



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5815-22

meddelad i Stockholm den 24 februari 2023

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Sophiahemmet AB, 556310-1426

Ombud: Madeleine Wass
Unum Tax AB
Mäster Samuelsgatan 1
111 44 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 6 september 2022 i ärende dnr 27-21/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Omsättning av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Vissa verksamheter undantas emellertid från skatteplikt av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.
2. När någon förmedlar en tjänst i eget namn men för någon annans räkning ska tjänsten anses vara omsatt både av den som förmedlar tjänsten och förmedlarens huvudman. Om den tjänst som förmedlas omfattas av ett undantag från skatteplikt ska därför även förmedlarens omsättning av tjänsten omfattas av undantaget.
3. Sophiahemmet AB bedriver hälso- och sjukvård. Bolaget har utvecklat en digital plattform, vårdplattformen, som patienter kan använda för att boka tid för vård. Bolaget överväger att låta andra vårdgivare som bedriver vård i bolagets lokaler ansluta sig till plattformen. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta hur detta ska bedömas mervärdesskatterättsligt.
4. Av ansökan framgår följande. Patienten når plattformen via bolagets hemsida och fyller där i ett digitalt medicinskt kontaktformulär. En vårdlots, som är legitimerad inom hälso- och sjukvård och anställd av bolaget, kopplas in och vid behov kontaktas patienten för kompletterande frågor via chatt eller telefon. Utifrån uppgifterna som patienten lämnat gör vårdlotsen en första bedömning av vårdbehovet, kontaktar den vårdgivare som är mest lämpad att ge patienten vård och lämnar relevant information till vårdgivaren. Om vårdgivaren bedömer att patienten uppfyller kraven för läkarbesök kontaktar vårdgivaren patienten och bokar in en tid för undersökning. Patienten betalar bolaget för vården i förskott och vårdgivaren fakturerar i sin tur bolaget utifrån en fastställd prislista.

5. Bolaget frågade Skatterättsnämnden om bolagets deltagande vid vårdgivarnas tillhandahållande av sjukvård till patienterna utgör förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning (fråga 1). Om svaret på frågan var ja ville bolaget veta om tjänsten som vårdgivaren tillhandahåller bolaget ska ses som identisk med den som bolaget tillhandahåller patienterna (fråga 2). Om svaret på fråga 1 var nej ville bolaget få svar på om den tjänst som bolaget tillhandahåller är en sådan tjänst med nära anknytning till sjukvård som är undantagen från mervärdesskatt (fråga 3).
6. Skatterättsnämnden kom fram till att det som bolaget tillhandahåller vårdgivarna i samband med hanteringen av patienter via vårdplattformen är administrativa tjänster med avseende på nya patienter (fråga 1) och att tillhandahållandet inte kan undantas från skatteplikt på den grunden att det ska ses som transaktioner nära knutna till vården (fråga 3). Som skäl för svaret på fråga 1 anförde nämnden att bolaget inte har något bestämmande inflytande över vården och inte deltar i utförandet av vården, utan att bolagets ansvar är begränsat till att patienten på ett smidigt sätt ska komma i kontakt med lämplig vårdgivare.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.
8. *Sophiahemmet AB* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att bolaget ska anses förmedla sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning och att den tjänst som vårdgivarna tillhandahåller bolaget ska ses som identisk med den som bolaget tillhandahåller patienterna. I andra hand yrkar bolaget att det ska anses tillhandahålla en sådan tjänst med nära anknytning till sjukvård som är undantagen från mervärdesskatt.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

9. Huvudfrågan i målet är om ett bolag som hänvisar patienter till vårdgivare via en vårdplattform ska anses förmedla sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning.

Rättslig reglering m.m.*Förmedling i eget namn för annans räkning*

10. Av 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten ska, vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten, denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.
11. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) där det anges att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.
12. Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 28 skapar den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna ska anses först ha mottagit de aktuella tjänsterna från huvudmannen och därefter själv ha tillhandahållit tjänsterna till kunden. Fiktionen avser även tillämpningen av de undantag från mervärdesskatt som finns i direktivet. Det innebär att om de tjänster som förmedlas är undantagna från mervärdesskatteplikt gäller det även

i förhållandet mellan huvudmannen och förmedlaren (Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkterna 35 och 36).

Undantag från skatteplikt för sjukvård

13. Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna.
14. Denna bestämmelse motsvarar artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikeln ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa som utförs av vissa upp- räknade organ och inrättningar. Av artikel 134 framgår dock att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte omfattas av undantaget i artikel 132.1 b när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förmedling i eget namn för annans räkning?

15. Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om bolaget förmedlar sjukvårdstjänster i eget namn för vårdgivarnas räkning.
16. Av praxis från EU-domstolen framgår att bedömningen av om en förmedlare agerar i eget namn ska göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I synnerhet ska arten av de avtalsförpliktelser som åligger förmedlaren gentemot dennes kunder beaktas (Henfling m.fl., punkt 40 och där angivna rättsfall).

17. EU-domstolen har vidare klarlagt att i ett fall då en beskattningsbar person uppträder som förmedlare i eget namn skapas det inte något direkt rättsförhållande mellan förmedlarens kunder och det företag för vars räkning förmedlaren uppträder, utan i stället uppstår ett rättsförhållande mellan förmedlaren och kunden och ett annat rättsförhållande mellan förmedlaren och företaget (Henfling m.fl., punkt 33).
18. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får dessa uttalanden från EU-domstolen förstås på så sätt att bedömningen av om en förmedlare agerar i eget namn i första hand ska göras utifrån innehållet i det avtal som ingås mellan förmedlaren och kunden. Om detta avtal innefattar en förpliktelse för förmedlaren gentemot kunden att se till att kunden erhåller den vara eller tjänst som omfattas av förmedlingsuppdraget så talar detta starkt för att förmedlaren agerar i eget namn.
19. Andra omständigheter som kan beaktas vid bedömningen av om en förmedling sker i eget namn är enligt EU-domstolen t.ex. om kunderna känner till förmedlaren, om förmedlaren kan neka att ingå avtal med kunden, om förmedlarens verksamhet kräver tillstånd, om namnet på huvudmannen förekommer på kvitton som ställs ut av förmedlaren, om kunden godkänner villkor som huvudmannen har ställt upp, om den affärsrörelse som förmedlaren bedriver tillhör huvudmannen och om förmedlaren har försetts med skyltar med huvudmannens namn (Henfling m.fl., punkterna 32 och 43). Dessa exempel visar att – förutom innehållet i avtalet mellan förmedlaren och kunden – även sådant som förmedlarens självständighet i förhållande till huvudmannen samt det sätt som förmedlaren uppträder utåt och vem som kunderna uppfattar som sin motpart är av vikt vid bedömningen.
20. Av lämnade förutsättningar framgår att bolaget kontrollerar vårdplattformen och de administrativa tjänster som tillhandahålls inom ramen för denna. Det är bolaget som styr över tillhandahållandet från det att patienten kontaktar bolaget

via plattformen till dess att vådrapporten lämnas över till vårdgivaren. Bolaget bestämmer vilken vårdgivare som en patient ska hänvisas till samt har inflytande över prissättningen och tar betalt av patienten. Det är endast bolagets namn som förekommer på plattformen och på kvittot till patienten. Samtliga dessa omständigheter talar för att bolaget agerar som förmedlare av sjukvårdstjänster i eget namn.

21. Bolagets åtagande gentemot patienten innefattar, såvitt framgår, emellertid inte någon förpliktelse för bolaget att se till att den vård som patienten har behov av kommer till stånd. Rättsförhållandet mellan bolaget och patienten omfattar således inte den tjänst som efterfrågas, dvs. själva sjukvårdstjänsten (jfr punkterna 16–18 ovan).
22. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets tillhandahållanden inte kan anses vara förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn. Tillhandahållandena får i stället betraktas som administrativa tjänster som syftar till att koppla samman vårdgivare och patient.
23. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 ska således fastställas. Bolagets fråga 2 förfaller därmed.

Tjänster nära knutna till sjukvård?

24. Bolaget har även ställt frågan om förmedlingen via vårdplattformen är en sådan tjänst med nära anknytning till sjukvård som är undantagen från mervärdesskatt. För att så ska vara fallet krävs enligt artikel 134 i mervärdesskatte-direktivet att tjänsten är absolut nödvändig för att vården ska kunna utföras. För att en tjänst ska vara absolut nödvändig för patientens vård fordras att patienten inte utan tjänsten kan tillförsäkras vård av den kvalitet som vårdgivarna erbjuder (jfr Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punkterna 27 och 30).

25. Av lämnade förutsättningar framgår att patienterna kan välja att vända sig direkt till vårdgivarna för att få vård. De behöver alltså inte gå via plattformen. Redan av det skälet står det klart att den tjänst som bolaget tillhandahåller via plattformen inte är nödvändig för att patienterna ska kunna tillförsäkras vård av den kvalitet som vårdgivarna erbjuder.
26. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas även såvitt avser fråga 3.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Josefine Lloyd.