

Suomen Kuntoutusyrittäjät ry:n vastaus Verohallinnon 2.7.2018 päivättyyn lausuntopyyntöön luonnoksesta verohallinnon ohjeeksi terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta

kati.tamminen@vero.fi
mika.jokinen@vero.fi

Diaarinumero
A97/200/2018

Suomen Kuntoutusyrittäjät ry kiittää mahdollisuudesta lausua ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

Kohta 3.1 Terveydenhuollon ammattihenkilön koulutukseen sisältyvä hoito

Kohta 3.1 vastaa pääosin jo 2014 laadittua ohjetta terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverosta. Kohta perustuu pääosin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun KHO 10.6.2004 T 1408.

Lainatussa kohdassa hallinto-oikeus toteaa, että:

Lymfaterapiaa voitiin näin ollen pitää terveyden- ja sairaanhoitoon kuuluvana rajatuissa käyttötarkoituksissa ja ammattitaitoisen henkilön antamana. Sairaanhoitajan antaman lymfaterapian kohdalla hoito täytti edellä mainitut edellytykset, jos potilaat tulivat lymfaterapiaan esimerkiksi lääkärin lääketieteellisin perustein antaman määräyksen/lähetteen perusteella.

Verohallinnon ohje kuitenkin kirjaa, että ”hoidon antaminen on lääketieteellisesti perusteltua, kun potilas tulee hoitoon lääkärin lääketieteellisin perustein antaman määräyksen tai lähetteen perusteella”.

Korkeimman hallinto-oikeuden sana ”esimerkiksi” on pudotettu tästä verohallinnon toimesta pois. Ohjeesta saa sen kuvan, että lääkärin lähete ja määräys on aina ehdoton määräys sille, että täydennyskoulutuksena hankittu hoito vaatisi lääkärin lähetteen tai määräyksen.

Suomen Kuntoutusyrittäjät ry edellyttää, että verohallinto lisää sanan ”esimerkiksi” myös omaan ohjetekstiinsä. Muussa tapauksessa verohallinto tulkitsee korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua arvonlisäverottomuutta tarpeettomasti kaventavasti.

Verohallinto on ohjetta laatiessaan kaventanut tarpeettomasti korkeimman hallinto-oikeuden jättämää tulkinnanvaraa. Tätä ei voida missään nimessä pitää toivottavana. Verohallinnon olisi ohjeessaan avoimesti tuotava esille, että korkein hallinto-oikeus ei ennakkopäätöksessään esitä ehdotonta vaatimusta lääkärin läheteelle tai määräykselle. Ehdoton vaatimus koskee ainoastaan sitä, että hoidon täytyy olla lääketieteellisesti perusteltua.

Suomen Kuntoutusyrittäjät ry:n näkemys on, että hoito on lääketieteellisesti perusteltua myös silloin, kun terveydenhuollon ammattihenkilö on oman tai asianmukaisen täydennyskoulutuksensa perusteella tehnyt itse hoidon tarpeen arvion ja todennut kyseisen hoidon lääketieteellisesti tarpeelliseksi ja asianmukaiseksi.

Täydennyksenä kerrottakoon, että esimerkiksi Suomen lääkäreiden akupunktioyhdistys ry:n järjestämissä koulutuksissa esimerkiksi fysioterapeuteille annetaan nimenomaisesti myös koulutusta siitä, milloin akupunktio on hoitona lääketieteellisesti tarpeen sekä miten fysioterapeutti voi tehdä itse hoidon tarpeen arvioinnin ennen kyseisen hoitomuodon valitsemista. Tämä täyttää vaatimuksen hoidon lääketieteellisestä perusteesta.

Hoidon tarpeen arvioinnin osalta koulutus on enemmän kuin mitä annetaan peruskoulutetuille lääkäreille, joille ei tavanomaisesti kouluteta akupunktioita hoitomenetelmänä. Näin ollen lääkärin määräyksen edellyttäminen ei anna hoidolle tai sen lääketieteelliselle perusteltavuudelle mitään lisäarvoa.

Kohta 3.1 Työterveyshuoltopalvelut

Ohjeluonnoksessa sivulla 16 esitetään, että arvonlisäverottomuus ei koske myöhemmin työterveyshuoltosopimuksen voimassaoloaikana tehtyä suunnattua työpaikkaselvitystä.

Ohje ei määrittele sitä, mitä suunnatulla työpaikkaselvityksellä tarkoitetaan ja miten se mahdollisesti eroaa suuntaamattomasta työpaikkaselvityksestä. Ohjetta tulisi tältä osin täsmentää. Vaihtoehtoisesti ohjeessa voitaisiin puhua pelkästään työpaikkaselvityksestä, jolloin selvityksen ajankohta ja tarkoitus olisi arvonlisäverotuksen kannalta merkitsevä.

Kohta 3.3 Työvoiman luovuttaminen terveydenhoitoalalla

Kohdassa esitetyssä esimerkissä ohjeistetaan terveydenhuollon palveluiden jälleenmyynti arvonlisäverolliseksi silloin, kun kenelläkään palvelun toimijoista ei ole lupaa terveydenhuollon palveluiden tuottamiseksi kyseisissä tiloissa. Kohdassa 2.2.1 perustellaan tarkemmin asiaa siten, että terveystalvituia tuottavan yrityksen on haettava jokaiselle yksikölle toimilupaa.

Käytännössä terveydenhuollon tiloihin liittyvä lupabyrokratia ei ole ollut yhtä jyrkkä ja kaksijakoinen kuin ohjeessa esitetään. Verohallinnon ohjeistus lähtee luonnollisesti siitä ajatuksesta, että mikäli palvelun tuottamiseen ei ole yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisia edellytyksiä, ei palvelukaan voi olla arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverotonta.

Mikäli myös lupaviranomaisilla (avi, Valvira) olisi käytännössä yhtä jyrkkä tulkintalinja, tarkoittaisi tämä sitä, että myydessään luvattomia (joskin arvonlisäverollisia) terveystalvituia, syylistyisi palveluntuottaja mahdollisesti rikoslain 44 luvun 3 §:ssä rangaistavaksi säädettyyn luvattomaan terveydenhuollon ammattitoimen harjoittamiseen.

Yhtäältä lainsäädäntö määrää tästä siis seuraamukseksi sakkoa tai enintään kuuden kuukauden vankeusrangaistusta. Verohallinnon ohjeen mukaan kyseisestä rikkomuksesta selviää suorittamalla annetusta (laittomasta) palvelusta arvonlisäveron.

Käytännössä tulkinta ei ole ollut näin ankara. Yhtenä syynä lienee se, että yleisesti terveystalvituia tuottavat yritykset hakevat luvat myös kotikäyntien tekemiseen. Tällöin luvan mukainen toiminta voidaan kotikäynteinä ulottaa koko

aluehallintoviraston toimialueelle. Kotikäynnit eivät rajoitu pelkästään asiakkaiden koteihin, vaan voivat yleisesti olla myös kouluja, laitoksia tai jopa toisia sosiaali- ja terveydenhuollon toimintayksiköitä. Terveydenhuollon itsenäisillä ammatinharjoittajilla vastaavaa alueellista rajausta ei ole lainkaan.

Esitetyn ohjeen mukainen tulkinta on siis käytännön elämälle vieras näkökulma. Tulkinta ei myöskään perustu korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin, vaan ainoastaan niiden tulkintaan tilanteissa, joihin korkein hallinto-oikeus ei ole ottanut nimenomaisesti kantaa. Palvelun antopaikan sijainnin ja toimiluvan kytkeminen toisiinsa onkin omiaan aiheuttamaan tarpeetonta hämmennystä siitä, mikä palvelutuotanto on laillista, mikä laitonta ja mikä puolestaan arvonlisäverollista ja arvonlisäverotonta.

Verotuksellinen kytkentä tiloihin ja tilojen hyväksymismenettelyyn onkin syytä poistaa ohjeesta.

Kohta 3.4 Työnohjaus

Kohdassa ryhmämuotoinen työnohjaus ohjeistetaan arvonlisäverolliseksi myynniksi. Ohjeistuksen tueksi viitataan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun 2.10.2014 T 2934. Kyseisen ratkaisun tiivistelmässä korkein hallinto-oikeus kirjoittaa seuraavaa:

A, joka oli terveydenhuollon ammattihenkilöiden rekisteriin merkitty laillistettu psykologi ja psykoterapeutti, tarjosi konsultaatio- ja ohjauspalveluja suoraan potilastyöhön julkisen ja yksityisen sektorin aikuis-, lasten- ja nuorisopsykiatriseen toimintaan osallistuvalla terveydenhuollon henkilökunnalle joko yksityisesti tai potilaan hoitoon osallistuville työpareille ja tiimeille. Konsultaation ja ohjauksen tulokset välittyivät potilasta hoitavan henkilökunnan kautta yksittäisen potilaan terveydentilan selvittämiseen ja hoitoon.

KHO piti palvelua arvonlisäverottomana. Tapauksessa A tarjosi palveluaan yksilöiden lisäksi myös työpareille ja tiimeille.

Verohallinnon ohjetta on syytä täsmentää, että työnohjausta tietyn potilaan hoitamiseksi voidaan antaa myös potilasta hoitavalle tiimille eli ryhmälle. Kaikkien ryhmämuotoisten työnohjausten määrittäminen arvonlisäverolliseksi johtaa väärään verotukselliseen lopputulokseen.

3.8 Kuntoutuspalvelut

Ohjeen ensimmäinen kappale on hyvin kirjattu. Kuitenkin ohjeen toinen kappale alkaa puhua kuntoremonttilomista, johon voi kyllä sisältyä kuntoutusta, mutta nimitys kuntoremonttilomaksi itsessään ei tee palvelusta vielä missään määrin terveydenhuollon kuntoutuspalvelua.

Ohjeen ensimmäiseen kappaleeseen onkin syytä täsmentää, että yleisimpiä avoterveydenhuollon kuntoutuspalveluita ovat mm. fysioterapia, toimintaterapia, puheterapia, ravitsemusterapia ja psykoterapia, ja että korkeimman hallinto-oikeuden alla siteerattu ratkaisu (KHO 18.1.2000 T 69) ei sinänsä muuta terveydenhuollon kuntoutuspalveluiden arvonlisävero-kohtelua. Näiden lisäksi

monet yritykset ja yhteisöt tuottavat myös laitoskuntoutuspalveluita, joihin saattaa sisältyä em. terveydenhuollon palveluja osana laitoskuntoutusta.

Kun kyseessä on verohallinnon ohje terveyden- ja sairaanhoidon, on ohjeessa syytä myös mainita, että tällä ei oteta kantaa sosiaalihuoltolain mukaiseen sosiaaliseen kuntoutukseen, johon siihenkin tosin saattaa liittyä (ja usein liittyikin) myös terveydenhuollon kuntoutuspalveluita.

4.6 Perittävät korvaukset

Kohdassa on seuraava kappale:

Myynnin arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on, että myynti on osa myyjän harjoittamaa arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua. Myyjän harjoittaman pääasiallisen toiminnan tulee siten olla arvonlisäverottomien terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyntiä.

Kappaleessa esitetty vaatimus myyjän pääasiallisesta toiminnasta ei perustu arvonlisäverolakiin tai oikeuskäytäntöön, jolloin se on syytä poistaa ohjeesta kokonaan. Arvonlisäverolain 34 ja 35 §:t eivät kumpikaan edellytä, että terveyden- ja sairaanhoidon tulisi olla myyjän (yrityksen) pääasiallista toimintaa. Myöskään laki yksityisestä terveydenhuollosta ei vaadi tätä.

Tapauksessa 19.8.2016/3441 korkein hallinto-oikeus määräsi ajanvarauspalvelun arvonlisäverolliseksi sillä perusteella, että se katsoi myytävän palvelun päätarkoituksen olevan ajanvarauksessa, ei terveyden- ja sairaanhoidossa. Korkein hallinto-oikeus teki päätelmän siten myytävän palvelun luonteen perusteella. Nyt verohallinnon ohje kuitenkin lakiin perustumattomasti edellyttää sen olevan myös yrityksen pääasiallista toimintaa. Yksittäisen myytävän palvelun luonne ja yrityksen pääasiallisen toiminnan luonne eivät sellaisenaan ole keskenään vaihtokelpoisia. Tulkinta on ongelmallinen myös sikäli, että moni sosiaalihuollon palveluja pääasiallisesti tuottava yritys tuottaa myös terveydenhuollon palveluita.

Ohjeeseen on myös syytä selventää myös se, että hoidon tarpeen arviointi sinänsä on arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitoa. Näin varsinkin, kun palveluntuottajalla oli hoidon tarpeen arviointia varten hankittu sosiaali- ja terveystieteiden lupa- ja valvontavirasto Valviran lupa.

Helsingissä 24.8.2018 Suomen Kuntoutusyrittäjät ry:n puolesta

Leila Salonen
toiminnanjohtaja
Nuijamiestentie 5 B, 00400 Helsinki
040 749 8706, vaihde 010 279 3300
leila.salonen@kuntoutusyrittajat.fi

Juhani Saarinen
lakimies, varatoiminnanjohtaja
Nuijamiestentie 5 B, 00400 Helsinki
040 723 8928
juhani.saarinen@kuntoutusyrittajat.fi