

Verohallinto
Esikunta- ja oikeusyksikkö / Janina Tuominen

Viite: lausuntopyyntö 7.1.2025, diaarinumero VH/8016/00.01.00/2024

Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Terveiden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus

1. Johdanto

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä "SVA") lausuntoa 7.1.2025 annetusta luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi "Terveiden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus" (jäljempänä "Ohjeluonnos"). Ohjeluonnos on päivitys nykyisin voimassa olevaan ohjeeseen.

SVA kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu Ohjeluonnoksesta seuraavaa.

2. Yleistä Ohjeluonnoksesta

Terveys- ja sairaanhoitopalveluja koskeva sääntely muuttui vuoden 2024 alusta, kun voimaan tuli uusi laki sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta (741/2023, "Valvontalaki"). Uusi laki vaikuttaa arvonlisäverolain (1501/1993) 34–36 §:issä oleviin viittaussäännöksiin.

Ohjeluonnoksessa ei ole huomioitu toimialaa koskevaa viimeisintä oikeuskäytäntöä. SVA katsoo, että ainakin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut **KHO 2019:158** ja **KHO 2022:124** sekä keskusverolautakunnan ratkaisut **KVL 2023/50** (*ei lainvoimainen*) ja **KVL 2023/20** tulisi ottaa huomioon Ohjeluonnoksessa.

3. Kommentit

Työvoiman luovuttaminen v. palvelun edelleenmyynti

SVA katsoo, että ohjeessa tulisi selvästi todeta, että Valvontalakimuutoksella ei ole vaikutusta arvonlisäverotuksen tulkintoihin. Tämä on todettu sekä Valvontalain hallituksen esityksessä¹ että Valvontalain johdosta annetussa arvonlisäverolain 35 ja 36 §:n muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä.²

Yksityisen terveystalouden palveluntuottajan antama terveystalouden palvelu on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta ainoastaan silloin, kun yksityinen palveluntuottaja ja se palveluyksikkö, jossa palvelua annetaan, on rekisteröity Valviran ylläpitämään valtakunnalliseen palveluntuottajien rekisteriin eli Soteri-rekisteriin (aiemmin arvonlisäverottomuuden edellytyksenä oli yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa).

Ohjeluonnoksen mukaan tästä on kuitenkin *yksi* poikkeus. Terveystalouden ammattihenkilöiden työvoiman luovuttamista pidetään tietyin edellytyksin arvonlisäverottomana terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myyntinä, vaikka palvelun luovuttajaa ei olisikaan rekisteröity

¹ HE 299/2022 vp.

² HE 19/2024 vp.

Soteri-rekisteriin (ns. *työvoiman luovuttaminen terveydenhoitoalalla*). Tätä on käsitelty Ohjeluonnoksen kohdassa 3.3. Ohjeluonnoksen mukaan terveydenhuoltoalan ammattihenkilöiden työvoiman luovuttamista pidetään arvonlisäverottomana terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myyntinä, vaikka palvelun luovuttajaa ei olisikaan rekisteröity Soteri-rekisteriin, jos (i) palvelu luovutetaan julkiselle terveystalteen palveluntuottajalle tai sellaiselle yksityiselle terveystalteen palveluntuottajalle, joka on rekisteröity Soteri-rekisteriin ja (ii) ne henkilöt, joiden työvoimaa luovutetaan, ovat terveydenhuollon ammattihenkilöitä ja että (iii) heidän suorittamansa palvelut ovat terveyden- ja sairaanhoitopalveluja.

Ohjeluonnoksen³ muotoilu on epäselvä siltä osin kuin ensin todetaan, että Soteri-rekisteröinnin vaatimuksen osalta on vain yksi poikkeus (viittaus Ohjeluonnoksen kohtaan 3.3), mutta heti seuraavassa kappaleessa todetaan, että ”[m]yös terveyden- ja sairaanhoitopalvelun edelleenmyynti on arvonlisäverotonta, vaikka edelleenmyyjää ei olisikaan rekisteröity Soteri-rekisteriin.” Ohjeluonnoksessa tulisi todeta, että poikkeuksia Soteri-rekisteröinnin vaatimuksesta on useampia kuin yksi ja selkeyttää yllä lainattua lauserakennetta.

SVA katsoo, että Ohjeluonnoksessa tulisi selvyden vuoksi esimerkein kuvata tarkemmin erilaisiin tilanteita, joissa on kyse arvonlisäverottomasta ammattihenkilön palvelun edelleenmyynnistä vs. työvoiman luovuttamisesta.

Terminologia

Osa voimassaolevan ohjeen termeistä on päivitetty. Koska ennen uutta terminologiaa voimaan tulleet korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, joihin on myös Ohjeluonnoksessa viitattu, sisältävät aiempia termejä ja ovat edelleen relevantteja, SVA katsoo, että selvyden vuoksi Ohjeluonnoksessa tulisi avata muuttuneet käsitteet:

- terveydenhuollon yksikkö → terveystalteen palveluntuottaja;
- itsenäinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja → itsenäinen elinkeinonharjoittaja.

Helsingissä 28 päivänä tammikuuta 2025

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos
hallituksen puheenjohtaja

Kai Holkeri
hallituksen jäsen

³ Ohjeluonnos, s. 5.