

Stockholm den 5 juli 2010

Skatteverket
171 94 SOLNA

Ang. meddelande från Skatteverket den 7 juni 2010 om redovisning av VAT-nummer i periodisk sammanställning

Bakgrund

Generalsekreteraren har i ett meddelande den 16 april 2010 till samtliga ledamöter av Sveriges advokatsamfund anfört bl.a. följande.

”Från och med den 1 januari 2010 gäller nya bestämmelser för bl.a. beskattning av tjänster vid utrikeshandel och periodisk sammanställning för tjänster varje kvartal.

Lagändringarna innebär att värdet av sålda tjänster ska redovisas i en periodisk sammanställning under förutsättning att köparen är registrerad för mervärdesskatt i ett annat EU-land, och därmed har ett momsregistreringsnummer (VAT-nummer), samt att tjänsterna är skattepliktiga i det andra EU-landet. I sammanställningen ska bl.a. anges köparens (klientens) VAT-nummer, vilket är ett för köparen unikt nummer och som därmed innebär att klientens identitet kan komma att röjas.

Ändringarna finns redovisade i prop. 2009/10:15 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning. Sveriges advokatsamfund har inte varit remissinstans vid remissförfarandet avseende den promemoria som legat till grund för de föreslagna och beslutade lagändringarna.

En redovisning av klientens VAT-nummer i periodisk sammanställning utan klientens samtycke är enligt min mening inte förenlig med god advokatsed.”

Meddelande från Skatteverket

Enligt ett meddelande från Skatteverket, som inkom till Advokatsamfundet den 8 juni 2010, har generalsekreterarens meddelande till Advokatsamfundets ledamöter skickats in till olika skattekontor av enskilda advokater som förklaring till varför fullständig redovisning av vissa tjänster inte kommer att ske i den periodiska sammanställningen. Enligt Skatteverket har fråga i anledning därav uppkommit om advokat med framgång kan vägra att på föreskrivet sätt fylla i klienters VAT-nummer i en periodisk sammanställning. Skatteverket gör bl.a. gällande att tystnadsplikt enligt god advokatsed inte råder om det föreligger en laglig skyldighet att lämna upplysningar. Sådan laglig skyldighet är föreskriven i skattebetalningslagen (1997:473) – SBL – och dess föreskrifter samt att lagens syfte inte alls skulle kunna tillgodoses om kundens identitet kunde förtigas. Enligt Skatteverket är föreskriften om VAT-nummer helt nödvändig för att uppfylla lagens intention.

Advokatsamfundet vidhåller att en redovisning av klientens VAT-nummer i periodisk sammanställning utan klientens samtycke inte är förenlig med god advokatsed oaktat sådan skyldighet föreligger enligt SBL. Den lagliga skyldighet som åsyftas i Vägledande regler om god advokatsed (VRGA) tar sikte på rättegångsbalkens regler om frågeförbud enligt vad som närmare framgår nedan.

Det förtjänar att understrykas att det ankommer på Sveriges advokatsamfund att fastställa vad som är god advokatsed. Detta sker av styrelsen genom fastställande av vägledande regler och avgivande av vägledande uttalanden, samt av Disciplinnämnden genom dess beslut i enskilda disciplinärenden. Justitiekanslern utövar tillsyn över Advokatsamfundets normtillämpning härvidlag.

Med hänsyn härtill och då Skatteverkets meddelande ger uttryck för bristande insikt i advokatens särskilda roll i rättssamhället vill Advokatsamfundet särskilt framhålla följande.



Advokatens roll

En förutsättning för att advokater skall kunna verka på sätt som kan förväntas av dem i en rättsstat är att särskilda krav kan ställas på advokaterna och att advokatycket kan utövas under särskilda villkor.

I alla länder som gör anspråk på att vara rättsstater är advokater reglerade i lag. Bestämda regler om advokaters oberoende och villkoren för hur deras verksamhet skall bedrivas återfinns i rättegångsbalken, Advokatsamfundets stadgar, vilka fastställs av regeringen, samt Vägledande regler om god advokatsed (VRGA), vilka bestäms av Advokatsamfundet. Av rättegångsbalken framgår att advokater i sin yrkesutövning är skyldiga att följa god advokatsed. God advokatsed vilar på vissa grundläggande yrkesprinciper, s.k. kärnvärden och är desamma i alla rättstater; oberoende, lojalitet mot klienten, konfidentialitet samt undvikande av intressekonflikter. Härutöver har uppställts en rad andra övergripande krav såsom integritet, saklighet, skyldighet att utbilda sig m.m.

Reglerna, som är tillkomna i samhällets intresse, har till syfte att tillförsäkra enskilda personer tillgång till rättslig rådgivning och rättsligt biträde från oberoende advokater av hög etisk och professionell kvalitet.

Allmänt om advokaters tystnadsplikt

Att människor i förtroende skall kunna vända sig till advokat och därvid vara garanterade att vad de anförror advokaten – skriftligen eller muntligen – inte kommer till utomståendes kännedom tycks de flesta demokratier vara eniga om. Skälen är flera. För att rättsutredningar och processer skall kunna bygga på ett riktigt material måste advokaten kunna erhålla fullständiga uppgifter från klienten. Det kan endast bli fallet om klienten är övertygad om, att vad han anförror advokaten inte föres vidare utan klientens medgivande.

Också mera allmänt har det ansetts vara av vikt att människor i förtroende skall kunna diskutera sina personliga och ekonomiska angelägenheter med advokater.



Djupare sett grundar sig reglerna om advokatsekretess på det behov av skydd för grundläggande mänskliga värden, som tagit sig uttryck i deklARATIONER om mänskliga rättigheter och de därmed förknippade reglerna om skyddet för enskildas integritet.

Relevant lagstiftning

Advokater har en lagstadgad tystnadsplikt. Därtill är advokater underkastade tystnadsplikt enligt de vägledande reglerna om god advokatsed. De senare går längre i skyddet av klientsekretessen. De av rättegångsbalkens bestämmelser som i första hand är av intresse är följande.

36 kap. 5 § rättegångsbalken

”Advokater, ... och deras biträden får höras som vittnen om något som i denna deras yrkesutövning anförtrotts dem eller som de i samband därmed erfarit, endast om det är medgivet i lag eller den, till vars förmån tystnadsplikten gäller, samtycker till det. Den som till följd av 24 kap. 8 § offentlighets- och sekretesslagen inte får lämna uppgifter som avses där får höras som vittne om dem endast om det är medgivet i lag eller den till vars förmån sekretessen gäller samtycker till det.

Rättegångsombud, biträden eller försvarare får höras som vittnen om vad som anförtrotts dem för uppdragets fullgörande endast om parten medger det.

Utan hinder av vad som sägs i andra eller tredje stycket föreligger skyldighet att vittna för

1. andra än försvarare i mål angående brott som avses i 10 kap. 21 och 23 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) och...”



27 kap. 2 § rättegångsbalken

”Beslag må ej läggas å skriftlig handling, om dess innehåll kan antagas vara sådant, att befattningshavare eller annan, som avses i 36 kap. 5 §, ej må höras som vittne därom, och handlingen innehaves av honom eller av den, till förmån för vilken tystnadsplikten gäller...”

Detta innebär att allt som advokaten har erfarit som ett resultat av skyddad kommunikation omfattas av förevarande reglering. Allt som klienten har uppgett i förtroende till advokaten och de intryck och den information som advokaten har fått med anledning av sitt uppdrag omfattas således av det s.k. frågeförbudet i 36 kap. 5 § rättegångsbalken.

Från och med den 1 juli 2010 då lagändringar i 36 kap. 5 § rättegångsbalken träder i kraft (prop. 2009/10:182, bet. 2009/10:JuU23, rskr. 2009/10:293) kommer vittnesplikten för advokater och deras biträden, som inte är försvarare, att återställas till vad som gällde före 2006. Advokater och deras biträden kommer då att, beträffande uppgifter som anförtrotts dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit, vara skyldiga att vittna endast om det är medgivet i lag, den till vars förmån tystnadsplikten gäller samtycker till det eller om vittnesmålet ska avges i mål om brott för vilket inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i två år. (Av ett förbiseende, hade i samband med en lagändring 2006 avseende andra yrkesgrupper som omfattas av tystnadsplikt, gränsen kommit att sättas till ett år).

Av Justitiekottets betänkande framgår att utskottet instämmer i regeringens bedömning att det finns starka skäl att återställa vittnesplikten för advokater och deras biträden. Riksdagens beslut om återställande av vittnesplikten visar således att lagstiftaren finner det angeläget att upprätthålla tystnadsplikten för advokater.

Enligt 10 kap. 36 a § SBL får Skatteverket förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera den.



Av 14 kap. 5 § SBL framgår att bestämmelserna i 3 kap. 13-14 c §§ taxeringslagen (1990:324) – TL – om handlingar och uppgifter som skall undantas från föreläggande gäller även vid föreläggande att lämna uppgift enligt SBL.

Från föreläggande kan enligt 14 kap. 5 § SBL jämförd med 13 kap. 13 § TL, genom domstolsförfarande undantas handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och annan handling med betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Tystnadsplikt enligt god advokatsed

Advokaternas tystnadsplikt är reglerad i 8 kap. 4 § rättegångsbalken, i 34 § stadgarna för Sveriges advokatsamfund och i 2.2.1 VRGA.

I 8 kap. 4 § första stycket rättegångsbalken anges bl.a. att en advokat är skyldig att förtiga vad han får kännedom om i sin yrkesutövning när god advokatsed kräver detta.

Enligt 34 § stadgarna skall ledamot vid utövande av sin verksamhet redbart och nitiskt utföra honom anförtrödda uppdrag och i allt iakttaga god advokatsed. Ledamot är skyldig att, där god advokatsed så fordrar, förtiga vad han erfar i sin yrkesutövning.

Av 2.2.1 VRGA framgår att en advokat har tystnadsplikt avseende det som anförtröts advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed fått kännedom om. Undantag från tystnadsplikten gäller om klienten samtyckt därtill eller laglig skyldighet att lämna upplysning föreligger. Undantag gäller vidare i den mån yppandet är nödvändigt för att advokaten skall kunna värja sig mot klander från klientens sida eller hävda befogat ersättningsanspråk avseende det ifrågavarande uppdraget. Advokatens tystnadsplikt är således mer omfattande än vad som måste anses framgå av 36 kap. 5 § rättegångsbalken.

Redan den uppgiften att en viss klient har konsulterat eller begärt biträde av en advokat är en sådan uppgift som omfattas av advokatens tystnadsplikt.

Skatteverket har i meddelandet anfört att Regeringsrätten genom rättsfallet RÅ 2001 ref. 67 II, förutom uttalande om den yttersta konsekvensen av att inte lämna uppgifter till Skatteverket, uttalat sig om innehållet i god advokatsed och funnit att denna inte innefattar en rätt att förtiga klienters identitet.

Advokatsamfundet vill först påpeka att vad gäller god advokatsed så är detta inte något som fastställs av Regeringsrätten. Vidare menar Advokatsamfundet att det inte går att dra några adekvata slutsatser av ifrågavarande referat, vilket Advokatsamfundet framfört även i andra sammanhang t.ex. beträffande skatterevision hos advokatbyråer och tredjemansrevisioner. I det av Skatteverket åberopade referatet anför Regeringsrätten att det finns situationer där redan uppgifter om en klients identitet får anses tillhöra det skyddade området. Vad gäller identitetsuppgifter skall, enligt Regeringsrätten, en bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall göras för att utröna om klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut. I RÅ 2001 ref. 67 II fann Regeringsrätten att uppgifter, utifrån omständigheterna i fallet, om klientens namn, adress och arvode och eventuella utlägg inte kunde anses omfattas av undantaget från föreläggandet.

Advokatsamfundet vill fästa Skatteverkets uppmärksamhet på att Regeringsrätten i ett annat avgörande samma dag, RÅ 2001 ref. 67 I, beträffande Skatteverkets föreläggande mot en advokatbyrå att inkomma med kontrolluppgift om rättshandling som hade ingåtts mellan advokatbyrån och ett företag, fann att uppgift om vad betalningarna avsåg, samt om de avsåg en klient, vilken klient och i så fall hur betalning till denne hade skett var sådana uppgifter som typiskt sett var sådana att de omfattas av frågeförbudet i 36 kap. 5 § rättegångsbalken. Regeringsrätten hänvisade till NJA 1990 s. 537 vad gällde frågan vilket stöd domstolen bör kräva i de fall frågeförbudet åberopas, och fann det som sannolikt att de efterfrågade uppgifterna var sådana som har anförtrotts en advokat i hans yrkesutövning eller avsåg något som han i samband därmed erfarit. Regeringsrätten undantog uppgifterna från föreläggandet.



Advokatsamfundet vill i detta sammanhang hänvisa till Högsta domstolens beslut den 4 mars 2010 (mål nr Ö 2144-09) angående beslag och då särskilt justitierådet Lindskogs tillägg. Enligt Advokatsamfundet har Högsta domstolen, som hävde av åklagaren beslutade beslag och undanröjde tingsrättens beslut att advokatbyrån skulle lämna ut datafiler till åklagaren, genom sitt beslut fastslagit att klientens sekretessintresse skall värnas.

I Skatteverkets meddelande anges att tystnadsplikten enligt god advokatsed inte råder om det föreligger laglig skyldighet att lämna upplysningar.

Av rättegångsbalken framgår att en advokat har en laglig skyldighet att förtiga vad han fått kännedom om i sin yrkesutövning. Rättegångsbalken utgör ramen för advokatens verksamhet och vid en lagkonflikt mellan rättegångsbalken och skattebetalningslagen, som tillkommit senare, äger enligt Advokatsamfundets mening rättegångsbalkens regler företräde. Denna ståndpunkt har Advokatsamfundet principiellt intagit även när det gäller lagkonkurrens mellan rättegångsbalken och uppgiftsskyldigheten i den nya penningtvättslagen – PTL, som trädde i kraft den 15 mars 2009.

I Advokatsamfundets Vägledning för advokater och advokatbyråer beträffande lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, vilken bilägges för kännedom, anges att det varken av PTL eller dess förarbeten framgår att regeln om den utvidgade uppgiftsskyldigheten har företräde i förhållande till rättegångsbalkens reglering om frågeförbud och advokats vittnesplikt. Frågeförbudet beträffande sådant som en advokat anförtrotts eller erfarit får således enligt Advokatsamfundets uppfattning anses brytas endast på de villkor som anges i 36 kap. 5 § rättegångsbalken. För att undvika att bryta mot frågeförbuds- och tystnadspliktsreglerna eller uppgiftsskyldigheten bör en advokat vid osäkerhet därför vända sig till domstol för att få frågan om han eller hon är skyldig att lämna den information som efterfrågas av Finanspolisen. Innan några upplysningar lämnas bör alltså advokaten kunna begära rättens prövning av uppgiftsskyldigheten.



Samtycke

Som framgår av Vägledande regler om god advokatsed kan klienten lösa advokaten från dennes tystnadsplikt. Klienten kan således lämna advokaten en instruktion enligt vilken advokaten får ett uppdrag att bryta konfidentialiteten. Det kan t.ex. aktualiseras inför bemötande av uppgifter i media eller i en vittnessituation där klienten önskar att advokaten vittnar trots att skyldighet härtill inte föreligger. Utgångspunkten är att klienten härvidlag förfogar över advokatens tystnadsplikt. Det kan noteras att denna möjlighet att förfoga över sekretessen inte finns i flertalet länder. Där råder ett absolut förbud för advokaten att avslöja konfidentiell information alldeles oberoende av klientens önskemål. Det är bl.a. mot den bakgrunden viktigt att det endast är på klientens initiativ ett uppdrag att samtycka till eftergivande av tystnadsplikten ska tillkomma. Tanken att staten genom Skatteverket eller annan myndighet indirekt försätter klienten i en utpressningssituation strider mot grundläggande rättsstatliga principer. Advokaten ska därför inte medverka i att försätta klienten i en situation som kan uppfattas som besvärande eller svår att motsätta sig vid risk för spekulationer eller antagande om klientens bevekelsegrunder för att inte vilja medverka till att lösa advokaten från dennes lagstadgade och advokatetiska tystnadsplikt.

Klienten är nämligen i sin fulla rätt att, utan angivande av skäl, inte lämna sitt samtycke till att advokaten anger klientens VAT-nummer, och därmed röjer klientens identitet. Klienten ska likaså vara skyddad från att ett uteblivet samtycke leder till misstanke om oegentligheter. Utrymmet för advokaten att begära samtycke från klienten att få ange klientens VAT-nummer i den periodiska sammanställningen är därför från en principiell utgångspunkt mycket begränsat.

Sammanfattning

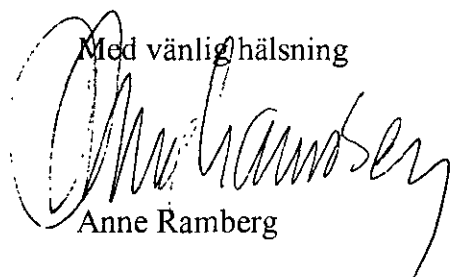
Skatteverket har i sitt meddelande konstaterat att syftet med den periodiska sammanställningen är kontroll, inte av uppgiftslämnaren utan av uppgiftslämnarens kunder samt även att uppfylla Sveriges skyldighet att lämna dessa uppgifter till VIES systemet och att lagens syfte inte alls skulle tillgodoses om kundens identitet kunde förtigas.

Enligt uppgift från Skatteverket utgör periodisk sammanställning underlag för skattedeklaration och därmed råder sekretess utan skaderekvisit för sammanställningen enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Sådan s.k. absolut sekretess innebär förbud mot utlämnande av uppgifter oberoende av om ett röjande kan medföra skada eller men för den som uppgiften rör.

Advokatsamfundet har förståelse för att ett angivande av klientens VAT-nummer är en förutsättning för att VIES systemet skall fungera i enlighet med intentionerna i lagstiftningen. Att systemet riskerar att haverera på grund av advokaters utelämnande av klienters VAT-nummer innebär dock enligt Advokatsamfundets mening inte att det föreligger skäl för advokaten att frångå ett av kärnvärdena i advokatuppdraget, nämligen konfidentialiteten. Inte heller den omständigheten att det råder s.k. absolut sekretess för uppgifterna i den periodiska sammanställningen hos Skatteverket förändrar Advokatsamfundets inställning i detta avseende.

För det fall Skatteverket vidhåller sin uppfattning att en advokat, oaktat gällande tystnadspliktsreglering, har en laglig skyldighet att ange klientens VAT-nummer och därigenom också klientens identitet avser Advokatsamfundet att rekommendera ledamöterna att avstå från att ange ifrågavarande uppgifter och vid föreläggande från Skatteverket begära undantagande av uppgiften med stöd av 14 kap. 5 § SBL hos förvaltningsrätten och vidare eventuell överprövning av såväl kammarrätt som Regeringsrätten.

Med vänlig hälsning



Anne Ramberg