

Juridiska institutionen

Examensarbete på juristprogrammet

Vårterminen 2020

30 hp

Vårdmomsens komplexitet

En undersökning om rättsläget gällande mervärdesskatt på uthyrning av sjukvårdspersonal är tillräckligt klarlagt för att Högsta Förvaltningsdomstolen inte ska inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen

Författare: Stina Anderberg Jizîrî
Handledare: Pernilla Rendahl
Examinator: Robert Pålsson



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Sammanfattning

Medcura-domen kom att ändra rättsläget gällande mervärdesskatt på uthyrning av legitimerad vårdpersonal. Uthyrningen anses sedan avgörandet inte falla inom undantagsbestämmelserna i 3 kap. 4 och 5 §§ ML samt art 132.1 (b) och (c) i mervärdesskattedirektivet, utan anses vara mervärdesskattepliktig personaluthyrning. Kostnaderna för att hyra in legitimerad vårdpersonal ökade med 25 %.

HFD prövade frågan mot punkten (b) i art 132.1 i mervärdesskattedirektivet och gjorde då en analogi mot andra undantag av allmänintresse. Denna analogi är problematisk och uppsatsen utreder HFD:s förfarande med fokus på den skyldighet som åligger medlemsstaternas domstolar att inhämta förhandsavgörande av EU-domstolen, i enlighet med art. 267 FEUF. Utan motivering prövades inte frågan mot punkten (c). Frågan om *acte clair* aktualiseras i bedömningen om HFD åsidosatt denna skyldighet. Vidare utreds huruvida det subjektstyrda undantaget i sjukvårdsundantaget är ett hinder för den analoga tillämpningen HFD gjort.

Resultatet av analysen är att HFD åsidosatt sin skyldighet att inhämta förhandsavgörande från EUD. *Acte clair* föreligger inte då det finns rimliga tvivel om hur frågan ska besvaras som exempelvis att Finland har motsatt uppfattning.

Innehållsförteckning

Förkortningar	1
1 Inledning	2
1.1 Bakgrund	2
1.2 Syfte	3
1.3 Frågeställning	3
1.4 Avgränsning	4
1.5 Material och metod	4
1.6 Disposition	5
2 Sjukvårdsundantaget	5
2.1 Sjukvårdsundantaget på EU-nivå	5
2.1.1 Inledning	5
2.1.2 Undantagets syfte	5
2.1.3 Begreppet sjukvård	6
2.1.4 Artikel 132.1 (b)	8
2.1.5 Artikel 132.1 (c)	9
2.1.6 Förhållandet mellan art 132.1 (b) och (c)	9
2.1.7 Art 133	10
2.1.8 Valmöjligheten att implementera	10
2.1.9 Förhållandet mellan art 133 och art 132.1 (b) och (c)	11
2.1.10 Artikel 134	11
2.1.11 Förhållandet mellan art 134 och art 132.1 (b) och (c)	12
2.2 Sjukvårdsundantaget på svensk nivå	12
2.2.1 Inledning	12
2.2.2 Implementering i ML	13
2.2.3 Effekt av mervärdesskattesfri verksamhet	14
2.2.4 Den offentliga sjukvården	14
3 Utveckling i praxis på området	15
3.1 Bakomliggande EUD-domar	15
3.1.1 "go fair" (g)	15
3.1.2 Horizon College (i)	16
3.2 Medcura-domen	16
3.2.1 Skatterättsnämnden	17
3.2.2 Skiljaktig mening	18

3.2.3	Skatteverkets rättsliga vägledning	18
3.3	Praxis meddelad efter Medcura-domen	19
3.3.1	Peters-domen	19
3.3.2	HFD från 2020	21
3.3.3	Skatterättsnämnden	23
3.3.4	Skiljaktiga meningar	23
3.3.5	Sammanfattning.....	25
4	Kort om den nationella rättens relation till EU-rätten.....	25
4.1	Inledning	25
4.2	Befogenheter	26
4.3	Principer	27
4.4	Mervärdesskatteområdet	28
4.4.1	EU-konform tolkning.....	28
4.4.2	Legalitetsprincipen.....	30
4.4.3	Relationen till Sverige	30
4.4.4	Sammanfattning.....	31
5	Förhandsavgörande eller analogi?	31
5.1	Inledning	31
5.1.1	Syftet med förhandsavgörande	32
5.1.2	Svenska läget.....	32
5.2	Rätten att begära förhandsavgörande.....	33
5.3	Skyldigheten att begära förhandsavgörande	33
5.4	Finlands inställning till mervärdesskatt på inhyrd sjukvårdspersonal.....	35
5.4.1	Den finska lagstiftningen.....	35
5.4.2	Ställningstagande.....	35
5.4.3	Finsk praxis.....	36
5.5	Parallell rättsbildning	36
5.6	Sanktioner vid underlåtenhet att begära förhandsavgörande	37
6	Sammanfattande slutsatser	37
6.1	Inledning	37
6.2	Analogin	37
6.3	Acte clair	38
6.4	Slutsats.....	38
7	Källförteckning	39
7.1	Offentliga tryck	39

7.1.1 EU-fördrag.....	39
7.1.2 EU-direktiv	39
7.1.3 Svenska författningar.....	39
7.1.4 Propositioner	39
7.1.5 Statens Offentliga Utredningar	39
7.1.6 Kommittédirektiv	40
7.1.7 Rättslig vägledning Skatteverket.....	40
7.1.8 Finska författningar.....	40
7.1.9 Rättslig vägledning Vero Skatt – Finland.....	40
7.2 Praxis.....	40
7.2.1 EU-domstolen	40
7.2.2 Högsta Förvaltningsdomstolen Sverige.....	42
7.2.3 Högsta Förvaltningsdomstolen Finland.....	42
7.2.4 Skatterättsnämndens förhandsbesked	42
7.3 Litteratur	42
7.4 Artiklar	43
7.5 Digitala källor	44

Förord

Med denna uppsats är mina år som juriststudent till ända. Mina fyra och ett halvt år på utbildningen blev åtta år och kom att inkludera såväl giftermål som två barn.

Våren 2020 är en tid som inte kommer gå någon obemärkt förbi och har kommit med utmaningar som jag inte kunde förutse i januari när detta projekt startade. Jag vill därför särskilt tacka vänner och familj som passat barn i tid och otid för att ge mig ostörd och värdefull skrivtid.

Ett varmt tack till min handledare Pernilla Rendahl för att du lett in mig på rätt väg i detta projekt, för intressanta diskussioner och din bottenlösa kunskap i ämnet. Tack!

Sist men absolut inte minst kommer det största tacket till min man Joan och våra fantastiska döttrar Selma och Klara. Tack för att ni fått mig att orka hela vägen in i mål.

Stina Anderberg Jizîrî

Göteborg maj 2020

Förkortningar

Art.	Artikel
C	Curia (EU-domstolen)
EU	Europeiska Unionen
EUD	EU-domstolen
f	Följande sida
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
LEMK	Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006
p	Punkt
Prop.	Proposition
Ref	Referensmål
RF	Regeringsformen, Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
s	Sida
Sjätte direktivet	Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
VAT	Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Högsta Förvaltningsdomstolen, nedan kallad HFD, kom i rättsfallet 2018 ref. 41¹ fram till att uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal från ett bemanningsföretag till en larmcentral inte faller inom ramen för sjukvårdsundantaget i Mervärdesskattelagen² och således utgjorde skattepliktig uthyrning av personal.³ Frågan har inte prövats av EU-domstolen⁴ och HFD använde EUD:s tillämpning av undantagsreglerna för utbildning respektive socialt arbete i sin argumentation. Något förhandsavgörande från EUD för att finna klarhet i frågan inhämtades inte.

Med bakgrund av domen gav Skatteverket⁵ sin syn på frågan i ett ställningstagande⁶ som ändrade förutsättningarna för vårdgivare att hyra in personal på konsultbasis. SKV:s tolkning och tillämpning av sjukvårdsundantaget gäller från 1 juli 2019 och resulterade i att kostnaderna för att ha läkare på konsultbasis ökade med 25 %. EUD har sedan dess prövat omfattningen av sjukvårdsundantaget i Mervärdesskattedirektivet⁷ i *Peters-domen*⁸ i vilken tillämpningsområdet av art 132.1 (c) vidgats. HFD meddelade i februari 2020 dom i fyra mål i vilka de vidhöll samma inställning som i *Medcura-domen*.

Vårdmomsen har sedan *Medcura-domen* varit ämne för stor diskussion i både akademien, politiken och hos aktörerna i vårdbranschen.⁹ Vårdkostnaderna väntas öka och oro för att vårdköerna blir längre och bemanningen sämre.¹⁰ Finansminister Magdalena Andersson (s) har framfört att hon inte ser något problem med den nya vårdmomsen, då det är möjligt att ha

¹ Nedan kallad *Medcura-domen*.

² 1994:200, Nedan kallad ML.

³ Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s 90.

⁴ Nedan kallad EUD.

⁵ Nedan kallad SKV.

⁶ Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt 2018-10-25, Dnr 202 398355-18/111.

⁷ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁸ EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753.

⁹ Se ex Rendahl & Karlsson, Mervärdesskatt på sjukvård – en akut rättssäkerhetsfråga?, Miljonsmäll för landstingen med ny moms, <https://www.dagensmedicin.se/artiklar/2018/10/26/miljonsmall-for-landsting-med-ny-moms/> och Regeringen och Centerpartiet i politisk strid om vårdmomsen, <https://www.svt.se/nyheter/inrikes/politisk-strid-om-vardmomsen-slar-hart-mot-glesbygden>.

¹⁰ <https://www.dagensmedicin.se/artiklar/2018/10/26/miljonsmall-for-landsting-med-ny-moms/> läst 2020-04-01.

timanställda läkare i fall då läkarna inte vill vara fast anställda. Detta argument har mött motstånd hos bl.a Centerpartiet som menar att förutsättningarna för en god sjukvård över hela landet är att det finns både privata och offentliga utförare. Det framgår dessutom av Januariavtalet¹¹ att förutsättningarna ska vara de samma för privat och offentlig sjukvård.¹²

I november 2019 lämnade branschorganisationen Vårdföretagarna till regeringen en skrivelse om att beakta möjligheten till en lagändring av ML i vilken man föreslår att bestämmelsen i 3 kap. 5 § 1 st andra strecksatsen kompletteras med ordalydelsen *oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas*.¹³ Med anledning av denna skrivelse utreds frågan om mervärdesskatt vid inhyrd vårdpersonal sedan februari 2020 av finansdepartementet.¹⁴

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka huruvida rättsläget gällande mervärdesskatt på inhyrd sjukvårdspersonal är tillräckligt klarlagt för att HFD:s val att inte inhämta något förhandsavgörande från EUD ska vara rättssäkert. HFD:s analoga tillämpning av undantagsbestämmelserna i artikel 132.1 (g) och (i) i mervärdesskattedirektivet för att bedöma tillämpningsområdet av artiklarna (b) och (c) utreds med beaktande av att det i sjukvårdsundantaget finns, till skillnad från utbildningsundantaget (i) och undantaget för socialt arbete (g), en utvidgande artikel i (c).

1.3 Frågeställning

Med utgångspunkt i uppsatsens syfte besvaras följande frågeställningar.

- Är 132.1 (c) ett hinder för den analoga tolkningen HFD tagit?
- Föreligger *acte clair*?

¹¹ Januariavtalet är en sakpolitisk överenskommelse mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Centerpartiet och Liberalerna som publicerades 11 januari 2019. För att läsa avtalet i sin helhet:

<https://www.socialdemokraterna.se/download/18.1f5c787116e356cdd25a4c/1573213453963/Januariavtalet.pdf>.

¹² <https://www.svt.se/nyheter/inrikes/politisk-strid-om-vardmomsen-slar-hart-mot-glesbygden> läst 2020-04-01.

¹³ <https://www.vardforetagarna.se/2019/11/vardforetagarna-skriver-till-regeringen-om-den-kommande-utredningen-om-vardmomsen/>.

¹⁴ Kommittédirektiv 2020:20 Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg.

1.4 Avgränsning

Inom ramen för denna uppsats är vissa avgränsningar nödvändiga. Frågan om statsstöd problematiseras eller lyfts inte i uppsatsen. Vidare nämns bara det ersättningssystem som föreligger för offentligt finansierad sjukvård, LEMK, och en fullständig utredning i systemet och dess relation till EU-rätten görs inte. Det lagförslag som nu ligger hos regeringen nämns i bakgrunden och diskuteras inte vidare i uppsatsen. Sjukvård vid skönhetsingrepp, dess gränsdragning och relation till undantagsreglerna behandlas inte. Gällande inhämtande av förhandsavgörande görs ingen utredning om hur HFD agerat i sin skyldighet att motivera sitt beslut att inte inhämta förhandsavgörande från EUD. Konflikten mellan en EU-konform tolkning och tillämpning och legalitetsprincipen utreds inte.

1.5 Material och metod

Det primära materialet för denna uppsats är praxis från EU-domstolen och HFD. De två EUD-avgörandena, ”*go fair*” och *Horizon College*, som tillämpats analogt av HFD presenteras, liksom den nyaste domen, *Peters*. Övrig EU-praxis används som källor för att nå min slutsats. I förhandsbeskeden från Skatterättsnämnden har stort fokus lagts på de skiljaktiga meningarna då en intressant argumentation har framförts där.

HFD har prövat frågan om mervärdesskatt på inhyrd sjukvårdspersonal i fem mål, vilka alla är presenterade här. Rättspraxis, förhandsbesked från Skatterättsnämnden och Skatteverkets ställningstagande i kapitel 3 presenteras i kronologisk ordning. Jag har valt att inte presentera dem i hierarkisk ordning för att underlätta för läsaren att följa med i utvecklingen fram till dagens rättsläge.

De finska HFD-avgörandena finns översatta till svenska i kortare referat, varför någon djupare analys av domen inte kunnat göras. Ställningstagande och den finska mervärdesskattelagen finns däremot översatt och har använts.

I uppsatsen har gällande rätt och vägen till dagens rättsläge undersökts med en rättsdogmatisk metod. Främst har avgöranden från EUD varit grund till rättsläget och HFD:s handlingssätt har undersökts mot bakgrund av EU-rätten.

1.6 Disposition

I kapitel 1 presenteras uppsatsens ämne med dess problematik, syfte, frågeställning, avgränsning samt material och metod. Kapitel 2 beskriver hur sjukvårdsundantaget är formulerat och uppbyggt i mervärdesskattedirektivet och i ML. Utvecklingen genom praxis på området presenteras i kapitel 3 och i kapitel 4 förklaras kort den nationella rätten i relation till unionsrätten och begreppet EU-konform tolkning presenteras. I kapitel 5 analyseras HFD:s val att inte inhämta förhandsavgörande från EUD och uppsatsen avslutas med kapitel 6 i vilket min slutsats sammanfattas.

2 Sjukvårdsundantaget

2.1 Sjukvårdsundantaget på EU-nivå

2.1.1 Inledning

I avdelning IX i mervärdesskattedirektivet finns undantagsreglerna från mervärdesskatt. Då direktivet antogs gjordes några mindre ändringar från sjätte direktivet¹⁵ i ordalydelsen i undantagsreglerna för vård och omsorg.¹⁶ I det första kapitlet framgår att undantagen från skatteplikt ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser. Undantagen ska också tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.¹⁷ Kapitel 2 hanterar undantagen för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset.¹⁸ Artiklarna 132.1 (b) och (c) behandlar undantaget för sjukvård och EUD har klargjort att dessa artiklar har direkt effekt.¹⁹

2.1.2 Undantagets syfte

Syftet med sjukvårdsundantaget är att sänka vårdkostnaderna, garantera tillgången till sjukvård och att sjukhusvård inte ska hindras av den ökade kostnad som skulle uppkomma om vården

¹⁵ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977.

¹⁶ Pahlsson, Momsfri sjukvård, s 34.

¹⁷ Artikel 131 mervärdesskattedirektivet.

¹⁸ Artiklarna 132–134 mervärdesskattedirektivet.

¹⁹ EU-domstolens avgörande av den 6 november 2003 i mål *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, p 84.

vore mervärdesskattepliktig.²⁰ EUD har framfört, att eftersom undantag från mervärdesskatt utgör avvikelse från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som den skattskyldige tillhandahåller mot vederlag, ska undantagen som avses i art 13 sjätte direktivet tolkas *restriktivt*.²¹ Den korrekta beskrivningen hur undantaget ska tolkas är *strikt*. Dessa adjektiv är inte synonyma med varandra. En restriktiv tolkning innebär att undantagets tillämpningsområde ska tolkas så att det minskar. En strikt tolkning innebär att tillämpningsområdet ska fylla undantagets funktion men inte gå utöver dess ramar.²²

Artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet var i huvudsak utformad på samma sätt som artiklarna 132.1 (b) och (c) samt 131 i mervärdesskattedirektivet. Dessa artiklar ska således tolkas på samma sätt.²³ Vidare framgår det av skälen 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet att direktivet i princip inte syftar till att införa några materiella ändringar av bestämmelserna i sjätte direktivet. EUD har klargjort att den praxis som avser undantagen i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet kan komma att ligga till grund för att bedöma undantagen i artikel 132.1 (b) och (c) i mervärdesskattedirektivet.²⁴

2.1.3 Begreppet sjukvård

Begreppet *sjukvård* definieras inte i mervärdesskattedirektivet och EUD har i sin praxis prövat frågan om begreppets omfattning.²⁵ Begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling avser båda tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och i, möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.²⁶ I *Unterpertinger-målet* diskuteras det terapeutiska syftet med sjukvård och sjukvårdande behandling och EUD tolkar det som att tjänstens terapeutiska syfte inte måste förstås i särskilt strikt bemärkelse. Medicinska tjänster som tillhandahålls i *preventivt* syfte omfattas av undantagsregeln i art 13 A.1 c i sjätte direktivet. Det är förenligt med syftet med undantagen i art 13 A.1 b och c som är att minska kostnaderna

²⁰ Ibid, p 48, EU-domstolens avgörande av den 11 januari 2001 i mål *Kommissionen mot Frankrike*, C-76/99, EU:C:2001:12 p 23 och av den 26 februari i de förenade målen *VDP Dental Laboratory*, C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, p 46.

²¹ EU-domstolen avgörande av den 26 maj 2005 i mål *Kingscrest Associates och Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, p 29.

²² Rendahl & Karlsson, Mervärdesskatt på sjukvård – en akut rättssäkerhetsfråga?, avsnitt 2.

²³ Se bl.a. EU-domstolens avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Further Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334 p 26–27 och av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753 p 18.

²⁴ Se bl.a. EU-domstolens avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Further Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334 p 26–27 och av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753 p 18.

²⁵ Pahlsson, Momsfri sjukvård, s 34.

²⁶ EU-domstolens avgörande av den 2 juli 2015 i mål *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437 p 21.

för vården. Huruvida det framkommer att den som varit föremål för undersökning som tillhandahållits i preventivt syfte lider av någon sjukdom eller hälsoproblem är inte av betydelse i tolkningen.²⁷

EUD tolkade i mål C-353/85 *Kommissionen mot Förenade Kungariket* begreppet *medicinsk vård* inom ramen för 13.A.1 i sjätte direktivet.²⁸ I målet som berörde huruvida varor som exempelvis glasögon kan undantas mervärdesskatt med hänvisning till 13.A.1 c.²⁹ Storbritannien hävdade att undantaget för medicinsk vård som det är skrivet i artikel 13 A.1 c omfattar varor som tillhandahålls i samband med tillhandahållna tjänster som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare. Vidare menar Storbritannien att tjänster nära knutna till den skattefria tjänsten även kan komma att gälla på undantagna tjänster i enlighet med 13 A. 1 c och att glasögonen som förmedlas av en optiker därför ska falla inom undantaget. I sin argumentation framför Storbritannien att begreppet medicinsk vård står skrivet i både b och c.³⁰ Kommissionen framför att undantag för både leverans av varor och tillhandahållande av tjänster uttryckligen gäller för punkterna (b), (g), (h), (i), (l) och (n). Av ordalydelsen i punkten (c) framgår det endast är ”tillhandahållandet av sjukvård” som är undantagna.³¹

EUD konstaterar att punkten (c), som kommer direkt efter punkten om sjukhusvård (b), behandlar tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus och inrättningar av liknande art. Punkten (c) behandlar tjänster som sker genom ett förtroendeförhållande mellan patienten och den person som utför vården. Vidare framför domstolen att undantag kopplade till punkten (c) inte kan motiveras av punkten (b).³² Kravet på att det måste föreligga ett förtroendeförhållande mellan patienten och den som utför vården har frångåtts av EUD i senare praxis och tillämpningen av punkten (c) har således vidgats.³³

²⁷ EU-domstolens avgörande av den 20 november 2003 i mål *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, p 40-41.

²⁸ EU-domstolens avgörande av den 23 februari 1988 i mål *Kommissionen mot Storbritannien*, C-353/85, EU:C:1988:82, p 21.

²⁹ *Ibid*, p 11.

³⁰ *Ibid*, p 22–24.

³¹ *Ibid*, p 27.

³² *Ibid*, p 33–34.

³³ EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753.

2.1.4 Artikel 132.1 (b)

Medlemsstaterna skall 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 sjukvård, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

Westberg skriver i kommentar till art 132.1 (b) att undantaget avser sjukvård i vid mening och att privat sjukhusvård och sjukvård som utför under jämförbara sociala betingelser som den vård som tillhandahålls av offentligrättsliga organ omfattas av undantaget.³⁴ Vidare menar Pålsson att punkten (b) i formell mening gör en tydlig åtskillnad mellan vård som drivs i offentlig respektive privat regi. Regeln tillåter privata aktörer att falla inom ramen för undantaget på två grunder. Den första grunden är att de privata vårdgivarna har att leverera sina vårdtjänster under jämförbara sociala betingelser för att likställas som den offentliga aktören. Det är de faktiska och sakliga förhållanden under vilket vården bedrivs som ska beaktas här. Vidare kan även en privat aktör som likställs med *andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art* som de sjukhus och kliniker som faller inom huvudregeln. I det senare fallet tycks det inte primärt röra sig om en faktisk och saklig jämförelse. Den privata vårdgivaren ska vara erkänd i viss ordning och det är medlemsstaterna som har befogenhet att specificera för vilka aktörer som kan falla inom undantagsregeln. Medlemsstaten har dock att hålla sig inom ramen för sjukvårdsbegreppet, vilket kan utläsas i punktens sista ord *liknande art*. Det finns också ett krav på att neutralitet ska beaktas.³⁵

Rekvisitet *nära knutna* finns i art 132.1 punkten (b) men inte i punkten (c), vilket innebär att en tjänst som är nära knutna endast kan vara skattefri vid sjukvård och sjukhusvård. Det finns ingen motsvarande regel kopplad till sjukvårdande behandling enligt punkten (c).³⁶ Tjänster som är nära knutna till sjukhusvård och sjukvård ska vara underordnade syftet att vårdkostnaderna ska begränsas.³⁷ Vidare är tjänster som är nära knutna till den skattefria tjänsten endast sådana som är underordnade tillhandahållanden och måste enligt artikel 134 (a) vara absolut nödvändig för att vården ska uppfylla sitt syfte för att falla inom undantaget från skatteplikt. Den nära knutna tjänsten får aldrig heller ha till syfte att vinna intäkter i konkurrens

³⁴ Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, s 363.

³⁵ Pålsson, Momsfri sjukvård, s 36.

³⁶ Ibid, s 134.

³⁷ Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, s 364.

med kommersiellt bedrivna företag som är mervärdesskattepliktiga.³⁸ Rekvisitet nära knutna i art 132.1 (b) måste läsas tillsammans med art 134.³⁹

Av EUD:s avgörande *Horizon College* framgår att för att en tjänst ska anses nära knuten krävs att både den huvudsakliga undervisningsverksamheten och de varor eller tjänster som är nära knutna med denne tillhandahålls av en sådan organisation som avses i art 13 A.1 (i) i sjätte direktivet.⁴⁰ HFD har gjort en analog tolkning av detta uttalande från EUD i bedömningen om tjänster nära knutna till sjukhusvård eller sjukvård.⁴¹

2.1.5 Artikel 132.1 (c)

Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

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

Art 132.1 (c) är subjektstyrt och hänför till den person som utför sjukvårdstjänsten.⁴² EUD har konstaterat att det följer av ordalydelsen i art 132.1 (c) att två kriterier ska vara uppfyllda för att tjänsten ska vara undantagen från skatteplikt. Dessa villkor innebär att det ska röra sig om en sjukvårdande behandling och att denna ska ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare. De sistnämnda har medlemsstaten att definiera.⁴³

2.1.6 Förhållandet mellan art 132.1 (b) och (c)

Begreppen sjukvård i punkten (b) och sjukvårdande behandling i punkten (c) avser båda tjänster som syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligast mån, bota sjukdom eller komma till rätta med hälsoproblem.⁴⁴ Den ort där tjänsten tillhandahålls är av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdena. EUD har uttalat att punkten (b) undantar sjukvård som utförs på inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål och punkten (c) tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus, såsom i patientens hem eller annan plats.⁴⁵ Den svenska översättningen *ort* kan bedömas vara missvisande i jämförelse med exempelvis den franska

³⁸ Ibid, s 265.

³⁹ Pahlsson, Momsfri sjukvård, s 95–98.

⁴⁰ EU-domstolens avgörande av den 14 juni 2007 i mål *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343 p 34.

⁴¹ Se exempelvis *Medcura*-domen.

⁴² Rendahl & Karlsson, Mervärdesskatt på sjukvård – en akut rättssäkerhetsfråga?.

⁴³ EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753 p 32.

⁴⁴ EU-domstolens avgörande av den 2 juli 2015 i mål *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, p 20.

⁴⁵ EU-domstolens avgörande av den 8 juni 2006 i mål *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, p 22.

ordalydelsen som kan översättas till *den plats* eller *det ställe*. I praktiken är det tal om att definiera den inrättning där tjänsten tillhandahålls.⁴⁶

Det är inte nödvändigt att tolka begreppet sjukvård i punkten (b) särskilt restriktivt då syftet med undantaget är att sänka vårdkostnaderna, garantera tillgången till sjukvård och att sjukhusvård inte ska hindras av den ökade kostnad som skulle uppkomma om vården vore mervärdesskattepliktig.⁴⁷

2.1.7 Art 133

Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 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.

2.1.8 Valmöjligheten att implementera

Varje medlemsstat har att avgöra huruvida man vill implementera bestämmelserna i art 133, i sin helhet eller delar av artikeln. Bedömningen kan vara skönsmässig men får inte begränsas till enbart vård under tillsyn av en läkare. Något formellt förfarande för att erkänna icke offentligrättsliga vårdinrättningar krävs inte utan det är räcker att inrättningen de facto erkänns. Således har medlemsstaterna möjlighet att själva besluta om vinstdrivande företag ska kunna åtnjuta skattefrihet genom sin egen lagstiftning.⁴⁸

⁴⁶ Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, s 363, fotnot 57.

⁴⁷ EU-domstolens avgörande av den 6 november 2003 i mål *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, p 48 och av den 11 januari 2001 i mål *Kommissionen mot Frankrike*, C-76/99, EU:C:2001:12 p 23.

⁴⁸ Pålsson, Momsfri sjukvård, s 38-39 och Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, s 365.

2.1.9 Förhållandet mellan art 133 och art 132.1 (b) och (c)

I art 133 finns en delegationsregel som är tillämplig på sådan sjukvård som faller under punkten (b) men inte sjukvårdande behandling som undantas mervärdesskatt enligt punkten (c). Regeln ger medlemsstaten möjlighet att undanta ett privat organ mervärdesskatt om ett eller flera av regelns villkor är uppfyllda. Förenklat får organet inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, organet ska ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis. Vidare ska priserna som sätts vara godkända av de offentliga myndigheterna alternativt vara lägre än priset på liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt samt undantagen får inte befara vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Dessa kriterier kan sammanfattas i fyra kategorier. Vinstförbud, frivilligarbete, priskontroll och konkurrensskadlighet. Dessa villkor kan medlemsstaten använda som förutsättningar då de utnyttjar den delegation av normgivningskompetens som direktivet ger dem. Kriterierna i artikeln är fakultativa och inte uttömmande.⁴⁹

2.1.10 Artikel 134

Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

- 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.*

Artikel 134 framstår som en slags generalklausul som understryker att avgränsningen av det skattefria området ska göras med stor restriktivitet. Punkten (a) syftar till tjänster med nära anknytning till de skattefria transaktionerna men som inte kan anses som absolut nödvändiga.⁵⁰ EUD har konstaterat att tillhandahållande av tjänster som syftar till att förbättra patienternas komfort och välbefinnande inte kan anses vara absolut nödvändiga, såtillvida tjänsterna inte är väsentliga för att uppnå behandlingsmålen med sjukhusvården.⁵¹

Punkten (a) syftar till sådant som har nära anknytning till de skattefria transaktionerna men som inte är absolut nödvändiga. Det kan aldrig avse den kärnverksamhet som omfattas av berörda

⁴⁹ Pahlsson, Momsfri sjukvård, s 37-39.

⁵⁰ Ibid, s 39f.

⁵¹ EU-domstolens avgörande i förenade målen av den 1 december 2005 i mål *Ygeia*, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, p 29.

undantag från skatteplikt utan vara exempelvis tjänster för att öka patienternas komfort och välbefinnande på ett sjukhus. Begreppet organ ska ges en vid tolkning och punkten (b) kan således appliceras på verksamhet i både offentlig och privat regi.⁵²

2.1.11 Förhållandet mellan art 134 och art 132.1 (b) och (c)

Av första stycket i artikel 134 framgår att artikeln kan tillämpas på 132.1 (b) men inte på artikel 132.1 (c). Pålsson menar att art 134 understryker att avgränsningen av det skattefria området ska göras med stor restriktivitet.⁵³ Jag menar dock att denna restriktivitet gäller vid undantagna tjänster kopplade till det objektstyrda undantaget i punkten (b) och att man inte kan läsa ut av artikeln att art 132.1 (c) ska avgränsas med stor restriktivitet.

Punkten (a) syftar till sådant som har nära anknytning till de skattefria transaktionerna men som inte är absolut nödvändiga. Det kan aldrig avse den kärnverksamhet som omfattas av berörda undantag från skatteplikt utan vara exempelvis tjänster för att öka patienternas komfort och välbefinnande på ett sjukhus. Begreppet organ ska ges en vid tolkning och punkten (b) kan således appliceras på verksamhet i både offentlig och privat regi.⁵⁴

2.2 Sjukvårdsundantaget på svensk nivå

2.2.1 Inledning

Huvudregeln är att all omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga såtillvida de inte är undantagna enligt 3 kap. ML.⁵⁵ Undantagen rörande sjukvård finns i 3 kap. 4 § ML. I 3 kap. 5 § 1 st ML framgår vad som förstås som sjukvård i lagens mening. Det är åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsörd. Dessa åtgärder ska vidtas vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna, inom enskild verksamhet eller vid inrättning för sluten vård alternativt vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

I förarbetena till ML framgår att undantaget bör formuleras på sätt att det är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten tillhandahålls så länge tjänsterna avser vård eller

⁵² Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, s 386f.

⁵³ Pålsson, Momsfri sjukvård, s 39.

⁵⁴ Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, s 386f.

⁵⁵ 3 kap. 1 § 1 st ML.

omsorg.⁵⁶ Att tjänsten utförs av någon annan än den i vars regi vården bedrivs ska inte innebära att tjänsten blir skattepliktig.⁵⁷

2.2.2 Implementering i ML

Den svenska lagstiftaren har valt att artiklarna 133, med de frivilliga subjektorienterade begränsningarna, och 134, med de obligatoriska konkurrensbestämmelserna, ej implementerats i den svenska lagstiftningen.⁵⁸

Den detaljerade regleringen i art 132.1 (c) tillåter en viss tolkningsmöjlighet för medlemsstaterna. Dessa får besluta om vilka yrkesgrupper, dvs de subjekt som kan tillhandahålla tjänster inom ramen för artikeln. Medlemsstaterna kan dock inte villkora vilka objekt som omfattas av undantaget.⁵⁹

I ML har mervärdesskatterdirektivets begrepp ”nära anknuten” översatts till ”tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna”. Den svenska formuleringen ger möjlighet att formuleringen i ML ges en vidare innebörd än motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet. Formuleringen *ett led i denna* i 3 kap. 4 § ML blir problematisk då den syftar till att gälla för såväl åtgärder som vidtas vid sjukhus ... som .. vidtas av någon med särskild legitimation (...). Mervärdesskattedirektivets rekvisit *nära knutna* kommer således att omfatta all den skattebefriade sjukvården, inklusive sådan sjukvårdande behandling som enligt direktivet endast är skattefri enligt 132.1 (c).⁶⁰ Av praxis från EUD har domstolen gjort klart att rekvisitet nära knutna omfattar enbart sådan sjukvård som är skattebefriad enligt art 132.1 (b) och inte sådan sjukvårdande behandling som är skattebefriad enligt art 132.1 (c).⁶¹ Den svenska implementeringen har således blivit alltför omfattande. Pålsson menar att den vida omfattningen av rekvisitet nära knutna som följer av ordalydelsen i ML knappast är avsedd eller uppmärksammas av lagstiftaren.⁶²

⁵⁶ Kleerup, J., Kristoffersson, E. & Öberg, J., s 84.

⁵⁷ Prop. 1993/94:99 s 151.

⁵⁸ Rendahl & Karlsson, Mervärdesskatt på sjukvård – en akut rättssäkerhetsfråga?.

⁵⁹ Rendahl, Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen, s 15.

⁶⁰ Pålsson, Momsfri sjukvård, s 169.

⁶¹ EU-domstolens avgörande av den 23 februari 1988 i mål *Kommissionen mot Storbritannien*, C-353/85, EU:C:1988:82 och av den 13 mars 2014 i mål *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143.

⁶² Pålsson, Momsfri sjukvård, s 170f.

Nedan diskuteras hur en EU-konform tolkning och tillämpning förhåller sig till legalitetsprincipen på mervärdesskatteområdet.⁶³

2.2.3 Effekt av mervärdesskattesfri verksamhet

Att benämna de från mervärdesskatt undantagna transaktionerna för moms fria är en sanning med modifikation. Den moms fria transaktionen är belastad med *dold moms* då säljaren av tjänsten saknar avdragsrätt för den insående moms. Syftet med systemet för mervärdesskatt är att slutkonsumenten ska bära kostnaden för moms och företagets avdragsrätt medför att skattebördan skjuts framåt i kedjan till denne. För den som bedriver ”momsfri” verksamhet och således saknar avdragsrätt blir den ingående moms en kostnad och dold moms uppstår.⁶⁴ Säljaren är skyldig att tillämpa undantagen och får således inte välja att ta ut mervärdesskatt på en undantagen vara eller tjänst. Om säljaren felaktigt behandlar en icke undantagen transaktion som undantagen från mervärdesskatt kan SKV påföra straffavgifter i form av skattetillägg.⁶⁵

2.2.4 Den offentliga sjukvården

Mervärdesskatt ska inte vara en kostnad för regionerna, varför regionerna har rätt till kompensation för ingående skatt i enlighet med lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordnings-förbund⁶⁶. Den mervärdesskatt som den offentliga vårdaktören betalat till en leverantör, inköp till icke momspliktig verksamhet, får denne tillbaka.⁶⁷

Syftet med rådande system är att mervärdesskatten inte ska påverka om den offentliga vårdaktören utför tjänsten i egen regi eller upphandlar dem från privata aktörer och LEMK ämnar åstadkomma konkurrensneutralitet vid detta val.⁶⁸ LEMK:s tillämpningsområde omfattar inte privata vårdaktörer⁶⁹ och dessa har således inte rätt till ersättning. Jag menar att detta system leder till det inte råder konkurrensneutralitet mellan de privata och offentliga vårdaktörerna.

⁶³ Avsnitt 4.4.2 och 4.4.3.

⁶⁴ Sandberg Nilsson, Momsens skattebas och skattesatser, s 15f.

⁶⁵ Sandberg Nilsson, Rätt moms 2019, s 592.

⁶⁶ Nedan kallad LEMK.

⁶⁷ SKV: information om systemet,

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/myndigheter/momsersattningtillkommuner.4.18e1b10334e8be8bc80005490.html>.

⁶⁸ SOU 2015:93 Översyn av ersättning till kommuner och landsting för så kallad dold mervärdesskatt s 54.

⁶⁹ 1 § LEMK.

3 Utveckling i praxis på området

3.1 Bakomliggande EUD-domar

I sin argumentation hänvisar såväl SRN som HFD till tidigare avgöranden från EUD. Gemensamt är att dessa mål rört andra undantagsregler i art 132.1 mervärdesskattedirektivet. SRN hänvisar till målet ”*go fair*” i vilket EUD fann att tjänster som tillhandahölls av personal i bemanningsföretag inte kunde falla inom undantagsreglerna för social omsorg i artikel 132.1 (g). Undantaget kan inte tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag som det i målet. De tjänster som är att bedöma mot undantagsreglerna är de som tillhandahålls av bemanningsföretaget, uthyrning av personal.⁷⁰

HFD hänvisar i sin argumentation till *Horizon College*. Målet gällde frågan om utlåning av en lärare mot betalning omfattades av undantaget för utbildning motsvarande artikel 132.1 (i) i mervärdesskattedirektivet. Utlåning av en lärare under sådana förhållanden ansågs i sig inte kunna omfattas av begreppet undervisning i sjätte direktivets mening, vilket är detsamma i mervärdesskattedirektivet.⁷¹

3.1.1 ”*go fair*” (g)

EUD fann i ”*go fair*”-målet att tjänster som tillhandahölls av personal i bemanningsföretag inte kunde falla inom undantagsreglerna för social omsorg i artikel 132.1 (g). ”*go fair*” hyrde i egenskap av bemanningsföretag ut sjuksköterskor och äldrevårdare till vårdinrättningar i vilkas organisationer den uthyrda personalen ingick i.⁷² Domstolen konstaterade att undantagsregeln inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag som det i målet. De tjänster som är att bedöma mot undantagsreglerna är de som tillhandahålls av bemanningsföretaget, uthyrning av personal.⁷³

Legitimerad personal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller genom ett bemanningsföretag som hyr ut sådan legitimerad personal till inrättningar som är

⁷⁰ EU-domstolens avgörande av den 12 mars 2015 i mål ”*go fair*” *Zeitarbeit*, C-594/12, EU:C:2015:164, p 24–25.

⁷¹ EU-domstolens avgörande av den 14 juni 2007 i mål *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343 p 22.

⁷² EU-domstolens avgörande av den 12 mars 2015 i mål ”*go fair*” *Zeitarbeit*, C-594/12, EU:C:2015:164, p 11.

⁷³ *Ibid*, p 24–25.

erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet *organ som ... är erkända som organ av social karaktär*.⁷⁴

3.1.2 Horizon College (i)

Horizon College-målet gällde frågan om utlåning av en lärare mot betalning omfattades av undantaget för utbildning i artikel 13 A.1 (i) i sjätte direktivet. I domen hänvisar EUD till tidigare rättspraxis och konstaterar att det inte räcker att det är fråga om undervisningsverksamhet när en lärare lånas ut till ett utbildningsinstitut i vilket hen bedriver undervisningen under dennes ansvar.⁷⁵ Utlåning av en lärare under sådana förhållanden ansågs i sig inte kunna omfattas av begreppet undervisning i sjätte direktivets mening, vilket är detsamma i mervärdesskattedirektivet.⁷⁶

Vidare redogör EUD för om förfarandet med utlånade lärare kan klassas som en tjänst ”nära besläktad” till undervisning.⁷⁷ Domstolen konstaterar att utlåning mot vederlag, som det är beskrivet i målet, kan utgöra verksamhet som är undantagen från skatteplikt såsom en tjänst som är ”nära besläktad” med undervisning. Det ankommer emellertid den nationella domstolen att pröva om följande villkor är uppfyllda. Tjänsten måste tillhandahållas av en organisation som avses i art 13 A.1 (i), utlåningen måste vara absolut nödvändig och det grundläggande syftet med utlåningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter i konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.⁷⁸

3.2 Medcura-domen

Rättsläget gällande uthyrning av legitimerad vårdpersonal kom att ändras drastiskt då HFD i HFD 2018 ref. 41 fastställde SRN:s förhandsavgörande av 2017-12-08⁷⁹. I målet hade SRN att bedöma huruvida ett bemanningsföretag som hyr ut och rekryterar vårdpersonal såsom läkare och sjuksköterskor till en larmcentral kom att falla inom undantagsreglerna i 3 kap. 4 och 5 §§ ML. De uppdrag som det aktuella målet handlade om var dels kliniskt tjänstgörande läkare, dels medicinsk ledningsansvarig (MLA) läkare.

⁷⁴ Ibid, p 29.

⁷⁵ EU-domstolens avgörande av den 14 juni 2007 i mål *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343 p 19.

⁷⁶ Ibid, p 22.

⁷⁷ Ibid, p 25.

⁷⁸ Ibid, p 46.

⁷⁹ Diarienummer 30–16/I.

HFD kom till slutsatsen att bolagets uthyrning av legitimerade läkare inte utgör sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som undantas från mervärdesskatt i enighet med artikel 132.1 (b) eller (c). I sin argumentation menar HFD att det följer av EU-praxis att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan betraktas som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som undantas i art 132. 1 (b) eller (c) i mervärdesskattedirektivet. Uthyrningen kan inte ses som en transaktion nära knuten till vården då bolaget inte självt bedriver sjukvård. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked med motiveringen att uthyrningstjänsten inte utgör sjukvård enligt definitionen i 3 kap. 5 § ML och därmed inte ska undantas från mervärdesskatt enligt 3 kap. 4 § ML.

Av yrkanden framgår att Skatteverket yrkar att HFD ska fastställa förhandsbeskedet från SRN och att Medcura inte har yttrat sig över SKV:s överklagande. Någon begäran om att inhämta förhandsavgörande från EUD har således inte yrkats.

3.2.1 Skatterättsnämnden

Skatteverket ansåg att de tjänster som utgjordes av de uthyrda läkarna utgjorde sjukvård då syftet med tjänsterna var att bevara och återställa hälsan hos personer. Däremot ansågs inte att tjänster som utfördes av MLA utgöra sjukvård utan uthyrning av personal för arbetsledning som inte kan falla inom från skatteplikt undantagen tjänst.

I sitt avgörande bedömde SRN att de tjänster som bolaget tillhandahåller faller inom definitionen av vad som avses med sjukvård i 3 kap. 5 § ML då läkarna utför medicinska åtgärder för att ställa diagnos, ge vård för och om möjligt bota sjukdomar samt komma till rätta med hälsoproblem. Liksom Skatteverket bedömde SRN att tjänsterna som utfört av MLA inte utgör sjukvårdstjänster i mervärdesskatterättslig mening. SRN gör samma bedömning som EUD gjort i ”go fair”⁸⁰ och bedömer att uthyrningen av legitimerade läkare ska betraktas som personaluthyrning. Det är de tjänster som tillhandahålls av bolaget varigenom läkarna ställs till uppdragsgivarens förfogande som bedömts.

⁸⁰ EU-domstolens avgörande av den 12 mars 2015 i mål ”go fair” *Zeitarbeit*, C-594/12, EU:C:2015:164.

3.2.2 Skiljaktig mening

I målet var Jeanette Fored⁸¹ skiljaktig och anförde att det följer direkt av ML att bolagets tillhandahållande av legitimerade läkare omfattas av undantag från skatteplikt. Detta då åtgärderna utförs av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Vidare framför Fored att 3 kap. 5 § motsvaras av artikel 132.1 (c) i mervärdesskattedirektivet. I EUD:s mål *Küger* har domstolen slagit fast att den juridiska form den skattskyldige har inte har betydelse för att artikel 132.1 (c) ska vara tillämplig.⁸² I ”*go fair*” avses tolkning av artikel 132.1 (g) i mervärdesskattedirektivet och kan inte läggas till grund för tolkning av innebörden i artikel 132.1 (c). Fored framhåller att tillhandahållande av legitimerade läkare omfattas av undantag i enighet med 3 kap. 5 § ML.

3.2.3 Skatteverkets rättsliga vägledning

Skatteverket har i sitt ställningstagande givit sin syn på huruvida uthyrning av vårdpersonal är skattepliktigt eller inte med anledning av Medcura-domen. SKV framför att uthyrning av personal inte i sig är en sådan tjänst som utgör sjukvård eller tandvård. Huruvida den uthyrda personalen ska utföra vårdtjänster hos köparen har ingen betydelse. Då en köpare ansvarar för arbetsledning, arbetsmetoder och arbetsuppgifter samtligt som säljaren ställer arbetskraft till förfogande är det fråga om skattepliktig uthyrning av personal.

Undantag från denna huvudregel är då uthyrningen av vårdpersonal har *nära anknytning* till sjukvård eller tandvård. Kriterierna för bedömningen är kumulativa och samtliga tre kriterier ska vara uppfyllda. Tillhandahållaren av personal och köparen *ska driva vårdmottagningar som huvudsakligen tillhandahåller sjukvård eller tandvård*, tjänsten ska *vara absolut nödvändig* för den undantagna vårdtjänsten och det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att *vinna ytterligare intäkter* gentemot verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

För att uppfylla det första kriteriet krävs att de båda vårdgivarna ska ha som huvudsaklig verksamhet att tillhandahålla vårdtjänster gentemot patienter och högst en fjärdedel av verksamheten får vara uthyrning av vårdpersonal. För att tjänsten ska vara absolut nödvändig ska den tjänst som den uthyrda vårdpersonalen ska göra hos köparen vara kopplad till

⁸¹ Jeanette Fored är skatteexpert på Sveriges Kommuner och Regioner.

⁸² EU-domstolens avgörande av den 10 september 2002 i mål *Küger*, C-141/00, EU:C:2002:473, p 31.

vårdtjänsten och vara väsentlig för att uppnå behandlingsmålen med sjukvården. Konkurrenskriteriet innebär att säljaren ska kunna visa att syftet med tillhandahållandet inte är att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som är tvingade att betala mervärdesskatt.

Företagsform eller upplägg hos den säljande parten, dvs den som hyr ut vårdpersonal, är inte av betydelse i bedömningen. Såväl traditionella bemanningsföretag som en enskild näringsidkare utan anställda, lyder under reglerna. För att tjänsten ska vara undantagen skatteplikt krävs att säljaren tillhandahåller vården för egen räkning och ansvar. För att uppfylla dessa förutsättningar krävs att säljaren har en egen organisatorisk struktur och får inte vara inordnad i köparens organisation. Säljaren ska driva den vårdsmottagning som tillhandahåller vården gentemot patienten.⁸³

Skatteverkets ställningstagande och effekterna av det har diskuterats i litteraturen. I kommentaren till ML menar Frennberg, Hansson och Jacobsson att SKV går längre i sitt ställningstagande än den fråga som HFD prövade i Medcura-domen. Det följer inte av domen att från mervärdesskatt undantagen sjukvård endast föreligger mellan den som driver vårdmottagningen och patienten som tar del av tjänsten. HFD uttalar sig inte om vad som utgör personaluthyrning och vad som utgör sjukvård. När frågan prövas bör det ansvar som följer av yrkeslegitimationen och avtal, hälsorättslig lagstiftning etc särskilt beaktas. Vidare kan SKV:s ställningstagande ge intrycket av att sjuvårdsundantaget inte gäller i flera led och kan tolkas som att SKV infört ett så kallat direktkrav som gör det möjligt för endast den som tillhandahåller vård direkt till patienten tillhandahåller skattefri sjukvård. Frennberg, Hansson och Jacobsson menar att en sådan tolkning dock saknar stöd i såväl lag som gällande praxis och att det inte är SKV:s direkta avsikt med ställningstagandet.⁸⁴

3.3 Praxis meddelad efter Medcura-domen

3.3.1 Peters-domen

I *Peters*-målet⁸⁵ var en av de två frågor den federala skattedomstolen i Tyskland ställde till EUD huruvida undantagsbestämmelsen i art 132.1 (c) förutsätter att det föreligger ett

⁸³ Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt 2018-10-25, Dnr 202 398355-18/111.

⁸⁴ Frennberg et al, Mervärdesskatt en kommentar, kommentar till 3 kap. 5 § ML.

⁸⁵ EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753.

förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren.⁸⁶ Peters är en specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik som tillhandahöll sjukvårdstjänster som bland annat omfattade att genomföra medicinska analyser i syfte att fastställa konkreta diagnoser.⁸⁷

Det tyska skattekontoret bedömde att tjänsterna var skattepliktiga med hänvisning till att de nationella bestämmelserna förutsätter att det föreligger ett förtroendeförhållande mellan patienten och den behandlade läkaren för att undantag från skatteplikt ska förekomma. Skattedomstolen i Tyskland menade däremot att den nationella bestämmelsen inte innefattar ett krav på att det ska finnas ett förtroendeförhållande och hänsköt frågan till EUD.⁸⁸

EUD påpekar att för att en tjänst ska undantas från skatteplikt med hänvisning till art 132.1 (c) ska två villkor vara uppfyllda. Det ska röra sig om en sjukvårdande behandling och behandlingen ska ges av en yrkesutövare med medicinsk eller paramedicinsk utbildning.⁸⁹ Vidare menar domstolen att det av ordalydelsen i bestämmelsen inte framgår att ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten är en förutsättning för att den sjukvårdande behandlingen ska undantas från skatteplikt. Undantagsbestämmelsernas syfte, att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till denna vård då den håller tillräckligt hög kvalitet, motiverar inte att ett förtroendeförhållande ska ha någon avgörande betydelse.⁹⁰

EUD betonar att i *Kügler*-målet⁹¹ angavs inte föreliggande av ett förtroendeförhållande som ett krav för att tjänsten ska undantas skatteplikt enligt art 132.1 (c).⁹² Följaktligen fastställer EUD, till skillnad från tidigare praxis⁹³, i domen att art 132.1 (c) inte förutsätter att det föreligger ett förtroendeförhållande mellan vårdgivare och patient.⁹⁴

⁸⁶ Ibid, p 16 och 31.

⁸⁷ Ibid, p 7-9.

⁸⁸ Ibid, p 11-15.

⁸⁹ Ibid, p 32.

⁹⁰ Ibid, p 33–34.

⁹¹ EU-domstolens avgörande av den 10 september 2002 i mål *Küger*, C-141/00, EU:C:2002:473 p 27.

⁹² EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753 p 41.

⁹³ EU-domstolens avgörande av den 23 februari 1988 i mål *Kommissionen mot Storbritannien*, C-353/85, EU:C:1988:82.

⁹⁴ EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753 p 42.

Den andra frågan som ställs i målet är huruvida tjänsterna som presenteras i målet ska bedömas enligt art 132.1 (b) eller art 132.1 (c) i mervärdesskattedirektivet.⁹⁵ Tolkningsfrågan avser sjukvårdstjänster, vilka kan omfattas av begreppet *sjukvård* i punkten (b) liksom av begreppet *sjukvårdande behandling* i punkten (c).⁹⁶ Den nationella domstolen frågar huruvida det är möjligt att tillämpa art 132.1 (c) på tjänster som de i målet, i det fall att domstolen skulle komma fram till att tjänsterna inte uppfyller samtliga villkor för att kunna tillämpas av undantag från skatteplikt som avses i art 132.1 (c). EUD påpekar att det i princip inte är uteslutet att art 132.1 (c) kan tillämpas på de sjukvårdstjänster som inte uppfyller de krav som ställs för att kunna tillämpa art 132.1 (b). Vidare menar EUD att det inte framgår av ordalydelsen i punkten (b) att denna bestämmelse syftar till att begränsa räckvidden av tillämpningen av punkten (c).⁹⁷ De sjukvårdstjänster i målet kan omfattas av undantagsregeln i art 132.1 (c).⁹⁸

Den utvidgande funktion av sjukvårdsundantaget som punkten (c) har i relation till punkten (b) illustreras av EUD:s utlåtande gällande tillämpningsområdet för punkterna (b) respektive (c) i art 132.1 sjukvårdsundantaget.

3.3.2 HFD från 2020

I februari 2020 meddelade HFD fyra domar⁹⁹ som alla berörde överklagade förhandsbesked gällande uthyrning av legitimerad vårdpersonal.

I samtliga domar avslår HFD de klagandes yrkanden om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen samt fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked. HFD anser i samtliga domar att det för bedömning i de aktuella målen redan finns tillräcklig ledning att hämta i, de i ovan nämnda¹⁰⁰, avgöranden från EU-domstolen. HFD hänvisar till att avgörandena, liksom i frågeställningarna i målen, rör tillämpligheten av undantag av hänsyn till allmänintresset i situationer som kan bedömas som uthyrning av personal. HFD avslår yrkan om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.¹⁰¹

⁹⁵ Ibid, p 16.

⁹⁶ Ibid, p 22.

⁹⁷ Ibid, p 26-28.

⁹⁸ Ibid, p 30.

⁹⁹ Dom i mål meddelad 5 februari 2020, mål nr 3447 – 19, meddelad 5 februari 2020, mål nr 3477 – 19, meddelad 5 februari 2020, mål nr 3478–19 och meddelad 5 februari 2020, mål nr 4431 – 19.

¹⁰⁰ EU-domstolens avgörande av den 12 mars 2015 i mål ”*go fair*” *Zeitarbeit*, C-594/12, EU:C:2015:164 och av den 14 juni 2007 i mål *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343.

¹⁰¹ Mål nr 3447-19, p 25, Mål nr 3477-19, p 27, Mål nr 3478-19, p 25 och Mål nr 4431-19, p 28.

Till skillnad från i Medcura-domen uttalar sig HFD i domarna från 2020 om vad som utgör personaluthyrning respektive sjukvård. HFD använder identisk skrivelse i samtliga domar gällande gränsdragningen vid bedömning huruvida det är tal om personaluthyrning.

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.¹⁰²

HFD särskiljer inte art 132.1 punkterna (b) och (c) i sin argumentation och tar således vägledning av praxis gällande undantagen i punkterna (g) och (i) i sin bedömning av punkten (c).¹⁰³ Som framförts ovan¹⁰⁴ är punkten (c) en subjektstyrd undantagsbestämmelse som kan ses som en utvidgning av undantagsbestämmelsen i punkten (b).

I två av målen¹⁰⁵ yrkar de klagande att HFD ska pröva frågan om uthyrning av bolagens legitimerade personal mot art 132.1 (c) i mervärdesskattedirektivet och menar vidare att det inte finns någonting om tyder på att vård inte kan tillhandahållas i flera led och omfattas av sjukvårdsundantaget i punkten (c). I mål nr 4431–19 yrkar bolaget att HFD ska inhämta förhandsavgörande från EUD avseende frågan om hur art 132.1 (c) ska tillämpas.¹⁰⁶ De skiljaktiga meningarna från SRN¹⁰⁷ om att frågan inte ska prövas mot art 132.1 (b) utan mot punkten (c) i artikeln bemöts inte av HFD. Vidare fastslår HFD i de fyra domarna att ”*Som framgår av HFD 2018 ref. 41 är en personaluthyrningstjänst 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.*”¹⁰⁸

¹⁰² Mål nr 3447-19, p 22, Mål nr 3477-19, p 22, Mål nr 3478-19, p 22 och Mål nr 4431-19, p 25.

¹⁰³ Mål nr 3447-19, p 22, Mål nr 3477-19, p 22, Mål nr 3478-19, p 22 och Mål nr 4431-19, p 25.

¹⁰⁴ Avsnitt 2.1.5.

¹⁰⁵ Mål nr 3447-19, p 11 och Mål nr 4431-19, p 11.

¹⁰⁶ Mål 4431-19, p 11.

¹⁰⁷ Avsnitt 3.3.4.

¹⁰⁸ Mål nr 3447-19, p 28, Mål nr 3477-30, p 21, Mål nr 3478-19, p 28, Mål nr 4431-19, p 30.

Domstolen står, i samtliga domar, fast vid sitt avgörande i Medcura-domen om att personaluthyrning i sig inte är en sådan tjänst som kvalificerar som sjukvård sitt avgörande i Medcura-målet och fastställer således förhandsbeskeden från SRN.¹⁰⁹

Som framgått ovan¹¹⁰ är tillämpningsområdet för punkterna (b) och (c) i art 132.1 mervärdesskattedirektivet olika och det sätt HFD inte bemöter punkternas olikhet i samtliga domar från 2020 är påtaglig. I *Peters*-domen har EUD uttalat att det inte är uteslutet att en sjukvårdstjänst som inte uppfyller de krav som ställs för att falla inom punkten (b) kan omfattas av punkten (c). HFD berör inte detta i sina avgöranden och prövar frågan endast mot art 132.1 (b). För att finna klarhet i huruvida art 132.1 (c) kan tillämpas på frågan om inhyrning av legitimerad vårdpersonal vore inhämtande av förhandsavgörande från EUD önskvärt.

3.3.3 Skatterättsnämnden

I samtliga förhandsbesked¹¹¹ från Skatterättsnämnden uttrycks att, även om de tjänster som bolagens legitimerade sjukvårdspersonal utgör sjukvård, är det är bolagens tillhandahållande av legitimerad sjukvårdspersonal som är föremål för SRN:s bedömning.

3.3.4 Skiljaktiga meningar

I samtliga förhandsbesked var Jeanette Fored skiljaktig och i de tre avgöranden¹¹² som Anna Sandberg Nilsson¹¹³ deltog i var även hon skiljaktig. Av de skiljaktiga framkommer att de bedrivna verksamheterna utgör undantagen sjukvård som följer av 3 kap. 5 § andra strecksatsen ML jämte art 132.1 (c) i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelserna i 3 kap. 5 § andra strecksatsen ML kan inte begränsas av art 134 i mervärdesskattedirektivet då det framgår av artikeln att den inte är tillämpningsbar på art 132.1 (c). De skiljaktiga anser att frågan inte ska prövas mot art 132.1 (b). Vidare noteras att inte heller art 133 omfattar undantaget i art 132.1 (c).

¹⁰⁹ Mål nr 3447-19, p 19, Mål nr 3477-19, p 21, Mål nr 3478-19, p 19, Mål nr 4431-19, p 22.

¹¹⁰ Avsnitt 2.1.6.

¹¹¹ Skatterättsnämndens beslut den 21 maj 2019 i ärende dnr 1-19/I, den 21 maj 2019 i ärende dnr 2-19/I, den 21 maj 2019 i ärende dnr 42-18/I och den 5 juli 2019 i ärende dnr 45-18/I.

¹¹² Dnr 42-18/I, dnr 1-19/I och dnr 2-19/I.

¹¹³ Anna Sandberg Nilsson är mervärdesskattexpert på Svenskt Näringsliv.

Det synsätt som angivits i förarbetena till ML har framförts av EU:s mervärdesskattekommitté. Av mervärdesskattekommitténs guideline från det trettioförsta mötet den 27–28 januari 1992 (XXI/732/92 (2/2)) framgår följande.

*“3. Interpretation of Article 13(A)(1)(c) of the Sixth Directive – hospital and medical care
With regard to certain care services supplied to patients by companies employed to do so by a hospital, **almost all** the delegations took the view that such services were covered by the exemption provided for in Article 13(A)(1)(c) of the Directive irrespective of the recipient of the invoice but provided that the services in question were of a typically medical nature as defined by each Member State. A **large majority** of delegations considered that this exemption applied to general care services also of typically medical nature provided at home on behalf of an institution. In the opinion of **all** the delegations, medical research was not covered by the exemption.”*

De skiljaktiga anser att undantagna tjänster kan omsättas i flera led och hämtar vägledning från andra undantag av allmänintresse. Av *Canterbury Hockey Club*-målet framgår att det saknar betydelse vem som är mottagare av tjänsten i formellt hänseende då tjänsten åtnjöts av de personer som utövade idrott men där tjänsterna fakturerades de lokala idrottsklubbarna.¹¹⁴

Vidare framförs av de skiljaktiga att ett rättsligt förhållande mellan den som behandlar och de personer som behandlas ska vara avgörande i uttrycket sjukvårdande behandling i art 132.1 (c) innebär att ett stort antal tjänster som är väsentliga för tillgången till sjukvårdande behandling automatiskt och oundvikligen utesluts från undantagets tillämpningsområde. Det är oförenligt med de mål som eftersträvas med undantaget. Syftet med art 132.1 (c) är att sjukvårdande behandlingar som tillhandahålls av personer med de yrkesmässiga kvalifikationer som anges ska omfattas av undantagets tillämpningsområde. Även principen om skatteneutralitet hindrar till en sådan tolkning då den bland annat hindrar att ekonomiska aktörer som bedriver samma verksamhet behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Att den organisatoriska strukturen skulle vara avgörande för vilka personer som faller under undantagsreglerna i art 132.1 (c), innebär att principen om skatteneutralitet åsidosätts.

¹¹⁴ EU-domstolens avgörande av den 16 oktober 2009 i mål *Canterbury Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, p 31–32.

3.3.5 Sammanfattning

På EU-nivå har tillämpningsområdet för art 132.1 (c) vidgats i och med *Peters*-domen i vilken EUD fastställer att föreliggande av förtroendeförhållande mellan patient och behandlande läkare/sjukvårdspersonal inte är en förutsättning för att tillämpa punkten (c). Med detta avgörande ändrar EUD sin tidigare praxis där ett förtroendeförhållande har varit ett krav för tillämpningen. Vidare framför EUD att undantaget i punkten (c) kan tillämpas när rekvisiten för punkten (b) inte kan uppfyllas.

HFD särskiljer inte punkterna (b) och (c) i sin tillämpning av undantagsbestämmelserna gällande sjukvård och gör en analogi på undantagen för social omsorg (g) och undervisning (i) för att finna vägledning hur *hela* sjukvårdsundantaget ska tillämpas.

4 Kort om den nationella rättens relation till EU-rätten

4.1 Inledning

Den nationella rättens relation till EU-rätten har betydelse i tolkningen och tillämpningen av EU:s direktiv och praxis från EUD. För en vidare förståelse av hur rättsläget uppkommit och EUD:s betydelse för den nationella rätten följer en kort genomgång av relationen nedan. Unionsrätten är en självständig rättsordning som är skild från nationell rätt och folkrätt. EU:s medlemsstater är förpliktade att lojalt tillämpa unionsrätten och ge effekt åt dess regler samtidigt som den utgör en del av varje medlemsstats rättsordning.¹¹⁵ Principen om att unionsrätten har företräde framför nationell rätt behandlades för första gången av EUD i rättsfallet *Costa mot ENEL*¹¹⁶ i vilket domstolen förklarade att Romfördraget skapat en egen rättsordning som blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättstillämpningar. Vidare förklarade domstolen att de nationella domstolarna var underkastade att tillämpa Romfördragets regler.¹¹⁷ EUD har ofta betonat att EU-rättens genomslag i medlemsländerna ska vara effektivt och uniformt.¹¹⁸

¹¹⁵ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 100.

¹¹⁶ EU-domstolens avgörande av den 15 juli 1964 i mål *Costa mot ENEL*, C-6/64, EU:C:1964:66.

¹¹⁷ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 101.

¹¹⁸ Reichel, EU-rättslig metod, s 114.

Av art 288 FEUF framkommer att förordningar är direkt tillämpningsbara vilket förhindrar medlemsstaterna att stifta lagar i strid med dessa. Den nationella rätten får inte gå runt unionsrätten. I målet *Internationale Handelsgesellschaft*¹¹⁹ slog EUD fast att *EU-rätten har företräde framför alla former av nationell rätt, inklusive nationella författningar och grundlagar*. EUD vidareutvecklade principen om unionsrättens företräde från *Costa mot ENEL*. Domstolen framhöll att EU-rättens företräde begränsar medlemsstaternas nationella lagstiftningsmakt.¹²⁰

4.2 Befogenheter

Kärnan i EU:s överstatliga karaktär är att medlemsstaterna överfört omfattande beslutsmakt till EU. Beslutsmaktens omfattning varierar väsentligt mellan olika områden och det finns många områden som EU saknar egna maktbefogenheter. Vilka befogenheter EU har att fatta beslut på ett visst område är en mycket central fråga. Det är befogenheten som i hög grad avgör omfattningen av EU:s lagstiftnings- och beslutsmakt. Den befogenhet som medlemsstaterna överlätit på EU genom fördragen är grunden till EU:s verksamheter och återfinns i art 5.1 FEU.¹²¹

Begreppet befogenhet är synonymt med begreppet kompetens och i art 2–6 FEUF återfinns en kompetenskatalog. EU har *exklusiv, delad* med medlemsstaterna eller *stödjande/kompletterande* kompetens. Delad kompetens framstår som huvudregel och gäller för flertalet av EU:s samarbetsområden, däribland inom den inre marknaden¹²². Utgångspunkten för delad kompetens är att medlemsstaterna får utöva sin befogenhet om och i den mån EU inte utövar sin, alternativt har beslutat att inte längre utöva den.¹²³ I de områden som delad befogenhet råder, har EU-rätten en *spärrverkan* gentemot medlemsstaterna eftersom medlemsstaternas lagstiftningsutrymme är beroende av huruvida EU lagstiftat på området. I de fall EU utnyttjat sin kompetens endast delvis på ett område, har medlemsstaterna kvar sin kompetens på övriga delar av området.¹²⁴

¹¹⁹ EU-domstolens avgörande av den 17 december 1970 i mål *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70, EU:C:1970:114.

¹²⁰ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 102.

¹²¹ Ibid, s 39.

¹²² Art 4 FEUF.

¹²³ Art 2.2 FEUF.

¹²⁴ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 41f.

4.3 Principer

De två grundläggande konstitutionella principer som begränsar EU:s makt i det konkreta fallet är *subsidiaritetsprincipen* och *proportionalitetsprincipen*.

I korthet innebär subsidiaritetsprincipen att besluten ska fattas så nära medborgarna som möjligt¹²⁵, och därför ska EU vidta en åtgärd endast i de fall målen för åtgärden inte kan uppnås i tillräcklig utsträckning av medlemsstaterna själva. Målen ska kunna uppnås bättre på EU-nivå. Grundtanken är att beslut ska fattas på så låg nivå som möjligt.¹²⁶ Proportionalitetsprincipen begränsar att de vidtagna åtgärdernas innehåll och form är nödvändiga för att fördragets mål ska uppnås.¹²⁷

Vidare har EU att följa principen om *respekt för nationell identitet*¹²⁸ och *lojalitetsprincipen*¹²⁹. Respekt för nationell identitet innebär en ytterligare begränsning till EU:s maktutövningmöjligheter. I korthet innebär denna princip att medlemsstaternas politiska och konstitutionella grundstrukturer ska respekteras. Vidare har varje medlemsstat ansvar över sin nationella säkerhet.¹³⁰

Lojalitetsprincipen genomsyrar i hög grad hela EU:s verksamhet och är en ömsesidig princip som gäller även förhållandena mellan EU:s institutioner, medlemsstaterna och dess myndigheter. Det är av avgörande betydelse att medlemsstaterna lojalt respekterar sina skyldigheter och säkerställer att unionsrätten efterlevs, genomförs och tillämpas fullt ut på det nationella planet för att EU effektivt ska kunna fungera och fullgöra de uppgifter som åligger unionen. Medlemsstaterna har att vidta alla åtgärder som kan anses lämpliga för att säkerställa de unionsrättsliga skyldigheter de är underkastade. Vidare ska medlemsstaten även avstå från de åtgärder som kan äventyra att unionens mål fullgörs.

¹²⁵ Art 5.3 FEU,

¹²⁶ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 43f.

¹²⁷ Art 5.4 FEU.

¹²⁸ Art 4.2 FEU.

¹²⁹ Art 4.3 FEU.

¹³⁰ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 47.

Medlemsstaterna är skyldiga att anpassa de nationella bestämmelserna så att de står i överensstämmelse med EU-rätten. Det åligger även medlemsstaterna att underlätta för verksamheten inom institutionerna i EU.¹³¹

4.4 Mervärdesskatteområdet

EU:s mervärdesskattesystem förekommer både på nationell nivå i medlemsstaten och på EU-nivå. EU-samarbetet bygger på internationella fördrag mellan medlemsstaterna, som överför sina befogenheter till EU. Befogenheten som delas mellan EU och medlemsstaterna varierar beroende på huruvida det överförs till EU, genom fördrag eller inte och harmoniseringsgraden på EU-nivå. Den delade kompetensen gällande mervärdesskatt härrör från artikel 4 FEUF. Möjligheten för medlemsstaterna att lagstifta på mervärdesskatteområdet är mer begränsat än i områden med liten eller ingen harmonisering.¹³² De grundläggande reglerna för harmonisering av EU-moms återfinns i artikel 113 FEUF. Syftet med att harmonisera mervärdesskatten i EU är att den inre marknaden ska kunna etableras och upprätthållas samt att minska risken för snedvridning av konkurrensen.¹³³

Av artikel 288 FEUF framgår att ett direktiv är bindande, med avseende på det resultat som ska uppnås, för varje medlemsstat och att det är upp till de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Syftet kan uppnås genom lagstiftning eller att principerna fastställts i praxis. Mervärdesskattedirektivet är noga detaljerat vilket ger medlemsstaterna begränsad möjlighet att fritt nå de resultat som regleras i direktivet.¹³⁴

4.4.1 EU-konform tolkning

EUD har stadgat att nationella myndigheter och domstolar ska göra allt som ligger inom deras behörighet för att säkerställa att direktivet ges full verkan och att uppnå det resultat som är förenligt med direktivets syfte, vilket innebär en direktivkonform tolkning.¹³⁵ Vidare har EUD i tidigare avgörande konstaterat att den direktivkonforma tolkningen inte kan ersätta att implementeringen genom lagstiftningen blir korrekt. I enlighet med rättssäkerhetsprincipen

¹³¹ Ibid, s 48f.

¹³² Kristofferson & Rendahl, Textbook on VAT, s 24f.

¹³³ Artikel 113 FEUF.

¹³⁴ Kristofferson & Rendahl, Textbook on VAT, s 26.

¹³⁵ EU-domstolens avgörande av den 4 juli 2006 i mål *Adeneler*, C-212/04, EU:C:2006:443, p 110–111.

måste implementeringen ske genom klara och otvetydiga rättsregler.¹³⁶ Direktivkonform tolkning innebär att medlemsstaternas lagstiftare, domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka och tillämpa lagstiftningen i ljuset av EU:s direktiv och det är nationella rätten som tillämpas och inte direktivet.¹³⁷

EUD har uttalat följande gällande skatteområdet ” ... *the principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the taxpayer be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly.* ”¹³⁸ Nilsson menar att medlemsländerna inte torde få införa nationell lagstiftning som strider mot detta tydlighetskrav.¹³⁹ EUD har slagit fast att ett förhöjt krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning.¹⁴⁰ Enligt Nilsson ska direktivkonform tolkning inom mervärdesskatteområdet således ske med iakttagen försiktighet.¹⁴¹

EUD har slagit fast att den nationella domstolen är skyldig att, i den utsträckning det är möjligt, tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte för att säkerställa att direktivets önskade resultat uppnås. Nationella förarbetsuttalanden som står i strid med detta får ge vika till förmån för direktivet.¹⁴² Nilsson menar att möjligheten att avvika från en direktivbestämmelse sannolikt är mindre vid ett klart förarbetsuttalande än vid ett prejudikat från HFD.¹⁴³

Nilsson framför att det inte kan uteslutas att den nationella rätten i vissa situationer medger mycket långtgående tolkningar som endast har svagt stöd i ordalydelsen av lagen. Frågan huruvida den nationella domstolen alltid är skyldig att nyttja möjligheten till direktivkonform

¹³⁶ EU-domstolens avgörande av den 13 mars 1997 i mål *Kommissionen mot Frankrike*, C-197/96, EU:C:1997:155 p 14-15 och av den 10 maj 2001 i mål *Kommissionen mot Nederländerna*, C-144/99, EU:C:2001:257, p 21.

¹³⁷ Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område.

¹³⁸ EU-domstolens avgörande i förenade målen av den 22 februari 1989 i mål *Kommissionen mot Frankrike och Förenade Kungariket*, C-92/87 och C-93/87, EU:C:1989:77, p 22. Det saknas en officiell svensk översättning.

¹³⁹ Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område

¹⁴⁰ Se exempelvis EU-domstolens avgörande i mål av den 21 februari 2006 i mål *Halifax m.fl.*, C-255/02, EU:C:2006:121, p 72.

¹⁴¹ Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område, s. 64–69.

¹⁴² EU-domstolens avgörande av den 29 april 2004 i mål *Björnekulla*, C-371/02, EU:C:2004:275, p 13.

¹⁴³ Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område, s. 64–69.

tolkning så snart den nationella rätten strider mot ett direktiv kommer då att aktualiseras. Sett från ett rättssäkerhetsperspektiv kan en sådan ordning leda till att den nationella lagstiftningen kan framstå som oförutsägbar för den enskilde medborgaren. Vidare hänvisar Nilsson till Alhager som uttalat att det ur ett rättssäkerhetsperspektiv föreligger ett förbud mot analog tolkning till nackdel för den skattskyldige eftersom skattereglerna ska vara klara och precisa.¹⁴⁴

Ståhl framför att den skatterättsliga frågan och vilket skatteområde som berörs samt hur klar den bakomliggande EU-rätten är har betydelse i hur långtgående den EU-konforma tolkningen kan dras. På områden av ”genomharmoniserad” karaktär, såsom mervärdesskatten anser Ståhl att det finns ett större utrymme för EU-konform tolkning. Principen om förutsägbarhet som talar mot att använda EU-konforma tolkningar i allt för stor utsträckning är inte lika starkt gällande på ett så helt av EU-rätten genomsyrat område som mervärdesskatten är. Vidare menar Ståhl att den EU-konforma tolkningen är den regelrätta metoden för tolkning av mervärdesskatten.¹⁴⁵

4.4.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen inom skatteområdet kommer med föreskriftkravet, ett uttryckligt stöd av lag är en förutsättning för att den skattskyldige ska påföras skatt. Lodin et al. Menar att förutsebarheten är ytterst väsentlig på det skatterättsliga området.¹⁴⁶

4.4.3 Relationen till Sverige

Att Sverige har överlåtit beslutanderätt till EU framgår av 10 kap. 6 § RF¹⁴⁷. Av grundlagsbestämmelsen framgår att överlåtelsen inte får röra principerna om Sveriges statsskick samt att överlåtelsen ska tillse att de fri- och rättighetsskydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheter som framgår av RF respekteras.

¹⁴⁴ Ibid, s. 64–69 och där hänvisad litteratur.

¹⁴⁵ Ståhl, Fusiondirektivet, s 73f.

¹⁴⁶ Lodin et al. Inkomstskatt, s 717.

¹⁴⁷ Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

I samband med att Sverige gick med i EU stiftades EU-lagen¹⁴⁸ som klargör att unionsrätten gäller generellt och fullt ut i Sverige. Nationellt har Sverige att följa de rättsprinciper som EUD utvecklat och kan komma att utveckla i framtiden.¹⁴⁹

EU-fördragen har införlivats med svensk rätt och gäller som en del av den nationella rätten i Sverige med den effekt de har i enlighet med EU-rätten. Sekundärrätten, såsom direktiven, har även den införlivats generellt med den svenska rätten. Den är således att jämföras med svensk lag. Domstolarna i Sverige ingår vid tillämpningen av EU-rätten som en del av unionen samlade domstolssystem och är därför förpliktade att tillämpa den nationella lagstiftningen i överensstämmelse med EU-rättens innehåll och syfte.¹⁵⁰

4.4.4 Sammanfattning

Legalitetsprincipen står i konflikt med en EU-konform tolkning då förutsägbarheten inskränks när EU-direktiv inte är fullständigt implementerade. Som framförts ovan menar Ståhl att förutsägbarhetskravet inte är lika starkt på mervärdesskatteområdet och att den EU-konforma tolkningen är den primära.¹⁵¹ Av Ståhls uttalande kan utläsas att legalitetsprincipen inte sträcker sig lika långt gällande mervärdesskatt som övriga skatteområden. Den skattskyldige på mervärdesskatteområdet har en inskränkt förutsägbarhet.

5 Förhandsavgörande eller analogi?

5.1 Inledning

De nationella domstolarna har både en möjlighet och en skyldighet att inhämta förhandsavgörande om tolkning eller giltighet av en EU-bestämmelse från EUD.¹⁵² Ett förhandsavgörande från EUD är bindande för den nationella domstolen men det är upp till den nationella domstolen att ansvara för att EU-reglerna tillämpas på korrekt sätt. Förhandsavgörandet blir också bindande för myndigheterna i medlemsstaten. Vidare är den nationella domstolen förpliktad att lämna EUD all nödvändig information om målet.¹⁵³

¹⁴⁸ Lag 1994:1500 med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

¹⁴⁹ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 110f.

¹⁵⁰ Ibid, s 111f.

¹⁵¹ Avsnitt 4.4.1.

¹⁵² Artikel 267 FEUF.

¹⁵³ Kristofferson & Rendahl, Textbook on VAT, s 27f.

Bernitz framför att de svenska domstolarna har varit återhållsamma när det kommer till att begära förhandsavgöranden. Sverige hör till de medlemsstater som begärt förhandsavgörande i förhållandevis liten utsträckning.¹⁵⁴

5.1.1 Syftet med förhandsavgörande

I *Parfume Christian Dior*-målet förtydligar EUD att för att en korrekt tillämpning av EU-rätten ska komma till stånd krävs ett lojalt samarbete mellan EUD och de nationella domstolarna i medlemsstaterna utifrån art 267 FEUF. Syftet med artikeln är att förhindra att nationell praxis avviker från såväl andra medlemsländers tillämpning som EU-rätten. Man vill uppnå en så enhetlig tolkning av EU-rätten som möjligt.¹⁵⁵ Vidare har EUD fastslagit att art 267 FEUF är helt nödvändig för att EU-rättens särart ska bevaras och att förhandsavgörandets syfte är att garantera att EU-rätten är densamma i samtliga medlemsstater. Genom förfarandet med förhandsavgöranden har EUD lyckats bygga upp en europarättslig struktur som är starkt präglad av enhetlighet i tolkning och tillämpning.¹⁵⁶

Medlemsstaternas nationella domstolar är skyldiga att följa EUD:s förhandsavgörande, vilket följer av den allmänna lojalitetsplikten i art 4.3 FEU. Förfarandet med förhandsavgörande bygger på ömsesidig respekt för respektive domstols funktionsansvar och på att de nationella domstolarna faktiskt begär tolkningshjälp.¹⁵⁷

5.1.2 Svenska läget

För ca 15 år sedan utreddes Sveriges roll vid inhämtande av förhandsavgörande och en ny lag¹⁵⁸ stiftades 2006. I propositionen till lagen framgår att ett uttryckligt krav på att domstolen motiverar sitt beslut att inte inhämta ett förhandsavgörande skulle leda till en större förutsägbarhet i förfarandet och ge en mer enhetlig tillämpning om reglerna gällande förhandsavgörande. Parternas intresse av att ta del av rättens inställning i frågan om behovet av förhandsavgörande tillgodoses med ett sådant krav. Motiveringens omfattning är en fråga som

¹⁵⁴ Bernitz, Förhandsavgöranden av EU-domstolen.

¹⁵⁵ EU-domstolens avgörande av den 4 november 1997 i mål *Parfums Christian Dior*, C-337/95, EU:C:1997:517, p 25.

¹⁵⁶ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 240f.

¹⁵⁷ Ibid, s. 241f.

¹⁵⁸ Lag (2006:502) om vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska Unionens domstol.

bör överlåtas till rättstillämpningen då den inte lämpar sig för lagstiftaren. Bestämmelserna bör inte ställa upp särskilda krav på motiveringens innehåll, såsom hänvisning till något CILFIT-undantag, men det är inte tillräckligt för domstolen att endast ange att det inte finns skäl att inhämta förhandsavgörande.¹⁵⁹

5.2 Rätten att begära förhandsavgörande

Av art 267 FEUF framgår det att det föreligger två villkor för att en nationell domstol har rätt att begära förhandsavgörande. Det ska finnas en EU-rättslig tolkningsfråga som ska vara av relevans för att målet ska kunna avgöras och den nationella domstolen ska göra bedömningen att ett klarläggande av denna tolkningsfråga ska vara nödvändig för att den nationella domstolen ska kunna döma i saken. Det föreligger således en vidsträckt rätt för den nationella domstolen att begära förhandsavgörande. Frågorna får inte vara hypotetiska eller konstruerade och får inte heller röra nationell rätt.¹⁶⁰ Det är den nationella domstolen som bedömer huruvida ett förhandsavgörande ska begäras och parternas inställning i frågan saknar i princip betydelse.¹⁶¹

5.3 Skyldigheten att begära förhandsavgörande

Slutinstanserna i de nationella dömande organen, exempelvis Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen, har en skyldighet att begära förhandsavgörande i fall då ett tolkningsbesked kan anses nödvändigt för att döma i målet.¹⁶² Domar från dessa slutinstanser ges oftast prejudikatvärde i det nationella systemet och enhetligheten i rättstillämpningen kan genom förhandsavgörande säkras.¹⁶³

Det åligger den nationella domstolen i sista instans att, på eget ansvar, objektivt bedöma huruvida frågan är klarlagd ur ett EU-rättsligt perspektiv. Domstolen har att bedöma om rättsläget är klart eller klarlagt, *acte clair*. För att bedöma huruvida rättsläget är klarlagt används de så kallade CILFIT-kriterierna från CILFIT-avgörandet.¹⁶⁴ I enlighet med EUD:s beslut i

¹⁵⁹ Prop. 2005/06:157 Vissa frågor om förhandsavgörande från EG-domstolen, s 27f.

¹⁶⁰ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 245–248.

¹⁶¹ Prop. 2005/06:157 s 6.

¹⁶² Art 267.3 FEUF.

¹⁶³ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 248.

¹⁶⁴ EU-domstolens avgörande av den 6 oktober 1982 i mål *CILFIT mot Ministero della Sanità*, C-283/81, EU:C:1982:335.

målet *Da Costa* föreligger ingen skyldighet att begära förhandsavgörande när rättsfrågan är *likartad* en fråga som EUD redan avgjort, *acte éclairé*.¹⁶⁵

Hur EU-rätten ska tillämpas på ett korrekt sätt ska vara så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel om hur frågan ska avgöras. Vidare ska den nationella domstolen vara övertygad om att frågan skulle vara lika uppenbar för andra nationella domstolar i medlemsstaterna.¹⁶⁶ Den nationella domstolen har även att beakta EU-rättens särdrag, jämföra de olika språkversionerna och EU-rättens egen terminologi. Vidare har EUD fastslagit att i bedömning om huruvida det föreligger något rimligt tvivel ska EU-rättens särdrag, de särskilda svårigheter som tolkningen medför och risken för skillnader i rättspraxis mellan medlemsstaterna inom EU särskilt beaktas.¹⁶⁷

CILFIT-kriterierna har diskuterats kritiskt av bland annat generaladvokater i olika sammanhang.¹⁶⁸ I *Ferreira da Silva e Brito*-domen från 2015 har EUD dock stått fast vid sin inställning och sammanfattade kraven på följande sätt

*”Vad gäller omfattningen av den skyldigheten följer det av fast rättspraxis sedan domen Cilfit /.../ meddelades att när en unionsrättslig fråga uppkommer vid en domstol mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den domstolen fullgöra sin skyldighet att hänskjuta frågan till EU-domstolen, om den inte har funnit att den uppkomna frågan saknar relevans, att den aktuella unionsbestämmelsen redan har tolkats av EU-domstolen eller att den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.”*¹⁶⁹

Vidare fastslår EUD att i bedömningen om det föreligger rimligt tvivel ska unionsrättens särdrag, svårigheterna som tolkningen av EU-rätten medför samt för risken för skillnader i rättspraxis inom EU. Trots den risk för stort antal frågor från de nationella domstolarna har EUD valt att uttryckligen hålla fast vid CILFIT-doktrinen och Bernitz menar att syftet sannolikt

¹⁶⁵ EU-domstolens avgörande av den 27 mars 1963 i mål *Da Costa en Schaake*, C-28-30/62, EU:C:1963:6.

¹⁶⁶ EU-domstolens avgörande av den 6 oktober 1982 i mål *CILFIT mot Ministero della Sanità*, C-283/81, EU:C:1982:335, p 16.

¹⁶⁷ *Ibid*, p 18-20.

¹⁶⁸ Bernitz & Kjellgren, *Europarättens grunder*, s 250.

¹⁶⁹ EU-domstolens avgörande av den 9 september 2015 i mål *Ferreira da Silva e Brito*, C-160/14, EU:C:2015:565, P 38.

är att säkerställa att medlemsstaternas praxis förblir enhetlig och motverka att tolkningen av EU-rätten inte utvecklas enhetligt i medlemsstaterna.¹⁷⁰

5.4 Finlands inställning till mervärdesskatt på inhyrd sjukvårdspersonal

Som framförts ovan ska, enligt CILFIT-doktrinen, frågan vara uppenbar för andra nationella domstolar varför det är relevant att undersöka hur andra medlemsstater har tolkat och tillämpat frågan om mervärdesskatt på inhyrd sjukvårdspersonal. I svallvågorna av Medcura-domen diskuteras ofta Finland som gått en annan väg i bedömningen om hur undantagsbestämmelserna gällande sjukvård och sjukvårdande behandling ska tillämpas.¹⁷¹

5.4.1 Den finska lagstiftningen

I finska Mervärdeskattelagen¹⁷² återfinns undantagsreglerna för sjukvård i 34 – 36 §§. I jämförelse med svenska ML innehåller finska ML en paragraf där det framgår att hälso- och sjukvårdstjänster är undantagna från mervärdesskatt.¹⁷³ Av 35 § finska ML är hälso- och sjukvårdstjänstbegreppet definierat. Det framgår av paragrafen att det i finskt mervärdesskattehänseende med hälso- och sjukvårdstjänster avses åtgärder för att bestämma en människas hälsotillstånd samt funktion- och arbetsförmåga eller för att återställa eller upprätthålla dennes hälsa. Inhyrd legitimerad sjukvårdspersonal faller inom 36 § p 5 finska ML i vilken det är stadgad att mervärdesskatt inte betalas på tjänster som överlåtes till någon annan som tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster alternativt är yrkesutbildad inom hälso- och sjukvården.

5.4.2 Ställningstagande

Finska skatteförvaltningen Vero Skatt har i ett ställningstagande¹⁷⁴ fastställt att överlåtelse av arbetskraft som utförs av yrkesutbildad personal inom hälsovården anses som en momsfri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster. För att tjänsten ska vara undantagen mervärdesskatt ska tre kriterier vara uppfyllda. Det krävs att köparen av tjänsten, och således den som överlåter den till en patient, är en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en privat hälso- och sjukvårdsenhet som har tillstånd i enlighet med lagen om privat hälso- och sjukvård. Vidare

¹⁷⁰ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s 251.

¹⁷¹ Se exempelvis de skiljaktiga i SRN förhandsbesked dnr 1-19/I.

¹⁷² 1993/1501. Nedan kallad finska ML.

¹⁷³ 34 § finska ML.

¹⁷⁴ Momsbeskattning av hälso- och sjukvården 2019-04-01, Dnr A97/200/2018.

förutsätts att den som utför tjänsten ska vara yrkesutbildade inom hälso- och sjukvården och att tjänsten är en hälso- eller sjukvårdstjänst.

Kriterierna är kumulativa och samtliga kriterier måste vara uppfyllda för att tjänsten ska vara undantagen från mervärdesskatt. Om exempelvis en yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvård utför socialvårdstjänster, är det en momspliktig försäljning av tjänst.

5.4.3 Finsk praxis

I HFD 2013:39 avgjorde finska HFD ett mål gällande huruvida mervärdesskatt skulle betalas vid försäljning av läkartjänster. B Ab anlätade A Ab som inhyrd läkare till B:s verksamhet i en kommunal hälsovårdscentral. Läkarna hos A Ab var legitimerade och införda i centralregistret över yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården. I bedömningen om dessa läkartjänster är undantagna mervärdesskatt hänvisade finska HFD till mervärdesskattedirektivet, EU-praxis samt tjänsternas karaktär och syfte. Finska HFD betraktade de läkartjänster som A Ab tillhandahöll som sådana hälso- och sjukvårdstjänster som är befriade från skatt i enlighet med finska ML och mervärdesskattedirektivet.

5.5 Parallell rättsbildning

En risk med att inte inhämta förhandsavgörande och få svar från EUD hur frågan ska hanteras är att parallell rättsbildning eller rättsutveckling uppstår. Harmonisering inom EU-rätten kan leda till fragmentisering vid implementering, tolkning och tillämpning av reglerna på nationell nivå i medlemsstaterna som i sin tur ger uttryck för parallell rättsbildning. Parallell rättsbildning eller rättsutveckling innebär att olika tolkningsmetoder används av myndigheter och domstolar som har att tolka harmoniserade normer.¹⁷⁵ Det finns skillnader i hur mervärdesskattesystemet har utformats på EU-nivå och svensk nivå vilket kan leda till en parallell rättsutveckling där systemen kommer att avvika från varandra i allt högre utsträckning.¹⁷⁶ Rättsutvecklingen inom EU ska vara uniform och om parallella rättsutvecklingar avseende reglering och tillämpning leder det till en ökad komplexitet.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Rendahl, Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv, s 88f.

¹⁷⁶ Rendahl, Momsrapport, s 89.

¹⁷⁷ Ibid, s 92.

Som framförts ovan skiljer sig såväl tolkningen som tillämpningen i frågan om uthyrning av legitimerad vårdpersonal mellan Sverige och Finland. En parallell rättsbildning har skett.

5.6 Sanktioner vid underlåtenhet att begära förhandsavgörande

I fall då den nationella domstolen underlåter att begära förhandsavgörande, då det är obligatoriskt, utgör fördragsbrott och kan kommissionen kan föra talan mot medlemsstaten enligt art 258 FEUF.

6 Sammanfattande slutsatser

6.1 Inledning

Syftet med avsnitt 6 är inte att tillföra något nytt till uppsatsen utan sammanfatta den genomgående analys som förts i uppsatsens tidigare avsnitt. Mot bakgrund av att HFD valt att göra en analog tillämpning av undantagen för socialt arbete respektive undervisning i sin tillämpning av undantagen för sjukvård, ämnar denna del av uppsatsen diskutera hur denna tillämpning förhåller sig till parallell rättstillämpning, *acte clair* -doktrinen och bestämmelsen om att inhämta förhandsavgörande i enighet med art 267 FEUF.

6.2 Analogin

I sin motivering i samtliga mål från 2020 har HFD ansett att det finns tillräcklig vägledning att hämta i ”*go fair*” och *Horizon College* då dessa rör tillämpligheten av undantag av hänsyn till allmänintresset i situationer som kunde bedömas som uthyrning av personal. Jag menar att, för att göra bedömningen huruvida tjänsterna kan rymmas inom undantagsområdet i det objektstyrda undantaget i art 132.1 (b) om sjukvård och sjukhusvård, kan analogin göras gällande på det sätt som HFD gjort. Till skillnad från art 132.1 (c) är artiklarna 132.1 (b), (g) och (i) uppbyggda på ett liknande sätt på så vis att de är bundna till platsen för tjänsten. Tjänsten ska utföras av ett offentligt organ eller under jämförbara sociala betingelser, eller av ett annat organ som av medlemsstaten är erkända. Samtliga artiklar innehåller också en utvidgning som undantar tjänster som är nära knutna eller med nära anknytning.

Vidare kan skillnaden mellan punkterna (b), (g) och (i) å ena sidan och punkten (c) å andra sidan identifieras genom förhållandet till artiklarna 133 och 134. Av ordalydelsen i de sistnämnda artiklarna framgår att de kan respektive ska tillämpas på undantag som avses i art

132.1 (b), (g), (h), (i), (l), (m) och (n). HFD framför att punkterna (b) och (c) har olika tillämpningsområden men ger inte uttryck för sin argumentation om varför frågan inte prövas mot punkten (c). Man hänvisar till bl. a. *Peters*-målet i den del som behandlar gränsdragningen mellan punkterna i sjukvårdsundantaget men bortser från de delar av domen som utvidgar tillämpningsområdet av art 132.1 (c). Liksom de skiljaktiga i SRN menar jag att frågan ska prövas mot punkten (c).

Som framförts ovan har Alhager uttalat att skatteregler ska vara klara och precisa varför det föreligger ett förbud mot analog tolkning till nackdel för den skattskyldige. De klagande i samtliga mål är skattskyldiga mot vilka HFD:s analoga tolkning och tillämpning drabbats negativt. Med det i beaktande är analogin inte rättssäker.

6.3 Acte clair

Efter det att HFD meddelade *Medcura*-domen och före de fyra domarna från februari 2020 meddelande EUD *Peters*-domen i vilken EUD vidgade tillämpningsmöjligheten av art 132.1 (c) i mervärdesskattedirektivet. HFD har haft att bedöma huruvida det föreligger något rimligt tvivel i hur frågan om tolkning och tillämpning av undantagsreglerna i art 132.1 (b) och (c) i fråga om uthyrning av legitimerad vårdpersonal. Med beaktande av CILFIT-kriterierna och främst risken för skillnader i rättspraxis mellan olika medlemsstater anser jag att HFD inte kan åberopa att *acte clair* föreligger som argument för att inte inhämta förhandsavgörande från EUD. Rättsläget är inte så uppenbart att det inte föreligger något rimligt tvivel i hur frågan ska avgöras. Vidare kan frågan inte antas vara uppenbar för andra nationella domstolar eftersom Finland har gjort en helt annan bedömning av sjukvårdsundantagets tillämpningsomfång. I det fall HFD menar att Finland har gjort en för vid tolkning anser jag att HFD har en skyldighet att inhämta ett förhandsavgörande för att förhindra att parallell rättsbildning uppstår. Vidare anser jag att det faktum att HFD inte motiverar varför art 132.1 (c) inte tillämpas på frågan, med bakgrund av *Peters*-domen, ger skäl för rimligt tvivel. Mot bakgrund av detta och i enlighet med art 267 FEUF är HFD skyldiga att inhämta förhandsavgörande.

6.4 Slutsats

Den slutsats och följlaktigen svaret på frågeställningen är att den analogi som HFD gjort hindras av 132.1 (c) utvidgande karaktär av sjukvårdsundantaget och att *acte clair* inte föreligger.

7 Källförteckning

7.1 Offentliga tryck

7.1.1 EU-fördrag

Fördraget om Europeiska unionen (FEU)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF)

7.1.2 EU-direktiv

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

7.1.3 Svenska författningar

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

Lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol

7.1.4 Propositioner

Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Prop. 2005/06:157 Vissa frågor om förhandsavgörande från EG-domstolen

7.1.5 Statens Offentliga Utredningar

SOU 2005:57. Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?

SOU 2015:93. Översyn av ersättning till kommuner och landsting för så kallad dold mervärdesskatt

7.1.6 Kommittédirektiv

Kommittédirektiv 2020:20 Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg.

7.1.7 Rättslig vägledning Skatteverket

Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt 2018-10-25, Dnr 202 398355-18/111

Momsersättning till kommuner

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/myndigheter/momsersattningtillkommuner.4.18e1b10334ebe8bc80005490.html>

7.1.8 Finska författningar

Mervärdesskattelag (30.12.1993/1501)

7.1.9 Rättslig vägledning Vero Skatt – Finland

Momsbeskattning av hälso- och sjukvården 2019-04-01, Dnr A97/200/2018

7.2 Praxis

7.2.1 EU-domstolen

EU-domstolens avgörande av den 27 mars 1963 i mål *Da Costa en Schaake*, C-28-30/62, EU:C:1963:6

EU-domstolens avgörande av den 15 juli 1964 i mål *Costa mot ENEL*, C-6/64, EU:C:1964:66

EU-domstolens avgörande av den 17 december 1970 i mål *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70, EU:C:1970:114

EU-domstolens avgörande av den 6 oktober 1982 i mål *CILFIT mot Ministero della Sanità*, C-283/81, EU:C:1982:335

EU-domstolens avgörande av den 23 februari 1988 i mål *Kommissionen mot Storbritannien*, C-353/85, EU:C:1988:82

EU-domstolens avgörande i förenade målen av den 22 februari 1989 i mål *Kommissionen mot Frankrike och Förenade Kungariket*, C-92/87 och C-93/87, EU:C:1989:77

EU-domstolens avgörande av den 13 mars 1997 i mål *Kommissionen mot Frankrike*, C-197/96, EU:C:1997:155

EU-domstolens avgörande av den 4 november 1997 i mål *Parfums Christian Dior*, C-337/95, EU:C:1997:517

EU-domstolens avgörande av den 11 januari 2001 i mål *Kommissionen mot Frankrike*, C-76/99, EU:C:2001:12

EU-domstolens avgörande av den 10 maj 2001 i mål *Kommissionen mot Nederländerna*, C-144/99, EU:C:2001:257

EU-domstolens avgörande av den 10 september 2002 i mål *Küger*, C-141/00, EU:C:2002:473

EU-domstolens avgörande av den 6 november 2003 i mål *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595

EU-domstolens avgörande av den 20 november 2003 i mål *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625

EU-domstolens avgörande av den 29 april 2004 i mål *Björnekulla*, C-371/02, EU:C:2004:275

EU-domstolens avgörande av den 26 maj 2005 i mål *Kingscrest Associates och Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322

EU-domstolens avgörande i förenade målen av den 1 december 2005 i mål *Ygeia*, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734

EU-domstolens avgörande i mål av den 21 februari 2006 i mål *Halifax m.fl.*, C-255/02, EU:C:2006:121

EU-domstolens avgörande av den 8 juni 2006 i mål *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380

EU-domstolens avgörande av den 4 juli 2006 i mål *Adeneler*, C-212/04, EU:C:2006:443

EU-domstolens avgörande av den 14 juni 2007 i mål *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343

EU-domstolens avgörande av den 16 oktober 2009 i mål *Canterbury Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571

EU-domstolens avgörande av den 10 juni 2010 i mål *Further Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334

EU-domstolens avgörande av den 13 mars 2014 i mål *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143

EU-domstolens avgörande av den 9 september 2015 i mål *Ferreira da Silva e Brito*, C-160/14, EU:C:2015:565

EU-domstolens avgörande av den 26 februari 2015 i de förenade målen *VDP Dental Laboratory*, C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116

EU-domstolens avgörande av den 12 mars 2015 i mål *”go fair”*, C-594/12, EU:C:2015:164

EU-domstolens avgörande av den 2 juli 2015 i mål *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437

EU-domstolens avgörande av den 18 september 2019 i mål *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753

7.2.2 Högsta Förvaltningsdomstolen Sverige

HFD 2018 ref 41 av den 7 juni 2018 – I uppsatsen refererad till som Medcura-domen

Dom i mål meddelad 5 februari 2020, mål nr 3447 – 19

Dom i mål meddelad 5 februari 2020, mål nr 3477 – 19

Dom i mål meddelad 5 februari 2020, mål nr 3478–19

Dom i mål meddelad 5 februari 2020, mål nr 4431 – 19

7.2.3 Högsta Förvaltningsdomstolen Finland

Dom av den 7 mars 2013 HFD 2013:39

7.2.4 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Skatterättsnämndens beslut den 8 december 2017 i ärende dnr 30–16/I

Skatterättsnämndens beslut den 21 maj 2019 i ärende dnr 1-19/I

Skatterättsnämndens beslut den 21 maj 2019 i ärende dnr 2-19/I

Skatterättsnämndens beslut den 21 maj 2019 i ärende dnr 42-18/I

Skatterättsnämndens beslut den 5 juli 2019 i ärende dnr 45-18/I

7.3 Litteratur

Bernitz, U., 2016. Förhandsavgöranden av EU-domstolen: utvecklingen av svenska domstolars hållning och praxis 2010–2015, Stockholm: SIEPS [cit. Bernitz, Förhandsavgöranden av EU-domstolen]

Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2018. Europarättens grunder Sjätte upplagan., Stockholm: Norstedts juridik [cit. Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder]

Frennberg, E., Hansson, U. & Jacobsson, M. 2019 Mervärdesskatt en kommentar Del 1, Stockholm: Gula biblioteket [cit. Frennberg et al, Mervärdesskatt en kommentar]

Kleerup, J., Kristoffersson, E. & Öberg, J., 2020. Mervärdesskatt i teori och praktik Sjunde upplagan., Stockholm: Nordstedts juridik [cit. Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik]

Kristoffersson, E. & Rendahl, P., 2019. Textbook on EU VAT 2nd ed, Uppsala: Iustus [cit. Kristoffersson & Rendahl, Textbook on VAT]

Lodin, S-O et al., 2017. Inkomstskatt 16:e uppl, Lund: Studentlitteratur [cit. Lodin et al. Inkomstskatt]

Påhlsson, R., 2015. Momsfri sjukvård: en rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt 1. uppl., Uppsala: Iustus [cit. Påhlsson, Momsfri sjukvård]

Reichel, J., 2018. EU-rättslig metod. I Korling, F. & Zamboni, M. (red.) Juridisk metodlära, Lund: Studentlitteratur AB. s 109–140 [cit. Reichel, EU-rättslig metod]

Rendahl, P., 2015. Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt Näringsliv [cit. Rendahl, Momsrapport]

Rendahl, P., 2019. Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen, p.2019 [cit. Rendahl, Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen]

Sandberg Nilsson, A., 2016. Momsens skattebas och skattesatser. Ett inspel till EU:s handlingsplan för moms, Svenskt Näringsliv [cit. Sandberg Nilsson, Momsens skattebas och skattesatser]

Sandberg Nilsson, A. & Westfahl, L., 2019. Rätt moms 2019, Stockholm: Sanoma Utbildning [cit. Sandberg Nilsson, Rätt moms 2019]

Ståhl, K., 2005. Fusionsdirektivet, Uppsala. [cit. Ståhl, Fusionsdirektivet]

Westberg, B., 2009. Mervärdesskattedirektivet: en kommentar, Stockholm: Thomson Reuters [cit. Westberg, Mervärdesskattedirektivet: en kommentar]

7.4 Artiklar

Nilsson, U., 2009. Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område, Svensk skattetidning, s. 64-69 [cit. Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område]

Rendahl, P. & Karlsson, H., 2019. Mervärdeskatt på sjukvård - en akut rättssäkerhetsfråga? Svensk Skattetidning, Iss. 4, pp. 257-.261 [cit. Rendahl & Karlsson, Mervärdesskatt på sjukvård – en akut rättssäkerhetsfråga?]

Rendahl, P., 2019. Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv. Skattenytt Akademiska Årsskrift 2018, 2019, pp. 85-.97 [cit. Rendahl, Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv]

Miljonsmäll för landstingen med ny moms

<https://www.dagensmedicin.se/artiklar/2018/10/26/miljonsmall-for-landsting-med-ny-moms/>

Regeringen och Centerpartiet i politisk strid om vårdmomsen

<https://www.svt.se/nyheter/inrikes/politisk-strid-om-vardmomsen-slar-hart-mot-glesbygden>

7.5 Digitala källor

Vårdföretagarna skriver till regeringen om den kommande utredningen om vårdmomsen

<https://www.vardforetagarna.se/2019/11/vardforetagarna-skriver-till-regeringen-om-den-kommande-utredningen-om-vardmomsen/>