

|                        |   |                   |   |
|------------------------|---|-------------------|---|
| <b>Målnummer:</b>      | 691-02  | <b>Avdelning:</b> | 2 |
| <b>Avgörandedatum:</b> | 2003-05-27  |                   |   |
| <b>Rubrik:</b>         | Ett bolag bedriver försäljning av vaccin och serum till bl.a. privatläkare. Försäljningen har ansetts innebära utlämnande av läkemedel enligt recept och därmed vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt. |                   |   |
| <b>Lagrum:</b>         | 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200)   |                   |   |
| <b>Rättsfall:</b>      | RÅ 2001 not. 40   |                   |   |

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande: Bolaget bedriver sedan 1997 verksamhet i form av försäljning av vaccin och serum till bl.a. privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler. En läkare kan i praktiken förvärva vaccin och serum från bolaget på två olika sätt. Läkaren kan antingen beställa läkemedlet "in manu medici", vilket innebär att läkaren skriver ut medlet till sig själv för användning på mottagningen, eller använda sig av en beställningsblankett. Receptet eller beställningsblanketten skickas till bolaget som levererar beställt läkemedel, i form av en färdig produkt, direkt till läkarens mottagning. Bolaget önskade besked om dess försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentraler omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, såsom läkemedel som lämnas ut enligt recept.

Skatterättsnämnden (2002-01-09, Wingren, ordförande, Nyström, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Bolagets aktuella försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare och läkare vid vaccinations- och vårdcentraler utgör, oavsett vilket av de två olika sätten för beställning som läkaren tillämpar, sådan omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept som avses i 3 kap. 23 § 2 ML. - Motivering. - Enligt 3 kap. 23 § 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus. - Det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) innehåller inte något undantag motsvarande det svenska undantaget för läkemedel. Sverige har emellertid enligt bilaga XV avsnitt IX punkt 2 z i anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen rätt att under en övergångsperiod från skatteplikt undanta försäljning av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel. - Begreppet "lämnas ut enligt recept" har inte definierats vare sig i lagtexten eller i förarbetena. Undantaget från skatteplikten för försäljning av läkemedel som lämnas ut enligt recept kan härledas tillbaka till förordningen (1959:507) om allmän varuskatt enligt vilken läkemedel som försåldes enligt recept undantogs från skatteplikt (2 kap. 10 § 1 mom. 8). Av förarbetena framgår att 1952 års kommitté för indirekta skatter inte hade tagit upp läkemedel bland de från skatteplikt undantagna varorna. Vid remissbehandlingen framhöll dåvarande medicinalstyrelsen bl.a. att en beskattning av läkemedel motverkade strävandena att begränsa läkemedelskostnaderna. Styrelsen ifrågasatte om inte i vart fall den del av läkemedelskonsumtionen som utgjordes av försäljning enligt recept och till sjukhus borde undantas från varubeskattningen. Departementschefen fann att vad medicinalstyrelsen anförde förtjänade beaktande (prop. 1959:162 s. 191). -

Bestämmelsen överfördes utan ändring av innebörden till den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt. I förarbetena framhölls att undantagen avsåg en fullständig skattefrihet för bl.a. läkemedel även om undantagen gällde endast de färdiga produkterna vid försäljning under bestämda villkor (prop. 1968:100 s. 90 och s. 107). Bestämmelsen överfördes utan ändringar till ML (jfr prop. 1993/94:99 s. 156 samt prop. 1994/95:57 s. 95). - För tillämpningen av bestämmelsen i lagen om mervärdesskatt utfärdade dåvarande Riksskattenämnden den 30 december 1968 vissa anvisningar (RSN II 1969:59.6). I anvisningarna anfördes att begreppet recept definierades i medicinalstyrelsens kungörelse 1965:100 angående förordnande och utlämnande av läkemedel från apotek m.m. (receptkungörelsen). Enligt 3 § nämnda kungörelse förstods med recept av person som ägde utöva läkar-, tandläkar- eller veterinäryrket, skriftligen eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Riksskattenämnden fann att som recept i mervärdesskattehänseende borde betraktas vad som enligt receptkungörelsen utgjorde recept. Begreppet recept har även i av Riksskatteverket (RSV) senare meddelade anvisningar getts samma innebörd (se RSV Im 1981:6 och RSV Im 1984:3). - Det kan vidare noteras att enligt rådets direktiv 92/26/EEG om klassificeringen vid tillhandahållande av humanläkemedel avses med recept varje beställning som utfärdats av en yrkesverksam person med behörighet att förskriva läkemedel. - Läkemedelsverket har i föreskrifter om förordnande och utlämnande av läkemedel m.m. (receptföreskrifter) /LVFS 97:10/, som trätt i kraft den 1 januari 1998, definierat recept som ordination av läkemedel eller teknisk sprit för enskild användare utfärdad av behörig förordnare. Med rekvisition avses vidare enligt föreskrifterna beställning av läkemedel eller teknisk sprit från apotek av en behörig förordnare. Fråga i ärendet är om denna numera snävare definition av begreppet recept i Läkemedelsverkets föreskrifter medför att begreppet recept skall ges motsvarande mer begränsade innebörd även vid tillämpningen av 3 kap. 23 § 2 ML. - Nämnden gör följande bedömning. - I bestämmelserna om undantag från skatteplikt i ML förekommer flera till sin innebörd inte närmare preciserade begrepp som t.ex. det i ärendet aktuella "läkemedel som lämnas ut enligt recept". För att kunna fastställa innebörden av sådana begrepp får ledning sökas i förarbetena till bestämmelserna och i förekommande fall även i annan rättslig reglering där begreppet används. De tidigare återgivna förarbetsuttalandena ger inte uttryck för att undantaget för läkemedel som lämnas ut enligt recept skall ges ett snävt tillämpningsområde. De åberopade anvisningarna från dåvarande Riksskattenämnden och RSV angående tillämpningen av undantaget ger genom hänvisningen till dåvarande receptkungörelsen m.m. också uttryck för en förhållandevis vid tolkning av vilka läkemedel som omfattas av undantaget. Mot denna bakgrund kan enligt nämndens mening det förhållandet att begreppet "recept" genom Läkemedelsverkets föreskrifter LVFS 97:10, av skäl som inte kan antas ha någon anknytning till mervärdesskatten, getts en mer inskränkt betydelse inte leda till att begreppet recept i 3 kap. 23 § 2 ML, i strid mot vad som får anses ha gällt tidigare, skall ges en motsvarande begränsad innebörd. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

RSV överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att bolagets omsättning av vaccin och serum till vårdcentraler, privatläkare, husläkare och vaccinationscentraler var skattepliktig till mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Den aktuella bestämmelsen är ett undantag från annars gällande skatteplikt enligt ML. Undantaget innebär i sin helhet en avvikelse från EG:s gemensamma mervärdesskatte regler och skall inte tillämpas extensivt. Bestämmelsen har varit inriktad på den handel som bedrivits av apoteken och på det särskilda receptsystem som där har tillämpats. Verksamhet med försäljning direkt till t.ex. läkare av den som har partihandelstillstånd, och utan att något receptkrav gäller, kan inte hanteras på samma sätt.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolagets försäljning av vaccin och serum är underkastad samma receptkrav som apotekens försäljning av receptbelagda läkemedel. Att tolka lagen på så sätt att

bolagets, men inte apotekens, försäljning mot recept inte omfattas av undantaget från skatteplikt är inte förenligt med gällande rätt. Lagstiftarens avsikt var att begränsa läkemedelskostnaderna genom att från skatteplikt undanta all försäljning av läkemedel mot recept.

Regeringsrätten (2003-05-27, Billum, Almgren, Melin, Stävberg, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har sedan 1997 tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler. Frågan i målet är om denna försäljning omfattas av det undantag från mervärdesskatt som finns i 3 kap. 23 § 2 ML. Enligt den bestämmelsen undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning.

Bestämmelsen i ML utgör ett undantag från EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG) som saknar en motsvarande skattefrihetsregel. Den grundar sig på en särskild bestämmelse i anslutningsfördraget mellan EU:s medlemsstater och Norge, Finland, Sverige och Österrike (SFS 1994:1501, bilaga XV). Enligt fördragsbestämmelsen får Sverige under en övergångstid ha sådan skattebefrielse som avser tillhandahållande av bl.a. läkemedel.

En undantagsbestämmelse med skattebefrielse för läkemedel har funnits i den svenska mervärdesbeskattningen sedan denna tillkom 1968. Vid införandet av lagen om mervärdeskatt angavs i förarbetena att undantaget endast avsåg försäljning av läkemedel enligt recept och till sjukhus (prop. 1968:100 s. 107). Recept ansågs, enligt då gällande föreskrifter utfärdade av Medicinalstyrelsen, vara en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar således att med recept avsågs även läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, dvs. vad som med den terminologi som kommit till användning i Läkemedelsverkets föreskrifter (LVFS 1997:10) numera betecknas som rekvisition. Detta innebar i sin tur att skattefrihet gällde för apotekens tillhandahållande av läkemedel till såväl patienter som läkare. Sådant var således rättsläget vid tillkomsten av 1968 års lag om mervärdeskatt. Av förarbetena till ML framgår att någon saklig ändring inte var avsedd vid överflyttningen av undantagsregeln från den äldre lagen till ML (prop. 1993/94:99 s. 156).

Vid tiden för Sveriges anslutning till EU fanns undantagsregeln i den ovan nämnda paragrafen i ML. Bestämmelsen ändrades inte vid Sveriges inträde i EU och den har inte heller ändrats därefter.

Med hänsyn till det nu sagda får antas att den i anslutningsfördraget intagna undantagsbestämmelsen har tillkommit för att Sverige under en övergångsperiod skall kunna behålla skattefriheten vid tillhandahållande av läkemedel i den omfattning den hade vid landets inträde i EU. Någon ändring av det skattefria området kan således inte antas ha skett i och med Sveriges inträde i EU. Inte heller senare synes någon förändring av det skattefria området ha varit aktuell.

Det skattefria område som avses med undantaget i anslutningsfördraget får därför alltså anses omfatta detaljhandel med läkemedel till - förutom sjukhus - såväl patienter som läkare. Det förhållandet att sådan omsättning numera i viss begränsad omfattning kan företas även av annan än apotek innebär inte en utvidgning i sakligt hänseende av det medgivna undantaget. Att, som Regeringsrätten framhållit i rättsfallet RÅ 2001 not. 40, undantagsregeln i ML utgör ett undantag från den EG-rättsliga regleringen och som sådan skall tolkas restriktivt, hindrar därför inte att den i såväl nationell som EG-rättslig mervärdesskattelagstiftning grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls.

Mot nu angiven bakgrund bör Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens

förhandsbesked.

Föredraget 2003-04-29, föredragande Kristiansson, målnummer 691-2002

---

**Sökord:**

**Litteratur:** Prop. 1959:162 s. 148-149 och 191; prop. 1968:100 s. 90 och 107; prop. 1989/90:111 s. 108; prop. 1993/94:99 s. 156