

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4461-10

meddelad i Stockholm den 24 september 2013

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

PFC Clinic AB, 556700-6316  
Rosenlundsgatan 29 A  
118 63 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 20 maj 2010 i mål nr 8054-08, se bilaga

## **SAKEN**

Mervärdesskatt för redovisningsperioden maj 2007

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Med ändring av underinstansernas avgöranden förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att PFC Clinic AB får göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till bolagets verksamhet med estetiska operationer och behandlingar, i den mån åtgärderna inte har utförts i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa.

Målet visas åter till Skatteverket för fastställande av avdragets storlek.

Dok.Id 138586

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

**BAKGRUND**

PFC Clinic AB erbjuder medicinska tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar. Den estetiska kirurgin har uppgetts kunna vara av antingen kosmetisk eller s.k. rekonstruktiv art. De operationer som utförts består av åtgärder i form av bröstförstoring, bröstförminskning, bröstlyft, bukplastik, fettsugning, ansiktslyft, pannlyft, operation av ögon, öron och näsor samt andra plastikkirurgiska ingrepp. Bolaget utförde även behandlingar såsom permanent hårborttagning med IPL (intense pulsed light), hudföryngring med IPL, cellulitbehandling samt injektioner med Botox och Restylane.

Bolaget, som inte redovisade någon utgående mervärdesskatt för den aktuella redovisningsperioden, yrkade återbetalning av den ingående mervärdesskatten i verksamheten. Skatteverket avslog återbetalningsyrkandet. Sedan Länsrätten i Stockholms län bifallit bolagets överklagande förklarade Kammarrätten i Stockholm att bolagets tjänster avseende operationer och behandlingar som är rekonstruktiva eller utförs av psykiska skäl utgör från skatteplikt undantagen omsättning, om åtgärderna vidtas av personal med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Målet visades åter till Skatteverket för prövning av bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet härmed.

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med undanröjande av kammarrättens dom, beslutar att bolagets tjänster utgör från skatteplikt undantagen sjukvård enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och att bolaget därför inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till verksamheten.

Bolaget bestrider Skatteverkets överklagande och yrkar för egen del att bolaget ska ha rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt. Som stöd för yrkandet anförs bl.a. att landstingen har rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt även vid icke mervärdesskattepliktig verksamhet.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET***Rättslig reglering*

Omsättning av tjänster som utgör sjukvård är enligt 3 kap. 4 § ML undantagen från skatteplikt. Med sjukvård förstås enligt 3 kap. 5 § att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller inom enskild verksamhet vid inrättningar för slutenvård, eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Enligt artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, ska medlemsstaterna 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 sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.
- Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

*Förhandsavgörande från EU-domstolen*

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 8 februari 2012 att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Högsta förvaltningsdomstolen ställde följande frågor.

1. Ska artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet tolkas så att där angivna undantag från skatteplikt omfattar sådana tjänster som är aktuella i målet och som består i
  - a) estetiska operationer,
  - b) estetiska behandlingar.

2. Påverkas bedömningen av om operationerna eller behandlingarna utförs med syfte att förebygga eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador.

3. Om syftet ska tillmätas betydelse, kan patientens uppfattning om ändamålet med åtgärden beaktas.

4. Har det någon betydelse för bedömningen om åtgärden utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med denna.

EU-domstolen meddelade dom den 21 mars 2013 (mål C-91/12) och besvarade frågorna enligt följande.

Artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på följande sätt:

– Sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet och som består i estetiska operationer och estetiska behandlingar omfattas av begreppen ”sjukvård” eller ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 b och c i direktivet, när de utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa.

– Den rent subjektiva uppfattning som en person som genomgår ett estetiskt ingrepp har om ingreppet är inte i sig avgörande vid bedömningen av huruvida ingreppet har ett terapeutiskt syfte.

– Omständigheter som att sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen, kan påverka bedömningen av huruvida sådana ingrepp som de som är aktuella i det nationella

Mål nr  
4461-10

målet omfattas av begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 eller av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i direktivet.

– Bedömningen av huruvida sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b eller c i direktiv 2006/112 ska ske med beaktande av samtliga de krav som ställs upp i dessa två bestämmelser samt med beaktande av andra relevanta bestämmelser i kapitel 1 och 2 i avdelning IX i direktivet, som till exempel – vad beträffar artikel 132.1 b i direktivet – artiklarna 131, 133 och 134 i direktivet.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Frågan i målet är i vad mån bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i verksamheten. Rätt till avdrag förutsätter att den ingående skatten hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § ML. Om den ingående skatten avser förvärv som görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatt som hänför sig till den delen av verksamheten, 8 kap. 13 § första stycket.

Bolaget har därför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt endast i den mån skatten hänför sig till förvärv för sådana operationer och behandlingar som inte utgör från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård.

För bolagets del kan inte därutöver de särskilda regler som gäller enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund medföra en ytterligare rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt.

Av EU-domstolens dom framgår att begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet och begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i samma direktiv avser tjänster som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller hälsoproblem (punkt 25).

Av domen framgår vidare att även medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – människors hälsa kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (punkt 27). I den mån sådana tjänster som de som är aktuella i målet utförs i syfte att behandla eller tillhandahålla vård för personer som till följd av sjukdomar, skador eller medfödda kroppsfel är i behov av estetisk kirurgi, skulle de således kunna omfattas av begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i direktivet. Ingrepp som utförs av rent kosmetiska skäl kan däremot inte anses omfattade av dessa begrepp (punkt 29).

Uttrycket ”medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador” i 3 kap. 5 § ML ska tolkas i överensstämmelse med den innebörd som EU-domstolen har gett direktivets uttryck ”sjukvård” och ”sjukvårdande behandling”. ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt för sjukvård ska därför förstås så att de endast ska tillämpas på sådana medicinska åtgärder som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. Sådana estetiska operationer och behandlingar som utförs med annat syfte omfattas inte av undantaget från skatteplikt.

För att undantaget från skatteplikt avseende sjukvård ska vara tillämpligt för bolagets del förutsätts också att åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Såvitt framgår är detta fallet med de estetiska operationer och behandlingar som är aktuella i målet.

Bolagets tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar tillhandahålls både direkt till privatpersoner och på uppdrag av olika landsting. De kirurgiska ingreppen har angetts vara av både kosmetisk och rekonstruktiv art. Utredningen visar emellertid inte i vilken utsträckning tjänsterna tillhandahållits i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. Förekomsten av ett sådant syfte med åtgärderna är, som framgått, avgörande för om de utförda

# DOM

Mål nr  
4461-10

tjänsterna är skattepliktiga eller inte och därmed för avdragsrättens omfattning. Det bör ankomma på Skatteverket att med ledning av vad som angetts i denna dom bestämma beloppet av den skatt som får dras av.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Gustaf Sandström, Lennart Hamberg, Margit Knutsson, Erik Nymansson och Elisabeth Rynning.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Erika Örbom.