

Verohallinto
Yritysverotusyksikkö
Diaarinumero
A97/200/2018

Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus

Hyvinvointiala HALI ry kiittää mahdollisuudesta lausua otsikon mukaisesta asiasta. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen kantavina periaatteina on pidettävä hoitomuotojen ja palvelun organisoinnin neutraalia kohtelua, palvelun luonteen tarkastelua ja palvelun eri osien roolin ymmärtämistä osana kokonaisuutta.

1. Kuntoutus

Pidämme tärkeänä, että Kelan järjestämisvastuulla olevat kuntoutuspalvelut on nostettu ohjeluonnoksessa omaksi kokonaisuudeksi. Se lähtökohta, että Kelan järjestämät ja korvaamat kuntoutuspalvelut ovat pääsääntöisesti arvonlisäverottomia terveyden ja sairaanhoidon palveluja, on perusteltu. Kelan järjestämille kuntoutuspalveluille on ominaista, että niissä sekä kuntoutuksen perusteet, sisältö että yksilölliset tavoitteet on tyhjentävästi määritelty Kelan laatimissa palvelukuvauksissa. Tämä koskee myös omaisten ja läheisten osallistumista kuntoutukseen – se milloin heidän mukanaolonsa on kuntoutuksessa tarpeen, on määritelty Kelan palvelukuvauksissa.

Esimerkiksi Kelan kommunikaatioon painottuvan AVH-kuntoutuksen yhtenä keskeisenä tavoitteena on se, että kurssilla kehittyä kuntoutujan ja puolison/läheisen välinen kommunikaatio. Tätä harjoitellaan kurssin aikana. Läheisen mukanaolo kurssilla on välttämätöntä ja tämä on kirjattu myös palvelukuvaukseen. Puoliso/läheinen osallistuu kuntoutukseen kuntoutussuunnitelman, Kelan kuntoutuspäätöksen sekä kuntoutusohjelman edellyttämällä tavalla.

Samoin esimerkiksi lapsen ja nuoren aistivammojen palvelulinjassa kyse on moniammatillisesta yksilökuntoutuksesta, jossa kuntoutettavilla on avun tarvetta liittyen vuorokauden aikana tapahtuviin erilaisiin toimintoihin. Kuntoutuksen yleisenä tavoitteena on vuorovaikutuksessa ja lapsen tai nuoren ja perheen kokonaistilannetta laaja-alaisesti tarkastellen auttaa heitä löytämään voimavaroja, mahdollisuuksia ja valmiuksia toimia ja osallistua elinympäristössään mahdollisimman täysipainoisesti. Perhe osallistuu kuntoutukseen kuntoutussuunnitelman, kuntoutuspäätöksen ja jakson ohjelman edellyttämällä tavalla. Kuntoutuksessa opetellaan ja harjoitellaan taitoja, joita hyödyntäen ja soveltaen lapsi tai nuori voi itse tai lähiverkoston aktiivisella tuella vaikuttaa omaan toimintakykyynsä.

2. Työterveys ja suun terveys

2.1 Työterveyspalvelut

Ohjeluonnosta on päivitetty edellisestä versiosta siten, että työpaikkaselvitykset ovat arvonlisäverottomia myös myöhemmin, kuin työterveys sopimuksen solmimisen yhteydessä tehtynä. Tämä on perusteltu ratkaisu, sillä työpaikkaselvityksen terveydenhoidollinen luonne ei muutu sen toteuttamisen ajankohdan myötä.

Uuden ohjeluonnoksen mukaan työterveyshuollon yhteydessä tehtävät kartoitukset ja mittaukset voivat olla arvonlisäverottomia silloin, kun ne tehdään terveydenhuollon ammattihenkilön aloitteesta ja kartoitus tai testi liittyy yksittäisen työntekijän terveydentilan määrittämiseen ja on siten osa hänelle annettavaa hoitoa. Tämä tarkennus on perusteltu, koska monet mittaukset ja kartoitukset ovat mitä suurimmassa määrin terveydenhoitoa ja näin ollen arvonlisäverotonta palvelua.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun 2017/51 mukaan suunnatut työpaikkaselvitykset ja niiden yhteydessä suoritettavat mittaukset, kartoitukset ja muut selvitykset voitiin katsoa arvonlisäverottomiksi terveyden- ja sairaanhoidon palveluiksi. KVL:n ratkaisussa todetaan myös kävelytestin ja työhyvinvointikartoituksen myynti arvonlisäverosta vapaaksi, kun myynti tapahtuu osana terveydentilan määrittystä. Ohjeluonnosta on näiltä osin syytä tarkentaa KVL:n ratkaisua vastaavaksi.

KVL:n ennakkoratkaisussa 2017/51 käsiteltiin myös erilaisten yksilö- ja pienryhmäterapiaan liittyvien palvelujen arvonlisäverollisuutta. KVL katsoi palvelun arvonlisäverottomaksi, kun hoidon tarve ja sitä seuraava ryhmäterapia perustuivat terveydenhuollon ammattihenkilön arviointiin. Merkitystä ei ollut sillä, annettiinko hoito yksilö- vai pienryhmäpalveluna. Ohjeluonnoksen ryhmiä koskevaa kirjausta tulee tarkentaa KVL:n ratkaisua vastaavaksi.

2.2 Hammastekniset työsuoritukset

Ohjeluonnoksen mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverotus määräytyy pääsääntöisesti palvelun luonteen ja sen suorittajan perusteella. Lisäksi palvelun antajan hoidon yhteydessä luovuttamista hoitoon tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista ei suoriteta arvonlisäveroa.

Ohjeluonnoksen uudessa versiossa oikomiskojeiden ja muiden hoitoon tavanomaisesti liittyvien hammasteknisten laitteiden myynti loppuasiakkaalle hoidon yhteydessä on arvonlisäverosta vapaata. Tämä on perusteltu päivitys aiemmasta, sillä esim. oikomiskojeet ovat nimenomaan hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä luovuttamia hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja tai tavaroita.

Purentakiskojen myynnin pitäminen arvonlisäverotuksesta vapautettuna olisi paitsi arvonlisäverolain 34 §:n toisen momentin mukaista, myös järkevää hoidon organisoinnin kannalta. Mikäli hammaslääkärin suorittama palvelu on verotonta ja purentakiskon

myyntihinnasta maksetaan vero, kannustaa se pienentämään purentakiskon hintaa ja kasvattamaan hammaslääkärin työn hintaa vastaavasti. KHO:n päätöksen 21.11.2018 T 5397 myötä Verohallinnon ohje uhkaa luoda tällaisen haitallisen kannusteen.

Ohjeluonnoksessa todetaan, että em. purentakiskoja käsittelevän KHO:n päätöksen periaatteita sovelletaan myös muihin hammasteknisten laitteiden ja välineiden myynteihin. Tämä tarkoittanee esim. uniapneakiskoja. Uniapneakiskot ovat lääkärin määräämä sairauden hoidon väline. Uniapneakiskojen myyntiin tulisi ohjeessa soveltaa arvonlisäverolain 34 §:ää, jonka mukaan veroa ei suoriteta, kun hoitotoimen harjoittaja luovuttaa hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. KHO:n päätöstä ei tulisi soveltaa uniapneakiskoihin.

2.3 Hammaslaboratoriot ja hammastarvikemyyjät

Ohjeluonnoksessa todetaan, että hammaslaboratorioiden ja hammastarvikemyyjien tavaroiden myynti on arvonlisäverollista, pl. hammasproteesit edellytysten täyttyessä. Kun oikomiskojeiden ja muiden hammasteknisten laitteiden myynti loppuasiakkaalle on arvonlisäverosta vapaata, kannustaisi ohjeluonnos hammaslääkäriasemia in-house hammaslaboratorioihin ja arvonlisäverollisten hammastarvikkeiden hankintaan mahdollisimman alhaisen jalostusasteen muodossa.

Verotuksen ei tule ohjata toiminnan organisointia edellä mainitulla tavalla. Hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset tulee vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan e-kohdan mukaisesti.

2.4 Verotuksen ei tule ohjata hoidon järjestämistä

Arvonlisäverollisuus tulee määrittyä ensisijaisesti palvelun luonteen perusteella. Ohjeluonnoksesta jää epäselväksi, mitkä välineet voidaan sisällyttää osaksi terveydenhuollon ammattihenkilön työn osuutta. Esimerkiksi suun terveydenhuollossa poraohjaimet laskutetaan tällä hetkellä joko erikseen potilaalta tai ne sisällytetään työn hintaan, kuten muutkin hoidossa käytettävät tarvikkeet. Mikäli kaikki tarvikkeet, mukaan lukien poraohjaimet, sisällytetään työn hintaan, on kokonaisuus lähtökohtaisesti arvonlisäveroton.

Ohjeluonnoksen puuttuminen yksittäisiin välineisiin johtaa turhaan epäselvyyteen ja byrokraatiaan. Samalla keskeinen määritelmä arvonlisäverollisuuden määrittymisestä ensisijaisesti palvelun luonteen perusteella unohtuu. Lisäksi yksittäisten välineiden erottelu ei tule kestävänsä aikaa hoitomuotojen kehittyessä. Mikäli hoito on arvonlisäverotonta, kaikki siihen tavanomaisesti liittyvät tavarat ja palvelut tulisi olla arvonlisäverottomia. Palvelun luonne ratkaisee. Mikäli kuitenkin yksittäisiä välineitä erotellaan, tulisi laskutuksen erittelyiden vaatimukset ilmetä selkeästi Verohallinnon ohjeesta.

2.5 Palvelun välittäminen

Ohjeen luvussa 2.4.2. todetaan, että KHO:n ratkaisussa 2019:1 terveydenhuollon yksikkö toimi välittäjän roolissa. Tosiasiassa KHO:n ratkaisussa ei katsottu olevan kysymys välityksestä sen varsinaisessa merkityksessä, vaan eri myyjien myynneistä. KHO on päätöksessään todennut, että kyse on lääkärikeskuksen ja itsenäisten ammatinharjoittajien erillisistä myynneistä asiakkaalle.

KHO:n ratkaisun tilanteessa lääkäri ja lääkärikeskus olivat sopineet lääkärikeskuksen hoitavan ammatinharjoittajien asiakaslaskutuksen näiden toimeksiannosta. Ammatinharjoittajan asiakaslaskutuksen hoitaminen ei tee lääkärikeskuksesta palvelujen välittäjää.

KHO:n ratkaisua 2019:1 ei siten tulisi käsitellä palvelujen välittämisen, vaan eri myyjien rinnakkaisten myyntien yhteydessä.

3. Sääntely johdonmukaiseksi ja kestäväksi

Hyvinvointiala HALI ry ehdottaa, että palvelun luonne nostettaisiin ensisijaiseksi arvonlisäverollisuutta määritteleväksi tekijäksi, selkeästi palvelun antajan edelle. Keskeisenä kysymyksenä on pidettävä, mitkä palvelut ja niihin liittyvät tavarat luetaan terveyden- ja sairaanhoidoksi. Esimerkiksi Kelalle myytävien lääkinnällisten kuntoutuspalvelut ovat kokonaisuudessaan terveyden- ja sairaanhoitoa, vaikka osa kuntoutuksesta tapahtuisikin esimerkiksi liikuntaohjaajan suorittamana. Tämä on ohjeen uudessa versiossa huomioitu ansiokkaasti ja lähestymistavan soisi näkyvän laajemminkin.

Sääntelyn johdonmukaisuutta hankaloittaa toki arvonlisäverolain 36 §:n 3-kohta hammasteknisistä suorituksista, jonka sanamuoto on arvonlisäverodirektiiviä huomattavasti suppeampi. Arvonlisäverolain päivitys direktiivin mukaiseksi onkin syytä ottaa työn alle.

Kunnioitavasti,

Ulla-Maija Rajakangas
toimitusjohtaja
Hyvinvointiala HALI ry

Lisätietoja:

Joel Kuuva, talous- ja veroasiantuntija, 050 414 6444
Jarno Talvitie, asiantuntija, elinkeinoasiat (kuntoutus), 050 569 5755