ROBERT PÅHLSSON

MOMSFRI SJUKVÅRD

En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt

iUSTUS

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f444d

Momsfri sjukvård

Momsfri sjukvård

En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt

Robert Påhlsson

iUSTUS
FÖRLAG

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2015
Upplaga 1:1
ISBN 978-91-7678-943-8
Produktion: eddy.se ab, Visby 2015
Omslag: John Persson
Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala
Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se

Printed by Dimograf, Poland 2015

Förord

Mervärdesskatten är föremål för en långtgående harmonisering i EU. Huvudregeln är att skatt ska tas ut för alla varor och tjänster. Merparten av regleringen finns i det så kallade mervärdesskattedirektivet. Här stadgas också ett antal undantag från skatteplikt, bland annat för sjukvård.

Sjukvårdsundantaget har fått ökad betydelse på senare år, inte minst på grund av det ökade utbudet av vård utanför den offentliga sektorn. Privatiseringarna har också lett till en het politisk debatt om vinster i företag som verkar inom välfärdens kärnområden.

Denna rättsvetenskapliga studie undersöker hur mervärdesskatteundantaget för sjukvård är konstruerat i unionsrätten, samt hur det har genomförts i svensk rätt. Detta innebär att EU-domstolens tolkning av de unionsrättsliga reglerna analyseras. Resultatet jämförs sedan med hur regelverket kommer till uttryck i svensk lagstiftning och rättstillämpning.

Jag riktar ett varmt tack till docent Pernilla Rendahl som läst manus i en tidigare version och lämnat många värdefulla synpunkter. Arbetet har finansierats av forskningsrådet FORTE. Jag har även tacksamt mottagit stöd från Institutet för Rättsvetenskaplig Forskning och Emil Heijnes Stiftelse för rättsvetenskaplig forskning. Framställningen speglar rättsläget vid ingången av 2015.

Billdal i april 2015

Robert Påhlsson

Innehåll

Förord 5

Förkortningar 13

Del I – Unionsrätten 15

1 Introduktion 17

1.1 Inledning 17
1.2 Syftet med undersökningen 19
1.3 Skattefriheten ett uttryck för principiella intressemotsättningar 21
1.4 Närmare om forskningsproblemet 26
1.5 Det rättspolitiska läget 27
1.6 Undantaget för myndighetsutövning i direktivets art. 13 m.m. 28
1.7 Vissa teoretiska utgångspunkter för undersökningen 29
1.8 Disposition 30

2 Skattefri sjukvård enligt mervärdesskattedirektivet 32

2.1 Inledning 32
2.2 Utgångspunkten i art. 131 32
2.3 Skattefria transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet 33
2.3.1 Undantaget för sjukvård 33
2.3.2 Utrymmet för privata aktörer 35
2.3.3 Den särskilda delegationsregeln i art. 133 36

2.3.4 Generalklausulen i art. 134 39
2.3.5 Sjukvårdande behandling 40
2.4 Preliminära slutsatser 43

3 Skattefri sjukvård enligt EUD:s praxis 45

3.1 Inledning 45
3.2 Allmänna utgångspunkter för tolkningen 48
3.3 Allmänt om neutralitet i mervärdesskatterätten 51
3.4 Neutraliteten som generell norm vid tillämpningen av undantaget för sjukvård 54
3.5 Neutraliteten som konkret verktyg i EUD:s tolkning av sjukvårdsundantaget 56
3.6 Neutralitet med avseende på företagsform 57
3.7 Neutralitet med avseende på bransch, verksamhet och ort 61
3.8 De centrala rekvisiten i sjukvårdsundantaget 68
3.8.1 Inledning 68
3.8.2 Vilken innebörd har direktivets *sjukvårdsbegrepp* (härunder även sjukhusvård)? 69
3.8.2.1 Principen om det terapeutiska syftet 69
3.8.2.2 Preventiva åtgärder 73
3.8.2.3 Preventiva åtgärder med terapeutiskt syfte – preciseringar 77
3.8.2.4 Sjukhusbegreppet 83
3.8.3 Sjukvårdsbegreppet – slutsatser 85
3.8.4 Vilka är de transaktioner *nära knutna* till sjukvård som kvalificerar för skattefrihet? 86
3.8.4.1 Inledning 86
3.8.4.2 Rekvisitet nära knutna omfattar endast art. 132.1 b 87
3.8.4.3 Betydelsen av att tjänsten är underordnad en sjukvårdstjänst 90

3.8.4.4 Precisering av vad som är att anse som underordnat 93
3.8.4.5 Tidsmässigt samband är inte nödvändigt 96
3.8.5 Nära knutna – slutsatser 97
3.8.6 Vilka är de med sjukhus *likställda utförare* som kan meddela skattefri sjukvård? 98
3.8.6.1 Inledning 98
3.8.6.2 Tillåtligheten av olika villkor 99
3.8.6.3 Förhållandet mellan villkor enligt art. 132.1 b respektive art. 133 102
3.8.6.4 Precisering av utrymmet för nationella villkor 104
3.8.7 Likställda utförare – slutsatser 106
3.8.8 Vilken innebörd har begreppet *sjukvårdande behandling*? 108
3.8.8.1 Inledning 108
3.8.8.2 Förhållandet mellan begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling 109
3.8.8.3 Betydelsen av terapeutiskt syfte 114
3.8.8.4 Närmare om intyg och utlåtanden 116
3.8.8.5 Preventiva åtgärder 121
3.8.8.6 Vissa övriga preciseringar 123
3.8.8.7 Särskilt om delegering av arbetsuppgifter 124
3.8.9 Begreppet sjukvårdande behandling – slutsatser 126
3.8.10 Har EUD preciserat vad som avses med delegationsregeln *medicinska och paramedicinska yrkesutövare som dessa definieras av medlemsstaten i fråga*? 127
3.8.10.1 Inledning 127

3.8.10.2 Juridisk form 128
3.8.10.3 Kravet på professionell lägsta godtagbara standard 129
3.8.11 Slutsatser 131
3.9 Sammanfattning 132

Del II – Den svenska implementeringen 137

4 Skattefri sjukvård enligt svensk nationell rätt 139

4.1 Inledning 139
4.2 Allmänt om skattefri sjukvård enligt ML 140
4.3 Frågor till materialet – granskningsmodell 143
4.4 Rättskällepolycentri vid implementering av sekundärrätt 146
4.5 Särskilt om värdet av SKV:s uttalanden 148
4.6 De centrala rekvisiten i sjukvårdsundantaget 150
4.6.1 Inledning 150
4.6.2 *Sjukvårdsbegreppet* (härunder även sjukhusvård) 151
4.6.2.1 Sjukvårdsbegreppet i ML 151
4.6.2.2 Förarbetsuttalanden om sjukvårdsbegreppet 155
4.6.2.3 HFD:s praxis om sjukvårdsbegreppet 158
4.6.2.4 SKV om sjukvårds-begreppet 164
4.6.3 Transaktioner *nära knutna* till sjukvård 168
4.6.3.1 Inledning 168
4.6.3.2 Nära knutna i ML 168
4.6.3.3 Förarbetsuttalanden om rekvisitet nära knutna 171
4.6.3.4 HFD:s praxis om nära knutna 173
4.6.3.5 SKV om nära knutna 175
4.6.4 Med sjukhus *likställda utförare* som kan meddela skattefri sjukvård 176
4.6.4.1 Inledning 176

4.6.4.2 Likställda utförare i svenska rättskällor 176
4.6.5 Begreppet *sjukvårdande behandling* 178
4.6.5.1 Inledning 178
4.6.5.2 Sjukvårdande behandling i ML och förarbeten 179
4.6.5.3 Sjukvårdande behandling i HFD:s praxis 180
4.6.5.4 SKV:s ställningstagande om intyg m.m. 184
4.6.6 *Medicinska och paramedicinska yrkesutövare* som dessa definieras i svensk rätt 185
4.6.6.1 Inledning 185
4.6.6.2 Medicinska och paramedicinska yrkesutövare i ML 186
4.6.6.3 Förarbetsuttalanden om medicinska och paramedicinska yrkesutövare 188
4.7 Sammanfattning 190

5 Avslutning 194

Källförteckning 197

Rättsfall 203

Sakregister 205

Förkortningar

Art.	Artikel
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
EUD	EU-domstolen
GML	Gamla (äldre) mervärdesskattelagen (1968:430)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
VAT	Value Added Taxation

Del I – Unionsrätten

1 Introduktion

1.1 Inledning

Huvudregeln är att mervärdesskatt ska tas ut på alla varor och tjänster. Det finns dock ett antal undantag, av vilka ett gäller för viss sjukvård. Undantaget är motiverat av allmännyttiga, socioekonomiska skäl.[1] Detta arbete undersöker de rättsliga grunderna för skattefriheten, med särskild uppmärksamhet på i vilken utsträckning den snabbt växande privatägda vård- och omsorgssektorn omfattas av den.[2] Betydelsen av gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattebefriade tjänster har ökat under senare år, i takt med privatiseringar, valfrihetsreformer m.m.

Det EU-rättsliga regelverk som styr mervärdesskatten gör ingen principiell skillnad mellan offentliga och privata aktörer.

[1] Se rubriken till avd. IX kapitel 2 i Rådets direktiv 2006/112/EG ("momsdirektivet"). EUD har flera gånger uttalat sig om syftet med undantaget, se t.ex. C-307/01 *d'Ambrumenil*, p. 39, som hänvisar till "ändamålet att minska kostnaderna för hälsovården och att göra denna mer tillgänglig för enskilda".

[2] Enligt branschorganisationen Vårdföretagarna ökade antalet anställda inom den privata vård- och omsorgssektorn 2008–2011 med över 25 000 personer. 2011 arbetade 117 000 personer inom den privata vård- och omsorgsbranschen. 2011 omsatte de privata vård- och omsorgsföretagen 85 miljarder kronor. Vinstutdelningenuppgick samma år till 2,2 miljarder kronor. Av det sammanlagda resultatet efter skatt på 4,6 miljarder kronor återinvesterades närmare 2,4 miljarder i företagen. Se http://www.vardforetagarna.se/fakta-och-debatt/fakta-statistik.

Men medan vård i offentlig regi framstår som relativt problemfri överlåts i viss utsträckning till medlemsstaterna att själva avgöra vilka privata aktörers tjänster som ska vara skattebefriade. Gränsdragningsproblemen är många, dels beroende på förhållandet mellan unionsrätten och svensk lagstiftning, dels beroende på oklarheter vid tolkningen av dessa båda regelverk.[3]

I undersökningen analyseras främst mervärdesskattedirektivet, domar från EU-domstolen och den svenska Högsta förvaltningsdomstolen samt annat relevant rättsligt material. Undersökningen presenteras i ljuset av den principiella intressemotsättning som präglar området. Intressemotsättningen kommer till uttryck genom att mervärdesskattesystemet vilar på neutralitet mellan länder och branscher, samtidigt som man genom viss skattefrihet vill öka tillgängligheten till sådana vårdtjänster som anses vara särskilt viktiga för grundläggande mänskliga behov.

Det finns tidigare forskning på området. Först måste nämnas Rasmussens avhandling.[4] Den är skriven på danska och därför förhållandevis lättillgänglig för svenska läsare. Hennes undersökning är betydligt mer omfattande än min och jag åberopar den flitigt i det följande. Härutöver har publicerats en del artiklar som tar upp undantagen för hälsovård i art. 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet.[5] I detta sammanhang bör

[3] Beteckningarna EU-rätten och unionsrätten används fortsättningsvis som synonymer.

[4] Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhetsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, Köpenhamn 2013.

[5] Ett urval av specialartiklar som tar upp vårdundantaget är Agrell, Joachim och Ericsson, Helena, Regeringsrättens dom om mervärdesskatteplikt vid läkarkonsultationer via internet, Skattenytt 2008 s. 205–209, de la Feria, Rita, Future Health Technologies. VAT Exemption. Comment, Highlights and Insights of European Taxation 2010 nr 10, s. 130–133, Hölzer, Camilla, Rechtsprechung – Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen, Umzatzsteuer-Rundschau 2010 nr 14, s. 526–540, Janssen, Sjoerd, CopyGene. VAT Exemption. Comment, Highlights and Insights on European Taxation nr 9, s. 99–101, Lundström, Susann, EG-aktuellt på mervär-

också påpekas att det finns en hel del litteratur som undersöker de andra undantagen i art. 132.1.[6]

1.2 Syftet med undersökningen

Syftet med detta arbete är att undersöka hur undantaget från mervärdesskatteplikt för sjukvård och sjukvårdande behandling avgränsas i EU-rätten och i svensk intern rätt. Syftet omfattar, som brukligt i rättsdogmatiska undersökningar, såväl analyser av ordalydelserna i relevanta bestämmelser som av rättspraxis (från EUD och HFD). Ett delsyfte med projektet är att särskilt diskutera i vilken utsträckning privatägda vårdföretag omfattas av undantaget.

I det angivna syftet ingår också en utvärderande jämförelse mellan hur området reglerats i EU-rätten respektive i svensk rätt. För att detta ska uppnås krävs en uppläggning som har den högsta rättshierarkiska nivån, dvs. unionsrätten, som ut-

desskatteområdet. Begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling, Svensk skattetidning 2004, s. 50–52, Niedermair, Jutta, Ärztliche Leistungen und Umsatzsteuer, European Law Reporter 2004 nr 4, s. 182–183, dens. Keine Befreiung von der MwSt für Leistungen im Zusammenhang mit einem Krankenhausnebenleistungen, European Law Reporter 2006 nr 3, s. 127–129, Nieskens, Hans, Umsatzsteuerfreiheit für Krankenhausnebenleistungen, EU-Umsatzsteuer-Berater 2006 nr 3, s. 35–36, Novak-Stief, Monika, Steuerbefreite Umsätze von Kranken- und Pflegeanstalten, European Law Reporter 1999 nr 10, s. 432–435, samt Swinkels, Joep, VAT Exemption for Medical Care, VAT Monitor 2005 January/February, s. 14–18.

[6] Se i den skandinaviska litteraturen t.ex. Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT, Lund 2008, Hultqvist, Anders, Moms och finansiella tjänster, Stockholm 1998, Jepsen, Andres Strandet, Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, Köpenhamn 2010, samt Jespersen, Claus Bohn, Intermediation and insurance and financial services in the European VAT, Köpenhamn 2011 med de rikhaltiga referenserna till annan litteratur som görs i dessa verk.

gångspunkt. Detta präglar dispositionen, vilken förklaras närmare i 1.8 nedan.

Bland de konkreta frågeställningar som undersöks kan särskilt nämnas följande. Vilka sjukvårdsbegrepp används i direktivet respektive i ML? Hur preciseras vilka privata aktörer som ska omfattas av skattefriheten? Vilket handlingsutrymme ger direktivet de nationella lagstiftarna och hur har detta utnyttjats? Är implementeringen konsekvent och heltäckande, eller kan den kritiseras i något hänseende? Dessa och liknande problematiseringar präglar också rubriksättningen i framställningen.

Undersökningen är upplagd som en rättsvetenskaplig studie. Det angivna syftet och de nyss formulerade frågeställningarna medger utvärderande slutsatser av flera slag. För det första kommer så långt det är möjligt gällande rätt att preciseras. Härtill kommer att oklarheter i rättsläget liksom avsaknad av reglering kan problematiseras. Undersökningens anknytning till de regeltekniska lösningarna i unionsrätten och ML medger dessutom att regleringstekniken kan diskuteras utifrån axiomatiska krav på neutralitet, effektivitet och rättssäkerhet.

Konkret innebär uppläggningen en genomgång och analys av det rättsliga källmaterial som finns på området. Detta består, förutom reglerna i direktiv och lagtext, huvudsakligen av material från EU-kommissionen och EU-domstolen, svenska förarbeten och rättsfallsmaterial, samt uttalanden från Skatteverket.

Ambitionen med arbetet är att det ska kunna vara till nytta för lagstiftaren och den akademiska forskningen i skatterätt, samt möjligen i någon mån för andra rättsområden där det finns intresse för de aktuella frågeställningarna, t.ex. i socialrätten. Men avsikten är också att mina resultat ska kunna få konkret användning som hjälpmedel i rättstillämpningen och i övrigt som informationskälla för den intresserade. Däremot har jag inte särskilt strävat efter att föreslå förbättringar. Framställ-

ningen har således inget framträdande *de lege ferenda*-perspektiv.

Vissa speciella frågor kan också genast avgränsas bort. I framställningen behandlas inte vissa särskilda bestämmelser, nämligen de som rör leveranser av organ, blod och mjölk från människor.[7] Den särskilda bestämmelsen om skattefrihet för sjuktransporter diskuteras inte.[8] Inte heller berörs undantaget för dentalområdet eller de särskilda bestämmelserna avseende samverkan mellan vissa fristående grupper.[9]

Undersökningen är adresserad till svenskspråkiga läsare. Framställningens språk är svenska och detta betyder att även studierna av det EU-rättsliga materialet utgår från de svenskspråkiga versionerna. Jämförelser med andra språkversioner görs bara i den mån det framstår som nödvändigt men faller annars utanför syftet med studien.

1.3 Skattefriheten ett uttryck för principiella intressemotsättningar

Det är alltså såväl forskare som rättsanvändare och lagstiftare som är framställningens adressater. Den omständigheten att undersökningen inte innehåller några förslag *de lege ferenda* innebär inte att den skulle sakna betydelse för lagstiftaren. Ett centralt och konkret skäl till forskning av detta slag är nämligen att sådana rättspolitiska överväganden som styr utformningen av skattesystemet, för sin trovärdighet och effektivitet är beroende av tillförlitliga utsagor om hur de befintliga regelverken faktiskt tolkas och tillämpas. På alla områden som är

[7] Avd. IX kap. 2 art. 132.1 d i mervärdesskattedirektivet.
[8] Avd. IX kap. 2 art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.
[9] Avd. IX kap. 2 art. 132.1 e och f i mervärdesskattedirektivet. Se för en undersökning av dessa speciella undantag Rasmussen s. 357 ff.

föremål för unionsrättslig harmonisering genom direktiv är det naturligtvis angeläget att följa upp implementeringen och utvärdera den. Med detta synsätt blir juridisk forskning på dessa områden en nödvändig förutsättning för välgrundade politiska beslut.

Den beskrivna ambitionen i studien avser däremot inte att tillföra den rättspolitiska diskursen om mervärdesskatten några nya politiska eller ekonomiska argument.[10] Det finns dock anledning att som bakgrund till undersökningen erinra om och kortfattat reflektera över några av de aspekter som kan antas prägla uppfattningen hos dem som berörs särskilt.

Det bör för det första framhållas att det inte alls behöver uppfattas som positivt för en näringsidkare att hans verksamhet är befriad från mervärdesskatteplikt. Tvärtom, när det gäller vård- och omsorgssektorn brukar skattefriheten av branschföreträdare beskrivas som något negativt.[11] Skälen är främst följande.

De företag som omfattas av skattefriheten ska inte ta ut mervärdesskatt av sina kunder, men de har då inte heller avdragsrätt för den ingående skatten på förvärv i verksamheten. Den ingående skatten blir därför avdragsgill som kostnad vid inkomstbeskattningen.[12] Detta ger med dagens bolagsskattesats en avdragseffekt på 22 % för aktiebolag, i stället för 100 % när skatten lyfts av inom mervärdesskattesystemet (där den ju återbetalas om den utgående debiterade skatten är lägre). Det bör noteras att undantaget från mervärdesskatteplikt för vård m.m. endast gäller det mervärde som skapas av den som leve-

[10] För en färsk översikt med många referenser, se Johansson, Peter, Den politiska momsdebatten i Sverige efter 1990. Ett bidrag till studiet av skattereformers politiska hållbarhet, Arbetsrapport/Institutet för framtidsstudier 2011:11.

[11] Se t.ex. Dahlgren, Hans, Vårdföretagare bör få momskompensation, Dagens Medicin, 2009-06-10, http://www.dagensmedicin.se/debatt/vardforetagare-bor-fa-moms-kompensation/.

[12] Jämför 16 kap. 16 § IL.

rerar de aktuella tjänsterna (och i förekommande fall vissa varor).[13]

Det måste vidare understrykas att mervärdesskatteundantaget avseende vårdtjänster inte är ett s.k. kvalificerat undantag. För kvalificerade undantag gäller att den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet ändå har rätt till återbetalning.[14]

De offentliga vårdleverantörerna tar inte ut mervärdesskatt av sina kunder. De har emellertid rätt till kompensation via ett särskilt system.[15] Syftet med denna ordning är att mervärdesskatten inte ska vara en kostnad för kommunerna. Skatten ska inte påverka om kommunerna väljer att utföra tjänster i egen regi eller upphandlar dem från privata entreprenörer.[16]

Detta betyder att det inte råder konkurrensneutralitet mellan privata och offentliga vårdproducenter. Som exempel kan nämnas att en privat läkarmottagning som levererar skattebefriade tjänster saknar avdragsrätt för ingående skatt, men den har inte tillgång till något system för kompensation av det slag som gäller för offentligt ägda motsvarigheter.

Systemet medför också att det finns ett starkt incitament för de privata entreprenörer, som har både skattepliktig och skattebefriad verksamhet, att hänföra så stor del av sina utgifter som möjligt till den skattepliktiga delen, så att avdrag kan erhållas[17]. Detta incitament är troligen ett skäl till att antalet

[13] Se t.ex. Terra, Ben och Kajus, Julie, A guide to the European VAT Directives, vol. 1, 2012, s. 316 samt Rasmussen s. 69.

[14] För en sammanställning, se t.ex. i SKV:s handledning, http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000113612/mhl.

[15] Se lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

[16] Se t.ex. SKV:s information om systemet, http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/momsforstatkommun/momsersattningtillkommuner.4.18e1b10334ebe8bc80005490.html.

[17] Det är viktigt att skilja mellan blandad verksamhet och blandade tillhandahållanden. För blandad verksamhet medges avdrag endast för den del av momsen som motsvarar användningen i den momspliktiga verksamheten.

rättsliga ärenden om gränsdragningsfrågor är tämligen stort.

Ett annat exempel gäller fastighetsuthyrning där det finns möjlighet till s.k. frivillig skattskyldighet för hyresvärdarna när deras hyresgäster bedriver skattepliktig verksamhet. Detta är populärt eftersom avdragsrätt då föreligger för ingående skatt för hyresvärden, och denne kan hålla ett lägre pris på sin uthyrning. Resultatet tenderar att bli ett minskat utbud av lokaler som hyrs ut utan att mervärdesskatt läggs på. Detta förhållande riskerar att tränga bort hyresgäster, t.ex. vårdföretag vars tjänster är skattebefriade, från hyresmarknaden.

Samtidigt som det alltså kan finnas en önskan hos de privata vårdleverantörerna att införlivas i den skattepliktiga sektorn bör man hålla i minnet att föreställningen om konsumenternas intresse är den motsatta. De är konsumenterna som är bärare av mervärdesskatten och det är just för att göra vård- och omsorgsutbudet tillgängligare för dem som skattefriheten finns.[18] För skattepliktig verksamhet förutsätts ju övervältring av skatten ske till den slutlige konsumenten.[19]

För gemensamma förvärv som inte går att fördela på någon av verksamhetsdelarna får fördelning göras efter "skälig grund" utifrån en lämplig fördelningsgrund. För blandade tillhandahållanden gäller antingen delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen. Den förra innebär att varje del av en blandad transaktion behandlas separat i momshänseende. Huvudsaklighetsprincipen innebär att en transaktion som består av två eller flera delar ska betraktas som en enda i momshänseende. I så fall ska ett undantag, en skattesats eller en regel för omsättningsland ska gälla för hela transaktionen. Se härtill C-349/96 *Card Protection Plan* samt exempelvis Alhager m.fl. s. 59 f. samt s. 109 ff.

[18] Se not 1 ovan. Mervärdesskatten anses av de flesta gynna horisontell rättvisa på bekostnad av den vertikala rättvisan. Teorierna om i vilken utsträckning differentierade skattesatser kan gynna branscher respektive ekonomiskt svagare grupper är flera och kan av utrymmesskäl inte utvecklas här. Se t.ex. SOU 1997:17, bilaga 1 s. 15 ff. Även SOU 2002:47, särskilt s. 24–25 samt 238–240 och SOU 2006:90 s. 17–22.

[19] Se om övervältring och skattebörda Rendahl 2, särskilt s. 16 f. samt s. 29 ff. med där införda hänvisningar till annan litteratur.

Slutsatsen är att konsumenter och privaträttsligt organiserade vårdproducenter har motstående intressen. Vad som är bäst för samhällsekonomin är naturligtvis inte nödvändigtvis bäst för den enskilde. Intressekonflikterna kan således vara flera och komplicerade.

Den främsta teoretiska grunden för den harmoniserade mervärdesbeskattningen är, förutom det rent fiskala intresset, underlättandet av en gemensam marknad med hjälp av neutralitet, såväl mellan medlemsstaterna som inom dem. Det slags neutralitet som främst aktualiseras för denna forskningsfråga är konkurrensneutraliteten, dels mellan offentliga och privata aktörer, dels privata aktörer sinsemellan.[20]

Konkret innebär det sagda bland annat att vårdkonsumtionen inte ska styras till vissa aktörer eller vårdtyper som ett resultat av olika skatteregler. I stället ska resurserna på området utnyttjas på ett sätt som baseras på sakligt motiverade behov.

Skattefriheten för vårdtjänster står i ett principiellt motsatsförhållande till neutralitetshänsynen. Skattefriheten är nämligen betingad av en strävan efter allmännytta genom att kostnaderna för slutkonsumenten ska hållas särskilt låga på ett område som representerar särskilt grundläggande mänskliga behov. Intressena är principiellt oförenliga och gränsdragningen ger uttryck för en teoretisk oförankrad kompromiss. Denna måste hanteras på ett sätt som präglas av konsistens och likformighet för såväl de skattskyldiga vård- och omsorgsföretagen, som för de konsumenter som är de slutliga bärarna av skattebördan.

[20] Se t.ex. Rendahl 1, kapitel 3, särskilt s. 72–80.

1.4 Närmare om forskningsproblemet

Frågan om vad som omfattas av mervärdesskatteplikt är till skillnad från inkomstbeskattningen i huvudsak reglerad på EU-nivå.[21] Huvudregeln är att mervärdesskatt ska tas ut på all omsättning av varor och tjänster. Det finns ett antal undantag. Ett viktigt sådant gäller enligt art. 132.1 i mervärdesskattedirektivet för viss vård. Undantaget är implementerat i 3 kapitlet 4–5 §§ i den svenska mervärdesskattelagen.

Rättstillämpningen har höga krav att leva upp till. En alltför restriktiv tillämpning av undantaget kan leda till minskad tillgänglighet till vård. En alltför generös tillämpning kan leda till bristande konkurrensneutralitet mellan företagen och minskade skatteinkomster för staten. Härtill kommer att en eventuell olikformig tillämpning riskerar att leda till rättvise- och rättssäkerhetsförluster för såväl företag som enskilda.

Räckvidden av mervärdesskattedirektivets delegation av lagstiftningsmakt till medlemsstaterna är trots detta inte närmare utredd i den svenska litteraturen. Inte heller är det klarlagt hur den svenske lagstiftaren dragit gränserna för vilka aktörer som ska omfattas av undantaget. Den svenska skatterätten använder för detta ändamål bl.a. reglerna i patientsäkerhetslagen (2010:659).

Det finns dock en hel del material som kan analyseras i syfte att så långt möjligt fastställa gränsen för skattefriheten. EU-domstolen har avgjort ett antal mål där bestämmelserna i direktivet varit aktuella. Gränsdragningen har också prövats vid ett flertal tillfällen i Högsta förvaltningsdomstolen. Skatteverket har också gjort ett antal uttalanden på området.

[21] Se rådets direktiv 2006/112/EG.

1.5 Det rättspolitiska läget

Det undantag från skatteplikt för sjukvård m.m. som ska undersökas i detta arbete är ett av de många undantagen i mervärdesskattedirektivets art. 132. Dessa tillkom huvudsakligen under 1970-talet när flertalet av de undantagna tjänsterna nästan uteslutande levererades av myndigheter och andra offentligrättsliga organ.[22] Avregleringar och privatiseringar har i betydande utsträckning ändrat de förutsättningar som den nu relativt ålderstigna regleringen vilar på. Det måste särskilt framhållas att den generella skatteplikten till mervärdesskatt är huvudregel, och att bl.a. det undantag som studeras här egentligen är systemfrämmande och står i konflikt med den neutralitetstanke som ligger till grund för skatteuttaget.[23]

Kommissionen har tagit initiativ till en diskussion som inom några år kan komma att utmynna i omfattande förändringsförslag. Kommissionen har också offentliggjort en "konsultation" (öppen remiss) som omfattar såväl skattskyldighetsundantaget för myndighetsutövning m.m. (se nästföljande avsnitt) som undantagen från skatteplikt i art. 132–133.[24]

De viktigaste praktiska konsekvenserna av den beskrivna utvecklingen är troligen minskad konkurrensneutralitet i kombination med ökad komplexitet. Det är emellertid ännu för ti-

[22] För historik över undantagen, se t.ex. Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT, 2008, s. 87, och Rasmussen s. 71 ff.

[23] Se härtill närmare under 3.3–3.7.

[24] Se European Commission, Consultation Paper – Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest. För ytterligare bakgrund se t.ex. Green Paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system (COM(2010)695) samt COM(2011)851 final. Dokumenten har resulterat i stor aktivitet och många svar. För Sveriges del, se t.ex. Svenskt Näringslivs yttranden i http://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/oversyn-av-befintlig-lagstiftning-om-mervardeskatt-for-offentliga_587686.html. Även http://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/gronbok-om-mervardesskattens-framtid-green-paper-on-the-future-of_564432.html.

digt att säga vad den aktuella diskussionen kan komma att leda till. Medlemsstaterna är skeptiska till exempelvis utvidgningar av skattskyldigheten/skatteplikten och intressemotsättningarna förefaller att vara stora.[25]

1.6 Undantaget för myndighetsutövning i direktivets art. 13 m.m.

Denna studie är strikt avgränsad till de undantag för vissa vårdtjänster som kommer till uttryck i art. 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Det är dock för förståelsen av analysen nödvändigt att läsaren är medveten om det generella undantaget för myndighetsutövning etc. i direktivets art. 13.[26]

Enligt art. 13.1 ska "[s]tater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ ... inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar".[27]

I art. 13.2 kompletteras bestämmelsen med en särskild delegationsregel. Denna innebär att medlemsstaterna själva får avgöra om de tillhandahållanden som är skattefria enligt

[25] Se European Commission, Consultation Paper – Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest s. 8.

[26] För ingående analyser av art. 13 i mervärdesskattedirektivet se Henkow, Oskar, The VAT/GST Treatment of Public Bodies, Lund 2013 samt t.ex. Aujean, Michel, Jenkins, Peter & Poddar, Satya, A new approach to public sector bodies, VAT Monitor, 1999, vol. 10, nr 4, s. 144–149, de la Feria, Rita, The EU VAT treatment of public sector bodies: slowly moving in the wrong direction, Intertax, 2009, vol. 37, nr 3, s. 148–165.
Beträffande vårdundantaget i relation till art. 13, se Rasmussen s. 224 ff.

[27] De ska dock ändå anses vara beskattningsbara personer vid "betydande snedvridning av konkurrensen" samt i bilaga 1 särskilt uppräknade fall.

art. 132 (t.ex. sjukvård) ska anses utgöra sådan myndighetsutövning som, när den utövas av offentligrättsligt subjekt, medför att denna inte ska anses utgöra en beskattningsbar person.

Tekniskt är det stor skillnad mellan art. 13 och art. 132.1. Undantaget för myndighetsutövning är konstruerat som en begränsning i skattskyldigheten (vem som är beskattningsbar person) medan vårdundantaget inskränker skatteplikten.[28] Det sagda medför att en vårdproducerande myndighet teoretiskt kan komma att underlåta att momsbelägga sina tjänster med stöd av två olika bestämmelser, beroende på hur medlemsstaten har implementerat art. 13.

En av de möjligheter till reformering av systemet som diskuteras inom ramen för kommissionens initiativ (se 1.5 ovan) är slopandet av art. 13 i kombination med bibehållande av en moderniserad art. 132. Detta skulle kunna innebära att ett flertal aktiviteter som nu inte beskattas eftersom de träffas av art. 13 framdeles skulle komma att beskattas, eftersom de inte omfattas av de särskilda undantagen från skatteplikt i art. 132. Som exempel på sådana tillhandahållanden kan nämnas avfalls- och avloppshantering, parkering, luftfartsövervakning, krematorier och vägtullar.[29]

1.7 Vissa teoretiska utgångspunkter för undersökningen

I denna undersökning kommer unionsrättslig och svensk intern reglering och rättstillämpning att speglas mot varandra. Förutom rättsdogmatiskt förankrade slutsatser om rättsläget kommer studien att i förekommande fall söka identifiera mot-

[28] Se om subjekt- och objektstyrda undantag Rendahl 2, s. 43–76.

[29] European Commission, Consultation Paper – Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest s. 11.

sägelser och andra svagheter, liksom att diskutera de lagstiftningstekniska lösningarna i direktivet och ML.

De skatteregler som ska studeras speglar den offentliga synen på förebyggande hälsovård. Skattejuridiken uppfattas i sin egenskap av politiskt verktyg ibland som ett uttryck för ett slags "legal engineering". Den undersöks därvid ofta från strikt juridisk-tekniska och ekonomiska utgångspunkter. Men andra synvinklar är naturligtvis möjliga. Genom att undersöka användningen av vaga begrepp i rättskällorna är det även möjligt att identifiera värdemönster i rättstillämpningen. Tolkningen av uttryck som sjukvård och social omsorg är naturligtvis delvis subjektivt baserad och måste därför engagera tolkarens värderingar. Med detta perspektiv är det möjligt att genomlysa skatterätten på ett sätt som kan få betydelse även utanför rättsområdet som sådant. Ett exempel är då diskussionen om de valda lagstiftningstekniska lösningarna förs på en principiell nivå.

Härtill kommer att den aktuella regleringen bygger på en traditionell rättssystematisk åtskillnad mellan offentligrättsligt respektive privaträttsligt reglerade aktörer. Denna rättsliga åtskillnad kan självfallet problematiseras i ljuset av en samhällsutveckling som ter sig betydligt mer komplicerad och som inte nödvändigtvis avspeglar de förhållanden som gjorde sig gällande när de rättssystematiska skillnaderna etablerades.

1.8 Disposition

Framställningen, som är indelad i två delar, utgår i del 1 från unionsrätten. Detta är logiskt eftersom denna är den rättshierarkiskt primära rättskällan. Den konkreta innebörden av detta är naturligtvis att unionsrätten är överordnad medlemsstaternas interna rättsordningar.

Mervärdesbeskattningen samordnas dock såväl genom förordningar som genom direktiv, av vilka de sistnämnda förut-

sätter implementering i de nationella rättssystemen. Genom att i undersökningen systematiskt utgå från unionsrätten blir det möjligt att kontrollera och utvärdera implementeringen, samt att analysera de rättsliga konsekvenserna av eventuella brister.

Inledningsvis undersöks i kapitel 2 ordalydelsen i direktivets art. 132.1 punkterna b och c, där undantaget återfinns. De rekvisit eller rättsfaktumbeskrivningar som i direktivet bär upp och konstruerar undantaget får därefter betinga den fortsatta undersökningens struktur. Detta leder till en helt igenom problemorienterad uppläggning. Givetvis kan upprepningar inte helt undvikas. Men min bedömning är att dessa skulle blivit fler och mer tyngande om en annan disposition hade valts.

Kapitel 3 innehåller följdriktigt en inventering och analys av hur EUD i sina motiveringar behandlat de komponenter i undantaget vilka identifierats i kapitel 2. Härefter avslutas framställningens första del med slutsatser om unionsrättens innehåll.

I undersökningens del 2 ställs unionsrätten mot den svenska implementering som återfinns i mervärdesskattelagen. Undersökningen är även här konstruerad med utgångspunkt i de komponenter som identifierats i mervärdesskattedirektivets lydelse.

Kapitel 4 innehåller således en analys av hur direktivets rekvisit kommer eller inte kommer till uttryck i den svenska genomförandelagstiftningen, samt i svenska motiv och HFD:s praxis. Administrativ praxis, sådan den kommer till uttryck i SKV:s handledning och ställningstaganden blir också föremål för viss undersökning, dock av mindre utförligt slag.

Utvärderingar görs löpande och sammanfattas också flera gånger. Framställningens avslutning kan därför hållas relativt kortfattad.

2 Skattefri sjukvård enligt mervärdesskattedirektivet

2.1 Inledning

Syftet med den översiktliga probleminventeringen i detta kapitel är att möjliggöra preliminära slutsatser om i vilken utsträckning det skrivna regelverket medför skattefrihet för olika vårdaktörers tjänster och i förekommande fall varor.

Kapitlet innehåller därför en inledande inventering av de rekvisit i direktivets bestämmelser som konstruerar sjukvårdsundantaget. Rekvisiten utgör sedan grund för dispositionen i kapitel 3 och 4 där jag undersöker EUD:s praxis på området, respektive den svenska implementeringen.

2.2 Utgångspunkten i art. 131

Det finns en generell utgångspunkt för tillämpning av samtliga de undantag från mervärdesskatteplikt som regleras i direktivets kapitel 2–9. Regeln i art. 131 har följande lydelse:

> ”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 och missbruk.”

Artikelns generella avfattning gör det möjligt att språkligt läsa in många olika betydelser i den. I snäv mening säger regeln bara att medlemsstaternas implementeringslagstiftning ska tillämpas, vilket ju kan framstå som en helt onödig uppmaning. En mycket vid tolkning skulle kunna medföra att bestämmelsen ses som en särskild delegation till medlemsstaterna att på området för undantagen införa särskilt stränga skatteflyktsregler.

Regeln är allmän och tillämplig på alla undantagen i direktivets kapitel 2–9. I undersökningen kommer den att beröras bara i den utsträckning som den uttryckligen tolkas och används vid subsumtion av omständigheter i de avgöranden från EUD som analyseras i det följande.[30]

Unionsrättsliga bestämmelser av detta programmatiska slag ger uttryck för en stil som är så vag att det knappast kan sägas röra sig om rättsregler i egentlig bemärkelse. Man bör hålla i minnet att väldigt mycket EU-rättslig reglering är resultat av politiska kompromisser som arbetats fram under lång tid och under stor vånda. Allmänna och målrationella skrivningar är vanliga, och man får som jurist helt enkelt inse att mycket reglering på EU-nivå i praktiken är oanvändbar, eller åtminstone ytterst svår att använda, som juridiska verktyg. Art. 131 är ett exempel på detta.

2.3 Skattefria transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet

2.3.1 Undantaget för sjukvård

Mervärdesskattedirektivets grundläggande regel för skattefrihet för transaktioner med anknytning till sjukvård finns i

[30] Se kapitel 3.

art. 132.1. Det ska inledningsvis särskilt uppmärksammats att ordalydelsen i undantagen för vård och omsorg genomgick några mindre ändringar i samband med antagandet av direktiv 2006/112/EG. EUD har emellertid i helt generella ordalag förklarat att art. 132.1 b och c ska tolkas på samma sätt som sina föregångare art. 13 A.1 b och c i sjätte direktivet, samt att den rättspraxis som avser sistnämnda bestämmelser följaktligen är relevant för tolkningen av de nya lydelserna.[31]

Punkten b av art. 132.1 har följande lydelse:

> ”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.”[32]

Det finns ingen definition av *sjukvårdsbegreppet* i direktivet. Begreppet måste därför tolkningsvis ges ett innehåll om bestämmelsen ska kunna tillämpas. Denna grundläggande fråga har formellt samma betydelse oavsett om det subjekt vars verksamhet ska bedömas är offentligrättsligt eller privaträttsligt. Helt följdriktigt har EUD i ett antal domar haft anledning att pröva dess omfattning.[33]

[31] Se C-86/09 *Future Health Technologies* p. 26–27. Se även skälen 1 och 3 i dir. 2006/112/EG, till vilka domstolen hänvisar, och av vilka det framgår att direktivet inte syftar till att införa några materiella ändringar av bestämmelserna i sjätte direktivet.

[32] Enligt den särskilda bestämmelsen i art. 132.1 k undantas från skatteplikt även sjukhusvård som tillhandahålls av religiösa organisationer när tillhandahållandet syftar till själavård. Regeln, som inte behandlas ytterligare i detta arbete, ska ses mot bakgrund av att huvudregeln i art. 132.1 b endast omfattar tillhandahållanden som görs av offentligrättsliga organ eller av andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

[33] Se t.ex. C-212/01 *Unterpertinger*, C-307/01 *d'Ambrumenil* och C-384/98 *D* samt kapitel 3 nedan. Att undantagen i art. 132(1) b och d endast är tillämpliga på behandling av människor och inte på djurvård framgår av C-122/87 *Kommissionen mot Italien*.

En särskild fråga av betydelse för avgränsningen av sjukvårdsbegreppet är naturligtvis vad som avses med att transaktioner är *nära knutna* till sjukvård och sjukhusvård. Det framgår i kapitel 3 nedan att EUD även har uttalat sig i denna fråga.

Rekvisitet nära knutna finns i art. 132.1 b om sjukvård men inte i art. 132.1 c om sjukvårdande behandling. EU-domstolen har utvecklat en tämligen rikhaltig generellt tillämplig praxis när det gäller huvud- och bitjänster m.m. som i egenskap av allmänna utgångspunkter bör nämnas redan här.

Praxis innebär för det första att två eller flera komponenter tillsammans utgör ett tillhandahållande, när komponenterna är så nära förbundna att de utgör en odelbar ekonomisk enhet som det skulle framstå som artificiellt att dela upp.[34] Det rör sig även om ett tillhandahållande när en eller flera komponenter utgör det huvudsakliga tillhandahållandet, medan en eller flera andra komponenter framstår som helt underordnade dessa.[35] Sådana underordnade komponenter är särskilt sådana som kunden inte efterfrågar i sig, utan som mer tjänar som medel för denne att kunna åtnjuta tillhandahållandet som helhet på ett ändamålsenligt sätt.

2.3.2 Utrymmet för privata aktörer

Det kan konstateras att direktivets art. 132.1 b åtminstone i formell mening gör en tydlig åtskillnad mellan vård som bedrivs i offentlig respektive i privat regi. Det förefaller vidare som om utrymmet för privata aktörer åtminstone i teorin kan bli stort, beroende på tolkningen av de två rekvisit i punkten b, vilka givet vissa förutsättningar tycks likställa privaträttsligt baserade aktörer med offentligrättsliga.

Regeln i punkt b innebär nämligen för det första att privat drivna sjukhus, kliniker m.m. som levererar sina vårdinsatser

[34] Se C-41/04 *Levob*, C-242/08 *Swiss Re* samt C-44/11 *Deutsche Bank*.
[35] Se C-349/96 *Card Protection Plan*.

under jämförbara sociala betingelser jämställs med sina offentligrättsliga motsvarigheter. Ordalydelsen talar för att här är fråga om de faktiska och sakliga omständigheterna under vilka vården bedrivs.

Det andra rekvisitet av betydelse för fastställandet av vilka privata aktörer som kan komma i fråga likställer *andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art* med sådana sjukhus, kliniker m.m. som omfattas enligt huvudregeln. Här tycks det inte i första hand röra sig om en faktisk, saklig ("materiell") jämförelse. I stället ska inrättningarna vara erkända i viss ordning. Ordalydelsen talar för att detta rekvisit i själva verket innebär en delegation *de facto* till medlemsstaterna att själva dra upp gränserna för vilka övriga privata aktörer som kan komma i fråga för skattefrihet. Uttrycket "liknande art" understryker dock att medlemsstatens erkännande av vissa inrättningar måste hålla sig inom ramen för sjukvårdsbegreppet. Det går också att i uttrycket läsa in en påminnelse om att grundläggande neutralitetskrav ska beaktas.

Den preliminära slutsatsen blir att det första rekvisitet har fått en generell avfattning som förutsätter likformig tillämpning i medlemsstaterna. Det andra rekvisitet synes dock innebära en delegation till de nationella lagstiftarna, vilken av allt att döma möjliggör särreglering på nationell nivå. Det kommer att undersökas hur EUD ställt sig till innebörden av denna bestämmelse.

2.3.3 Den särskilda delegationsregeln i art. 133

En särskild, utförlig och ordrik precisering av delegationen till medlemsstaterna görs i direktivets avdelning IX, kapitel 2, art. 133:

> "Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i art. 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

Det kan genast konstateras att direktivets ordalydelse i denna del om möjligt är mer svårtolkad än de huvudregler om skattefriheten vilka jag berört i det föregående och i det följande undersöker mer utförligt. När det gäller möjligheten till restriktioner enligt art. 133 kan preliminärt följande komponenter konstateras.

Först och främst är delegationsregeln i art. 133 endast tillämplig på sådan sjukvård som skattebefrias enligt art. 132.1 punkten b, och inte på sådan sjukvårdande behandling (utanför sjukhus etc.) som skattebefrias enligt punkten c.

Vidare rör det sig om en beskrivning av ett antal faktorer eller villkor, vilka medlemsstaterna kan använda som förutsättningar när de utnyttjar den delegation av normgivningskompetens som direktivet ger dem. Denna delegation avser *inte* de företeelser som ska vara skattefria (sjukvård etc.). Delegationen i art. 133 avser inte heller frågan om på vilka grunder de yrkeskategorier ska definieras, vilkas sjukvårdande behandling ska vara skattefri. Det talas i art. 133 nämligen bara om "organ"

och inte om t.ex. läkare eller sjukgymnaster. Delegationen i art. 133 avser i stället, som påpekats ovan och som utvecklas i det följande, *karaktären på de privaträttsliga subjekt* som ska åtnjuta samma skattefrihet för de i direktivet fastställda vård- och omsorgstransaktionerna.

De kriterier som pekas ut är tämligen komplicerat formulerade men kan sammanfattas i fyra kategorier, nämligen *vinstförbud, frivilligarbete, priskontroll,* och *konkurrensskadlighet.* Den fortsatta undersökningen får visa om EUD i något avseende har preciserat ramarna för delegation sådana de kommer till uttryck i art. 133. Granskningen i framställningens del 2 av ML kommer att avslöja i vilken utsträckning Sverige har regler som faller in under artikeln.

Det kan vidare konstateras att ordalydelsen ger ett fakultativt och exemplifierande intryck. Den tycks därvid inte motsäga att medlemsstaterna uppställer ett eller flera andra kriterier för godkännande av sådana privata vård- och omsorgsaktörer, som ska omfattas av skattefriheten i den utsträckning som de utför transaktioner inom de skattefria områdena.

Denna fråga är dock komplicerad. Det är visserligen av allt att döma så, att medlemsstaternas rätt att ställa upp egna villkor på organens karaktär för erhållande av skattefri status är begränsad. Ett otillåtet tillkommande krav skulle t.ex. kunna vara medlemskap i viss förening.[36] Däremot följer av EUD:s praxis att kriterierna i art. 133 inte kan ses som uttömmande när det gäller medlemsstaternas användning av den delegation som följer av formuleringen *andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art* i art. 132.1 b.[37]

Det är inte nödvändigt för medlemsstaterna att alls använda sig av de restriktioner som art. 133 erbjuder. Inget hindrar således att man t.ex. avstår från att implementera vinstrestriktio-

[36] Se C-124/96 *Kommissionen mot Spanien* samt Westberg, Björn, Kommentar till mervärdesskattedirektivet s. 384 med hänvisningar till praxis.
[37] Se vidare under 3.8.6 nedan.

nen i punkten a) varvid även "vanliga" vinstdrivande företag kan åtnjuta skattefrihet. Den medlemsstat som vill kan dock hålla sådana företag borta från det skattbefriade området genom att införa en regel av detta slag i sin lagstiftning.

Den svenska regering som tillträdde efter valet 2014 har förutskickat inskränkningar i offentligt finansierad privaträttsligt organiserad vård inom de närmaste åren. Sådana restriktioner kan komma att kombineras med särskilda svenska mervärdesskatteregler baserade på art. 133 i mervärdesskattedirektivet.

Med hänsyn till den dominerande position som konkurrensneutraliteten har i mervärdesskatterätten låter sig art. 133 ganska enkelt förklaras. Det säger sig självt att organisationer, vilka verkar på en marknad men som själva utmärks av vinstförbud, frivillighet och priskontroll, kan utgöra ett tryck eller en utmaning mot konkurrensneutraliteten.

I denna kontext tjänar art. 133 som en påminnelse om att denna neutralitet inte är det enda intresse som gör sig gällande på vård- och omsorgsområdet. Konkurrensneutraliteten får här utstå konkurrens (!) från en allmännytta som inte i första hand är samhällsekonomiskt förankrad, utan som framstår som ett hänsynstagande till mer direkta, sociala skäl.[38]

2.3.4 Generalklausulen i art. 134

När det gäller förhållandet mellan undantaget för vård och omsorg, och den strävan efter konkurrensneutralitet som genomsyrar hela mervärdesskatterätten, bör också framhållas art. 134. Denna framstår som ett slags generalklausul, närmast ägnad att understryka att avgränsningen av det skattefria området ska göras med stor restriktivitet. Den har följande lydelse:

> "Tillhandahållande av tjänster och leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt (...):

[38] Se vid 1.1 ovan.

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

Formuleringen i punkten a) med krav på transaktioners nödvändighet syftar inte till att begränsa undantaget för de aktiviteter som redan ringats in i art. 133. Här handlar det i stället om sådant som har nära anknytning till de skattefria transaktionerna men som inte kan anses absolut nödvändiga för dessa. Som exempel kan nämnas att tillhandahållanden för komfort och bekvämlighet på ett sjukhus inte har ansetts absolut nödvändiga för att uppnå syftet med skattefriheten för sjukvård.[39]

Ordalydelsen i punkten b) är kryptisk och skulle kunna betyda en mängd saker. Det troligaste är väl att den ska läsas som en verklig generalklausul, tillämplig på alla de transaktioner och tillhandahållanden som annars är skattebefriade enligt art. 132, oavsett av vem de företas.[40] Ett möjligt och rimligt sätt att läsa bestämmelsen är att låta den utesluta proportionering vid blandade kostnader, om aktiviteterna i fråga främst är betingade av konkurrens på icke skattebefriade områden.

2.3.5 Sjukvårdande behandling

Punkten c i art. 132.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

[39] Se t.ex. C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* p. 25–26 samt 29 och Westberg, Björn, Kommentar till mervärdesskattedirektivet s. 387.

[40] Rasmussen framhåller, s. 180, att EUD tolkar art. 134 generellt varför avgöranden där artikeln tillämpats på andra områden kan vara högst relevanta på vårdområdet.

"c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga."[41]

Liksom i fråga om begreppet sjukvård lämnas i direktivet ingen definition av begreppet *sjukvårdande behandling*. Även detta begrepp måste få sitt innehåll konkretiserat i rättstillämpningen, och ytterst naturligtvis av EUD. Detta gäller oavsett om den verksamhet som är föremål för bedömning bedrivs i offentligrättslig eller i privaträttslig regi.

Bestämmelsens EU-rättsliga innebörd är inte helt klarlagd, men det förfaller som om begreppet sjukvårdande behandling enligt EUD är en delmängd av begreppet sjukvård sådant det används i punkten b.[42] Det skulle därför kunna antas att det inte är möjligt eller meningsfullt att försöka ge det en självständig innebörd. Undersökningen av EUD:s praxis kommer emellertid att visa att domstolen i sin praxis konkretiserat begreppet.

Härtill kommer möjligheten av en precisering av bestämmelsen med utgångspunkt i de *kategorier av yrkesutövare* som den utpekar. För undersökningen av dess räckvidd blir det således särskilt viktigt att studera hur de svenska definitionerna av medicinska och paramedicinska yrkesutövare används för att avgränsa de skattefria området, samt i vilken utsträckning avgränsningen medför att privata vårdföretag "släpps in/ tvingas in" i den skattebefriade sektorn.

Till skillnad från den ovan beskrivna punkten b om sjukhusvård, sjukvård m.m. gör emellertid punkten c om sjukvårdande behandling ingen uttrycklig åtskillnad mellan vård som bedrivs i offentlig respektive i privat regi. I stället talas endast

[41] Termen paramedicin betecknar den del av sjukvården som arbetar med behandlingar som inte anses som rent medicinska, t.ex. sjukgymnastik och arbetsterapi.

[42] Se härtill C-45/01 *Dornier*. Denna frågeställning analyseras utförligt i kapitel 3.

om "medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

Ordalydelsen innebär att det även här, liksom i sista ledet av art. 132.1 punkten b, görs en delegation till medlemsstaterna med avseende på definitionen av medicinska och paramedicinska yrkesutövare.[43] Det är alltså upp till de nationella lagstiftarna att avgränsa de yrkeskategorier som ska omfattas av skattefriheten.

Det bör dock understrykas att delegationen endast omfattar definitionen av utövarna och inte av den behandling de ska utföra för att skattefrihet ska föreligga. Behandlingens karaktäristika är som nämnts en delmängd av sjukvårdsbegreppet och innebörden av detta uttolkas som tidigare nämnts ytterst av EUD. Domstolen har t.ex. ansett att psykoterapeutisk behandling på öppenvårdsmottagning, utförd av legitimerad psykolog, inte var sjukvård.[44] Därmed kan det alltså inte heller vara sjukvårdande behandling, och det hjälper inte om medlemsstaten i och för sig definierar psykologen som en sådan yrkesutövare som i och för sig skulle kunna omfattas av art. 132.1 punkten c.

Till sist måste påpekas att det vid avgränsningen av de yrkeskategorier som enligt medlemsstatens interna rätt, baserad på delegationen i art. 132.1 c, ska komma i fråga för skattefrihet, inte finns motsvarande öppning för att förbjuda vinst, utöva priskontroll m.m. som erbjuds enligt art. 133 (se ovan).

Det talas i art. 133 endast om vilka krav medlemsstaten i sin nationella lagstiftning kan ställa på olika "organ". Inget sägs alltså om yrkeskategorier. Dessa måste förutsättas bli definierade på basis av sina uppgifter, kunskaper m.m. och inte på sina eventuella organisationsformer etc. Direktivet överlåter till medlemsstaterna att definiera vem som ska legitimeras i viss

[43] Jämför uttrycket "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art" i art. 132.1 punkten b.
[44] Se C-45/01 *Dornier.*

ordning, men medger inte att medlemsstaten i denna definition skiljer mellan t.ex. offentligt och privat anställda yrkesutövare.

2.4 Preliminära slutsatser

Sammanfattningsvis kan den tentativa slutsatsen dras att utrymmet enligt mervärdesskattedirektivet för privata vårdaktörers skattefrihet i hög grad skapas genom de långtgående delegationsbestämmelserna i art. 132.1.

Det finns också anledning att uppmärksamma att dessa delegationsbestämmelser är formulerade på väldigt varierande sätt. När det gäller sjukvård m.m. (se om punkten b ovan) skapas utrymmet för privata aktörer genom uttrycket "i vederbörlig ordning erkända inrättningar". Detta antyder naturligtvis att den vederbörliga ordningen är den som etablerats inom respektive medlemsstat, även om ordalydelsen inte alls hindrar att den vederbörliga ordningen även kan fastställas på EU-nivå.[45] För sjukvårdande behandling (se om punkten c ovan) preciseras utrymmet för privata aktörer med uttrycket "såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

I den fortsatta studien måste frågan ställas hur förhållandet mellan de i direktivet odefinierade bestämningarna av sjukvård m.m. och de olika delegationsbestämmelserna ska uppfattas. Områdesbestämningarna (sjukvård, sjukvårdande behandling m.m.) är inte delegerade utan ges gemensamt EU-rättsligt innehåll i EUD:s praxis.

Detta betyder emellertid inte att dessa begrepp (områdesbestämningarna) nödvändigtvis givits en gemensam innebörd av

[45] Allmänna frågor om befogenheter och EU-rättens s.k. spärrverkan behandlas inte i detta arbete. Jag hänvisar i stället till allmänna framställningar i EU-rätt.

särskilt preciserat slag. För att få kunskap om detta måste EUD:s avgöranden analyseras ingående. Ju mindre preciserade begreppen är i EU-rätten, desto större utrymme kan i praktiken sägas ha lämnats till de nationella lagstiftarna. Detta följer av den språkliga vagheten och gäller således oaktat de allmänna och principiella krav som ställs på implementeringslagstiftning i medlemsstaterna.

Detta ligger i även direktivets natur som regleringsinstrument. De nationella lagstiftarna är skyldiga att implementera sekundärrätten, men i den utsträckning det saknas nödvändiga preciseringar i EU-rätten uppkommer oundvikligen en maktförskjutning, ett slags delegation *de facto* för medlemsstaterna med avseende på sådana nödvändiga preciseringar.

Det återstår alltså att se om den uttryckliga delegation som direktivet nyss konstaterats innehålla, kompletteras med ett utrymme *de facto* för medlemsstaterna att i praktiken bidra till definitionerna av sjukvård och sjukvårdande behandling.

Unionsrätten måste tillämpas konsekvent och likformigt. Eftersom EUD omöjligen kan pröva alla frågor måste de nationella rättstillämparna, åtminstone i kvantitativt hänseende, axla ansvaret som unionsrättens viktigaste aktörer.

3 Skattefri sjukvård enligt EUD:s praxis

3.1 Inledning

Den inventering av direktivets text som presenterats i det föregående kapitlet ska nu prövas mot EUD:s praxis:[46] Det primära syftet är att undersöka vilket innehåll som domstolen gett de rekvisit och begrepp som används i direktivet (sjukvård, sjukvårdande behandling osv.).

Men givetvis kan direktivets formulering av de aktuella undantagen inte vara den enda utgångspunkten. För att bilden av EUD:s praxis ska bli rättvisande och användbar gäller det att också fånga upp rättens andra uttalanden av betydelse för rättsläget, avseende exempelvis neutralitetsprincipens betydelse vid tolkning och tillämpning av sjukvårdsundantaget.

Den som presenterar en rättsvetenskaplig analys av ett juridiskt område formulerar givetvis själv sina frågor och utgångspunkter. En självklar ambition är att frågeställningarna är begripliga och kan uppfattas som relevanta, samt att resultatet är användbart. I detta arbete eftersträvas såväl akademisk som praktisk användbarhet, dvs. framställningen riktar sig till såväl forskare som till dem som arbetar med lagstiftning och rättstillämpning.

[46] Probleminventeringen ger också upphov till ett antal frågor som kan ställas till svensk intern rätt. Dessa presenteras i kapitel 4.

Detta medför problem, särskilt i fråga om vilket rättsfallsmaterial som bör undersökas. EUD:s praxis är svåröverskådlig. Ibland är den dessutom otydlig och motsägelsefull. Detta kan också uttryckas så, att det stundtals är svårt att komma med annat än kvalificerade gissningar med avseende på rättsläget.

Emellertid avser denna undersökning endast tolkningen och tillämpningen av ett mycket avgränsat och konkret utformat område i direktivet. Det är därför möjligt att begränsa rättsfallsundersökningen till de mål där domstolen särskilt har haft att pröva om medlemsstaterna på ett riktigt sätt har implementerat undantaget för vård, inklusive mål där direktivet har åberopats direkt av skattskyldiga.[47] Detta hindrar naturligtvis inte att nödvändiga hänvisningar görs till annan unionsrättslig praxis, men synsättet medger en begränsning av den närmare undersökningen till att omfatta en viss grupp av mål vid EUD.

Praxis där EUD uttryckligen har haft att ta ställning till omfattningen av undantaget i art. 132.1 punkterna b och c (sjukvård och sjukvårdande behandling) ska undersökas först. Här är de *viktigaste* avgörandena 15 till antalet.[48] Av dessa 15 avgöranden avser två av de äldsta målen fördragsbrottstalan mot Storbritannien respektive Frankrike.[49] I målet mot Storbritan-

[47] Att undantaget uppfyller kriterierna för att ha direkt effekt följer bland annat av mål C-141/00 *Kügler*. Allmänna EU-rättsliga frågor, så som förutsättningarna för att unionsrättsliga bestämmelser ska få direkt effekt, diskuteras inte särskilt i detta arbete.

[48] Givetvis berörs i framställningen även många andra avgöranden med relevans för undersökningen. De 15 centrala målen är C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien*, C-384/98 *D*, C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike*, C-141/00 *Kügler*, C-45/01 *Dornier*, C-212/01 *Unterpertinger*, C-307/01 *d'Ambrumenil*, förenade målen C-394/04 *Ygeia* och C-395/04 *Ypourgos*, förenade målen C-443/04 *Solleveld* och C-444/04 *van Eijnsbergen*, C-106/05 *L.u.P.*, C-262/08 *CopyGene*, C-86/09 *Future Health Technologies*, C-156/09 *Verigen Transplantation Service*, C-91/12 *PFC Clinic* och C-366/12 *Klinikum Dortmund*.

[49] C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* och C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike*.

nien gjorde Kommissionen gällande att undantaget för sjukvårdande behandling utsträckts för långt vid implementeringen i nationell rätt. I målet mot Frankrike var utgångspunkten den motsatta, dvs. att mervärdesskatt tagits ut för sådant som borde ha undantagits.[50]

De övriga 13 målen är förhandsavgöranden där fråga varit om huruvida privatpersoner eller företag ska betala mervärdesskatt eller ej. 11 av målen avser frågan om mervärdesskatteplikt för tillhandahållanden från privata entreprenörer, närmare bestämt från bolag eller enskilda näringsidkare. I 9 av dessa mål har företaget i fråga vägrats mervärdesskattefrihet enligt nationell rätt men ansett att deras tillhandahållanden ska vara skattefria. Endast i 2 av målen är förhållandet det motsatta, dvs. att en företagare anser att hans tillhandahållanden borde omfattas av mervärdesskatteplikt.

Den fortsatta framställningen är disponerad enligt följande. Först undersöks sådana principiella utgångspunkter som EUD själv aktualiserar i sina avgöranden och vilka har generell betydelse för tolkningen av undantagen i art. 132.1 om vårdtjänster m.m. Hit hör bland annat den centrala frågan om vilken betydelse mervärdesskatterättens neutralitetsprincip spelar för avgränsningen av undantagen.

Härefter undersöker jag hur EUD konstruerat de begrepp som identifierats i direktiven och vilkas innebörd och inbördes förhållande jag diskuterat översiktligt ovan. Avsikten är givetvis att så långt möjligt ge begreppen ett innehåll som kan prövas mot de antaganden jag gjort och som i ett senare skede av undersökningen prövas mot svensk nationell rätt.

[50] Avgörandena analyseras i det följande, i enlighet med den disposition som strax ska presenteras.

3.2 Allmänna utgångspunkter för tolkningen

I ett betydande antal av de undersökta domsmotiveringarna gör EUD likartade programmatiska uttalanden med avseende på de värderingar som bör styra tolkningen av undantaget för sjukvård. Det rör sig i huvudsak om fyra principiella utgångspunkter som domstolen säger sig tillämpa vid tolkningen, nämligen *restriktivitet*, *konceptuell gemenskap*, *ändamålsenlighet* och *neutralitet*. De tre första diskuteras i detta avsnitt. Neutraliteten är lite mer utrymmeskrävande och behandlas under egen rubrik i nästföljande avsnitt.

Det bör inledningsvis understrykas att de angivna principiella utgångspunkterna för tolkningen inte är unika för just sjukvårdsundantaget. I stället återkommer de mer allmänt i domstolens tolkning av undantagen från mervärdesskatteplikt. Detta visas i det följande med exemplifierande hänvisningar till motsvarande uttalanden avseende undantaget från skatt på finansiella tjänster. En komplett kartläggning av domstolens uttalanden av detta slag faller dock utanför ramen för framställningen.

De principiella utgångspunkterna för EUD:s tillämpning av undantag från mervärdesskatteplikt är följande. Domstolen framhåller med stor tydlighet och i ett flertal av de undersökta målen att undantagen från mervärdesskatt för vård och omsorg ska tolkas restriktivt, "eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt ska uttas på alla tjänster som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag". Neutralitetsprincipen ska beaktas samtidigt som de begrepp som används i direktivets undantagsregler ska ges ett innehåll som svarar mot syftet med dem.[51]

[51] C-106/05 *L.u.P.* p. 24. Se även t.ex. C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 52, C-212/01 *Unterpertinger* p. 34. Motsvarande förhållningssätt synes prägla EUD:s generella syn på hur mervärdesskatteundantag ska betraktas, se t.ex. C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties* (SUFA) p. 13, C-284/03 *Temco* p. 17 och C-8/01 *Taksatorringen* p. 62.

Domstolens principiella förhållningssätt framstår i detta hänseende som konsekvent och välmotiverat. Tanken med systemet är ju att mervärdet ska bli föremål för generell beskattning. Synsättet svarar också väl mot ett traditionellt sätt att inom juridiken förhålla sig till systemavvikelser och asymmetrier. Det är också uttryck för domstolens generella hållning till undantag från mervärdesskatteplikt.[52] Restriktivitet vid tolkning av undantag, i synnerhet sådana som kan uppfattas som generösa inom ramen för ett system med repressiva inslag, framstår i själva verket som en så stark norm att den bör betraktas som en del av rättskälleläran. EUD:s inställning kan därför ses som följdriktig och väntad.

Restriktiviteten förefaller dock att i någon mån neutraliseras av domstolens uttalanden om betydelsen av att undantagen tolkas i enlighet med sitt ändamål. Visserligen framhåller rätten att syftet med undantagen bara är att vissa väl preciserade företeelser ska vara skattebefriade, och att allmänintresse inte i sig är en faktor som talar för skattefrihet.[53] Men det görs också klart att de begrepp som används för att avgränsa tillämpningsområdet för skattefriheten, t.ex. verksamheter som är "närbesläktade" med sjukvård inte i sig behöver tolkas restriktivt. Detta beror på att användningen av begreppen avser "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 mervärdesskattepliktig".[54]

På motsvarande sätt klargörs i mer generella ordalag: "Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord

[52] Se motsvarande uttalande avseende undantaget för finansiella tjänster i C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties* p. 13.
[53] Se t.ex. C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 54.
[54] C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* p. 23.

som används för att definiera undantagen ... ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt ..."[55]

EUD menar alltså att undantagen ska tolkas restriktivt, men att detta inte gäller de ord som definierar undantagen. Det är ingen tvekan om att dessa uttalanden lästa tillsammans antyder en viss brist på intellektuell precision. Oklarheten och motsägelsefullheten i uttalandena försvagar deras styrka som juridiska hjälpmedel. Slutsatsen blir att de (givetvis) måste hållas i minnet vid analysen av praxis, men att uttalandena om restriktivitet och ändamålsenlighet inte självständigt kan vara till så mycket hjälp i den fortsatta analysen. Däremot säger det sig självt att detta slags uttalanden av EUD kan bli till nytta för den som vill argumentera för en viss lösning i en process.

Domstolens ställningstagande om att de använda begreppen sjukvård, sjukvårdande behandling m.m. är gemenskapsrättsliga framstår som betydligt robustare. De begrepp som används i undantagen är "självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt".[56]

Svagheten här är givetvis den oklara syftning som är återkommande i åtminstone de svenska versionerna av domarna. Det primära syftet med användningen av begreppen sjukvård, sjukvårdande behandling m.fl. är att konstruera ett undantag från skatteplikt som ska öka tillgängligheten till vården för allmänheten genom att göra tjänsterna billigare. Det är synen på begreppen som självständiga gemenskapsrättsliga som syftar till att omöjliggöra nationella variationer i tillämpningen.

[55] C-86/09 *Future Health Technologies* p. 30. Även t.ex. C-45/01 *Dornier* p. 48. Se motsvarande uttalande avseende andra undantag i t.ex. C-445/05 *Haderer* p. 18, C-407/07 *Stichting Centraal* etc. p. 30 samt C-357/07 *TNT Post UK* p. 31.

[56] Se t.ex. C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 52, C-212/01 *Unterpertinger* p. 34 samt C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* p. 21. Motsvarande uttalanden om undantaget för finansiella tjänster finns i 235/85 *Kommissionen mot Nederländerna* p. 18 och C-347/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties* p. 11.

Syftningsfrågan kan dock knappast tas till intäkt för någon egentlig oklarhet. Slutsatsen måste bli att de begrepp som används i art. 132.1 b och c ska tolkas likformigt i hela EU och att medlemsstaterna vid implementeringen inte disponerar över deras innebörd. Den fortsatta undersökningen får visa om EUD upprätthåller detta synsätt.

Motsvarande gäller den fjärde utgångspunkt för tolkningen som EUD regelmässigt framhåller och som här identifierats inledningsvis, nämligen kravet på upprätthållande av neutraliteten.

3.3 Allmänt om neutralitet i mervärdesskatterätten

Det framstår sedan lång tid som en truism att påstå, att neutralitetsaspekter alltid måste beaktas vid tolkning och tillämpning av den unionsrättsligt reglerade mervärdesskatterätten. EUD hänvisar regelmässigt till neutralitetsintresset och det är därför lätt att finna uttalanden i domstolens praxis som kan användas till stöd för på ståendet att neutraliteten alltid måste beaktas.[57]

I detta avsnitt ska jag först kort beröra de neutralitetsintressets rättsgrunder och möjliga innebörder som har betydelse för det undersökta området. Här saknas anledning att gå på djupet, eftersom litteraturen omfattar en hel del diskussion kring neutralitetsbegreppet.[58] En annan självklar anledning till åter-

[57] Se t.ex. den utförliga kartläggningen i Sonnerbys avhandling, som även innehåller rikhaltiga hänvisningar till annan litteratur. Även t.ex. Eskildsen.

[58] Monografier med mervärdesskatterättslig inriktning innehåller, visserligen i varierande utsträckning, men med regelmässighet reflektioner om neutralitetens betydelse. Se i svensk, dansk och tysk doktrin t.ex. Alhager, Henkow, Melz, Ramsdahl Jensen, Rendahl 1, Stensgaard, Theile, Westberg och Öberg, med de omfattande litteraturreferenserna i dessa verk. Neutrali-

hållsamhet är givetvis att denna framställning inte har till föremål att generellt undersöka neutralitetsprincipen. Att litteraturen är omfattande på området är närmast självklart, eftersom i princip varje grundlig mervärdesskatterättslig undersökning måste förhålla sig till de neutralitetsintressen som anses vara styrande för mervärdesbeskattningen.

I de nästföljande avsnitten ska jag strax och med större detaljambition lyfta fram de rättsfallsmotiveringar avseende undantaget för sjukvård m.m., där EUD särskilt hänvisar till neutraliteten som värde vid tolkningen.

Neutralitetsprincipen är föremål för såväl generell uttrycklig reglering i mervärdesskatterätten, som särskild reglering med avseende på undantagen i art. 132 för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset.[59]

Det tydligaste allmänna uttrycket för neutralitetsprincipen som grund för den unionsrättsliga mervärdesskatterätten finns i de skäl som anförs i ingressen till direktivet.[60] Här bör särskilt observeras att ingresserna har konkret betydelse för tolkning av direktiv och att de åberopas av EUD.[61] Principen anses också kunna härledas ur direktivets art. 2.[62]

Frågan om neutralitetens närmare innebörd (eller innebörder) är mer komplicerad och kan inte utredas närmare här. Den kanske viktigaste skiljelinjen kan dras mellan ekonomiskt förankrad neutralitet i behandlingen av olika stater respektive

tetsprincipen behandlas också i ett mycket stort antal artiklar och i handböcker.

[59] Begreppet rättsprincip utvecklas inte närmare här. Förutom omfattande rättsteoretiska undersökningar, se särskilt Dworkin, finns en hel del skatterättslig speciallitteratur på området, se t.ex. Hultqvist, Moëll, Påhlsson 1997, samt Sonnerby med i dessa verk införda referenser till annan litteratur.

[60] Se t.ex. punkterna 4, 5, 7, 20, 28, 30, 34 och 39.

[61] Se t.ex. C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics* p. 23, C-203/87 *Kommissionen mot Italien* p. 9, C-111/92 *Lange* p. 20 och C-291/03 *My Travel* p. 33. För fler exempel, även Sonnerby s. 73.

[62] Se Simons s. 44, Lohse s. 582 och Sonnerby s. 74.

av företag och enskilda sinsemellan. I ingressen såväl som i diskursen om mervärdesskatten generellt synes det främst vara konkurrensneutraliteten mellan företag och branscher som framhålls.[63]

Ytterligare en reflektion som bör göras här är att neutraliteten på mervärdesskatteområdet ofta uppfattas som ett uttryck för likhetsprincipen.[64] Detta är annars knappast gängse, eftersom neutralitet normalt ses som en teknik syftande till främst ekonomisk effektivitet, medan likabehandling oftast ses som etisk rättvisenorm. Icke desto mindre framhåller EUD i mervärdesskatterätten de båda principernas släktskap.[65] Domstolen har dock numera klargjort att neutralitetsprincipen och likhetsprincipen i mervärdesskatterätten inte är synonymer.

I stället framstår neutraliteten som en delmängd av den mer omfattande principen om likabehandling.[66] Neutralitetsprincipen är i till skillnad från likabehandlingsprincipen inte att anse som primär- utan som sekundärrätt.[67] Den upprätthålls inte heller om den står i strid med ordalydelsen eller systematiken i mervärdesskattedirektivet, dvs. när direktivet självt gör avsteg från principen.[68]

De följande avsnitten avser att närmare besvara frågan om vilken eller vilka slags neutralitet som EUD framhållit vid tillämpningen av undantagen i art. 132.1.

[63] Detta gäller även i ett historiskt perspektiv, se The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Sub-Groups A, B and C, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1963 s. 23 ff.

[64] Se t.ex. C-262/08 *CopyGene* samt C-259/10 och C-260/10 *the Rank Group.*

[65] Se föregående not samt även t.ex. de förenade målen C-443/04 *Solleveld* och C-444/04 *van Eijnsbergen* p. 35.

[66] Se C-480/10 *Kommissionen mot Sverige.*

[67] Se C-174/08 *NCC* p. 42–43. Även Rasmussen s. 53 samt Novoa, s. 568.

[68] Se t.ex. C-44/11 *Deutsche Bank* p. 45, C-174/11 *Zimmermann* p. 50. Även Stensgaard s. 99 ff. samt Rasmussen s. 52.

3.4 Neutraliteten som generell norm vid tillämpningen av undantaget för sjukvård

Det bör inledningsvis slås fast att undantaget från mervärdesskatt för sjukvård m.m. står i konflikt med den neutralitetsprincip som är en systematisk grund för mervärdesbeskattningen. Undantaget är ett uttryck för att sociala hänsyn har fått företräde framför den neutralitetsprincip vars främsta teoretiska grund är ekonomisk effektivitet.[69] Det är dock lika viktigt att understryka att detta inte alls innebär att neutralitetshänsyn saknar betydelse för tolkningen och tillämpningen av undantaget. Tvärtom framgår neutralitetskrav såväl av kompletterande bestämmelser (se nedan) som av EUD:s praxis.

De generella neutralitetshänsyn som präglar mervärdesskatterätten kommer till uttryck redan i EUD:s allmänna utgångspunkter för tolkningen av sjukvårdsundantaget, vilka redovisats ovan under 3.2. När domstolen framhåller att undantaget ska tolkas restriktivt av hänsyn till principen om generell mervärdesbeskattning, kan detta nämligen uppfattas som just ett hävdande av ett beskattningssystem som är neutralt.[70]

I tillägg till den allmänna neutralitetsgrundsats som ligger till grund för systemet och som framgår av bland annat direktivets ingress, finns för flertalet av de undantag från mervärdesskatteplikt som regleras i art. 132 en särskild och uttrycklig neutralitetsbestämmelse i art. 134. Denna har närmast formen av en generalklausul:[71]

[69] Förutom den principiella intressemotsättningen kan identifieras konkreta ekonomiska konsekvenser av undantag, t.ex. s.k. kumulativa effekter i omsättningskedjan. En diskussion kring sådana faller dock utanför ramen för framställningen.

[70] Se C-108/99 *CFI*, C-382/02 *Cimber Air* samt C-89/05 *United Utilities*.

[71] Se även ovan under 2.3.4.

"Tillhandahållande av tjänster och leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt (...):

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

Punkten a understryker den restriktivitet med vilken undantagsreglerna enligt EUD ska tolkas. Punkten b ger uttryck för den konkurrensneutralitet som måste betecknas som den för direktivets tolkning praktiskt mest betydelsefulla formen av neutralitet.

Det går inte att av de citerade formuleringarna i direktivet dra några säkra slutsatser *de lege lata* med avseende på neutralitetsargumentets förhållande till sjukvårdsundantaget. Därtill är formuleringarna alltför vaga.

De sententia ferenda går det naturligtvis att hävda att neutralitetshänsynen bör ges samma tyngd här som i mervärdesskatterätten i övrigt. Men samtidigt måste man hålla i minnet den intressemotsättning som manifesteras i sjukvårdsundantaget, mellan strävan efter den neutrala gemensamma marknaden å ena sidan, och en socialt betingad prisregleringspolicy över vilken medlemsstaterna delvis själva råder, å den andra. Endast en noggrann rättsfallsanalys kan visa på neutralitetsargumentets ställning i praktiken.

3.5 Neutraliteten som konkret verktyg i EUD:s tolkning av sjukvårdsundantaget

I de undersökta domarna finns också helt följdriktigt ett stort antal hänvisningar till neutralitetshänsyn. I åtskilliga fall har neutraliteten fått avgörande betydelse för utgången. Den vanligaste typen av hänvisning som EUD gör kan emellertid karaktäriseras som ett slags programförklaring av det allmänna slag som även är frekvent i fråga om behovet av restriktivitet. Dessa mycket generellt hållna uttalanden görs ofta i samband med att även andra intressen betonas, t.ex. undantagsbestämmelsernas syfte:

> "Tolkningen av de i denna bestämmelse använda termerna måste dock vara förenlig med syftet med sagda undantag från skatteplikt. Den måste *också* vara förenlig med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt" (min kursivering).[72]

Detta slags återkommande hänvisningar visar naturligtvis på att domstolen vill framhålla neutralitetens betydelse, inte endast som "byggsten" i mervärdesskattesystemet, utan även som konkret hjälpmedel vid tolkningen av undantagsbestämmelserna. Kombinationen med en hänvisning till undantagets syfte illustrerar emellertid också medvetenhet om den intressekonflikt och den kompromisskaraktär som präglar just detta område. Det är ingen tvekan om att syftet med sjukvårdsundantaget, att göra sjukvårdstjänster m.m. billigare för allmänheten, står i ett motsatsförhållande till en neutralitetstanke som i princip kräver generell likabehandling av företag.

EUD synes alltså väl medveten om den intressekonflikt som ligger inbäddad i undantagen i art. 132.1. Det är dock omöjligt att i detta slags generella hänvisningar få någon uppfattning om hur dessa intressen ska vägas mot varandra i konkreta

[72] C-45/01 *Dornier* p. 42.

situationer. För detta krävs en undersökning av hur (och om!) domstolen har subsumerat verkliga omständigheter under neutralitetsprincipen. I de följande två avsnitten diskuteras detta med avseende på företagens rättsliga form samt bransch, verksamhet och ort.

3.6 Neutralitet med avseende på företagsform

1. Det är väl känt att den ekonomisk-teoretiskt förankrade konkurrensneutralitet som dominerar inom mervärdesskatterätten i praktiken ges ungefär samma innebörd som den traditionella etiska likabehandlingsprincipen. Skillnaden mellan de båda kan främst hänföras till deras upphov och syfte, inte till deras uttryck.

Ett av den mervärdesskatterättsliga konkurrensneutralitetens främsta uttryck är således likabehandlingen av olika företagsformer.[73] Det är principiellt otillåtet för medlemsstaterna att vid implementeringen av den unionsrättsliga mervärdesbeskattningen göra skillnad mellan företagsformer, om det inte finns stöd för sådan olikformighet i direktivet.[74]

I den svenskspråkiga litteraturen har Sonnerby i sin avhandling förtjänstfullt kartlagt EUD:s syn på neutralitet mellan företagsformer vid tillämpning av ett antal olika undantag från

[73] Detta är också ett typiskt uttryck för neutralitet vid inkomstbeskattningen. Inkomstbeskattningen är dock med få undantag fortfarande föremål för nationell reglering vilket medför att neutralitet får varierande genomslag. I svensk rätt kommer normen till uttryck på så olika områden som t.ex. koncernbidragsregler och löntagarbeskattning (likställning av kontant lön med förmåner), men neutralitetsönskemålen balanseras här mot andra praktiska intressen på ett helt annat sätt än inom mervärdesskatteområdet.

[74] Se förutom de mål som åberopas i det följande t.ex. C-216/97 *Gregg*, C-144/00 *von Hoffman*, C-169/04 *Abbey National 2* samt C-357/07 *TNT post UK*.

skatteplikt.[75] Min framställning kan därför begränsas till att undersöka hur domstolen i just de fall som behandlar sjukvårdsundantaget tar ställning till hur olika företagsformer behandlas.

Det är dock inte tillräckligt att ställa frågan om konkurrensneutralitet är ett framträdande intresse vid tillämpning av undantaget. Lika intressant är det naturligtvis att söka kunskap om den avvägning som domstolen eventuellt gör mellan konkurrensneutralitet och andra intressen, t.ex. den delegation till de nationella lagstiftarna som finns i art. 132.1 och som har inventerats ovan i kapitel 2.

2. I C-141/00 *Kügler* var den skattskyldige ett tyskt bolag som bedrev ambulerande vårdverksamhet. Verksamheten gick ut på att tillhandahålla vård och hjälp i hemmet till personer som till följd av sitt fysiska tillstånd inte kunde klara sig själva.

I tysk rätt hade sjukvårdsundantaget implementerats på ett sådant sätt att det kunde tolkas som att det var en förutsättning för skattefrihet, att sjukvård och sjukvårdande behandling som bedrevs av privaträttsliga subjekt redovisades av entreprenörer som var fysiska personer. Juridiska personer skulle alltså överhuvudtaget inte kunna göra skattefria tillhandahållanden. Undantag gjordes i tysk rätt för vissa inrättningar som erkänts särskilt i enlighet med direktivets delegationsbestämmelser, men till denna kategori hörde inte det aktuella bolaget.

EUD slog fast att det för tillämpningen av undantaget inte spelade någon roll att subjektet i fråga var en juridisk person, utan att undantaget skulle tillämpas oberoende av utförarens juridiska form. Motiveringen vilar på tre tydliga argument.[76]

För det första görs i direktivets avgränsning av begreppet sjukvårdande behandling ingen inskränkning till viss juridisk form. Vidare är det förenligt med undantagets målsättning, dvs. att minska vårdkostnaderna, om man låter det omfatta

[75] Se Sonnerby s. 121–143.
[76] Se C-141/00 *Kügler* p. 26–31.

alla aktörer oavsett juridisk form. Till sist understryks att principen om "skatteneutralitet utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende".[77]

3. EUD bekräftade sin hållning i C-45/01 *Dornier*. Även i detta rättsfall var det tysk rätt som prövades mot unionsrätten. Fråga var denna gång om en stiftelse. Denna drev en öppenvårdsmottagning där legitimerade psykologer gav patienter psykoterapeutisk behandling. Enligt den tyska skattemyndigheten omfattades stiftelsen Dorniers tillhandahållanden inte av skattefriheten. Stiftelsen gjorde självt gällande det motsatta.

EUD konstaterade först att det var ostridigt att behandlingarna skulle ha omfattats av skattefriheten om de tillhandahållits av psykoterapeuter som bedrivit självständig verksamhet. Mot den bakgrunden framhöll domstolen att det av neutralitetskravet följde att stiftelseformen inte kunde påverka frågan om skattefrihet.[78]

4. Förhållandet mellan neutralitetskravet och de delegationsmöjligheter som art. 132.1 innehåller ställdes på sin spets i C-498/03 *Kingscrest*. I målet, som inte rörde sjukvårdsundantaget utan undantaget för omsorgstjänster, var fråga om medlemsstats utnyttjande av delegationsmöjligheten i art. 132.1 g och h avseende sådana "erkända organ av social karaktär" som ska åtnjuta skattefrihet för sina tillhandahållanden.[79] Följden av domstolens resonemang i målet var bl.a. att även privaträttsliga organ kunde ses som sådana välgörenhetsorganisationer som pekades ut i den prövade nationella lagstiftningen. Det vill alltså synas som om den medlemsstat som utnyttjat delega-

[77] C-141/00 *Kügler* p. 30.

[78] Se C-45/01 *Dornier* p. 18–21. Emellertid hade tjänsterna i det aktuella fallet utförts av psykologer och inte av psykoterapeuter vilket föranledde ytterligare analys från domstolens sida. Denna diskuteras i avsnitt 3.8.8 nedan om praxis avseende begreppet sjukvårdande behandling.

[79] Observera dock att det i avgörandet var den äldre ordalydelsen i art. 13 A.1 g och h i sjätte mervärdesskattedirektivet som var föremål för prövning.

tionsmöjligheterna i art. 132.1 måste iaktta neutralitet i fråga om juridisk form inom ramen för det faktiska utnyttjandet.[80]

5. *Sammanfattningsvis* medger rättsfallen tre med varandra sammanhängande centrala *slutsatser* om rättsläget. Av de undersökta motiveringarna följer för det första att aktörerna ska behandlas neutralt med avseende på juridisk form.[81]

För det andra är hänvisningen till skatteneutraliteten så generellt utformad att den också ger en principiell bekräftelse av vad som sagt inledningsvis ovan. Det krävs alltså uttryckligt stöd i direktivet för avvikelse från den konkurrensneutralitet som är mervärdesskatterättens grundprincip. Denna grundregel gäller även vid tillämpning av sjukvårdsundantaget. Man kan också uttrycka det så, att undantaget ska tillämpas inom ramen för neutralitetsprincipen sådan denna normalt tolkas av EUD avseende undantagen.[82]

För det tredje kan den slutsatsen också dras, att delegationsmöjligheterna i art. 132.1 till de nationella lagstiftarna inte omfattar olikbehandling av olika företagsformer som utför samma aktiviteter. Medlemsstaterna får alltså inte utnyttja delegationsmöjligheterna på ett sätt som avgränsar det skattepliktiga området endast med hjälp av tillhandahållarens juridiska form.

Slutsatserna får dock ses som tentativa eftersom de måste speglas mot den övriga rättspraxis som finns avseende tillämpningen av sjukvårdsundantaget och som undersöks i det följande.

[80] Se härtill även domstolens uttalanden i C-106/05 *L.u.P.* p. 50 samt C-262/08 *CopyGene* p. 57 och 61.

[81] Se även C-216/97 *Gregg and Gregg* samt Rasmussen s. 57 och Westberg, Kommentar till mervärdesskattedirektivet s. 12.

[82] Se Rendahl 1 s. 72 ff.

3.7 Neutralitet med avseende på bransch, verksamhet och ort

1. Ovan (3.3) har konstaterats att EUD i de rättsfall som direkt berör vårdundantaget gjort ett stort antal generellt hållna uttalanden om neutralitetens betydelse för mervärdesbeskattningen i allmänhet, såväl som för tillämpningen av undantaget i fråga.[83] Härtill har identifierats flera tydliga klarlägganden med innebörden att olika rättsliga organisationsformer måste likabehandlas. Härnäst ska jag lyfta fram sådana uttalanden i de undersökta domsmotiveringarna varigenom EUD använder neutraliteten som verktyg vid tolkningen av de begrepp och rättsfaktumbeskrivningar som ingår i vårdundantaget.

2. En sådan användning illustreras mycket tydligt i de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia*. Fallet rörde en privaträttslig juridisk person som tillhandahöll sjukhusvård och sjukvård. I tillägg härtill erbjöd Ygeia sina patienter telefontjänster och uthyrning av tv-apparater. Medföljare till patienterna erbjöds sängplatser och måltider. Frågan i målet var om dessa tilläggstjänster till patienterna och deras medföljare skulle omfattas av mervärdesskattefriheten på den grunden att de var sådana med sjukvård "närbesläktade verksamheter" som avsågs i art. 13 A.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.[84] Ygeia menade att så skulle anses vara fallet, särskilt med hänsyn till att denna tolkning ledde till att den slutliga kostnaden för sjukhusvistelsen minskade.

I sin motivering ställde EUD först de aktuella tillhandahållandena mot sådana definitioner av sjukvård m.m. som utbildats i praxis, samt förde ett resonemang om hur med sjukvård

[83] Uttalanden av detta slag förekommer som bekant mycket frekvent i EUD:s mervärdesskattepraxis.

[84] Motsvarande rekvisit i art. 132.1 b är "transaktioner nära knutna till dessa" (dvs. sjukhusvård och sjukvård, ingen ändring är dock avsedd i och med den ändrade ordalydelsen).

närbesläktade tillhandahållanden borde vara beskaffade.[85] Redan denna analys ledde till slutsatsen att de aktuella tjänsterna föll utanför undantaget.[86]

EUD gick emellertid vidare och framhöll i principiellt hållna ordalag att ett sjukhus som tillhandahåller telefontjänster och tv-tjänster konkurrerar med andra leverantörer av samma tjänster. På motsvarande sätt konkurrerar det sjukhus som tillhandahåller mat och logi till patienternas medföljare med hotell och restauranger. Den tolkning som domstolen redan kommit fram till, nämligen att de aktuella tjänsterna föll utanför undantaget, harmonierade därmed med mervärdesskatterättens övergripande neutralitetsprincip.

Det bör särskilt noteras att domstolen nöjde sig med att konstatera att en potentiell konkurrenssituation förelåg. Det var således inte nödvändigt att identifiera andra aktörer vilkas marknadsposition skulle skadas om de aktuella transaktionerna ansågs skattefria. I stället räckte med att så kunde bli fallet. Detta synsätt är återkommande i EUD:s bedömningar på området.[87]

EUD erinrade avslutningsvis om den särskilda påminnelse om konkurrensneutralitetens betydelse som numera återfinns i art. 134 b av direktivet. Enligt denna bestämmelse omfattar inte undantagets skattefrihet sådana tillhandahållanden där syftet är att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.[88]

3. De förenade målen C-443/04 och C-444/04 *Solleveld* avsåg bland annat räckvidden av direktivets delegation till medlemsstaterna, att själva avgöra vilka som ska definieras som så-

[85] Se härtill närmare nedan under 3.8.4.
[86] Se de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* p. 24–31.
[87] Se härtill Sonnerby s. 142.
[88] Se 2.2.5 ovan.

dana medicinska eller paramedicinska yrkesutövare vilkas sjukvårdande behandling ska omfattas av vårdundantaget.[89]

H.A. Solleveld var registrerad fysioterapeut men utförde även "störningsfältsdiagnostik" vilken grundade sig på teorin att man genom en särskild undersökning av munhålan kunde upptäcka orsaken till olika besvär och sjukdomar.

I Nederländerna omfattades visserligen fysioterapeuter av den grupp utövare vars sjukvårdande behandling skulle vara skattefri. Emellertid hänfördes inte "störningsfältsdiagnostik" till de aktiviteter som angavs vid preciseringen i nederländsk rätt av en fysioterapeuts yrkesutövning.

I det andra fallet hade psykoterapeutiska tjänster utförts av en psykoterapeut. Den nationella lag som skulle tillämpas på situationen medgav emellertid endast att psykoterapi tillhandahållen av psykiatriker, psykologer m.fl. ansågs skattefri. Det "räckte" med andra ord inte att psykoterapin tillhandahållits av en psykoterapeut, en reglering som givetvis framstår som säregen i lekmannens ögon.

EUD förde i sin motivering ett utförligt och mycket komplicerat resonemang om räckvidden av direktivets delegationsbestämmelse. Rätten kom här fram till att denna omfattade inte endast de formella kvalifikationerna för att utöva vissa yrken, utan även själva definitionerna av de behandlingar som skulle omfattas av yrkesutövningen i fråga.[90] Detta antyder att delegationen kan vara mer långtgående än vad direktivets ordalydelse vid första påseende tycks medge. Frågan är givetvis mycket betydelsefull och behandlas mer utförligt i det följande.[91]

De långtgående delegationsmöjligheterna innebar att det föll inom medlemsstaternas befogenhet att begränsa fysiotera-

[89] Se art. 132.1 c samt 2.3.2 ovan. I sjätte direktivet återfanns regeln i art. 13 A.1 c.
[90] Se C-443/04 och C-444/04 *Solleveld* p. 30.
[91] Se 3.8.10.

peuters skattefrihet till vissa särskilt angivna aktiviteter, respektive att inte uppta psykoterapeuter bland de kategorier yrkesutövare som omfattas av skattefriheten.[92]

Neutralitetens betydelse framhölls emellertid också tydligt och det på följande sätt. Även om medlemsstaternas frihet att låta olika yrkeskategorier omfattas eller inte omfattas är stor, måste denna utövas med beaktande av objektiva kriterier för kvalitet. EUD uttrycker detta så, att definitionerna ska "kunna motiveras av objektiva skäl grundade på yrkeskvalifikationerna hos dem som ger denna vård och därigenom på överväganden beträffande kvalitén på de tillhandahållna tjänsterna".[93]

Den mycket komplicerade domen kan med avseende på neutralitetens betydelse tolkas enligt följande. Det är fullt tillåtet för medlemsstaterna att undanta exempelvis fysioterapeuter och psykoterapeuter från undantagets tillämpningsområde. Men neutraliteten kräver att detta sker på kvalitativa och objektiva grunder.[94] Under två förutsättningar måste nämligen terapeuterna medges skattefrihet.

Den första förutsättningen är att andra yrkeskategorier, t.ex. psykologer, tillhandahåller samma tjänster som terapeuterna och dessa (psykologerna) är skattebefriade för dem. Den andra förutsättningen är att terapeuterna vid en kvalitativ objektiv bedömning kan förutsättas vara lika väl skickade som psykologerna att utföra tjänsterna i fråga. Om dessa båda förutsättningar är uppfyllda måste medlemsstaterna av hänsyn till neutraliteten undanta även terapeuternas tjänster från skatteplikt.[95]

[92] Se C-443/04 och C-444/04 *Solleveld* p. 33–34.

[93] C-443/04 och C-444/04 *Solleveld* p. 37.

[94] Jämför C-45/01 *Dornier* p. 69.

[95] I målet ledde detta till att "störningsfältsdiagnostiken" respektive psykoterapeutens tjänster kunde undantas från skatteplikt endast om denna relation mellan neutralitet och kvalitativa krav hade iakttagits.

I ett principiellt perspektiv står det alltså helt klart att medlemsstaternas utnyttjande av delegationen i direktivet kan överprövas och vägas mot neutralitetshänsyn.

4. Omständigheterna i C-106/05 *L.u.P.* var följande. L.u.P. var ett tyskt bolag med en enda fysisk person som ägare. Inom ramen för bolaget utfördes medicinska analyser, särskilt på uppdrag av andra bolag som drev laboratorier i vilka allmänpraktiserande läkare sammanslutit sig. Analyserna var beställda av de allmänpraktiserande läkare som verkade i dessa sistnämnda bolag.

Den tyska skatteförvaltningen liksom tysk skattedomstol menade att L.u.P.:s verksamhet inte föll inom det skattefria området. L.u.P. motsatte sig detta.

EUD:s analys kom huvudsakligen att handla om huruvida de medicinska analyserna kunde falla under något av de begrepp som avgränsar skattefriheten, dvs. sjukvård, transaktioner nära knuten till sådan, sjukvårdande behandling etc. I anslutning härtill gjordes allmänna uttalanden om vikten av neutralitet.[96]

Av särskild betydelse i detta avsnitt är emellertid domstolens konkreta användning av neutraliteten som argument för utgången i målet. Efter att ha konstaterat att de ifrågavarande analyserna föll inom ramen för det centrala sjukvårdsbegreppet framhöll nämligen rätten särskilt att tolkningen överensstämde med principen om skatteneutralitet:

> ”Denna princip skulle nämligen inte iakttas 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 …”[97]

[96] Se C-106/05 *L.u.P.* p. 24.
[97] Se C-106/05 *L.u.P.* p. 32.

Uttalandet visar på två saker. För det första omfattar skatteneutraliteten vid uttolkningen av de begrepp som avgränsar skattefriheten inte endast verksamma inom samma branscher, samt yrkeskategorier som utför samma typ av verksamhet. Neutraliteten har även en geografisk dimension genom att skattefriheten inte får göras beroende av var en tjänst utförs.[98] För det andra bekräftar det citerade uttalandet behovet av att neutralitet avseende en verksamhet (mellan olika yrkeskategorier) görs beroende av en prövning av deras utbildning, kvalifikationer etc. Detta var nämligen den bärande slutsatsen i C-443/04 och C-444/04 *Solleveld.*

5. *Sammanfattningsvis* medger analysen i avsnittet följande *slutsatser.* De begrepp som används i undantaget från skatteplikt ska tolkas så att neutralitet råder inom en och samma bransch. Detta betyder att avgränsningen av sådana med sjukvård "närbesläktade" företeelser (art. 13 A.1 b i sjätte direktivet), respektive transaktioner "nära knutna" till sjukvård (art. 132.1 b i direktivet), måste göras med viss restriktivitet, så att inte konkurrensen mellan företag som producerar dessa tjänster störs. Detta gäller t.ex. leverans av kost och logi till anhöriga som ges möjlighet vistas tillsammans med patienter på sjukhus.

En sådan restriktivitet framstår dessutom som huvudregel för tillämpningen av undantaget och har berörts ovan. Restriktiviteten motiveras dock oftast av att reglerna utgör undantag från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska tas ut på tjänster.[99] Synsättet kontrasterar mot EUD:s tolkning av det centrala sjukvårdsbegreppet vilket enligt EUD inte behöver tolkas restriktivt.[100] Skälet till detta är att syftet med undantaget är att sänka vårdkostnaderna. Restriktiviteten gör sig

[98] Vid gränsöverskridande transaktioner torde fördragets bestämmelser om fri rörlighet garantera detta.
[99] Se t.ex. C-45/01 *Dornier* p. 42 samt ovan under 3.2.
[100] Se t.ex. C-45/01 *Dornier* p. 48.

naturligen inte gällande i undantagets centrala betydelseområde utan i dess gränsområden. Önskemålet om neutralitet mellan transaktioner inom olika branscher förstärker här kravet på restriktiv tolkning.

Även vid utnyttjandet av *delegationsbestämmelserna* måste principen om skatteneutralitet iakttas. Det finns två delegationsbestämmelser i undantagen för sjukvård och sjukvårdande behandling. I art. 132.1 b som behandlar sjukvård m.m. talas om andra *i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art*. För sjukvårdande behandling utanför sjukhusen gäller enligt art. 132.1 c skattefrihet när tjänsterna tillhandahålls av *medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga*.

EUD har konstaterat att medlemsstaternas manöverutrymme omfattar såväl yrkeskategorier och verksamhetstyper som den närmare beskrivningen av dessa kategoriers tjänster. Denna tolkning är inte självklar men framgår tydligt av praxis. När medlemsstaterna utnyttjar sin möjlighet att inkludera eller exkludera olika kategorier så måste olikformigheter baseras på objektiva skillnader i t.ex. utbildning och kompetens. Skillnaderna måste alltså vara sakligt grundade. På detta sätt hanterar domstolen den motsättning som annars skulle kunna uppstå mellan neutralitetskravet och det nationella manöverutrymmet.

Slutligen måste principen om skatteneutralitet iakttas även med avseende på plats eller ort där tjänsterna utförs. Det bör noteras att EUD även vid uttalandet av denna norm hänvisar till att tjänsteproducenter med samma utbildning etc. annars skulle kunna komma att olikbehandlas. Detta talar för att det krav på neutralitet som följer av jämförbara professionella kvaliteter är tillämpligt inte bara vid definitionen av yrkesutövare enligt art. 132.1 c utan även vid avgränsningen av andra inrättningar av liknande art i art. 132.1 b.[101]

[101] Se C-106/05 *L.u.P.*

Analysen i de följande avsnitten av de centrala rekvisiten i sjukvårdsundantaget får visa om det är möjligt att ytterligare precisera EUD:s avvägningar mellan neutralitetsprincipen och önskemålet att genom skattefrihet hålla nere kostnaderna för sjukvård m.m.

3.8 De centrala rekvisiten i sjukvårdsundantaget

3.8.1 Inledning

I det föregående har analyserats vilken vikt EUD fäster vid neutralitet och andra allmänna principiella grunder för mervärdesbeskattningen, när domstolen prövar nationella regler mot sjukvårdsundantaget. Härnäst ska undersökas hur EUD i sin praxis förhållit sig till de centrala förutsättningar för skattefrihet som anges i art. 132.1, punkterna b och c.

Det är nödvändigt att låta praxismaterialet betinga vilka rekvisit som undersöks. För att det ska vara möjligt att undersöka hur domstolen förhåller sig till ett rekvisit krävs nämligen att rättens motiveringar innehåller explicita formuleringar, hänvisningar, referenser eller liknande till rekvisitet. Begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling framstår som tämligen utförligt diskuterade av domstolen. Rättsfallen innehåller dessutom ytterligare preciseringar av innehållet i direktivet. Sammantaget föranleder detta en analys av EUD:s ställningstaganden till följande rekvisit i art. 132.1 punkterna b och c:

a) Vilken innebörd har direktivets *sjukvårdsbegrepp (härunder även sjukhusvård)*?
b) Vilka är de transaktioner *nära knutna* till ovanstående som kvalificerar för skattefrihet?
c) Vilka är de med sjukhus *likställda utförare* som kan meddela skattefri sjukvård?

d) Vilken innebörd har begreppet *sjukvårdande behandling*?
e) Har EUD preciserat vad som avses med delegationsregeln *medicinska och paramedicinska yrkesutövare* som dessa definieras av medlemsstaten i fråga?

3.8.2 Vilken innebörd har direktivets *sjukvårdsbegrepp* (härunder även sjukhusvård)?

3.8.2.1 Principen om det terapeutiska syftet

1. De äldsta mål jag kunnat finna där EUD förhåller sig till sjukvårdsbegreppet i reglerna om mervärdesskatt är C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien*. Målet, som var en fördragsbrottstalan, handlar egentligen om den dåvarande extensiva brittiska tolkningen av undantaget. Frågan i målet var närmare bestämt vilka transaktioner med varor som skulle omfattas av skattefriheten.[102]

EUD kom emellertid i sin motivering att göra ett generellt uttalande om själva sjukvårdsbegreppets innebörd. Art. 132.1 b avser enligt domstolen tjänster som "encompass a whole range of medical care normally provided on a non-profit-making basis in establishments pursuing social purposes such as the protection of human health".[103]

Domstolens uttalande om att sjukvård företrädesvis handlar om medicinsk vård inriktad på människors hälsa är väl närmast en truism, så allmän att den inte skulle behöva återges här. Men hänvisningen till att det normalt ska röra sig om icke vinstgivande, ideellt inriktade inrättningar kontrasterar starkt mot den privatiseringsvåg som präglat bland andra den svenska vård- och omsorgssektorn under senare år. När detta skrivs är frågan om i vilken utsträckning vårdföretag och andra företag inom den s.k. välfärdssektorn bör tillåtas gå med vinst

[102] Se härtill 3.8.4 nedan.
[103] C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* p. 32.

alltjämt mycket omdiskuterad. Den nytillträdda regeringen har utlovat begränsningar i lagstiftningen. Frågan ska utredas och lagändringar kan enligt vad som uppgivits i media inte väntas ännu på ett par år.

EUD:s uttalande antyder att privat arrangerad sjukhusvård som drivs med vinstsyfte inte skulle kunna omfattas av skattefriheten. Förekomsten av uttrycket "normally" i citatet, liksom rättsfallets ålder, skulle dock kunna tala i en annan riktning. Den fortsatta rättsfallgenomgången får visa hur domstolen förhåller sig till privata aktörer som driver verksamhet syftande till att ge vinst.[104]

2. I mål C-45/01 *Dornier* utvecklade EUD för första gången sin syn på vad som i sakligt hänseende ska anses utgöra sjukvård. Dornier var en privaträttslig stiftelse som erbjöd psykoterapeutisk behandling vid egen öppenvårdsmottagning. Behandlingen utfördes av legitimerade psykologer, som hade vederbörligt tillstånd för behandlingen men som inte var läkare. Enligt den tyska mervärdesskattelagstiftningen krävdes för skattefrihet att behandlingen utfördes under uppsikt av läkare.

Den hänskjutande domstolen frågade bland annat om de tjänster som de ifrågavarande psykologerna erbjöd skulle anses vara "nära knutna" till sjukvård och därmed skattebefriade.[105] EUD kom dock att i stället pröva om den aktuella psykoterapeutiska behandlingen i själva verket omfattades av själva sjukvårdsbegreppet.

Domstolen gjorde emellertid klart att eftersom syftet med sjukvårdsundantaget var att sänka vårdkostnaderna saknades anledning att tolka sjukvårdsbegreppet restriktivt, genom att

[104] Att icke offentligrättsliga aktörer i och för sig kan bedriva skattebefriad vård är helt klart. I art. 133 listas emellertid vissa grunder på vilka skattefriheten för sådana subjekt kan inskränkas.

[105] I den vid tidpunkten gällande art. 13 A.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet talades om "närbesläktade" verksamheter.

endast låta det omfatta läkartjänster. En extensivare tolkning var fullt möjlig, så länge den inte kom i konflikt med neutralitetsintresset.[106]

Härefter drog EUD i generella ordalag upp den yttre gränsen för vad som kan anses vara sjukvård enligt undantaget i direktivet:

"Däremot måste syftet med de tjänster som omfattas av detta uttryck, liksom de som omfattas av uttrycket 'sjukvårdande behandling' ..., vara att diagnosticera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem."[107]

Den citerade formuleringen utgör EUD:s återkommande allmänna sjukvårdsdefinition.[108] EUD kan här sägas etablera *principen om det terapeutiska syftet* som en nödvändig förutsättning för att sjukvård ska föreligga. Domstolens uttalande är klart och måste tolkas motsatsvis. Detta betyder att en tjänst eller en vara vars tillhandahållande inte sker i det angivna terapeutiska syftet inte kan utgöra sjukvård. Eventuell skattefrihet måste då grundas på att den i stället är nära knuten till sjukvården.

Efter denna principiellt klara tolkning av direktivets sjukvårdsbegrepp övergick domstolen till en subsumtion av de aktuella sakomständigheterna under den tolkade bestämmelsen. För det aktuella fallet konstaterade domstolen utan vidare motivering (ostridigt), att psykoterapi som legitimerade psykologer utförde såväl vid sjukhus som vid andra mottagningar tillhandahölls i det angivna syftet och att den därför utgjorde sjukvård i direktivets mening.[109]

[106] Se C-45/01 *Dornier* p. 42–44 samt 48.
[107] C-45/01 *Dornier* p. 48.
[108] Se även t.ex. de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* p. 24 samt C-106/05 *L.u.P.* p. 27.
[109] Se C-45/01 *Dornier* p. 48–49.

Det vill synas som om den vida sjukvårdsdefinitionen här kommer till omedelbar användning. Psykoterapi kommer såvitt jag förstår tämligen ofta till användning, oaktat någon sjukdom i egentlig mening inte föreligger. Men med domstolens sjukvårdsdefinition räcker det med att syftet är att i en mer allmän mening komma till rätta med ett hälsoproblem. Att detta normalt är syftet med psykoterapi framstår som tämligen naturligt och dessutom förenligt med allmänt språkbruk.[110]

Med hänsyn till EUD:s generella sätt att uttrycka sig bör den slutsatsen kunna dras att psykoterapi utförd av legitimerade psykologer normalt är att anse som sjukvård oavsett om patienten i fråga remitterats till terapeuten, eller om den uppsökts på eget initiativ. Med detta synsätt tillgodoses också kravet på neutralitet. När den aktuella behandlingen utförs av legitimerade psykologer är den undantagen från skatteplikt, oberoende av vilken plats den tillhandahålls på.[111]

Till sist kan konstateras att uttrycket sjukvård enligt EUD även omfattar all sådan sjukvårdande behandling som avsågs i art. 13 A.1 c (nuvarande art. 132.1 c).[112] Uttalandet talar starkt för att de båda begreppen är mer eller mindre synonyma, dvs. att "sjukvård" respektive "sjukvårdande behandling" betecknar samma tillhandahållanden, och att den enda principiella skillnaden dem emellan är platsen för tillhandahållandet. Den fortsatta undersökningen får bekräfta eller falsifiera denna hypotes.

[110] Se under 3.8.2.2 för en diskussion om psykoterapi som tillhandahålls i preventivt syfte.
[111] Ibid.
[112] Se C-45/01 *Dornier* p. 50. Se härtill även C-106/05 *L.u.P.* p. 26–27, C-262/08 *CopyGene* p. 28, C-86/09 *Future Health Technologies* p. 37 samt C-91/12 *PFC Clinic* p. 25.

3.8.2.2 Preventiva åtgärder

1. Målet C-106/05 *L.u.P.* bekräftar flera av de iakttagelserna ovan. L.u.P. var ett tyskt bolag. Ägare var en fysisk person som var medicinbiolog. Bolaget tillhandahöll medicinska analyser, främst på uppdrag av andra bolag som drev laboratorier i vilka allmänpraktiserande läkare sammanslutit sig. Analyserna var beställda av allmänpraktiserande läkare som verkade i de bolag som var L.u.P.:s uppdragsgivare.

Den tyska skatteförvaltningen liksom tysk skattedomstol menade att L.u.P.:s verksamhet inte föll inom det skattefria området. L.u.P. motsatte sig detta och Bundesfinanzhof kom att ställa ett antal frågor, bland annat om L.u.P.:s tillhandahållanden var sådana med sjukvård "närbesläktade" tjänster som var skattefria enligt dåvarande art. 13 A.1 b i sjätte direktivet (numera "nära knutna" enligt art. 132.1 i mervärdesskattedirektivet).

EUD kom emellertid att, liksom i C-45/01 *Dornier*, ex officio ta upp frågan om inte bolagets tillhandahållanden i själva verket utgjorde sjukvård eller sjukvårdande behandling.[113] Svaret blev att det var fråga om sjukvård i egentlig mening och inte om någon företeelse som var närbesläktad/nära knuten härtill.

EUD kom härefter att utveckla den princip om det terapeutiska syftet som framhållits i föregående avsnitt. Nu pekade emellertid domstolen särskilt på att det terapeutiska syftet mycket väl kan vara uppfyllt utan att någon sjukdom eller hälsoproblem föreligger. Det räcker nämligen att det rör sig om tillhandahållanden med *preventivt syfte*:

[113] Vid sådant förhållande skulle det inte spela någon roll var de utfördes. För sjukvårdande behandling föreskrivs nämligen inget sådant undantag för närbesläktade/nära knutna företeelser som gäller i fråga om sjukvård. Denna fråga behandlas utförligt i 3.8.4 nedan. Se C-106/05 *L.u.P.* p. 23.

> ”Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer omfattas följaktligen av undantaget …”[114]

Domstolen framhöll i samma stycke också att prevention väl föll inom syftet med undantaget, som är att minska kostnaderna för hälsovården.

Det bör framhållas att inget talar för att etablerandet av *principen om det preventiva terapeutiska syftet* innebär någon utvidgning av utrymmet för tillhandahållandenas *art*. Vad det handlar om är att ingen egentlig sjukdom eller hälsoproblem behöver föreligga. I stället tycks det räcka med en typisk risk härför, om inte preventiva åtgärder vidtas.

Men EUD:s uttalande bör å andra sidan medge slutsatsen att de tillhandahållanden, som genom sin art eller karaktär kvalificerar som sjukvård, generellt bör vara skattefria om tillhandahållandena sker i preventivt syfte av utförare som kvalificerar för att träffas av undantaget.

Detta skulle t.ex. leda till den viktiga slutsatsen att sådan psykoterapi som diskuterades under 2 ovan, är skattefri inte endast om den tillhandahålls vid sjukdom eller hälsoproblem, utan även i syfte att undvika sådana. Detsamma gäller exempelvis hälsoundersökningar som genomförs utan att någon särskild hälsorisk är identifierad, men som syftar till att upptäcka sådana risker.

Det anförda leder också till slutsatsen att skattefriheten inte är beroende av att en diagnos har ställts, eller ens att en diagnos någonsin kan ställas.

EUD framhöll också precis som i C-45/01 *Dornier* att sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b omfattat all sjukvårdande behandling enligt art. 132.1 c. Det påpekas särskilt:

[114] C-106/05 *L.u.P.* p. 29.

"Enligt domstolens rättspraxis är den ort där tjänsten tillhandahålls av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdet för dessa två fall av undantag från skatteplikt."[115]

Som nämnts i det föregående antyder detta att begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling skulle kunna vara synonyma, dvs. att det egentligen rör sig om samma begrepp, betecknat med två olika termer. Det är dock för tidigt att dra denna slutsats. De hittills iakttagna uttalandena utsäger bara att sjukvårdsbegreppet omfattar all sjukvårdande behandling. Det är trots detta logiskt möjligt att det finns sjukvårdstillhandahållanden som i kraft av sin art inte samtidigt skulle kunna utgöra sjukvårdande behandling, dvs. att sjukvårdsbegreppet är mer omfattande än begreppet sjukvårdande behandling. Denna fråga får emellertid undersökas närmare under 3.8.8 nedan där domstolens praxis med avseende på sistnämnda begrepp analyseras närmare.

2. De slutsatser som dragits under föregående punkt, främst på basis av målet C-106/05 *L.u.P.*, bekräftas i stor utsträckning i C-262/08 *CopyGene*. Det danska företaget CopyGene erbjöd nyblivna föräldrar en tjänst som innebar följande. Vid barnets födsel togs blod från navelsträngen av legitimerad vårdpersonal. Blodet transporterades till CopyGenes laboratorium där det testades för att man skulle se om antalet levande stamceller var tillräckligt stort för att en konservering skulle vara meningsfull. Föräldrarna kunde i så fall låta företaget bevara stamcellerna. Tanken var att dessa skulle kunna användas om barnet senare under livet drabbades av sådana sjukdomar eller andra hälsoproblem där stamceller av detta slag i forskningen visat sig vara till särskild nytta.

Företaget menade att verksamheten skulle vara mervärdesskattebefriad och Østre Landsret vände sig med begäran om förhandsavgörande till EUD.

[115] C-106/05 *L.u.P.* p. 22.

EUD upprepade den definition av sjukvård som redovisats i tidigare avgöranden och framhöll återigen att skillnaden mellan art. 132.1 b respektive c var platsen där sjukvårdstjänsterna respektive den sjukvårdande behandlingen utfördes. Härigenom syntes domstolen återigen antyda en principiell överensstämmelse mellan begreppen i fråga.[116]

Härtill upprepades att *principen om det terapeutiska syftet* även omfattande preventiva åtgärder som syftade till bevara hälsan hos personen i fråga.[117] Det intressanta med avgörandet återfinns i subsumtionsledet där man får en antydan om de krav som ställs för att en åtgärd ska vara ägnad att "bevara hälsan" på det sätt som föranleder tillämpning av undantaget.[118]

EUD framhöll sitt intryck att företagets tjänster endast syftade till att "garantera att en viss resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig – vilket endast utgör en osäker hypotes – och inte i sig syftar till att avvärja, undvika, eller förhindra en sjukdom, en skada, eller ett hälsoproblem eller att upptäcka sjukdomar på ett latent eller begynnande stadium".[119]

Skillnaden mot omständigheterna i C-106/05 *L.u.P.* kan vid första påseende tyckas hårfin. I båda fallen gällde det ju att ha en resurs redo för att motverka sjukdom även om sådan ännu inte var konstaterad. Ändå blev utgångarna olika. Men i L.u.P. var det fråga om patienter som uppsökt en doktor och där det som ett led i besöket hos denne togs prover som analyserades av L.u.P.[120] Det är uppenbart att det fanns ett samband såväl i sak som i tid med något slags undersökning.

[116] Se C-262/08 *CopyGene* p. 27–28.

[117] Se C-262/08 *CopyGene* p. 30.

[118] Prövningen mot sjukvårdsbegreppet gjordes även i detta mål ex officio.

[119] C-262/08 *CopyGene* p. 36. Det ska understrykas att domstolen här uttryckte sig hypotetiskt och förklarade att det ankom på Østre Landsret att närmare undersöka saken.

[120] Jämför den intressanta diskussionen om mervärdesskatt vid s.k. insourcing och outsourcing, Eskildsen s. 157 ff.

I C-262/08 *CopyGene* däremot, saknades samband med en särskild läkarkontakt. I stället var det fråga om att provet teoretiskt skulle kunna komma till användning någon gång i framtiden.

Slutsatsen blir att vissa krav ändå måste ställas på sådana *preventiva åtgärder* som ska omfattas av principen om *det terapeutiska syftet*. Det är osäkert vilka dessa krav är, men någon typ av precisering måste tydligen kunna göras, med avseende på vilken typ av sjukdom eller hälsoproblem som preventionen avser. EUD:s uttryckssätt talar också för att tiden har betydelse, liksom möjligen även förekomsten av risk för sådan sjukdom eller sådana hälsoproblem som de preventiva åtgärderna ska motverka. Men dessa konkretiserande slutsatser måste ses som osäkra.

3.8.2.3 Preventiva åtgärder med terapeutiskt syfte – preciseringar

1. Ett fall som i allt väsentligt är likt det föregående är C-86/09 *Future Health Technologies*. Även här var fråga om att erbjuda nyblivna föräldrar analys och, om det visade sig lämpligt, efterföljande förvaring av stamceller som hämtats ur blod från det nyfödda barnets navelsträng. Skillnaden mot C-262/08 *CopyGene* synes ha varit att föräldrarna i det nu aktuella fallet fick sig tillsänt utrustning för provtagning, men själva var tvungna att avtala med medicinskt kunniga personer som kunde utföra själva provtagningen. Härefter tycks dock uppläggningen ha varit densamma, dvs. företaget ombesörjde transporter, analys, förvaring etc.

EUD upprepade vad som sagts i de ovan redovisade målen om förhållandet mellan sjukvårdsbegreppet och begreppet sjukvårdande behandling, liksom om principen om det terapeutiska syftet, samt dess möjlighet att omfatta preventiva åtgärder.[121]

[121] Se C-86/09 *Future Health Technologies* p. 36–40.

Den tolkning av sjukvårdsbegreppet som gavs i C-262/08 *CopyGene* kom dock att utvecklas och preciseras i två avseenden. För det första gjordes en bedömning av de i tjänsten ingående momenten var för sig. Den rättsliga instans som hade begärt förhandsavgörandet delade nämligen upp förfarandet på ett stort antal frågor, bl.a. analys, bearbetning, konservering och utlämning av blodet. EUD förklarade emellertid att det inte spelade någon roll om dessa aktiviteter betraktades som en helhet eller som separata verksamheter. Ingen av dem hade nämligen till syfte att "skydda, upprätthålla eller återställa hälsan".[122]

Det är nödvändigt att granska uttalandet kritiskt. Visserligen är det rimligt att anse att samtliga de i tjänsten ingående aktiviteterna hade samma övergripande syfte. Mot denna bakgrund borde det inte spela någon roll om man betraktade dem som en helhet eller var för sig.

Men om syftet med dem inte var att bidra till att "skydda, upprätthålla eller återställa hälsan", vad var det då? Detta måste i alla fall ha varit vad som efterfrågades.[123] Skillnaden mellan de nyss redovisade tre fallen om provtagning är, att i C-106/05 *L.u.P.* fanns en närhet av tids- och kausalitetskaraktär med läkarbehandling eller läkarundersökning. Sådant samband saknades i C-262/08 *CopyGene* och i det nu aktuella C-86/09 *Future Health Technologies.* Det tycks som om EUD baserat sin bedömning på detta utan att riktigt kunna eller vilja uttrycka det.

Den andra precisering som man finner i C-86/09 *Future Health Technologies* är dock ägnad att i hög grad neutralisera det jag nyss betecknat som en svaghet i motiveringen. Domstolen framhåller nämligen med stor tydlighet att det är den

[122] Se C-86/09 *Future Health Technologies* p. 43.

[123] Jämför det principiella resonemanget om vad kunden efterfrågar i C-349/96 *Card Protection Plan.*

nationella domstolen som ansvarar för den närmare bedömningen av sakomständigheterna i det enskilda fallet:

> "Om den nationella domstolen däremot finner att analysen av navelsträngsblodet faktiskt har ett diagnostiskt syfte och inte endast är en del av undersökningen beträffande stamcellernas livskraft, ska det anses vara fråga om en diagnostisk tjänst som kan omfattas av undantagen ..."[124]

Detta synes öppna för mervärdesskattefrihet i enskilda fall. Ett sådant fall skulle kanske kunna föreligga om det finns särskild anledning att anta att det nyfödda barnet bär på vissa anlag vilka i sin tur medför förhöjd risk att drabbas av en sjukdom där användningen av stamceller utgör ett led i vården.

Uttalandet bekräftar också det som anförts ovan om vanliga hälsoundersökningar, dvs. att dessa generellt är skattebefriade under förutsättning att de är diagnostiska och inriktade på att upptäcka hälsoproblem.[125]

2. Ett av de senaste i raden av rättsfall från EUD om undantaget för vårdtjänster är C-91/12 *PFC Clinic*. Det svenska företaget PFC Clinic erbjöd estetisk kirurgi av både kosmetisk och rekonstruktiv art. Det rörde sig om ett stort antal plastikkirurgiska ingrepp som principiellt utfördes av två olika anledningar. Det kunde dels röra sig om att behandla patienter som till följd av sjukdomar, skador eller medfödda kroppsfel var i behov av estetisk kirurgi, dels om ingrepp som föranleddes av att patienten helt enkelt önskade förändra eller förbättra sitt utseende.[126]

EUD upprepade inledningsvis den etablerade principen om det terapeutiska syftet innebärande att "skattefriheten omfattar medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket be-

[124] C-86/09 *Future Health Technologies* p. 45.
[125] Om de fyller andra syften, t.ex. att utgöra beslutsunderlag för tredje man omfattas de däremot inte av skattefriheten, se under 3.8.8.4 nedan.
[126] Se C-91/12 *PFC Clinic* p. 18.

grepp innefattar att upprätthålla och återställa – människors hälsa".[127]

Det är framför allt två saker som gör detta rättsfall särskilt intressant för undersökningen av sjukvårdsbegreppet. Det första är preciseringen av hur syftet med det aktuella tillhandahållandet ska bedömas. Domstolen gör här helt klart att skattefrihet gäller vid kirurgiska ingrepp som görs i syfte att behandla personer som på grund av sjukdom, skador eller medfödda kroppsfel är i behov av estetisk kirurgi. Ingrepp som utförs av rent kosmetiska skäl omfattas däremot inte av undantaget.[128]

Här gäller att patientens bedömning av det egna behovet av sådan kirurgi inte i sig är avgörande för gränsdragningen. Eftersom bedömningen är av medicinsk karaktär gäller i stället att den måste grunda sig på överväganden gjorda av medicinskt kvalificerad personal.[129] Denna bedömning visar att domstolen tillämpar ett *objektivt hälsobegrepp*, såtillvida att enskildas uppfattning om vad som är friskt respektive sjukt inte är relevanta.[130] I stället handlar det om att låta sakkunskapens vid varje tidpunkt gällande definition av hälsa och sjukdom vara vägledande.[131] Att såväl fysisk som psykisk ohälsa kan tillmätas betydelse framstår som självklart. Utgångspunkten förefaller rimlig och ägnad att gynna såväl neutralitet som likabehandling i ett vidare perspektiv.

Men denna fråga är kanske större än man först skulle kunna tro. Ska gränsdragningen mellan estetik och medicin tillåtas bli föremål för nationella variationer, formulerade exempelvis av respektive medlemsstats hälsovårdsmyndigheter och uttryckta

[127] C-91/12 *PFC Clinic* p. 25–27.
[128] Se C-91/12 *PFC Clinic* p. 29.
[129] Se C-91/12 *PFC Clinic* p. 34–35.
[130] Se härtill Rasmussen s. 118. Rasmussen framhåller också, s. 122 f., att avgränsningsproblem med avseende på kosmetiska behandlingar även uppmärksammats i Danmark, Storbritannien och Tyskland.
[131] Rasmussen synes mena att EUD är motsägelsefull med avseende på tidpunkten för vissa bedömningar, se Rasmussen s. 150.

i annan lagstiftning än den skatterättsliga? Eller ska det förutsättas att medicinsk personal *in casu* avgör vad som är sjukvård respektive estetiskt betingade ingrepp?

Övervägande skäl, inte minst önskemålet om likformighet, talar för att sådana nationella riktlinjer som sammanfattar den aktuella synen på gränsdragningen inom medicinen åtminstone tillåts vara styrande för de enskilda bedömningarna. I detta ligger också att nationella hälsovårdsmyndigheter här kan ha en viktig roll att spela, liksom att definitioner m.m. i annan lagstiftning än den skatterättsliga kan behöva konsulteras när gränsen mellan estetik och sjukvård ska dras i ett enskilt fall.[132]

Ett sådant inflytande för medlemsstaternas lagstiftare kan således vara praktiskt, men det bör erinras om detta inte kan tillåtas medföra att sjukvårdsbegreppets gemensamma unionsrättsliga innebörd inte upprätthålls. Det är uppenbart att det råder ett motsatsförhållande mellan praktiska och principiella intressen i detta hänseende.

Rättsfallets andra bidrag till uttolkningen av sjukvårdsbegreppet är emellertid bedömningen av hur sjukvårdsbegreppet ska bestämmas vid s.k. *blandad verksamhet*. Utmärkande för tillhandahållandena från företaget i fråga, PFC Clinic AB, var nämligen att man erbjöd estetisk kirurgi med såväl medicinskt som rent kosmetiskt syfte.

Skatteverket menade inför HFD (som begärt förhandsavgörande från EUD) "... att ett krav på att i varje enskilt fall fastställa syftet med operationen eller behandlingen allvarligt skulle försvåra för både vårdgivarna och skattemyndigheterna att på ett korrekt sätt fastställa vilka tjänster som omfattas av undantaget."[133]

Här kunde domstolen naturligtvis fört en diskussion om restriktivitet betingad av neutralitetsintresset etc. Men i stället

[132] Frågan är särskilt aktuell för svensk del, bl.a. på grund av ett ganska färskt ställningstagande från SKV, se 4.6.2.4.
[133] C-91/12 *PFC Clinic* p. 30.

hänvisades kortfattat till huvudreglerna för fördelning av rätten till avdrag för ingående skatt i mervärdesskattedirektivets art. 173–175. Det står mot denna bakgrund helt klart att de vanliga reglerna för blandad verksamhet gäller vid tillämpning av sjukvårdsundantaget. Några särskilda pragmatiska hänsyn kommer alltså inte i fråga.

Skatteverket menade alltså att all företagets verksamhet skulle anses vara skattebefriad. Företaget hade motsatt uppfattning. Dessa positioner förtjänar särskilt att uppmärksammas här. I de hittills undersökta domarna avseende förhandsavgöranden från EUD har det nämligen varit de skattskyldiga som hävdat skattefrihet, medan skattemyndigheten varit den som velat beskatta.

Denna omständighet gör naturligtvis C-91/12 *PFC Clinic* extra viktigt. Ett företag som bedriver blandad verksamhet och vars skattefria del har sådan priselasticitet att den skulle "tåla" ett momspåslag gentemot konsument, eller där denna del erbjuds någon som i sin tur kan övervältra skatten, har ett starkt incitament att önska sig beskattning även av denna del. Skälet är naturligtvis den avdragsrätt för ingående skatt som en sådan behandling skulle resultera i. Om företagets kostnadsbild dessutom är sådan, att en proportionellt större del av de samlade kostnaderna är hänförliga till den skattefria delen, finns mycket att vinna på en huvudsaklighetsprincip eller en pragmatisk princip som hänför alla tillhandahållanden till den skattepliktiga sfären.

På motsvarande sätt innebär systemet ett incitament för en återhållsam och restriktivt inriktad skattemyndighet att i stället, som Skatteverket i det aktuella målet, hävda att alla företagets tillhandahållanden av rent praktiska skäl borde hänföras till det skattefria området.[134]

[134] Se Rendahl 2 s. 29 ff. för en översikt över uttalanden om det principiella syftet med avdragsrätten för ingående skatt.

3.8.2.4 Sjukhusbegreppet

I detta avsnitt ska också kort beröras kraven på den plats där sådan vård utövas som omfattas av art. 132.1 b. Direktivets ordalydelse talar om "sjukhusvård och sjukvård ... som utförs av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos ...".

Man finner i EUD:s praxis överraskande lite information om karaktären av det subjekt som förutsätts utföra den vård som omfattas av bestämmelsen. Det finns fler uttalanden om fortsättningen av direktivtexten i samma led, nämligen "... andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art." För sistnämnda fall har exempelvis prövats i vilken utsträckning medlemsstaten kan uppställa krav för erkännandet.[135]

I EUD:s praxis finner man bara antydningar och ingen verklig ledning i fråga om hur sjukhusbegreppet m.m. ska avgränsas. I förslaget till avgörande i målet C-262/08 *CopyGene* menar generaladvokaten att ett sjukhus kännetecknas av man där mottar patienter för läkarvård, center för kirurgisk behandling etc. Detta är väl närmast att se som en truism. Åtminstone är det självklart att sjukhusbegreppet omfattar det beskrivna. Däremot är det väl inte säkert att ett center för diagnostik utgör ett sjukhus, om inga patienter tas emot.[136]

EUD har alltså inte gjort några ingående och vägledande uttalanden om sjukhusbegreppet. Möjligen förutsätter man att "alla vet" vad ett sjukhus är för något.[137] Det framgår inte heller av direktivets ordalydelse om kravet på erkännande i sista satsen av art. 132.1 b syftar tillbaka ända till bestämmelsens inledning, eller om kravet bara syftar på "andra" inrättningar. Det ligger dock närmast till hands, såväl språkligt som systematiskt, att uppfatta kravet på särskilt erkännande som riktat

[135] Se härtill 3.8.6 nedan.

[136] Se generaladvokatens förslag till avgörande i C-262/08 *CopyGene* p. 91.

[137] I svensk nationell rätt finns dock preciseringar. Dessa diskuteras under 4.6.2 nedan.

inte endast mot "andra ... inrättningar", utan mot alla de subjekt som omtalas i bestämmelsen.[138] Däremot torde det stå klart att ett erkännande kan vara formlöst och till och med konkludent.[139]

Mot detta skulle kunna tala att EUD så tydligt klargjort att själva sjukvårdsbegreppet är ett unionsrättsligt begrepp, fristående från nationella definitioner. Men systematiskt kännetecknas vårdundantaget i art. 132.1 just av att karaktären på de undantagna tjänsterna definieras unionsrättsligt, medan avgränsningen av de subjekt som omfattas principiellt är delegerad (inom vissa ramar) till medlemsstaterna. Med hänsyn till neutralitetsprincipen synes t.ex. inte kunna föreskrivas att skattefrihet inte omfattar sjukhusvård som tillhandahålls av fysiska personer.[140]

Det förtjänar också framhållas, att när ett sjukhus tillhandahåller vård och denna skattebefrias enligt art. 132.1 b, så gäller skattefriheten även om den aktivitet som ingår i vården utförs av ej legitimerad personal. Detta harmonierar med ordalydelsen i art. 132.1 b. För sådan sjukvårdande behandling som träffas av art. 132.1 c måste emellertid ett annat resonemang föras.[141]

Det kan tyckas märkligt att sjukhusbegreppet givits så lite uppmärksamhet. Men i själva verket är det nog ganska naturligt, givet att det andra ledet i avgränsningen av subjektet synbarligen tillför mer och framstår som mer problematiskt. Det blir då inte så praktiskt betydelsefullt att definiera vad ett sjukhus är.

[138] Rasmussen synes vara av samma uppfattning, se Rasmussen s. 275.
[139] Se närmare under 3.8.6.
[140] Se C-216/97 *Gregg och Gregg* p. 20. Detta avgörande diskuteras närmare i 3.8.6.
[141] Se 3.8.8 nedan.

3.8.3 Sjukvårdsbegreppet – slutsatser

Sammanfattningsvis kan följande sägas om EUD:s tolkning och tillämpning av sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b. I en äldre praxis synes ha förutsatts att begreppet främst omfattade offentligrättsliga inrättningar som inte bedrevs i vinstsyfte. Härefter befanns tillhandahållanden från en privaträttlig stiftelse utgöra sjukvård i direktivets mening. Sedan ett antal år står det helt klart att tillhandahållanden från vanliga bolag, drivna med vinstsyfte, kan tillhandahålla sådan sjukvård som omfattas av undantaget.[142]

EUD har successivt etablerat principen om det terapeutiska syftet. Denna innebär att som sjukvård definieras tjänster vilkas syfte är att "diagnosticera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem".[143] Detta syfte omfattar även preventiva åtgärder, närmare bestämt "... medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan ..."[144]

Av praxis följer emellertid också att tillhandahållanden för att utgöra "godkänd" prevention måste uppvisa ett visst samband i sak och i tid med besök hos eller behandling av medicinsk eller annan terapeutisk expertis. Allmänna åtgärder som eventuellt kan vara av betydelse för hälsan i framtiden omfattas inte av undantaget.

Det står också klart att det är medicinsk eller annan terapeutisk expertis som vid tvivelsmål avgör om ett tillhandahållande har det terapeutiska syfte som krävs. Detta objektiva hälsobegrepp hindrar dock inte att patientens subjektiva uppfattning om de egna behoven kan vara av betydelse. Var gränsen går är här inte helt klart. Å ena sidan torde inte patientens egen upp-

[142] En annan sak är att medlemsstaterna enligt art. 133 har möjlighet att införa restriktioner i detta hänseende.
[143] C-45/01 *Dornier* p. 48.
[144] C-106/05 *L.u.P.* p. 29.

fattning om behovet av plastikkirurgi vara tillräckligt för att denna ska anses vara tillräckligt betingad av ett medicinskt syfte. Det kan å andra sidan inte vara någon tvekan om att den person som av egen subjekt oro för att vara sjuk uppsöker en läkare av denne tillhandahålls en skattefri tjänst.

Det vill helt enkelt synas som att ju längre man kommer från en medicinsk "kärnverksamhet" desto viktigare är det att det terapeutiska syftet fastställs av någon som har de nödvändiga professionella kvalifikationerna. Denna iakttagelse understryker att detta egentligen är en omständighet som måste bli föremål för bevisning och inte en rättsfråga.[145] Däremot behöver som visats inte den personal som utför själva vårdtjänsterna vara legitimerad i särskild ordning.[146]

Till sist gäller för blandad verksamhet, dvs. verksamhet som består av såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden, samma principer för fördelning av verksamheterna som för annan blandad verksamhet. Dessa regler finns i mervärdesskattedirektivets art. 173–175. Deras närmare innebörd faller utanför ramen för denna framställning.

3.8.4 Vilka är de transaktioner *nära knutna* till sjukvård som kvalificerar för skattefrihet?

3.8.4.1 Inledning

Inledningsvis bör uppmärksammas följande. Ordalydelsen i art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet talar om sjukhusvård och sjukvård *samt transaktioner nära knutna till dessa*. Motsvarande formulering i sjätte mervärdesskattedirektivet var sjuk-

[145] Detta gäller givetvis inte undantagslöst. En lagbestämmelse om legitimation kan t.ex. behöva tolkas, och härigenom utgöra en ren rättsfråga.

[146] Observera att detta gäller vid sådan sjukvård som är skattebefriad med stöd av art. 132.1 b. För sjukvårdande behandling enligt art. 132.1 c måste en annan bedömning göras. Se 3.8.8.

husvård, sjukvård *och närbesläktade verksamheter.*[147]

Av skälen 1 och 3 i det nu gällande dir. 2006/112 framgår emellertid att det nya direktivet i princip inte syftar till att göra några materiella ändringar av bestämmelserna i det sjätte direktivet. EUD har följdriktigt klargjort att de äldre och de yngre direktivbestämmelserna ska tolkas på samma sätt, samt att äldre praxis alltjämt äger relevans.[148]

3.8.4.2 Rekvisitet nära knutna omfattar endast art. 132.1 b

1. Det tidiga rättsfallet C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* (fördragsbrottstalan) är centralt när det gäller förståelsen av vad som ska avses med transaktioner nära knutna till sjukvård. I målet gjorde den brittiska regeringen gällande att en tämligen omfattande skattefrihet gällde för varor som tillhandahölls i anslutning till tjänster som erbjöds av bland andra läkare. I målet uppmärksammades särskilt att man i Storbritannien inte föreskrev mervärdesskatteplikt för glasögon som såldes av registrerade optiker.

EUD observerade emellertid att skattefriheten för *nära knutna* transaktioner är ett rekvisit som endast förekommer i den regel som behandlar sjukvård och sjukhusvård (punkt b). Någon motsvarande utsträckt skattefrihet finns inte i bestämmelsen om sjukvårdande behandling (punkt c).[149]

Domstolen drog härefter följande principiellt hållna slutsats. Eftersom tillhandahållandet av varor omfattas av den generella skatteplikt som är huvudregel för mervärdesbeskattningen så måste preciseringen av det skattefria området (i sjukvårdsundantaget) ses som uttömmande. Artiklarna med den nuvarande numreringen 132.1 b respektive 132.1 c måste därför tolkas motsatsvis.

[147] Art. 13 A1 b i rådets direktiv 77/388/EEG.
[148] Se C-86/09 *Future Health Technologies* p. 26–27 samt p. 50.
[149] Konstruktionen var densamma i sjätte direktivet.

2. Synsättet bekräftades nyligen i målet C-366/12 *Klinikum Dortmund*. Omständigheterna var i korthet följande. Vid ett sjukhus tillhandahöll läkare som inte var anställda vid sjukhuset, utan självständigt bedrev öppenvård i lokalerna cancermedicin till patienter till vilka läkarna även tillhandahöll sjukvårdande behandling som var skattebefriad enligt art. 132.1 c (målet rörde egentligen motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet). Frågan var om tillhandahållandena av mediciner var nära knutna (närbesläktade) den sjukvårdande behandlingen på ett sådant sätt att de var skattebefriade.

Domstolen konstaterade att art. 132.1 c till skillnad från 132.1 b inte innehåller någon referens till nära knutna tillhandahållanden.[150] Detta ska enligt domstolen uppfattas så att skattefrihet för nära knutna tillhandahållanden bara gäller när själva vården är skattebefriad med stöd av art. 132.1 b. Detta innebär att begreppet nära knutna "saknar betydelse" vid tolkning av art. 132.1 c.[151]

Bara mindre leveranser av varor som inte kan skiljas från vården är därför skattepliktiga, inte mediciner, såvida dessa inte är absolut nödvändiga för den sjukvårdande behandlingen i sig, och inte kan skiljas från denna i materiellt och ekonomiskt hänseende.[152]

Enligt EUD kan administreringen av cancermedicin eventuellt uppfylla detta nödvändighetskrav, men domstolen avstod från att göra denna bedömning med hänvisning till att den måste analyseras "på djupet".[153]

3. Det anförda innebär att den skattefrihet för *nära knutna* transaktioner som endast återfinns i punkt b om *sjukhusvård och sjukvård* bara gäller i de sammanhang som punkten omfattar. För den sjukvårdande behandling som utförs av medicinsk

[150] Domstolen hänvisade i själva verket till motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.
[151] C-366/12 *Klinikum Dortmund* p. 32.
[152] Se C-366/12 *Klinikum Dortmund* p. 33–34.

och paramedicinsk personal utanför sjukvården och som i stället omfattas av art. 132.1 c finns inte motsvarande uträckning av skattefriheten till *nära knutna* transaktioner. Någon analogi till punkten b kommer alltså inte i fråga.

Däremot står det klart att rekvisitet transaktioner *nära knutna* till sjukvård och sjukhusvård kan omfatta såväl varor som tjänster. Detta framgår av sammanhanget i EUD:s motivering, även om omfattningen och gränsdragningen i fråga om denna del av skattefriheten är oklar och måste avgöras i det enskilda fallet.[154] Slutsatsen stöds också av att direktivtexten talar om just transaktioner, ett uttryck som ju i mervärdesskatterätten används för såväl varor som tjänster.

EUD har dock framhållit att uppräkningen i art. 132.1 av skattefria transaktioner är uttömmande. Eftersom skattefriheten avseende tandteknikers transaktioner uttryckligen kan omfatta proteser kan det finnas anledning att höja ett varningens finger när det gäller andra varor.[155]

Det bör också nämnas att det även vid tillämpning av art. 132.1 c synes finnas utrymme för viss skattefrihet för sådana varor som utgör en integrerad del av själva vården. Exempel på sådana varor skulle kunna vara bandage och annat material som förbrukas vid vårdtillfället. EUD framhåller i C-366/12 *Klinikum Dortmund*:

[153] C-366/12 *Klinikum Dortmund* p. 37. För svensk del gäller följande ifråga om läkemedel följande. Enligt 3 kap. 23 § 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus. Mervärdesskattedirektivet innehåller inte något undantag motsvarande det svenska undantaget för läkemedel. Sverige har emellertid enligt bilaga XV avsnitt IX punkt 2 z i anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen rätt att under en övergångsperiod från skatteplikt undanta försäljning av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel. Se även RÅ 2003 ref. 29.

[154] Se C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* p. 33–35.

[155] Se C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* p. 35 samt Rasmussen s. 186 f.

> "Vad avser möjligheten att undanta en varuleverans från skatteplikt med stöd av denna bestämmelse har domstolen konstaterat att, *med undantag för mindre leveranser av varor som är absolut nödvändiga vid den sjukvårdande behandlingen*, leveransen av mediciner och andra varor i materiellt och ekonomiskt hänseende kan skiljas från tillhandahållandet av tjänsten och således inte kan undantas från skatteplikt." (min kursivering)[156]

Det får då antas röra sig om en tillämpning av mervärdesskattesystemets generella princip avseende underordnade varor och tjänster som inte efterfrågas i sig. Men om denna princip ändå är tillämplig kan det sättas i fråga om rekvisitet "nära knutna" har någon självständig betydelse, dvs. om det i något avseende utvidgar skattefriheten, eller om det endast tjänar som en i bästa fall pedagogisk påminnelse om läran om blandade transaktioner.[157]

3.8.4.3 Betydelsen av att tjänsten är underordnad en sjukvårdstjänst

1. Även mål C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* var en fördragsbrottstalan. Här var dock rollerna ombytta, såtillvida att Kommissionen ansåg att Frankrike felaktigt belade en transaktionstyp med mervärdesskatt. Omständigheterna var i huvudsak följande. Enligt en särskild reglering kunde prover sändas från ett laboratorium till ett annat för analys varvid, alla uppkomna kostnader sågs som en del av vårdkostnaderna och var fria från mervärdesskatt. När det emellertid gällde vissa biomedicinska prov fanns en särskild reglering, syftande till att tillförsäkra service inom hela det franska territoriet, som medförde att analyserna var skattefria, medan en särskild schablonkostnad ("översändningssavgift") var mervärdesskattepliktig.

[156] C-366/12 *Klinikum Dortmund* p. 33.

[157] Se nedan under 3.8.4.3. Diskussionen återkommer också i 4.6.3 där frågan om diskuteras om den vanliga uppfattningen i Sverige är riktig, som gör

Avgiften betalades av det laboratorium som sände provet och beloppet var fastställt i en särskild kungörelse.

Frågan i målet var om själva översändandet var underordnat och därigenom nära knutet till den vårdtjänst som analysen av provet ostridigt utgjorde, och därför skulle vara skattefritt. Domstolen upprepade vad den tidigare flera gånger framhållit, nämligen att de i undantaget för vårdtjänster ingående begreppen med hänsyn till syftet att hålla vårdkostnaderna nere, inte i sig behöver tolkas restriktivt. Däremot måste ändamålet med hanteringen av proverna hålla sig inom principen om det terapeutiska syftet för att skattefrihet ska gälla.[158]

EUD tillämpade härefter den generella mervärdesskatterättsliga princip som hänför underordnade tjänster till den huvudsakliga tjänsten och som etablerades i mål C-349/96 *Card Protection Plan*. EUD uttalar i detta mål följande:

> "Det skall understrykas att det är fråga om en enda tjänst bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller ..."[159]

Principen innebar för det aktuella fallet följande. Själva översändandet av provet var inte efterfrågat i sig, utan detta var ett underordnat led i den huvudsakliga tjänsten som utgjordes av provtagning och analys.[160] Översändandet var därför, obero-

gällande att kryckor, proteser m.m. är skattefria när de omsätts av vårdgivaren. Se även Rasmussen s. 181 och 183.

[158] Se C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* p. 23–24.

[159] Se C-349/96 *Card Protection Plan* p. 30.

[160] Se C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* p. 28.

ende av hur det klassificerades i fransk lagstiftning, nära knutet till sjukvården på ett sådant sätt som grundade skattefrihet.[161]

Det tycks således inte vara någon tvekan om att underordnade tjänster generellt kan anses nära knutna till sjukvård i enlighet med principen i fråga. En tjänsts position som underordnad synes alltså vara en *tillräcklig förutsättning* för att rekvisitet nära knutet ska vara uppfyllt. Den fortsatta undersökningen får bekräfta eller falsifiera detta. Däremot kan man inte alls av det föreliggande målet utläsa om detta är en *nödvändig förutsättning*. Den fortsatta undersökningen får därför också visa om det även finns tjänster som är nära knutna till sjukvård, utan att de för den skull har en underordnad position.

2. Mål C-45/01 *Dornier* har berörts ovan under 3.8.2. Den privaträttsliga stiftelsen Dornier erbjöd psykoterapeutisk behandling vid egen öppenvårdsmottagning. Behandlingen utfördes av legitimerade psykologer, som hade vederbörligt tillstånd för behandlingen men som inte var läkare. Enligt den tyska mervärdesskattelagstiftningen krävdes för skattefrihet att behandlingen utfördes under uppsikt av läkare.

Huvudfrågan i målet kom att bli om den psykoterapeutiska behandlingen omfattades av själva sjukvårdsbegreppet, vilket EUD slog fast. Den hänskjutande domstolen frågade emellertid i första hand om de tjänster som psykologerna erbjöd skulle anses vara "nära knutna" till sjukvård och därmed skattebefriade.

Denna fråga fick ett principiellt värdefullt svar av EUD som med hänvisning till det nyss behandlade *Kommissionen mot Frankrike* framhöll, att det inte finns någon definition av *nära knutna* (närbesläktade verksamheter i sjätte direktivets lydelse). Rätten framhöll särskilt att redan undantagsbestämmelsens ordalydelse klargjorde att "den inte avser tjänster som inte har något samband vare sig med sjukhusvård av de personer

[161] Se C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* p. 29.

som erhåller dessa tjänster eller med sjukvård som dessa personer eventuellt får".[162]

Härefter konstaterade domstolen att Dorniers psykologtjänster var självändamål och inte underordnade medel att på bästa sätt tillgodogöra sig andra tjänster. Tjänsterna var därför inte att anse som nära knutna (närbesläktade) i undantagsbestämmelsens mening.

Slutsatserna under punkt 2 här ovan *in fine* kan mot den nu angivna bakgrunden kompletteras med ett svar på den ställda frågan. Att en transaktion är underordnad en annan är möjligen en *tillräcklig förutsättning* för att den förstnämnda transaktionen ska vara nära knuten till den sistnämnda. Även om man inte kan vara helt säker framstår också transaktionens underordnade karaktär som en *nödvändig förutsättning* för att rekvisitet ska vara uppfyllt.[163]

3.8.4.4 Precisering av vad som är att anse som underordnat

En viktig precisering av rättsläget följde i de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia*.[164] Förutom sjukhusvård och sjukvård tillhandahöll Ygeia sina patienter telefontjänster och uthyrning av tv-apparater. Medföljare till patienterna fick hyra sängplatser och köpa måltider. Huvudfrågan i målet var om dessa tilläggstjänster var nära knutna/närbesläktade till sjukvården som tillhandahölls, och därför skulle omfattas av mervärdesskattefriheten på den grunden att de var sådana med

[162] C-45/01 *Dornier* p. 33. Den svenska översättningens dubbelnegation hade av allt att döma lika gärna kunna tagits bort.

[163] Se även C-106/05 *L.u.P.* p. 23 och 31. I detta mål menade parterna och den hänskjutande domstolen alla, att vissa medicinska analyser kunde vara nära knutna/närbesläktade med sjukvård. EUD prövade och fann emellertid *ex officio* att det rörde sig om sjukvård. Analyserna synes inte ha varit underordnade andra sjukvårdstransaktioner varför de av allt att döma annars skulle ansetts vara skattepliktiga.

[164] Även behandlat under 3.7 ovan.

sjukvård närbesläktade verksamheter som avsågs i art. 13 A.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Ygeia menade att möjligheterna till sängplatser och måltider för de medföljande i själva verket hjälpte patienterna psykiskt och därmed gynnade därmed deras tillfrisknande. Närvaron av anhöriga bidrog till att minska arbetsbördan för sjukhusets personal. Tillhandahållande av telefoni och tv till patienterna gjorde det möjligt för dem att behålla kontakten med omvärlden, vilket möjliggör ett snabbare tillfrisknande på grund av det gynnsamma psykiska tillstånd som skapas. Härmed minskade den slutliga kostnaden för sjukhusvistelsen. Ygeia ansåg också att patientens egen uppfattning om vad som behövdes för vården skulle vara avgörande för tolkningen av begreppet nära knutna/närbesläktade.[165]

EUD förkastade emellertid helt detta resonemang med följande motivering. Först redogjorde domstolen för sina tidigare ställningstaganden i praxis, så som att ett tillhandahållande måste vara underordnat sjukvårdstjänsterna samt innebörden av sådan underordning (se ovan). EUD framhöll att syftet med undantaget, dvs. att hålla sjukvårdskostnaderna nere, medförde att endast sådana tjänster som "logiskt sett" ingick i vården, och utgjorde ett "väsentligt led" i den, kunde vara närbesläktad.[166]

Hänvisningen till vad som logiskt sett utgör sjukvård är i princip obegriplig. Domstolen menar här uttryckligen att tillhandahållandena måste falla inom ramen för själva sjukvårdsbegreppet för att kunna vara nära knutna/närbesläktade. På detta sätt undanröjs rimligheten i tidigare argumentation vid tolkning av detta kriterium. Dessutom skulle ju rekvisitet vara helt onödigt och sakna betydelse i direktivet om sjukvårdsbegreppet även omfattade det som var nära knutet/närbesläktat. Slutsatsen blir att hänvisningen till det logiska är så ologisk att

[165] Se de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* p. 20.
[166] Se de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* p. 25.

den måste bortses från som ett misstag i konstruktionen av motiveringen.

Hänvisningen till vad som är ett väsentligt led i tillhandahållandet av själva sjukvårdstjänsterna är dock av stor betydelse. Enligt art. 13 A.2 b i sjätte direktivet gällde att tillhandahållandet av tjänster och varor i bl.a. sjukvårdsverksamhet inte fick undantas från beskattning om detta inte var väsentligt för de undantagna verksamheterna som sådana. Bestämmelsen återfinns numera i art. 134 i det nu gällande direktivet. Formuleringen har skärpts och numera gäller att transaktioner inte omfattas av skatteplikt om de "inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras".[167]

En egenhet i motiveringen är att EUD använder kriterierna *väsentligt* respektive *absolut nödvändigt* växelvis.[168] Det framgår inte klart om domstolen använder uttrycken som synonymer. En jämförelse med de franska och engelska versionerna talar dock för att variationen saknar betydelse.[169]

I stället bör följande principiella slutsats dras. Enligt allmän EU-skatterättslig praxis skall en tjänst anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller ..."[170]

Tillämpningen av rekvisitet nära knutna i art. 132.1 b omfattar endast underordnade tillhandahållanden. Emellertid måste här kravet på att det ska vara ett medel att på bästa sätt

[167] Begränsningen gäller för sjukvårdsundantaget i art. 132.1 b men inte för undantaget för sjukvårdande behandling i art. 132.1 c. Detta är följdriktigt eftersom skattefrihet för "nära knutna" tillhandahållanden bara gäller i fråga om sjukvård och inte för sjukvårdande behandling.

[168] Se de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* p. 25, 26 och 29 (väsentlig) samt p. 27 och 30 (absolut nödvändig).

[169] I den franska versionen används endast uttrycket "indispensable". I den engelska versionen används "indispensable" i p. 25 medan "essential" förekommer på övriga nämnda ställen i motiveringen.

[170] C-349/96 *Card Protection Plan* p. 30. Se även i föregående avsnitt.

åtnjuta den egentliga tjänsten läsas med viss restriktivitet. Det räcker nämligen inte att den underordnade transaktionen uppfyller detta krav. Den måste också enligt art. 134 vara absolut nödvändig för genomförandet av själva sjukvårdstjänsterna. Detta kan inte ses som annat än en förstärkning av de principer som kommit till uttryck i C-349/96 *Card Protection Plan*.

Man kan också uttrycka detta genom att svara på den fråga som lämnats öppen i det föregående, och därvid dra följande slutsats. Transaktionens karaktär av underordnad är en nödvändig förutsättning för att den ska anses vara nära knuten till huvudtransaktionen (sjukvården). Däremot är en "allmänt" underordnad position inte en tillräcklig förutsättning. Härtill krävs nämligen också att kravet på nödvändighet i art. 134 är uppfyllt. Restriktiviteten motiveras av att det är fråga om ett undantag från den skatteplikt som är huvudregel i mervärdesskattesystemet.

3.8.4.5 Tidsmässigt samband är inte nödvändigt

Målen C-262/08 *CopyGene* respektive C-86/09 *Future Health Technologies* har båda behandlats ovan i anslutning till analysen av sjukvårdsbegreppet i EUD:s praxis.[171] I båda fallen rörde det sig om företag som ombesörjde analys och förvaring av stamcellsprover, i syfte att möjliggöra behandling i framtiden. Vid tidpunkten för prövningen i EUD var det ännu okänt om någon sjukdom alls skulle uppkomma samt om proverna i så fall alls skulle kunna bidra till behandlingen. EUD menade emellertid att situationen var alltför hypotetisk för att det skulle röra sig om sjukvård. Bristen på koppling till ett diagnostiskt eller terapeutiskt syfte gjorde att det inte kunde anses vara fråga om sjukvård i direktivets mening. Det spelade för bedömningen ingen roll att tjänsten delades upp i ett stort antal deltjänster.

[171] Se 3.8.2.

EUD:s bedömning av om transaktionerna kunde anses nära knutna till sjukvård utföll också nekande. Efter att ha redovisat de allmänna förutsättningar för bedömningen som fastslagits i tidigare praxis, underströk domstolen att det åtminstone måste finnas någon risk för sjukdom samt framgå av medicinska rön att stamcellerna har relevans vid behandlingen.[172]

Utgången synes i denna del ha varit ganska självklar. Eftersom det inte förekom något som föll inom ramen för begreppet sjukvård blev det svårt att hävda att det kunde förekomma transaktioner som var nära knutna till denna icke existerande sjukvård.

En försiktig slutsats bör kunna dras i nu aktuellt hänseende, nämligen att det i och för sig inte måste finnas ett tidsmässigt samband mellan den nära knutna transaktionen och sjukvården i fråga. Det är därför t.ex. troligt att mervärdesskatt inte ska tas ut om en familj som på grund av känd genetisk belastning, i samband med vård på sjukhus, låter ta ett stamcellsprov på sitt nyfödda barn. För detta torde dock krävas att det diagnostiska syftet samt den potentiella möjligheten att behandla med hjälp av stamceller kan dokumenteras av medicinsk personal.

3.8.5 Nära knutna – slutsatser

De slutsatser som sammanfattningsvis kan dras av EUD:s praxis är följande. Rekvisitet transaktioner nära knutna till sjukhusvård och sjukvård i art. 132.1 b och dess föregångare i sjätte direktivet ska tolkas likformigt, dvs. med utgångspunkten att den ändrade ordalydelsen inte har ändrat rättsläget.

Skattefriheten för nära knutna transaktioner gäller bara punkten b i artikeln, dvs. för sjukvård och sjukhusvård. Någon motsvarande skattefrihetsregel finns inte för sådan sjukvårdande behandling som utförs utanför institutioner och andra

[172] Se C-262/08 *CopyGene* p. 48.

inrättningar av motsvarande slag, t.ex. i hemmet eller på läkarmottagningar (art. 132.1 c).

Det framgår av praxis att rekvisitet nära knutna kan avse såväl varor som tjänster (två av de undersökta målen avser varor och fem avser tjänster).

Det är en nödvändig förutsättning att en transaktion är underordnad den huvudsakliga sjukvårdstransaktionen, för att den ska anses uppfylla kraven för att vara nära knuten till denna. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

Detta är dock inte en tillräcklig förutsättning. Det krävs enligt art. 134 nämligen också att den underordnade tjänsten eller varan är nödvändig för att vården ska kunna uppfylla sitt syfte. Detta skulle kunna uttryckas så, att rekvisitet nära knutna i art. 132.1 b måste läsas tillsammans med nödvändighetskravet i art. 134.

Slutligen är ett tidsmässigt samband mellan transaktionen och sjukvården inte nödvändigt för att skattefrihet ska föreligga. Bedömningen måste göras vid tidpunkten för transaktionen, t.ex. en undersökning, och baseras på vad personer i relevant professionell ställning kan veta respektive rimligen anta då. Detta kan förutsättas variera beroende på vilka risker, sjukdomstillstånd etc. som kan befaras, och någon generell gränsdragning kan inte göras i en rättslig studie som denna.

3.8.6 Vilka är de med sjukhus *likställda utförare* som kan meddela skattefri sjukvård?

3.8.6.1 Inledning

I detta avsnitt ska främst undersökas hur EUD preciserat vad som avses med delegationsregeln *andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art*? Det handlar i praktiken om i vilken utsträckning det har delegerats till medlemsstaterna en

möjlighet att uppställa villkor för erkännande av vissa leverantörer, så som en förutsättning för skattefrihet för vissa tjänster med anknytning till sjukvård. Härtill kommer, i den utsträckning praxis medger det, att identifieras de eventuella ytterligare förtydliganden som EUD har gjort med avseende på innebörden av art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

3.8.6.2 Tillåtligheten av olika villkor

1. I målet C-216/97 *Gregg och Gregg* drev två makar ett vårdhem i Nordirland som, om företagsformen utgjort en juridisk person, skulle ha utgjort en sådan annan inrättning som kan tillhandahålla skattefri sjukvård enligt art. 132.1 b (prövningen avsåg art. 13 A.1 b i sjätte direktivet). I rättsfallet, som egentligen rörde förutsättningarna för registrering till mervärdesskatt, klargjorde EUD att åberopande av sjukvårdsundantaget inte förutsätter att subjektet i fråga är en juridisk person. Detta hade i och för sig kunnat tänkas vara fallet, med hänsyn till att direktivets ordalydelse talar om "organ" och "inrättningar". EUD framhöll emellertid att den omständigheten att rörelsen bedrevs av en fysisk person inte utgjorde något hinder mot åberopande av bestämmelsen.

Det måste framhållas att EUD motiverar sitt ställningstagande med neutralitetsprincipen. Den rättsliga form inom vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet ska alltså inte tillmätas betydelse, allt annat lika. Detta innebär att domen klargör en restriktion för medlemsstaterna med avseende på sådant erkännande som är i fråga. Erkännande får således inte göras beroende av att viss rättslig form används.

2. Mål C-45/01 *Dornier* har berörts ovan. Den privaträttsliga stiftelsen Dornier var en stiftelse som erbjöd psykoterapeutisk behandling vid egen öppenvårdsmottagning. Behandlingen utfördes av legitimerade psykologer som inte var läkare. Psykologerna hade vederbörligt tillstånd att utföra behandlingen men de var inte läkare.

Den tyska mervärdesskattelagstiftningen uppställde två villkor för att tillhandahållanden som gjordes av privaträttsliga subjekt skulle vara skattefria. Behandlingen skulle dels utföras under uppsikt av läkare, dels till minst 40 % utföras inom ramen för det tyska sociala skyddssystemet.[173] Huvudfrågan i målet kom att bli om den psykoterapeutiska behandlingen omfattades av själva sjukvårdsbegreppet, vilket EUD slog fast. I målet kom EUD att utförligt analysera tillåtligheten i de båda nämnda villkoren.

Inför prövningen av de båda villkoren tog domstolen uttryckligen ställning till frågan om det kan ställas särskilda kvalitativa krav för att rekvisitet "i vederbörlig ordning erkända" ska vara uppfyllt. Beskedet härom var tydligt. Domstolen konstaterade att art. 132.1 b saknade precisering av formerna för erkännande. Härefter tolkades artikeln motsatsvis varvid domstolen förklarade att det ankommer på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa när erkännande kan ges till de inrättningar som begär det.[174]

Härtill konstaterades att art. 132.1 b överhuvudtaget inte ställer krav på ett *formellt* erkännande. Den slutsatsen om rättsläget bör därför kunna dras, att något uttryckligt erkännande inte krävs. I stället framstår ett erkännande *de facto/konkludent* som tillräckligt, dvs. att medlemsstaten i faktisk tillämpning tillerkänner vissa privata inrättningars tillhandahållanden skattefrihet. En annan sak är, som strax ska utvecklas, att detta måste ske inom ramen för neutralitet och likabehandling.

Möjligen innebär det anförda att passivitet från medlemsstatens sida är tillräcklig. Anta exempelvis att en medlemsstats skatteadministration under viss tid underlåter att ifrågasätta att en aktör ska redovisa mervärdesskatt. Sådan passivitet

[173] Tjänsterna skulle utföras för mottagare av socialbidrag, pensionsberättigade etc.
[174] Se C-45/01 *Dornier* p. 52 och 64.

skulle möjligen kunna leda till berättigade förväntningar hos den enskilde som kan ses som ett sådant konkludent godkännande som avsågs i C-45/01 *Dornier*.

EUD prövade härefter kravet på att behandlingen skulle utföras under uppsikt av läkare. Först slogs fast att i den utsträckning tjänsterna i fråga avser sådana paramedicinska tjänster som är skattefria enligt art. 132.1 c, så är ett krav på läkaruppsikt för sådana tjänster som ska bedömas enligt art. 132.1 b otillåtet.[175] Synsättet vilar på synsättet att "det som är tillåtet enligt punkt c är också tillåtet enligt punkt b". Detta är logiskt, eftersom domstolen tidigare slagit fast att alla de tjänster som omfattas av art. 132.1 c innefattas i begreppet sjukvård i art. 132.1 b.

Detta medför annorlunda uttryckt att alla de tillhandahållanden som är skattefria enligt art. 132.1 c också är skattefria enligt art. 132.1 b, dvs. när de tillhandahålls i sjukhusmiljö eller i därmed likställda sammanhang.[176] Man kan också säga att sjukvård är sjukvård, även om den inte utförs av läkare. Det räcker med ett exempel för att illustrera det självklara i detta. Om en patient som besöker ett sjukhus sänds till ett laboratorium för att personalen där ska kunna ta prover och analysera dem, så omfattas hela proceduren av sjukvårdsbegreppet, trots att läkaren möjligen kommer in i bilden först senare, när provresultaten ska vägas in i en diagnosticerande bedömning.

EUD:s slutsats blev således att en medlemsstat för tillämpningen av art. 132.1 b inte som villkor för erkännande av inrättningar, kan föreskriva att de paramedicinska tjänster som tillhandahålls ska tillhandahållas under uppsikt av läkare.[177]

[175] Domstolens uttalanden avser formellt motsvarande bestämmelser i artikelns föregångare, art. 13 A.1 b och c i sjätte direktivet.

[176] Tillämpningen av art. 132.1 c undersöks närmare i 3.8.8 nedan.

[177] Se C-45/01 *Dornier* p. 69–71. Frågan om betydelsen av vem som faktiskt utför tjänsten diskuteras också i 3.8.8.7 och 3.8.10 nedan.

Härefter skulle prövas villkoret som innebar att för erkännande skulle inrättningens tillhandahållanden till minst 40 % bekostas av olika socialförsäkringsorgan. I anslutning till denna fråga framhöll EUD vikten av att likabehandlingsprincipen upprätthålls.[178] Domstolen förklarade att ett finansieringsvillkor av detta slag var tillåtet under förutsättning att det upprätthålls likadant för alla aktörer i jämförbara situationer, som utförde samma behandlingar.[179]

Av rättsfallet kan således dras flera viktiga slutsatser i nu aktuellt hänseende. Det varken finns eller behövs något formkrav för erkännande, utan denna fråga omfattas av delegationen till medlemsstaterna. Det är emellertid inte tillåtet att med hjälp av villkor inskränka innebörden i själva sjukvårdsbegreppet. Andra villkor, så som viss socialförsäkringsfinansiering, är tillåtna under förutsättning att dessa tillämpas i enlighet med neutralitetsprincipen.

3.8.6.3 Förhållandet mellan villkor enligt art. 132.1 b respektive art. 133

Frågan om vilka nationella villkor som kan ställas på utföraren för att denne ska kvalificera som en annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur enligt art. 132.1 b, behandlades även i C-106/05 *L.u.P.*[180] Omständigheterna är mycket lika dem som var för handen i C-45/01 *Dornier*. L.u.P. var ett bolag, ägt av en person, som utförde medicinska analyser på uppdrag av andra bolag som bedrev laboratorieverksam-

[178] Domstolen hänvisade här särskilt till C-141/00 *Kügler*. Detta mål behandlar reglerna för skattefri omsorg. Likabehandlingsprincipen får i detta sammanhang ses som ett utflöde av mervärdesbeskattningens konkurrensneutralitetsprincip. Denna syftar inte primärt att uppfylla ett etiskt rättvisemål utan avser att skapa förutsättningar för en väl fungerande gemensam marknad.

[179] Se C-45/01 *Dornier* p. 72 och 75.

[180] Målet har även diskuterats ovan under 3.8.2 och 3.8.4.

het, i vilka de allmänpraktiserande läkare som beställt analyserna hade sammanslutit sig.

Som framhållits i det föregående ansåg EUD att analyserna uppfyllde ett sådant diagnostiskt och terapeutiskt syfte som medförde att de kvalificerade inom sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b.[181] Det var alltså inte fråga om till sjukvård nära knutna aktiviteter eller om sådan sjukvårdande behandling som avses i art. 132.1 c. Eftersom det emellertid rörde sig om en utförare som var organiserad i privaträttslig form uppkom fråga om tillåtligheten av vissa villkor som Tyskland ställde för att dessa skulle vara "i vederbörlig ordning erkända".

De villkor som var i fråga var desamma som i det nyss refererade C-45/01 *Dornier*, närmare bestämt två stycken. För det första skulle analyserna utföras under medicinsk övervakning och för det andra skulle minst 40 % av de transaktionerna i en viss ordning vara finansierade inom ramen för socialförsäkringssystemet. EUD gjorde i fråga om dessa samma bedömning som i det nämnda *Dornier* och hänvisade även uttryckligen dit. Bedömningarna innebar att det särskilda finansieringskravet var tillåtet, medan ett krav på medicinsk övervakning av tjänster som tillhandahölls endast på paramedicinska yrkesutövares ansvar inte kunde accepteras.[182]

Härtill kom att domstolen i det nu aktuella målet även gjorde motsvarande överväganden i fråga om likabehandling och neutralitet som i det tidigare refererade C-45/01 *Dornier*. Detta innebär att det är ett absolut krav att ett villkor tillämpas så att det upprätthålls likadant för alla aktörer i jämförbara situationer, som utförde samma behandlingar.[183]

Den slutsats som det nu aktuella målet föranleder och som inte kommit till uttryck tidigare rör emellertid förhållandet

[181] Domstolens uttalanden avser formellt motsvarande bestämmelser i artikelns föregångare, art. 13 A.1 b och c i sjätte direktivet.
[182] Se C-106/05 *L.u.P.* p. 51–54.
[183] Se C-45/01 *Dornier* p. 72 och 75.

mellan förutsättningarna för erkännande enligt art. 132.1 b och sådana villkor som en medlemsstat kan (men inte måste) införa med stöd av art. 133. Enligt art. 133 får bl.a. skattefriheten villkoras av att skattesubjektet håller en viss prisnivå m.m.[184]

EUD framhöll i detta hänseende att de preciserade villkor som medlemsstaterna får införa med stöd av art. 133 endast får tillämpas på tillhandahållanden som faller under art. 132.1 b och på sådan sjukvårdande behandling som utförs utanför sjukhussektorn och därmed likställda miljöer. Art. 133 är däremot inte tillämplig på tillhandahållanden som faller under art. 132.1 c.[185]

Domstolen gjorde också i principiella ordalag helt klart att medlemsstaterna för erkännande enligt art. 132.1 b är fria att även uppställa andra villkor än dem som räknas upp i art. 133. Slutsatsen är inte självklar eftersom uppräkningen av tillåtna villkor i art. 133 skulle kunna ha uppfattats som uttömmande. Däremot kan den egentligen sägas följa av C-45/01 *Dornier* som avgjordes flera år före det nu aktuella målet. Förhållandet mellan art. 133 och art. 132.1 b respektive c är således klarlagt.

3.8.6.4 Precisering av utrymmet för nationella villkor

Det tredje och hittills senaste mål där uttrycket "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" blir föremål för tolkning är C-262/08 *CopyGene*.[186] I rättsfallet var fråga om ett privaträttsligt danskt biobanksföretag. Dess affärsidé var att ombesörja provtagning från nyföddas navelsträngsblod. Om blodet visade sig innehållas livskraftiga stamceller erbjöds nerfrysning och förvaring. Syftet var att, om det visade sig möjligt, använda stamcellerna vid behandlingen om

[184] Se härtill närmare under 2.3.3 ovan.
[185] Se C-106/05 *L.u.P.* p. 45.
[186] Även behandlat ovan, se 3.8.2 och 3.8.4.

barnet i framtiden skulle ådra sig sjukdom. Som konstaterats ovan ansåg EUD att arrangemanget var alltför hypotetiskt för att proceduren skulle kvalificera som sjukvård.

En av de ställda frågorna gällde i praktiken om det var tillåtet för en medlemsstat att villkora skattefrihet enligt art. 132.1 b med socialförsäkringsfinansiering.[187] Skillnaden i frågeställning gentemot de nyss refererade målen C-45/01 *Dornier* och C-106/05 *L.u.P.* var, att *CopyGene* hade erhållit särskild auktorisation för att upprätthålla sin verksamhet. Frågan blev därmed främst om skattefrihet enligt art. 132.1 b ändå kunde förvägras företaget.

EUD inledde med att upprepa vad den tidigare klargjort, nämligen att formellt erkännande inte var nödvändigt, att de fakultativa villkoren i art. 133 inte var uttömmande samt att användningen av villkor var underkastad kraven på likabehandling och neutralitet. Domstolen underströk också att det är konkurrensneutralitet inom en stat som avses och inget annat.[188] Inte heller är det möjligt att inskränka själva sjukvårdsbegreppet med hjälp av villkor.[189]

Domstolen preciserade att medlemsstaterna vid utnyttjande av sin rätt att skapa system för erkännande ska ta hänsyn till om den skattskyldiga personens verksamhet är av allmännyttig karaktär. Detta uttrycks alltså som ett imperativ i motiveringen, men det preciseras inte vad som är allmännyttigt eller vilken vikt detta ska tillmätas. Det är dock klarlagt att det allmänna syftet att "värna om människors hälsa" konstituerar allmännyttighet.[190] Härtill kom, vilket ju slagits fast i tidigare avgöranden, att det inom ramen för likabehandling är tillåtet att villkora skattefriheten av socialförsäkringsrättslig finansiering.[191]

[187] Prövningen gällde formellt motsvarande artikel i sjätte direktivet.
[188] Se C-262/08 *CopyGene* p. 66.
[189] Se C-262/08 *CopyGene* p. 57–61 samt 64.
[190] Se C-262/08 *CopyGene* p. 58.

EUD antydde här också att just detta slags finansiering talar för att det rör sig om en skattskyldig person som verkar "under jämförbara sociala betingelser" som "offentligrättsliga organ" i den meningen som avses i bestämmelsen. Däremot står det helt klart att den omständigheten att ett subjekt är privaträttsligt inte i sig kan diskvalificera det från skattefrihet.[192] Dessutom kan såväl juridiska som fysiska personer kvalificeras.[193]

Beträffande frågan om auktorisationens eventuella betydelse förklarade domstolen att det visserligen är tänkbart att beakta den, men att den inte kan avgöra frågan om skatteplikt.[194]

3.8.7 Likställda utförare – slutsatser

Sammanfattningsvis kan av EUD:s praxis dras följande slutsatser. Det finns inget formkrav för själva det erkännande som avses i formuleringen andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur i art. 132.1 b. Det behövs inte heller något uttryckligt erkännande för att tillhandahållanden vilka omfattas av art. 132.1 b och som görs av en skattskyldig person ska vara skattefria. I stället står det klart att erkännandet kan vara konkludent.

Det är emellertid som sagt delegerat till medlemsstaterna att bestämma om sådant erkännande, och om villkor för det. I praktiken innebär detta att medlemsstaterna indirekt disponerar över det sjukvårdsbegrepp som tillämpas utanför sjukhussfären. De råder visserligen inte över själva definitionen av

[191] Se C-262/08 *CopyGene* p. 65 och 69.
[192] Se C-262/08 *CopyGene* p. 72.
[193] Se Rasmussen s. 274 med där införda källor. EUD har nyligen klargjort att bemanningsföretag som hyr ut vårdpersonal inte utgör ett sådant "organ av social karaktär" som nämns i art. 132.1 g av mervärdesskattedirektivet. Det är oklart i vilken utsträckning detta avgörande har betydelse för tolkningen av art. 132.1 b.
[194] Se C-262/08 *CopyGene* p. 75.

sjukvård, men de påverkar ju definitionens räckvidd genom att avgöra vilka som ska "få tillträde" till den. I den utsträckning medlemsstaterna kan påverka vad som ska avses med sjukhus och jämställd inrättning sträcker sig alltså deras nationella manöverutrymme något längre än vad man kanske först föreställer sig. Det är därför inte helt korrekt att påstå att sjukvårdsbegreppet är ett alltigenom unionsrättsligt begrepp.

Det kan dock av praxis utläsas att två slags villkor är generellt otillåtna. Det är för det första inte möjligt att inskränka sjukvårdsbegreppet genom att villkora skattefriheten för sådana transaktioner som skulle varit skattefria med stöd av art. 132.1 c om de utförts av paramedicinska yrkesutövare.

För det andra måste neutralitet och likabehandling upprätthållas. Härmed avses likabehandling av subjekt i jämförbara situationer, synbarligen främst med inriktning på bransch, inom samma medlemsstat. Det är en följd av delegationen till medlemsstaterna att likabehandlingen inte enligt direktivet behöver upprätthållas mellan skattskyldiga personer i olika medlemsstater.

Detta uttalande av EUD måste dock tas med en nypa salt. Det är normalt inte tillåtet att i direktiv inskränka den fria rörlighet varom stadgas i EUF-fördraget. Möjligen har det aktuella uttalandet inte så stort intentionsdjup utan bör ses i sitt sammanhang. Det framstår då som ägnat att understryka att den neutralitet som avses är just konkurrensneutralitet och inte neutralitet mellan stater.

Vilka slags villkor är då tillåtna enligt delegationsbestämmelsen i art. 132.1 b? EUD har uttryckligen förklarat att det är tillåtet för medlemsstaterna att göra skattefriheten beroende av en viss grad av finansiering genom socialförsäkringssystemen. Det förefaller också vara tillåtet att knyta bedömningen till förekomsten av viss auktorisation. I övrigt uttrycker sig domstolen vagt, vilket bara är naturligt när nu frågan om erkännande och villkor faktiskt har delegerats till medlemsstaterna. EUD framhåller dock att detta självbestämmande, för-

utom att vila på likabehandling, ska beakta graden av allmännytta hos den skattskyldiga personen.

Det ska också framhållas att art. 133 i detta sammanhang inte ska ses som uttömmande. Det är fullt möjligt att uppställa andra villkor för erkännande än dem som återfinns i artikeln. Det kan dock erinras om att varken art. 133 eller formuleringen andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur är tillämpliga på sådan sjukvårdande behandling som avses i art. 132.1 c.[195]

Avslutningsvis ska sägas att det inte finns något stöd i vare sig art. 132.1 b eller art. 133 för att undanta privaträttliga subjekt från undantagets tillämpningsområde bara för att de är privaträttsligt organiserade. Däremot kan som framgått särskilda villkor uppställas för dem. I anslutning till analysen här bör man kanske särskilt hålla i minnet att de kanske mest ingripande tillåtna inskränkningarna faktiskt följer direkt av den fakultativa art. 133. Här kan särskilt nämnas möjligheterna att föreskriva om vinstutdelningsförbud och priskontroll.

3.8.8 Vilken innebörd har begreppet *sjukvårdande behandling*?

3.8.8.1 Inledning

Ovan har konstaterats att uttrycket sjukvård enligt EUD även omfattar all sådan sjukvårdande behandling som avses i art. 132.1 c (tidigare art. 13 A.1 c).[196] Det har också slagits fast att sjukvårdsbegreppet inte omfattar vilka tjänster som helst som tillhandahålls på ett sjukhus, utan endast sådana som kan inordnas under ett preciserat terapeutiskt syfte.

Det sagda talar för att de båda begreppen är mer eller mindre synonyma, dvs. att sjukvård respektive sjukvårdande be-

[195] Se 3.8.5 ovan.
[196] Se 3.8.2 samt där åberopade avgöranden.

handling betecknar samma tillhandahållanden. Den enda principiella skillnaden dem emellan skulle då vara platsen för tillhandahållandet. Undersökningen i detta avsnitt av de rättsfall där domstolen uttryckligen har behandlat just begreppet sjukvårdande behandling i art. 132.1 c eller dess föregångare görs i syfte att bekräfta eller falsifiera denna hypotes.

3.8.8.2 Förhållandet mellan begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling

1. Möjligheterna att tillhandahålla varor skattefritt under art. 132.1 prövades i mål C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien*. I målet, som var en fördragsbrottstalan, prövades om det var riktigt att skattebefria glasögon som tillhandahölls av optiker i deras paramedicinska verksamhet utanför den offentliga sjukvården. Slutsatserna, som presenterats utförligare ovan under 3.8.3, innebar i princip följande.

Artiklarna 132.1 b respektive 132.1 c måste tolkas motsatsvis.[197] Den skattefrihet för nära knutna transaktioner som endast återfinns i punkt b om sjukhusvård och sjukvård gäller inte vid tillhandahållande av sjukvårdande behandling som utförs av medicinsk och paramedicinsk personal utanför sjukvården enligt art. 132.1 c.[198] Utrymmet för att tillhandahålla varor skattefritt är därför mindre när skattefriheten för själva sjukvårdstjänsten baseras på art. 132.1 c än när den baseras på art. 132.1 b.

Domstolen framhöll med stor tydlighet, och med hänvisningen till mervärdesbeskattningens huvudregel om skatteplikt för varor, att de enda varor som är skattefria i samband med sjukvårdande verksamhet enligt art. 132.1 c är sådana som i praktiken inte kan skiljas från själva vårdtjänsten. Den

[197] Observera att målet egentligen gällde föregångarna i sjätte direktivet, art. 13 A.1 b respektive c.
[198] Se C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* p. 30–36.

engelska originaltexten använder här uttrycket *indissociable* (oskiljaktiga). Självklara exempel torde vara bandage, kanyler och annat material som förbrukas under utförandet av själva vårdtjänsten.[199]

2. I målet C-384/98 *D* prövades om en läkare, som i egenskap av sakkunnig utsedd av domstol, utförde undersökningar syftande till att fastställa faderskap, tillhandahöll en skattefri tjänst enligt art. 132.1.[200]

Det märks på motiveringen att detta är ett av de äldsta avgöranden på området. Domstolen kontrollerade alla språkversioner av direktivet innan man konstaterade att skattefriheten tog sikte på medicinska tjänster som rörde människors hälsa.[201]

Härefter anknöts med tydlighet till det terapeutiska syfte som behandlats utförligt ovan i anslutning till sjukvårdsbegreppet, nämligen att "... diagnosticera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem".[202] Med detta synsätt kunde inte faderskapsutredningar kvalificera som sjukvårdande behandling.

Rättsfallet ger starkt stöd för antagandet vid p. 1 ovan, nämligen att begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling är synonyma, dvs. att de betecknar samma tillhandahållanden utförda i olika miljöer.

3. Helt klart är, vilket även har framhållits i det föregående, att allt som utgör sjukvårdande behandling enligt art. 132.1 c också utgör sjukvård enligt art. 132.1 b. Det står likaledes utan tvivel att som sjukvårdande behandling kvalificerar generellt tjänster av medicinska och paramedicinska yrkesutövare oaktat dessa inte är läkare. I det flera gånger refererade C-45/01 *Dor-*

[199] Se även 3.4.8.2 ovan samt C-366/12 *Klinikum Dortmund* p. 33.

[200] Målet gällde egentligen tolkningen av föregångaren i sjätte direktivet, art. 13 A.1 c.

[201] C-384/98 *D* p. 17.

[202] C-384/98 *D* p. 18. Jämför C-45/01 *Dornier* p. 48.

nier var fråga om en stiftelse som erbjöd terapi utförd av psykologer. Att tillhandahållandena uppfyllde det generella terapeutiska kravet stod nämligen klart.[203]

I rättsfallet C-141/00 *Kügler* var omständigheterna bl.a. följande. Kügler var ett tyskt bolag som tillhandahöll såväl sjukvård som allmän omvårdnad, så som hjälp med hygien, samt skötsel av hushållet till personer som var i behov av det. Tjänsterna motsvarade det som i Sverige oftast kallas hemsjukvård respektive hemtjänst.

Den tyska skattemyndigheten påförde tjänsterna mervärdesskatt, något som Kügler motsatte sig. En av de frågor som ställdes var i vilken utsträckning tjänsterna kunde anses utgöra sjukvårdande behandling enligt art. 132.1 c i mervärdesskattedirektivet.[204]

Efter att ha konstaterat att företagsformen inte spelade någon roll för bedömningen förde EUD en utförlig diskussion om hur de levererade tjänsterna skulle klassificeras mervärdesskatterättsligt.

Först gjordes klart att begreppet sjukvårdande behandling omfattar sjukvård som tillhandahålls såväl i vårdgivarens praktik som på annan plats.[205] Dessa ställningstaganden är särskilt viktiga eftersom de understryker att begreppet sjukvårdande behandling tar sikte endast på de tjänster som utförs. Utförarens legala form liksom platsen för tillhandahållandet är alltså irrelevant för bedömningen av skattefriheten. Domstolens uttalande är helt generellt:

> "Alla tjänster som utförs på sjukhus undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b, medan syftet med artikel 13 A.1 c är att

[203] Se C-45/01 *Dornier* p. 48–50.

[204] Frågan rörde egentligen artikelns föregångare art. 13 A. 1 c i sjätte direktivet. De övriga två frågorna var om företagsformen spelade någon roll för bedömningen samt om någon del av tjänsterna utgjorde skattebefriad omsorg. Se härtill 3.6 ovan.

[205] Se C-141/00 *Kügler* p. 35–36.

undanta medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats."

Det första ledet i citatet skulle kunna tolkas som att EUD *obiter dictum* menar att alla tillhandahållanden i sjukhusmiljö skulle vara undantagna från skatt. En sådan tolkning måste dock förkastas. Domstolen har i den rättspraxis där sjukvårdsbegreppet enligt art. 132.1 b behandlats gjort fullständigt klart, att även sjukvård inom sjukhus måste uppfylla de medicinska (terapeutiska) kraven för skattefrihet.[206]

Detta uttalande bör således inte få motsäga den tentativa slutsats som hittills dragits, nämligen att begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling är synonyma, *utom med avseende på två kriterier*, nämligen platsen för tillhandahållandet och de kategorier yrkesutövare som kan komma i fråga.[207]

I C-141/00 *Kügler* klargjorde EUD än en gång, med hänvisning till C-384/98 *D* (se ovan i detta avsnitt), att begreppet sjukvårdande behandling var förbehållet tillhandahållanden med erforderligt terapeutiskt syfte, dvs. sådana som utförd i syfte att diagnosticera, vårda och i möjligaste mån bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem. Härav följde att de sedvanliga hemvårdstjänsterna, främst hjälp med matlagning och personlig hygien, föll utanför begreppet och inte kunde vara skattefria med stöd av art. 132.1 c.[208]

Här måste dock den frågan ställas, om ändå inte begreppet sjukvårdande behandling i art. 132.1 c *i praktiken* blir mindre omfattade än motsvarande begrepp för tillhandahållanden inom sjukhus, dvs. sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b.

Man kan nämligen konstatera att domstolen i det nu aktuella fallet skiljer mellan sjukvård respektive personlig omvård-

[206] Se C-394/04 *Ygeia* samt 3.8.2 ovan.

[207] Se 3.8.2 och 3.8.6.

[208] De prövades emellertid i stället mot skattefrihetsreglerna för omsorgstjänster.

nad när tjänsterna utförs utanför sjukhus, trots att det rör sig om samma utförare. Men om en patient betalar en avgift för traditionell sjukhusvård kan avgiften normalt antas inrymma även ersättning för sådana personliga omvårdnadstjänster som mat, sängbäddning, personlig hygien etc.

Det finns ingen praxis som talar för att EUD skulle dela upp patientavgiften på sjukhus med hänsyn till att en del av den alltså avser sådana "icke-terapeutiska" tjänster. Det som praxis däremot säger är att utgiften behandlas annorlunda om den betalas till en särskild leverantör och avser tjänster som är mer perifera i förhållande till vården.[209]

Därmed skulle följande antagande göras. Praxis talar för att en tredje skillnad föreligger i omfattningen av sjukvårdsbegreppet respektive begreppet sjukvårdande behandling.[210] Denna skillnad skulle ta sikte på definitionen av underordnade tjänster. Sådana personliga omvårdnadstjänster som i en hemtjänstsituation inte anses vara underordnade på ett sådant sätt att de anses ingå i huvudtjänsten, skulle åtminstone om de utförs av sjukhuset tendera att i en sjukhussituation betraktas som underordnade och därmed som ingående i den skattefria huvudtjänsten.[211]

Antagandet som framstår som välmotiverat är emellertid felaktigt och måste förkastas. Anledningen är den viktiga skillnad i lydelserna mellan art. 132.1 b respektive art. 132.1 c som består i att det vid bestämning av tillämpningsområdet för sjukvård även talas om tjänster som är nära knutna till dessa. Någon motsvarande utvidgning av tillämpningsområdet utanför de tjänster som omfattas av det terapeutiska syftet finns inte i art. 132.1 c.

[209] Se C-394/04 *Ygeia* samt 3.8.2 ovan.

[210] De två andra skillnaderna är alltså platsen för tillhandahållandet respektive kraven på utföraren.

[211] Se C-349/96 *Card Protection Plan*.

Sörjandet för grundläggande behov, t.ex. hjälp med personlig hygien, är nödvändiga för att vården av personer som är inlagda på sjukhus ska fungera. Sådan hjälp är dock inte nödvändig för administreringen av en injektion i hemmet. Ett gränsfall synes t.ex. såromläggning i hemmet kunna vara. Här ställs givetvis krav på hygien för att läkningen ska kunna ske normalt. Hjälp med just hygien synes därvid kunna utgöra en integrerad del av den sjukvårdande behandlingen.

Slutsatsen av diskussionen är att det tidigare gjorda antagandet står sig, dvs. begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling är synonyma, *utom med avseende på två kriterier*, nämligen platsen för tillhandahållandet och de kategorier yrkesutövare som kan komma i fråga.[212]

3.8.8.3 Betydelsen av terapeutiskt syfte

Det terapeutiska syfte som är principiellt gemensamt för kvalificering som sjukvård respektive sjukvårdande behandling har som framgått prövats vid ett antal tillfällen. Prövningen har oftast tagit sikte vad som i *objektiv* mening ska anses som terapeutiskt. Mål C-212/01 *Unterpertinger* är ett av de avgöranden där den *subjektiva* sidan av det terapeutiska syftet diskuterats.

I målet var fråga om huruvida läkarundersökningar och på dessa baserade utlåtanden utgjorde skattebefriad sjukvårdande behandling, när undersökningarna och utlåtandena hade gjorts i syfte att fastställa om en person var så invalidiserad att hon var berättigad till viss pension.

Domstolen upprepade inledningsvis, med hänvisning till C-384/98 *D* (se ovan i detta avsnitt), att begreppet sjukvårdande behandling var förbehållet tillhandahållanden med terapeutiskt syfte, dvs. sådana som utfördes i syfte att diagnosticera, vårda och i möjligaste mån bota sjukdomar eller komma

[212] Se 3.8.2 samt 3.8.6.

till rätta med hälsoproblem. "De läkartjänster som tillhandahålls i annat syfte än att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer kan däremot enligt domstolens rättspraxis inte omfattas ...".[213]

EUD framhöll, liksom i många andra fall, att tolkningen i och för sig inte behövde vara särskilt restriktiv, det viktiga var att den var förenlig med undantagets ändamål, dvs. att minska kostnaderna för hälsovården. Detta synsätt innebar att preventiva åtgärder mycket väl kunde anses omfattade av det preventiva syftet.[214]

När det gällde de aktuella undersökningarna och utlåtandena gjorde domstolen följande intressanta bedömning. När det huvudsakliga syftet med tjänsten inte var att skydda hälsan på personen i fråga utan att genom intygen förse tredje man med ett beslutsunderlag av det aktuella slaget, kunde tillhandahållandena inte omfattas av undantaget för sjukvårdande behandling.[215]

Motiveringen är tämligen resonerande. Domstolen konstaterar att undersökningen i fråga kan leda till att hälsoproblem upptäcks och tycks därvid tyst medge att den alltså skulle kunna få samma funktion som vilken skattebefriad läkarundersökning som helst. Men när det "huvudsakliga syftet" är att uppfylla ett lagstadgat eller avtalat villkor som föreskrivits för att åstadkomma ett beslutsunderlag blir alltså slutsatsen att skattefrihet inte föreligger. Det spelar härvid ingen roll vem det är som begär intyget.

Domstolens användning av uttrycket huvudsaklig bör inte ges den innebörd av kvantifierande begrepp som är så vanlig i svensk skatterättspraxis.[216] Det är ju inte heller möjligt att kvantifiera ett syfte så som man t.ex. kvantifierar en del av en

[213] C-212/01 *Unterpertinger* p. 41.
[214] Se C-212/01 *Unterpertinger* p. 40.
[215] Se C-212/01 *Unterpertinger* p. 43.
[216] Dvs. ca 75 %.

golvyta. I stället bör uttrycket huvudsaklig här ges sin allmänspråkliga innebörd, dvs. något som framträder på ett dominerande sätt.

Den slutsatsen kan också dras att samma precisering av det terapeutiska syftet som domstolen tidigare gjort för sjukvårdsbegreppet gäller även för begreppet sjukvårdande behandling. Det räcker nämligen inte att man konstaterar att ett tillhandahållande görs i syfte att "ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bot sjukdomar och hälsoproblem".[217] I så fall skulle ju den aktuella läkarundersökningen möjligen kunnat anses omfattas av undantaget, eftersom den framstod som just diagnosticerande.

Man måste också göra den ytterligare preciseringen att syftet är att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personen. Med denna preciserande definition av det terapeutiska syftet står det klart att ett bidrag till tredje mans beslutsunderlag inte utgör sjukvårdande behandling.

Det förefaller också som om det inte spelar någon roll vem som ber om undersökningen eller utlåtandet i fråga. Det är den tänkta användningen som är avgörande för slutsatsen om vad syftet med tillhandahållandet är. Det förs ingen uttrycklig diskussion om det, men det får antas att domstolen förutsätter att syftet normalt kan fastställas på objektiva grunder, dvs. det antas framgå av de empiriskt iakttagbara omständigheterna i ett ärende.

3.8.8.4 Närmare om intyg och utlåtanden

Rättsfallet C-307/01 d'Ambrumenil är särpräglat eftersom det innehåller en kartläggning av skatteplikten för intyg, utlåtanden m.m., som så att säga ligger i gränslandet mellan undantaget i art. 132.1 c och huvudregeln om generell skatteplikt för

[217] C-212/01 *Unterpertinger* p. 39.

varor och tjänster. Fallet illustrerar även den extensiva tolkning av vårdundantaget som länge förespråkades av Storbritannien och vilken resulterade i att skattefriheten där implementerades på ett alltför långtgående sätt.

Efter att ha arbetat för de brittiska hälsovårdsmyndigheterna som allmänläkare startade Peter d'Ambrumenil eget företag. Genom detta verkade han som sakkunnig i domstolar i bland annat mål om medicinsk felbehandling. Han var också skiljedomare och medlare.

Vissa av de tjänster som d'Ambrumenil tillhandahöll ansågs av de brittiska skattemyndigheterna vara mervärdesskattepliktiga och andra inte. Peter d'Ambrumenil själv ansåg att hans tjänster i större utsträckning skulle anses skattepliktiga än vad skattemyndigheten ansåg sig kunna godta. Till slut ställdes ett antal frågor till EUD. För att göra det möjligt att läsa denna text utan att ha tillgång till rättsfallsreferatet listas de här.

> "Skall artikel 13A.1 c i [sjätte direktivet] tolkas så att den omfattar följande tjänster när dessa utförs av någon som utövar läkaryrket, såsom detta definieras av medlemsstaten i fråga:
>
> a) Genomförande av läkarundersökningar av enskilda, på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag.
>
> b) Genomförande av blodprover eller andra kroppsliga prover för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar, på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag.
>
> c) Utfärdande av hälsointyg, exempelvis intyg om förmåga att resa.
>
> d) Utfärdande av läkarintyg i samband med beviljande av en krigspension.
>
> e) Genomförande av läkarundersökningar i syfte att upprätta läkarutlåtanden såsom sakkunnig i frågor om skadeståndsansvar och bedömning av skador på uppdrag av enskilda som överväger att väcka talan i domstol om skadestånd för personskada.
>
> f) Upprättande av läkarutlåtanden

i) efter sådana undersökningar som avses i punkt e och
ii) på grundval av journalanteckningar, men utan att någon läkarundersökning utförs.

g) Genomförande av läkarundersökningar i syfte att upprätta medicinska sakkunnigutlåtanden i fråga om medicinsk felbehandling på uppdrag av enskilda som överväger att väcka talan i domstol.

h) Upprättande av läkarutlåtanden
i) efter sådana undersökningar som avses i punkt g och
ii) på grundval av journalanteckningar, men utan att någon läkarundersökning utförs?"[218]

Frågorna handlar som synes om såväl undersökningar som om utlåtanden eller intyg av olika slag. Syftet med dessa förutsätts vidare kunna vara olika och initiativet antas också kunna komma från såväl enskilda som från deras arbetsgivare eller försäkringsbolag. Oklarheten om vad som gällde var alltså stor och EUD tog sig efter en ganska utförlig motivering för att besvara frågorna var för sig.

Motiveringen inleddes med att domstolen bl.a. avvisade argument för skattefrihet som baserades på beskrivningar av läkares arbetsuppgifter som hämtats ur annan unionsrättslig reglering.[219] Härigenom underströks att det bara är sådan verksamhet som beskrivs i art. 132.1 som kan utgöra skattebefriad vård.

Härefter upprepades tämligen ingående de argument som tolkningen av begreppet sjukvårdande behandling baserats på i tidigare praxis, nämligen kravet på ett huvudsakligt terapeutiskt syfte i vilket dock kan inbegripas preventiva tjänster så som undersökningar vilka görs i diagnosticerande syfte.[220]

[218] C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 15.
[219] Se C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 55 med hänvisning till dir. 93/16.
[220] Se C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 57–59 samt redovisningen av tidigare praxis här ovan.

Betydelsen av syftet framhölls med utförlighet av domstolen. Från tidigare praxis upprepades ståndpunkten att en undersökning som avser att utgöra ett beslutsunderlag för tredje man inte är preventivt på ett sådant sätt att det uppfyller det terapeutiska syftet. I tillägg till detta klargjordes att även syftet att utgöra ett underlag för en ansökan om t.ex. pension eller en stämning för felbehandling faller utanför det terapeutiska syftet.

Detta ställningstagande var logiskt. Det spelar alltså ingen roll om ett intyg begärs av en enskild som överväger rättslig aktion, av motparten, t.ex. en myndighet eller ett försäkringsbolag, eller av den domstol som handlägger frågan. I stället är det den tänkta användningen, dvs. syftet eller ändamålet med intyget, som avgör om tillhandahållandet är skattepliktigt. I den utsträckning det rör sig om en förvaltningsrättslig ansökan eller ett yrkande av skadestånd så saknas det preventiva syftet.

Motsatsvis står det klart att undersökningar och intyg som lämnas för att skydda den enskildes hälsa är skattefria. Detta gäller även rutinundersökningar av anställda på arbetsgivarens initiativ eller som avser att utreda om den enskildes hälsotillstånd medger en viss aktivitet så som en resa.[221]

Domstolen gör också en viktig men delvis oklar reservation som måste framhållas här. I ett fall är intyg som avser att utgöra beslutsunderlag för tredje man av sådan preventiv art att det kvalificerar inom det terapeutiska syftet. Det gäller i fråga om vissa tillstånd.

Om intyget krävs för att en person ska kunna visa att han har tillräckligt god fysik för att t.ex. få utöva viss yrkesverksamhet är syftet *inte* terapeutiskt. Men om intyget krävs för att visa att personens verksamhet av hälsoskäl bör begränsas är tillhandahållandet skattefritt. Vid sådant förhållande är det huvudsakliga syftet nämligen ytterst att skydda personens hälsa.

[221] Se C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 61–67.

Gränsdragningen är inte helt klar. Men ett exempel kan kanske hämtas från körkortshandläggningen. Med EUD:s synsätt bör ett läkarintyg som på ansökan av enskild upprättas för att denne ska få ta körkort eller för att viss körkortsbehörighet ska förnyas vara skattepliktigt. Om intyget emellertid skrivs för att uppmana Trafikverket att inte medge förnyelse, t.ex. på grund av ålderdomssvaghet, synes intyget vara skattefritt. Situationen förefaller något oklar när ett intyg som ska ligga till grund för körkort innehåller vissa förbehåll. Det framstår dock som lämpligast att se ett sådant intyg så som främst syftande att ligga till grund för ett tillstånd varvid det skulle vara skattepliktigt.

Det vidlyftiga målet bekräftar *sammanfattningsvis* den slutsats som dragits vid analysen av övriga avgöranden i detta avsnitt, nämligen att syftet styr den skatterättsliga bedömningen, utan hänsyn till vem som begär en viss åtgärd så som en undersökning eller ett intyg. Det terapeutiska syftet omfattar även beslutsunderlag för tredje man, när syftet är att för denna visa på nödvändigheten av att begränsa eller villkora den enskildes verksamhet av hälsoskäl.

För tydlighets skull återges domstolens svar i det följande.

> "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.

Nämnda undantag från skatteplikt är inte tillämpligt på följande tjänster som tillhandahålls inom ramen för utövandet av läkaryrket:

- utfärdande av läkarintyg i samband med beviljande av en krigspension,
- genomförande av läkarundersökningar i syfte att upprätta ett medicinskt sakkunnigutlåtande i frågor om skadeståndsansvar och bedömning av den skada som vållats enskilda som överväger att väcka talan i domstol om skadestånd för personskada,
- upprättande av läkarutlåtanden till följd av sådana undersökningar som avses i föregående strecksats samt upprättande av läkarutlåtanden på grundval av journalanteckningar, utan att någon läkarundersökning genomförs,
- genomförande av läkarundersökningar i syfte att upprätta sakkunnigutlåtanden från läkare i frågor om medicinsk felbehandling på uppdrag av personer som överväger att väcka talan i domstol,
- upprättande av läkarutlåtanden till följd av sådana undersökningar som avses i föregående strecksats samt upprättande av läkarutlåtanden på grundval av journalanteckningar, utan att någon läkarundersökning genomförs."[222]

3.8.8.5 Preventiva åtgärder

Rättsfallet C-86/09 *Future Health Technologies* har liksom det liknande C-262/08 *CopyGene* behandlats ovan vid analysen av sjukvårdsbegreppet i avsnitt 3.8.2 och läsaren hänvisas dit för en mer utförlig diskussion. I båda fallen var fråga om att erbjuda nyblivna föräldrar analys och, om det visade sig lämpligt, efterföljande förvaring av stamceller som hämtats ur blod från det nyfödda barnets navelsträng.

[222] C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 68–69.

EUD upprepade vad som sagts i de ovan redovisade målen om förhållandet mellan sjukvårdsbegreppet och begreppet sjukvårdande behandling, liksom om principen om det terapeutiska syftet samt dess möjlighet att omfatta preventiva åtgärder.[223]

EUD gjorde i sin bedömning emellertid klart att det inte spelade någon roll om provtagning, transport, förvaring etc. av stamceller från navelsträngsblod betraktades som en helhet eller som separata verksamheter. Ingen av dem hade nämligen till syfte att "skydda, upprätthålla eller återställa hälsan".[224]

I stället menar domstolen att förvaringen av stamcellerna "... endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig ..."[225]

Motiveringen illustrerar tydligt skillnaden mellan *tolkning och subsumtion* på vårdundantagets område, samt hur subjektiv bedömningen kan vara. Tolkningsmomentet, vilket framstår som utvecklat och konsekvent i domstolens praxis, manifesteras i de ständigt upprepade formuleringarna om det preventiva syftet, dvs. främst "att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – hälsan hos personer ..."

Jurister kan väl vanligen förutsättas ha utvecklat en särskild skicklighet när det gäller lagtolkning. Däremot är förmågan att subsumera, dvs. inordna ett verkligt fall under en lagregel, inte nödvändigtvis något som jurister är skickligare på än andra människor. Subsumtionen är en fråga om att tolka och uppfatta verkligheten på ett så begripligt och trovärdigt sätt att slutsatserna åtnjuter legitimitet.

Subsumtionen i C-86/09 *Future Health Technologies* är helt begriplig och motsägs inte av slutsatserna i något av de andra undersökta fallen. Utgången är dock inte given. I stället kunde

[223] Se C-86/09 *Future Health Technologies* p. 36–40.
[224] Se C-86/09 *Future Health Technologies* p. 43.
[225] C-86/09 *Future Health Technologies* p. 47.

resultatet ha blivit det motsatta. Det är nämligen fullt rimligt att göra den tolkningen av verkligheten, att förvaringen av stamcellerna just hade till syfte att skydda hälsan.

EUD valde, för det är naturligtvis ett val, dock att göra en mer isolerad bedömning av sakomständigheterna. Denna isolerade bedömning ledde till den något krystade slutsatsen att det rörde sig om att "garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig".

Den principiella slutsatsen blir följande. Det är riktigt som domstolen säger vid upprepade tillfällen, att tolkningen av sjukvårdsbegreppet och begreppet sjukvårdande inte är särskilt restriktiv, så länge syftet att minska hälsovårdskostnaderna upprätthålls. Däremot måste det stå klart att de subjektiva val som domstolen träffar vid subsumtion av sakomständigheter i de prövade fallen tenderar att vara tämligen restriktiva.

3.8.8.6 Vissa övriga preciseringar

1. I C-156/09 *Verigen Transplantation Service* var fråga om ett företag vars verksamhet i korthet i gick ut på att från läkare motta broskceller vilka tagits från patienten genom biopsi. Cellerna bearbetades på ett visst sätt och återsändes sedan för att återtransplanteras till patienten och därigenom bidra till dennes tillfrisknande.

I sin fråga delade den nationella domstolen upp processen i flera steg men EUD:s svar var klart, nämligen att kravet på terapeutiskt syfte var uppfyllt. Samtliga moment var oumbärliga och icke avskiljbara delar av processen. Rättsfallet framstår som okomplicerat och egentligen betingat av en föreställning hos den frågande om att biopsimaterialet kunde utgöra lös egendom. Detta ansågs dock inte vara fallet.

I målet gjordes också gällande (av den tyska regeringen), att behandlingen skulle kunna ha ersatts av mervärdesskattepliktiga farmaceutiska alternativ samt att, då sådana var skattepliktiga, en skattebefrielse i Verigens fall skulle innebära ett brott

mot neutralitetsprincipen. EUD förklarade emellertid att kvalificeringen under undantagen för vårdtjänster baseras på karaktären av tjänsten i fråga och att förekomsten av ett farmaceutiskt alternativ därvid inte är relevant.[226] Synsättet understryker onekligen att undantaget står i ett motsatsförhållande till neutralitetsprincipen.[227]

2. Det färskaste av de undersökta fallen är C-91/12 *PFC Clinic*. Målet har behandlats utförligt under avsnitt 3.8.2 till vilket läsaren hänvisas.

Domstolen gör i målet klart att skattefrihet gäller vid kirurgiska ingrepp som görs i syfte att behandla personer som på grund av sjukdom, skador eller medfödda kroppsfel är i behov av estetisk kirurgi. Detsamma synes gälla om risk för psykisk ohälsa föreligger. Ingrepp som utförs av rent kosmetiska skäl omfattas däremot inte av undantaget.[228]

För *blandad verksamhet*, dvs. verksamhet som består av såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden, samma principer för fördelning av verksamheterna som för annan blandad verksamhet.[229]

3.8.8.7 Särskilt om delegering av arbetsuppgifter

3. Målet C-91/12 *PFC Clinic* aktualiserar även frågan om delegering av arbetsuppgifter. Som framhållits i det föregående kan sådana sjukvårdstjänster som skattebefrias enligt art. 132.1 b mycket väl utföras av annan än medicinsk personal. Detta beror på att vården vid de inrättningar som preciseras i punkten b är generellt skattebefriad.[230]

[226] Se C-156/09 *Verigen Transplantation Service* p. 30–31.
[227] Samma uppfattning Rasmussen s. 169.
[228] Se C-91/12 *PFC Clinic* p. 29.
[229] Se art. 173–175 i mervärdesskattedirektivet.
[230] En annan sak är att det verkligen måste röra sig om sjukvård eller nära knutna tjänster och inte om annat.

Sådan sjukvårdande behandling som skattebefrias enligt art. 132.1 c skiljer sig emellertid från denna med avseende på platsen för tillhandahållandet och kraven på dem som utför tjänsterna. Frågan ställs dock på sin spets om ett ingrepp vid en läkarmottagning, där tillhandahållanden endast kan skattebefrias enligt punkten c, utförs av exempelvis en undersköterska under överinseende av en läkare.[231]

Om det rör sig om en enkel provtagning skulle denna väl kunna ingå i den skattefria sjukvårdande behandlingen med stöd av den mervärdesskatterättsliga huvudsaklighetsprincipen. Men hur ställer sig saken om det är fråga om en vaccination som är orsaken till att patienten besöker mottagningen?

Direktivets ordalydelse slår fast att skattefriheten gäller sjukvårdande behandling "som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare som dessa definieras av medlemsstaten i fråga". Av detta skulle man kunna dra slutsatsen att varje aktiv handling som ingår i en skattefri tjänst måste utföras av en legitimerad yrkesutövare.

Frågan har inte ställts på sin spets i EUD, men i C-91/12 *PFC Clinic* finns ett uttalande som antyder att undersköterskans vaccination i exemplet ovan trots allt kan vara skattebefriad. I punkt 36 av domen anför EUD nämligen att sådana omständigheter som att tjänsterna tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen kan påverka bedömningen av om ett ingrepp omfattas av begreppen sjukvård eller sjukvårdande behandling.

Jag kan för egen del inte tolka uttalandet på annat sätt än att det finns ett utrymme för icke legitimerad personal att utföra arbetsuppgifter som ingår i skattefria tillhandahållanden enligt art. 132.1 c. Det går dock inte att av uttalandet utläsa om sådana arbetsuppgifter endast kan ingå i det skattefria tillhanda-

[231] Läkare och sjuksköterska men inte undersköterska är legitimerade, se 4 kap. 1 § patientsäkerhetslagen (2010:659).

hållandet med stöd av huvudsaklighetsprincipen, eller om utrymmet är större och t.ex. omfattar vaccinationen i exemplet ovan.

3.8.9 Begreppet sjukvårdande behandling – slutsatser

Sammanfattningsvis leder analysen av praxis avseende begreppet sjukvårdande behandling till följande slutsatser.

Allt talar för att begreppen sjukvård i art. 132.1 och sjukvårdande behandling sammanfaller. Kraven på det terapeutiska syfte som ska vara uppfyllt är identiska. Syftet ska vara att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bot sjukdomar och hälsoproblem. Den preciseringen gäller också att det ska röra sig om att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personen i fråga.

Det som skiljer begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling åt är dels platsen för tillhandahållandet dels de krav som ställs på utförarna.[232] Till detta kommer att transaktioner nära knutna till sjukvård är skattefria enligt art. 132.1 b. Denna regel tolkas föga förvånande motsatsvis av EUD med innebörden att motsvarande utvidgning inte kan tillämpas i fråga om sjukvårdande behandling enligt art. 132.1 c. Men med avseende på karaktären på de tillhandahållanden som faller under respektive begrepp finns alltså ingen skillnad. Mot denna bakgrund framstår den terminologiska skillnaden som onödig och vilseledande. Enklast hade varit om uttrycket sjukvård hade använts på bägge ställena.

Denna preciserade definition av det terapeutiska syftet innebär att ett bidrag till tredje mans beslutsunderlag inte utgör sjukvårdande behandling, såvida det inte rör sig om att intyga att det krävs restriktioner eller liknande för att den undersökta personen ska få tillstånd etc. att utöva viss aktivitet. Inte

[232] Rekvisiten ”sjukhus … samt andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art” i art. 132.1 b respektive ”medicinska och paramedi-

heller kosmetiska operationer som inte är medicinskt betingade omfattas.

Däremot uppfyller vanliga läkarundersökningar, även rutinmässiga sådana, det terapeutiska syftet om avsikten är att upptäcka eventuella hälsoproblem. Det saknar betydelse om den som har att utfärda ett intyg eller utlåtande är särskilt förordnad, t.ex. av domstol. Det är syftet med åtgärden som är avgörande.

Det är normalt medicinskt sakkunniga personer som ska fastställa vilka åtgärder som har det erforderliga syftet. Patientens egen uppfattning är inte avgörande. På detta vis skapas ett tämligen objektivt hälsobegrepp som främjar såväl neutralitet som annan likabehandling.[233] EUD självt kan givetvis överpröva alla andras bedömningar av sakomständigheterna. Praxis antyder här att tolkningen av verkligheten (sakomständigheterna) är restriktiv även om den principiella tolkningen av direktivets ordalydelse inte behöver vara det.

3.8.10 Har EUD preciserat vad som avses med delegationsregeln *medicinska och paramedicinska yrkesutövare som dessa definieras av medlemsstaten i fråga*?

3.8.10.1 Inledning

Ordalydelsen i art. 132.1 c innebär att det även här, liksom i sista ledet av art. 132.1 punkten b, delegeras till medlemsstaterna att fastställa vilka aktörer som ska omfattas av skattefriheten. I art. 132.1 c handlar det om medicinska och paramedicinska yrkesutövare.[234]

cinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga" i art. 132.1 c. Praxis avseende det förstnämnda har analyserats ovan under 3.8.6. Det sistnämnda redovisas under 3.8.10 nedan.

[233] Se även Rasmussen s. 118.

Det bör dock understrykas att delegationen endast omfattar definitionen av utövarna och inte den behandling de ska utföra för att skattefrihet ska föreligga. Behandlingens karaktäristika har undersökts i det föregående och omfattas som framgått bland annat av ett strikt krav på terapeutiskt syfte.

3.8.10.2 Juridisk form

Det finns bara två fall där det aktuella rekvisitet diskuteras med någon utförlighet av EUD. Båda har behandlats i det föregående. I C-141/00 *Kügler* bedrev ett tyskt bolag ambulerande vårdverksamhet.[235] Verksamheten gick ut på att tillhandahålla såväl sjukvårdande behandling som rena hushållsgöromål.

I tysk rätt hade sjukvårdsundantaget implementerats på ett sådant sätt att det kunde tolkas som att sjukvård och sjukvårdande behandling som bedrevs av privaträttsliga subjekt för skattefrihet måste redovisas av entreprenörer som var fysiska personer. Juridiska personer skulle alltså överhuvudtaget inte kunna göra skattefria tillhandahållanden. Undantag gjordes i tysk rätt för vissa inrättningar som erkänts särskilt i enlighet med direktivets delegationsbestämmelser, men till denna kategori hörde inte det aktuella bolaget.

EUD slog som framhållits ovan fast att det inte spelade någon roll för bedömningen av eventuell skattefrihet att tillhandahållandena skedde genom en juridisk person, utan att undantaget skulle tillämpas oberoende av utförarens juridiska form.[236] När det gäller arten av tjänster (dvs. sjukvårdande behandling) riktar direktivet krav mot tjänsterna som sådana, vilka måste ha det terapeutiska syftet, samt mot de fysiska per-

[234] Jämför uttrycket "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art" i art. 132.1 punkten b.
[235] Se 3.6 samt 3.8.5.
[236] Se C-141/00 *Kügler* p. 26–31.

soner som utför dem. Dessa personer måste ha de erforderliga "yrkesmässiga kvalifikationer som krävs".[237]

3.8.10.3 Kravet på professionell lägsta godtagbara standard

Frågan är om domstolens nyss citerade uttalande om kvalifikationer ska tolkas som en restriktion i det manöverutrymme som medlemsstaterna har när det gäller att fastställa vilka aktörer som ska omfatta av skattefriheten. Mot en sådan tolkning kunde tala att det görs i ett annat syfte än att tolka formuleringen i art. 132.1 c om medicinska och paramedicinska utövare. Uttalandet hänför sig nämligen till behovet av att upprätthålla neutralitet. Det anges inte heller vem som kräver de yrkesmässiga kvalifikationerna, direktivet eller medlemsstaterna.

Slutsatsen skulle därmed kunna bli att EUD:s motivering i C-141/00 *Kügler* inte ger tydligt stöd för att det finns en EU-rättsligt reglerad "lägsta godtagbara standard" på sådana yrkesutövare som en medlemsstat kan välja att definiera som medicinsk eller paramedicinsk. Emellertid måste uttalandet läsas tillsammans med utgången i ett annat avgörande. Det kommer därigenom att visa sig att ett visst gemensamt standardkrav föreligger.

De förenade målen C-443/04 *Solleveld* och C-444/04 *van Eijnsbergen* har också behandlats i det föregående.[238]

H.A. Solleveld var registrerad fysioterapeut men utförde även "störningsfältsdiagnostik". Denna utgjordes av särskilda undersökningar av munhålan vilka syftade till upptäckandet av orsaken till olika besvär och sjukdomar.

I Nederländerna omfattades visserligen fysioterapeuter av den grupp utövare vars sjukvårdande behandling skulle vara skattefri, men "störningsfältsdiagnostik" hörde inte till de ak-

[237] C-141/00 *Kügler* p. 27.
[238] Se 3.7.

tiviteter som angavs vid preciseringen en fysioterapeuts yrkesutövning.

I det andra fallet hade psykoterapeutiska tjänster utförts av en psykoterapeut. Den nationella lag som skulle tillämpas på situationen medgav emellertid endast att psykoterapi tillhandahållen av psykiatriker, psykologer m.fl., ansågs skattefri. Det "räckte" med andra ord inte att psykoterapin tillhandahållits av en psykoterapeut.

EUD konkretiserade de frågor som ställdes enligt följande:[239]

a) I vilken mån kan medlemsstater utesluta vissa yrken från begreppet paramedicinska yrkesutövare (C-444/04)?
b) I vilken mån kan viss sjukvårdande behandling uteslutas från det skattefria området för en yrkesgrupp som i och för sig godkänts för skattefrihet (C-443/04)?

Båda frågorna gavs principiella och utförliga, om än inte uttömmande, svar.

I sitt svar på fråga a klargjorde EUD att direktivet medför ett krav på medlemsstaterna att i sin interna rättsordning ange vilka paramedicinska yrkesutövare som ska omfattas av skattefriheten. Det är därvid fullt tillåtet att undanta t.ex. fysioterapeuter från det skattefria området.[240] Det tycks inte finnas någon särskild gräns för vilka paramedicinska yrkesutövare som kan uteslutas. Gränsen sätts i stället genom kraven på likabehandling och neutralitet.

Även om medlemsstaternas frihet att låta olika yrkeskategorier omfattas eller inte omfattas är stor måste denna nämligen utövas med beaktande av objektiva kriterier för kvalitet. De nationella definitionerna ska "kunna motiveras av objektiva skäl grundade på yrkeskvalifikationerna hos dem som ger

[239] Se p. 27.
[240] Se p. 29 och 33.

denna vård och därigenom på överväganden beträffande kvalitén på de tillhandahållna tjänsterna".[241]

Med hänvisning till vad som sagts vid analysen av C-141/00 Kügler ovan, kan det nu slås fast att det verkligen föreligger ett EU-rättsligt reglerat krav på *lägsta godtagbara standard* för såväl de yrkesutövare som de tjänster som ska omfattas av skattefriheten. En annan sak är att domstolen själv undviker att göra den konkreta gränsdragning som väl den medicinska sakkunskapen är bättre skickad för.

För fråga b gäller enligt EUD att medlemsstaterna genom delegationen disponerar även över definitionerna av vilka sjukvårdande behandlingar som ska hänföras till ett visst yrke. Det finns ingen särskild gräns här heller utan denna sätts genom det ovillkorliga kravet på neutralitet och likabehandling.[242] Om två yrkeskategorier exempelvis båda är objektivt väl skickade att utföra en paramedicinsk behandling så är det inte tillåtet för en medlemsstat att behandla dem olika i mervärdesskattelagstiftningen.

3.8.11 Slutsatser

Sammanfattningsvis gäller följande. Medlemsstaterna disponerar i princip fritt över definitionerna av paramedicinska yrkesutövare samt definitionerna av de tjänster som ska vara skattefria för en viss typ av yrkesutövare. Manöverutrymmet är dock kringskuret av ett ovillkorligt krav på likabehandling och neutralitet. Detta krav är i sin tur baserat på en föreställning av ett grundläggande kvalitetskrav.

Trots att medlemsstaternas manöverutrymme således är föremål för viktiga restriktioner måste en parallell dras mellan situationen med avseende på definitioner av paramedicinska yrkesutövare och sådana erkända inrättningar av liknande art

[241] C-443/04 *Solleveld* och C-444/04 *van Eijnsbergen* p. 37.
[242] Se 3.7.

som enligt art. 132.1 b jämställs med sjukhus. Delegationen till medlemsstaterna medför i båda fallen att dessa får ett indirekt inflytande över sjukvårdsbegreppet som sådant. Sjukvårdsbegreppet är således främst i formell mening ett helt unionsrättsligt begrepp.

Beträffande kraven på den personal som utför vårdtjänsterna i frågan föreligger en viktig skillnad mellan skattebefrielse enligt art. 132.1 b respektive c. Vid skattebefrielse under punkten b saknar det betydelse om den personal som utför aktiviteten är vederbörligen legitimerad eller ej. Skattefrihet som baseras på punkten c omfattar emellertid endast medicinska och paramedicinska yrkesutövare som dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

3.9 Sammanfattning

1. I kapitlet har undersökts mål där fråga har varit om tillämpning av undantagen från skatteplikt för vårdtjänster m.m. i art. 132.1 b och c respektive deras föregångare. Tolkningen av undantaget ska baseras på fyra principiella utgångspunkter, nämligen *restriktivitet*, *konceptuell gemenskap*, *ändamålsenlighet* och *neutralitet*.

Konkret innebär detta att undantagets karaktär av just undantag från den generella skatteplikten för varor och tjänster i sig ska utgöra ett incitament och skäl för restriktiv tolkning. EUD framhåller också regelmässigt att de begrepp som reglerna bygger på är gemenskapsrättsliga, dvs. att de med numera gängse terminologi ska ges en gemensam unionsrättslig innebörd. Begreppen i sig, t.ex. sjukvårdsbegreppet, behöver enligt domstolen inte ges en restriktiv tolkning förutsatt att man håller sig till syftet med undantaget, som är att minska kostnaderna för hälsovården.

EUD framhåller regelmässigt neutralitetens betydelse för användningen av vårdundantaget. De centrala slutsatserna be-

träffande neutraliteten är för det första att aktörerna ska behandlas neutralt med avseende på juridisk form. För det andra understryks att det krävs uttryckligt stöd i direktivet för avvikelse från den konkurrensneutralitet som är mervärdesskatterättens grundprincip. Denna grundregel gäller även vid tillämpning av sjukvårdsundantaget. Undantaget ska med andra ord tillämpas inom ramen för neutralitetsprincipen sådan denna normalt tolkas av EUD, dvs. begreppet sätts i relation till det område som bedöms.[243] För det tredje gäller att manöverutrymmet för medlemsstaterna enligt art. 132.1 inte medger olikbehandling av olika företagsformer som utför samma aktiviteter. Neutralitetskravet är överordnat undantagsreglerna och gäller för såväl *bransch som plats eller ort*. Dessutom måste medlemsstaternas individuella utrymme utnyttjas med beaktande av objektiva kriterier för kvalitet.

2. EUD:s tolkning och tillämpning av sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b innebär sammanfattningsvis följande. Det står helt klart att tillhandahållanden från vanliga bolag, drivna med vinstsyfte, mycket väl kan tillhandahålla sådan sjukvård som omfattas av undantaget.[244]

EUD har successivt etablerat principen om *det terapeutiska syftet*. Innebörden är att som sjukvård definieras tjänster vilkas syfte är att "diagnosticera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem".[245] Det terapeutiska syftet omfattar även preventiva åtgärder, närmare bestämt "... medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan ..."[246]

[243] Se om neutralitetens relativitet, Rendahl 1 s. 89 ff.
[244] En annan sak är att medlemsstaterna enligt art. 133 har möjlighet att införa restriktioner i detta hänseende.
[245] C-45/01 *Dornier* p. 48.
[246] C-106/05 *L.u.P.* p. 29.

Det är medicinsk eller annan terapeutisk expertis som vid tvivelsmål avgör om ett tillhandahållande har det terapeutiska syfte som krävs. Detta objektiva hälsobegrepp hindrar dock inte att patientens subjektiva uppfattning om de egna behoven kan vara av betydelse. Var gränsen går är här inte helt klart.

För *blandad verksamhet* gäller samma principer för fördelning av verksamheterna som för annan blandad verksamhet. Dessa regler finns i mervärdesskattedirektivets art. 173–175. Deras närmare innebörd faller utanför ramen för denna framställning.

3. Skattefriheten för *nära knutna* transaktioner gäller bara punkten b i artikeln, dvs. för sjukvård och sjukhusvård. Någon motsvarande regel finns inte för sådan sjukvårdande behandling som omfattas av art. 132.1 c.

Det framgår av praxis att rekvisitet nära knutna kan avse såväl varor som tjänster (två av de undersökta målen avser varor och fem avser tjänster). Det är en nödvändig förutsättning att en transaktion är underordnad den huvudsakliga sjukvårdstransaktionen om den ska anses uppfylla kraven för att vara nära knuten till denna.

4. Det finns inget formkrav för det erkännande som avses i formuleringen "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" i art. 132.1 b. Erkännandet behöver inte vara uttryckligt utan kan vara underförstått eller följa av passivitet.[247]

När medlemsstaterna utnyttjar det manöverutrymme som regeln ger dem är två slags villkor generellt otillåtna. Det är för det första inte möjligt att inskränka sjukvårdsbegreppet genom att villkora skattefriheten för sådana transaktioner som skulle varit skattefria med stöd av art. 132.1 c om de utförts av paramedicinska yrkesutövare.

[247] Ett sådant synsätt är också i linje med den allmänna unionsrättsliga principen om berättigade förväntningar.

För det andra måste neutralitet upprätthållas. Härmed avses i princip likabehandling av subjekt i jämförbara situationer, synbarligen främst med inriktning på bransch, inom samma medlemsstat.

Det är tillåtet för medlemsstaterna att göra skattefriheten beroende av en viss grad av finansiering genom socialförsäkringssystemen. Regler om viss auktorisation kan t.ex. också accepteras. Sannolikt kan även andra villkor tillåtas.

Den särskilda art. 133 ska inte ses som uttömmande. Utöver de i artikeln uppräknade kriterierna som vinstutdelningsförbud och priskontroll är det möjligt att uppställa andra villkor för erkännande. Det finns dock inget stöd i vare sig art. 132.1 b eller art. 133 för att undanta privaträttsliga subjekt från undantagets tillämpningsområde bara för att de är privaträttsligt organiserade. Däremot kan särskilda villkor uppställas för dem.

Det bör också erinras om att varken art. 133 eller formuleringen "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" är tillämpliga på sådan sjukvårdande behandling som avses i art. 132.1 c.[248]

5. Undersökningen i detta kapitel ger starkt stöd för synsättet att begreppen sjukvård i art. 132.1 och "sjukvårdande behandling" sammanfaller. Kraven på det terapeutiska syfte som ska vara uppfyllt är identiska.

Däremot skiljer sig begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling åt med avseende dels på platsen för tillhandahållandet dels de krav som ställs på utförarna.[249] Detta gör direktivtexten onödigt komplicerad och i värsta fall vilseledande.

[248] Se 3.8.5 nedan.

[249] Rekvisiten "sjukhus ... samt andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art" i art. 132.1 b respektive "medicinska och paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga" i art. 132.1 c.

Den preciserade definitionen av det terapeutiska syftet innebär bland annat att ett bidrag till tredje mans beslutsunderlag inte utgör sjukvårdande behandling, såvida det inte rör sig om att intyga att det krävs restriktioner eller liknande för att den undersökta personen ska få tillstånd etc. att utöva viss aktivitet. Inte heller kosmetiska operationer som inte är medicinskt betingade omfattas av begreppet sjukvårdande behandling.

Däremot uppfyller vanliga läkarundersökningar, även rutinmässiga sådana, det terapeutiska syftet om avsikten är att upptäcka eventuella hälsoproblem. Det saknar betydelse om den som har att utfärda ett intyg eller utlåtande är särskilt förordnad, t.ex. av domstol.

6. Medlemsstaterna disponerar i princip över definitionerna av paramedicinska yrkesutövare samt definitionerna av de tjänster som ska vara skattefria för en viss typ av yrkesutövare. Manöverutrymmet är dock som påpekats inledningsvis i denna sammanfattning kringskuret av ett ovillkorligt krav på likabehandling och neutralitet, samt av krav på professionell standard. Icke desto mindre måste den delegation till medlemsstaterna som finns i såväl art. 132.1 b som c anses innebära en möjlighet till indirekt påverkan av sjukvårdsbegreppet, på så vis att medlemsstaterna i hög grad avgör vilka subjekt begreppsbestämningen ska äga relevans för. Sjukvårdsbegreppet är således ett helt unionsrättsligt begrepp endast i formell mening. I praktiken får det sitt innehåll genom samspelet mellan EUD:s definition och medlemsstaternas utnyttjande av det område som delegerats till dem.

Del II – Den svenska implementeringen

4 Skattefri sjukvård enligt svensk nationell rätt

4.1 Inledning

Denna andra del av studien tar utgångspunkt i de slutsatser om innehållet i unionsrätten som dragits i första delen. Avsikten är att undersöka hur den svenska implementeringen, genom såväl lagstiftning som rättstillämpning, förhåller sig till EU-rätten vilken ju som bekant har företräde framför svensk nationell rätt.

Undersökningar av sekundärrättens genomslag i medlemsstaterna är naturligtvis en central forskningsuppgift på de områden av rätten som påverkas av unionsrätten. En genomlysning krävs också om man ska kunna dra sådana särskilda slutsatser om privata aktörers mervärdesskatterättsliga situation, som är en viktig del av syftet med denna studie.

Den svenska mervärdesskattelagstiftningen innehöll även före anslutningen till EU omfattande undantag, bl.a. för sjukvårdsrelaterad omsättning.[250] Skillnaderna gentemot dagens regler var tämligen små. Den mest omfattande förändringen i och med EU-medlemskapet var i stället hänförlig till den rättsliga regelhierarkin och till rättskälleläran. Vid inträdet i unionen 1995 blev EUD och inte HFD den primära uttolkaren av mervärdesskattereglerna. Samtidigt tappade de svenska förar-

[250] Se 8 § samt anvisningspunkt 1 till 8 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

beten vilka annars tillmäts så stor betydelse i skatterätten en stor del av sitt värde. Dessa grundläggande utgångspunkter berörs ytterligare i det följande.[251]

Den lagstiftningstekniska lösningen i den mervärdesskattelag (1994:200) som gäller sedan Sveriges EU-inträde är emellertid också annorlunda än den som använts i direktivet. Men det är inget konstigt med detta. EU-rättens reglering genom direktiv innebär just att medlemsstaterna har möjlighet att implementera den gemensamma rättsordningen i sina egna system på ett sätt som harmonierar med egna konceptuella traditioner etc. Det är dock väl känt att implementeringen av EU:s sekundärrätt emellanåt leder till problem och att den därför är väl värd att studera. Utgångspunkten för denna del av studien, dvs. att stämma av första delens slutsatser om EU-rättens innehåll mot svensk nationell rätt, ter sig därför relevant. Den närmare metoden för detta utvecklas i det följande.

4.2 Allmänt om skattefri sjukvård enligt ML

Implementeringen i ML av undantaget för sjukvård m.m. finns i 3 kap. 4–5 §§. Paragraferna har följande lydelse.

> ”4 § Från skatteplikt undantas omsättning av 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. Undantaget omfattar även
>
> – kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och – omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker. Undantaget gäller inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel även om varorna omsätts som ett

[251] Se 4.3 nedan.

led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Beträffande omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 23 § 2. Undantaget gäller inte vid vård av djur. Lag (*1998:542*).

5 § 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 sluten vård, eller – om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter. Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård. Lag (*1996:794*)."

Den lagstiftningstekniska konstruktionen innebär att sjukvård m.m. är generellt undantagen enligt 4 §, utan hänsyn till om den bedrivs i offentlig eller i privat regi. Härefter legaldefinieras emellertid begreppet sjukvård m.m. i 5 § på ett sätt som inbegriper vissa privata aktörer men inte alla. Det måste genast anmärkas att definitionen är en egen svensk konstruktion och inte endast ett återgivande av något som sägs i direktivet.

Det måste också direkt uppmärksammas att sjukvårdsbegreppet i direktivet inte alls är föremål för någon delegation till medlemsstaterna. Delegationsreglerna avser som visats ovan uteslutande utpekandet av vissa subjekt. Likväl finns alltså i 3 kap. 4 § ML en utförlig och ingående definition av sjukvårdsbegreppet.[252]

[252] Från tiden före EU-medlemskapet finns även utförliga motivuttalanden avseende den svenska synen på vad som utgör sjukvård. Dessa uttalanden kan dock givetvis inte inskränka ett eventuellt EU-rättsligt avgränsat begrepp. Se t.ex. prop. 1989/90:111 s. 107.

Den historiska förklaringen till detta förhållande är, att den definition av sjukvård som återfanns i GML vid EU-inträdet helt enkelt överfördes till ML, synbarligen utan att man säkerställde att den interna svenska definitionen överensstämde med EUD:s tolkning av sjukvårdsbegreppet i det vid denna tid gällande sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta understryker naturligtvis relevansen av det slags undersökning av implementeringen som jag kommer att presentera i det följande.

Det är självklart att denna svenska definition endast kan tillämpas om den håller sig inom direktivets sjukvårdsbegrepp sådant detta kommit att uttolkas av EUD. Det finns som framhållits i det föregående ett antal avgöranden från HFD om sjukvårdsbegreppet. Dessa är intressanta för denna studie, bland annat i den utsträckning de ringar in begreppet på ett sätt som får särskild betydelse för privata aktörer.

I direkt anslutning till lagtextens definition av sjukvård finns i 3 kap. 5 § ML *fyra rekvisit* som får särskild betydelse för privaträttsliga subjekts möjligheter att omfattas av undantaget för sjukvård m.m.[253] De två första av dessa är utformade som villkor för att en verksamhet alls ska utgöra sjukvård.[254]

Enligt *det första av dessa rekvisit* krävs för att sjukvård enligt ML ska föreligga, när den utförs inom enskild verksamhet, att det rör sig om en inrättning för "sluten vård". Om det inte rör sig om sluten vård anges i det *andra rekvisitet* som alternativ, att "åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården" (3 kap. 5 § stycke 1).

De *båda övriga bestämmelser* som kan medföra möjligheter för privata vårdentreprenörer att omfattas av den skattefria

[253] Det finns även några bestämmelser som preciserar vad som gäller för bl.a. provanalyser och på apotek. Dessa berörs inte ytterligare här. Se 3 kap. 4 § st. 2–5 ML.

[254] Lagtextens grunddefinition innebär att med sjukvård avses "åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd", givet att vissa förutsättningar är uppfyllda. Jämför 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763).

sektorn finns i 3 kap. 5 § stycke 2 och 3. I dessa jämställs med sjukvård dels sjuktransporter med särskilt inrättade transportmedel dels medicinskt betingad fotvård. Det måste också understrykas att de möjligheter till inskränkningar av skattefriheten vilka möjliggörs av art. 133 i mervärdesskattedirektivet inte har utnyttjats av den svenske lagstiftaren.

Frågan om vad som utgör sjukvård enligt de nu redovisade reglerna i ML har blivit föremål för prövning av HFD vid ett antal tillfällen.[255] Det finns alltså en hel del rättsligt material som lämpar sig att analysera inom ramen för denna studie.

Den kan alltså konstateras att den lagtekniska konstruktionen såväl som valet av terminologi skiljer sig åt i mervärdesskattedirektivet respektive i ML. Implementeringen i svensk rätt är uppenbarligen väl ägnad för jämförelse med ordalydelsen i direktivet samt EUD:s tolkning av det. I denna studie kommer jämförelsen att ta utgångspunkt i frågan om ML avgränsar det skattefria utrymmet för privata entreprenörers sjukvårdsverksamhet på ett sätt som harmonierar med direktivet. I denna ambition ingår att försöka fastställa omfattningen av den delegation till den nationella lagstiftaren som konstaterats ovan.

4.3 Frågor till materialet – granskningsmodell

I detta avsnitt ska jag beskriva och motivera den metod och den disposition som jag använt för granskningen av den svenska implementeringen av undantaget för sjukvård m.m. Undersökningen innebär att jag ställer två principiella frågor till materialet:

[255] Se t.ex. RÅ 1996 ref. 74, RÅ 1997 not. 71, RÅ 2001 not. 40, RÅ 2003 ref. 5, RÅ 2007 ref. 88 och HFD 2011 not. 11.

1. Finns erforderligt stöd i svensk nationell rätt för de slutsatser om rättsläget i EU-rätten vilka dragits i undersökningens del I?
2. Avviker svensk nationell rätt i något hänseende från EU-rätten, respektive tillför svensk nationell rätt något som inte redan finns i EU-rätten?

Frågorna kräver ett antal preciseringar. Den första frågan avser att fastställa om svensk intern rätt möjliggör att EU-rätten får det genomslag i Sverige vartill medlemskapet i unionen förpliktar en medlemsstat. Frågan utgår således från direktivet och den riktas primärt till den svenska lagtexten i ML som till skillnad från förarbetsuttalanden, svensk rättspraxis, uttalanden från SKV m.m. är den enda bindande svenska rättskällan. Om svaret på frågan är ja, dvs. den svenska lagtexten möjliggör att EU-rätten får avsett genomslag, så behöver inga andra rättskällor konsulteras.

Om emellertid lagtexten inte är tillräcklig för att EU-rätten ska få genomslag måste undersökas om sådant genomslag ändå kan bli resultatet genom direktivkonform lagtolkning. Skulle EU-rätten trots detta inte få genomslag, men reglerna är till fördel för den enskilde, så ska direktivet tillämpas direkt enligt principen om direkt effekt, givet att övriga förutsättningar för detta är uppfyllda.[256]

EUD har klargjort att undantagen för sjukvård m.m. i art. 132.1 b och c är så klara och tydliga m.m. att de har direkt effekt, i den utsträckning de är till fördel för de skattskyldiga.[257] Så länge direkt effekt föreligger blir den primära frågan om den svenska lagtexten möjliggör en svensk rättstillämpning som genomför det som direktivet ålägger Sverige.

[256] Att omfattas av mervärdesskattelagstiftningen kan vara till fördel såväl som till nackdel för enskilda.
[257] Se C-45/01 *Dornier* p. 81.

Men om en tillämpning av reglerna i direktivet framstår som betungande för den enskilde i det aktuella fallet, anses reglerna inte få direkt effekt. Det blir vid sådant förhållande aktuellt att undersöka om den svenska lagtexten, med hjälp av övriga rättskällor och principerna för lagtolkning, ändå kan förenas med EU-rätten genom s.k. direktivkonform tolkning.

Den andra frågan som ställs ovan riktar sig i lika mån till samtliga aktuella rättskällor. Det handlar alltså inte här primärt om huruvida EU-rätten är ägnad att få genomslag i den svenska rättstillämpningen. Frågan sträcker sig i stället något längre. Det handlar för det första om huruvida svenska rättsliga aktörer, lagstiftaren och rättstillämpare, har uppfattat den EU-rättsliga regleringen av sjukvårdsundantaget på det korrekta sätt som lojalitetsplikten anses förutsätta. Men avsikten med frågeställningen är också att undersöka hur den svenske lagstiftaren utnyttjat den delegation som finns i direktivet för att själv reglera området på ett sätt om inte direktivet gör.

Fråga 2 inbegriper undersökningar av innehållet i såväl förarbeten och rättspraxis som av SKV:s olika uttalanden på området. Eftersom SKV kan förväntas följa sina egna riktlinjer kan de sistnämnda sägas ge uttryck för administrativ praxis. Medan fråga 1 således behandlar *möjligheten* till en korrekt implementering av EU-rätten i Sverige, kan fråga 2 sägas ta sikte på *sannolikheten* av att så blir fallet. Fråga 2 innebär därför dels en undersökning av hur Sverige utnyttjat det normgivningsutrymme som delegerats till medlemsstaterna, dels en kontroll av att man inte hamnat fel i förhållande till unionsrätten. Härigenom motiveras båda frågeställningarna och de kompletterar varandra.

Här ska även sägas något om rättskällevärderingen i det följande. Det är helt klart att det är EUD och inte HFD som är den främste uttolkaren av mervärdesskatterätten.[258] När det gäller de svenska förarbetenas ställning är situationen något

[258] Se art. 262 FEUF.

mer komplicerad. Svenska motivuttalanden saknar i princip rättskällevärde såvitt gäller de begrepp m.m. som har gemensam unionsrättslig innebörd. Att detta gäller för sjukvårdsbegreppet och flertalet av de övriga begrepp som används i art. 132.1 b och c har klarlagts i det föregående.

Undersökningen har emellertid också visat att direktivets delegation av vissa frågor ändå lämnar ett betydande manöverutrymme för medlemsstaterna. Det säger sig självt att förarbetsuttalanden som rör tolkningen av ML:s behandling av sådana delegerade frågor, principiellt har samma rättskällevärde som motiven allmänt brukar tillmätas i skatterätten. Detta naturligtvis förutsatt att uttalandena inte på något sätt kommer i konflikt med EU-rätten.

I syfte att möjliggöra diskussionen om huruvida den svenska implementeringen är korrekt har undersökningen i detta kapitel disponerats på i princip samma vis som analysen av EUD:s praxis i Del I ovan. Denna strukturering av analysen är också ägnad att understryka att det är mervärdesskattedirektivet som är den primära rättskällan i sammanhanget och inte svensk lag. Härigenom möjliggörs även reflektioner *de lege ferenda* om lämpligheten i den använda lagstiftningstekniken.

Detta innebär en rubriksättning som motsvarar de rekvisit som identifierats och undersökts i den EU-rättsliga delen. Under dessa rubriker undersöks det svenska rättskällematerialet utifrån frågorna 1 och 2 (se ovan) samt med den rättskällehantering som nyss beskrivits.

4.4 Rättskällepolycentri vid implementering av sekundärrätt

En särskild reflektion om rättskällepolycentri är också motiverad. Begreppet hade sina glansdagar som analysverktyg i skatte-

rättsvetenskapen under 1990-talet.[259] Man upptäckte då att det var mycket användbart i strävan att belysa de komplicerade hierarkiska rättskällesystem, som kan uppstå på ett offentligrättsligt område som likt skatterätten präglas av masshantering av ärenden.

Egentligen rör det sig om ett uttryck för rättskällepluralism. Rättskällepolycentri innebär, enkelt uttryckt, bland annat att olika rättskällor kan få olika tyngd beroende på rättstillämparens identitet och position. Ett typiskt exempel är en skattetjänsteman som dagligen hanterar många ärenden. När denne stöter på rättsliga problem kan det vara naturligt att regelmässigt söka svaret på dessa i Skatteverkets handledningar eller i verkets andra publikationer.

Detta arbetssätt är principiellt ägnat att leda till två saker. För det första kan antas att det främst blir Skatteverkets uppfattningar om innehållet i andra rättskällor som får genomslag. För det andra är Skatteverkets egna tolkningar i oklara frågor ägnade att få genomslag.

Detta är inte nödvändigtvis dåligt, tvärtom kan det öka såväl likformighet som förutsebarhet. Men Skatteverkets egen betydelse som rättskälla blir troligen större hos skattetjänstemannen, än hos exempelvis en föredragande eller domare i kammarrätt som i större utsträckning använder annat rättskällematerial.

[259] Se Loft, Peter, Skatteministeriets cirkulærepolitik, Revision og Regnskabsvaesen nr 5 1994, s. 133 ff., Pedersen, Jan, Kommentarer til udvalgte afgørelser, Revision og Regnskabsvæsen nr 5 1994, s. 129 ff., Påhlsson 1995 s. 123 ff., Revsbech, Karsten, Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori – systemhensyn eller retssikkerhed, Köpenhamn 1992, s. 24 ff., Sandgren, Claes, En social avtalsrätt, del 1, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 456 ff., samt Zahle, Henrik i Samfunn, Rett, Rettferdighed – Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, Oslo 1986, s. 752 ff. Se även antologin Retlig Polycentri – Til Henrik Zahle på 50-årsdagen 26. August 1993 (red. Blume, Peter och Petersen, Hanne).

Under vissa förutsättningar kan rättskällepolycentrin medföra att ett rättsläge etablerar sig på betydligt lägre hierarkisk nivå än vad som normalt antas vara fallet enligt den så kallade rättskälleläran. Ett vanligt exempel från inkomstskatterätten är när Skatteverket i sina publikationer gör en för den enskilde gynnsam tolkning, t.ex. i form av en avdragsschablon. Verkets tjänstemän kommer därefter att tillämpa tolkningen, och de kommer givetvis inte att överklaga sin egen bedömning. Den enskilde som gynnas av schablonen, t.ex. genom att få ett schablonavdrag som överstiger verkliga kostnader, kommer naturligtvis inte heller att överklaga.

Resultatet blir att beslutet och därigenom Skatteverkets tolkning blir gällande. Härigenom har ett rättsläge etablerats, som är ägnat att undandra sig prövning i den prejudikatsinstans där gällande rätt enligt rättskälleläran förutsätts bli konstruerad.

För mervärdesskatterätten är det uppenbart att rättskällepolycentri lätt blir följden när EU:s sekundärrätt ska implementeras i medlemsstaterna. EUD kan inte avgöra alla frågor. I stället måste de nationella rättstillämparna tolka dess praxis och placera in den i den egna rättsliga traditionen. Det är knappast konstigt om detta leder till varierande synsätt i såväl geografiskt som hierarkiskt hänseende. En undersökning av föreliggande slag bör läsas i ljuset av dessa reflektioner.

4.5 Särskilt om värdet av SKV:s uttalanden

SKV har under årens lopp producerat en mängd olika publikationer, rubricerade på många olika sätt.[260] Gemensamt för verkets uttalanden om lagtolkning etc. är att de är att anse som

[260] För en relativt modern översikt, se Påhlsson 2007, kapitel 8.

så kallade allmänna råd.[261] Sådana utmärks av de inte är bindande för någon, inte heller för den myndighet som utfärdat dem. De har inte samma slags giltighet som författningar, och de träder inte i kraft eller upphör i samma ordning som dessa.

Principiellt kan SKV:s texter indelas två kategorier.[262] Detta gäller såväl enklare broschyrer som det mycket omfattande handledningsmaterialet eller de likaledes mycket omfattande ställningstagandena.[263]

I så kallad *referattext* återger SKV innehållet i andra rättskällor, främst lag, förarbeten och rättspraxis. Detta sker ibland, men långt ifrån alltid, med återgivande av källa. Rättskällevärdet av sådana andrahandskällor får givetvis fastställas med hänsyn till vad som refereras. Om detta är rättsfall så betingas rättskällevärdet av detta.

Härtill kommer *de egentliga allmänna råden*. Dessa är SKV:s egna synpunkter på hur skattelagstiftningen bör tolkas och tillämpas. Utmärkande för denna texttyp är att det som sägs inte har hämtats någon annanstans utan är en uppfattning som är verkets egen.

Det förekommer att de båda texttyperna blandas i ett och samma avsnitt eller till och med stycke. När sådan sammanblandning kombineras med att inga källor anges för de delar som utgör referattext, uppkommer en besvärlig situation. Det blir nämligen svårt eller till och med omöjligt för läsaren att veta "vem det är som talar". Det är vid sådant förhållande helt enkelt oklart vilket rättskällevärde det sagda har. Är det förarbeten vilka ju nästan alltid följs av alla skattedomstolar, eller

[261] Se 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). Allmänna råd definieras här som "sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende".
[262] För en utförlig analys av det rättsliga instrumentet allmänna råd på skatteområdet, se Påhlsson 1995. Se om olika i sammanhanget förekommande texttyper särskilt s. 181 ff. Observera att SKV efter delegation kan utfärda så kallade verkställighetsföreskrifter. Utrymmet för sådana är dock väldigt litet.
[263] De sistnämnda kallas också styrsignaler.

härrör uttalandet i fråga från en tjänsteman på SKV, något som indikerar ett lägre rättskällevärde?

Det mervärdesskatterättsliga område som undersöks i denna framställning domineras helt av unionsrätten. Det är uppenbart att den som undersöker kvaliteten och värdet i uttalanden från SKV bör vara uppmärksam på såväl detta som på de angivna skillnaderna mellan de båda texttyperna i verkets publikationer.

4.6 De centrala rekvisiten i sjukvårdsundantaget

4.6.1 Inledning

Undersökningen i detta kapitel av hur Sverige implementerat sjukvårdsundantaget har samma uppläggning som analysen ovan av direktivet och EUD:s praxis. Detta avspeglas i kapitlets disposition och rubriksättning. Härigenom görs det möjligt för läsaren att direkt följa och bedöma genomförandet av det unionsrättsliga systemet i svensk nationell rätt.

Uppläggningen understryker att detta är en rättsvetenskaplig studie och ingen handbok. Det går inte att med hjälp av innehållsförteckningen identifiera olika konkreta företeelser för att se hur de ska behandlas.[264] I stället utgör unionsrätten själva utgångspunkten för undersökningen.

Det svenska rättsliga materialet analyseras i respektive avsnitt utifrån de två granskningsfrågor som jag preciserat i 4.3 ovan. I varje avsnitt belyses relevant svenskt rättskällematerial, dvs. främst lagtext, förarbeten, praxis samt SKV:s publikationer. Granskningen syftar som sagt till att besvara de två frågorna om huruvida svensk rätt möjliggör att unionsrätten får

[264] Detta kompenseras i någon mån av sakregistret.

önskat genomslag, respektive om svensk rätt tillför något ytterligare som inte återfinns i unionsrätten.

Analysen utgör således en kritisk granskning baserad på den rättsliga hierarkin och inte endast en undersökning av gällande rätt. Det svenska rättskällematerialet behandlas på sedvanligt sätt, dvs. i rättskällehierarkisk samt kronologisk ordning. Vissa upprepningar kan inte undvikas men den valda uppläggningen minimerar deras antal.

4.6.2 *Sjukvårdsbegreppet* (härunder även sjukhusvård)

4.6.2.1 Sjukvårdsbegreppet i ML

1. Varken sjukvårdsbegreppet eller de subjekt som kan bedriva skattebefriad sjukvård, t.ex. sjukhus, är föremål för några definitioner i mervärdesskattedirektivet. Av den unionsrättsliga analys som tidigare har presenterats i detta arbete har dock framgått att EUD i sin praxis gjort vissa preciseringar av sjukvårdsbegreppet.[265]

Domstolen har som sjukvård definierat tjänster vilkas syfte är att "diagnosticera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem".[266] Detta har ovan benämnts principen om det terapeutiska syftet. Härmed omfattas enligt EUD även preventiva åtgärder, närmare bestämt "... medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan ..."[267]

Vid denna analys av den svenska implementeringen måste man naturligtvis först ställa frågan om den svenska lagtextens behandling av sjukvårdsbegreppet är förenlig med den unionsrättsliga precisering som fastslagits av EUD. Här bör också erinras om att sjukvårdsbegreppet är ett unionsrättsligt begrepp,

[265] Se 3.8.2–3.8.3.
[266] C-45/01 *Dornier* p. 48.
[267] C-106/05 *L.u.P.* p. 29.

dvs. det förutsätts få en gemensam innebörd i rättstillämpningen i alla medlemsstaterna. Detta betyder att den svenska implementeringen inte får vare sig utvidga eller reducera innebörden av det.

Det kan mot denna bakgrund framstå som överraskande att ML innehåller en egen svensk definition av det sjukvårdsbegrepp som EUD presenterat i sin praxis. Som påpekats i det föregående omfattar direktivets delegation till medlemsstaterna endast avgränsningen av vissa utförare och inte den gemensamma unionsrättsliga begreppsapparat som bestämmer undantagets principiella omfattning.

Förklaringen är emellertid historisk. Lydelsen och därmed definitionen har hämtats från äldre mervärdesskattelagen, och infördes i princip oförändrad i den nya mervärdesskattelag som infördes vid Sveriges EU-inträde. Vid denna tid hade EUD ännu inte gjort alla de preciseringar av sjukvårdsbegreppet som identifierats ovan.

Det är följaktligen inget konstigt med att den svenska lag som vid tidpunkten för medlemskapet infördes i syfte att implementera den europeiska mervärdesskatterätten innehöll en egen definition av sjukvårdsbegreppet. Däremot måste ifrågasättas om inte utvecklingen i EUD:s praxis, med de begreppsbestämningar som gjorts där, borde ha föranlett en anpassning av den svenska nationella definitionen. Som det nu är finns i princip en unionsrättslig definition/precisering, och svensk. Detta är möjligen lite förvirrande och därför olämpligt.

Till lagstiftarens försvar måste dock anföras att man nog haft mer akuta förändringar att tänka på.[268] Den viktiga frågan här blir mot denna bakgrund att undersöka om ordalydelsen i ML medger att EUD:s avgränsning av sjukvårdsbegreppet får genomslag i rättstillämpningen, varken mer eller mindre.

[268] Till sådana hör exempelvis avskaffandet av hänvisningen till inkomstskatterätten i 4 kap. 1 § ML samt den ännu delvis olösta frågan om ideella organisationers momsskyldighet.

Den formulering som ska jämföras med citaten från EUD ovan är "åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd ..."[269]

Det står helt klart att båda preciseringarna av sjukvårdsbegreppet är vaga och allmänt hållna. Det finns onekligen skillnader. Exempelvis talar EUD om att komma till rätta med såväl sjukdomar som "hälsoproblem", samtidigt som ML är ensam om att använda det från allmänspråkligt perspektiv säregna uttrycket "kroppsfel".

Det är helt klart att de båda terminologiska konstruktionerna mycket väl kan anses ge uttryck för samma begrepp. Inget hindrar således att man låter den svenska ML omfatta det unionsrättsliga sjukvårdsbegrepp som utkristalliserats i EUD:s praxis, varken mer eller mindre. Om man vill kan man naturligtvis kalla denna läsning av den svenska lagtexten direktivkonform, men för egen del tycker jag inte att en sådan karaktärisering är nödvändig. Slutsatsen påverkas inte av formuleringen i tredje stycket av ML, dvs. att medicinskt betingad fotvård jämställs med sjukvård.

Slutsatsen, med avseende på de båda frågeställningar som presenterats under 4.3 ovan, blir alltså att definitionen av sjukvård i 3 kap. 5 § ML möjliggör en korrekt tillämpning av det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet. I denna slutsats ligger att innebörden av den svenska lagtexten inte tillför eller annars avviker från vad som följer av mervärdesskattedirektivet i detta hänseende.

2. Under denna rubrik ska även kort beröras avgränsningen av sjukhus m.m. där vård som skattebefrias enligt direktivets art. 132.1 b kan äga rum. Direktivets ordalydelse talar om "sjukhusvård och sjukvård ... som utförs av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos ...".

[269] Se 3 kap. 5 § första stycket ML. I detta sammanhang bortses från sjuktransporter.

Den precisering i ML som närmast motsvarar direktivet i nu aktuellt hänseende är "sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård".[270]

Under 3.8.2.4 ovan har framhållits att EUD egentligen inte gjort några preciseringar av denna formulering.[271] Avsaknaden av avgränsningar medför naturligtvis att de nationella lagstiftarna med iakttagande av lojalitetsplikten och neutralitetsprincipen måste implementera direktivets formulering på ett rimligt sätt. Enligt min uppfattning motsvarar ordalydelsen i ML helt dessa krav.

Däremot finns det anledning att ifrågasätta de stora variationerna i disposition och språkbruk mellan direktivet och den svenska lagstiftningen. Man frågar sig varför den primära rättskällan, som ju är direktivet, ska kompletteras av en svensk reglering som i princip bara försöker utsäga samma sak, varken mer eller mindre, på ungefär samma utrymme, men med andra ord som inte synes vilja vare sig dra ifrån eller tillägga något, och som enligt unionsrätten inte heller tillåts göra några sådana ändringar.

I ljuset av detta resonemang framstår sjukvårdsundantaget som sådan unionsrättslig sekundärrätt, som bäst implementeras genom att den upphöjs till lag, i stället för att kompletteras med svensk lagtext som inte gör någon klokare, utan som i stället framstår som ett försök att bekämpa dimma med mera dimma.

3. Sammanfattningsvis kan sägas att den svenska lagtext som implementerar art. 132.1 b och c inte motverkar en korrekt implementering baserad på unionsrättslig praxis. Lagtexten kan inte heller sägas försöka tillföra element som saknar

[270] Se 3 kap. 5 § första stycket ML.

[271] Däremot finns praxis avseende sådana andra aktörer som av medlemsstaterna jämställs med sjukhus m.m. Denna fråga behandlas under 4.6.4 nedan.

stöd i unionsrätten. Däremot motverkar lydelsen i ML en korrekt förståelse av EU-rätten, genom att den använder en annan terminologi och begreppsbildning samt blandar samman det som stadgas i punkten b respektive punkten c i direktivet.[272]

4.6.2.2 Förarbetsuttalanden om sjukvårdsbegreppet

1. Det är nödvändigt att i detta arbete föra en principiell diskussion om rättskällevärdet av svenska förarbetsuttalanden.[273] Först och främst måste skiljas mellan motivuttalanden som rör unionsrättsligt definierade begrepp å ena sidan, och sådana frågor som överlåtits till medlemsstaterna å den andra sidan.

Uttalanden i förarbeten utgör sedan lång tid en viktig rättskälla i svensk skatterätt. Med EU-inträdet har rättskällevärderingen dock kommit att modifieras. För sjukvårdsundantaget gäller, som framhållits ovan, att sjukvårdsbegreppet är ett unionsrättsligt begrepp som förutsätts få samma innebörd i samtliga medlemsstater. Däremot disponerar de nationella lagstiftarna över möjligheten att avgränsa de paramedicinska yrkeskategorier som ska omfattas av skattefriheten.

Med hänsyn till detta och på grund av att unionsrätten har företräde framför nationell rätt, är det uppenbart att rättskällevärdet av de svenska förarbetena måste nyanseras. Sådana motivuttalanden som avser unionsrättsligt gemensamma och autonoma begrepp, så som begreppet sjukvård enligt art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, har ett begränsat värde. Den svenske lagstiftaren saknar nämligen rätt att utvidga eller inskränka omfattningen av begreppet i förhållande till dess av EUD fastställda unionsrättsliga innebörd.

Samtidigt måste framhållas att EUD:s begreppsbestämningar kan brista i precision. De kan också, som i fallet med sjukvårdsbegreppet, vara så abstrakt formulerade att de inte

[272] Se härtill även under 4.6.3.2 nedan.
[273] Se 4.3.

utan tolkning kan appliceras på konkreta fall. Här kan nationella förarbetsuttalanden vara till hjälp för att åstadkomma en direktivkonform och i övrigt konsistent rättstillämpning.

Det bör erinras om att användningen av olika rättskällor i själva verket utgör ett sökande efter argument för rättsligt trovärdiga lösningar i konkreta fall. Rättskälleanvändningen är i svensk rätt oreglerad. Inget hindrar således att svenska domstolar tar motivuttalanden till hjälp, så länge de ger uttryck för en tolkning som i ett unionsrättsligt perspektiv framstår som rimlig och trolig. På detta vis kan likformigheten, som är en överordnad målsättning, komma att gynnas.

När det sedan gäller motivuttalanden som avser sådana element i den unionsrättsliga regleringen, som exempelvis av subsidiaritetsskäl genom delegation återförts till de nationella lagstiftarna, är det närmast självklart att förarbetsuttalanden kan återta sitt normala starka rättskällevärde. Detta är t.ex. fallet ifråga om det ganska stora utrymme som mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna när det gäller att fastställa vilka yrkeskategorier som ska kunna leverera sådan sjukvårdande behandling som är skattefri enligt art. 132.1 c.

Slutsatsen blir för dessa senare fall att motivuttalanden som inte kommer i konflikt med överordnade unionsrättsliga principer och som har erforderligt stöd i ML, bör följas i rättstillämpningen. I detta sammanhang bör erinras om att neutraliteten är ett sådant överordnat intresse, oaktat den inte är primärrättsligt reglerad.

2. I de motivuttalanden som föregick införandet av ML vid tidpunkten för Sveriges inträde i EU gjordes bara få kommentarer av betydelse för själva sjukvårdsbegreppet. Detta är följdriktigt eftersom man koncentrerade sig på de mer omfattande förändringar som medlemskapet skulle komma att kräva. Sjukvård var ju redan skattebefriat enligt GML och det svenska

system som gällt sedan skattereformen uppfattades i denna del som EU-rättskompatibelt.[274]

Endast små justeringar av sjukvårdsundantaget gjordes vid denna tidpunkt. Ett viktigt klargörande gjordes dock. Det framhölls att lagtexten anpassats på så vis att skattefria tillhandahållanden skulle kunna levereras även av underleverantörer till vårdgivaren, så länge det rörde sig om sjukvård.[275] Det förhållandet att tjänsten utfördes av någon annan än den i vars regi vården bedrevs skulle hädanefter inte spela någon roll.

Uttalandet är helt i linje med senare praxis från EUD avseende exempelvis provanalys och understryker härigenom ambitionen att den svenska implementeringen ska vara i nivå med EU-rättens krav. Tjänster (och i förekommande fall varor) hänförliga till sjukvård som skattebefrias enligt art. 132.1 b, måste inte utföras av någon särskilt legitimerad eller på annat sätt utpekad person för att kunna ingå i sjukhusets etc. tillhandahållande gentemot den enskilde. Om däremot läkare är verksamma som egenföretagare i samma lokaler som ett sjukhus, så följer emellertid av C-366/12 *Klinikum Dortmund* att deras tillhandahållanden skattebefrias med stöd av art. 132.1 punkten c och inte punkten b.[276]

Jag har inte kunnat finna något i motiven till ML eller till senare ändringar i ML, som är ägnat att motsäga eller försvåra en korrekt användning av sjukvårdsbegreppet sådant detta framgår i mervärdesskattedirektivet samt i EUD:s praxis. Däremot görs i motiven förtydliganden som saknar direkt motsvarighet i direktivet, men som senare har bekräftats av EUD.[277]

[274] Se prop. 1993/94:99 s. 150 där det framhålls att den nya regleringen motsvarar vad som gällde enligt GML.
[275] Ibid.
[276] Se vid 3.8.4.2 ovan.
[277] En sådan precisering är att intäkter från varuförsäljning i kiosk och cafeteria, liksom från hårvård, faller utanför det skattefria området eftersom dessa tillhandahållanden inte är "nära knutna" till sjukvård. Se vidare under 4.6.3 samt de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia*.

Med hänsyn till direktivets knapphändighet är detta inte konstigt.

3. I anslutning till vissa ändringar i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område har också gjorts åtskilliga uttalanden om rättsläget med avseende på mervärdesbeskattningen.[278]

Det rör sig här visserligen inte om motivuttalanden till ML, men uttalandena är likväl relevanta som rättskälla, eftersom såväl mervärdesskattedirektivet som ML förutsätter att de särskilda nationella legitimationsreglerna ska precisera de subjekt, som i vissa fall ska omfattas av sjukvårdsundantaget.

I propositionen förs en omfattande och initierad diskussion om unionsrättens företräde och betydelse ifråga om sjukvårdsundantagets tolkning och tillämpning. Uttalandena om sjukvårdsbegreppet framstår som en okontroversiell beskrivning och refererar huvudsakligen den unionsrättsliga praxis som fanns tillgänglig vid den aktuella tidpunkten. Däremot bör det som sägs om varor nära knutna till sjukvården bli föremål för närmare diskussion.[279]

4. Sammanfattningsvis kan sägas att svenska motivuttalanden efter EU-medlemskapet av naturliga skäl är knapphändiga samt att de principiellt inte hindrar en korrekt implementering av det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet. Inte heller görs i motiven några försök att tillföra sådana komponenter i rättstillämpningen som saknar erforderligt stöd i EU-rätten.

4.6.2.3 HFD:s praxis om sjukvårdsbegreppet

1. I förhandsbeskedet RÅ 2001 not. 40 prövades hur sjukhusbegreppet i ML skulle tolkas. Efter en utförlig redogörelse för hur sjukhusbegreppet utvecklats i svensk rätt framhöll Skatterättsnämnden:

[278] Se prop. 2005/06:43.
[279] Se 4.6.3 nedan.

> "Enligt 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning finnas sjukhus. Vård som ges under sådan intagning benämns sluten vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen vård. Varken enligt denna eller annan bestämmelse eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare."

HFD höll med i sak men avstod från principiella ställningstaganden:

> "Regeringsrätten instämmer i Skatterättsnämndens bedömning att begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § ML inte omfattar vårdcentral, företagsläkare, privatläkare eller husläkare."

HFD:s mer försiktiga hållning bör ses mot bakgrund av att det är något oklart om sjukhusbegreppet i själva verket har en gemensam unionsrättslig innebörd. Ovan har dock konstaterats att EUD inte närmare har utvecklat någon sådan innebörd.[280] I avsaknad härav är naturligtvis rimligt att medlemsstaterna vid implementering genom lagstiftning eller rättstillämpning avgränsar begreppet på ett sätt som är förenligt med den aktuella unionsrättens innebörd, samt i övrigt förenligt med nationella kriterier och språkbruk. Jag kan inte se annat än att HFD:s kortfattade ställningstagande motsvarar ett sådant krav.

Däremot innebär HFD:s formulering att rätten inte nödvändigtvis ställer sig bakom ett likhetstecken mellan det svenska begreppet sluten vård och det (eventuella) unionsrättsliga sjukhusbegreppet i art. 132.1 b. Detta spelar nu inte så

[280] Se 3.8.2.4.

stor roll, eftersom skattefriheten för sjukvård enligt art. 132.1 b inte bara omfattar sjukhusvård, eller så kallad sluten vård, utan även sjukvård som meddelas vid "centrum för medicinsk behandling" etc.

Formuleringen i direktivet bör rimligen uppfattas så att vård vid allmänna vårdcentraler och andra sådana läkarmottagningar generellt träffas av skattefriheten. Denna slutsats förstärks av att bestämmelsen även nämner andra "liknande inrättningar" etc. En gränsdragning baserad på sluten vård kan därmed inte tillämpas på inrättningar som drivs av det allmänna.

2. Skillnaderna mellan punkterna b respektive c i direktivets art. 132.1 är som framgått i det föregående, att transaktioner som är nära knutna till sjukvården bara skattebefrias när rättsgrunden är punkten b, samt att kravet på legitimation eller särskilt erkännande bara behöver vara uppfyllt när punkten c utgör rättsgrund.

I förhandsbeskedsärendet RÅ 2003 ref. 5 prövades om en privat mottagning där 14 legitimerade sjukgymnaster var verksamma, kunde leverera qigong som skattebefriad sjukvård. Att sjukgymnastik som sådan uppfyllde de krav på terapeutiskt syfte m.m. som krävs för att sjukvård i unionsrättslig mening ska föreligga prövades inte, men framstår väl som klart. I ärendet hade emellertid patienter som anlitade mottagningen möjlighet att delta i qigongövningar tillsammans med en danspedagog. Denne saknade sjukvårdslegitimation.

SRN ansåg att qigong utgjorde en integrerad del av sjukvården. Denna uppfattning delades inte av HFD, som i stället konstaterade att qigong inte var nära knuten till den sjukvård som sjukgymnastkliniken levererade.[281]

Eftersom HFD prövade om qigongverksamheten var nära knuten till sjukvården så synes rätten mena att en sjukgym-

[281] Frågan om huruvida det unionsrättsliga rekvisitet "nära knutna" var uppfyllt diskuteras även nedan under 4.6.3.4.

nastmottagning är ett sådant centrum för medicinsk behandling där vården skattebefrias enligt art. 132.1 punkten b i direktivet. Rekvisitet nära knuten finns ju bara i denna punkt och kan enligt unionsrättslig praxis inte tillämpas analogt vid sådan sjukvårdande behandling som skattebefrias enligt punkten c.[282] De sparsamma uttalanden som EUD gjort om vilka vårdinrättningar som ska omfattas av art. 132.1 b motsäger inte HFD:s ställningstagande.

Vid sjukvård och transaktioner nära knutna till denna, dvs. vid vård som skattebefrias enligt art. 132.1 punkten b är det inte heller nödvändigt att den som tillhandahåller tjänsterna har särskild legitimation. Det är ju sjukhuset eller vårdinrättningen som är den som anses tillhandahålla vården. Följdriktigt diskuterades inte frågan om legitimation av HFD. Bedömningen motsägs inte av EUD:s praxis.

Förmodligen är dock den bedömning som nyss gjorts inte riktig. Art. 132.1 b är i ML implementerad på så vis, att första ledet i 3 kap. 5 § ML bara omfattar inrättningar för s.k. sluten vård. Det verkar därför som om HFD felaktigt uppfattat rekvisitet *nära knutet* så som omfattande såväl institutionell sjukvård som sådan sjukvårdande behandling som skattebefrias enligt art. 132.1 c.[283]

Frågan om legitimation diskuterades dock av såväl SRN som av RSV. Det är oklart om vilken rättsgrund dessa ansåg vara relevant att företa prövning mot. Möjligen reflekterade man endast mot bakgrund av den svenska lagtexten. Detta illustrerar svårigheten med att genom implementeringen förse ett rättsområde med "två lager" lagtext. Som framhållits ovan hade det varit bättre att låta art. 132.1 b och c utgöra svensk lag.

Den andra slutsatsen som kan dras är att HFD är försiktig med användningen av den i unionsrättslig praxis utbildade

[282] Se C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* samt avsnitt 3.8.8.2 ovan.
[283] Denna fråga diskuteras mer utförligt nedan.

principen om det preventiva terapeutiska syftet. Det skulle nämligen mycket väl kunna hävdas att utövandet av den gamla kinesiska qigongtekniken utgör "... medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan ..."[284]

Det rättsläget har emellertid nu etablerat sig i Sverige, att qigong under vissa förutsättningar kan ses som sådan idrott som omfattas av reducerad mervärdesskatt. Eftersom frågan inte är prövad av EUD kan det dock inte uteslutas att qigong i något fall skulle kunna anses utgöra sjukvård, exempelvis vid förskrivning av så kallad medicinsk qigong.

3. Förhandsbeskedet HFD 2013 ref. 67 baseras på den fråga från HFD som besvarades i C-91/12 PFC Clinic.[285] När HFD följde EUD:s förhandsavgörande innebar detta att det sökande bolaget medgavs avdrag för sådan ingående skatt som belöpte på rent kosmetiska ingrepp. Dessa hade ju av EUD ansetts vara skattepliktiga.

Utgången var självklar efter EUD:s förhandsavgörande men illustrerar att det ibland kan vara fördelaktigt och ibland till nackdel att göra tillhandahållanden som är skattefria. Målet erinrar därvid om den situation som synes råda i Sverige idag, nämligen att många privata vårdgivare önskar göra momsavdrag enligt delningsprincipen, inte minst för att kunna hyra lokaler hos fastighetsägare som frivilligt själva låtit momsregistrera sig. Samtidigt utgörs den tillgängliga rättspraxisen, i synnerhet från EUD, huvudsakligen av mål där den enskilde begärt att få slippa lägga på utgående skatt på sina transaktioner.

4. Den principiella frågan om bedömningar av s.k. blandad verksamhet faller utanför ramen för denna undersökning. Det bör ändå nämnas att svensk rättspraxis uppvisar betydande problem såvitt gäller stadigvarande bostad i vården. Bakgrun-

[284] C-106/05 *L.u.P.* p. 29.
[285] Se ovan under 3.8.2.3.

den är att avdrag inte medges för ingående skatt på stadigvarande bostad.

Rum inom äldrevården är ofta inrättade som bostäder, med t.ex. kokplatta samt egen dusch och toalett. Men tyvärr är det ju inte ovanligt att en boende är så sjuk att dessa faciliteter inte kan utnyttjas. I stället kan den sjuke vara permanent (resten av livet) sängliggande. Dörren står öppen och vårdpersonal kommer och går för att sköta matning, personlig hygien m.m.

I svensk rättspraxis anses vårdtjänsten normalt underordnad bostaden. Detta kan givetvis ifrågasättas på rättspolitiska grunder. Det kan t.ex. tyckas anmärkningsvärt att satsningar på drägligare vårdmiljö för våra äldre blir föremål för en beskattning som skulle vara otänkbar om man återgick till äldre tiders långvårdskliniker med 4–6 patienter i varje sal.[286]

5. Sammanfattningsvis kan sägas att HFD:s praxis låter sig förenas med EUD:s praxis med avseende på implementeringen av sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b. Detta betyder dock inte att det är självklart att exempelvis bedömningen av qigong skulle stå sig i varje situation om den skulle komma under EUD:s prövning.

Detta är naturligt. Unionsrättens knapphändiga avfattning, tillsammans med tillgänglig praxis och arbetsekonomiska hänsyn gör, att HFD inte kan fråga EUD om allting den undrar över. Den begränsade benägenheten av begära förhandsavgöranden har ibland kritiserats, men möjligen är ändå inte antalet frågor från Sverige anmärkningsvärt lågt. Detta principiella problem faller dock utanför min framställning.

HFD kan i sin praxis avseende sjukvårdsbegreppet inte heller sägas göra några utvidgningar i förhållande till den unions-

[286] Se till denna fråga HFD 2013 ref. 7 och HFD 2013 ref. 79. Även Frii och Kleerup i SN 2014 s. 423 ff., samt Svenskt Näringslivs hemställan till Kommissionen om slopat avdragsförbud i http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/regelkrangel/momsregel-skapar-orimliga-konsekvenser_588573.html.

rätt som någorlunda säkert kan identifieras.[287] Däremot kan man spåra ett restriktivt drag hos HFD om vilket det kan sägas att inte är självklart att det har stöd i EUD:s praxis.

4.6.2.4 SKV om sjukvårdsbegreppet

1. SKV har uttalat sig om sjukvårdsundantaget i flera sammanhang, främst i ett antal ställningstaganden samt i Handledning för mervärdesskatt. I detta avsnitt ska kort identifieras och diskuteras några sådana uttalanden av särskild betydelse för själva det sjukvårdsbegrepp som härrör från art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Inledningsvis måste påpekas att text som blandar samman referat av innehållet i andra rättskällor med verkets egna synpunkter i lagtolkningsfrågor är ganska vanligt förekommande. Detta gäller såväl i de ställningstaganden som rör sjukvårdsundantaget som i det kapitel i handledningen som behandlar området.

Ett mycket tydligt exempel är det nya ställningstagandet om intyg och utlåtanden m.m.[288] Här refereras under avsnitt 3, "Gällande rätt m.m.", huvudsakligen EUD:s klarlägganden avseende principen om det terapeutiska syftet m.m. enligt art. 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Sedan refereras viss praxis från HFD. Härefter följer avsnitt 4 med rubriken "Bedömning". Man förväntar sig nu att få läsa om SKV:s uppfattning eller bedömning av någon fråga. Men i stället fortsätter texten att referera EUD:s praxis. Detta är givetvis förvirrande i största allmänhet för läsaren, och det vilseleder även med avseende på rättskällevärdet av det sagda, vilket får anses vara betydligt högre än vad rubriken antyder.

Det förekommer också i samma refererande text egna synpunkter eller otydligheter. Exempelvis påstås under rubriken

[287] Se dock diskussionen om RÅ 2003 ref. 5 ovan samt under 4.6.3.4 nedan.
[288] Se dnr 131 532876-14/111.

"Gällande rätt m.m." att "[ä]ndamålet med de åtgärder som undantas ska vara omsorgen om individens hälsa och inte enbart en iakttagelse av och ett konstaterande av hälsotillstånd."

Det måste vara uppenbart att såväl skattefria läkarundersökningar samt dito intyg (vilka torde vara relativt få) som skattepliktiga intyg m.m. alla utmynnar i just iakttagelser av den undersökta personens hälsotillstånd. Detta gäller även då syftet är sådant att skattefrihet föreligger. Det oklara uttalandet är placerat mitt i en redogörelse för praxis och det försvårar förståelsen av denna.

Detta slags sammanblandningar är även förhållandevis vanliga i handledningen, men en kartläggning av dem kan av bland annat utrymmesskäl inte göras här. Däremot måste i detta sammanhang påpekas följande egenhet i rättskälleanvändningen, som är speciell för handledningen och som såvitt jag kunnat se inte förekommer i de ställningstaganden/styrsignaler som behandlar det aktuella området.

Avsnitt 25.2 i handledningen behandlar sjukvårdsundantaget. Här förekommer regelmässigt och i stor mängd hänvisningar till förarbeten och praxis som hänför sig till tiden *före* Sveriges inträde i EU. Härtill kommer påståenden som att det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet betingas av bland annat Socialstyrelsens godkännande![289]

EU-medlemskapet medförde inte bara omfattande ändringar i den svenska mervärdesskatterätten utan även något av en revolution i rättskälleläran för de rättsområden som berördes särskilt. Hänvisningarna i handledningen tar inte hänsyn till detta utan "låtsas i stor utsträckning som om inget har hänt". Resonemangen blir därför i många avseenden vilseledande, något som förstärks av en svåröverskådlig disposition. Texten i handledningen om sjukvårdsundantaget är överhuvudtaget rörig och svårtillgänglig. Handledningen kommer inte att diskuteras mer i denna framställning. Man får hoppas

[289] Se Handledning för mervärdesskatt, avsnitt 25.2.1.

att SKV:s förestående bearbetning av sina handledningar medför en uppryckning.

2. På senare tid är det främst i det nya ställningstagande om estetiska operationer och behandlingar som följt på avgörandet i C-91/12 *PFC Clinic* som SKV uttalar sig om sjukvårdsbegreppet.[290] Här måste några iakttagelser lyftas fram.

Under rubriken "Sammanfattning" förklarar SKV att bedömningen av om ett ingrepp är medicinskt motiverat (och därmed skattefritt) "ska göras av legitimerad personal inom hälso- och sjukvården inom ramen för deras legitimation". Enligt EUD gäller att bedömningen måste grunda sig på överväganden gjorda av medicinskt kvalificerad personal.[291] SKV:s tolkning framstår som helt förenlig med EUD:s tolkning av direktivet.

SKV tillägger emellertid i nästa stycke att rekonstruktion av kroppsdelar efter olycka, medfödd missbildning m.m. är skattebefriad på grund av att SKV *generellt* anser sådana operationer och behandlingar vara medicinskt betingade. En sådan presumtion är svår att förena med vad verket anfört inledningsvis. Även om den tjänsteman som författat SKV:s text skulle visa sig besitta erforderlig kunskap och legitimation, så får EUD:s praxis dessutom anses medföra ett krav på medicinskt ställningstagande i det enskilda fallet.

Samtidigt måste givetvis likformighet iakttas. Det kan därför, med hjälp av generella medicinska riktlinjer, behöva säkerställas att medicinsk personal så långt det är möjligt gör samstämmiga bedömningar. För detta ändamål kan det vara lämpligt att ta intryck av generella definitioner etc. som uttrycks av nationella hälsovårdsmyndigheter eller i hälso- och sjukvårdslagstiftning.[292] Däremot är det, med hänsyn till hur EUD motiverat sig, normalt inte ett lands skattemyndighet som ska de-

[290] Se under 3.8.2.3 ovan.
[291] Se C-91/12 *PFC Clinic* p. 34–35.
[292] Se även vid 3.8.2.3 ovan.

finiera vad som är medicinskt respektive estetiskt betingade ingrepp.

Slutsatsen blir, att även om SKV:s åsikt i de allra flesta fall troligen skulle komma att bli gällande, så går verkets principiella uttalande längre än vad som kan sägas ha stöd i EUD:s praxis.

Det är inte heller riktigt som sägs under rubriken "Frågeställningar" att verkets ändrade syn på vissa estetiska operationer m.m. gör att dessa blir skattepliktiga. SKV har självfallet ingen sådan normgivningsmakt. Skatteplikten följer av direktivet och ML samt utlöses principiellt av EUD:s avgörande i C-91/12 *PFC Clinic*.

När det gäller blandad verksamhet hänvisar EUD i C-91/12 *PFC Clinic* till kraven på uppdelning m.m. i direktivets art. 173–175. En analys av dessa komplicerade och omdiskuterade bestämmelser faller som redan nämnts i det föregående utanför denna undersökning.

SKV tolkar under rubriken "Bedömning" emellertid EUD:s position så, att "om ingreppet till någon del är medicinskt motiverat är det från skatteplikt undantagen sjukvård". Här är det för det första oklart om man menar att delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas. Detta framgår nämligen inte av det oklara språkbruket. Om man menar att hela tjänsten är skattepliktig, oavsett om endast en liten del av ett ingrepp skulle ha medicinskt syfte, så framstår uttalandet som alltför långtgående. Ett så generellt ställningstagande har knappast erforderligt stöd i EUD:s praxis.

3. Sammanfattningsvis kan sägas att SKV:s texter avseende sjukvårdsundantaget i främst handledningen, men även i viss mån i ställningstaganden, belastas av missvisande uttalanden och rättskälleanvändning. Det måste hållas för oklart om SKV:s uttalanden i varje avseende möjliggör en korrekt implementering av unionsrätten. Klart är att den i vissa delar försvåras. SKV tillför också i sina uttalanden vissa komponenter, bland annat avseende blandad verksamhet, vilka inte synes ha erforderligt stöd i unionsrätten.

4.6.3 Transaktioner *nära knutna* till sjukvård

4.6.3.1 Inledning

Ovan under 3.8.4 har behandlats EUD:s praxis avseende rekvisitet "transaktioner nära knutna till [sjukhusvård och sjukvård]" i mervärdesskattedirektivet. Det konstaterades bland annat att rekvisitet bara är tillämpligt på transaktioner som omfattas av art. 132.1 b och inte på sådan sjukvårdande behandling som utförs utanför institutioner och andra inrättningar av motsvarande slag, t.ex. i hemmet eller på läkarmottagningar (art. 132.1 c).

Undersökningen visade också att rekvisitet nära knutna kan avse såväl varor som tjänster, men att en nödvändig förutsättning är att en transaktion är underordnad den huvudsakliga sjukvårdstransaktionen för att den ska anses uppfylla kraven för att vara nära knuten till denna. Enligt art. 134 krävs dessutom att den underordnade tjänsten eller varan är nödvändig för att vården ska kunna uppfylla sitt syfte.

4.6.3.2 Nära knutna i ML

På samma sätt om i fallet med sjukvårdsbegreppet har den svenske lagstiftaren valt att implementera rekvisitet nära knutna med hjälp av en helt egen terminologi. Den aktuella formuleringen i 3 kap. 4 § ML lyder (min kursivering):

> "Från skatteplikt undantas omsättning av 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.*"[293]

[293] I nästa stycke anges att även sådana provtagningar m.m. som utförs av andra än vårdgivaren är skattefria. Att sådana tillhandahållanden inte är "nära knutna" utan i sig utgör sjukvård följer bl.a. av C-106/05 *L.u.P.*

Nyckelformuleringen är *ett led i denna* (vården) vilket man av någon anledning låtit ersätta *nära knutna*. Språkligt synes den formuleringen i ML mycket väl kunna omfatta såväl direktivtextens "nära knutna" som företeelser vilka *per se* utgör en del av sjukvården. Mot denna bakgrund kan den slutsatsen dras att den svenska lagtexten möjliggör en korrekt implementering av unionsrätten.

Observera att det ur språklig synvinkel givetvis också är möjligt att ge formuleringen i ML en vidare innebörd.

Emellertid uppkommer problem genom att ML även innehåller en egen definition av sjukvård i 3 kap. 5 §. Här stadgas:

> "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 sluten vård, eller – om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården."

Formuleringen *ett i led i denna* i 4 § kan inte läsas på annat sätt än att den syftar på hela den text i 5 § som citerats ovan. Detta innebär att det rekvisit som motsvarar direktivets nära knutna i den svenska lagtexten kommit att omfatta all den skattebefriade sjukvården inklusive sådan sjukvårdande behandling som endast är skattefri enligt art. 132.1 c i direktivet. Det är också möjligt att uttrycket kommit att svara mot ett mer omfattande begrepp än det unionsrättsliga nära knutna men det kan inte förändra slutsatsen.

Problemet är emellertid att EUD i C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien,* och nyligen i C-366/12 *Klinikum Dortmund* gjort klart att rekvisitet nära knutna bara omfattar sådan sjukvård som är skattebefriad enligt art. 132.1 b. Slutsatsen blir att den svenska implementeringen har blivit alltför omfattande.

Vilket blir då resultatet om den svenska regleringen skulle prövas rättsligt mot unionsrätten i nu aktuellt hänseende? Svaret måste bli beroende av om direkt effekt aktualiseras i det enskilda fallet. Antag att den enskilde är en privatpraktiserande läkare som bedriver sådan sjukvårdande behandling som är skattefri enligt art. 132.1 c. Om läkaren önskar skatteplikt för vissa underordnade tjänster eller varor, t.ex. för att kunna göra avdrag för ingående skatt, och därför inte vill omfattas av rekvisitet nära knutna (ett led i), bör ett åberopande av direktivets direkta effekt medföra att ML åsidosätts.

Om samme läkare emellertid hävdar skattefrihet med stöd av ML blir frågan om denna lag trots de beskrivna problemen med ordalydelsen kan tolkas direktivkonformt på ett sådant sätt, att nära knutna (ett led i) tillhandahållanden som skulle varit skattefria på sjukhus blir skattepliktiga hos den privatpraktiserande läkaren.

En förutsättning för direktivkonform tolkning är, att *ett led i* endast anses syfta på första ledet i 3 kap. 5 § ML. Jag kan inte se annat än att en sådan tolkning strider direkt mot ordalydelsen. Den kommer således i konflikt med legalitetsprincipen. Kravet på direktivkonformitet sträcker sig inte så långt.[294]

Det återstår mot denna bakgrund att sammanfattningsvis konstatera följande. Ordalydelsen i 3 kap. 4 och 5 §§ ML av rekvisitet nära knutna i art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet möjliggör att unionsrätten tillämpas fullt ut. Emellertid går den svenska ordalydelsen längre och skattebefriar principiellt ett större område än vad som följer av direktivet. Eftersom bristen inte alltid kan läkas genom direktivkonform tolkning bör lagen ändras.

[294] Se 14/83 *von Colson* och C-106/89 *Marleasing*.

4.6.3.3 Förarbetsuttalanden om rekvisitet nära knutna

1. Det finns några motivuttalanden som försöker att precisera vad som avses med nära knutna. Uttalandena är särskilt inriktade på frågan om varor kan vara nära knutna till sjukvårdstjänster och därigenom skattebefrias. Eftersom avgränsningen av det skattefria området är baserad på gemensamma unionsrättsliga begrepp blir det särskilt intressant att här undersöka om den svenske lagstiftaren uttrycker sig på ett sätt som harmonierar med unionsrätten.

2. I den proposition som föregick ML och som lades fram i direkt anslutning till det svenska EU-inträdet görs egentligen bara det konkreta uttalandet, att "varuförsäljning från kiosk eller cafeteria eller hårvård ligger utanför det skattefria området".[295] Denna syn förefaller att senare ha bekräftats av EUD i de förenade målen C-394/04 och C-395/04 *Ygeia*.

3. I de ganska färska förarbeten som föregick vissa ändringar i reglerna för yrkeslegitimationer inom hälso- och sjukvården gjordes emellertid några betydligt mer svårbedömda uttalanden. Det handlar här visserligen inte om motiv till mervärdesskattelagen, men de får betydelse som rättskälla genom att reglerna om yrkeslegitimation inkorporerats där.

Det bör klargöras att den vida omfattning av skattefriheten för nära knutna tillhandahållanden som följer av ordalydelsen i ML och som kommer i strid med unionsrätten, knappast är avsedd eller ens uppmärksammad av lagstiftaren.[296]

4. Det finns en spridd föreställning i Sverige om att viss apparatur och vissa hjälpmedel som annars skulle varit skattepliktiga, blir skattebefriade när de erbjuds av en vårdgivare. Som exempel kan nämnas hörapparater och ortopedtekniska hjälpmedel, t.ex. proteser.[297]

[295] Prop. 1993/94:99 s. 151.
[296] Se t.ex. prop. 2005/06:43 s. 58.
[297] Se t.ex. prop. 2005/06:43 s. 54 och 58. Motsvarande uttalanden finns också i SKV:s handledning.

Av analysen i 3.8.4 ovan har framgått att varor för att vara skattefria enligt sjukvårdsundantaget måste vara nära knutna till sådan sjukvård som omfattas av art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. En förutsättning för att detta ska vara fallet är enligt klar praxis från EUD att varan är underordnad sjukvårdstjänsten enligt den princip som kommit till uttryck i unionsrättslig praxis avseende sammansatta tjänster.

För att hörapparater, proteser och liknande ska vara skattefria krävs med stöd av detta synsätt att hjälpmedlen inte efterfrågas i sig, utan att de endast är medel för att patienten på bästa sätt ska kunna tillgodogöra sig sjukvården. Antag att en person i samband med utskrivning efter akutvård efter en olycka får med sig ett ortopediskt hjälpmedel, t.ex. en krycka hem eller förses med en protes. Är detta varor som är underordnade den nyss avslutade akutvården? Det är inte självklart att detta alltid måste anses vara fallet.

Härtill kommer att skattefrihet för en viss sorts proteser, nämligen tandproteser, blivit föremål för reglering i art. 132.1 e. Om denna bestämmelse skulle anses uttömmande följer motsatsvis skatteplikt för andra proteser.

Slutsatsen är att det inte finns något tydligt stöd i unionsrätten för den svenska positionen att kryckor och vissa rehabiliteringshjälpmedel *generellt* är skattefria tillhandahållanden när de lämnas av vårdgivaren.

5. Sammanfattningsvis finns i svenska förarbeten bara ett fåtal preciseringar av rekvisitet nära knutna. Inget som sägs synes var ägnat att hindra att unionsrätten tillämpas fullt ut. Men uttalandena i motiven om skattefriheten för varor som utgör rehabiliteringshjälpmedel m.m. antyder en vidare syn på skattefriheten än som vinner stöd i EUD:s praxis. Det är osannolikt att varor av detta slag är skattefria i den utsträckning som kommer till uttryck i motivuttalanden.[298]

[298] Se även Rasmussen s. 186 f.

4.6.3.4 HFD:s praxis om nära knutna

1. HFD har i några av sina avgöranden avseende sjukvårdsundantaget kommit att pröva om tillhandahållanden varit ett led i sjukvård, motsvarande rekvisitet nära knutna i art. 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Förhandsbeskedet RÅ 1997 not. 71 gällde två sjukhus i Stockholm. Södersjukhuset hade tillhandahållit S:t Görans Sjukhus AB tjänster som avsåg underhåll av viss medicinsk utrustning. Underhållet synes inte ha haft någon anknytning till vården av viss eller vissa patienter. Södersjukhuset ställde frågan om tjänsterna omfattades av sjukvårdsundantaget.

SRN (HFD samma uppfattning) anförde med avseende på om tjänsterna utgjorde ett led i sjukvård att "ordalydelsen av 3 kap. 4 § första stycket [tyder] på att fråga ska vara om tjänster som tillhandahålls vårdtagaren".

Denna slutsats kan äga sin riktighet men den stämmer inte helt med EUD:s praxis avseende rekvisitet nära knutna. I C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* fann domstolen att kostnaden för översändandet av provsvar från underleverantör (provanalyslaboratorium) till vårdgivaren inte var ett skattepliktigt tillhandahållande. Det argument som anförs av SRN haltar således.

Däremot är en viktig skillnad mellan avgörandena den, att i C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* fanns för varje provsvar, såvitt kan bedömas, koppling till en konkret vårdsituation. Sådan synes helt ha saknats i RÅ 1997 not. 71.

Det följer redan av ordalydelsen i art. 132.1 b att ett tillhandahållande ska vara nära knutet till sjukvård för att vara skattefritt. Det allmänna underhållet av sjukhusets maskinella utrustning har lika lite koppling till vård som målning av fasaden. Detta synsätt stämmer med EUD:s erinringar om att ett undantag från huvudregeln om mervärdesskatteplikt för varor och tjänster måste tolkas restriktivt. Mot denna bakgrund måste utgången i RÅ 1997 not. 71 anses förenlig med unionsrätten.

2. I förhandsbeskedsärendet RÅ 2003 ref. 5 (även behandlat ovan under 4.6.2.3) prövades om en privat mottagning där 14 legitimerade sjukgymnaster var verksamma kunde leverera qigong som skattebefriad sjukvård. Patienter som anlitade sjukgymnastmottagningen kunde välja att delta i qigongövningar ledda av en danspedagog som saknade sjukvårdslegitimation.

HFD menade att skattefrihet inte förelåg eftersom qigong inte var nära knuten till den sjukvård som sjukgymnastkliniken levererade.

Som framhållits ovan förefaller HFD här att anse att sjukgymnastmottagningen var ett sådant centrum för medicinsk behandling där vården skattebefrias enligt art. 132.1 punkten b i direktivet. Detta synsätt ligger emellertid långt från det krav på sluten vård som gäller enligt ML för att sjukhus eller liknande inrättning ska föreligga.

Men om det nu inte rörde sig om ett sjukhus eller liknande inrättning så skulle ju rekvisitet nära knutna inte ens ha behövt prövas av HFD. I så fall skulle nämligen sjukgymnastiken i ärendet ha rört sig om sådan paramedicin som är skattebefriad enligt art. 132.1 c, och där saknas skattefrihetsgrunden *nära knutna*! Rekvisitet nära knuten återfinns bara i punkt b och kan enligt unionsrättslig praxis inte tillämpas analogt vid sådan sjukvårdande behandling som skattebefrias enligt punkten c, dvs. enligt 3 kap. 5 § stycke 1 andra ledet ML.[299]

En alternativ analys är att HFD gått på den svenska lydelsen i ML (*ett led i*) som så olyckligt kommit att syfta på såväl sjukhusvård och liknande som på paramedicin.[300] Om så är fallet var hela prövningen mot rekvisitet *nära knutna* en konsekvens av den utvidgande utformning som den svenska lagtexten fått.

I sak går det inte att kritisera HFD. Qigongövningarna i ärendet förefaller inte ha varit underordnade sjukgymnastiken

[299] Se C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien,* C-366/12 *Klinikum Dortmund* samt avsnitt 3.8.8.2 ovan.
[300] Se härtill ovan under 4.6.3.2.

på det sätt som enligt EUD krävs för att rekvisitet nära knutna ska vara uppfyllt.[301]

Sammanfattningsvis kan sägas att HFD:s avgöranden synes tillämpa unionsrättens rekvisit nära knutna på ett korrekt sätt. Det är dock oklart om HFD uppfattat den skillnad som det medför att ML:s *ett led i* (3 kap. 4 §) genom sin syftning getts en vidare omfattning än direktivets *nära knutna* (art. 132.1 b).

4.6.3.5 SKV om nära knutna

Det finns i SKV:s senare ställningstaganden i princip endast ett uttalande som förefaller att beröra rekvisitet nära knutna. Verket anser att en undersökning som görs för att konstatera att ett dödsfall har inträffat utgör skattefri sjukvård. Som skäl anges att en "sådan undersökning får i de flesta fall antas ha ett sådant samband med den sjukvård som har givits den enskilde".[302]

Det finns inget stöd i EUD:s praxis för att generella *antagna* samband skulle vara tillräckligt för att rekvisitet nära knutna ska vara uppfyllt. EUD:s praxis för tillämpningen anknyter också till praxis om sammansatta tillhandahållanden. Härvid krävs som framhållits ovan att tillhandahållandet i fråga är underordnat, på så vis att det inte är det som primärt efterfrågas, utan att det utgör ett sätt att tillgodogöra sig huvudtillhandahållandet.[303] Det ska dessutom vara nödvändigt. Eftersom konstaterandet av att patienten avlidit inte är ett sätt för denne att på bästa sätt tillgodogöra sig vården så kan inte undersökningen vara nära knuten till sjukvården.

Att undersökningen i sig skulle utgöra sjukvård är inte rimligt med hänsyn till den av EUD fastlagda principen om det terapeutiska syftet.[304]

[301] Se 3.8.4 ovan med där åberopade rättsfall.
[302] Dnr 131 532876-14/111 punkt 4.4.
[303] Se 3.8.4.
[304] Se 3.8.2.

4.6.4 Med sjukhus *likställda utförare* som kan meddela skattefri sjukvård

4.6.4.1 Inledning

Det erkännande som avses i formuleringen *andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur* i art. 132.1 b behöver inte vara formbundet utan kan vara konkludent.[305] I det följande ska undersökas hur man i svensk rätt förhållit sig till detta rekvisit.

Av EUD:s praxis kan utläsas att två slags villkor är generellt otillåtna. Det är inte tillåtet att inskränka sjukvårdsbegreppet genom att villkora skattefriheten för sådana transaktioner som skulle varit skattefria med stöd av art. 132.1 c om de utförts av paramedicinska yrkesutövare. Vidare måste neutralitet och likabehandling upprätthållas.

Det är tillåtet för medlemsstaterna att göra skattefriheten beroende av en viss grad av finansiering genom socialförsäkringssystemen, samt troligen att anknyta till förekomsten av viss auktorisation. Det bör också framhållas att det inte finns något stöd i vare sig art. 132.1 b eller art. 133 för att undanta privaträttsliga subjekt från undantagets tillämpningsområde bara för att de är privaträttsligt organiserade. Däremot kan som framgått särskilda villkor uppställas för dem.

4.6.4.2 Likställda utförare i svenska rättskällor

1. Den aktuella bestämmelsen i direktivet har implementerats i 3 kap. 5 § stycke 1 första ledet ML som lyder:

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

[305] EUD:s praxis med avseende på rekvisitet har analyserats ovan under 3.8.6.

– om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård."

Det villkor som ställs för att privat verksamhet ska kunna kvalificera som sjukvård är alltså att den bedrivs vid en inrättning för sluten vård. Begreppet sluten vård har hämtats från 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) enligt vilken det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning ska finnas sjukhus. Vård som ges under sådan intagning benämns sluten vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen vård. Det framgår av förarbetsuttalanden att möjligheter till inläggning/övernattning för patienter är en nödvändig förutsättning för att sluten vård ska föreligga.[306]

Det kan knappast påstås att det finns sluten vård som inte skulle omfattas av art. 132.1 b om EUD skulle pröva denna fråga. Om det är "något fel" på den svenska regleringen så är det således att den inte är tillräckligt omfattande.

Men det kan konstateras att en gränsdragning baserad på kriteriet sluten vård inte har prövats av EUD. Den praxis som finns, och som tillåter vissa offentliga finansieringskrav samt troligen viss form av auktorisation, motsäger inte men bekräftar inte heller att den svenska regleringen är förenlig med direktivet.

Härtill kommer att de villkor som medlemsstaterna enligt art. 133 i direktivet får uppställa (bl.a. vinstförbud) inte nämner sluten vård. Art. 133 är dock, som konstaterats i det föregående, inte uttömmande. Det är således tillåtet att uppställa andra villkor än dem som ryms däri.

Slutsatsen blir att det är oklart om det svenska villkoret sluten vård är förenligt med unionsrätten. Min egen uppfattning är, inte minst mot bakgrund av hur begreppet sjukhus används i normalt språkbruk samt att inte heller detta begrepps inne-

[306] Se prop. 2005/06:43 s. 46 f.

börd klargjorts av EUD, att den svenska regleringen är fullt acceptabel. Det möjliggör således en korrekt implementering av direktivet och det tillför inte något utöver detta.

Att såväl offentligt drivna sjukhus såväl som offentligt drivna vårdcentraler m.m. omfattas av 3 kap. 5 § stycke 1 första ledet ML torde stå klart. När HFD i RÅ 2001 not. 40 förklarar att vårdcentraler inte ingår i sjukhusbegreppet är det 3 kap. 23 § ML som diskuteras.

Härtill kommer att 3 kap. 5 § ML enligt ordalydelsen omfattar "sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna". Kriteriet sluten vård gäller alltså endast privaträttsligt organiserade vårdgivare och utesluter exempelvis privata vårdcentraler. Detta följer egentligen direkt av direktivets ordalydelse som talar om "offentligrättsliga organ".

4.6.5 Begreppet *sjukvårdande behandling*

4.6.5.1 Inledning

Undersökningen i Del 1 av detta arbete har visat att begreppen sjukvård i art. 132.1 punkten b och sjukvårdande behandling i punkten c sammanfaller. Syftet ska vara terapeutiskt, dvs. att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem. Detta har också uttryckts så att det ska skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personen i fråga.

Det som skiljer begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling åt är dels platsen för tillhandahållandet dels de krav som ställs på utförarna. Denna skillnad fastställs i direktivet med hjälp av rekvisiten "sjukhus ... samt andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art" i art. 132.1 b respektive "medicinska och paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga" i art. 132.1 c.

4.6.5.2 Sjukvårdande behandling i ML och förarbeten

1. ML innehåller som redan konstaterats vid ett antal tillfällen en egen definition av sjukvård. Denna definition är gemensam för tillhandahållanden enligt art. 132.1 b respektive c i direktivet. I stället skiljer ML ut de tillhandahållanden som i direktivet kallas sjukvårdande behandling genom formuleringen "om åtgärden annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården".[307] Analysen i det föregående har visat att ML är förenlig med direktivet, på så vis att ML i denna del varken hindrar en korrekt implementering av själva sjukvårdsbegreppet, eller tillför något som inte hör dit.

Vad som är mer problematiskt är givetvis att ML innehåller egen definition av sjukvård som sådan. Härigenom får den svenske rättstillämparen helt i onödan två sjukvårdsdefinitioner att förhålla sig till, en som är formulerad av EUD och en som formuleras i ML. Rättskällevärderingen fördunklas av förekomsten av intern svensk definition. Ett tydligt exempel på detta är när EUD:s i praxis väl utmejslade definition av sjukvård av den svenske lagstiftaren framställs som det svenska SKV:s bedömning, dvs. som något man "hittat på" inom SKV![308]

Härutöver finns i motiven till de svenska reglerna om legitimation en förhållandevis utförlig och såvitt jag kan se korrekt beskrivning av hur EUD avgränsat det unionsrättsliga begreppet sjukvårdande behandling.[309]

Mot bakgrund av det anförda kan därför konstateras att ML och svenska motivuttalanden i och för sig möjliggör en korrekt tillämpning av rekvisitet sjukvårdande behandling i mervärdesskattedirektivet så som detta tolkats av EUD. Häri ligger också att de svenska rättskällorna inte tillför något som går ut-

[307] Se 3 kap. 5 § stycke 1 andra ledet ML.
[308] Detta anmärkningsvärda missförstånd och fullständigt vilseledande hänvisning finns i prop. 2005/06:43 s. 46.
[309] Se a.a. s. 42 f.

över unionsrätten i detta hänseende. Däremot kan det knappast påstås att ML och motiven underlättar för rättstillämpningen genom att tillföra en egen sjukvårdsdefinition.

2. Frågan om delegering av arbetsuppgifter bör dock beröras särskilt. Ovan har diskuterats frågan om huruvida EUD:s motivering i C-91/12 PFC Clinic innebär att EUD:s praxis tillåter att ej legitimerad personal utför arbetsuppgifter som ingår i skattefria tillhandahållanden enligt art. 132.1 c.[310]

Enligt 7 § lagen (1994:953) om åligganden för personal inom hälso- och sjukvården får en legitimerad person delegera arbetsuppgifter till exempelvis en undersköterska om god och säker vård ändå kan garanteras. Delegeringsfrågan synes inte ha blivit föremål för någon utförlig behandling i den svenska implementeringen. Det förefaller dock som om EUD:s dom i C-91/12 PFC Clinic ger förnyad anledning till diskussion.

4.6.5.3 Sjukvårdande behandling i HFD:s praxis

1. HFD har i flera avgöranden haft att pröva om tillhandahållanden legat inom ramen för det unionsrättsliga begreppet sjukvårdande behandling. Det ska dock genast sägas att HFD valt att inte skilja mellan sjukvård enligt art. 132.1 b respektive sjukvårdande behandling enligt art. 132.1 c. I stället tenderar domstolens resonemang att helt baseras på ML:s konstruktion.

2. Ett fall som illustrerar konsekvenser och risker med att ML har sin egen begreppsapparat är förhandsbeskedet om qigong, RÅ 2003 ref. 5.[311] HFD ansåg, som framhållits ovan, att qigong inte var nära knutet (ett led i) den bedrivna sjukvården. Denna prövning skulle dock aldrig gjorts. Eftersom det rörde sig om sjukvårdande behandling (utanför sjukhus etc.) kunde nämligen endast den sjukvårdande behandlingen i sig vara skattebefriad.

[310] Jag hänvisar till den diskussion som förs under 3.8.8.7 ovan.
[311] Även behandlat ovan under 4.6.2.3.

Det förefaller som om HFD genom att endast titta på ML missat att ärendet rörde sådan sjukvårdande behandling som omfattas av art. 132.1 c i direktivet, och inte om sådan sjukvård som träffas av art. 132.1 b. Härigenom understryker målet det riskabla i den "dubbla regleringen", i ML såväl som i direktivet, av skattefriheten.

3. I två förhandsbeskedsärenden har HFD haft att bedöma om rådgivning via internet utgör sjukvård. I RÅ 2007 ref. 88 III erbjöd ett bolag en tjänst där fysiska personer anslöt via försäkringsbolag eller andra företag.[312] Personerna kontaktade vid behov bolaget, och en läkare svarade inom en timme. Svaret kunde innebära råd om hur patienten skulle behandla sin sjukdom, men också vid behov en rekommendation om att uppsöka akutmottagning.

HFD ansåg att det rörde sig om "råd i sjukvårdsfrågor" men inte om sjukvård. De skäl som rätten åberopade var främst följande:

- patienten kände inte till vilken läkare som besvarade frågan,
- läkarens råd eller diagnos baserades på patientens egna uppgifter och inte på någon undersökning,
- läkaren kunde inte utfärda remiss eller förskriva på recept.

Det rör sig uppenbarligen om ett gränsfall. HFD:s bedömning är utförligt motiverad men har inget uttryckligt stöd i EUD:s praxis. I själva verket skulle de åberopade omständigheterna mycket väl kunna inordnas under det vagt uttryckta preventiva terapeutiska syfte som formulerats av EUD. Å andra sidan motsägs väl HFD:s synsätt inte heller av unionsrätten. EUD:s praxis talar för att ett slags kvalitativt krav etablerar en "verkshöjd" för vad som ska anses utgöra sjukvård eller sjukvårdande behandling.

[312] Se även det liknande HFD 2011 not. 11.

Enligt EUD:s praxis är det normalt medicinskt sakkunniga personer som ska fastställa vilka åtgärder som har det erforderliga terapeutiska syfte som gör att något kan kvalificeras som sjukvård. Patientens egen uppfattning är inte avgörande. På detta sätt konstrueras ett objektivt hälsobegrepp som främjar såväl neutralitet som annan likabehandling.[313] Praxis antyder här att tolkningen av verkligheten (sakomständigheterna) är restriktiv även om den principiella tolkningen av direktivets ordalydelse inte behöver vara det.

EUD:s syn skulle i och för sig kunna anföras mot HFD:s kategoriska ställningstagande i frågan om internetvård. Detta antyder åtminstone att det kunde ha varit lämpligt att fråga EUD. Fenomenet sjukvård via internet synes växa. När detta skrivs rapporteras i massmedia om att norrländska vårdgivare systematiskt inrättar videolänkar så att patienter som bor långt från vårdcentraler ska kunna få rådgivning vid enklare åkommor. Kommer detta behöva prövas särskilt eller kommer HFD:s praxis att medföra att det inte är fråga om sjukvård?

EUD återkommer i sin praxis flera gånger till att det är medicinsk expertis som bör avgöra vad som utgör sjukvård. I det aktuella fallet uppställer HFD några egna kriterier som kan uppfattas som godtyckliga. Hur går undersökningarna på vårdcentralerna runt om i landet till? Hur ofta baseras läkarens slutsatser på vad patienten själv säger? Och vilken betydelse har det för sjukvårdsbegreppet att patienten känner till läkaren?

Med hänsyn till det anförda måste den slutsatsen dras, att HFD:s syn på internetsjukvård är delvis oklar. Inte heller är det klart om den är förenlig med EUD:s praxis. Klart är emellertid att HFD:s syn är restriktiv. Detta rimmar onekligen väl med mervärdesskatterättens grundläggande princip om generell skatteplikt. Samtidigt får den svenska tolkningen av sjukvårdsbegreppet inte inskränka begreppets unionsrättsliga innebörd.

[313] Se även Rasmussen s. 118.

4. Till sist ska under denna rubrik behandlas praxis avseende intyg och liknande. Till skillnad från vid rådgivning på internet finns här principiellt utformade, vägledande uttalanden från EUD. Dessa innebär i korthet följande.[314]

Det terapeutiska syftet innebär att ett intyg som utfärdas för att utgöra beslutsunderlag för tredje man inte utgör sjukvårdande behandling, såvida det inte rör sig om att intyga att det krävs restriktioner eller liknande för att den undersökta personen ska få tillstånd etc. att utöva viss aktivitet. Det saknar betydelse om den som har att utfärda ett intyg eller utlåtande är särskilt förordnad, t.ex. av domstol. Det är syftet med åtgärden som är avgörande.

Däremot uppfyller vanliga läkarundersökningar, även om de är helt rutinmässiga, det terapeutiska syftet. Förutsättningen är att avsikten med dem är att upptäcka eventuella hälsoproblem.

I RÅ 2007 ref. 88 I var fråga om intyg som skulle ligga till grund för taxiförarlegitimation. Avgörande II i samma referat behandlar läkares deltagande i avstämningsmöte med Försäkringskassan.[315] Båda avgörandena följer EUD:s principer för intyg, sakkunnigutlåtanden m.m., främst så som dessa preciseras i C-307/01 *d'Ambrumenil* med flera avgöranden.

5. Sammanfattningsvis kan sägas att HFD:s praxis följer EUD:s med avseende på rekvisitet sjukvårdande behandling. Det råder dock viss oklarhet med avseende på de båda avgörandena om vård via internet. Det tycks också som om den dubbla regleringen med sjukvårdsdefinitioner i såväl direktivet och i EUD:s praxis som i ML, vid ett tillfälle föranlett HFD att felaktigt göra en prövning mot rekvisitet nära knutna i art. 132.1 b.

[314] Se även ovan under 3.8.8.4.

[315] I ärendena aktualiserades även frågan om tillhandahållandena utgjorde myndighetsutövning eller ej. Denna fråga faller dock utanför min framställning.

4.6.5.4 SKV:s ställningstagande om intyg m.m.

Ställningstagandet "Utfärdande av intyg och utlåtanden samt vissa andra sjukvårdstjänster – mervärdesskatt" redogör för de principer på området som slagits fast av EUD, samt bidrar dessutom med en preciserande uppräkning av hur vissa angivna intygstyper ska behandlas. I ställningstagandet preciseras ett antal undersökningar och intygstyper. Gemensamt för dem är att de är ägnade att ligga till grund för beslut av tredje man etc. Undersökningar för följande ändamål anges som exempel på skattepliktiga:

- ansökan om körkortstillstånd,
- arbetsgivares beslut om nyanställningar eller liknande,
- prövning enligt krav som ställs i lag eller föreskrift av t.ex. lämplighet att utföra vissa

arbetsuppgifter inom ramen för viss yrkestrafik, viss yrkesutövning eller liknande,

- arbetsgivares eller Försäkringskassans arbetslivsinriktade rehabilitering,
- skolas eller arbetsgivares beslut om behov av särskilda hjälpmedel för person med t.ex. läs- och skrivsvårigheter på skola eller på arbetsplats,
- undersökning och utredning av en person som är helt eller delvis sjukskriven i syfte att bedöma det medicinska tillståndet och dennes arbetsförmåga,
- myndighets beslut om villkorlig körkortsåterkallelse till följd av straff för vissa trafikbrott till följd av alkoholförtäring, och
- uppdrag av domstol, åklagare, polis eller länsstyrelse att utfärda rättsintyg.

Följande intygstyper anges som exempel på skattepliktiga:

- drogintyg körkort,
- flygintyg klass 1 och 2,
- intyg vid/för arbete i utlandet,

- nattintyg,
- höjdintyg,
- livsmedelsintyg,
- dykintyg,
- fallskärmsintyg,
- sjöfolksintyg och
- intyg för färdtjänst och parkeringstillstånd.

Dessutom preciseras som exempel på skattefri undersökning sådan som görs för att beslut ska kunna fattas om överlämnande till rättspsykiatrisk vård. Detta synes stämma väl med EUD:s bedömning (se ovan).

Den förenkling och tydlighet som uppnås med hjälp av SKV:s uppräkning är onekligen praktisk. Det bör dock erinras om att syftet i det enskilda fallet enligt EUD:s praxis är avgörande för den skattemässiga behandlingen.

4.6.6 *Medicinska och paramedicinska yrkesutövare* som dessa definieras i svensk rätt

4.6.6.1 Inledning

Avslutningsvis ska diskuteras hur man i svensk rätt avgränsar de medicinska och paramedicinska yrkeskategorier vilkas tillhandahållanden genom legitimation ska omfattas av skattefriheten för sjukvårdande behandling.

Undersökningen i del 1 har visat att medlemsstaterna disponerar relativt fritt över definitionerna av paramedicinska yrkesutövare. I manöverutrymmet ingår en frihet för dem att själva, inom ramen för det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet, definiera vilka tjänster som ska vara skattefria för de legitimerade yrkesutövarna. Manöverutrymmet är dock begränsat av krav på likabehandling, neutralitet samt på grundläggande kvalitet.

Trots dessa viktiga restriktioner måste en parallell dras mellan situationen med avseende på definitioner av paramedicinska yrkesutövare och sådana *erkända inrättningar av liknande*

art som enligt art. 132.1 b jämställs med sjukhus. Delegationen till medlemsstaterna medför i båda fallen att medlemsstaterna får ett indirekt inflytande över sjukvårdsbegreppet som sådant. Sjukvårdsbegreppet är nämligen endast i formell mening ett helt unionsrättsligt begrepp, i så måtto att medlemsstaterna genom makten över yrkeslegitimation bestämmer vilka som ska omfattas av det.

Samtidigt står det klart att en person som genom legitimation har rätt att utöva sjukvård mycket väl kan ägna sig åt både skattefri och skattepliktig verksamhet.[316] Det räcker således inte med att någon är legitimerad, det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet måste också uppfyllas i verksamheten.

4.6.6.2 Medicinska och paramedicinska yrkesutövare i ML

Den bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som delegerar rätten till medlemsstaterna att definiera de relevanta yrkeskategorierna lyder (art. 132.1 c):

> ”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”[317]

Den svenska lagtexten identifierar i 3 kap. 5 § ML de relevanta kategorierna med formuleringen ”om åtgärderna [den sjukvårdande behandlingen] annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården”.

De yrken som omfattas preciseras i patientsäkerhetslagen (2010:659).[318] Yrkena är följande:

[316] Se t.ex. C-307/01 *d'Ambrumenil* p. 53–56.

[317] Termen paramedicin betecknar den del av sjukvården som arbetar med behandlingar som inte anses som rent medicinska, t.ex. sjukgymnastik och arbetsterapi.

[318] T.o.m. 2010 fanns motsvarande bestämmelser i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område.

- apotekare
- arbetsterapeut
- audionom
- barnmorska
- biomedicinsk analytiker
- dietist
- fysioterapeut (här ingår sjukgymnast)
- kiropraktor
- logoped
- läkare
- naprapat
- optiker
- ortopedingenjör
- psykolog
- psykoterapeut
- receptarie
- röntgensjuksköterska
- sjukhusfysiker
- sjuksköterska
- tandhygienist
- tandläkare

Det kan konstateras att den svenska lagtexten om legitimationskrav m.m. är förenlig med unionsrätten i den del som undersöks här. Regelverket innehåller även utrymme för kompletterande föreskrifter från regeringen, bl.a. för att äldre och yngre utbildningar samt motsvarande kompetenser ska kunna likabehandlas.[319] Däremot återstår att undersöka om behandlingen i de svenska rättskällorna i övrigt är ägnad att korrekt implementera unionsrätten sådan denna preciserats av EUD.

[319] Regleringen i patientsäkerhetslagen studeras dock inte närmare i detta arbete, se prop. 2009/10:210 s. 202.

4.6.6.3 Förarbetsuttalanden om medicinska och paramedicinska yrkesutövare

I förarbetena till de lagändringar varigenom legitimationer infördes för de fyra kategorierna audionomer, dietister, biomedicinska analytiker samt ortopedingenjörer förs ett resonemang om legitimationsreglernas mervärdesskatterättsliga konsekvenser.[320]

EUD:s praxis refereras tämligen utförligt. Det framhålls bland annat att sjukvårdsbegreppet är unionsrättsligt och måste uppfyllas i den legitimerades tillhandahållanden för att skattefrihet ska aktualiseras.[321] Regeringen hänvisar också till att en utvidgning av antalet legitimationsyrken enligt förslaget i propositionen inte är ägnat att öka det skattefria området så mycket, eftersom flertalet av de berörda redan arbetar i sjukhusmiljö. I den mån de där uppfyller sjukvårdskriterierna omfattas deras tillhandahållanden redan av skattefrihet.[322]

För de fyra nya legitimationskategorierna lämnas också ett antal exempel på hur deras normala arbetsuppgifter enligt regeringens mening uppfyller de unionsrättsliga kraven på terapeutiskt syfte m.m., som innebär att sjukvård i direktivets mening föreligger.[323] Dessa framstår överlag som trovärdiga för lekmannen, med ett undantag.

Resonemanget i propositionen utgår från att en audionom som omsätter hörselundersökning samt hörapparat skattebefrias för båda tillhandahållandena. Enligt regeringen utgör hörapparaten ett led i sjukvården. Emellertid gäller, för att varor ska skattebefrias för att de är nära knutna till sjukvården, som nödvändig förutsättning att de tillhandahålls på sjukhus eller liknande.

[320] Se prop. 2005/06:43.
[321] Se a.a. s. 47 och 52.
[322] Se a.a. s. 53.
[323] Se a.a. s. 54 f.

Skattefrihet för varor som är nära knutna till sjukvården kommer dock bara i fråga vid vård på sjukhus eller liknande inrättningar, se art. 132.1 b i direktivet. Vid sådant förhållande är legitimationsfrågan inte relevant. Som jag uppfattar det blandas i propositionen äpplen och päron. Det är ytterst tveksamt om hörapparater uppfyller kravet på att vara underordnade vården på ett sådant sätt att de enligt EUD:s praxis kan kvalificeras som nära knutna. Tvärtom torde de kunna framstå som ett mål i sig för sjukvårdskonsumenten.

Vid sådant förhållande är de inte skattebefriade. Utanför sjukhus och liknande, dvs. hos de audionomer vars legitimation infördes genom propositionen, kan hörapparater aldrig vara skattebefriade eftersom de *per se* inte utgör del av den sjukvårdande behandlingen. Några möjligheter för skattebefrielse baserad på rekvisitet nära knutna finns inte i samband med tillhandahållanden som skattebefrias enligt art. 132.1 c. Slutsatsen är att resonemanget i propositionen om skattefrihet för audionomer inte helt vinner stöd i unionsrätten.

Propositionen innehåller även ytterligare ett par fall av förutsatt skattefrihet som kan sättas i fråga. Något iögonenfallande är den särskilda diskussionen om ortopedingenjörer. Här menar regeringen att ortopedingenjörers tillhandahållanden är generellt skattepliktiga, på den grunden att hjälpmedlet (t.ex. protesen) är det som faktiskt efterfrågas av den enskilde, varför ortopedingenjörens tjänster är en sådan underordnad del som enligt allmänna mervärdesskatterättsliga principer ska behandlas tillsammans med omsättningen av hjälpmedlet.[324]

Jag har inte sakkunskap om detta men övertygas av resonemanget. Problemet är bara att jag inte ser skillnaden gentemot de audionomer vars tillhandahållanden av hörapparater regeringen generellt vill skattebefria.

För egen del drar jag slutsatsen att unionsrätten talar för att såväl hörapparaterna som proteserna utgör skattepliktiga om-

[324] Se C-349/96 *Card Protection Plan* samt prop. 2005/06:43 s. 57.

sättningar av varor. Frågan om huruvida audionomernas respektive ortopedingenjörernas tjänster är underordnade eller om de kan utgöra skattebefriad sjukvårdande behandling framstår åtminstone delvis att vara ägnad att bli en bevisfråga som får avgöras från fall till fall.

Till sist kan den mer principiella reflektionen göras, att den särpräglade lagstiftningstekniken i direktivet återspeglas i propositionen. Det är legitimationsreglerna som är föremål för delegation till medlemsstaterna, medan sjukvårdsbegreppet som sådant är unionsrättsligt och inte föremål för nationell reglering. Trots detta förs i propositionen utförliga resonemang om vad regeringen anser utgöra vård.

Det är givetvis helt naturligt att den svenska regeringen reflekterar över innehållet i ett unionsrättsligt begrepp, men man bör hålla i minnet att den diskussionen inte har karaktär av motivuttalande. I stället utgör den en reflektion över gällande rätt och den bör bedömas som en sådan i rättskällehänseende.

Sammanfattningsvis kan sägas att motivuttalanden i anslutning till de nya legitimationsreglerna för audionomer synes innehålla långtgående uttalanden om skattefrihet som inte har stöd i unionsrätten.

4.7 Sammanfattning

1. Den lagtext som implementerar det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet i ML kan inte sägas hindra eller motverka en korrekt implementering baserad på unionsrättslig praxis.[325] Lagtexten kan inte heller sägas försöka tillföra element som saknar stöd i unionsrätten.

Däremot innebär ordalydelsen i 3 kap. 4 och 5 §§ ML att rekvisitet nära knutna i art. 132.1 b i mervärdesskattedirekti-

[325] Se 4.6.2.1.

vet implementeras på ett felaktigt sätt.[326] Detta beror på att den svenska ordalydelsen går längre och skattebefriar ett större område än vad som följer av direktivet. ML kan här sägas använda en begreppsbildning som blandar samman det som stadgas i punkten b respektive punkten c i direktivet. De rättsliga konsekvenserna av felet synes bli olika beroende på om unionsrätten är till fördel eller till nackdel för den enskilde i det aktuella fallet (direkt effekt eller ej). Lagen bör ändras så att felaktigheten korrigeras.

Det är också oklart om det svenska villkoret om sluten vård i 3 kap. 5 § stycke 1 första ledet ML är förenligt med unionsrätten.[327] Övervägande skäl talar dock för att den svenska regleringen är acceptabel, bland annat eftersom sjukhusbegreppets innebörd inte har klargjorts av EUD.

Reglerna i ML möjliggör en korrekt tillämpning av rekvisitet sjukvårdande behandling i mervärdesskattedirektivet så som detta tolkats av EUD.[328] Det har också konstaterats att reglerna i ML om legitimationskrav m.m. är förenliga med unionsrätten.[329] Häri ligger också att den svenska lagstiftningen inte tillför något som går utöver unionsrätten i detta hänseende.

2. Svenska motivuttalanden efter EU-medlemskapet motverkar inte hindrar en korrekt implementering av det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet.[330] Inte heller görs i motiven några försök att tillföra sådana komponenter i rättstillämpningen som saknar erforderligt stöd i EU-rätten.

Det finns ett fåtal motivuttalanden som preciserar rekvisitet nära knutna.[331] Inget som sägs synes var ägnat att hindra en korrekt tillämpning av unionsrätten. Men uttalandena i moti-

[326] Se 4.6.3.2.
[327] Se 4.6.4.2.
[328] Se 4.6.5.2.
[329] Se 4.6.6.2.
[330] Se 4.6.2.2.
[331] Se 4.6.3.3.

ven om skattefriheten för varor som utgör rehabiliteringshjälpmedel m.m. antyder en vidare syn på skattefriheten än som vinner stöd i EUD:s praxis. Min bedömning är att varor av detta slag inte är skattefria i den utsträckning som kommer till uttryck i motivuttalanden. Eftersom motivuttalandena avser unionsrättsliga begrepp utgör de inte förarbeten i egentlig mening, utan utsagor *de lege lata*. Deras rättskällevärde är således avsevärt lägre än motivuttalanden.

Svenska förarbeten motverkar inte en korrekt tillämpning av rekvisitet sjukvårdande behandling i mervärdesskattedirektivet så som detta tolkats av EUD.[332] Inte heller tillför ML något som går utöver unionsrätten i detta hänseende. Däremot vill det synas som om förarbetena i anslutning till de nya legitimationsreglerna för audionomer innehåller långtgående uttalanden om skattefrihet som inte har stöd i unionsrätten.

3. HFD:s praxis understöds av EUD:s praxis med avseende på implementeringen av sjukvårdsbegreppet i art. 132.1 b.[333] HFD kan i sin praxis avseende sjukvårdsbegreppet inte heller sägas göra några utvidgningar i förhållande till den unionsrätt som någorlunda säkert kan identifieras. Detta betyder dock inte att oklara frågor saknas. Som vanligt i EU-skatterättsliga sammanhang är det lätt att hitta potentiella frågor som skulle kunna ställas till EUD.

HFD synes också tillämpa unionsrättens rekvisit nära knutna på ett korrekt sätt.[334] Men möjligen har rätten inte uppfattat den alltför långtgående skattefriheten enligt ML, som består i att *ett led i* (3 kap. 4 §) getts en vidare omfattning än direktivets *nära knutna* (art. 132.1 b).

HFD:s praxis följer också EUD:s med avseende på rekvisitet sjukvårdande behandling.[335] Det råder dock viss oklarhet

[332] Se 4.6.5.2.
[333] Se 4.6.2.3.
[334] Se 4.6.3.4.
[335] Se 4.6.5.3.

med avseende på de båda avgörandena om vård via internet, där åtminstone ett terapeutiskt syfte synes ha varit för handen.

4. SKV:s texter avseende sjukvårdsundantaget innehåller missvisande uttalanden och rättskälleanvändning.[336] Det är tveksamt om SKV:s uttalanden i alla avseenden möjliggör en korrekt implementering av unionsrätten. I varje fall försvåras denna när SKV i sina uttalanden tillför synpunkter avseende t.ex. blandad verksamhet, vilka inte synes ha erforderligt stöd i unionsrätten.

[336] Se 4.6.2.4 och 4.6.3.5.

5 Avslutning

Det primära syftet med undersökningen har varit att fastställa hur undantaget från mervärdesskatteplikt för vissa vårdtjänster avgränsas, dels i unionsrätten dels i svensk nationell rätt. Framställningen har indelats i två delar som svarar mot detta syfte. Var och en av delarna avslutas med en sammanfattning.[337] Den som snabbt vill få en samlad bild av undersökningens resultat kan alltså läsa dessa båda avsnitt. Utvärderingar har också gjorts löpande, genom att de flesta underavsnitt i boken försetts med kortare sammanfattningar.

Här ska endast några korta reflektioner göras. Flertalet av de centrala rekvisiten i mervärdesskattedirektivets vårdundantag, närmare bestämt sjukvård, tillhandahållanden som är nära knutna till sjukvård samt sjukvårdande behandling, är unionsrättsliga begrepp vilkas innebörd EUD preciserat i drygt dussinet rättsfall. För såväl sjukvård vid sjukhus och liknande som för sjukvårdande behandling på annan plats gäller dock att medlemsstaterna har ett betydande manöverutrymme. Detta beror på att de själva kan utlösa skattefrihet genom att välja att erkänna olika vårdinrättningar, respektive genom att legitimera medicinska och paramedicinska vårdyrken.

I detta ligger en paradox. För även om sjukvårdsbegreppet *per se* är harmoniserat så avgränsas dess relevans av direktivets delegation till medlemsstaterna. Det finns förvisso en gemensam innebörd för de nyss nämnda unionsrättsliga begreppen.

[337] Se 3.9 och 4.7.

Men den rättsliga betydelsen av dem påverkas starkt av hur medlemsstaterna utnyttjar det regleringsutrymme som delegerats till dem. Harmoniseringen av sjukvårdsundantaget framstår mot denna bakgrund som åtminstone delvis illusorisk.

Neutralitet och likabehandling förutsätts vara grundläggande för mervärdesskattesystemet. Sjukvårdsundantaget utgör dock ett undantag från dessa båda grundläggande principer, genom att de bryter ut och särbehandlar vissa tillhandahållanden som görs av vissa aktörer. Denna fundamentala iakttagelse mildras dock något av att EUD i flera tveksamma fall och i gränsdragningssituationer väljer att falla tillbaka på neutralitet och likabehandling.

Privata aktörers organisationsformer skyddas av unionsrätten, såtillvida att medlemsstaterna normalt inte kan föreskriva att vissa associationsformer används etc. Men direktivet medger långtgående begränsningar i skattefriheten, baserade på bland annat vinstbegränsningar samt på de legitimationsmöjligheter som nämnts ovan.

Den svenska implementeringen framstår onekligen som något tvehågsen. Trots att sjukvårdsbegreppet förutsätts vara unionsrättsligt och har preciserats av EUD framhärdar Sverige med att ha en helt egen definition, vilken av historiska skäl baserats på formuleringar i annan lagstiftning. Denna hindrar förvisso inte en korrekt implementering av unionsrätten, men den gör inte heller saken lättare. Det blir helt enkelt en dubbel reglering. Denna är onödig och direktivet borde i stället upphöjas till lag, eventuellt med vissa preciseringar.

En konsekvens av de tekniska lösningar som använts i ML är också att skattefriheten utsträckts längre än vad som följer av EUD:s praxis, i fråga om vad som ska anses nära knutet till sjukvård. Detta är en brist som bör åtgärdas lagstiftningsvägen. Det finns fler problem med det svenska genomförandet av sjukvårdsundantaget, men dessa är av mindre betydelse.

För privata aktörer synes den brist som nyss nämnts kunna medföra en mer omfattande skattefrihet än vad som är avsett.

Detta motverkas dock i någon mån av att HFD förefaller ha sett som sin uppgift att iaktta stor restriktivitet vid all tillämpning som har med sjukvårdsundantaget att göra.

Källförteckning

Offentligt tryck

European Commission, Consultation Paper – Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest.
European Commission, Green Paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system, (COM(2010)695) samt COM(2011)851 final.
Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.
Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag.
Prop. 2005/06:43 Legitimation och skyddad yrkestitel.
SOU 1997:17 Skatter, tjänster och sysselsättning.
SOU 2002:47 Våra skatter?
SOU 2006:90 På väg mot en enhetlig mervärdesskatt.

Skatteverket

Utfärdande av intyg och utlåtanden samt vissa andra sjukvårdstjänster – mervärdesskatt, dnr 131 532876-14/111.
Estetiska operationer och behandlingar – mervärdesskatt, dnr 131 532863-14/111.
Skatteverkets tillämpningsinformation till ställningstagande 2005-06-15 om "Skatteplikt för vissa tjänster av legitimerad läkare m.fl."
Ställningstagandet Dnr 130 146848-05/111.
Handledning för mervärdesskatt.

http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/momsforstatkommun/momsersattningtillkommuner.4.18e1b10334ebe8bc80005490.html.
http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000113612/mhl.

Litteratur

Agrell, Joachim och Ericsson, Helena, Regeringsrättens dom om mervärdesskatteplikt vid läkarkonsultationer via internet, Skattenytt 2008 s. 205–209.

Alhager, Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Uppsala 2001.

Alhager, Eleonor, Kleerup, Jan, Melz, Peter och Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, fjärde upplagan, Stockholm 2014. Citeras Alhager m.fl.

Aujean, Michel, Jenkins, Peter & Poddar, Satya, A new approach to public sector bodies, VAT Monitor, 1999, vol. 10, nr 4, s. 144–149.

Dahlgren, Hans, Vårdföretagare bör få momskompensation, Dagens Medicin, 2009-06-10.

de la Feria, Rita, The EU VAT treatment of public sector bodies: slowly moving in the wrong direction, Intertax, 2009, vol. 37, nr 3, s. 148–165.

de la Feria, Rita, Future Health Technologies. VAT Exemption. Comment, Highlights and Insights of European Taxation 2010 nr 10, s. 130–133.

Dworkin, Ronald, A Matter of Principle, Oxford 1985.

Eskildsen, Casper Bjerregaard, Strukturneutralitet i momssystemet, Aarhus 2012.

Frii, Mattias och Kleerup, Jan, Mervärdesskatt, Skattenytt 2014 s. 412–425.

Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT, Lund 2007.

Dens., The VAT/GST Treatment of Public Bodies, Lund 2013.
Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995.
Dens., Moms och finansiella instrument, Stockholm 1998.
Hölzer, Camilla, Rechtsprechung – Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen, Umzatzsteuer-Rundschau 2010 nr 14, s. 526–540.
Janssen, Sjoerd, CopyGene. VAT Exemption. Comment, Highlights and Insights on European Taxation nr 9, s. 99–101.
Jepsen, Andres Strandet, Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, Köpenhamn 2010.
Jespersen, Claus Bohn, Intermediation and insurance and financial services in the European VAT, Köpenhamn 2011.
Johansson, Peter, Den politiska momsdebatten i Sverige efter 1990. Ett bidrag till studiet av skattereformers politiska hållbarhet, Arbetsrapport/Institutet för framtidsstudier 2011:11.
Loft, Peter, Skatteministeriets cirkulærepolitik, Revision og Regnskabsvæsen nr 5 1994, s. 133 ff.
Lohse, W. Christian, Der neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Wien 2001.
Lundström, Susann, EG-aktuellt på mervärdesskatteområdet. Begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling, Svensk skattetidning 2004, s. 50–52.
Melz, Peter. Mervärdesskatten. Rättsliga grunder och problem, Stockholm 1990.
Möell, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund 2003.
Niedermair, Jutta, Ärztliche Leistungen und Umsatzsteuer, European Law Reporter 2004 nr 4, s. 182–183.

dens. Keine Befreiung von der MwSt für Leistungen im Zusammenhang mit einem Krankenhausnebenleistungen, European Law Reporter 2006 nr 3, s. 127–129.
Nieskens, Hans, Umsatzsteuerfreiheit für Krankenhausnebenleistungen, EU-Umsatzsteuer-Berater 2006 nr 3, s. 35–36.
Novak-Stief, Monika, Steuerbefreite Umsätze von Kranken- und Pflegeanstalten, European Law Reporter 1999 nr 10, s. 432–435.
Novoa, César García, Tax Neutrality in the Excercise of the Right of Establishment within the EU and the Funding of Companies, Intertax 2010, vol. 38, nr 1, s. 568.
Pedersen, Jan, Kommentarer til udvalgte afgørelser, Revision og Regnskabsvæsen nr 5 1994, s. 129 ff.
Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, Uppsala 1995.
Dens., Levnadskostnader, Uppsala 1997.
Dens., Likhet inför skattelag, Uppsala 2007.
Dens., Konstitutionell skatterätt, Uppsala 2008.
Ramsdahl Jensen, Dennis, Merværdiafgiftspligten, Köpenhamn 2004.
Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhetsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, Köpenhamn 2013.
Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, Amsterdam 2009. Citeras Rendahl 1.
Dens., Rapport: Mervärdesskattelagens ändamål – En konsumtionsskatt och en företagsskatt? Svenskt Näringsliv 2015. Citeras Rendahl 2.
Retlig Polycentri–Til Henrik Zahle på 50-årsdagen 26. August 1993 (red. Blume, Peter och Petersen, Hanne), Köpenhamn 1993.
Revsbech, Karsten, Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori – systemhensyn eller retssikkerhed, Köpenhamn 1992, s. 24 ff.

Sandgren, Claes, En social avtalsrätt, del 1, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 456 ff.
Stensgaard, Henrik, Fradragsret for merværdiafgift, Köpenhamn 2004.
Shön, Wolfgang, Umsatzsteuer zwischen Binnemarkt und Steuerstaat, Köln 2002.
Svenskt Näringsliv, http://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/oversyn-av-befintlig-lagstiftning-om-mervardeskatt-for-offentliga_587686.html. Även http://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/gronbok-om-mervardesskattens-framtid-green-paper-on-the-future-of_564432.html.
Swinkels, Joep, VAT Exemption for Medical Care, VAT Monitor 2005 January/February, s. 14–18.
Tait, Alan A., Value added tax – International practice and problems, Washington 1988.
Terra, Ben och Kajus, Julie, Introduction to value added tax in the EC, Deventer 1991.
Terra, Ben och Kajus, Julie, A guide to the European VAT Directives, vol. 1, 2012.
Theile, Carsten, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer. Theoretischer Anspruch und praktische Umsetzung, Köln 1995.
Westberg, Björn, Nordisk mervärdesskatterätt, Stockholm 1994.
Dens., Kommentar till mervärdesskattedirektivet, Stockholm 2009.
Vårdföretagarna, http://www.vardforetagarna.se/fakta-och-debatt/fakta-statistik.
Zahle, Henrik, i Samfunn, Rett, Rettferdighed – Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, Oslo 1986, s. 752 ff.
Öberg, Jesper, Mervärdesbeskattning vid obestånd, Stockholm 2001.

Rättsfall

EU-domstolen

14/83 *von Colson* 170
235/85 *Kommissionen mot Nederländerna* 50
C-353/85 *Kommissionen mot Storbritannien* 46, 69, 87, 89, 109, 161, 169, 174
C-138/86 och C-139/86 *Direct Cosmetics* 52
C-122/87 *Kommissionen mot Italien* 34
C-203/87 *Kommissionen mot Italien* 52
C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiele Acties (SUFA)* 48 ff.
C-106/89 *Marleasing* 170
C-111/92 *Lange* 52
C-124/96 *Kommissionen mot Spanien* 38
C-349/96 *Card Protection Plan* 24, 35, 78, 91, 95 f., 113, 189
C-216/97 *Gregg och Gregg* 57, 60, 84, 99
C-384/98 *D* 34, 46, 110, 112, 114
C-76/99 *Kommissionen mot Frankrike* 46, 49 f., 90 ff., 173
C-108/99 *CFI* 54
C-141/00 *Kügler* 46, 58 f., 102, 111 f., 128 f., 131
C-144/00 *von Hoffman* 57
C-45/01 *Dornier* 41 f., 46, 50, 56, 59, 64, 66, 70 ff., 85, 92 f., 99 ff., 110 f., 133, 144, 151
C-212/01 *Unterpertinger* 34, 46, 48, 50, 114 ff.
C-307/01 *d'Ambrumenil* 17, 34, 46, 48 ff., 116, 118 f., 121, 183, 186
C-382/02 *Cimber Air* 54
C-284/03 *Temco* 48
C-291/03 *My Travel* 52
C-498/03 *Kingscrest* 59
C-41/04 *Levob* 35
C-169/04 *Abbey National 2* 57
C-394/04 och C-395/04 *Ygeia* 40, 46, 61 f., 71, 93 ff., 112 f., 157, 171

C-395/04 *Ypourgos* 46
C-443/04 och C-444/04 *Solleveld* 46, 53, 62 ff., 66, 129, 131
C-444/04 *van Eijnsbergen* 46, 53, 129, 131
C-89/05 *United Utilities* 54
C-106/05 *L.u.P.* 46, 48, 60, 65, 67, 71 ff., 78, 85, 93, 102 ff., 133, 151, 162, 168
C-445/05 *Haderer* 50
C-357/07 *TNT Post UK* 50, 57
C-407/07 *Stichting Centraal* 50
C-174/08 *NCC* 53
C-242/08 *Swiss Re* 35
C-262/08 *CopyGene* 46, 53, 60, 72, 75 ff., 83, 96 f., 104 ff., 121
C-86/09 *Future Health Technologies* 34, 46, 50, 72, 77 ff., 87, 96, 121 f.
C-156/09 *Verigen Transplantation Service* 46, 123 f.
C-259/10 och C-260/10 *the Rank Group* 53
C-480/10 *Kommissionen mot Sverige* 53
C-44/11 *Deutsche Bank* 35, 53
C-174/11 *Zimmermann* 53
C-91/12 *PFC Clinic* 46, 72, 79 ff., 124 f., 162, 166 f., 180
C-366/12 *Klinikum Dortmund* 46, 88 ff., 110, 157, 169, 174

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1996 ref. 74 143
RÅ 1997 not. 71 143, 173
RÅ 2001 not. 40 143, 158, 178
RÅ 2003 ref. 5 143, 160, 174, 180
RÅ 2007 ref. 88 143, 181, 183
HFD 2011 not. 11 143, 181
HFD 2013 ref. 67 162
HFD 2013 ref. 79 163

Sakregister

administrativ praxis 145
allmänna råd 149
allmännytta 39
asymmetrier 49
auktorisation 107
avfall 29
avloppshantering 29
avreglering 27

bandage 110
berättigade förväntningar 101, 134
biopsi 123
blandad verksamhet 23, 81, 86, 134, 162, 167
blandade tillhandahållanden 23
blod 21
blod från navelsträng 75, 77, 121
bröstmjölk 21

cafeteria 171

delegation 36, 42, 60, 63, 67, 98, 127, 141, 143, 146, 156, 186, 190, 194
delegering av arbetsuppgifter 124, 180
delningsprincipen 24, 162, 167
diagnostiskt syfte 96, 103, 118
direkt effekt 144, 170, 191
direktivkonform lagtolkning 144 f., 170

estetisk kirurgi 79, 124, 166

fastighetsuthyrning 24
fastställa faderskap 110
fotvård 153
frivillig skattskyldighet 24
frivilligarbete 38
fysioterapeut 63, 129
fördragsbrottstalan 46
företagsformer 57
förhandsavgöranden 47

glasögon 87, 109

hemsjukvård 111
hemvård 112
huvudsaklig tjänst 91
huvudsaklighetsprincipen 24, 126, 167
hygien 111 f., 114
hårvård 171
hörapparater 171 f., 188 f.

internetvård 182
intyg 116, 136, 183 f.

juridisk form 133

kanyler 110
kiosk 171
kommuner 23
konkurrensneutralitet 23
konkurrensskadlighet 38
kosmetiskt syfte 81
krematorier 29
kumulativa effekter 54
kvalificerade undantag 23
körkort 120

laboratorium 65, 90, 101
legitimation 185
likformighet 156
luftfartsövervakning 29
läkarundersökningar 136
läkemedel 89

matlagning 112
medföljare 61, 93
mediciner 88
medicinska analyser 65
myndighetsutövning 28
måltider 61, 93

neutralitet 25

objektivt hälsobegrepp 80, 85, 134, 182
objektstyrda undantag 29
offentliga aktörer 25
omsorgstjänster 59
optiker 87, 109
organ 21
ortopedingenjörer 189
ortopedtekniska hjälpmedel 171

paramedicin 41
parkering 29
plastikkirurgi 79, 86
preventiva åtgärder 121
preventivt syfte 74, 85, 115, 133, 151, 181
priselasticitet 82
priskontroll 38 f., 108, 135
privata aktörer 18, 25, 35 f., 43, 139, 141, 195
privatisering 17, 27
proteser 89, 171 f., 189
prover 90
provtagning 91
psykiatriker 63, 130
psykisk ohälsa 80, 124
psykologer 59, 63, 70, 92, 99, 130
psykoterapi 59, 63, 70 f., 92, 99, 130

qigong 160, 162 f., 174, 180

recept 89
rehabiliteringshjälpmedel 172, 192
religiösa organisationer 34
rådgivning via internet 181

sammansatta tillhandahållanden 175
sammansatta tjänster 172
sjukgymnaster 160, 174
sjukgymnastik 160
sjuktransporter 21
skälig grund 24
skötsel av hushållet 111
sluten vård 154, 159, 161, 177, 191
socialförsäkring 102 f., 105
stadigvarande bostad 162
stamceller 75, 96 f., 121
stiftelse 59, 70, 85, 99, 111

styrsignaler 149
störningsfältsdiagnostik 63, 129
subjektstyrda undantag 29
såromläggning i hemmet 114
sängplatser 61, 93

tandproteser 172
tandtekniker 89
tandvård 21
taxiförarlegitimation 183
telefontjänster 61 f., 93
terapeutiskt syfte 69, 76, 85, 96, 103, 108, 114, 119, 133, 151, 160, 181, 183
tv-apparater 61, 93

underordnade tillhandahållanden 95
underordnade tjänster 91
undersköterska 125
utlåtande 116, 136

vaccination 125
varor 168
verkställighetsföreskrifter 149
vinstförbud 38, 39
vinstutdelningsförbud 108, 135
vårdcentraler 160
vårdhem 99
vägtullar 29
välgörenhetsorganisationer 59

yrkeslegitimation 171, 186

ålderdomssvaghet 120

öppenvårdsmottagning 59
övervältring 24

MERVÄRDESSKATTEN är föremål för en långtgående EU-rättslig harmonisering. Huvudregeln är att skatt ska tas ut för alla varor och tjänster, men det finns flera undantag.

Sjukvårdsundantaget har fått kraftigt ökad betydelse på senare år, bland annat på grund av det ökade utbudet av vård utanför den offentliga sektorn. Privatiseringarna har också lett till en het politisk debatt om vinster i företag som verkar inom välfärdens kärnområden.

Denna rättsvetenskapliga studie undersöker hur mervärdesskatteundantaget för sjukvård är konstruerat i EU-rätten, samt hur det har genomförts i svensk rätt.

ROBERT PÅHLSSON är professor i skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

iUSTUS FÖRLAG

ISBN 978-91-7678-943-8

9 789176 789438