

# Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårds- undantaget 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 ges en kort bakgrund till lagförslaget samt dess syfte (avsnitt 3), någon analys av lagförslagets konstruktion eller motivering görs dock inte, eftersom det ligger utanför uppdragets omfattning. Därefter beskrivs den delade lagstiftningskompetensen, tolknings- och tillämpningskompetensen mellan EU och Sverige som medlemsstat, på mervärdesskattens område mer generellt (avsnitt 4). Efter den mer generella analysen diskuteras mervärdesskattedirektivets<sup>1</sup> reglering av sjukvårdsundantaget särskilt i avsnitt 5. Avsnitt 6 diskuterar EU-domstolens tolkning av medlemsstaternas villkorande av sjukvårdsundantaget, varpå en analys av Sveriges handlingsutrymme utifrån sjukvårdsundantagets uppställda syfte och mervärdesskattens funktion följer i avsnitt 7. I avsnitt 8 lyfts frågan om eventuell annan EU-rättslig reglering kan aktualiseras kortfattat och avslutningsvis (avsnitt 9) ges slutsatser.

## 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 nedan. 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

---

<sup>1</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Alla hänvisningar till artiklar i utlåtandet avser artiklar i mervärdesskattedirektivet om inget annat anges i texten.

nuvarande och ändrad form ska tolkas EU-konformt utifrån den praxis som lyfts fram i avsnitt 5-7 nedan 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 avsnitt 8).

### 3 Bakgrund

Lagförslaget till en justering av 3 kap. 5 § 1 st. andra strecksatsen mervärdesskattelagen<sup>2</sup> syftar till att förtydliga sjukvårdsundantagets omfattning av sjukvårdstjänster som vidtas av någon med särskild legitimation, oberoende av i vilket försäljningsled som åtgärderna vidtas. Bakgrunden till lagförslaget är HFD:s avgörande i HFD 2018 ref. 41, där ett bemanningsföretags tillhandahållande av vårdpersonal inte ansågs omfattas av sjukvårdsundantaget. Skatteverket har därefter i ett ställningstagande förtydligat hur sjukvårdsundantaget kommer att tillämpas av myndigheten från och med den 1 juli 2019. Skatteverkets ändrade tolkning leder till att omfattningen av undantaget minskar i förhållande till hur det har tillämpats innan HFD:s avgörande.<sup>3</sup> HFD baserade sitt avgörande på EU-domstolens praxis avseende hur andra undantag för mervärdesskatt

---

<sup>2</sup> 1994:200.

<sup>3</sup> Se Skatteverkets ställningstagande, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, Dnr 202 398355-18/111.

har tolkats (undantaget för utbildning respektive social omsorg).<sup>4</sup> Det finns däremot inget avgörande från EU-domstolen som specifikt behandlar motsvarande tolkning av sjukvårdsundantaget.

#### 4 Generellt om delad befogenhet på mervärdesskatteområdet

Enligt artikel 4 i Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF) har EU och medlemsstaterna delad befogenhet på områden som behandlar den inre marknaden. Delad befogenhet innebär att både EU och medlemsstaterna kan reglera området. Utrymmet för medlemsstaten att reglera området är dock beroende av i vilken utsträckning EU aktivt har reglerat området.<sup>5</sup> När delad kompetens råder ska principerna om tilldelade befogenheter, lojalt samarbete, subsidiaritet och proportionalitet iakttas.<sup>6</sup> Det här avsnittet sätter därför den specifika regleringen på mervärdesskatteområdet avseende sjukvårdsundantaget i ett större EU-rättsligt sammanhang för att klargöra vilka principer som påverkar möjligheten till att genomföra lagförslaget. Den specifika regleringen på mervärdesskatteområdet avseende sjukvårdsundantaget diskuteras närmare i avsnitt 5 nedan. Den mervärdesskatterättsliga regleringen ska dock förstås utifrån det eller de syften som den ska säkerställa. Den rättsliga grunden för harmoniseringen av mervärdesskatterätten är artikel 113 FEUF, enligt vilken harmonisering av omsättningsskatter ska ske i den mån det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, samt för att undvika snedvridning av konkurrensen. Bestämmelsen behöver läsas utifrån vad som avses med den inre marknaden såsom den definieras i artikel 26 FEUF, vilken anger att den inre marknadens funktion ska säkras i enlighet med tillämpliga bestämmelser i fördraget.

De generella EU-rättsliga principer och reglering avseende den inre marknadens funktion ska iakttas vid tolkningen och tillämpningen av den mervärdesskatterättsliga regleringen. Inom ramen för principen om lojalt samarbete återfinns medlemsstaternas skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördragen och EU:s rättsakter fullgörs, samt att avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av EU:s mål.<sup>7</sup> De rättsakter som reglerar mervärdesskatteområdet är i första hand sekundära rättsakter som bygger på de fördragsartiklar som lyfts fram ovan. De rättsliga effekterna av direktiv är att de är bindande avseende det resultat som ska uppnås, men att det är de nationella myndigheterna som bestämmer form och tillvägagångssätt för genomförandet.<sup>8</sup> Tillvägagångssättet med harmonisering av

---

<sup>4</sup> Se EU-domstolens avgöranden av den 14 juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343 och av den 12 mars 2015, *'go fair' Zeitarbeit OHG*, C-594/13, EU:C:2015:164.

<sup>5</sup> Artikel 2.2 FEUF.

<sup>6</sup> Artikel 4 och 5 Fördraget om Europeiska Unionen (FEU).

<sup>7</sup> Artikel 4.3 FEU.

<sup>8</sup> Artikel 288 FEUF.

rättsområden genom direktiv är typiska för det tvånivåsystem som EU-rätten innebär. Där är EU-rättens effekter på nationell nivå beroende av medlemsstaternas implementering av rättsakter i nationell rätt samt hur dessa tolkas och tillämpas av nationella myndigheter.

Inom ramen för principen om lojalt samarbete anges även att EU ska respektera medlemsstaternas särskilda intressen både när ny EU-rättslig reglering antas och när EU-rätten tolkas och tillämpas på nationell nivå.<sup>9</sup> Även om medlemsstaterna har processuell autonomi är det EU-domstolen som har exklusiv kompetens att uttolka de EU-rättsliga regleringarna.<sup>10</sup> EU-domstolen har i sin tolkning av fördragsartiklar utvecklat flertalet principer som förtydligar vad ett lojalt samarbete innebär utifrån det tvånivåsystem som EU-rätten innebär. Dessa principer är EU-rättens företräde, EU-rättens spärrverkan, direkt effekt, indirekt effekt eller principen om EU-konform tolkning, skyldighet att utge ersättning till enskilda som orsakats av en medlemsstats överträdelse av EU-rätten och principen om korrekt tolkning och tillämpning (*effet utile*). I det följande förklaras dessa principer mycket kortfattat eftersom de påverkar medlemsstaternas möjlighet att agera på nationell nivå.

EU-rättens *företräde* innebär att EU-rätten rankas högre än nationell rätt vilken etablerades först i *Costa mot ENEL*.<sup>11</sup> Principen innebär att medlemsstaterna har inskränkt sina suveräna rättigheter till förmån för unionen och att ensidigt utformade rättsakter inte kan inskränka EU-rätten. Ur principen om EU-rättens företräde härrör också principen om EU-rättens *spärrverkan*.<sup>12</sup> Den innebär att medlemsstaternas lagstiftningsutrymme begränsas om EU har reglerat ett område uttömmande, då nationella regler står i direkt konflikt med EU-rätten eller om nationella regler stör den inre marknadens funktion.

Den spärrverkan som EU-rätten medför är särskilt intressant där delad befogenhet föreligger. Beroende av hur EU använder sekundära rättsakter såsom direktiv, kan medlemsstaternas utrymme för avvikelser variera. Mervärdesskattedirektivet är inget minimidirektiv där medlemsstaterna själva kan gå utöver vad som finns i direktivet och ge utökade rättigheter eller skyldigheter. Mervärdesskattedirektivet är detaljerat, men ger inom ramen för direktivet en varierande grad av möjligheter till avvikelser från direktivet, dels avvikelser som överenskommit i medlemsstaternas anslutningsfördrag, dels avvikelser där direktivet medvetet lämnar en delegation till medlemsstaterna att uppställa särskilda villkor.

Under vissa villkor kan en individ åberopa en EU-rättslig bestämmelse direkt inför nationella myndigheter enligt principen om *direkt effekt*. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den ger upphov till individuella rättigheter, att den är tillräckligt

---

<sup>9</sup> Artikel 4.2 FEU.

<sup>10</sup> Artikel 19 FEU och artikel 26 FEUF.

<sup>11</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 15 juli 1964 i mål *Costa mot ENEL*, 6/64, EU:C:1964:66.

<sup>12</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 9 mars 1978 i mål *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49.

klar, precis och ovillkorlig och att eventuell tidsfrist ska ha löpt ut.<sup>13</sup> Flera av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt. I *Dornier*-fallet klargjorde EU-domstolen att artiklarna 132.1 b och 132.1 c har direkt effekt.<sup>14</sup>

*Indirekt effekt* eller principen om *EU-konform tolkning* har sitt ursprung ur flera rättsfall. Redan i *CILFIT*-målet uttalade EU-domstolen dels att samtliga språkversioner ska beaktas vid tolkningen av EU-rättsliga bestämmelser, dels att varje gemenskapsrättslig bestämmelse ska sättas in i sitt sammanhang och tolkas mot bakgrund av EU-rätten som helhet, men hänsyn tagen till EU-rättens syften och dess utvecklingsstadium vid den tidpunkt då den aktuella bestämmelsen ska tillämpas.<sup>15</sup> En följdfråga som också har behandlats av EU-domstolen är hur långtgående kravet på en EU-konform tolkning är. I *Adeneler*-fallet klargjorde EU-domstolen att nationell rätt visserligen kan begränsa möjligheten för en nationell domstol att göra en EU-konform tolkning avseende principer såsom rättssäkerhet och retroaktivitetsförbud och att den nationella rätten inte kan tolkas *contra legem*.<sup>16</sup> Vidare uttalar dock EU-domstolen att principen ”*icke desto mindre [innebär] att de nationella domstolarna skall göra allt som ligger inom deras behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i sin helhet och med tillämpning av dess erkända tolkningsmetoder, för att säkerställa att det aktuella direktivet ges full verkan och för att uppnå ett resultat som är förenligt med direktivets syfte.*”<sup>17</sup> Även i senare praxis har EU-domstolen begränsat möjligheten att hävda *contra legem* eftersom även flera andra principer såsom skydd för berättigade förväntningar samt möjligheten för enskild att få ersättning när denne har lidit skada på grund av att en nationell bestämmelse tillämpats som strider mot unionsrätten, begränsar en nationell domstols möjlighet att frångå en EU-konform tolkning.<sup>18</sup> När oklarheter avseende tolkningen av en EU-rättslig bestämmelse föreligger får och ska nationella domstolar hänskjuta tolkningsfrågan till EU-domstolen för ett förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF.

En *korrekt tillämpning* innebär att EU-rätten ska ges en sådan tolkning och tillämpning att dess ändamålsenliga verkan kan uppnås. EU-domstolen har förtydligat att en korrekt tillämpning av EU-rätten bygger på ett lojalt samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna utifrån artikel 267 FEUF eftersom syftet med artikel 267 FEUF

---

<sup>13</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 5 februari 1963 i mål *van Gend en Loos*, 26/62, EU:C:1963:1.

<sup>14</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 6 november 2003 i mål *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, p. 84.

<sup>15</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 6 oktober 1982 i mål *CILFIT*, 283/81, EU:C:1982:335, p. 18-20.

<sup>16</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 4 juli 2006 i mål *Adeneler*, C-212/04, EU:C:2006:443, p. 110.

<sup>17</sup> A.a., p. 111.

<sup>18</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 19 april 2016 i mål *Dansk Industri (DI)*, C-441/14, EU:C:2016:28, p. 43.

är att förhindra avvikande nationell praxis och nå en så enhetlig tolkning av EU-rätten som möjligt.<sup>19</sup> När en felaktig tolkning och tillämpning leder till att en enskild inte kan nyttja rättigheter som härrör från EU-rätten kan skadestånd aktualiseras. EU-domstolen har i praxis förtydligat medlemsstaternas ansvar vid överträdelse av EU-rätten som en väsentlig del av fördragen som unionsrätten vilar på, vilken innebär att det är varje medlemsstats skyldighet att enskilda får ersättning för skada som vållas genom att EU-rätten inte iakttas, oavsett vilken myndighet som har gjort sig skyldig till överträdelsen och oavsett vilken myndighet som är skyldig att utge ersättningen enligt medlemsstatens nationella rätt.<sup>20</sup>

Sammanfattningsvis innebär den delade befogenheten avseende regleringen av den inre marknaden och som ligger till grund för den mervärdesskatterättsliga regleringen, att Sverige som medlemsstat har skyldigheter att ge den EU-rättsliga regleringen effekt i såväl regleringshänseende som tolknings- och tillämpningshänseende. Lagförslaget måste därför förstås utifrån den EU-rättsliga reglering och de principer som lyfts fram i det här avsnittet. För att närmare bedöma möjligheterna för Sverige som medlemsstat att genomföra lagförslaget avseende sjukvårdsundantaget analyseras den specifika EU-rättsliga regleringen för sjukvårdsundantaget, särskilt artikel 132.1 c, vidare i följande avsnitt.

## 5 Mervärdesskattedirektivet om sjukvårdsundantaget

Sjukvårdsundantaget är reglerat i artiklarna 131-134 i mervärdesskattedirektivet. Eller snarare, det är den direkta kontextuella reglering som omger de specifika undantagen i artikel 132.1 b och 132.1 c. Som påpekas i lagförslaget är det en justering av implementeringen av 132.1 c som är aktuell för det här utlåtandet. För att utreda EU-förenligheten av det förslaget bör först några saker klargöras avseende direktivets reglering och vilket utrymme den ger för den föreslagna justeringen. Den främsta anledningen till att detta kontextuella angreppssätt är essentiellt är att det är motsvarande metod som EU-domstolen använder vid sin tolkning av undantagen, vilket jag återkommer till nedan i avsnitt 6.

Sjukvårdsundantaget är ett undantag gjort i allmänhetens intresse men ska förstås i den kontext som anges i artikel 131, vilken lyder:

*Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.*

Även om artikeln är generell visar den kontexten i vilken sjukvårdsundantaget ska förstås och tolkas av EU-domstolen samt nationella domstolar och myndigheter. Den ger visst

---

<sup>19</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 4 november 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95, EU:C:1997:517, p. 25.

<sup>20</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 4 oktober 2018, *Kantarev*, C-571/16, EU:C:2018:807, p. 92-93 och däri hänvisade rättsfall.

utrymme för medlemsstaterna att fastställa villkor för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning och att förhindra skatteundandragande, skatteflykt och missbruk. I *Kingscrest*-fallet har EU-domstolen klargjort att artikel 131 innebär att medlemsstaterna kan uppställa villkor som syftar till att undvika skatteundandragande och missbruk, men inte på så sätt att de förfelar undantagens tillämpningsområde.<sup>21</sup> Artikel 131 ger också en indikation om att undantagen ska tillämpas på så sätt att övriga gemenskapsbestämmelser inte påverkas, dvs de principer och grundläggande EU-rättsliga rättigheter som är länkade till en fungerade inre marknad utgör ytterligare en kontext som EU-domstolen beaktar vid tolkningen av undantagen. Enligt principen om lojalt samarbete och om EU-konform tolkning ska detta även ligga till grund för medlemsstaternas reglering, tolkning och tillämpning av undantagen.<sup>22</sup>

Såsom anges i lagförslaget regleras sjukvårdsundantaget specifikt i artiklarna 132.1 b och 132.1 c. Den första bestämmelsen tar sikte på var, det vill säga, på vilken plats sjukvården utförs. ”[S]jukhusvård 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” är undantagna från skatteplikt. Den andra bestämmelsen, 132.1 c, avser vem som utför sjukvårdstjänsten; ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

Utifrån sjukvårdsundantagets formulering ges viss delegation till medlemsstaterna avseende utformningen av vilka inrättningar som i vederbörlig ordning anses erkända som inrättningar av liknande art som sjukhus samt vilka utövare som ska omfattas av artikel 132.1 c. Utifrån lagförslagets utformning är det enbart utrymmet för derogation avseende artikel 132.1 c som aktualiseras. Dock kan påpekas att Pålsson redan har framhållit att sjukvårdsundantagets implementering i mervärdesskattelagen är för omfattande avseende kriteriet *nära knutna* i artikel 132.1 b såsom det är infört i 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (*ett led i*).<sup>23</sup> Det följer direkt av EU-domstolens praxis i *Klinikum Dortmund*-fallet där frågan om förhållandet mellan artikel 132.1 b och c avseende verksamheter som är närbesläktade med sjukvårdstjänster, förtydligades på motsvarande sätt.<sup>24</sup>

I förhållande till artikel 132.1 b finns också möjligheter för medlemsstaterna att villkora undantaget för privata och ideella organ i enlighet med artikel 133. Sverige har inte valt att använda den möjligheten utifrån nuvarande reglering i 3 kap. 4 och 5 §§

<sup>21</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 26 maj 2005, *Kingscrest Associates*, C-498/03, EU:C:2005:322, p. 24.

<sup>22</sup> För en annan tolkning av artikeln jfr Pålsson, R. Momsfri sjukvård, Iustus 2015, s. 32-33.

<sup>23</sup> För en närmare diskussion av den här delen av sjukvårdsundantaget, se Pålsson, R. Momsfri sjukvård, Iustus 2015, avsnitt 4.6.3.

<sup>24</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 13 mars 2014 i mål *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, p. 32.

mervärdesskattelagen. Möjligheterna till villkorande av sjukvårdsundantagets omfattning enligt artikel 133 för medlemsstaterna, omfattar inte regleringen in artikel 132.1 c, det vill säga när regleringen tar sikte på vem som utför tjänsten och inte var. Likaså finns särskilda krav som medlemsstaterna inte har valmöjlighet att förhålla sig till, utan en skyldighet att förhålla sig till i artikel 134, vilken också enbart omfattar sjukvårdsundantagets reglering i artikel 132.1 b, inte i artikel 132.1 c. Eftersom lagförslaget framförallt tar sikte på en justering av implementeringen av artikel 132.1 c, behandlas artikel 133 och 134 inte närmare här. I det följande avsnittet, avsnitt 6, utreds EU-domstolens tolkning av medlemsstaternas utrymme för villkorande av sjukvårdsundantaget vidare.

## 6 EU-domstolens tolkning av medlemsstaternas villkorande av sjukvårdsundantaget

EU-domstolens tolkningsmetoder är flera, men den som utmärker EU-domstolens tolkning mest är den ändamålsinriktade som tar hänsyn till det kontextuella syftet.<sup>25</sup> Det kontextuella syftet omfattar inte enbart syftet med en specifik bestämmelse utan även på en meta-nivå där den rättsliga kontext i vilken bestämmelsen som tolkas befinner sig används för att utröna dess innebörd.

EU-domstolen har i sin praxis förtydligat att undantagen från mervärdesskatteplikt är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika.<sup>26</sup> Likaså ska undantagen tolkas strikt (restriktivt i de svenska språkversionerna) eftersom de utgör undantag från det generella syftet med mervärderätten.<sup>27</sup> Den strikta tolkningen av undantagen ska dock inte motverka dess uppställda syfte på så sätt att det förlorar sin effekt, dessutom ska neutralitet beaktas vid bedömningen.<sup>28</sup> I mer generella ordalag har syftet med samtliga undantag i artikel 132.1 angetts som att de ska underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför.<sup>29</sup> Syftet med sjukvårdsundantaget är att garantera tillgången till sjukvård och sjukhusvård så att inte den hindras av den ökade kostnaden som skulle

---

<sup>25</sup> Se exempelvis Poiares Maduro, M., *Interpreting European Law – Judicial Adjudication in a context of Constitutional Pluralism*, WPLS08-02, 5 februari 2008, s. 7-10.

<sup>26</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 2 juli 2015 i mål *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, p. 17.

<sup>27</sup> Se EU-domstolens avgörande av avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, p. 25, jfr exempelvis den svenska och engelska språkversionen.

<sup>28</sup> Se EU-domstolens avgöranden av avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, p.30, av den 6 november 2003 i mål *Dornier*, C-45/01, EU:C:2006:380, p. 24.

<sup>29</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 26 februari 2015 i de förenade målen *VDP Dental Laboratory m fl*, C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, p. 43.



uppstå om vården eller därmed närbesläktade verksamheter vore skattepliktiga.<sup>30</sup> EU-domstolen återkommer till detta syfte vid tolkningen av framförallt vad som kan anses utgöra närbesläktade verksamheter i artikel 132.1 b.<sup>31</sup> Vidare har EU-domstolen förtydligat att även om undantagen är gjorda i allmänhetens intresse så omfattar de enbart de specifikt uppräknade och beskrivna undantagen.<sup>32</sup>

Den förändring som skedde av sjukvårdsundantaget i samband med att det sjätte mervärdesskattedirektivet omarbetades till det nuvarande mervärdesskattedirektivet, påverkar inte tolkningen av sjukvårdsundantaget. Detta eftersom förändringen från sjätte mervärdesskattedirektivet till mervärdesskattedirektivet inte avsåg att medföra några materiella förändringar.<sup>33</sup>

Avseende begreppen sjukvård (132.1 b) och sjukvårdande behandling (132.1 c) har EU-domstolen slagit fast att båda begreppen avser tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.<sup>34</sup> Vidare anges att det är medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa personers hälsa som omfattas av undantaget från skatteplikt i båda delarna av undantaget (132.1 b och c) för att på så sätt reglera samtliga undantag från skatteplikt i strikt bemärkelse.<sup>35</sup> Däremot behöver inte det terapeutiska syftet med en sådan tjänst tolkas särskilt restriktivt.<sup>36</sup> Klargjort är dock att ingrepp som sker av rent kosmetiska skäl inte omfattas av begreppen sjukvård eller sjukvårdande behandling och därmed inte är undantagna från skatteplikt.<sup>37</sup> Det som är avgörande för om en sådan behandling har ett terapeutiskt syfte (och omfattas av undantaget) eller inte, är inte

---

<sup>30</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 11 januari 2001 i mål *Kommissionen mot Frankrike*, C-76/99, EU:C:2001:12, p. 23.

<sup>31</sup> Se även EU-domstolens avgörande av den 26 februari 2015 i förenade målen, *VDP Dental Laboratory C-144/13*, C-154/13 och C-160/13, ECLI:EU:C:2015:116, p. 46.

<sup>32</sup> Se EU-domstolens avgörande av avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, p. 29.

<sup>33</sup> Se EU-domstolens avgörande av avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, p. 26-27.

<sup>34</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 13 mars 2014 i mål *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, p. 29.

<sup>35</sup> Se EU-domstolens avgöranden av den 10 september 2002 i mål *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, p. 36, av avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, p. 36, av den 13 mars 2014 i mål *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, p. 30-31 och av den 21 mars 2013 i mål, *PFC Clinic*, C-9112, EU:C:2013:198, p. 24 och 28.

<sup>36</sup> Se EU-domstolens avgöranden av den 10 juni 2010 i mål *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, p. 29, av den 21 mars 2013 i mål, *PFC Clinic*, C-9112, EU:C:2013:198, p. 26.

<sup>37</sup> Se EU-domstolens avgöranden av den 21 mars 2013 i mål, *PFC Clinic*, C-9112, EU:C:2013:198, p. 28-29.

vårdtagarens subjektiva uppfattning, utan den ska grundas på en bedömning gjord av medicinskt kvalificerad personal eftersom bedömningen är av medicinsk karaktär.<sup>38</sup> Det terapeutiska syftet behöver således inte förstås i strikt bemärkelse. Eftersom sjukvårdsbegreppet omfattar även preventiva åtgärder ligger det inom ramen för ändamålet med bestämmelsen, det vill säga att minska kostnaderna för hälsovården. Detta gäller för tjänster som tillhandahålls både inom ramen för artikel 132.1 b och 132.1 c.<sup>39</sup>

Även om EU-domstolen i flertalet fall har jämställt sjukvårdsbegreppet i artikel 132.1 b och sjukvårdande behandling i artikel 132.1 c, föreligger en viktig skillnad avseende tjänster som omsätts som ett led i sjukvården eller som är nära knutna till sjukvården, vilka inte kan undantas enligt ordalydelsen i artikel 132.1 c.<sup>40</sup> Avseende lagförslagets utformning måste således de sjukvårdstjänster som omsätts i olika led i produktions- och distributionskedjan fortfarande utgöra sjukvård i form av sjukvårdande behandling, inte närbesläktade verksamheter.

Vid en sådan bedömning har EU-domstolen förtydligat att neutralitetsprincipen ska iakttas där definitionen av sjukvårdande behandling är uppfyllt och åtgärden ligger inom ramen för sjukvårdsundantagets syfte vid tolkningen av artikel 132.1 c, vilket innebär att medicinska analyser som inte ges direkt till vårdtagaren men som har till syfte att observera och undersöka patienterna omfattas av undantaget oavsett vilken plats de analyserna görs på.<sup>41</sup> Även i andra fall har EU-domstolen fört en liknande argumentation där det enbart är karaktären på den sjukvårdande behandlingen som har varit av betydelse för tolkningen av undantagets omfattning, inte var eller i vilken juridisk form, tjänsten tillhandahålls.<sup>42</sup>

Avseende tolkningen av artikel 132.1 c rent generellt, har EU-domstolen specifikt uttalat att: *”En tolkning av denna bestämmelse utifrån dess ordalydelse ger vid handen att det inte i denna bestämmelse uppställs som krav att vården ska tillhandahållas av en skattskyldig person med särskild juridisk form för att medicinska tjänster skall kunna undantas från skatteplikt. Det är tillräckligt att två villkor uppfylls, nämligen att det skall*

---

<sup>38</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 21 mars 2013 i mål, *PFC Clinic*, C-9112, EU:C:2013:198, p. 35.

<sup>39</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 8 juni 2006, i mål *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, p. 29.

<sup>40</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 13 mars 2014 i mål *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, p. 32.

<sup>41</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 8 juni 2006, i mål *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, p.31-32.

<sup>42</sup> Se EU-domstolens avgöranden av den 10 september 2002 i mål *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, p. 35-36 och av den 6 november 2003 i mål *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, p.48-50

*vara fråga om medicinska tjänster och att behandlingen skall ges av personer som har de yrkesmässiga kvalifikationer som krävs.”<sup>43</sup>*

Tjänster som inte anses ha karaktär av sjukvårdande behandling och därmed faller utanför ramen för undantaget i artikel 132.1 c är personlig omvårdnad.<sup>44</sup> Även tillhandahållande av sakkunnigundersökning i form av faderskapsutlåtande i samband med ett rättsligt faderskapsmål, har ansetts falla utanför ramen för undantaget. Främst på grund av att tjänsten inte har ett terapeutiskt syfte och består av vård av personer.<sup>45</sup> I *A'mbrumenil*-fallet förtydligade EU-domstolen gränsdragningen för olika typer av tjänster som läkare kan tillhandahålla enligt följande. Sakkunnigutlåtanden som rör handläggningen av en förvaltningsrättslig ansökan såsom skadeståndsmål inför domstol avseende felbehandling eller krigspension, anses inte utgöra sjukvårdande behandling. Likaså omfattas inte intyg som avser information till tredje man om en persons fysiska eller psykiska hälsa av undantaget eftersom syftet med ett sådant intyg inte är att skydda den berörda personens hälsa. Även intyg om en persons hälsa till arbetsgivare eller försäkringskassa faller utanför ramen för sjukvårdande behandling, däremot kan intyg som utfärdas i samband med resa vara undantagna eftersom de i huvudsak syftar till att skydda den berörda personens hälsa. Likaså faller regelbundna läkarundersökningar eller provtagningar som föreskrivs av arbetsgivare eller försäkringsbolag inom ramen för undantaget.<sup>46</sup>

I de förenade målen *Solleveld och Eijnsbergen* diskuterade EU-domstolen gränsdragningen för vilka yrkesgrupper som kan omfattas av artikel 132.1 c. Solleveld var en fysioterapeut och van Eijnsbergen var psykoterapeut. I båda målen ansågs yrkesutövarna utföra sjukvårdande behandling, det vill säga de uppfyllde de kriterier som har diskuterats ovan och behandlingarna hade därmed terapeutiska syften. Vid tidpunkten för de nationella målen uppfyllde dock tillhandahållarna inte de nationella villkor som uppställts för att falla inom ramen för undantaget. Medlemsstaternas möjlighet till villkorande av tillhandahållande subjekt kan sammanfattas enligt följande:

- 1) medlemsstaterna har rätt att säkerställa att undantagen kan tillämpas på ett enkelt och riktigt sätt,
- 2) medlemsstaterna har också rätt att specificera visst yrke såsom psykoterapeut att falla utanför de subjekt som omfattas av undantaget,

---

<sup>43</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 10 september 2002 i mål *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, p.27.

<sup>44</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 10 september 2002 i mål *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, p. 38-40.

<sup>45</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 14 september 2000 i mål D, C-384/98, EU:C:2000:444, p. 14 och 19.

<sup>46</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 20 november 2003 i mål *d'Ambrumenil*, C-307/01, EU:C:2003:627, p.61-69.

- 3) likaså kan medlemsstaterna uppställa kvalitativa villkor för exempelvis fysioterapeuter för att de ska omfattas av undantagna subjekt (exempelvis legitimation),
- 4) medlemsstaterna får vid dessa villkor inte skada ändamålen med direktivet eller gemenskapsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling och neutralitet,
- 5) 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.<sup>47</sup>

Sammanfattningsvis kan slutsatsen dras att två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att artikel 132.1 c ska tillämpas. För det första omfattar den enbart de kategorier av yrkesgrupper som medlemsstaterna får villkora, för det andra omfattar det enbart när dessa utför sjukvårdande behandling inom ramen för den tolkning som EU-domstolen har preciserat i sin praxis.<sup>48</sup> Vid reglering, tolkning och tillämpning av detta undantag och villkorandet av yrkesgrupperna som omfattas av detsamma, ska neutralitet och likabehandling beaktas. Lagförslaget går inte utöver denna tolkning så länge de objekt som omfattas ligger inom ramen för tolkningen av sjukvårdande behandling och inte omfattar nära knutna tjänster som faller inom ramen för artikel 132.1 b.

Vid bedömningen av undantagets omfattning är tolkningen av sjukvårdsbegreppet en essentiell del, dock inte den enda. EU-domstolen har förtydligat att alla de uppställda krav som återfinns i undantaget och andra relevanta artiklar i kapitel 1 och 2 i avdelningen IX av mervärdesskattedirektivet ska beaktas.<sup>49</sup> Utifrån artikel 132.1 b innebär detta att särskilt artikel 133 och 134 ska beaktas. För artikel 132.1 c är betydelsen inte lika självklar eftersom artikel 133 och 134 inte är hänförlig till den delen av undantaget. Likaså är artikel 132.1 c annorlunda utformad jämfört med 132.1 b och flera av de andra undantaget i artikel 132 som tar sikte på det undantagna objektet, medan artikel 132.1 c tar sikte på vem som tillhandahåller en undantagen sjukvårdande behandling (subjektet). Att göra en tolkning av artikel 132.1 c baserat på praxis från andra delar av 132.1 kan därför ifrågasättas. Eftersom EU-domstolen inte har klargjort den här frågan finns en skyldighet att ställa förhandsavgörande till EU-domstolen för att närmare tolkningsstöd ska fås. Eftersom medlemsstaterna dessutom hanterar sjukvårdsundantaget olika i olika led (jämför Finlands hantering såsom den är beskriven i lagförslaget) är frågan i vilken utsträckning det påverkar neutralitet och likabehandling av aktörer i enlighet med mervärdesskattedirektivet, samt huruvida medlemsstaternas möjlighet till derogation från direktivet omfattar en olik behandling av sjukvårdande

---

<sup>47</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 27 april 2006 i de förenade målen Solleveld och Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, p. 29-36.

<sup>48</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 20 november 2003 i mål d'Ambrumenil, C-307/01, EU:C:2003:627, p. 54.

<sup>49</sup> Se EU-domstolens avgöranden av den 21 mars 2013 i mål, *PFC Clinic*, C-9112, EU:C:2013:198, p. 39.

behandling enligt 132.1 c beroende av i vilket led av produktions- och distributionskedjan som den tillhandahålls.

## **7 Sveriges handlingsutrymme utifrån sjukvårdsundantagets uppställda syfte och mervärdesskattens funktion**

Sverige har en delad befogenhet till lagstiftning på mervärdesskatteområdet eftersom den härrör ur regleringen av den inre marknaden. Även om EU i mycket stor utsträckning har reglerat mervärdesskatteområdet finns både en skyldighet att implementera direktiv korrekt utifrån principen om lojalt samarbete och en möjlighet att uppställa särskilda villkor avseende sjukvårdsundantagets reglering.

Utifrån ovanstående diskussioner i avsnitt 5 och 6, kan några slutsatser dras. Möjligheterna för medlemsstaterna att göra avvikelser från direktivet är mycket få, utöver de som är uppställda i artikel 133. Den artikeln är dock inte relevant för bedömningen av möjligheten för avvikelser som är hänförliga till artikel 132.1 c. Detta innebär att en justering av lagtexten ska inrymmas inom ramen för nuvarande reglering i direktivet och EU-domstolens tolkning därav. Den bedömningen ska göras i enlighet med de generella EU-rättsliga principer som diskuterades i avsnitt 4.

Enligt artikel 132.1 c är det medlemsstaterna som har befogenhet att villkora vilka subjekt som omfattas av artikel 132.1 c, men enbart avseende definitionen av *medicinska eller paramedicinska yrkesutövare*. Lagförslaget gör ingen skillnad i det avseende från nuvarande reglering.

Lagförslaget måste ligga inom ramen för vad som kan anses utgöra sjukvårdande behandling i artikel 132.1 c. Även i detta avseende påverkar lagförslaget inte nuvarande definition, även om den nuvarande definitionen av nära knutna tjänster går utöver vad som ryms inom undantaget enligt artikel 132.1 c.

Vidare kan en implementering av artikel 132.1 c inte omfatta tjänster som är nära knutna eller omsatta som ett led i verksamheten. Enligt EU-domstolens praxis är det här skillnad på vad som omsätts som ett led i verksamheten och tjänster som är närbesläktade med sjukvård och därmed faller inom ramen för sjukvårdsbegreppet. Vid tolkningen av den föreslagna regleringen ”...oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas” får någon vidgning av sjukvårdsbegreppet som sådant inte göras i förhållande till EU-domstolens praxis. Utifrån motiveringen i lagförslaget är detta inte heller syftet med den föreslagna förändringen.

En förutsättning för att lagförslaget ska anses inrymmas inom EU-domstolens tolkning är att myndigheter vid tolkning och tillämpning iakttar såväl neutralitet som likabehandling enligt uppräknningen i avsnitt 6, ovan. Dessa principer är grundläggande och om myndigheter inte beaktar gemenskapsrätten i enlighet med det som har beskrivits i avsnitt 5, kan ersättningsskyldighet för skada som enskild lidit uppkomma.

Den praxis från EU-domstolen avseende tolkningen av utbildningsundantaget och undantaget för social omsorg och som refereras till av såväl Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 41 som i lagförslaget kan påverka bedömningen av sjukvårdsundantagets

omfattning.<sup>50</sup> Eftersom regleringskonstruktionen mellan undantagen skiljer sig åt, särskilt avseende artikel 132.1 c, är detta dock inte klarlagt, det finns därför starka skäl för att föra frågan vidare till EU-domstolen för ett förhandsavgörande, vilket följer direkt av ordalydelsen och syftet med artikel 267 FEUF.

Utöver vad som hittills har diskuterats finns även skäl att lyfta de riktlinjer som mervärdesskattekommittén har utformat. I dess riktlinjer återfinns följande uttalande avseende tolkningen av artikel 132.1 c:

*”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.”<sup>51</sup>*

En riktlinje från mervärdesskattekommittén är inte bindande, men vägledande. Uttalande är betydligt äldre än EU-domstolens praxis och EU-domstolen har inte specifikt refererat till det i något rättsfall. Det finns dock likheter mellan EU-domstolens praxis och riktlinjen från mervärdesskattekommittén. Dels har EU-domstolen inte begränsat tolkningen av artikel 132.1 c beroende av i vilket led den sjukvårdande behandlingen ges. Däremot ska behandlingen ha ett terapeutiskt syfte och utgöra en sådan sjukvårdande behandling som diskuterats i avsnitt 6. Likaså finns likheter avseende vem som betalar för tjänsten eftersom tjänster som uppfyller objektskriterierna men tillhandahålls genom en arbetsgivare också är undantagna under de förutsättningar som diskuterades i *d’Ambrumenil*-fallet ovan i avsnitt 6. Riktlinjen från mervärdesskattekommittén minskar inte utrymmet för medlemsstaterna att lagstifta villkor för vilka subjekt som ska omfattas av undantaget i artikel 132.1 c.

## 8 Annan EU-rättslig reglering

Harmoniseringen av mervärdesskatterätten behöver förstås inom ramen för övrig EU-rättslig reglering som avser den inre marknadens funktion, eftersom grunden för harmoniseringen av mervärdesskatterätten är artikel 113 FEUF. Den inre marknaden avser området med fri rörlighet för varor, tjänster, arbetstagare, kapital och rätten till etablering. Samtliga friheter bygger på principen om icke-diskriminering. Klargjort är dock att en aktörs verksamhet kan bedriva blandad verksamhet med både skattepliktiga och undantagna transaktioner utan att det per se utgör ett hinder mot den fria rörligheten. Det är en normal del av det mervärdesskatterättsliga systemet.<sup>52</sup> På

---

<sup>50</sup> Se HFD 2018 ref. 14 samt referenser till EU-domstolens avgöranden av den 14 juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343 och av den 12 mars 2015, *‘go fair’ Zeitarbeit OHG*, C-594/13, EU:C:2015:164.

<sup>51</sup> Se Guidelines resulting from the 31st meeting of 27-28 January 1992, XXI/732/92.

<sup>52</sup> Se EU-domstolens avgörande av den 20 november 2003 i mål *d’Ambrumenil*, C-307/01, EU:C:2003:627, p. 55-56.

mervärdesskatteområdet kommer icke-diskrimineringsprincipen bland annat till uttryck på flera olika nivåer. I den materiella mervärdesskatterätten tar detta sig uttryck i bland annat neutralitet och likabehandling. I mer generella EU-rättsliga termer används även exempelvis likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen på mervärdesskatteområdet. Det avser inte enbart den materiella utformningen av undantaget utan även hur det tillämpas och ges effekt av berörda myndigheter.

Vid bedömningen av vad som utgör en likabehandling och neutralitet påverkas den svenska tolkningen och tillämpningen på nationell nivå av rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt som följer av 2 § i Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Frågan om i vilken utsträckning en olik behandling av aktörer med rätt till sådan återbetalning och aktörer som inte har det måste ställas i relation till tillämpningen av undantagen för sjukvård och hur detta sammantaget påverkas av statsstödsreglerna. Statsstödsreglerna är komplexa och behöver utredas i närmare detalj. Det ligger dock inte inom ramen för det givna uppdraget. Vid en bedömning av statsstödsreglerna är det dock än viktigare att iaktta neutralitet och likabehandling, vilket talar för att Sverige har en skyldighet att upprätthålla neutralitet och likabehandling av flera skäl, inte enbart utifrån hur mervärdesskattedirektivet är utformat, utan även för att undvika potentiellt olagliga statsstöd.

## 9 Slutsatser

Det här yttrandet avser att analysera EU-förenligheten av det lagförslag som utarbetats avseende förändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen. EU och Sverige har delad befogenhet att lagstifta på mervärdesskatteområdet, men utrymmet att avvika från den EU-rättsliga regleringen är generellt sett liten eftersom EU-rätten har företräde, innebär en spärrverkan för nationell reglering och sjukvårdsartiklarna i direktivet dessutom har direkt effekt. Enligt principen om lojalt samarbete har Sverige en skyldighet att implementera, tolka och tillämpa EU-rätten på ett korrekt sätt.

Avseende sjukvårdsundantaget mer specifikt har Sverige inte valt att använda delegationsmöjligheten i artikel 133. Den möjligheten gäller dock inte för undantaget för sjukvårdande behandling i artikel 132.1 c. Lagförslaget tar enbart sikte på att justera mervärdesskattelagen i förhållande till de tjänster som kan tillhandahållas som undantagna medicinska tjänster i enlighet med artikel 132.1 c. Mervärdesskattedirektivets reglering i artikel 132.1 c är detaljerad, men ger en viss delegation till medlemsstaterna avseende vilka yrkesgrupper (subjekt) som kan tillhandahålla tjänster inom ramen för undantaget. Däremot kan medlemsstaterna inte villkora vilka objekt som omfattas av undantaget i artikel 132.1 c. Den justeringen som föreslås avseende i vilka led en sjukvårdande behandling utförs avser inte att påverka vare sig subjekt eller objekt, utan förtydliga tillämpningen utifrån den praxis som finns från EU-domstolen och som är direkt hänförlig till artikel 132.1 c.

En viktig slutsats är att mervärdesskattedirektivet inte motsäger den föreslagna skrivningen i lagförslaget. Utifrån EU-domstolens praxis krävs att tolkningen av lagförslaget ligger i linje med de kriterier som ställts upp dels avseende tolkningen av vad

som kan utgöra en sjukvårdande behandling, dels vilka kriterier som ska beaktas vid en sådan tolkning. Dessa kriterier kan sammanfattas enligt följande:

- 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.