

Lausunto 28.1.2025

Verohallinnolle

VH/8016/00.01.00/2024

Lausunto koskien verohallinnon luonnosta ohjeeksi terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta

Hyvinvointiala Hali ry kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta verohallinnon ohjeeksi terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta. Pidämme tärkeänä, että terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myynnin arvonlisäverottomuutta koskeva ohjeistus on linjassa lainsäädännön kanssa, riittävän selkeä ja johdonmukainen aiemman oikeuskäytännön kanssa.

Ohjeluonnoksessa on huomioitu vuoden 2024 alusta voimaan tulleen lain sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta (741/2023) aiheutuneet vaikutukset arvonlisäverolain (1501/1993) 35 ja 36 §:n viittaussäännöksiin.

Yleistä

Yleisesti voidaan todeta, että rekisteröintiä / luvanvaraisuutta koskevaa terminologiaa tulee päivittää jatkossa, koska 1.1.2028 alkaen myös julkisen palvelutuottajan tulee rekisteröityä toiminnastaan Soteriin. Lisäksi vaikka yksityisestä terveydenhuollosta annettu laki on kumottu 1.1.2024 alkaen, on kyseisen lain nojalla myönnetty lupa yksityisten terveydenhuollon palvelujen antamiseen edelleen voimassa. Siirtymävaiheen sujuvuudesta huolehtiminen on lähtökohtaisesti Valviran tai aluehallintovirastojen vastuulla. Ohjeistusta selkeyttämällä tähän voidaan myötävaikuttaa.

Viittaukset viimeaikaiseen tulkintakäytäntöön

Ohjeluonnosta on päivitetty viimeksi 1.4.2019, joten siihen on syytä liittää viimeaikaisia oikeustapauksia ja ennakkoratkaisuja.

Ratkaisu **KHO 2019:158** koski yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan saaneen yrityksen ylläpitämää verkkopalvelua, johon kirjautumalla yksityishenkilön oli mahdollista ostaa haluamansa analyysi veri- tai virtsanäytteestään ilman terveydenhuollon ammattihenkilön kirjoittamaa lähetettä. Riidattomana pidettiin sitä, että kysymyksessä on arvonlisäverolaissa tarkoitettu terveyden- ja sairaanhoitopalveluun liittyvä tutkimus- ja laboratoriopalvelu.

Ratkaisun **KHO 2022:124** mukaan silmä- tai aurinkolaseja myyvällä yrityksellä oli arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 117 §:n nojalla oikeus vähentää näöntarkastusten suorittamiseen liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero siltä osin kuin niitä käytettiin silmä- tai aurinkolasien myyntiin liittyviin maksuttomiin optikoiden suorittamiin näöntarkastuksiin. Päätöksellä on laajemminkin ohjaavaa vaikutusta mm. terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden vaikutuksesta yhtiön arvonlisäverotuksen vähennysoikeuteen.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa **KVL 2023/50** niin sanottua ennakoivaa kantajaseulontaa harjoittaneen laboratorio- ja diagnostiikkayrityksen palveluja oli pidettävä arvonlisäverosta vapautettuina terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvinä tutkimus- ja laboratoriopalveluina siitä huolimatta, että yrityksellä ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain (1990/152) 4 §:n

mukaista lupaa. Seulontatestausta tehtiin kuitenkin aina terveydenhuollon palveluntuottajan toimeksiannosta. Tyypillisiä seulontatestausta tilaavia asiakasryhmiä olivat yliopistosairaalat, terveydenhuollon laboratoriot ja yksityiset klinikat.

Keskusverolautakunnan toisen ratkaisun **KVL 2023/20** mukaan ihmiskudoksesta valmistusprosessin lopputuloksena erotettua valmistetta ei ollut pidettävä ihmiskudoksena tai lääkelain mukaisena lääkkeenä. Tämän vuoksi sitä ei koskenut arvonlisäverottomuus eikä myöskään esimerkiksi lääkkeitä koskenut 10 prosentin alennettu verokanta.

Lisäksi arvonlisäverottomuuden tulkinnassa on huomiotava aiempi ennakkoratkaisukokonaisuus **KVL 51/2017**, jossa katsottiin ensinnäkin, että sekä työterveyshollon perus- että kuukausimaksu kohdistuvat molemmat samaan terveyden- ja sairaanhoidon suorittamiseen, joka on verotonta. Toiseksi myös työpaikkaselvityksten myynti mittauksineen, kartoituksineen ja muine selvityksineen osana terveyden- tai sairaanhoitopalvelua liittyi niin läheisesti terveyden- ja sairaanhoitoon, ettei siitä tullut suorittaa arvonlisäveroa. Kolmanneksi lääkärinlausuntojen antaminen erilaisiin työterveyshuoltopalveluihin kuuluviin terveystarkastuksiin liittyen oli AVL 35 §:ssä tarkoitettua terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, jonka myynnistä ei suoritettu arvonlisäveroa. Neljänneksi kävelytestin tai työhyvinvointikartoituksen myynti osana terveyden- tai sairaanhoitopalvelua liittyi niin läheisesti terveyden- ja sairaanhoitoon, ettei siitäkään tullut suorittaa arvonlisäveroa. Viidenneksi yksilö- ja pienryhmäterapian muodolla ei ollut verottomuuden kannalta ratkaisevaa merkitystä, vaan ainoastaan sillä, että ne tapahtuivat terveydenhuollon ammattihenkilön arvioon perustuen.

Verottoman terveydenhuollon määritelmä

Voimassa olevan ohjeen mukaan verotonta on ”yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitettu hoito (yksityinen terveydenhuollon yksikkö)”. Luonnoksen mukaan jatkossa verotonta olisi ”sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetussa laissa (741/2023) tarkoitettu yksityisen palveluntuottajan antama terveystarvepalvelu (yksityinen terveystarvepalvelujen palveluntuottaja)”. **On tärkeää korostaa, että kyse on ainoastaan viittauksen ja sanamuodon muutoksesta, eikä tarkoituksena ole muuttaa sote-palvelujen arvonlisäverotusta uuden valvontalain myötä. Tämä on todettu myös valvontalain perusteluissa (HE 299/2022).**

Valvontalain mukainen palveluyksikkö

Ohjeluonnoksessa valvontalain mukainen palveluyksikkö sisältyy verottoman terveystarvepalvelun määritelmään seuraavasti:

”Yksityisen terveystarvepalvelujen palveluntuottajan antama terveystarvepalvelu on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta ainoastaan silloin, kun yksityinen palveluntuottaja ja se palveluyksikkö, jossa palvelua annetaan, on rekisteröity Valviran ylläpitämään valtakunnalliseen palveluntuottajien rekisteriin eli Soteri-rekisteriin.”

Katsomme, että ohjeen sanamuoto on liian ehdoton ottaen huomioon valvontalain perustelutekstin, jonka mukaan palveluyksikön käsite on joustava ja palveluntuottajan määriteltävä ”hallinnollinen kokonaisuus”. Ehdotamme tilalle seuraavaa muotoilua:

”Yksityisen terveystarvepalvelujen palveluntuottajan antama terveystarvepalvelu on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta ainoastaan silloin, kun yksityinen palveluntuottaja ja se palveluyksikkö, **jonka alaisuudessa** palvelua annetaan, on rekisteröity Valviran ylläpitämään valtakunnalliseen palveluntuottajien rekisteriin eli Soteri-rekisteriin.”

Edelleenmyynti

Luonnoksessa arvonlisäverottomuuden edellytyksenä edelleenmyyntitilanteessa on, että ”myyntiketjun ensimmäinen myyjä ja se palveluyksikkö, jossa palvelua annetaan, on rekisteröity Soteri-rekisteriin ja että myynti täyttää muutoinkin arvonlisäverottoman terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnin edellytykset.”

Kuten edellä, **pidämme mahdollisia sekaannuksia aiheuttavana sitä, että kohdassa puhutaan palveluyksiköistä, jotka uuden valvontalain mukaan pitää rekisteröidä Soteri-rekisteriin.** Valvontalain perusteluiden mukaan palveluyksikkö on ”hallinnollisesti järjestetty kokonaisuus”, ei fyysinen toimipiste. **Katsomme, että vero-ohjeessa tulisi korostaa, että alv-verovapauden kannalta ratkaisevaa ei ole edelleenmyyjän fyysisen toimipisteen status rekisteröitynä palveluyksikkönä.**

Soterin toimivuuden merkitys on suuri

Edelleen alv-vapaus on mahdollista vain yhteiskunnan valvonnan piiriin kuuluvalle hoidolle. Uudessa järjestelmässä tämän edellytyksenä on palveluntuottajan rekisteröinti Soteri-järjestelmään. Lähtökohtaisesti tämä yksinkertaistaa menettelyä, mutta sen ongelmana on Soteri-järjestelmän käytännön toimivuus. Käyttöön otostaan vuoden 2024 alusta alkaen se on ollut erittäin ruuhkautunut. Huolimatta yhden hengen yrityksiä koskevasta poikkeuslaista (964/2024) on vielä pitkään se tilanne, että hakemukset voivat olla jonossa kuukausia. Tämä käy ilmi Valviran tuoreista tilastoista (<https://valvira.fi/sosiaali-ja-terveydenhuolto/hakemusten-kasittelyn-tilanne>).

Poikkeuslain (964/204) ”nojalla toimintansa aloittanutta tai muutoksen toteuttanutta palveluntuottajaa ja sen palveluyksikköä on pidettävä tämän lain mukaisesti rekisteröitynä sovellettaessa muuta lainsäädäntöä”. Oikeus toiminnan aloittamiseen rekisteröityyn vertautuvana toimijana olisi hyvä tuoda erikseen esille myös uudistetussa vero-ohjeessa.

Pelkästään Soteri-rekisteröinnissä ilmenevien käytännön ongelmien ja viiveiden takia myöskään suuremmilta palveluntuottajilta ei tulisi evätä arvonlisäverottomuutta. Ei ole hyväksyttävää, mikäli näiden ongelmien takia sote-palvelujen tuottajille lankeaa maksettavaksi suuria alv-maksuja, joita niillä ei ole kykyä maksaa.

Pidämme tärkeänä, että arvonlisäverottomuuden edellytyksiä ei tulkita aiempaa rajatummin ja siten vaikeuteta yksityisen sote-palvelutuotannon toimintaedellytyksiä. Toivomme, että verohallinto huomioi esitetyt näkökulmat vero-ohjeen jatkovalmistelussa.

Ystävällisesti,

Sanna Aunesluoma
Toimitusjohtaja
Hyvinvointiala Hali ry

Lisätietoja:

Esa Jokinen
Asiantuntija, elinkeinopolitiikka
esa.jokinen@hyvinvointiala.fi