



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
7169-23

meddelad i Stockholm den 15 maj 2024

## KLAGANDE

Moodiq AB, 559210-2569

Ombud: Advokat Mats Carnestedt  
Kvartalsvägen 1  
177 63 Järfälla

## MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 oktober 2023 i ärende dnr 30-23/I

## SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## BAKGRUND

1. Tillhandahållanden av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktiga. Av hänsyn till allmänintresset undantas dock vissa tjänster från skatteplikt, bl.a. tillhandahållande av tjänster som utgör sjukvård.

2. Moodiq AB har en anställd legitimerad psykolog och tillhandahåller neuropsykiatriska utredningar till vårdinrättningar samt andra bolag som har avtal med en region. I en ansökan om förhandsbesked ville Moodiq AB få veta om dess tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård. Av ansökan framgår följande.
3. Den neuropsykiatriska utredningsverksamheten är den enda verksamhet som bolaget bedriver. Utredningarna innefattar bl.a. patientkontakt, anamnestagning, kontakter med pedagogisk personal, analys och sammanfattning av skattningsformulär, genomgång av information från förskola eller skola samt barn- eller skolhälsovård, psykologisk testning, initiering av diagnosdiskussion, bedömning, upprättande av utlåtande och återgivande av resultatet till patient, anhöriga, förskola eller skola.
4. Psykologen möter patienten i beställarens lokal men det huvudsakliga arbetet utförs i Moodiq AB:s lokal. Tidsramen för uppdraget bestäms av beställaren och ersättning utgår med en fast summa per utredning. Vid utförandet av ett uppdrag ska Moodiq AB följa beställarens rutiner och arbetsmetoder samt gällande krav enligt dennes avtal med berörd region. Resultatet av utredningen används av beställaren eller sjukvården i övrigt för att patienten ska kunna erbjudas och få relevant fortsatt psykiatrisk behandling.
5. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande inte utgör från skatteplikt undantagen sjukvård. Enligt nämnden är förhållandena i det aktuella fallet sådana att syftet med avtalen får anses vara att en resurs med viss kompetens ska tillhandahållas så att köparen ska kunna fullgöra sina skyldigheter i enlighet med det övergripande ansvar denne har för att patienterna får den vård som krävs enligt det uppdrag som köparen har.

**YRKANDEN M.M.**

6. *Moodiq AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att dess tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.
7. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Frågan i målet**

8. Frågan i målet är om bolagets tillhandahållanden omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

**Rättslig reglering m.m.**

9. Den 1 juli 2023 upphävdes 1994 års mervärdesskattelag (1994:200) och ersattes av en ny mervärdesskattelag (2023:200) som trädde i kraft samma dag. Av övergångsbestämmelserna följer att den nya lagen – med undantag för vissa här inte aktuella situationer – gäller för förhållanden som hänför sig till tiden från och med ikraftträdandet. Nedan återges tillämpliga bestämmelser i den nya mervärdesskattelagen.
10. Av 10 kap. 6 § framgår att från skatteplikt undantas tillhandahållanden av sjukvård eller tandvård.
11. Med sjukvård avses enligt 10 kap. 7 § första stycket åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt mödra- och förlossningsvård, om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid

inrättningar för sluten vård (första punkten), eller annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården (andra punkten).

12. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om undantag från skatteplikt för sjukvård motsvaras av artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
13. Av artikel 134 följer att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras eller 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.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

14. Moodiq AB:s tillhandahållanden består av att dess psykolog utför en neuropsykiatrisk utredning på uppdrag av en vårdinrättning eller ett externt bolag som har avtal med en region. Vid genomförandet av uppdraget använder den av bolaget anställde psykologen vårdinrättningarnas lokal och material i samband med patientkontakter även om det huvudsakliga arbetet utförs i bolagets lokal. Bolagets psykolog ska dock följa vårdinrättningens direktiv samt rutiner och arbetsmetoder. Det är även vårdinrättningarna som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras och vilka patienter som ska få del av åtgärderna.
15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening talar dessa omständigheter för att den av bolaget anställde psykologen utför de medicinska åtgärderna på uppdrag av köparna och på ett sådant sätt att denne får anses ingå i respektive köparens organisation.

16. I målet har det visserligen framkommit att psykologen arbetar självständigt under uppdragets utförande. Syftet med avtalen är dock att bolaget ska tillhandahålla en resurs med en viss kompetens så att köparna ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt sina avtal med patienter och regionen. Högsta förvaltningsdomstolen anser därför att bolagets tillhandahållanden utgör uthyrning av personal (se HFD 2018 ref. 41 och HFD 2020 ref. 5).
17. Bolagets tillhandahållanden utgör därmed inte från skatteplikt undantagen sjukvård enligt 10 kap. 6 och 7 §§ mervärdesskattelagen.
18. Det har i målet inte heller framkommit att bolaget tillhandahåller tjänster med nära anknytning till sjukvård.
19. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Per Classon, Mahmut Baran (skiljaktig), Petter Asp (skiljaktig) och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Ewa Nordström och Lena Åberg.

**SKILJAKTIGA**

Justitieråden Mahmut Baran och Petter Asp är skiljaktiga och anför följande. Vi anser att Moodiq AB:s tillhandahållande utgör sjukvård. Högsta förvaltningsdomstolen borde därför ha utformat avgörandet samt skälen för avgörandet enligt följande.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att Moodiq AB:s tillhandahållanden av neuropsykiatriska utredningar omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt för området sjukvård.

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

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

1. Mot bakgrund av EU-domstolens avgöranden Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343 och ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet HFD 2018 ref. 41 att en personaluthyrningstjänst, oavsett vem som tillhandahåller den, i sig aldrig kan utgöra en från skatteplikt undantagen sjukvårdstjänst. Det innebär att i förhållandet mellan en köpare och en underleverantör är en sådan tjänst inte sjukvård. Högsta förvaltningsdomstolen har dragit följande slutsatser av EU-domstolens avgöranden när det gäller att bedöma om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård (HFD 2020 ref. 5 punkterna 22 och 23).
2. 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.

3. 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 arbetsuppgifterna fullgörs och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg, påverkar inte denna bedömning.

*Bedömningen i detta fall*

4. Moodiq AB:s tillhandahållande i ett enskilt fall består i att dess psykolog utför en neuropsykiatrisk utredning på uppdrag av en vårdinrättning eller ett externt bolag. Det är alltså inte bolagets patient utan beställarens patient som tar del av tjänsten.
5. Varken undantagsbestämmelsens lydelse eller bestämmelsens syfte – som är att sänka vårdkostnader och göra vården mer tillgänglig för enskilda – tyder på att den inte skulle kunna omfatta tjänster som riktar sig till beställarens patienter. Undantaget för sjukvård är alltså inte villkorat av vem som är mottagare av tjänsten. Enbart det förhållandet att beställaren är en vårdinrättning är därmed inte tillräckligt för att bolagets tillhandahållande ska anses vara personaluthyrning och därmed falla utanför undantaget för sjukvård. (Jfr i sammanhanget EU-domstolens avgörande Finanzamt D mot E, C-657/19, EU:C:2020:811, punkterna 28, 29 och 33–35 samt i den förstnämnda punkten angiven rättspraxis.)
6. Vid bedömning av om ett tillhandahållande som består av flera moment eller deltjänster ska anses utgöra uthyrning av personal ska det (jfr punkt 2 ovan) bedömas om uppdragstagarens personal kan anses ingå i beställarens

organisation. Vid den bedömningen ska beaktas om beställaren har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och när de ska utföras.

7. I nu aktuellt fall anvisar beställaren enbart patienter till bolaget och anger en allmän tidsram för uppdraget. Bolagets psykolog arbetar, inom denna ram, helt självständigt med utredningen – som innefattar flera moment – och bestämmer själv hur arbetstiden för de olika momenten ska förläggas. Ungefär 90 procent av arbetet utförs också i andra lokaler än beställarens. Mot denna bakgrund kan beställaren inte anses ha det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som Moodiq AB:s psykolog utför under arbetet med en utredning. Under sådana förhållanden kan bolagets psykolog inte anses ingå i uppdragsgivarens organisation. Det förhållandet att beställarens rutiner och arbetsmetoder – som inte i någon större utsträckning kan avvika från vad som är brukligt inom professionen – samt gällande krav från regionen ska följas vid utförandet av uppdraget föranleder ingen annan bedömning. Det gör inte heller det förhållandet att beställaren – vid sidan av patienten, hem och skola – tar emot slutresultatet. Bolaget ska därför anses tillhandahålla sjukvård.
8. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså ändras i enlighet härmed.