

## **HFD 2020 ref. 35**

**En privat tandvårdskliniks förvärv av tjänster från en utländsk tandläkare har ansetts avse mervärdesskattepliktig personaluthyrning, inte från skatteplikt undantagna tandvårdstjänster. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

3 kap. 4 och 6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 juli 2020 följande dom (mål nr 6562-19).

### **Bakgrund**

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör tandvård.

2. Det är i regel den som tillhandahåller en tjänst som är skattskyldig till mervärdesskatt. I vissa situationer är dock köparen av tjänsten skattskyldig (s.k. omvänd skattskyldighet eller förvärvsbeskattning). Så kan under vissa förutsättningar vara fallet t.ex. då en beskattningsbar person köper tjänster från en utländsk beskattningsbar person.

3. City Dental i Stockholm AB driver en tandvårdsklinik. Bolaget avser att köpa in tjänster av en polsk tandläkare. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om det ska förvärvsbeskattas för dessa tjänster eller om tjänsterna ska ses som från skatteplikt undantagen tandvård. Av ansökan och ett bifogat avtal framgår följande.

4. Bolaget är en privat vårdgivare som tillhandahåller tandvårdstjänster till patienter vid sin klinik i Stockholm. Eftersom dessa tjänster är undantagna från skatteplikt har bolaget inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Om bolaget ska förvärvsbeskattas för de tjänster som köps in av tandläkaren så blir mervärdesskatten därför en kostnad i bolagets verksamhet.

5. Tandläkaren har en polsk motsvarighet till en svensk enskild firma och är en utländsk beskattningsbar person. Det arbete som tandläkaren ska utföra vid bolagets klinik är sådan tandvård som i sig omfattas av undantag från skatteplikt. Det som bolaget vill få klarhet i är dock om de tjänster som bolaget avser att köpa från tandläkaren ska ses som från skatteplikt undantagen tandvård eller som skattepliktig personaluthyrning.

6. Såväl bolaget som tandläkaren är vårdgivare och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg. Tandläkaren ska följa bolagets regler och riktlinjer och ska tillhandahålla tjänsterna enligt det tidsschema som bolaget anger. Tandläkaren är ansvarig för den tillhandahållna tandvården och för att inneha korrekt legitimation för att utöva tandläkaryrket i Sverige under avtalstiden. Bolaget är ansvarigt för att förse tandläkaren med boknings- och betalningssystem samt tandläkarutrustning. Ersättningen till tandläkaren uppgår till viss procent av den nettoomsättning som genereras av tandläkaren, efter avdrag för vissa kostnader.

7. Skatterättsnämnden ansåg att syftet med avtalet mellan tandläkaren och bolaget är att bemanna den organisation för tandvård som bolaget tillhandahåller. Enligt nämnden utgör tandläkarens tillhandahållande till bolaget därför uthyrning av personal, inte tandvård, och det omfattas därmed inte av undantag från skatteplikt.

#### **Yrkanden m.m.**

8. *City Dental i Stockholm AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att tandläkarens tillhandahållande omfattas av undantaget från skatteplikt för tandvård. Bolaget yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen.

9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågan i målet*

10. Frågan i målet är om de tjänster som bolaget ska förvärva från tandläkaren utgör skattepliktig personaluthyrning eller från skatteplikt undantagen tandvård.

##### *Rättslig reglering m.m.*

11. Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas från skatteplikt 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. Med tandvård förstås enligt 6 § åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

12. I mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) finns i artikel 132.1 a-q bestämmelser om undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. vård, omsorg och undervisning. De svenska bestämmelserna om undantag från skatteplikt för tandvård

grundas på punkterna b och c om undantag för sjukvård och sjukvårdande behandling.

13. Enligt artikel 132.1 b ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta 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. I artikel 132.1 c anges att sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga ska undantas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Förhandsavgörande från EU-domstolen

14. Högsta förvaltningsdomstolen har i flera tidigare avgöranden bedömt hur gränsen ska dras mellan tjänster som utgör skattepliktig uthyrning av personal och tjänster som utgör från skatteplikt undantagen sjukvård (se bl.a. HFD 2018 ref. 41 och HFD 2020 ref. 5). Domstolen har då funnit att tillräcklig vägledning för att avgöra den frågan kan hämtas från EU-domstolens praxis. Det nu aktuella målet rör i princip samma frågeställningar som de som aktualiserades i dessa rättsfall och Högsta förvaltningsdomstolen anser att även detta mål kan avgöras med ledning av EU-domstolens praxis. Yrkandet om att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen ska därför avslås.

##### Gränsdragningen mellan tjänster som utgör uthyrning av personal och tjänster som utgör sjuk- eller tandvård

15. Högsta förvaltningsdomstolen har i tidigare avgöranden, med hänvisning till rättsfallen *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343) och ”*go fair*” *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164), dragit följande slutsatser av EU-domstolens praxis när det gäller att bedöma om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård (se t.ex. HFD 2020 ref. 5, punkterna 22–24).

16. Om den tillhandahållna personalen utför de medicinska åtgärderna på uppdrag av köparen och ingår i köparens organisation, talar det för att det är fråga om personaluthyrning. För att avgöra om så är fallet ska beaktas vem som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och under vilka tider dessa ska tillhandahållas.

17. Att det är den tillhandahållna vårdpersonalen som beslutar hur vården ska utföras medför inte att den personalen – eller

underleverantören – ska anses ha det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras. Det förhållandet att hälso- och sjukvårdspersonal bär ett ansvar enligt lag för hur arbetsuppgifter fullgörs och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg, påverkar inte denna bedömning.

18. När en köpande vårdgivare anlitar en underleverantör som tillhandahåller vårdpersonal för att den ska utföra medicinska åtgärder som avser köparens patienter får tillhandahållandet alltså normalt anses som en personaluthyrningstjänst. Syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör får under sådana förhållanden nämligen anses vara att en resurs med viss kompetens ska tillhandahållas så att köparen ska kunna fullgöra sina skyldigheter. I förhållandet mellan köparen och underleverantören är den tjänst som tillhandahålls därmed inte sjukvård.

19. De tidigare rättsfallen från Högsta förvaltningsdomstolen har samtliga gällt gränsdragningen mellan personaluthyrning och sjukvård i situationer då underleverantören har varit ett bolag som tillhandahållit sjukvårdspersonal till köparen. De generella slutsatser som i dessa fall har dragits av EU-domstolens praxis gäller dock oberoende av i vilken företagsform som underleverantören bedriver sin verksamhet (jfr Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkterna 26–31) och även oberoende av om de medicinska åtgärder som den tillhandahållna personalen utför utgör sjuk- eller tandvård.

20. Bolaget har emellertid gjort gällande att Högsta förvaltningsdomstolen i tidigare avgöranden har gjort en felaktig tolkning av EU-domstolens praxis. Bolaget anser att det av EU-domstolens dom i målet Peters (C-700/17, EU:C:2019:753) följer att undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt i alla situationer då sjuk- eller tandvård utförs av personer med legitimation att utöva sådan vård.

21. Peters-målet gällde en läkare som tillhandahöll sjukvårdstjänster i form av bl.a. medicinska analyser till ett laboratorieföretag. Genom begäran om förhandsavgörande ville den nationella domstolen få klarhet i om en tillämpning av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c förutsätter att det finns ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och den behandlade personen. EU-domstolen fann att så inte är fallet. Målet gällde således endast om de sjukvårdstjänster i form av bl.a. analystjänster som läkaren tillhandahöll föll utanför artikel 132.1 c av det skälet att de inte gavs inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan läkaren och patienten. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ger målet däremot ingen ledning för att bedöma om en tjänst över huvud taget utgör en sjukvårdstjänst eller om den i stället ska ses som uthyrning av personal.

22. Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed sammanfattningsvis att de generella slutsatser som domstolen tidigare har

dragit av EU-domstolens praxis ska läggas till grund för bedömningen även av det nu aktuella fallet.

Bedömningen i detta fall

23. Av avtalet mellan bolaget och tandläkaren framgår att tandläkaren, som underleverantör, ska utföra tandvård vid den klinik som bolaget driver. Mottagare av tandvården är de patienter som vänder sig till kliniken för att få sådan vård. Tandvården ska utföras på de tider som bolaget bestämmer.

24. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att tandläkaren ingår i bolagets organisation. Det är bolaget som har det övergripande ansvaret för att besluta om vilka arbetsuppgifter som ska utföras inom ramen för tandläkarens tillhandahållande. Tandläkaren utför alltså sitt uppdrag i enlighet med bolagets instruktioner. Syftet med avtalet får anses vara att tandläkaren ska tillhandahålla de tjänster som krävs för att bolaget i sin tur ska kunna tillhandahålla tandvård vid sin klinik. Tandläkarens tillhandahållande utgör därmed uthyrning av personal.

25. En personaluthyrningstjänst är i sig inte en sådan tjänst som kvalificerar som sjukvård vare sig i den mening som avses i artikel 132.1 b eller i den mening som avses i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet, men skulle under vissa omständigheter ändå kunna vara undantagen från skatteplikt på den grunden att tjänsten utgör en transaktion nära knuten till sådan vård som avses i artikel 132.1 b (HFD 2018 ref. 41 och HFD 2020 ref. 5, punkterna 28 och 29). En av flera förutsättningar för detta är emellertid att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i den artikeln. Av de uppgifter som har lämnats i ansökan om förhandsbesked framgår inte att tandläkaren driver någon egen vårdinrättning. Tandläkarens tillhandahållande kan därmed inte utgöra en transaktion nära knuten till den vård som bolaget bedriver.

26. Bolagets förvärv av tjänster från tandläkaren omfattas således inte av direktivets undantag från skatteplikt. Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för tandvård i 3 kap. 4 och 6 §§ mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av direktivet. Bolaget ska alltså förvärvsbeskattas för de aktuella tjänsterna.

27. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Bull* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

---

**Skatterättsnämnden** (2019-11-15, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored (skiljaktig), Olsson, Sandberg Nilsson (skiljaktig)* och *Tunudd*):

*Förhandsbesked*

City Dental i Stockholm AB:s förvärv av tjänster från tandläkarens enskilda firma omfattas inte av undantag från skatteplikt.

*Skatterättsnämndens bedömning*

City Dental i Stockholm AB (Kliniken) har ansökt om förhandsbesked avseende avtalet med en polsk tandläkares enskilda firma (Firman). Det är också de tjänster som Firman tillhandahåller Kliniken som är föremål för Skatterättsnämndens bedömning. Av ansökan framgår att de omfrågade arbetsuppgifterna som tandläkaren utför i sig utgör tandvård.

Det framgår av handlingarna att de tjänster som omfattas av ansökan avser vårdverksamhet som tillhandahålls av Kliniken. Det är således Kliniken som är slutlig vårdgivare gentemot patient och som – för att utföra delar av tandvården – anlitar den polske tandläkarens firma.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär Firmans tillhandahållande till Kliniken inte att tandläkaren tillhandahåller tjänster avseende sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling i sin egenskap av beskattningsbar person (jfr artikel 132.1 b och c). Detta oaktat att tandläkaren i och för sig självständigt utför vårdtjänster med stöd av och inom ramen för sin legitimation till patienter (jfr ”go fair” Zeitarbeit p. 25). Syftet med avtalet mellan Firman och Kliniken är i stället att bemanna den organisation för tandvård som Kliniken tillhandahåller.

Tillhandahållandet sker vidare inte inom en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att vården sker inom ramen för tandläkarens egen regi, utan det är Klinikens behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Kliniken förser tandläkaren med boknings- och betalningssystem, tandläkarutrustning samt arbetsplats. Kliniken har även det övergripande och organisatoriska ansvaret för den verksamhet som bedrivs. Enligt Skatterättsnämndens mening innebär avtalet därmed att Kliniken för att kunna bedriva tandvård efterfrågar personal som ska stå under dess ledning och organisation.

Frågan är då om tillhandahållandet ändå kan undantas från skatteplikt till följd av att det är så nära knutet till den tandvård som bedrivs av Kliniken att det av den anledningen omfattas av undantag från skatteplikt. För detta krävs bl.a. att Firman är en sådan vårdinrättning som avses i artikel 132.1 b, att det utan hjälp av tillhandahållandet är omöjligt att garantera att Kliniken kan erbjuda likvärdig vård, samt att det grundläggande syftet inte får vara att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag, såsom bemanningsföretag, som måste betala mervärdesskatt (Horizon p. 34–42).

Där noterar Skatterättsnämnden att Firmans tillhandahållande inte uppfyller kraven, framför allt är tandläkarens enskilda firma inte en sådan inrättning som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Tillhandahållandet kan därför inte heller undantas från skatteplikt på den grunden att det ska ses som transaktioner nära knutna till vården (jfr HFD 2018 ref. 41).

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att Firman i egenskap av beskattningsbar person tillhandahåller en personalresurs och inte tandvård enligt 3 kap. 6 § ML. Tillhandahållandet ska därmed inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

*Fored* var skiljaktig och anförde följande.

Till skillnad från majoriteten anser jag att de med ansökan avsedda tjänsterna omfattas av undantag från skatteplikt enligt vad som följer av 3 kap. 4 och 6 §§ ML jämfört med artikel 132.1 c i Direktivet.

Sjukvårdsundantaget, vilket inkluderar undantag för tandvård, regleras specifikt i artiklarna 132.1 b och 132.1 c. Bestämmelsen i artikel 132.1. b tar sikte på var, d.v.s. på vilken plats sjukvården utförs. Bestämmelsen i artikel 132.1 c avser vem som utför sjukvårdstjänsten; ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

EU-domstolen har den 18 september 2019, meddelat dom i mål Peters, C-700/17, EU:C:2019:753. EU-domstolen uttalar i målet (p.32). att ”det följer av en bokstavstolkning av artikel 132.1 c) i direktivet att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. För det första ska det röra sig om en sjukvårdande behandling och för det andra ska denna behandling ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare”. EU-domstolen anger vidare (p.33-34) att det inte på något sätt av ordalydelsen framgår att undantaget från skatteplikt förutsätter att ett förtroendeförhållande föreligger mellan vårdgivare och patient. Att lägga till ett sådant villkor är inte heller motiverat med hänsyn till syftet som eftersträvas med bestämmelsen att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.

Enligt min uppfattning följer det av ordalydelsen i 3 kap. 4 och 6 §§ ML samt av artikel 132.1 c i Direktivet att de tjänster som Firman i egenskap av underleverantör tillhandahåller Kliniken omfattas av undantag från skatteplikt.

*Sandberg Nilsson* var skiljaktig och anförde följande.

Till skillnad från majoriteten anser jag att de i ansökan beskrivna tjänsterna omfattas av undantag från skatteplikt enligt vad som följer av 3 kap. 4 och 6 §§ ML jämfört med artikel 132.1 c i Direktivet.

Jag anser att det är fråga om tandvårdstjänster som utförs av person med särskild legitimation (jmf. C-141/00, p. 27). Något krav på vem som är mottagare av tjänsten uppställs inte i artikel 132.1 c (C-106/05, p. 37). I medlemsländer som Polen, Spanien och Tyskland, som har att tolka samma direktiv, tillämpas artikel 132.1 c på de i ansökan beskrivna tjänsterna enligt sökande. Vidare kan motsvarande tolkning av denna artikel även utläsas av finska riktlinjer från april 2019 om momsbeskattning av hälso- och sjukvården (diarienummer A97/200/2018). EU-domstolen tog

nyligen tydligt ställning (C- 700/17) mot en tolkning som förutsätter att säljaren i egen verksamhet tillhandahåller sjukvård direkt till patienten, dvs att det inte krävs en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar för att undantaget ska vara tillämpligt. Vidare att sjukvårdsundantagets ordalydelse begränsar medlemsstaternas möjlighet att införa ytterligare krav än de som framgår av bestämmelsen i artikel 132.1 c och att samtliga avvägningar ifråga om hur bestämmelsen ska tolkas måste utgå från bestämmelsens syfte som är att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård (C- 700/17, p 32-34).