

Fråga om mervärdesskatt vid utförande av estetiska operationer och behandlingar.

Lagrum:

3 kap. 4 § och 5 § mervärdesskattelagen (1994:200); artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112/EG

PFC Clinic AB:s (bolaget) verksamhet bestod av medicinska tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar. Den estetiska kirurgin kunde vara av antingen kosmetisk eller s.k. rekonstruktiv art. En ringa del av verksamheten gällde hudvård. De operationer som utförts består av åtgärder i form av bröstförstoring, bröstförminskning, bröstlyft, bukplastik, fettsugning, ansiktslyft, pannlyft, operation av ögon, öron och näsor samt andra plastikkirurgiska ingrepp. Bolaget utförde även behandlingar såsom permanent hårborttagning med IPL (intense pulsed light), hudföryngring med IPL, cellulitbehandling samt injektioner med Botox och Restylane. Bolaget som inte redovisade någon utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden maj 2007 yrkade återbetalning av den ingående mervärdesskatten i verksamheten med ett belopp om 130 774 kr.

Skatteverket avslag i omprövningsbeslut den 4 oktober 2007 PFC Clinic AB:s yrkande om återbetalning av ingående mervärdesskatt för perioden maj 2007. Som skäl för beslutet angavs bl.a. att återbetalning inte kunde ske för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

PFC Clinic AB överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att länsrätten, med ändring av beslutet, skulle bestämma att ingående mervärdesskatt för perioden maj 2007 skulle återbetalas till bolaget med 130 774 kr. Vidare yrkade bolaget att länsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Skatteverket vidhöll sin tidigare ståndpunkt.

Länsrätten i Stockholms län (2008-08-27, ordförande Heinefors) yttrade: Enligt EG-domstolens praxis ska undantaget från skatteplikt för sjukvård tolkas restriktivt, se t.ex. domstolens dom i mål C-307/01, Peter d'Ambrumenil (p. 52). – I förarbetena till ML anges bl.a. följande (prop. 1989/90:111 s. 106 f.). Ett undantag från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. Undantaget bör således inte nå så långt att det träffar skönhetsvård, allmän rekreation och dylikt. – Länsrätten gör följande bedömning – Skatteverket har i det överklagade beslutet uttalat att den hudvård som utförs av hudterapeut medför skattskyldighet för bolaget. Bolaget har hos länsrätten anfört det inte anser att en proportionering av utgifterna i den delen av verksamheten kan anses motiverad med hänsyn till kostnaderna för denna administration. Vidare att den delen av verksamheten ingår

som en integrerad del i bolagets övriga tjänster. Frågan huruvida så är fallet omfattas emellertid inte av det överklagade beslutet och länsrätten finner inte att den bör prövas av länsrätten som första instans. Den enda sakfrågan i målet är då huruvida tjänsterna avseende estetiska operationer och behandlingar är att hänföra till sjukvård eller ej. Prövningen av den frågan kan, med hänsyn till vad som framkommit beträffande möjligheterna till proportionering av utgifterna i den del av bolagets verksamhet som avser hudvård, inte ske mot något visst belopp. – De estetiska operationerna och behandlingarna har såvitt framkommit inte varit kopplade t.ex. till någon i medicinskt hänseende relevant psykisk problematik hos patienterna utan varit av just och enbart estetisk natur. Vid sådana förhållanden framstår det som högst tveksamt att tala om sjukdom, kroppsfel eller skada hos patienterna. Till detta ska läggas att undantaget från skatteplikt för sjukvård ska tolkas restriktivt. Länsrätten finner med hänsyn härtill och till vad som ovan angetts beträffande prövningsramen i målet att bolagets överklagande ska bifallas på sätt framgår av länsrättens domslut. – Vid denna utgång i sakfrågan saknas skäl att bifalla bolaget yrkande om inhämtande av förhandsavgörande. – Länsrätten avslår PFC Clinic AB:s yrkande om inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen. – Länsrätten bifaller överklagandet på så sätt att länsrätten förklarar att PFC Clinic AB:s tjänster avseende estetiska operationer och behandlingar inte utgjort sjukvård.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle förklara att PFC Clinic AB:s tjänster avseende såväl estetiska som rekonstruktiva operationer och behandlingar skulle utgöra sjukvård och därmed inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt med 130 774 kr. I andra hand yrkade verket att kammarrätten skulle förklara att bolagets tjänster avseende operationer och behandlingar som var rekonstruktiva eller utfördes av psykiska skäl skulle utgöra från skatteplikt undantagen omsättning.

Bolaget bestred bifall till överklagandet. Bolaget yrkade vidare att kammarrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen rörande hur undantaget från skatteplikt för sjukvård ska tolkas enligt unionsrätten såvitt avser estetiska operationer.

Kammarrätten i Stockholm (2010-05-20, Sundlöf, Tunudd, referent, Svensson) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser och EU-domstolens praxis rörande undantaget från skatteplikt i artikel 13 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (numera artikel 132 i mervärdesskattedirektivet): Yrkande om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen – Kammarrätten finner med hänsyn till befintlig EU-rättslig praxis det inte nödvändigt att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Bolagets yrkande därom ska därför avslås. – Fråga om estetiska eller rekonstruktiva operationer och behandlingar utgör sjukvård – Skatteverket har i första hand yrkat att samtliga bolagets tjänster avseende operationer och behandlingar, såväl estetiska som rekonstruktiva, ska anses utgöra från mervärdesskattplikt

undantagen sjukvård. – Kammarrätten gör i denna del följande bedömning. – De estetiska operationer och behandlingar som bolaget tillhandahåller rör enligt bolaget typiskt sett ansiktslyft, fettsugning, bröstförstoring och bukplastik. Kännetecknande för dessa slags åtgärder är att de sker för att förbättra utseende och är av kosmetisk beskaffenhet. Kammarrätten anser att det i dessa fall framgår av sammanhanget att det huvudsakliga syftet är ett annat än att skydda, bevara och återställa hälsa. Det är således inte fråga om åtgärder vilkas syfte är att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador enligt definitionen i 3 kap. 5 § ML. Vid denna bedömning saknar det betydelse om åtgärderna vidtas av legitimerad personal. Det saknar vidare normalt betydelse att den person som är föremål för en sådan åtgärd kan anse sig lida av sjukdom, kroppsfel eller skada. En sådan tolkning stämmer väl överens med den restriktivitet som enligt EU-domstolen ska iakttas vid tolkning av undantaget från skatteplikt för det gemenskapsrättsliga begreppet sjukvård. Vidare finns det inget allmänt intresse av att minska kostnaderna för estetiska operationer och behandlingar på sätt som avsetts för medicinska tjänster. Kammarrätten finner således att aktuella åtgärder inte utgör från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård. Skatteverkets förstahandsyrkande ska därför avslås. Skatteverket har i andra hand yrkat att kammarrätten förklarar att bolagets tjänster avseende operationer och behandlingar som är rekonstruktiva eller utförs av psykiska skäl utgör från skatteplikt undantagen omsättning. – Kammarrätten gör i denna del följande bedömning. – Bolaget har till Skatteverket uppgivit att det utför bl.a. rekonstruktiva operationer på uppdrag av olika landsting. Rekonstruktiva operationer och behandlingar kan röra återskapande av form och funktion efter sjukdom, missbildning eller trauma. Kammarrätten anser att sådana medicinska åtgärder måste anses vara avsedda att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem. De omfattas därför av undantaget för sjukvård enligt 3 kap. 5 § första stycket ML. Detsamma gäller i de fall en operation eller behandling utförs i ett fall där huvudsyftet är att förbättra den enskildes psykiska hälsa. Det torde därvid krävas att det föreligger någon i medicinskt hänseende relevant psykisk problematik. Detta innebär att en bedömning måste göras från fall till fall av syftet med den vidtagna åtgärden för att fastställa om den utgör sjukvård. Kammarrätten finner således att aktuella åtgärder som vidtas av legitimerad personal ska betraktas som från skatteplikt undantagen sjukvård. Vad bolaget anfört om att det har särbehandlats negativt med hänsyn till att landsting har rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt enligt en särskild lag påverkar inte kammarrättens bedömning i denna del. Skatteverkets andrahandsyrkande ska därför bifallas. – Målet gäller återbetalning av ingående mervärdesskatt. Mot bakgrund av att kammarrätten i denna dom bifaller Skatteverkets andrahandsyrkande måste en ny prövning ske av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. – En sådan prövning ankommer i första hand på Skatteverket. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att målet ska visas åter till Skatteverket för en sådan prövning – Kammarrätten avslår PFC Clinic AB:s yrkande om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen. – Kammarrätten avslår Skatteverkets förstahandsyrkande men bifaller verkets

andrahandsyrkande, varvid bolagets tjänster avseende operationer och behandlingar som är rekonstruktiva eller utförs av psykiska skäl utgör från skatteplikt undantagen omsättning, om åtgärderna vidtas av personal med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Kammarrätten visar målet åter till Skatteverket för prövning av bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med undanröjande av domen, skulle besluta att bolagets tjänster utgör från skatteplikt undantagen sjukvård enligt 3 kap. 4 § ML och att bolaget därför inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till verksamheten.

Bolaget bestred Skatteverkets överklagande och yrkade i eget överklagande att bolaget skulle ha rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt. Som stöd för yrkandet anfördes bl.a. att landstingen har rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt även vid icke mervärdesskattepliktig verksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-09-24, Sandström, Hamberg, Knutsson, Nymansson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Omsättning av tjänster som utgör sjukvård är enligt 3 kap. 4 § ML undantagen från skatteplikt. Med sjukvård förstås enligt 3 kap. 5 § 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.

Enligt artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- 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.
- Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 8 februari 2012 att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Högsta förvaltningsdomstolen ställde följande frågor.

1. Ska artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet tolkas så att där angivna undantag från skatteplikt omfattar sådana tjänster som är aktuella i målet och som består i

- a) estetiska operationer,
- b) estetiska behandlingar.

2. Påverkas bedömningen av om operationerna eller behandlingarna utförs med syfte att förebygga eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador.

3. Om syftet ska tillmätas betydelse, kan patientens uppfattning om ändamålet med åtgärden beaktas.

4. Har det någon betydelse för bedömningen om åtgärden utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med denna.

EU-domstolen meddelade dom den 21 mars 2013 (mål C-91/12) och besvarade frågorna enligt följande.

Artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på följande sätt:

– Sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet och som består i estetiska operationer och estetiska behandlingar omfattas av begreppen ”sjukvård” eller ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 b och c i direktivet, när de utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa.

– Den rent subjektiva uppfattning som en person som genomgår ett estetiskt ingrepp har om ingreppet är inte i sig avgörande vid bedömningen av huruvida ingreppet har ett terapeutiskt syfte.

– Omständigheter som att sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen, kan påverka bedömningen av huruvida sådana ingrepp som de som är aktuella i det nationella målet omfattas av begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 eller av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i direktivet.

– Bedömningen av huruvida sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b eller c i direktiv 2006/112 ska ske med beaktande av samtliga de krav som ställs upp i dessa två bestämmelser samt med beaktande av andra relevanta bestämmelser i kapitel 1 och 2 i avdelning IX i direktivet, som till exempel – vad beträffar artikel 132.1 b i direktivet – artiklarna 131, 133 och 134 i direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan i målet är i vad mån bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i verksamheten. Rätt till avdrag förutsätter att den ingående skatten hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § ML. Om den ingående skatten avser förvärv som görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatt som hänför sig till den delen av verksamheten, 8 kap. 13 § första stycket.

Bolaget har därför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt endast i den mån skatten hänför sig till förvärv för sådana operationer och behandlingar som inte utgör från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård.

För bolagets del kan inte därutöver de särskilda regler som gäller enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund medföra en ytterligare rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt.

Av EU-domstolens dom framgår att begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet och begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i samma direktiv avser tjänster som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller hälsoproblem (punkt 25).

Av domen framgår vidare att även medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – människors hälsa kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (punkt 27). I den mån sådana tjänster som de som är aktuella i målet utförs i syfte att behandla eller tillhandahålla vård för personer som till följd av sjukdomar, skador eller medfödda kroppsfel är i behov av estetisk kirurgi, skulle de således kunna omfattas av begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i direktivet. Ingrepp som utförs av rent kosmetiska skäl kan däremot inte anses omfattade av dessa begrepp (punkt 29).

Uttrycket ”medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador” i 3 kap. 5 § ML ska tolkas i överensstämmelse med den innebörd som EU-domstolen har gett direktivets uttryck ”sjukvård” och ”sjukvårdande behandling”. ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt för sjukvård ska därför förstås så att de endast ska tillämpas på sådana medicinska åtgärder som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. Sådana estetiska operationer och behandlingar som utförs med annat syfte omfattas inte av undantaget från skatteplikt.

För att undantaget från skatteplikt avseende sjukvård ska vara tillämpligt för bolagets del förutsätts också att åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Såvitt framgår är detta fallet med de estetiska operationer och behandlingar som är aktuella i målet.

Bolagets tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar tillhandahålls både direkt till privatpersoner och på uppdrag av olika landsting. De kirurgiska ingreppen har angetts vara av både kosmetisk och rekonstruktiv art. Utredningen visar emellertid inte i vilken utsträckning tjänsterna tillhandahållits i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. Förekomsten av ett sådant syfte med åtgärderna är, som framgått, avgörande för om de utförda tjänsterna är skattepliktiga eller inte och därmed för avdragsrättens omfattning. Det bör ankomma på Skatteverket att med ledning av vad som angetts i denna dom bestämma beloppet av den skatt som får dras av.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Med ändring av underinstansernas avgöranden förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att PFC Clinic AB får göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till bolagets verksamhet med estetiska operationer och behandlingar, i den mån åtgärderna inte har utförts i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa.

Målet visas åter till Skatteverket för fastställande av avdragets storlek.

Mål nr 4461-10, föredragande Örbom

Rättsfall: EU-domstolens dom i mål C-91/12, PFC Clinic AB.