

**En apnéskena utgör inte en sådan dentalteknisk produkt som är undantagen från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.**

Lagrum:

3 kap. 4 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200); artikel 132.1 e mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående mervärdesskatt framgick bl.a. följande. *ResMed SAS* (bolaget) tillverkar en apnéskena (produkten) som minskar förträngningar i svalgpartiet i syfte att undvika snarkning och obstruktiv sömnapné. Skenan är utformad för munhålan och specifikt anpassad efter varje patients anatomi och behov. – Patienten kontaktar själv en tandläkare med anledning av sina besvär eller remitteras till tandläkaren från en sömnstörningsklinik. Tandläkaren gör ett avtryck av patientens käke och tanduppsättning och skickar avtrycket och övrigt diagnostiskt material till bolagets dentallaboratorium för tillverkning av produkten. Den färdiga produkten sänds till tandläkaren som i sin tur levererar den till patienten. – Bolaget saknar etablering i Sverige och avser att sälja produkten huvudsakligen till svenska tandläkarbolag med leverans direkt från sitt dentallaboratorium i Frankrike.

*Bolaget* ville veta om apnéskenan omfattades av undantaget från skatteplikt för dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. – Bolaget ansåg att så borde vara fallet. Produkten ändrar utformningen av munhålan genom att manipulera underkäkens placering. Den har i allt väsentligt samma utformning som andra dentaltekniska produkter.

*Skatteverket* ansåg att produkten inte omfattas av det aktuella undantaget eftersom den inte är avsedd att åtgärda hälsoproblem i själva munhålan eller med tänderna. Produkten kan inte jämföras med en bettskena, där syftet är att skydda tänderna.

*Skatterättsnämnden (2014-07-03, Svanberg, ordförande, Ohlson, Bohlin, Fored, Harmsen Hogendoorn, Odeén, Sandberg Nilsson)* yttrade: *Förhandsbesked* – *ResMed SAS*:s omsättning av den i ärendet aktuella varan omfattas inte av undantaget från skatteplikt för dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML. – *Motivering* – – – Rättsligt – Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 4 § första stycket ML omsättning av tjänster som utgör, såvitt nu är i fråga, tandvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. Enligt andra stycket andra strecksatsen omfattar undantaget även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. – Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. – Undantaget från skatteplikt för dentaltekniska produkter

infördes den 1 januari 1974 genom ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt. Av förarbetena framgår att bestämmelsen avser tandbryggor, tandkronor, proteser och andra dentaltekniska produkter avsedda för patienter. Undantaget från skatteplikt syftade till att undvika att varorna fick en högre skattebelastning om de framställdes av ett dentallaboratorium än om de framställdes av en tandläkare eller av en hos tandläkaren anställd tandtekniker (prop. 1973:163 s. 123 och 132). – Bestämmelsen fördes i sak oförändrad in i nuvarande mervärdesskattelagen, vilken trädde ikraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:99 s. 152). – När det gäller motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) kan till en början konstateras att begreppet tandvård inte omnämns särskilt i direktivet utan omfattas av begreppen sjukvård och sjukvårdande behandling i artiklarna 132.1 b och c. Därutöver undantas enligt artikel 132.1 e tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker. – Utredningen om teknisk EU-anpassning av de indirekta skatterna ansåg att ML:s bestämmelser om skattebefrielse inom området för sjukvård och tandvård i allt väsentligt överensstämde med motsvarande regler i dåvarande sjätte direktivet. Utredningen gick inte närmare in på bestämmelserna i 3 kap. 4 och 6 §§ utan konstaterade att omfattningen av vad som är skattefritt i hög grad beror på hur de enskilda medlemsstaterna definierar begreppen och att det föreligger en betydande nationell handlingsfrihet (SOU 1994:88 s. 118). Mot den bakgrunden aktualiserades inte någon ändring av bestämmelserna inför Sveriges anslutning till EU (jfr prop. 1994/95:57 s. 95 f.). – Skatterättsnämndens bedömning – Undantaget från skatteplikt för omsättning av dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § ML motsvaras således i mervärdesskattedirektivet av undantaget från skatteplikt för leveranser av tandproteser i artikel 132.1 e. – Enligt EU-rätten är de nationella domstolarna vid tillämpning av nationell rätt skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses med direktivet uppnås (se t.ex. EU-domstolens domar 14/83, von Colson och C-106/89, Marleasing). – Begreppet dentaltekniska produkter i ML ska således tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte. – Begreppet tandproteser i den svenska språkversionen av direktivet motsvaras i de engelska, franska och tyska språkversionerna av begreppet ”dental prostheses”, ”prothèses dentaires” respektive ”Zahnersatz”. Samtliga språkversioner avser produkter med avseende på tandhälsan vilket också får anses stå i överensstämmelse med begreppets innebörd enligt allmänt språkbruk. – Den i ärendet aktuella produkten avser att manipulera underkäkens placering för att på det sättet åstadkomma en utvidgning av luftvägarna och därigenom förhindra snarkning och obstruktiv sömnapné. Produktens syfte är inte att komma tillrätta med några tandproblem som patienten har. – En direktivkonform tolkning av begreppet dentaltekniska produkter ger således vid handen att detta begrepp inte kan anses omfatta den produkt som bolaget omsätter. – Bolagets omsättning av produkten omfattas därför inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML.

*Bolaget* överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att apnéskenan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Bolaget anförde bl.a. följande. Skatterättsnämndens tolkning innebär att undantaget i 3 kap. 4 § ML ges en snävare innebörd än vad den svenska lagstiftaren avsett. Definitionen av tandvård i ML begränsas inte till behandling av tänder utan till det anatomiska området munhålan. Apnéskenan syftar till att vårda och korrigera ett kroppsfel genom behandling av munhålan. Produkten måste därför anses utgöra en dentalteknisk produkt i ML:s mening. Att inte ge skenan samma mervärdesskattemässiga behandling som t.ex. bettskenor strider mot principen om skatteneutralitet då liknande produkter ska behandlas på samma sätt.

*Skatteverket* ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-06-10, Melin, Silfverberg, Rynning, Askersjö, Baran)* yttrade:

*Skälen för avgörandet*

#### Frågan i målet

Frågan i målet är om en apnéskena utgör en sådan dentalteknisk produkt som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § andra stycket ML.

#### Rättslig reglering m.m.

Till och med 2014 undantogs omsättning av dentaltekniska produkter från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § andra stycket ML, när produkten tillhandahölls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten var avsedd. Bestämmelsen har från och med 2015 fått en delvis annan lydelse. Numera undantas omsättning av dentaltekniska produkter från skatteplikt, när produkten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker. Denna ändring påverkar inte prövningen av frågan i målet.

Undantaget för dentaltekniska produkter infördes ursprungligen 1974 i 8 § förordningen (1968:430) om mervärdesskatt. Av förarbetena framgår att bestämmelsen var avsedd att omfatta tandbryggor, proteser och andra dentaltekniska produkter (prop. 1973:163 s. 132). Uttrycket dentaltekniska produkter behölls när bestämmelsen överfördes, först till lagen (1968:430) om mervärdesskatt och sedan till den nu gällande ML.

Bestämmelsen i 3 kap. 4 § ML motsvaras av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt denna artikel ska leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker undantas från skatteplikt. Undantaget syftar till att säkerställa att produkter som har samband med hälsan inte blir oåtkomliga på grund av att kostnaderna ökar om leveransen av produkterna är mervärdesskattepliktig (se de förenade målen C-144/13, C-154/13 och C-160/13, VDP Dental Laboratory NV m.fl., p. 46).

Enligt rättspraxis ska de begrepp som används för att definiera undantagen i artikel 132 tolkas restriktivt (se bl.a. mål C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit OHG, p. 17). Vidare har EU-domstolen uttalat att principen om skatteneutralitet inte kan utgöra grund för att utvidga tillämpningsområdet för ett uttryckligt undantag, när det saknas klara formuleringar om att så ska vara fallet (se mål C-44/11, Deutsche Bank AG, p. 45).

Vid tolkningen av motsvarigheten till artikel 132.1 e i det tidigare mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG (artikel 13 A.1 e) har EU-domstolen betonat betydelsen av artikelns ordalydelse (mål C-401/05, VDP Dental Laboratory NV). I målet, som gällde frågan om leveranser av tandproteser från en mellanhand som inte var tandläkare eller tandtekniker, framhöll domstolen bl.a. att villkoren för undantag är precist formulerade och varje tolkning som innebär att texten i denna bestämmelse får en mer vidsträckt innebörd ansågs oförenlig med lagstiftarens syfte med denna bestämmelse (p. 37).

### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

I artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet undantas leveranser av tandproteser. Enligt avgöranden i EU-domstolen ska artikeln tolkas restriktivt med utgångspunkt i ordalydelsen. Principen om skatteneutralitet påverkar inte denna slutsats. Av direktivet följer alltså att det endast är leveranser av produkter som kan sägas utgöra tandproteser som ska undantas.

Enligt 3 kap. 4 § andra stycket ML omfattas dentaltekniska produkter av undantaget från skatteplikt. Så långt det är möjligt ska detta uttryck tolkas och tillämpas så att det ger ett resultat som är förenligt med direktivet. Uttrycket dentaltekniska produkter måste visserligen anses kunna omfatta något mer än vad som ryms i direktivets undantagsregel. Den EU-rättsliga regleringen ger likväl uttryck för att undantaget har ett mycket begränsat tillämpningsområde.

De exempel som nämns i förarbetena till 3 kap. 4 § ML, dvs. tandbryggor och proteser, ger stöd för att bestämmelsen tar sikte på produkter som är avsedda för att åtgärda skador eller andra problem med tänderna. Den i målet aktuella apnéskenan tillverkas visserligen av tandtekniker och tillhandahålls patienten av tandläkare men skenan syftar till att motverka snarkning och obstruktiv sömnapné.

Mot bakgrund av det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen, i likhet med Skatterättsnämnden, att apnéskenan inte kan anses utgöra en sådan dentalteknisk produkt som omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 4277-14, föredragande Johan Magnander