

Ref 13

Ett bolag har inte ansetts förmedla sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning genom att hänvisa patienter till vårdgivare via en vårdplattform. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 24 februari 2023 följande dom (mål nr 5815-22).

Bakgrund

1. Omsättning av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Vissa verksamheter undantas emellertid från skatteplikt av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.

2. När någon förmedlar en tjänst i eget namn men för någon annans räkning ska tjänsten anses vara omsatt både av den som förmedlar tjänsten och förmedlarens huvudman. Om den tjänst som förmedlas omfattas av ett undantag från skatteplikt ska därför även förmedlarens omsättning av tjänsten omfattas av undantaget.

3. Sophiahemmet AB bedriver hälso- och sjukvård. Bolaget har utvecklat en digital plattform, vårdplattformen, som patienter kan använda för att boka tid för vård. Bolaget överväger att låta andra vårdgivare som bedriver vård i bolagets lokaler ansluta sig till plattformen. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta hur detta ska bedömas mervärdesskatterättsligt.

4. Av ansökan framgår följande. Patienten når plattformen via bolagets hemsida och fyller där i ett digitalt medicinskt kontaktformulär. En vårdlots, som är legitimerad inom hälso- och sjukvård och anställd av bolaget, kopplas in och vid behov kontaktas patienten för kompletterande frågor via chatt eller telefon. Utifrån uppgifterna som patienten lämnat gör vårdlotsen en första bedömning av vårdbehovet, kontaktar den vårdgivare som är mest lämpad att ge patienten vård och lämnar relevant information till vårdgivaren. Om vårdgivaren bedömer att patienten uppfyller kraven för läkarbesök kontaktar vårdgivaren patienten och bokar in en tid för undersökning. Patienten betalar bolaget för vården i förskott och vårdgivaren fakturerar i sin tur bolaget utifrån en fastställd prislista.

5. Bolaget frågade Skatterättsnämnden om bolagets deltagande vid vårdgivarnas tillhandahållande av sjukvård till patienterna utgör förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning

(fråga 1). Om svaret på frågan var ja ville bolaget veta om tjänsten som vårdgivaren tillhandahåller bolaget ska ses som identisk med den som bolaget tillhandahåller patienterna (fråga 2). Om svaret på fråga 1 var nej ville bolaget få svar på om den tjänst som bolaget tillhandahåller är en sådan tjänst med nära anknytning till sjukvård som är undantagen från mervärdesskatt (fråga 3).

6. Skatterättsnämnden kom fram till att det som bolaget tillhandahåller vårdgivarna i samband med hanteringen av patienter via vårdplattformen är administrativa tjänster med avseende på nya patienter (fråga 1) och att tillhandahållandet inte kan undantas från skatteplikt på den grunden att det ska ses som transaktioner nära knutna till vården (fråga 3). Som skäl för svaret på fråga 1 anförde nämnden att bolaget inte har något bestämmande inflytande över vården och inte deltar i utförandet av vården, utan att bolagets ansvar är begränsat till att patienten på ett smidigt sätt ska komma i kontakt med lämplig vårdgivare.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

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

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

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

Rättslig reglering m.m.

Förmedling i eget namn för annans räkning

10. Av 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppstår likviden för varan eller tjänsten ska, vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten, denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

11. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) där det anges att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

12. Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 28 skapar den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna ska anses först ha mottagit de aktuella tjänsterna från huvudmannen och därefter själv ha tillhandahållit tjänsterna till kunden. Fiktionen avser även tillämpningen av de undantag från mervärdesskatt som finns i direktivet. Det innebär att om de tjänster som förmedlas är undantagna från mervärdesskatteplikt gäller det även i förhållandet mellan huvudmannen och förmedlaren (Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkterna 35 och 36).

Undantag från skatteplikt för sjukvård

13. Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna.

14. Denna bestämmelse motsvarar artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikeln ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa som utförs av vissa uppräknade organ och inrättningar. Av artikel 134 framgår dock att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte omfattas av undantaget i artikel 132.1 b när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förmedling i eget namn för annans räkning?

15. Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om bolaget förmedlar sjukvårdstjänster i eget namn för vårdgivarnas räkning.

16. Av praxis från EU-domstolen framgår att bedömningen av om en förmedlare agerar i eget namn ska göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I synnerhet ska arten av de avtalsförpliktelser som åligger förmedlaren gentemot dennes kunder beaktas (Henfling m.fl., punkt 40 och där angivna rättsfall).

17. EU-domstolen har vidare klarlagt att i ett fall då en beskattningsbar person uppträder som förmedlare i eget namn skapas det inte något direkt rättsförhållande mellan förmedlarens kunder och

det företag för vars räkning förmedlaren uppträder, utan i stället uppstår ett rättsförhållande mellan förmedlaren och kunden och ett annat rättsförhållande mellan förmedlaren och företaget (Henfling m.fl., punkt 33).

18. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får dessa uttalanden från EU-domstolen förstås på så sätt att bedömningen av om en förmedlare agerar i eget namn i första hand ska göras utifrån innehållet i det avtal som ingås mellan förmedlaren och kunden. Om detta avtal innefattar en förpliktelse för förmedlaren gentemot kunden att se till att kunden erhåller den vara eller tjänst som omfattas av förmedlingsuppdraget så talar detta starkt för att förmedlaren agerar i eget namn.

19. Andra omständigheter som kan beaktas vid bedömningen av om en förmedling sker i eget namn är enligt EU-domstolen t.ex. om kunderna känner till förmedlaren, om förmedlaren kan neka att ingå avtal med kunden, om förmedlarens verksamhet kräver tillstånd, om namnet på huvudmannen förekommer på kvittot som ställs ut av förmedlaren, om kunden godkänner villkor som huvudmannen har ställt upp, om den affärsrörelse som förmedlaren bedriver tillhör huvudmannen och om förmedlaren har försetts med skyltar med huvudmannens namn (Henfling m.fl., punkterna 32 och 43). Dessa exempel visar att – förutom innehållet i avtalet mellan förmedlaren och kunden – även sådant som förmedlarens självständighet i förhållande till huvudmannen samt det sätt som förmedlaren uppträder utåt och vem som kunderna uppfattar som sin motpart är av vikt vid bedömningen.

20. Av lämnade förutsättningar framgår att bolaget kontrollerar vårdplattformen och de administrativa tjänster som tillhandahålls inom ramen för denna. Det är bolaget som styr över tillhandahållandet från det att patienten kontaktar bolaget via plattformen till dess att vådrapporten lämnas över till vårdgivaren. Bolaget bestämmer vilken vårdgivare som en patient ska hänvisas till samt har inflytande över prissättningen och tar betalt av patienten. Det är endast bolagets namn som förekommer på plattformen och på kvittot till patienten. Samtliga dessa omständigheter talar för att bolaget agerar som förmedlare av sjukvårdstjänster i eget namn.

21. Bolagets åtagande gentemot patienten innefattar, såvitt framgår, emellertid inte någon förpliktelse för bolaget att se till att den vård som patienten har behov av kommer till stånd. Rättsförhållandet mellan bolaget och patienten omfattar således inte den tjänst som efterfrågas, dvs. själva sjukvårdstjänsten (jfr punkterna 16–18 ovan).

22. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets tillhandahållanden inte kan anses vara förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn. Tillhandahållandena får i stället betraktas som administrativa tjänster som syftar till att koppla samman vårdgivare och patient.

23. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 ska således fastställas. Bolagets fråga 2 förfaller därmed.

Tjänster nära knutna till sjukvård?

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

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

26. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas även såvitt avser fråga 3.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Askersjö, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Josefine Lloyd*.

Skatterättsnämnden (2022-09-06, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Vad Sophiahemmet AB (Bolaget) tillhandahåller vårdgivarna i samband med hanteringen av patienter via vårdplattformen är administrativa tjänster med avseende på nya patienter.

Fråga 3: Det i ansökan beskrivna tillhandahållandet kan inte undantas från skatteplikt på den grunden att det ska ses som transaktioner nära knutna till vården.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1 och 2

Patienten loggar in på vårdplattformen och fyller i ett digitalt medicinskt formulär som hanteras av en av Bolaget anställd vårdlots. Vårdlotsen gör en första bedömning av patienten samt dennes vårdbehov och tar kontakt med den mest lämpade utföraren av vårdtjänsten. För det fall vårdlotsen väljer en ansluten vårdgivare överlämnas samtlig relevant information till denne, som sedan tar kontakten med patienten och bokar in en tid för besök samt presenterar en vårdplan. Den anslutna vårdgivaren bekräftar till Bolaget att tidsbokning skett och lämnar information om vilken typ av vårdtjänst som ska tillhandahållas patienten. Bolaget fakturerar patienten och tar betalt. Därefter tillhandahåller vårdgivaren vård till patienten och fakturerar Bolaget.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär Bolagets åtagande i samband med hanteringen av patienter via plattformen att Bolaget tillhandahåller vårdgivarna administrativa tjänster vad gäller de nya patienterna. Det är emellertid vårdgivarna som utför vårdtjänsterna gentemot patienten och som är medicinskt, juridiskt och affärsmässigt ansvariga för den vård som tillhandahålls. Bolaget har inte något bestämmande inflytande över vården och deltar inte i utförandet av vården, utan Bolagets ansvar är begränsat till att patienten på ett smidigt sätt ska komma i kontakt med lämplig vårdgivare.

Bolagets deltagande vid vårdgivarnas tillhandahållande av sjukvård till patienterna utgör därför enligt Skatterättsnämndens mening inte förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning i enlighet med 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Dess tillhandahållande är i stället begränsat till administrativa tjänster vilka tillhandahålls vårdgivarna. Tillhandahållandet kan därför inte heller klassificeras som en tjänst identisk med den tjänst som vårdgivaren tillhandahåller patienterna. Fråga 2 förfaller därmed.

Fråga 3

För att Bolagets tillhandahållande till vårdgivarna ska anses vara en sådan tjänst med nära anknytning till sjukvård som är undantagen enligt 3 kap. 4 § ML krävs bl.a. att det utan hjälp av tillhandahållandet är omöjligt att garantera att vårdgivarna kan erbjuda patienterna en likvärdig vård samt att det grundläggande syftet inte får vara att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag, som måste betala mervärdesskatt (Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 34-42). Där noterar Skatterättsnämnden att Bolagets tillhandahållande inte uppfyller samtliga krav. Det framgår inte annat än att Bolagets verksamhet drivs i syfte att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt samt att tillhandahållandet att ge patienterna en likvärdig behandling skulle kunna ske oavsett Bolagets inblandning. Tillhandahållandet kan därmed inte undantas från skatteplikt på den grunden att det ska ses som en transaktion nära knuten till vården (jfr HFD 2018 ref. 41).

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag att tillhandahållandet utgör förmedling i eget namn för annans räkning av en undantagen vårdtjänst.

Majoriteten anser att bolagets deltagande vid vårdgivarnas tillhandahållande av sjukvård till patienterna inte utgör förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning utan administrativa tjänster till vårdgivarna. Majoriteten anger att bolaget inte har något bestämmande inflytande över vården, utan att ansvaret är begränsat till att patienten på ett smidigt sätt ska komma kontakt med lämplig vårdgivare. Majoriteten anser därför att tillhandahållandet inte utgör förmedling av sjukvårdstjänster i eget namn för annans räkning.

För det första konstaterar jag att begreppet förmedling inte är ett i momshänseende klarlagt begrepp. Det finns ingen definition av begreppet förmedling varken i ML eller i mervärdesskattedirektivet. Däremot finns 13 olika begrepp i ML som beskriver olika förmedlingssituationer att jämföras med direktivets sex olika varianter (190207 PwC kartläggning åt Svenskt Näringsliv).

För det andra konstaterar jag att ökad digitalisering och transaktioner via plattformar har medfört omfattande förändringar i mervärdesskattedirektivet dels år 2015 avseende e-, tele- och sändningstjänster, dels år 2021 i samband med e-handelsdirektivet. Förmedling har blivit ett än mer centralt begrepp som dock kvarstår odefinierat, däremot har en presumptionsregel införts 2015 och deemed-supply-regler (den som möjliggör) 2021. I artikel 9a i tillämpningsförordningen anges att "ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning" och e-handelsdirektivet har infört nya förmedlingssituationer i ML som uppkommer när "ett elektroniskt gränssnitt möjliggör omsättning".

Förändringar av direktiv och tillämpningsregler har påverkat begreppet förmedling och den praktiska tillämpningen vilket diskuteras inom olika EU-grupper och pågående utvärderingar (Group of the future of VAT, GFV No 116, EUC final report VAT in the Digital Age – Volume 2: The VAT treatment of the platform economy) och i artiklar och avhandlingar (2017 Oskar Henkow, Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?, 2021 Daria Carmalac, Master Thesis at Lund University, Types of Intermediation for VAT Purposes).

Oskar Henkow diskuterar samspelet mellan artikel 9a i tillämpningsförordningen och artikel 28 i mervärdesskattedirektivet och uttrycker att artikel 9a måste tillämpas som en källa för tolkning av artikel 28 beträffande alla typer av tjänster, inte bara de som anges i artikel 9a. Henkow menar att ett sådant synsätt är i linje med neutralitetsprincipen och säkerställer likabehandling för liknande situationer och EU-domstolens uttalande om den allmänna räckvidden i artikel 28 i Henfling-målet.

Daria Carmalacs avhandling diskuterar utifrån EU-rättspraxis och förändrat mervärdesskattedirektiv, vad som utgör tecken på förmedling i eget respektive annans namn och om den förflyttning som införandet av presumptionsreglerna inneburit för bedömningen. På frågan vad kravet på att delta i en leverans innebär anges att konceptet kräver att inte bara de formella utan också de faktiska (ekonomiska) delarna av relationen beaktas. Baserat på rättspraxis och artikel 9a i tillämpningsförordningen, måste en förmedlare i eget namn delta i en leverans men inte tillhandahålla tjänsterna eller varorna själv. Carmalac sammanfattar att mervärdesskattedirektivet inte ger någon vägledning om tolkningen av dessa kriterier, men

att det från EU:s rättspraxis kan härledas att man ska beakta avtalsförhållandet mellan de inblandade parterna samt den kommersiella och ekonomiska verkligheten.

För det tredje ifrågasätter jag, oaktat förändrat mervärdesskattedirektiv och införande av presumptionsregler för plattformar, varför bestämmande inflytande över vården är det avgörande för att särskilja förmedling i eget namn med förmedling i annans namn.

Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet skapar den rättsliga fiktionen av att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman, först ha mottagit tjänsterna från kommittenten och därefter själv tillhandahålla tjänsten till kunden (Henfling punkt 35). Fiktionen som skapas genom artikel 28 avser även undantag från mervärdesskatt (punkt 36). Villkoret i artikel 28 att den skattskyldige ska handla i sitt eget namn, ska tolkas utifrån aktuellt avtalsförhållande tillsammans med samtliga omständigheter i det enskilda fallet (punkt 40–44).

Enligt Skatteverket krävs att förmedlaren har ansvaret för och kontroll över tillhandahållandet för att det ska vara fråga om förmedling i eget namn. Bestämmande inflytande anses vara en sådan omständighet. Skatteverket hänvisar till RÅ 2002 ref. 113 kring graden av självständighet hos en förmedlare. RÅ 2002 ref. 113 avsåg dock gränsdragningen mellan förmedling i eget namn och ordinär återförsäljning och inte gränsdragningen mellan eget och annans namn. Såväl Skatteverket som majoritetens resonemang om att bolaget måste ha ett bestämmande inflytande över tillhandahållandet finner jag inget rättsligt stöd för. Vidare anser jag att ett sådant resonemang går för långt och talar i stället för egen försäljning och undergräver behovet av en rättslig fiktion i form av förmedling i eget namn. Vidare konstaterar jag att utvecklingen av direktivet kring plattformsekonomin går i rakt motsatt riktning genom att presumera att plattformen agerar i eget namn.

Sammanfattningsvis anser jag att förmedlingsavtalet tillsammans med alla de omständigheter som bolaget redogör för, innebär förmedling i eget namn för annans räkning av en undantagen vårdtjänst.