

Verohallinto
Yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämissyksikkö
Kati Tamminen / Mika Jokinen

Lausuntopyyntö

Verohallinnon päivitetynsi ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon verotus

Verohallinto on 13.2.2019 pyytänyt Kuntaliitolta lausuntoa terveyden ja sairaanhoidon arvonlisäverotusta käsittelevän ohjeen päivitykseen. Kyseessä on toinen lausuntokierros kyseiseen ohjepäivitykseen. Kuntaliiton ensimmäinen lausunto annettiin 28.8.2018. Tämän jälkeen on tullut uutta oikeuskäytäntöä ja myös verotuskäytännössä on havaittu tietyiltä osin kiristynyttä tulkintaa terveydenhuollon arvonlisäverokäytännössä, kuten esimerkiksi hammasteknisten laitteiden osalta.

Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus on viime vuosina muuttunut oikeus- ja verotuskäytännön sekä alan kehityksen myötä yhä monimutkaisemmaksi. Kehitys ei ole kaikilta osin ollut myönteistä, koska aiemmin terveydenhuollon arvonlisäverokäytäntö oli selkeämpi ja kokonaisuudessaan toimiva. Nykyään palvelun luonnetta tarkastellaan entistä suppeammin ja samanaikaisesti palvelun suorittajaa koskevat vaatimukset ovat monimutkaistuneet.

Toistaiseksi terveydenhuollon arvonlisäverotuksen muutokset eivät ole merkittävästi vaikuttaneet kuntien ja kuntayhtymien toimintaan, vaan suurimmat haasteet ovat olleet yksityisten toimijoiden puolella. Maakunta- ja sote-uudistus on osaltaan sekoittanut julkisen ja yksityisen terveydenhuollon toimintakenttää, joten samanaikaisesti muutokset arvonlisäverotuksessa ovat kuntakentällä hankalasti hahmotettavissa. Arvonlisäverokäsittelyn merkitys on kuitenkin merkittävä - erityisesti kun toimitaan julkisen ja yksityisen toiminnan rajapinnassa.

Yleistä päivitetystä ohjeluonnoksesta

Kuntaliitto pitää Verohallinnon muutoksia terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisävero-ohjeeseen lähtökohtaisesti oikeina ja kannatettavina. Kokonaisuudessaan ohje on kattava ja kohtuullisen selkeä huomioiden asian monimutkaisuuden ja vaikeusasteen.

Päivityksessä ohjeessa on kattavasti tuotu esiin viimeaikaisia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ja KVL:n ennakkoratkaisuja. Ohje voisi olla ymmärrettävämpi siten, että selkeästi erikseen tuotaisiin esiin Verohallinnon yleinen ohjeistus ja toisaalta erikseen eri ratkaisujen yksityiskohdat. Nykymuodossaan ohje nojaa varsin paljon yksittäisten ratkaisujen varaan, mikä jättää tiettyjä aukkoja soveltamisalaan.

Valitettavasti ohjeen lukeminen ja ymmärtäminen on erittäin työlästä, esimerkiksi kuntien kirjanpitäjien tai terveydenhoitoalan johdon näkökulmasta. Ohjeen vaikeaselkoisuus johtuu alan kehityksestä sekä vero- ja oikeuskäytännön muutoksista, joten muutosten yksinkertainen esittäminen ei ole helppoa.

Ohjeen alussa luvussa "YLEISTÄ" on hyvin lyhyesti johdateltu terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotukseen. Vaikka ohjeen pituuden kasvattaminen ei ole kannatettavaa, tässä kohtaa voisi kuitenkin hieman tarkentaa yleisellä tasolla terveydenhoitoalan arvonlisäverotusta. Erityisesti olisi syytä mainita, että arvonlisäverottomuus on poikkeus pääsäännöstä, joten soveltamisalaa on tulkittava suppeasti. Samoin olisi hyvä todeta, että arvonlisäverottomuus edellyttää palvelun suorittajaa ja palvelun luonnetta koskevien vaatimusten täyttymistä samanaikaisesti. Jos vain toinen täyttyy, kyseessä on lähtökohtaisesti verollinen palvelu.

Luvussa 2 "PALVELUN SUORITTAJA" on varsin hyvin ohjeistettu erittäin monimutkainen kokonaisuus liittyen palvelun suorittajaa koskeviin vaatimuksiin. Sivulla 5 voisi vielä korostaa niitä poikkeuksia, joissa yksityisen terveydenhuollon yksikön hoito voi olla arvonlisäverotonta ilman yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa. Nyt poikkeukset on mainittu viittauksin kohtiin 2.3 ja 3.3, mutta jo tässä kohtaa näiden sisältöä voisi lyhyesti avata.

Yksityiskohtaisia huomioita

Kohdassa 2.2.1 on hyvin eritelty yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan edellytyksiä. Tämä on tarpeen.

Kohta 2.2.2 "Terveydenhuollon ammattihenkilöt" voisi alkaa sivulla 7 olevalla kappaleella "Jotta yksityisessä terveydenhuollon yksikössä annettava hoito voi olla arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, hoidon antajan tulee olla terveydenhuollon ammattihenkilö...". Tämä sopisi paremmin koko kohdan 2.2.2 johdannoksi.

Kohdassa 2.2.2 voisi olla myös muutamia havainnollistavia esimerkkejä liittyen 1) laillistetun ammattihenkilön, 2) luvan saaneen ammattihenkilön sekä 3) nimikesuojatun ammattihenkilön suorittamien palvelujen arvonlisäverokohteluun. Esimerkeissä voisi olla tilanteita, joissa nämä terveydenhuollon ammattihenkilöt myyvät toisaalta verottomia ja toisaalta verollisia palveluita.

Kohdassa 2.2.2 voisi hieman tiiviimmin selostaa ratkaisua KHO 2014:34. Lähinnä siten, että viittaukset koulutuspalvelujen arvonlisäverottomuuteen (AVL 39 § ja 40 §) voisi poistaa, koska tässä yhteydessä käsitellään nimikesuojatun terveydenhuollon ammattihenkilön asemaa AVL 34 §:n ja 35 §:n valossa. Urheiluhieron verottomuus voisi perustua myös alle 10 000 euron liikevaihtoon, mutta ei sitä ole tässä kohtaa syytä mainita.

Kohdan 2.3 "Itsenäinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja" alussa selostetaan milloin terveydenhuollon ammattihenkilöt voivat suorittaa palveluja itsenäisinä ammattihenkilöinä. Tässä kohtaa viitataan Terhikki-rekisterimerkintään. Toisaalta sivulla 7 todetaan, että nimikesuojatun terveydenhuollon ammattihenkilön tietojen ilmoittaminen Terhikkiin on vapaaehtoista. Tarkoittaako tämä, että nimikesuojattu ammattihenkilö ei voi toimia terveydenhuollon ammatinharjoittajana, jos ei ole vapaaehtoisesti ilmoittanut tietoja rekisteriin? Tätä voisi tarkentaa ohjeessa.

Kohdassa 2.3 on selostettu poikkeustapaus, jossa yksityisen terveydenhuollon toimintayksikön myymä palvelu on veroton, kun sen suorittaa itsenäinen terveydenhuollon ammattihenkilö, vaikka toimintayksiköllä itsellään ei ole yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa. Tätä tilannetta voisi vielä havainnollistaa esimerkillä, jossa olisi myös hyvä tuoda esiin kuka laskuttaa ketäkin.

Lisäksi *kohdan 2.3* lopussa on selostettu ratkaisu KHO 2013:40. Epäselväksi kuitenkin jää mikä on tämän ratkaisun suhde aiemmin selostettuun ratkaisuun KHO 2017:192? Tämä tuoreempi tapaus koskee terveyden- ja sairaanhoitopalvelun edelleen myyntiä, mutta olisiko tuo vuoden 2013 tilanne veroton myös tämän tuoreemman ratkaisun valossa?

Luvussa 3 on selostettu kattavasti eri tyyppisten terveydenhuoltopalveluiden arvonlisäverokäsittelyä. Verottoman terveyden- ja sairaanhoidon palvelun rajanveto ei ole yksinkertaista, mikä näkyy lukuisina korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuina. Kun kyseessä on Verohallinnon ohje, olisi toivottavaa, että luvun 3 alussa kyettäisiin lyhyesti tiivistämään ne keskeiset periaatteet, joiden perustella arvonlisäverokäsittely ratkaistaan. Tämän jälkeen luvussa olisi luontevaa käydä lukuisia eri palveluita läpi. Nykyisessä luonnoksessa on heti luvun 3 alussa yksityiskohtaisesti selostettu EUT:n oikeuskäytäntöä ja erästä KHO:n ratkaisua. Parempi olisi, että luvun 3 alku oli kokonaan selkokielellä ymmärrettävää yleisohjeistusta, ja tämän jälkeen mentäisiin lukuisiin yksityiskohtiin.

Kohdassa 4.1 on selostettu hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluita ja tavaroita. Kuntaliiton käsityksen mukaan näiden tavaroiden ja palveluiden soveltamisala on aiemmin verotuskäytännössä ja käytännön toiminnassa ajateltu olevan laajempi, kuin esimerkiksi KHO:n ratkaisu 14.11.2016 T 4802. Tämän vuoksi voisi olla tarpeen Verohallinnon ohjeessa tarkemmin selostaa mikä on tässä yhteydessä tavanomaista, ja toisaalta mikä ei ole. Lisäksi KVL:n ortoosien luovuttamista koskeva ratkaisu KVL 2018/50 olisi hyvä lisätä ohjeeseen.

Kohdassa 4.4 on selostettu hammasproteesien ja hammasteknisten työsuoritusten arvonlisäverokohtelu. On hyvä, että ohjeeseen on lisätty tämän alan tarkennuksia, koska arvonlisäverokohtelusta on ollut epäselvyyttä. Kaikilta osin ohje ei vielä ole täysin kattava. Kunnilta on viime aikoina tullut erityisesti kysymyksiä liittyen siihen, että kenen katsotaan olevan myyjänä ja ostajana eri tyyppisten hammasteknisten välineiden myyntitilanteissa. Käytännössä on usein epäselvyyttä, että onko arvonlisäverotuksen näkökulmasta potilaalle luovuttajana terveydenhuollon ammattihenkilö vai alihankkijana toimiva hammaslaboratorio? Veloitus saattaa joko mennä kunnan terveydenhuollon kautta tai sitten suoraan alihankkijan ja potilaan välillä. Verohallinnon ohjeeseen olisi hyvä lisätä ohjeistusta ja esimerkkejä tilanteista, joissa olisi kuvattu myös miten eri tavoin laskutus on toteutettu.

Lopuksi

On toivottavaa, että terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotusta pyritään verotuskäytännössä yksinkertaistamaan ja selkiyttämään mahdollisuuksien mukaan. Verotuksen on tärkeää olla ymmärrettävää ja ennakoitavaa, vaikka tulkinta-alan tulee olla lähtökohtaisesti suppea. Arvonlisäverodirektiivi ja EUT luonnollisesti kaventavat kansallista soveltamisalaa, mutta esimerkiksi palvelun suorittajaa koskevia lupavaatimuksia on kansallisesti mahdollista selkiyttää.

Lopuksi on vielä todettava, että kuntien ja kuntayhtymien näkökulmasta terveyden- ja sairaanhoidon viimeaikaiset arvonlisäveromuutokset eivät kuitenkaan kokonaisuuden kannalta ole olleet merkittäviä.

Muilta osin Kuntaliitolla ei ole luonnokseen huomautettavaa.

SUOMEN KUNTALIITTO

Ilari Soosalu
johtaja, kuntatalous