingarna omfattas av sekretess- och tystnadspliktsbestämmelser. Proportionalitetsprincipen spelar en stor roll och ska beaktas i en sådan situation. Dock ger domen också tillfälle till ytterligare frågeställningar och oklarheter. Hur skulle utgången blivit om det inte hade rört handlingar som omfattades av advokaters tystnadsplikt? Hade HFD då bedömt att proportionalitetsprincipen även hindrade ett utlämnande av uppgifterna baserat på mängden information som efterfrågades och det intrång i privatlivet som det skulle kunna utgöra för den reviderade och den enskilda individen? Hade Skatteverket kunnat vinna framgång om verket hade varit än mer detaljerat i sitt föreläggande och hur detaljerat hade förelägandet behövt vara för att inte strida mot proportionalitetsprincipen? Det här är säkerligen inte sista gången som frågan om lagligheten avseende ett beslut om en tredjemansrevision och därtill frågan om den allmänt gällande proportionalitetsprincipen prövas i domstol.

<sup>27</sup> Se även Hultqvist, Anders, Svensk Skattetidning nr 3 2012, s. 260.

Utöver dessa frågeställningar som till viss del diskuteras i domen uppkommer även ytterligare relevanta frågeställningar av intresse. En fråga rör överskottsinformation i samband med en generell tredjemansrevision och hur Skatteverket behandlar den. Frågan om överskottsinformation ger upphov till en rad frågeställningar, t.ex. i vilken grad ska Skatteverket få använda överskottsinformation och vilket bevisvärde ska överskottsinformation ges för det fall Skatteverket får använda dessa uppgifter i ett annat ärende. Även frågan hur den reviderade ska kunna skydda sig mot att Skatteverket får tillgång till överskottsinformation är viktigt att fundera över och hur de reviderade ska kunna skydda sig mot att Skatteverket använder överskottsinformationen på ett felaktigt sätt. För poliser har frågan om användning av överskottsinformation varit ett omdiskuterat ämne genom åren och frågan är inte helt enkel. Kanske finns det inte några givna svar men det är möjligt att vi även kommer att få se mer av denna fråga i våra svenska förvaltningsdomstolar i framtiden.

Likå frågar jag mig vilken påverkan domen kommer att få i praktiken. Kanske öppnar domen upp för brottsliga förfaranden med hjälp av klientmedelskonton där obeskattade medel placeras och tvättas för att sedan komma i omlopp på marknaden. Om det blir verklighet kommer lagstiftaren att behöva vidta snabba åtgärder för att motverka denna lucka i lagen och för att undvika att Sverige blir en plats för kriminella att tvätta pengar vita. Även advokater kan i en sådan rättsutveckling behöva vara än mer noggranna vad gäller förvaltning av klientmedel för att inte riskera att biträda vid brottsliga handlingar. I övrigt tror jag att domen behöver kompletteras med ytterligare några fall så att det fastställs vad som krävs för att en generell tredjemansrevision inte ska strida mot proportionalitetsprincipen även i andra fall än just advokaters klientmedelskonton. Konstateras kan dock att domen redan har givit rättsverkningar, bl.a. genom en dom från Kammarrätten i Stockholm den 22 maj 2012.<sup>28</sup> Dessutom har vi att se fram emot vad den tillsatta utredningen kommer att komma fram till när uppdraget ska redovisas under hösten 2013. Vilka ytterligare spår HFD 2012 ref. 12 kommer att ge får framtiden utvisa.

<sup>28</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1173-12, 2012-05-22.

