

Innehåll

Bakgrund	1
EU-domstolens avgörande i C-700/17, Peters	2
EU-domstolens dom	2
Är EU-domstolens dom av betydelse för frågan om det går att justera ML?	2
Avslutande slutsatser	3

Bakgrund

Branschorganisationen Vårdföretagarna har under våren 2019 utrett möjligheterna till lagändring i syfte att återställa den situation och det rättsläge som gällde före Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2018 ref. 41, och det av Skatteverket därefter publicerade ställningstagandet om uthyrning av vårdpersonal, dnr 202 398355-18/111. Som framgår av Deloittes utredning¹, och som även bekräftas i separat sakkunnigutlåtande² av docent Pernilla Rendahl, finns det utifrån nu gällande EU-rätt inte några hinder mot att justera mervärdesskattelagen (1994:200), ML, så att all sjukvård som utförs av legitimerad sjukvårdspersonal undantas från momsplikt oavsett i vilket led i vårdkedjan sjukvården tillhandahålls.

Efter att Vårdföretagarna presenterat Deloittes utredning har EU-domstolen meddelat dom i ytterligare ett mål som rör tolkningen av sjukvårdsundantaget. Då domstolen prövar frågan om det är nödvändigt att vårdpersonalen har en direktrelation till patienten för att tjänsten ska kunna undantas från moms, är domstolens slutsatser av stort intresse för svenska förhållanden. Det gäller för såväl de förhandsbeskedsärenden som för närvarande är föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning som för den utredning³ som regeringen ska tillsätta med uppgift att se över de EU-rättsliga förutsättningarna för en lagändring.

¹ "Moms på sjukvård – förslag till lagändring", publicerad i juni 2019.

² "Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen", daterat den 14 juni 2019.

³ Se budgetpropositionen för 2020 (prop. 2019/20:1).

EU-domstolens avgörande i C-700/17, Peters

EU-domstolens dom

Frågorna i mål C-700/17, Peters, rör dels om de i målet aktuella tjänsterna omfattas av artikel 132.1.b⁴ eller artikel 132.1.c⁵ i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG (direktivet), dels om tillämpningen av artikel 132.1.c förutsätter att det finns ett förtroendeförhållande mellan läkaren och den behandlade personen. Omständigheterna i målet var följande.

Specialistläkaren Wolf-Henning Peters tillhandahöll under åren 2009-2012 sjukvårdstjänster på uppdrag av ett laboratorieföretag, som i sin tur tillhandahöll laboratorietjänster till bl.a. sjukhus och läkare som drev egen praktik. Av laboratorieföretaget erhöll Peters vad som förefaller ha varit en fast månatlig ersättning om 6 000 euro för sina tjänster, som omfattade bl.a. medicinska analyser i syfte att ställa konkreta diagnoser i egenskap av laboratorieläkare samt "medicinsk hjälp vid transfusionsmedicinska åtgärder under konkreta behandlingsförhållanden". Den tyska skattemyndigheten bedömde att de av Peters tillhandahållna tjänsterna var skattepliktiga, då det inte fanns ett förtroendeförhållande mellan Peters och den behandlade personen.

EU-domstolen konstaterar inledningsvis att begreppen "sjukvård" och "sjukvårdande behandling" båda avser tjänster som syftar till att diagnosticera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (jfr C-334/14, De Fruytier). När det sedan kommer till att särskilja undantaget i artikel 132.1.b från artikel 132.1.c framhåller domstolen att platsen där tjänsten tillhandahålls, dvs. vid sjukhus eller liknande, eller ifråga om tjänster som tillhandahålls utanför den ramen såsom t.ex. i vårdgivarens eller patientens hem, är av större betydelse än tjänstens art. Att en tjänst faller utanför undantaget i artikel 132.1.b utesluter enligt EU-domstolen inte att den fortfarande kan omfattas av undantaget i artikel 132.1.c.

När det gäller frågan om artikel 132.1.c innehåller ett krav på att det ska föreligga ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten, konstaterar EU-domstolen att det faktum att domstolen tidigare hänvisat till att ett förtroendeförhållande *ofta* föreligger mellan patient och vårdgivare, *inte* ska tolkas som ett krav på förtroendeförhållande för att bestämmelsen ska kunna tillämpas. Något sådant krav kan inte utläsas av bestämmelsens ordalydelse. Det framstår, enligt EU-domstolen, inte heller som motiverat sett till syftet med bestämmelsen, dvs. att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.

Är EU-domstolens dom av betydelse för frågan om det går att justera ML?

Som framgår av artikel 132.1.c i direktivet bestäms omfattningen av undantaget utifrån två kriterier, närmare bestämt

1. vilka *subjekt* som kvalificerar som medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, samt
2. vilka *tjänster* som ska utgöra sjukvårdande behandling.

Medlemsstaterna har vad gäller punkten 1 ett visst utrymme för att själva avgöra vilka subjekt som ska omfattas av sjukvårdsundantaget. I ML, liksom i Deloitte's utredningsförslag kommer detta till uttryck genom att vården ska tillhandahållas av legitimerad personal. När det gäller punkten 2 är utrymmet mer begränsat då åtgärderna ska utgöra sjukvårdande behandling. I ML kommer detta till uttryck genom att åtgärderna ska syfta till att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador m.m.

Som påpekats tar EU-domstolen tydligt ställning *mot* en tolkning av sjukvårdsundantaget som förutsätter att säljaren i egen verksamhet tillhandahåller sjukvård direkt till patienten, dvs. där säljaren av vårdtjänsterna

⁴ Enligt artikel 132.1.b undantas sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligt rättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

⁵ Enligt artikel 132.1.c undantas sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

själv måste driva den vårdmottagning som tillhandahåller vården till patienten.⁶ I målet tillhandahöll Peters sina tjänster till ett laboratorieföretag, som i sin tur tillhandahöll laboratorietjänster till läkare och andra sjukvårdsaktörer. Den direkta patientrelationen, som Skatteverket i praktiken uppställer som krav för att fråga inte ska vara om en personaluthyrningstjänst, föreligger uttryckligen först i sista ledet mellan läkare och patient. Trots det ansågs Peters tjänster undantagna från skatteplikt. Även om ett laboratorieföretags tillhandahållande vad gäller svenska förhållanden kan undantas enligt 3 kap. 4 § andra stycket ML⁷, skulle Peters som leverantör till laboratorieföretaget även av andra sjukvårdstjänster – jfr ”medicinsk hjälp vid transfusionsmedicinska åtgärder under konkreta behandlingsförhållanden” – inte kunna tillhandahålla sina tjänster utan moms om Skatteverkets tolkning av sjukvårdsundantaget vore den rätta. Peters hade uppenbart inte ett förtroendeförhållande/direktrelation till patienten utan arbetade som underkonsult för laboratorieföretaget, men ansågs ändå tillhandahålla momsfri sjukvård till laboratorieföretaget.

Det ska dessutom noteras att Peters debiterade en fast månatlig ersättning om 6 000 euro, vilket indikerar att Peters inte endast tillfälligtvis tillhandahöll sina tjänster, utan att tjänsterna tillhandahölls löpande, över en längre period, med liknande tidsmässiga insatser som en ordinär anställning. Inte i någon del indikerar den tyska domstolen eller EU-domstolen att fråga skulle vara om personaluthyrning.

EU-domstolens dom stärker således argumenten för att den tjänst som de traditionella ”läkarbolagen” och andra vårdbolag tillhandahåller andra vårdgivare inte ska anses utgöra en momspliktig personaluthyrningstjänst. För dessa företag är Deloitte's lagförslag närmast av förtydligande karaktär i det att det redan genom lagtextens ordalydelse tydliggörs att tjänsterna omfattas av undantaget från momsplikt.

EU-domstolens avgörande rör, till skillnad från avgörandet i HFD 2018 ref. 41, inte tjänster tillhandahållna av ett mer renodlat bemanningsföretag. Enligt Deloitte's lagförslag ska dock även dessa tjänster omfattas av undantaget från momsplikt förutsatt att den *aktivitet/tjänst* som faktiskt utförs kvalificerar som sjukvårdande behandling. En sådan lagstiftning är förenlig med neutralitetsprincipen som klargör att identiska tjänster momsmässigt ska behandlas på samma sätt. För bedömningen av eventuell momsplikt ska det således inte göra någon skillnad om det är ett bemanningsbolag eller ett vårdbolag som tillhandahåller tjänsten. Genom att inkludera även bemanningsföretags tjänster undviks dessutom svåra gränsdragningsfrågor. Rent lagtekniskt uppnås detta genom att bedömningen i enlighet med Deloitte's förslag tar utgångspunkt i om utföraren tillhandahåller sjukvårdstjänsten inom ramen för sin legitimation. Frågan om utföraren är anställd vid ett bolag som har som verksamhetsföremål att hyra ut legitimerad sjukvårdspersonal, eller om det finns ett direktförhållande mellan tillhandahållaren och patienten, är därmed utan betydelse. EU-domstolens slutsatser i Petersdomen stärker ytterligare argumenten för att en sådan ändring är möjlig då EU-domstolen anger att några ytterligare kriterier än de som nämns i artikel 132.1.c, såsom att det ska föreligga ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten, inte får införas med stöd av direktivet.

Avslutande slutsatser

EU-domstolens dom visar tydligt att sjukvårdsundantagets ordalydelse begränsar medlemsstaternas möjlighet att införa ytterligare krav än de som framgår av bestämmelsen och att samtliga avvägningar ifråga om hur bestämmelsen ska tolkas måste utgå från bestämmelsens syfte, som är att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.

- p. 32 Domstolen påpekar i detta hänseende att det följer av en bokstavstolkning av artikel 132.1 c i direktivet att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. För det första ska det röra sig om en sjukvårdande behandling och för det andra ska denna behandling ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga [...].
- p. 33 Det framgår således inte på något sätt av ordalydelsen i denna bestämmelse att sjukvårdande behandling ska tillhandahållas inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten för att denna sjukvårdande behandling ska undantas från skatteplikt.
- p. 34 Att lägga till ett sådant villkor är, för övrigt, inte motiverat med hänsyn till syftet som eftersträvas med bestämmelsen att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till denna vård (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 28 och där angiven rättspraxis), i den mån dessa behandlingar håller en tillräckligt hög kvalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen,

⁶ Jmf avsnitt 4.1 i Skatteverkets ställningstagande om uthyrning av vårdpersonal, dnr 202 398355-18/111.

⁷ Bestämmelsen lyder ”Undantaget omfattar även kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården [...]”.

C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 37), utan att förekomsten av ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren, i detta hänseende, har någon avgörande betydelse.

EU-domstolens slutsatser bekräftar därmed de utgångspunkter som Deloitte's lagförslag vilar på och visar ytterligare att lagförslaget är förenligt med direktivet.

Deloitte.

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.