

1.3.2019

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

ASIA **LPY:n lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus**
Dnro A97/200/2018

Verohallinto on pyytänyt Lääkäripalveluyritykset ry:n (LPY) lausuntoa luonnoksesta päivitetyksi ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. Aiemmat lausunnot on otettu huomioon uutta ohjeluonnosta valmisteltaessa. LPY kiittää tilaisuudesta lausua asiassa.

1. Yleistä

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.

Lausunnolla olevan arvonlisävero-ohjeen päivittämisessä on tehty huolellista työtä. Ohjeen valmistelun aikana on käyty avointa vuoropuhelua alan toimijoiden kanssa. Päivitykset ovat monelta osin onnistuneita ja selkeyttävät verottajan käytäntöjä sekä parantavat verokohtelun ennustettavuutta.

Hammasteknisten työsuoritusten ja laitteiden verollisuuden määrittelyä on vielä syytä tarkentaa. Ei ole perusteltua, että verotus ohjaa toiminnan organisointia. LPY:n mielestä arvonlisäverollisuuden tulee määräytyä ensisijaisesti palvelun luonteen perusteella.

2. Työterveys ja suun terveys

2.1 Työterveyspalvelut

Päivitetyn ohjeluonnoksen mukaan työpaikkaselvitykset ovat arvonlisäverottomia myös muulloin kuin työterveys sopimuksen solmimisen yhteydessä tehtynä. Tämä on perusteltu muutos, sillä työpaikkaselvityksen terveydenhoidollinen luonne ei muutu sen toteuttamisen ajankohdan myötä.

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 täsmennysesitys on perusteltu, koska monet mittaukset ja kartoitukset ovat mitä suurimmassa määrin terveydenhoitoa ja näin ollen arvonlisäverotonta palvelua.

1.3.2019

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun KVL: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 arvonlisäverottomaksi silloin, kun myynti tapahtuu osana terveydentilan määrittäystä. Ohjeluonnosta on näiltä osin syytä tarkentaa KVL:n ratkaisua vastaavaksi.

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

2.2 Hammastekniset työsuoritukset

Lausunnolla olevan ohjeluonnoksen mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverotus määräytyy pääsääntöisesti palvelun luonteen ja suorittajan perusteella. Lisäksi palvelun antajan hoidon yhteydessä luovuttamista hoitoon tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista ei suoriteta arvonlisäveroa.

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

Purentakiskojen myynnin pitäminen arvonlisäverotuksesta vapautettuna olisi paitsi arvonlisäverolain 34 §:n 2 momentin mukaista, myös järkevää hoidon organisoinnin kannalta. Mikäli hammaslääkärin suorittama palvelu on verotonta ja purentakiskon myyntihinnasta maksetaan vero, kannustaa se madaltamaan purentakiskon hintaa ja kasvattamaan hammaslääkärin työstä maksettavaa korvausta vastaavasti. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen 21.11.2018/5397 myötä Verohallinnon ohje uhkaa luoda tällaisen haitallisen kannusteen.

Ohjeluonnoksessa todetaan, että edellä mainitun, purentakiskoja koskevan KHO:n päätöksen periaatteita sovelletaan myös muihin hammasteknisten laitteiden ja välineiden myynteihin. Tämä tarkoittanee esimerkiksi uniapneakiskoja. Uniapneakisko on lääkärin määräämä sairauden hoidon väline. Uniapneakiskojen myyntiin tulisi ohjeessa soveltaa arvonlisäverolain 34 §:ää, jonka mukaan veroa ei suoriteta, kun hoitotoimen harjoittaja luovuttaa asiakkaalle hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluita ja tavaroita. KHO:n päätöstä ei tulisi soveltaa uniapneakiskoihin.

2.3 Hammaslaboratoriot ja hammastarvikemyyjät

Ohjeluonnoksen mukaan hammaslaboratorioiden ja hammastarvikemyyjien tavaroiden myynti on arvonlisäverollista, pois lukien hammasproteesit edellytysten täyttyessä. Kun oikomiskojeiden ja muiden hammasteknisten laitteiden myynti loppuasiakkaalle on arvonlisäverosta va-

1.3.2019

paata, kannustaisi ohjeluonnos hammaslääkäriasemia in house -hammaslaboratorioihin ja arvonlisäverollisten hammastarvikkeiden hankintaan mahdollisimman alhaisen jalostusasteen muodossa.

LPY:n mielestä verotuksen ei tule ohjata toiminnan organisointia edellä mainitulla tavalla. Hammasteknikkojen ammatilliset palvelut tulee vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan e-kohdan mukaisesti.

2.4 Verotuksen ei tule ohjata hoidon järjestämistä

LPY katsoo, että arvonlisäverollisuuden tulee määräytyä ensisijaisesti palvelun luonteen mukaan. Ohjeluonnoksen perusteella jää epäselväksi, mitkä tarvikkeet ja 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.

Kun ohjeluonnoksessa puututaan yksittäisten välineiden verollisuuteen, se aiheuttaa tulkintaongelmia ja byrokratiaa. Samalla keskeinen määritelmä arvonlisäverollisuuden määrittämisestä ensisijaisesti palvelun luonteen perusteella unohtuu. Yksittäisten välineiden erottelu ei tule kestävänsä aikaa hoitomuotojen kehittyessä. Mikäli hoito on arvonlisäverotonta, kaikkien siihen tavanomaisesti liittyvien tavaroiden ja palveluiden tulisi olla arvonlisäverottomia. Tällöin palvelun luonne määrittäisi verollisuuden. Mikäli kuitenkin yksittäisiä välineitä erotellaan, tulisi laskutuksen erittelyiden vaatimusten ilmetä selkeästi Verohallinnon ohjeesta.

3. Yhteenvetona

LPY esittää, että vero-ohjetta päivitetessä palvelun luonne nostettaisiin ensisijaiseksi arvonlisäverollisuutta määritteleväksi tekijäksi. Tällöin ydinkysymys on, mitkä palvelut ja niihin liittyvät tarvikkeet/välineet luetaan terveyden- ja sairaanhoidoksi.

Kansallisen sääntelyn johdonmukaisuutta hankaloittaa arvonlisäverolain 36 §:n 3-kohdan kirjaus hammasteknisistä palveluista. Kyseinen kirjaus on arvonlisäverodirektiiviä huomattavasti suppeampi. Arvonlisäverolain päivitys tältäkin osin direktiivin mukaiseksi olisi perusteltua.

Lääkäripalveluyritykset ry:n puolesta,

Ismo Partanen
toiminnanjohtaja