

24.8.2018

Verohallinto / Konserniverokeskus
Yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämissyksikkö
kati.tamminen@vero.fi
mika.jokinen@vero.fi

ASIA Lausunto luonnoksesta Verohallinnon päivitetyksi ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus
Diaarinumero: A97/200/2018

Lääkäripalveluyritykset ry (LPY) kiittää mahdollisuudesta lausua Verohallinnon luonnoksesta päivitetyksi ohjeeksi koskien terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotusta.

Yleistä ohjeistuksesta ja sen päivittämisestä

Terveyspalveluala on nopeasti muuttuva ja kehittyvä toimiala. Siksi on perusteltua, että Verohallinto aika ajoin päivittää voimassa olevaa arvonlisäverotusta koskevaa ohjeistustaan. Alan toimijoiden keskuudessa vallitsee edelleen jonkin verran epätietoisuutta siitä, milloin ja minkälainen palvelutuotanto on arvonlisäverollista ja milloin se on arvonlisäverotonta. On verovelvollisten ja verottajan etu, että tulkinnat alan arvonlisäverokohtelusta ovat kaikkialla Suomessa yhteneväiset. Palveluntuottajan on tärkeää etukäteen tietää, milloin palveluiden myynti on verollista ja miltä osin.

Lausunnolla oleva päivitetty ohjeluonnos sisältää monia arvonlisäverolakien tulkintaa ja soveltamista selkeyttäviä kohtia esimerkiksi työterveyshuoltopalvelujen ja esteettisten hoitojen verotuksen osalta. Puutteita ilmenee suun terveydenhuollon ja silmäsairauksien hoitoon liittyvien palveluiden vero-ohjeistuksessa.

Suun terveydenhuollossa tulkintaongelmat liittyvät lähinnä hoidoissa käytettyjen välineiden ja tarvikkeiden verollisuuteen. Lausumme niistä tarkemmin yksityiskohtaisissa kommentteissa kohdassa Hoitoon tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat.

Silmäterveydenhuollon osalta optikkoliiketoiminta tulisi tunnistaa vero-ohjeessa erillisenä omana liiketoimintanaan esimerkiksi sovellusesimerkein. Lausumme tästä tarkemmin kohdassa Muita huomioita verotusohjeesta.

24.8.2018

Ohjeistuksen pääperiaatteet

Lausunnolla olevassa päivitetystä ohjeesta verollisuuden pääperiaate säilyy ennallaan. Terveydenhoidon palvelu on arvonlisäveroton silloin, kun sitä annetaan terveydenhuollon julkisessa tai yksityisessä toimintayksikössä tai sitä antaa terveydenhuollon ammattihenkilö, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity itsenäinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja. Terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverotus määräytyy siten sillä perusteella, kuka palvelun suorittaa ja/tai millainen palvelu on luonteeltaan.

LPY:n mielestä ohjeistuksen pääperiaate on selkeästi ilmaistu ja luo siten hyvän pohjan tarkemmalle ohjeistukselle ja sen soveltamiselle.

LPY:n yksityiskohtaiset kommentit päivitetystä ohjeesta

Luku 2: Palvelun suorittaja

Tässä luvussa määritellään selkeästi, minkä palvelun suorittajien terveystalvet kuuluvat arvonlisäverottomuuden piiriin: ainoastaan terveydenhuollon ammattihenkilön suorittama palvelu on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta.

Luku 3: Palvelun luonne

Arvonlisäverolaissa terveyden- ja sairaanhoitopalveluilla tarkoitetaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittelemiseksi taikka terveyden ja toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä.

Ohjeluonnoksessa määritellään melko selkeästi se, milloin hoitoa annetaan lääketieteellisellä perusteella. Tulkintaongelmia on ilmennyt lähinnä eräiden työterveyshuoltopalveluiden osalta. Lausunnolla olevassa versiossa näitä ongelmakohtia on tarkennettu muun muassa ryhmähoitojen osalta.

Pidämme erikoisena ohjeen linjausta työpaikkaselvityksen arvonlisäverollisuudesta. Sen mukaan työpaikkaselvitys on arvonlisäverotonta vain työterveyshuoltosopimusta solmittaessa eikä verottomuus koske myöhemmin sopimusaikana tehtyä suunnattua työpaikkaselvitystä. Tällöin myös suunnatut työpaikkaselvitykset olisivat arvonlisäverollisia. Lisäksi työpaikkaselvityksen yhteydessä tehtävät mahdolliset muut mittaukset, kartoitukset ja selvitykset ovat ohjeen mukaisesti arvonlisäverollisia. Esimerkiksi muuttuneet työolosuhteet voivat edellyttää uuden työpaikkaselvityksen tekemistä tai alkuperäisen selvityksen päivittämistä. Silloinkin kyseisellä työpaikkaselvityksellä ja siihen liittyvillä mittauksilla on merkitystä tarkoituksenmukaisen työterveyshuollon järjestämiseksi.

Keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisun 2017/51 mukaan suunnatut työpaikkaselvitykset ja niiden yhteydessä suoritettavat mittaukset, kartoitukset ja muut selvitykset voitiin katsoa arvonlisäverottomiksi terveyden- ja sairaanhoidon palveluiksi. Ohjeluonnosta on syytä tarkentaa KVL:n ratkaisua vastaavaksi.

24.8.2018

Kuntoutuspalvelujen verollisuus (3.8)

Ohjeluonnoksessa määritetään kaikkien kuntoutuspalvelujen arvonlisäverollisuus vain yhden tyyppisen kuntoutuksen, kuntoremonttilomien, perusteella. Todellisuudessa esimerkiksi Kelan rahoittaman kuntoutuksen sisältö on tarkasti määriteltyä ja asiakas saa palvelun lääkärin läheteellä. Vaikka osa palvelusta (esimerkiksi liikuntapalvelut ja luennot) olisi muiden kuin terveydenhuollon ammattihenkilöiden suorittamaa, on sekin mitä suurimmassa määrin terveyden- ja sairaanhoitoa.

Ohjeen mukaan työterveyshuollon yhteydessä ryhmille tarjotut palvelut voivat olla arvonlisäverottomia, jos hoidon antaminen on lääketieteellisesti perusteltua. Näin tulee olla myös muiden palvelujen, kuten kuntoutuksen kohdalla. Lähettävä lääkäri tietää, onko asiakkaalla terveyden- tai sairaanhoidollinen tarve kuntoutuspalvelun eri osille – olivat ne sitten liikuntapalveluja, luentoja tai jotain muuta. Asiakkaan hoidon tarve on todettu yksilöllisesti. Mielestämme ensisijainen arvonlisäverollisuuden määrittäjä tulee olla palvelun luonne, ei sen suorittaja. Koko kuntoutuspalvelun tulee siis olla arvonlisäverotonta, mikäli asiakkaalla on kyseiseen palveluun terveydenhuollon ammattihenkilön lähete. Tätä näkemystä tukee Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu 2017/51.

Terveydenhuollon ammattihenkilön statuksen ei tule myöskään olla arvonlisäverottomuuden ehdoton edellytys. Arvonlisäverolain 35 §:n mukaan yksityisten palveluntuottajien osalta verosta vapautettua hoitoa on yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/1990) tarkoitettu hoito tai sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity. Tätä voidaan tulkita siis niin, että myös muiden kuin terveydenhuollon ammattihenkilöiden antama hoito voi olla arvonlisäverotonta, mikäli palveluntuottajalla on yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain (152/1990) 4 §:n mukainen lupa palvelujen antamiseen.

Esteettisen hammashoidon osalta ohjeluonnoksessa todetaan, että ne palvelut, joista Kela myöntää sairausvakuutuskorvauksen, ovat aina arvonlisäverottomia palveluja. Yhdenvertaisuuden vuoksi vastaavaa linjausta tulee noudattaa myös muissa palveluissa, mukaan lukien kuntoutuspalvelut.

Luku 4: Hoitoon tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat

Ohjeluonnoksen mukaan palveluntuottajan hoidon yhteydessä luovuttamista hoitoon tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista ei suoriteta arvonlisävero. Tällaisia palveluja ja tavaroita ovat esimerkiksi lääkkeet, hoitotarvikkeet, ateriat ja majoitus (sivu 23). Ohjeessa kuitenkin tiettyjen hoitoon liittyvien hammasteknisten välineiden, kuten oikomislaitteiden ja purentakiskojen, myynti ollaan määrittelemässä arvonlisäverolliseksi. Tätä emme pidä perusteltuna.

Oikomislaitteet ja purentakiskot ovat hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä luovuttamia hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja tai tavaroita. Ohjeluonnoksen linjaus ei siis ole arvonlisäverolain 34 §:n 2 momentin mukainen. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 132

24.8.2018

artiklan mukaan hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset tulee vapauttaa arvonlisäverosta, jolloin ohjeluonnoksen linjaus on myös direktiivin näkökulmasta epäjohdonmukainen.

Kojeellisen oikomishoidon vaihtoehtona voi olla esimerkiksi hampaiden muotoilu. Tämä voi johtaa siihen, että oikomiskojeiden arvonlisäverollisuus ohjaisi hoitomuotoja. Hammastekninen väline ei olisi luonnollisesti aina arvonlisäveroton. Esimerkiksi esteettisten hoitojen yhteydessä kyseiset välineet olisivat arvonlisäverollisia.

Ohjeistus jää epäselväksi muiden hammasteknisten välineiden osalta. Esimerkiksi uniapneakiskot ovat keskeinen lääkärin määräämä sairauden hoidon väline. Mielestämme kaikkien hammasteknisten välineiden myyntiin tulisi ohjeessa soveltaa arvonlisäverolain 34 §:ää, arvonlisäverodirektiiviä suppeammin toteutetun 36 §:n sijaan.

Arvonlisäverollisuuden tulee määrittyä ensisijaisesti palvelun luonteen perusteella. Ohjeluonnoksessa jää epäselväksi, mitkä välineet voidaan sisällyttää osaksi terveydenhuollon ammattihenkilön työn osuutta. Esimerkiksi suun terveydenhuollossa poraohjaimet laskutetaan nykyään 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.

Esitämme, että palvelujen luonne ratkaisisi verollisuuden: jos hoito on arvonlisäverotonta, kaikki siihen tavanomaisesti liittyvät tavarat ja palvelut olisivat myös arvonlisäverottomia.

Muita huomioita verotusohjeesta: Silmäterveydenhuolto

Verotusohjeessa pitää selkeästi linjata, että myös optikkoliikkeiden yhteydessä toimivien silmälääkärivastaanottojen toimistopalkkiot tulee periä ilman arvonlisäveroa arvonlisäverolain 34 §:n nojalla. Tällöin niihin sovellettaisiin samaa käytäntöä kuin lääkärikeskuksen perimiin korvauksiin.

Ohjeessa tulee käsitellä myös sitä, mikä vaikutus silmälääkärin palkkioilla on optikkoliikkeen liikevaihtoon ja arvonlisäverokäsittelyyn. Lähtökohtaisesti ammatinharjoittajasilmälääkärin perimiä palkkioita ei tule katsoa optikkoliikkeen liikevaihdoksi eikä niillä siten saa olla vaikutusta yleiskulujen jakosuhteen määrittämiseen. Mielestämme ohjeessa pitää todeta selkeästi, että liikkeen laskuttaessa asiakasta ja tilittäessä rahat silmälääkärille ei ole kysymys arvonlisäverolain 19 §:n mukaisesta komissiokaupasta.

Optikon suorittamat palvelut ovat useimmiten asiakkaille erikseen laskutettuina palveluina verottomia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja arvonlisäverolain 34 §:n mukaisesti. Palvelut ovat usein tuotekaupan kylkiäisiä, jolloin niille ei voi eikä pidä asettaa laskennallista arvoa arvonlisäveron jakosuhtetta määrittäessä. On tärkeää, että verottajan tulkinnat arvonlisäveron jakosuhteen määrittämisestä ovat kaikkialla samanlaiset.

24.8.2018

Verohallinto on viimeaikaisissa verotarkastuksissa tulkinnut, että näöntutkimushuoneet olisivat 100-prosenttisesti verottoman liiketoiminnan käytössä. Siksi verotarkastuksissa on todettu, että optikkoliike ei saa tehdä lainkaan arvonlisäverovähennyksiä tutkimushuoneisiin kohdistuvista vuokrista ja muista kuluista. Kyseisissä tiloissa tehdään myös toimenpiteitä, jotka ovat arvonlisäverollisia, esimerkiksi myydään ja asennetaan piilolinsskejä sekä tehdään niiden käyttöön liittyviä tarvekartoituksia. Siksi on virheellistä tulkita, että tutkimushuone ja vastaavat tilat olisivat yksinomaan verottomassa käytössä ja siten arvonlisäveron osalta vähennyskelvottomia. Vero-ohjetta pitää täydentää tältä osin esimerkiksi yleiskulujen jakosuhte-esimerkin avulla.

Lopuksi

LPY pitää tärkeänä, että nyt päivitettävän verotusohjeen soveltamisesta jaetaan laajasti tietoa arvonlisäverotusta toimeenpaneville ja verovelvollisille sekä järjestetään tarvittaessa asiaan liittyvää koulutusta. Omalta osaltamme olemme valmiita organisoimaan koulutustilaisuuksia sekä jakamaan informaatiota jäsenyrityksillemme ja niiden tiloissa toimiville alan yrityksille ja ammatinharjoittajille yhdessä verottajan edustajien kanssa.

Lääkäripalveluyritykset ry:n puolesta,

Ismo Partanen
toiminnanjohtaja