

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4277-14

meddelad i Stockholm den 10 juni 2015

**KLAGANDE**  
ResMed SAS

Ombud:  
AA  
Deloitte AB  
113 79 Stockholm

**MOTPART**  
Skatteverket  
171 94 Solna

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**  
Skatterättsnämndens beslut den 3 juli 2014 i ärende dnr 22-13/I, se bilaga (här borttagen)

**SAKEN**  
Förhandsbesked angående mervärdesskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## BAKGRUND

ResMed SAS (bolaget) tillverkar en apnéskena 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

Dok.Id 161367

**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

Mål nr  
4277-14

behov. Bolaget saknar etablering i Sverige och avser att sälja produkten huvudsakligen till svenska tandläkarbolag med leverans direkt från sitt dentallaboratorium i Frankrike.

I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om apnéskenan omfattades av undantaget från skatteplikt för dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Skatterättsnämnden fann med tillämpning av en direktivkonform tolkning att begreppet dentaltekniska produkter inte kunde anses omfatta den produkt som bolaget omsatte och att undantaget i 3 kap. 4 § ML därför inte var tillämpligt.

## **YRKANDEN M.M.**

Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att apnéskenan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Bolaget anför 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 mervärdesskattelagen 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 mervärdesskattelagens 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 anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**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 mervärdeskatt. 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 mervärdeskatt och sedan till den nu gällande mervärdesskattelagen.

Bestämmelsen i 3 kap. 4 § ML motsvaras av artikel 132.1 e i mervärdes-skattedirektivet (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

Mål nr  
4277-14

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.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Christer Silfverberg, Elisabeth Rynning, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Johan Magnander.