

Innehåll

Inledning	1
Sammanfattning	2
Bakgrund	3
Lagstiftning på området	3
Den uppkomna situationen	3
Skäl för utredning	5
Undantaget för sjukvård	6
Tillämplig lagtext	6
Undantagets syfte och ändamål	6
Tolkningsprinciper	7
Allmänna principer vid tolkning av undantag från moms	7
Principer vid tolkning av undantaget för sjukvård	7
Tolkning av begrepp	8
Förhållandet till art. 133 och 134 i direktivet	8
Hantering i Finland	8
Sammanfattning	9
Lagförslag med författningskommentar	10
Inledning	10
Förslag till ny lagtext och kommentarer om tillämpningsområde	10
Lagförslagets förenlighet med direktivet	10
Lagförslagets förenlighet med praxis från EU-domstolen	11
Lagförslagets förenlighet med den svenska lagstiftarens vilja	12
Konsekvenser	13

Inledning

Ny praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) avseende tillämpningen av undantaget från moms för sjukvård har, tillsammans med Skatteverkets tolkning av densamma, lett till att vårdbranschen drabbas av ökade momskostnader. Det nya rättsläget står i direkt strid med undantagets syfte och den svenska lagstiftarens ursprungliga avsikt.

Med anledning av rättsutvecklingen har branschorganisationen Vårdföretagarna bett Deloitte utreda möjligheterna till lagändring i syfte att återställa den situation och det rättsläge som gällde före HFD:s dom.

Sammanfattning

- Undantaget från moms för sjukvård är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnaden som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore momspliktig.
- I samband med införandet av ny svensk moms lag 1994 konstaterade lagstiftaren att undantaget för sjukvård skulle vara tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls.
- Av EU-domstolens praxis på sjukvårdsområdet är det tydligt att sjukvård kan ges i flera led och att det saknas krav på att den som tillhandahåller vården ska göra det i direkt relation med vårdtagaren/patienten.
- EU:s mervärdesskattekommitté har i så kallade Guidelines från 1992 uttalat att sjukvård kan tillhandahållas även i led där den direkta relationen med vårdtagaren saknas.
- Enligt EU:s mervärdesskattedirektiv undantas sjukvårdande behandling som ges av medicinska och paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten ifråga från moms. Sverige har således som medlemsland rätt att självt utforma vilka utövare som ska omfattas av undantaget från moms.
- Vi föreslår att den svenska bestämmelsen i 3 kap. 5 § 1 st. andra strecksatsen mervärdesskattelagen (1994:200), ML, kompletteras enligt nedan:

*"[...] om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, **oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas.**"*

- Den föreslagna bestämmelsen innebär att all sjukvård som utförs av legitimerad sjukvårdspersonal undantas från moms oavsett i vilket led i vårdkedjan sjukvården tillhandahålls.
- Den föreslagna lagändringen
 - uppfyller syftet med undantaget för sjukvård,
 - beaktar de principer om restriktivitet, ändamålsenlighet och neutralitet som uppställs vid utformning av nationell lagstiftning gällande undantag från moms för sjukvård,
 - är i linje med den svenska lagstiftarens vilja,
 - är förenlig med EU-rättslig reglering samt tillgänglig praxis från EU-domstolen, samt
 - medför att den konkurrenssnedvridning mellan privata och offentliga vårdgivare, som det nya rättsläget har skapat, undanröjs.

Bakgrund

Lagstiftning på området

Enligt 8 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, undantogs sjukvård, tandvård och social omsorg från moms. Vid tillämpningen av bestämmelsen framgick att underentreprenörstjänster inom de aktuella områdena i vissa fall inte omfattades av undantaget, vilket också bekräftades av dåvarande Riksskatteverket i RSV Im 1991:1.

I SOU 1992:6, Ny mervärdesskattelag, konstaterades att det förelåg skillnader mellan landstingets upphandling av underentreprenörstjänster inom sjukvården jämfört med privata vårdgivare. Medan landstinget kompensades för eventuell momskostnad utgjorde eventuell moms en direkt kostnad för privata vårdgivare. Utredningen konstaterade att syftet med undantaget för bland annat sjukvård var att avgränsa skattefriheten så att det träffar den egentliga sjukvården. Enligt utredningen torde det därför överensstämma med det rättspolitiska syftet att utforma undantaget så att skattefriheten otvetydigt träffar även underentreprenörstjänster förutsatt att själva sjukvårdstjänsten åtnjuts av vårdtagaren.

Genom prop. 1991/92:122 kom frågan att hanteras skyndsamt och utan att invänta den lagstiftningsprocess som sedermera skulle komma att ligga till grund för ML. I prop. 1991/92:122 föreslogs en ny punkt 12 av anvisningarna till då gällande 8 §, GML. Enligt punkt 12 skulle även tjänster avseende sjukvård, tandvård och social omsorg undantas när den tillhandahålls någon på uppdrag av vårdgivaren eller den som bedrev omsorgen. Enligt departementschefen skulle det förhållandet att uppdragsgivarens användning av arbetskraften utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg och att uppdragstagaren skulle ha ansetts som vård-/omsorgsgivare om han själv omsatt tjänsten direkt till vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen, vara avgörande för undantagets tillämpningsområde. Den nya bestämmelsen trädde i kraft den 1 maj 1992.

I prop. 1993/94:99, som låg till grund för ML, anfördes att undantaget för vård och omsorg skulle formuleras så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls, så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som utgör sjukvård, tandvård och social omsorg. Det förhållandet att tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges skulle således inte innebära att tjänsten blir momspliktig. ML trädde i kraft den 1 juli 1994.

I så kallade Guidelines från EU:s mervärdesskattekommitté från mötet den 27-28 januari 1992 konstaterades följande:

”With regard to certain care services supplied to patients by companies employed to do so by a hospital, almost all the delegations took the view that such services were covered by the exemption provided for in Article 13(A)(1)(c) of the Directive irrespective of the recipient of the invoice but provided that the services in question were of a typically medical nature as defined by each Member State.”

Den uppkomna situationen

Den 7 juni 2018 meddelade HFD dom¹ i ett förhandsbeskedsärende avseende frågan om ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal omfattas av undantaget från moms i 3 kap. 4-5 §§, ML. HFD konstaterade inledningsvis att förarbetena till ML är formulerade så att undantaget från moms för sjukvård är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls, så länge tjänsten avser sådana åtgärder som anges i bestämmelsen. HFD ansåg dock att ledning i första hand skulle inhämtas från direktivet² och EU-domstolens praxis³. Enligt HFD visar EU-domstolens praxis att det vid uthyrning av personal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna och att en

¹ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 2018 ref. 41.

² Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

³ Målet Horizon College (C-434/05) avsåg utlåning av lärare och om denna utlåning omfattades av undantaget för undervisningstjänster. Målet ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13) avsåg ett bemanningsföretags uthyrning av personal till vårdinrättningar för social omsorg. I detta fall konstaterade EU-domstolen att de personer som hyrdes ut inte självständigt bedrev någon ekonomisk verksamhet utan var anställda och att de därför inte ansågs vara beskattningsbara personer. Uthyrningen omfattades därför inte av momssystemet.

uthyrningstjänst i sig aldrig kan betraktas som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten. Mot den bakgrunden konstaterade HFD att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte utgör sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som enligt direktivet ska undantas från moms. HFD klargjorde vidare att uthyrningstjänster under vissa förutsättningar skulle kunna kvalificera som "nära anknutna" och på den grunden vara undantagna från moms.

Den 25 oktober 2018 publicerade Skatteverket ett ställningstagande⁴ med anledning av HFD:s dom. Av ställningstagandet framgår att Skatteverket anser att uthyrning av personal föreligger när någon tillhandahåller arbetskraft till en köpare under förutsättning att tillhandahållaren gör detta i egenskap av beskattningsbar person. Skatteverket anser att uthyrning av personal inte är en sådan tjänst som i sig utgör sjukvård även om den uthyrda personalen utför sjukvårdstjänster hos köparen. Enligt Skatteverket är det frågan om uthyrning av personal när köparen ansvarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder, definierar arbetsuppgifterna och säljaren ställer arbetskraft till förfogande. För att det enligt Skatteverket ska ses som en vårdtjänst måste säljaren tillhandahålla vården för egen räkning och under eget ansvar. Det innebär enligt Skatteverket att det är säljaren som måste driva den vårdmottagning som utför vårdtjänsten och som därmed också har en direktrelation med vårdtagaren.

⁴ Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt. Dnr 202 398355-18/111.

Skäl för utredning

Genom HFD:s dom och Skatteverkets ställningstagande har den svenska lagstiftarens ursprungliga syfte, att undanta all sjukvård från moms oavsett i vilket led i vårdkedjan sjukvården utförs, satts åt sidan. Det nya rättsläget medför att vårdbranschens möjligheter att tillämpa strukturer som på ett effektivt sätt nyttjar samhällets vårdresurser och därigenom erbjuder medborgarna en effektiv och patientsäker vård begränsas. De vårdkedjor och samarbeten som utvecklats för att uppnå det syftet åsamkas med nu gällande rättsläge extra kostnader i form av moms, vilket i förlängningen riskerar att leda till neddragningar och ett minskat utbud av vårdtjänster med längre vårdköer som följd. Det nya rättsläget ger överlag vårdbranschen kraftigt försämrade förutsättningar att hantera samhällets och medborgarnas vårdbehov.⁵

Det svenska systemet med så kallad momskompensation till kommun och landsting⁶ innebär att de momsmässiga konsekvenserna för offentliga vårdgivare avviker från de som gäller för privata vårdgivare som saknar avdragsrätt för ingående moms, vilket innebär att momsplåslaget kan medföra en nackdel för de sistnämnda aktörerna.

Det finns således ett flertal anledningar att överväga vilka möjligheter Sverige som medlemsland har att förtydliga tillämplig lagtext så att den svenska regleringen överensstämmer med syftet med undantaget för sjukvård, den svenska lagstiftarens ursprungliga vilja samt i möjligaste mån undviker konkurrensnedvridningar på marknaden.

⁵ Se Vårdföretagarnas remissyttrande till Skatteverket daterat den 25 september 2018 publicerat på www.vardforetagarna.se.

⁶ Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK.

Undantaget för sjukvård

Tillämplig lagtext

Ifråga om sjukvård stadgar direktivet följande undantag:

- Art 132.1.b Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.
- Art 132.1.c Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

Det kan noteras att bestämmelserna motsvaras av och ska tolkas på samma sätt som art. 13A.1 b och c i rådets direktiv 77/388/EEG.⁷

I svensk rätt regleras undantaget för sjukvård i 3 kap. 4-5 §§ ML.

- 3 kap. 4 § 1 st. Från skatteplikt undantas tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.
- 3 kap. 5 § 1 st. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd,
- om åtgärderna vidtas på sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller
 - om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. [...]

Undantagets syfte och ändamål

Undantaget från moms avseende sjukvård syftar till att garantera att momsen inte hindrar samhällets tillgång till sjukvård. Det framgår bl.a. av EU-domstolens dom i C-76/99, Kommissionen mot Frankrike.

- p. 23 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande är det emellertid inte nödvändigt att tolka detta begrepp särskilt restriktivt, eftersom undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktiga.

I samband med att den svenska lagstiftaren införde undantag för sjukvård konstaterades att motsvarande undantag som gäller på EU-området även skulle gälla i Sverige och att sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället skulle undantas.⁸

Den svenska lagstiftaren har vidare, å sin sida, även klargjort att avsikten är att samtliga led i vårdkedjan ska undantas från moms, se prop. 1993/94:99, s. 151.

”Jämfört med ML bör dock undantaget för vård och omsorg i NML formuleras så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som är angivna i 4-7 §§. Det förhållandet att tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges skall således inte innebära att tjänsten blir skattepliktig.”

⁷ Se bl.a. EU-domstolens uttalanden i C-86/09, Future Health Technologies, p. 26 och 27.

⁸ Prop. 1989/90:111, s. 107.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att syftet med undantaget från moms inom vårdsektorn, såväl på EU-nivå som i Sverige, är att säkerställa medborgarnas tillgång till sjukvård genom att begränsa samhällets vårdkostnader.

Tolkningsprinciper

Allmänna principer vid tolkning av undantag från moms

Enligt EU-domstolen ska undantag från moms tolkas restriktivt eftersom dessa innebär avsteg från den allmänna principen att moms ska betalas för varje leverans av varor och tjänster. Tolkningsprincipen måste dock vara förenlig med undantagens ändamål och principen om skatteneutralitet. En restriktiv tolkning av de begrepp som används för att definiera undantagen i art. 132 i direktivet får inte ske på bekostnad av att undantagen förlorar sin effekt.

I C-434/05, Horizon College, konstaterar EU-domstolen följande.

- p. 16 De uttryck som används för att beskriva nämnda undantag skall tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. [...] Tolkningsprincipen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. [...] Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.

Principer vid tolkning av undantaget för sjukvård

Enligt tillgänglig praxis från EU-domstolen är det tydligt att de allmänna principerna för tolkning av undantag från moms även gäller sjukvårdsområdet. Principer om restriktivitet och ändamålsenlighet framkommer i flera domar från EU-domstolen som rör sjukvårdsområdet, se bl.a. C-106/05, L.u.P., som avsåg tolkningen av art. 132.1.b.⁹

- p. 24 Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Tolkningsprincipen av lydelsen i denna bestämmelse måste dock vara förenlig med de ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 42, och dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29).

Det kan synas något motsägelsefullt att vissa begrepp i en bestämmelse ska tolkas extensivt samtidigt som bestämmelsen som helhet ska tolkas restriktivt. Av EU-domstolens praxis är det dock tydligt att tolkningen av enskilda begrepp inte behöver tillämpa samma grad av restriktivitet så länge begreppet tolkas i enlighet med undantagets ändamål.¹⁰

Den absolut viktigaste tolkningsprincipen gäller det generella kravet på neutralitet, vilket EU-domstolen också påpekar i flertalet avgöranden på sjukvårdsområdet.¹¹ Neutralitetsprincipen, som kan sägas inrymmas i den något vidare principen om likabehandling, tar i detta avseende sikte på att likartade transaktioner ska beskattas på samma sätt. Det innebär att termer och begrepp som definierar sjukvårdsundantaget ska tolkas så att ingen aktör, oavsett exv. företagsform, bransch och verksamhet ska förfördelas i jämförelse med annan som i princip tillhandahåller samma slags tjänst.¹²

⁹ Se även C-307/01, d'Ambrumenil, p. 54.

¹⁰ Jmf. C-76/99, Kommissionen mot Frankrike, p. 23.

¹¹ Se bl.a. C-141/00, Kugler, p. 30, C-106/05, L.u.P., p. 24 och C-45/01, Dornier, p. 42.

¹² Se Robert Pålsson, Momsfri sjukvård, Iustus förlag 2015, s. 51-68.

Tolkning av begrepp

Undantagen för sjukvård består dels av ett subjektrelaterat kriterium, dvs. vem som tillhandahåller tjänsten ifråga, dels av ett objektbaserat kriterium, vilket fokuserar på transaktionen ifråga.

De objekt, dvs. tjänster, som undantas enligt art. 132 i direktivet är sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa respektive sjukvårdande behandling. Anledningen till att direktivet använder olika begrepp för att definiera det objekt som undantas; sjukhusvård, sjukvård och sjukvårdande behandling, kan diskuteras, men det synes inte finnas någon avsikt att begreppen ska skilja sig åt. EU-domstolen konstaterar bland annat att begreppen sjukhusvård och sjukvård, i likhet med begreppet sjukvårdande behandling, syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.¹³ Begreppen har således objektivt sett samma terapeutiska syfte och det finns inget som talar för att innebörden skiljer sig åt.

De begrepp som definierar den tjänst som ska ses som från moms undantagen sjukvård är vidare gemenskapsrättsliga begrepp som ska tolkas på ett enhetligt sätt.¹⁴ Det innebär att begreppens innebörd ska ges en gemenskapsrättslig definition utan lokala avvikelser. Medlemsstaterna är således bundna av den definition som bl.a. utvecklas i praxis från EU-domstolen.

Vad gäller de subjektrelaterade kriterierna anger art. 132.1.b. att sjukvården ska tillhandahållas av offentligrättsliga organ, eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande slag. Varje medlemsstat har visst utrymme att bestämma vilka inrättningar som ska erkännas och därmed tillåtas tillämpa undantaget. Medlemsstaternas delegationsutrymme begränsas dock av att tillämpningen varken direkt eller indirekt får inskränka begreppen sjukhusvård och sjukvård samt att principen om neutralitet måste beaktas så att likartade företeelser inte beskattas på olika sätt.¹⁵ EU-domstolen har också konstaterat att det inte finns några krav på att medlemsstaterna formellt ska godkänna vilka aktörer som omfattas av bestämmelsen.¹⁶

Enligt undantaget från moms i art. 132.1.c måste sjukvården tillhandahållas av medicinska och paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten ifråga. Rätten att avgöra vilka subjekt som kvalificerar som medicinska och paramedicinska yrkesutövare delegeras således till medlemsstaterna. Medlemsstaterna har dock inte obegränsat utrymme att definiera dessa subjekt. Enligt EU-domstolen föreligger ett krav på lägsta godtagbara kvalitet samt ett övergripande krav på likabehandling och neutralitet. I de förenade målen C-443/04, Solleveld, och C-444/04, van Eijnsbergen, p. 37 klargörs att subjekten måste ha erforderliga yrkeskvalifikationer och att den sjukvårdande behandling som avses måste hålla en tillräckligt hög kvalitet med hänsyn till utövarens yrkesutbildning.

Förhållandet till art. 133 och 134 i direktivet

För fullständighetens skull ska det noteras att Sverige inte har utnyttjat möjligheten i art. 133 att införa särskilda villkor om vinstsyfte, prisreglering, konkurrensneutralitet m.m. vid tillämpning av undantagen i art. 132.

Vidare är art. 134 i direktivet, som uppställer krav på att tjänsten i fråga ska vara nödvändig för den undantagna tjänsten och att det grundläggande syftet inte får vara att vinna intäkter i direkt konkurrens med andra aktörer som måste ta ut moms, tillämplig på situationer som träffas av art. 132.1.b. Däremot gäller den inte vid tolkningen av art. 132.1.c, vilket innebär att undantaget för medicinska och paramedicinska yrkesutövare inte behöver beakta ytterligare krav vad gäller tjänstens karaktär och förbud mot att vinna intäkter i direkt konkurrens med annan.

Hantering i Finland

I sammanhanget är det av intresse att även analysera hur ett av våra grannländer, nämligen Finland, tolkar undantaget för sjukvård i art. 132. Enligt den finska Högsta förvaltningsdomstolen är uthyrning av arbetskraft i form av yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården undantagen moms.¹⁷ Enligt domstolen utgör sådana tjänster till sin karaktär hälso- och sjukvårdstjänster.

¹³ C-45/01, Dornier, p. 48.

¹⁴ Se bl.a. C-394/04 och C-395/04, Ygeia, p. 15.

¹⁵ Se bl.a. C-216/97, Gregg och Gregg, p. 19.

¹⁶ Se C-45/01, Dornier, p. 64.

¹⁷ HFD 2013:39.

Domstolen hänvisar i sin dom till bestämmelserna i direktivet om undantag för sjukvård, EU-domstolens rättspraxis gällande tolkningen av dessa bestämmelser samt tjänsternas karaktär och syfte. Avgörandet meddelades den 7 mars 2013, dvs. efter EU-domstolens dom i C-434/05, Horizon College, men före avgörandet i C-594/13, "go fair".

Tillhandahållande av arbetskraft i form av yrkesutbildad personal inom hälsovården anses således som momsfri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster i Finland. Det gäller även om tillhandahållaren saknar tillstånd i enlighet med lagen om privat hälso- och sjukvård. Vid en jämförelse med svenska förhållanden torde detta vara att likna vid bemanningsföretag som hyr ut sjukvårdspersonal men som inte har att tillämpa hälso- och sjukvårdslagen (2017:30) respektive patientsäkerhetslagen (2010:659).

En förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är dock att köparen av tjänsten, dvs. den som hyr in sjukvårdspersonalen, är en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en sådan privat hälso- och sjukvårdsenhet som bedriver verksamhet med stöd av tillstånd.

Det förutsätts vidare att de personer som hyrs ut är yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården och att de tjänster som de utför kvalificerar som hälso- och sjukvårdstjänster. Under dessa omständigheter är det den finska skattemyndighetens uppfattning att tjänsterna kvalificerar som vård som står under samhällstillsyn.¹⁸ Den finska skattemyndighetens uppfattning synes således vara i linje med den i Sverige rådande uppfattningen, innan HFD meddelade dom i HFD 2018 ref. 41, då i praktiken samtliga sjukvårdstjänster, inklusive bemanningstjänster inom sjukvårdsområdet, undantogs från momsplikt förutsatt att de utfördes på sjukhus eller liknande inrättningar eller tillhandahölls av legitimerad sjukvårdspersonal.

Det kan också noteras att Högsta förvaltningsdomstolen i dom 28 juni 2016¹⁹ har tolkat EU-domstolens dom i C-594/13, "go fair", och då konstaterat att avgörandet innebär att varje medlemsstat har att tolka vad som utgör ett organ av social karaktär och att finsk praxis är i linje med EU-rätten.

Sammanfattning

Undantaget för sjukvård ska tolkas restriktivt men i enlighet med undantagens ändamål och principen om skatteneutralitet. Begrepp får således inte tolkas så att de begränsar samhällets tillgång till vård. Principen om neutralitet innebär att likartade företeelser ska beskattas på samma sätt.

Begreppen sjukhusvård, sjukvård och sjukvårdande behandling är gemenskapsrättsliga begrepp som ska tolkas enhetligt. Däremot delegeras rätten, med beaktande av nämnda principer, att definiera vilka subjekt som har rätt att tillämpa undantaget. Medlemsstaterna har därför rätt att själva definiera vilka subjekt som ska klassificeras som sådana medicinska och paramedicinska yrkesutövare. Delegationsrätten uppställer dock ett grundläggande kvalitetskrav.

¹⁸ https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48270/terveyden--ja-sairaanhoidon-arvonlis%C3%A4verotus/#3.3-%C3%B6verl%C3%A5telse-av-arbetskraft-inom-h%C3%A4lso--och-sjukv%C3%A5rden.

¹⁹ HFD 2016:101.

Lagförslag med författningskommentar

Inledning

Mot bakgrund av den senaste tidens rättsutveckling har behov av förtydligande regler uppkommit. Gällande praxis, i kombination med tillämplande myndighets tolkning, har medfört ett rättsläge som varken är förenligt med undantagets syfte eller möter moms lagstiftningens högt ställda krav på neutralitet. Det föreligger därför behov av ett förtydligande från lagstiftarens sida.

Förslag till ny lagtext och kommentarer om tillämpningsområde

Vi föreslår att nuvarande bestämmelse i 3 kap. 5 § 1 st. andra strecksatsen, ML, vari uttalas vad som avses med sjukvård, kompletteras enligt nedan.

Föreslagen lydelse – 3 kap 5 § st 1

Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,

- om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutna vård, eller
- om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas.

Syftet med den omformulerade bestämmelsen är att åtgärder som kvalificerar som sjukvård ska undantas oaktat i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas. Begreppet "försäljningsled" används i andra delar i ML för att beskriva olika led i en transaktionskedja, exempelvis grossistled, underleverantörsled, distributörsled etcetera (jfr 1 kap 9 § ML) varför det lämpar sig väl för det avsedda syftet med den föreslagna ändringen. Även om begreppet försäljningsled kan framstå som främmande inom vårdbranschen syftar det till att inkludera aktörer som inte står i direkt relation, eller har ett direkt vårdansvar, gentemot vårdtagaren/patienten. Det medför att även underentreprenörsled omfattas av undantaget förutsatt att åtgärden kvalificerar som sjukvård och utförs av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Det innebär också att samtliga bemanningstjänster avseende personer med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården omfattas av undantaget, förutsatt att personerna hyrs in för att utföra tjänster som inryms i definitionen av sjukvård.

De yrkesgrupper som omfattas av st. 1 p. 2 är de vårddycken som är reglerade och kräver av Socialstyrelsen utfärdad legitimation. Således föreslås ingen ändring i den delen. De personer som utövar dessa yrken har erforderlig utbildning för att utöva sitt yrke, en självständig yrkesfunktion med kvalificerade arbetsuppgifter, och ett särskilt ansvar för patienternas säkerhet i vården. Vid allvarig misskötsamhet kan meddelad legitimation dras in. Bestämmelser om legitimationen inom vårdområdet finns i patientsäkerhetslagen (2010:659).

Lagförslagets förenlighet med direktivet

Som konstaterats syftar direktivets undantag för sjukvård att säkerställa att medborgarnas tillgång till sjukvård inte hindras av den ökade kostnad som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore momspliktig. Genom att undanta även underentreprenörsled undviks den extra kostnad som momsen innebär för privata vårdgivare som upphandlar sjukvårdstjänster i syfte att kunna tillhandahålla vårdtagaren sjukvård.

Den nya formuleringen vilar på medlemsstaternas befogenhet att definiera vilka yrkesgrupper som kvalificerar för undantaget i art. 132.1.c. Medlemsstaterna har enligt nämnda artikel rätt att bestämma vilka medicinska och paramedicinska yrkesutövare som ska omfattas av undantaget, så länge principen om neutralitet och likabehandling beaktas. Vi kan inte se att neutralitetsprincipen äventyras genom den nya formuleringen. Tvärtom medför förslaget att likartade företeelser beskattas på samma sätt. Med den nya formuleringen kommer samma åtgärder, oavsett i vilket led i vårdkedjan som de utförs, att undantas från

moms. Därigenom uppnås en situation som, till skillnad från nuvarande rättsläge, garanterar att principen om neutralitet upprätthålls.

Genom kopplingen till de yrkesgrupper som kräver av Socialstyrelsen utfärdad legitimation upprätthålls kravet på en lägsta godtagbara kvalitet på de tjänster som omfattas av undantaget.

Det ska noteras att lagförslaget inte påverkar de gemenskapsrättsliga begrepp som ska tolkas enhetligt av alla medlemsländer. Således föreslås ingen förändrad definition av begreppen sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling.

Sammanfattningsvis tillåts medlemsstaterna att definiera vilka subjekt som ska omfattas av undantaget i art. 132.1.c. Genom förslaget utnyttjas den möjligheten samtidigt som principen om restriktivitet, ändamålsenlighet och neutralitet upprätthålls. Mot den bakgrunden kan vi inte se att lagförslaget strider mot direktivet.

Vårdföretagarna har begärt in ett utlåtande från Pernilla Rendahl, docent vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet, avseende vårt lagförslags förenlighet med EU-rätten, se bilaga 1 för en sammanfattning av utlåtandet. Som framgår instämmer Pernilla Rendahl i att det inte finns några EU-rättsliga hinder för att justera moms lagen på sätt som föreslås ovan.

Lagförslagets förenlighet med praxis från EU-domstolen

De avgöranden från EU-domstolen som främst diskuterats i samband med HFD:s prövning i HFD 2018 ref. 41 är C-434/05, Horizon College och C-594/13, "go fair".

I C-434/05, Horizon College, konstaterar EU-domstolen att uthyrning av lärare inte i sig kvalificerar som undantagen utbildning enligt art. 132.1.i. Däremot kan uthyrning av personal enligt EU-domstolen vara nära knuten till köparens utbildningsverksamhet och på den grunden vara undantagen. Domstolen konstaterar att det är upp till den nationella domstolen att avgöra om verksamheten strider mot konkurrensrekvisitet i art. 134 i direktivet.

Undantaget för utbildning regleras i art. 132.1.i och 132.1.j i direktivet. Enligt bestämmelserna undantas utbildningstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften samt undervisning som ges privat av lärare. Det innebär att medlemsstaterna inte har samma utrymme att definiera de subjekt, och därmed indirekt de tjänster, som ska omfattas av undantaget för utbildning som för motsvarande undantag för sjukvård. Ifråga om utbildning krävs det att tillhandahållaren har "liknande syften", vilket i det här sammanhanget ska jämföras med formuleringen i art. 132.1.c som hänvisar till yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

Enligt vår uppfattning bör generell försiktighet iaktas om avgöranden som inte avser samma undantag i direktivet ska utgöra tolkningsunderlag för den enskilda bedömningen. Det kan ifrågasättas om avgöranden avseende andra undantag från moms överhuvudtaget har relevans i sammanhanget. Det faktum att EU-domstolen har konstaterat att bemanningstjänster inte per definition utgör utbildning²⁰, står däremot enligt vår uppfattning oavsett inte i strid med en tolkning av art. 132.1.c som inkluderar bemanningstjänster inom sjukvårdsområdet. Det följer av att aktörer som ska tillämpa undantaget för utbildning ska vara erkända som organ med "liknande syften" medan direktivet ger ett vidare utrymme för medlemsstaterna att definiera vilka aktörer som utgör medicinska och paramedicinska yrkesutövare.

I C-594/13, "go fair", konstaterar EU-domstolen att legitimerad personal som är anställda i ett bemanningsföretag inte utgör en beskattningsbar person och därför inte kan betraktas som ett "organ" av social karaktär. Vidare konstaterar domstolen att ett bemanningsföretag kan utgöra ett organ i den mening som avses i art. 132.1.g men då uthyrning av personal, enligt EU-domstolen, inte kan klassificeras som verksamhet av social karaktär omfattas bemanningsföretagens verksamhet inte av undantaget från moms.

Uttrycket "organ av social karaktär" i art. 132.1.g ska jämföras med formuleringen i art. 132.1.c som talar om "medicinska och paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

²⁰ Domstolen konstaterade dock att bemanningstjänster eventuellt kunde ses som nära anknutna till utbildning.

Det faktum att bemanningsföretags verksamhet ska ses som uthyrning av personal och därför inte kvalificerar som *organ av social karaktär* vid en tolkning av art. 132.1.g utesluter enligt vår bedömning inte på någon grund att uthyrning av legitimerad personal, som tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster, kvalificerar som medicinska och paramedicinska yrkesutövare.

Ifråga om möjligheten att tillhandahålla sjukvård i flera led är EU-domstolens avgöranden i C-106/05, L.u.P. och C-307/01, d'Ambrumenil, av särskilt intresse.

Enligt EU-domstolen slutsatser i C-106/05, L.u.P., behöver åtgärder som kvalificerar som sjukvård inte tillhandahållas i direkt relation till patienten för att omfattas av art. 132.1.b och art. 132.1.c. Den situation som prövades avsåg frågan om medicinska analyser som tillhandahålls av ett enmansbolag till ett sjukhus omfattas av definitionen för sjukvård. I det avseendet uttalar EU-domstolen följande.

- p. 31 Såsom L.u.P har gjort gällande under förhandlingen och vilket den hänskjutande domstolen och kommissionen under förhandlingen har medgett är möjligt, kan sådana medicinska analyser som de i målet vid den nationella domstolen, som har till syfte att observera och undersöka patienterna i preventivt syfte, med hänsyn till de ovannämnda undantagens ändamål att minska kostnaderna för hälsa, under dessa omständigheter utgöra "sjukvård" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet eller "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 30).
- p. 32 Denna tolkning överensstämmer vidare med principen om skatteneutralitet, vilken utgör hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 54). Denna princip skulle nämligen inte iaktas om det för de medicinska undersökningar som beställts av allmänpraktiserande läkare skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort de utfördes, trots att de är av motsvarande kvalitet med hänsyn till tjänstetillhandahållarnas utbildning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 49, och av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, REG 2006, s. I-0000, punkterna 40 och 41).

I avgörandet betonar EU-domstolen att principen om neutralitet innebär att likartade företeelser ska beskattas på samma sätt.

Av EU-domstolens dom i C-307/01, d'Ambrumenil, framgår vidare uttryckligen att tjänster som avtalsmässigt tillhandahålls annan än patienten, i detta fall patientens arbetsgivare eller försäkringsbolag, kan utgöra sjukvård som är undantagen moms enligt art. 132.1.c.

- p. 67 Med hänsyn till det ovanstående skall tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artikel 13A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen är tillämpligt på läkartjänster som består i att:
- genomföra läkarundersökningar av enskilda på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag,
 - genomföra blodprov eller andra kroppsliga prover för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar, på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag, eller
 - utfärda hälsointyg, exempelvis intyg om förmåga att resa, när dessa tjänster i huvudsak har till syfte att skydda den berörda personens hälsa.

Med hänsyn till ovanstående praxis är det tydligt att det inte finns något formellt hinder mot att tjänster som avtalsmässigt tillhandahålls annan än patienten kvalificerar som sjukvård enligt undantagen i art. 132.1.b och c. Därmed torde också föreslagen lagtext vara i linje med praxis från EU-domstolen. Detta intygas även av Pernilla Rendahl, se bilaga 1, som konstaterar att lagförslaget inte motsägs av EU-domstolens tolkning av direktivet.

Lagförslagets förenlighet med den svenska lagstiftarens vilja

Enligt prop. 1989/90:111 ska sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället undantas från moms. Den svenska lagstiftaren har vidare klargjort avsikten att samtliga led i vårdkedjan ska undantas från moms, se prop. 1993/94:99, s. 151.

Genom att lagförslaget även undantar tidigare led i vårdkedjan än det slutled där vårdgivaren har den direkta relationen med vårdtagaren, träffas sådan verksamhet som direkt eller indirekt får samhällets stöd av undantaget. Vi kan därför inte se att förslaget på något sätt åsidosätter den svenska lagstiftarens intressen eller målsättning. Tvärtom torde förslaget vara i linje med den svenska lagstiftarens vilja.

Konsekvenser

Innan HFD meddelade dom i HFD 2018 ref. 41 undantogs i praktiken samtliga sjukvårdstjänster, inklusive bemanningstjänster inom sjukvårdsområdet, förutsatt att de utfördes på sjukhus eller liknande inrättningar eller tillhandahölls av legitimerad sjukvårdspersonal.

Genom lagförslaget återinförs den tolkning och tillämpning som gällt sedan den 1 maj 1992. Det innebär att de som faktiskt utför sjukvårdstjänster har att hantera sin verksamhet som undantagen från moms. Staten kommer därmed att tillgodoräknas motsvarande momsintäkter från sjukvårdsområdet som gällde innan HFD meddelade sin dom den 7 juni 2018.

De bolag som tillhandahåller momsfri sjukvård kommer i likhet med tidigare att sakna avdragsrätt för ingående moms på kostnader då den verksamhet som bedrivs är undantagen från moms.

Utifrån ett konkurrensrättsligt perspektiv medför förslaget till lagändring att privata vårdgivare och vårdbolag, ifråga om nyttjande av personalresurser, verkar på likartade villkor som landstingsdrivna motsvarigheter.



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500@companies. Learn how Deloitte's approximately 286,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

Sammanfattat utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen

Pernilla Rendahl, docent i finansrätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet

1 Uppdraget

Jag har av Vårdföretagarna fått i uppdrag att analysera Sveriges utrymme, utifrån gällande EU-rätt, att genomföra det lagförslag avseende moms på sjukvård som är utarbetat av Deloitte för Vårdföretagarnas räkning, juni 2019 (nedan kallat lagförslaget). Nedan presenteras sammanfattande slutsatser av Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen (14 juni 2019). Hänvisningarna i sammanfattningen nedan refererar till avsnitt i det fullständiga utlåtandet.

2 Sammanfattade slutsatser

Utifrån nu gällande EU-rätt finns inga hinder för att justera mervärdesskattelagen så som lagförslaget ger uttryck för. EU och Sverige har en delad befogenhet att lagstifta på mervärdesskatteområdet och utifrån principen om lojalt samarbete har Sverige en skyldighet att implementera, tolka och tillämpa mervärdesskatterätten på ett sådant sätt att det ger en korrekt tillämpning på nationell nivå. Även om sjukvårdsundantaget har direkt effekt kan ett förtydligande av implementering i lagstiftning leda till större förutsebarhet för de skattskyldiga samt korrigera praxis som eventuellt strider mot en tolkning av EU-domstolen. En justering av mervärdesskattelagen ligger därför i linje med den generella EU-rätten som beskrivs i avsnitt 4 i utlåtandet. Den nu föreslagna justeringen motsägs inte av EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet. Däremot är det viktigt att påpeka att en tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen både i nuvarande och ändrad form ska tolkas EU-konformt utifrån den praxis som lyfts fram i avsnitt 5-7 i utlåtandet och sammanfattas i avsnitt 9. En sådan tolkning innebär i korthet att:

- en sjukvårdande behandling omfattar en medicinsk tjänst med terapeutiskt syfte (se avsnitt 6),
- den medicinska tjänsten ska tillhandahållas av ett sådant subjekt som är villkorat av medlemsstaten,
- tillhandahållarens juridiska form påverkar inte bedömningen av om denne är ett subjekt som faller inom ramen för undantaget,

- medlemsstaterna har rätt att säkerställa att undantagen kan tillämpas på ett enkelt och riktigt sätt,
- medlemsstaterna har också rätt att specificera visst yrke att falla utanför de subjekt som omfattas av undantaget,
- likaså kan medlemsstaterna uppställa kvalitativa villkor för de yrkesgrupper som specificeras i nationell lagstiftning för att de ska omfattas av undantagna subjekt (exempelvis legitimation),
- medlemsstaterna får vid dessa villkor inte skada ändamålen med direktivet eller gemenskapsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling och neutralitet,
- myndigheterna som tillämpar bestämmelserna har en skyldighet att kontrollera så att villkorandet av de undantagna subjekten faller inom ramen för EU-domstolens angivna bedömning av artikel 132.1 c.

Av särskild vikt är att iaktta neutralitet och likabehandling inte enbart utifrån mervärdesskatterätten, utan även för att minska riskerna för eventuella frågor om olagligt statsstöd (se avnitt 8).