Suomen TILINTARKASTAJAT

Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksyttyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvylle ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

Viite HE148/2018 vp

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ LAEIKSI ARVONLISÄVEROLAIN MUUTTAMISESTA JA ARVONLISÄVEROLAIN 35 JA 38 §:N VÄLIAIKAISESTA MUUTTAMISESTA

Suomen Tilintarkastajat ry (jäljempänä ST) kiittää mahdollisuudesta saada antaa lausunto hallituksen esityksestä laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain 35 ja 38 §:n väliaikaisesta muuttamisesta. Lausuntonaan ST esittää seuraavaa:

Yleisesti luonnoksesta

Lausunnon kohteena olevassa hallituksen esityksessä todetaan useassa kohtaa, että esityksellä on tarkoitus ajantasaistaa ja selkeyttää terveyden- ja sairaanhoitoa ja sosiaalihuoltoa koskevien verottomuuksien sääntelyä vastaamaan sosiaali- ja terveydenhuollon lainsäädännössä tapahtuneita muutoksia. Arvonlisäverolain muutoksilla ei ole tarkoitus muuttaa verottoman toiminnan laajuutta ja nykyisiä käytäntöjä muutoin kuin laajentamalla kuurojen tulkkauspalvelujen soveltamisalaa. Käytännössä muutokset ja hallituksen esitysluonnoksen perustelut kuitenkin vaikuttavat merkittävästi nykyiseen käytäntöön koskien varhaiskasvatusta varten hankittujen alihankintapalvelujen ja kotipalvelujen tukipalvelujen alihankinnan verottomuutta.

Pidämme hyvänä asiana, että arvonlisäverolain muutos on tarkoitus tehdä etukäteen ennen sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottamisesta annetun lain (sotetuottamislaki) voimaantuloa ja sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestämisvastuun siirtymistä kunnilta maakunnille koskevaa lakiuudistusta. Tämä luo mahdollisuuden valmistautua ennakolta tuleviin muutoksiin.

Sosiaali- ja terveyspalvelutoiminnan valvonta ja rekisteröinti

Nykyisten sosiaali- ja terveysalaa koskevien lupa- ja ilmoitusmenettelyjen kumoaminen, ja rekisteröintimenettelyn yhdenmukaistaminen ja siirto yhden valtakunnallisen lupa- ja valvontaviranomaisen alle on toivottu muutos. Palvelutuotannon ja tuottamistapojen monimuotoistuminen ovat voineet aiheuttaa toimijoille ongelmia lupa- ja rekisteröintimenettelyssä. Yksityisiä palveluntuottajia koskeva viittaus vanhentuneeseen ja yksittäisten pykälämuutosten johdosta sekavaan lakiin yksityisestä terveydenhuollosta on aiheuttanut tulkinta- ja soveltamisongelmia myös arvonlisäverotuksessa. Muutos selkeyt-

Suomen Tilintarkastajat ry
(Finnish Association of
Authorised Public Accountants)
Reg. No. 0221727-0

Fredrikinkatu 61 A
FI-00100 Helsinki
Finland

www.suomentilintarkastajat.fi
toimisto@suomentilintarkastajat.fi
+358 9 7552 2010

tää ja järkevöittää oikeustilaa. Merkitystä on sillä, että toimintaa valvotaan. Tulkintaongelmat toivottavasti sen suhteen poistuvat, että ratkaiseva tekijä verottomuuden perusteelle olisi valvonnan laatu tai muotoseikat.

Esityksessä todetaan, että terveyspalveluilla tarkoitetaan palveluita, joita suorittavat terveydenhuollon ammattihenkilöt *tai* joita suoritetaan terveydenhuollon palveluyksikössä. Tämä sanavalinta näyttäisi tarkoittavan, että asiaa koskevan oikeuskäytännön mukaisesti verottomuuden perusteeksi riittää, että rekisteröidyssä terveydenhuollon palveluyksikössä suoritettava, luonteeltaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelu, on veroton, vaikka itse palvelun suoritukseen osallistuva työntekijä ei olisi terveydenhuollon ammattihenkilö. Toisaalta kohta jättää epäselväksi, säilyykö terveyden- ja sairaanhoitopalvelun verottomuus silloin, jos palvelun suorittaja on ammattihenkilö ja tämän ammattihenkilön yhtiömuotoinen palveluyksikkö ei ole rekisteröity palvelun tuottajaksi. Sotetuottamislain 4 §:ssä nimittäin säädetään, että sosiaali- ja terveyspalveluja saa tuottaa vain palvelun tuottaja, joka on rekisteröity *ja* jonka palveluyksikkö on rekisteröity 18 §:n mukaisesti 10 §:ssä tarkoitettuun palvelun tuottajien rekisteriin. Viimeaikaisessa alihankinnan arvonlisäverotusta koskevassa oikeuskäytännössä on katsottu riittäväksi, että palvelun suorittaja on terveydenhuollon ammattihenkilö. Palvelun suorittajan ja loppuasiakkaan välissä olevalta palveluyksiköltä ei sen sijaan ole vaadittu lupaa (jatkossa rekisteröinti).

Sosiaaliviranomaisen määritelmä

Sosiaalihuollon määritelmän mukaan sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion tai maakunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisen valvomaa muun sosiaalihuollon palveluntuottajan harjoittamaa toimintaa. Voimassa olevassa arvonlisäverolaissa eikä esitysluonnoksessa ole selostettu tarkemmin sosiaaliviranomaisen määritelmää, mikä nykyisessä oikeustilassa on aiheuttanut epäselvyyksiä. Esimerkiksi verotuskäytännössä tiettyjä turvapaikanhakijoille tarjottuja, luonteeltaan sosiaalihuoltopalveluja ei ole pidetty arvonlisäverottomina, koska toiminnasta säädetään laissa maahanmuuttajien kotouttamisesta ja turvapaikanhakijoiden vastaanotosta, ja valvonta tapahtuu tällöin eri viranomaisen toimesta. Sisällöltään täysin vastaavat sosiaalihuoltopalvelut (esimerkiksi nuorten perhekoti) on Suomen kansalaisille kunnan tai AVI:n valvonnan alaista ja tällöin verotonta sosiaalihuoltopalvelua. Tulkintoja on esitetty, että turvapaikanhakijanuorille vastaava sosiaalihuoltopalvelu olisi puolestaan verollista, sillä se perustuu eri lakiin ja valvonnan hoitaa lain nojalla valtion viranomainen eli ELY-keskus ja Migri.

Kotipalvelujen tukipalvelut

Kotipalvelujen tukipalveluja koskevissa perusteluissa luonnoksen sivulla 6 todetaan, että ”Sosiaalihuollon kotipalvelujen tuottaja voi tuottaa tukipalvelut, kuten ateria-, siivous- ja saattajapalvelut, itse tai alihankintana. Sotetuottamislain mukaan tukipalvelu ei ole itsenäinen palvelu, vaan osa kotipalvelua. Alihankintana hankittavat kotipalvelujen tukipalvelut voidaan merkitä palvelun tuottajien rekisteriin osana kotipalvelua. Kotipalvelun tuottaja on rekisteröitymisvelvollinen ja velvollinen valvomaan asiakkaan tarpeen mukaista kotipalvelujen tuottamista.” Ymmärrämme tämän tarkoittavan, että osana kotipalvelun tuottajan rekisteröintiä, myös tämän alihankintana hankkimien tukipalvelujen *tuottajat* merkitään rekisteriin osana kotipalvelujen tuottajan rekisteröintiä, ei niinkään ”palvelut”. Jos tämä on tarkoitus, voisi kyseistä kohtaa selkiyttää muuttamalla kohtaa niin, että ”Alihankintana hankittavat kotipalvelujen tukipalvelun tuottajat voidaan merkitä palvelun tuottajien rekisteriin osana kotipalvelua”.

Sotetuottamislakia koskevassa hallituksen esityksessä HE 52/2017 vp tukipalvelutuottajien rekisteröintiä koskien todetaan, että kotipalvelun tuottaja voi tukipalvelutuottajien kanssa sovitun mukaisesti ilmoittaa vastuullisena palveluntuottajana myös tukipalvelujen tiedot rekisteriin. Tämä olisi kuitenkin täysin vapaaehtoista.

Lisäksi kyseisessä hallituksen esityksessä mainitaan, että sekä luvan- että ilmoituksenvaraisia sosiaalipalveluja tuottavia palvelujen tuottajia koskevat tiedot talletetaan yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. Rekisteriin ei kuitenkaan talleteta tietoja sellaisista palvelujen tuottajista, jotka tuottavat ainoastaan sosiaalihuoltolain 14 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettuihin kotipalveluihin kuuluvia tukipalveluja tai niihin rinnastettavia palveluja taikka yksityistä perhepäivähoitoa.

Ymmärrämme tämän tarkoittavan, että mikäli kotipalvelun tuottaja ei jostain syystä ilmoita tukipalvelujen (tuottajien) tietoja rekisteriin oman rekisteröintinsä yhteydessä, eivät tukipalvelun tuottajat voisi

itse ilmoittaa tuottamiaan, verottomaksi sosiaalihuolloksi katsottavia tukipalveluja rekisteriin. On lisäksi runsaasti tukipalvelujen tuottajia, kuten siivousyhtiöitä, jotka tekevät työn esimerkiksi palveluseteliä vastaan suoraan sosiaalipalveluun oikeutetulle.

Todettakoon, että tämän hetkisen yksityisistä sosiaalipalveluista annetun lain (922/2011) 27 §:n mukaan lupaviranomainen päättää 11 §:ssä tarkoitettua ilmoituksenvaraista palvelua koskevien tietojen tallettamisesta rekisteriin. Rekisteriin ei talleteta tietoja sellaisista palvelujentuottajista, jotka tuottavat ainoastaan sosiaalihuoltolain 14 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettuihin kotipalveluihin kuuluvia tukipalveluja tai niihin rinnastettavia palveluja ja aiemmin myös yksityisiä päivähoidon tuottajia. Nämäkin palvelujen tuottajat ovat kuitenkin tehneet ilmoituksen kuntaan, jolloin heidät on arvonlisäverotuksessa katsottu sosiaalipalvelujen tuottajiksi. Ilmoituksen perusteella ei ole tehty rekisteröintiä.

Sotetuotantolain 41 §:n siirtymäsäännösten perusteella aiemmin kunnille ilmoituksen tehneet rekisteröidyt palvelun tuottajat käsityksemme mukaan siirretäisiin uuteen rekisteriin. Epäselväksi jää, koskeeko tämä myös edellä mainittuja kunnalle ilmoituksen tehneitä tukipalvelujen tuottajia. Joka tapauksessa uusille tukipalveluntuottajille aiheutuisi ongelma, kuinka tukipalveluntuottaja osoittaa esimerkiksi verohallinnolle, että tukipalvelu täyttää arvonlisäverottomalta sosiaalihuoltopalvelulta vaaditun ehdon palvelujen rekisteröinnistä, jos nykyisin käytössä oleva kunnille tehtävä ilmoitusmenettely poistuu eikä sitä korvata esimerkiksi maakunnalle tehtävällä ilmoituksella. Tukipalveluntuottajien palvelut (esimerkiksi siivous, ateriat) ovat luonteeltaan sellaisia, että niitä voidaan myydä myös verollisena, joten tukipalveluntuottajien on välttämätöntä voida osoittaa ero sosiaalihuoltopalveluina tuotettaviin palveluihin. Tämä voitaisiin toteuttaa esimerkiksi niin, että rekisteriin merkitään myös tukipalvelujen tuottajat.

Tämän hetkinen verotuskäytäntö on mahdollistanut laajan verottomuuden tukipalveluissa, jolloin ketjutetuissa palveluissa ei ole syntynyt aiheetonta arvonlisäverokulua. Verohallinnon 14.9.2011 antama ohje ja sen 5. luku on tältä osin toiminut erinomaisesti.

Rekisteröinnin edellytyksenä on sotetuottamislakia koskevan hallituksen esityksen mukaan se, että palvelun tuottaja ja palveluyksikkö täyttäisivät niille säädetyt taloudelliset, toiminnalliset ja hallinnolliset edellytykset. Käytännössä tukipalveluja tuottava pieni yhtiö tai ammatinharjoittaja ei useinkaan täyttäisi näitä rekisteröinnin ehtoja. Tämä vaatisi tukipalvelujen tuottajien osalta kevennyksiä edellytyksiin rekisteriin pääsemiseksi. Vaihtoehtoisesti tukipalveluntuottajille tulisi olla nykyisen kunnalle tapahtuvan ilmoitusmenettelyn kaltainen järjestely, jolla tukipalvelun tuottaja voi todistaa täyttävänsä verottomalle sosiaalihuoltopalvelulle asetetut ehdot.

Pyydämme ottamaan edellä mainitun huomioon etenkin, kun sotetuottamislakiesityksen 2 §:n perusteluissa nimenomaan todetaan, että ”Kotipalveluihin kuuluvien tukipalvelujen arvonlisäverokohteluun ei tällä lailla ole tarkoitus puuttua.”

Käsite ”iäkäs henkilö”

Lain 38 §:ää on tarkoitus muuttaa ajantasaisemmaksi korvaamalla ”vanhusten huolto” termillä ”iäkkäiden henkilöiden huolto”. Käsitettä iäkäs ei edelleenkään määritellä tarkemmin. Epäselvää on, minkä ikäinen henkilö täyttää määritelmän tai edellytetäänkö iäkkäältä henkilöltä myös muitakin ominaisuuksia kuin tietty ikä. Aiheeseen liittyvä ongelmallisuus tulee esille asiakkaan itse maksamissa sosiaalihuoltopalveluissa. Epäselvää on, missä vaiheessa esimerkiksi asiakkaan ostaman siivouspalvelun luonne muuttuu arvonlisäverolaissa tarkoitetuksi iäkkään henkilön huolloksi, jolloin palvelu voisi olla veroton, kun muut verottomuuden edellytykset (esim. koskien palveluntuottajan rekisteröintiä, palvelusuunnitelmaa) täyttyvät.

Sosiaalihuoltona suoritettavat tulkkauspalvelut

Esitysluonnoksen mukaan ”Oikeustilan selkeyttämiseksi lakiin otettaisiin nimenomainen säännös myös kuulo-, näkö- ja puhevammaisille luovutettujen tulkkauspalvelujen verottomuudesta.” Pakolaisten ja turvapaikanhakijoiden vastaanotossa annettavat tulkkauspalvelut ja käännöspalvelut on ilmeisesti tar-

koitus jättää kuitenkin verottomuuden ulkopuolelle edelleen, vaikka näitä järjestettäisiin lain nojalla tai avustettaisiin valtion varoin.

Varhaiskasvatus

Varhaiskasvatus on tarkoitus siirtää sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalta opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonalan alle. Varhaiskasvatusta ei pidetä sosiaalihuoltolainsäädännössä tarkoitettuna sosiaalihuoltona, ja näin ollen sosiaali- ja terveysalan säännösten soveltaminen varhaiskasvatuksessa ei olisi esitysluonnoksen mukaan enää tarpeellista. Tämän muutoksen loppuunsaattamiseksi kaikilta osin varhaiskasvatus on tarpeellista erottaa myös arvonlisäverolainsäädännössä sosiaalihuollosta erilleen, lisäämällä arvonlisäverolakiin varhaiskasvatusta koskevat pykälät 38 a ja 38 b. Hallituksen esityksessä varhaiskasvatusta koskevat pykälät on sijoitettu otsikon ”sosiaalihuolto” alle. Tämä jättää epäselväksi, onko tai miltä osin sosiaalihuoltoa koskevia arvonlisäverosäännöksiä tarkoitus soveltaa varhaiskasvatukseen esimerkiksi alihankintatilanteissa. Hallituksen esityksessä olisi tuotava täsmällisesti esiin se, että sosiaalihuollon otsikon alle sijoitettuna varhaiskasvatukseen sovelletaan samankaltaisia verottomuuden edellytyksiä kuin sosiaalipalveluihin.

Hallituksen esityksessä todetaan, että oikeustilan selkeyttämiseksi ja sääntelyn ajantasaistamiseksi varhaiskasvatuksen verottomuudesta otettaisiin arvonlisäverolakiin nimenomainen säännös. Varhaiskasvatusta koskevalla hallinnollisella muutoksella ei kuitenkaan olisi vaikutusta verottomuuden laajuuteen. Ymmärrämme tämän tarkoittavan, että muutoksella ei siis olisi tarkoitus muuttaa nykyistä oikeustilaa tai verotuskäytäntöä. Kuitenkin esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan, että varhaiskasvatuksen harjoittajan alihankintana hankkimat tavarat ja palvelut olisivat arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaisesti verollisia. Tämä tarkoittaisi huomattavaa muutosta nykyiseen käytäntöön ja vaikuttaa erittäin merkittävästi yksityisiin palveluntuottajiin. Esimerkiksi päiväkodin hankkiessa ateriapalvelut toiselta yksityiseltä varhaiskasvatuksen palveluntuottajalta (päiväkoti) tai muulta palveluntarjoajalta, ateriapalveluntuottajan tulisi veloittaa ateriat arvonlisäverollisena. Tällä hetkellä luovutus on ollut veroton, jos ateriapalveluntuottaja on täyttänyt sosiaalihuollon verottomuutta koskevat edellytykset.

Alihankintaa koskevalla muutoksella olisi merkittävä taloudellinen vaikutus yksityisten palveluntuottajien toimintaan, kun niiden alihankintana varhaiskasvatuksen saajalle tarjoaman aterian hankintakulu sisältäisi jatkossa 14 %:n arvonlisäveron, jota verottoman toiminnan harjoittaja ei voi vähentää. Lisäksi esimerkiksi tilanteessa, jossa aterioiden valmistus on keskitetty yhdelle palveluyksikölle, tulisi kyseisen palveluyksikön rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myydessään valmistamansa ateriat toisille varhaiskasvatustoiminnan harjoittajille. Tämä lisäisi hallinnollista taakkaa. Yksityisten palveluntuottajien olisi jatkossa useissa tapauksissa edullisempaa tuottaa itse ateriapalvelut kuin ostaa ne ulkopuolisilta.

Arvonlisäverokustannus olisi todellinen kulu yksityisille palveluntuottajille, sillä ne myyvät varhaiskasvatuspalveluja pääasiassa kunnille, ja kunta määrittelee käytännössä hinnan, jolla palvelua pitää tuottaa. Palveluntuottaja ei siis pystyisi vyöryttämään arvonlisäveroa edelleen kunnalle hintoja nostamalla, vaan arvonlisävero jäisi palveluntuottajan kustannukseksi. Suoraan yksityishenkilöille myytäviin varhaiskasvatuspalveluihin alihankinnan arvonlisäverosta aiheutuva lisäkustannus voitaisiin lisätä hintoja korottamalla, tosin suoraan yksityishenkilöille myytyjen varhaiskasvatuspalvelujen osuus on todellisuudessa hyvin vähäinen. Pääasiallisesti myynti tapahtuu kunnan osallistumisen kautta.

Terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto ja varhaiskasvatus on vapautettu verosta pitkälti yleispoliittisten tavoitteiden perusteella, sillä tällaista toimintaa halutaan tukea yhteiskunnallisesti. Verovapautuksen tavoite ja hallituksen esitysluonnoksen maininta ainoastaan hallinnollisesta muutoksesta ovat ristiriidassa alihankintapalvelujen verotusta koskevan luonnosesityksen kohdan kanssa. Selkeyden vuoksi perusteluihin tulisi lisätä, että varhaiskasvatuspalveluja koskevan alihankinnan verotuskäytäntöä ei ole tarkoitus muuttaa nykyisestä, ja varhaiskasvatusta varten hankitut alihankintapalvelut voisivat olla verottomia, jos palvelut täyttävät sosiaalihuoltoa koskevat verottomuuden edellytykset.

Todettakoon lisäksi, että varhaiskasvatuslakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 40/2018) esitetty ajatus on myös todettu ”Säännökset koulutuspalvelun myynnin arvonlisäverottomuudesta ovat arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä. Vaikka päivähoito kuuluu nykyisin kasvatus- ja koulutusjärjestelmään, eikä

enää ole sosiaalipalvelu, sovelletaan arvonlisäverolain sosiaalihuoltoa koskevia säännöksiä kuitenkin edelleen päivähoitoon.” Näin ollen tämänkin perusteella verokohtelun tulee olla samanlainen.

Helsingissä 8. päivänä lokakuuta 2018

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY



Maria Grönroos
hallituksen puheenjohtaja