11.4.2024

VM / Vero-osasto

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 35 ja 36 §:n sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta (HE 19/2024 vp)

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön vero-osastolta vastinetta hallituksen esitystä HE 19/2024 vp koskeviin kirjallisiin lausuntoihin.

Ahvenanmaan maakunnan hallitus, sosiaali- ja terveysministeriö (STM), Valvira, Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Hyvinvointiala Hali ry (HALI) sekä Keskuskauppakamari ovat antaneet verojaoston pyynnöstä lausunnot.

Lausunnon antajat pitivät hyvänä, että arvonlisäverolain terveyden- ja sairaanhoitoa koskeviin 35 ja 36 §:ään tehtäisiin viittauspäivitys siten, että verovapautuksen soveltamisala säilyisi ennallaan. HALIn arvion mukaan hallituksen esitys säilyttäisi arvonlisäverottomuuden soveltamisalan nykyisellään. Vastaavasti Ahvenanmaan maakunnan hallitus totesi, että ehdotetut muutokset eivät muuta verovapautuksen soveltamisalaa, ja että muutoksilla ei ole vaikutusta terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyjiin tai ostajiin eikä arvonlisäverotuottoihin. Verohallinto totesi lausunnossaan, että lainsäädäntömuutoksilla olisi vain vähäisiä vaikutuksia Verohallinnon ohjeistukseen.

STM:n lausunnossa todettiin, että arvonlisäverolain 35 §:n johtolauseen voidaan katsoa jatkossakin poissulkevan esteettiset hoidot arvonlisäverottomuuden piiristä. STM sekä myös HALI pitivät hyvänä, että tämä on selvyyden vuoksi todettu säännöksen perusteluissa.

STM huomautti lausunnossaan, että ministeriön käsityksen mukaan arvonlisäverolain 35 §:ää olisi voitu muuttaa myös siten, että erillisten 1 ja 2 kohtien sijaan pykälässä viitattaisiin valvontalain mukaisen palveluntuottajan tuottamaan terveyspalveluun. Vastaavasti arvonlisäverolain 36 §:n 5 kohtaa olisi voitu muuttaa siten, että siinä viitattaisiin valvontalaissa tarkoitettuun yksityiseen

palveluntuottajaan tai yksityiseen elinkeinonharjoittajaan. STM totesi kuitenkin, että esityksessä ehdotettu sanamuoto noudattaa voimassa olevan sääntelyn logiikkaa, ja mahdollistaa sääntelyratkaisun, jollaista ehdotetaan Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annettuun lakiin.

STM huomautti arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohdan osalta, että kyseinen kohta on menettänyt alkuperäisen tarkoituksensa. Valvontalain myötä myös itsenäisen ammatinharjoittajan on rekisteröitävä palveluyksikkönsä voidakseen tuottaa sosiaali- ja terveyspalveluja. STM toteaa, että käytännössä valvontalaista seuraa, että mikäli verottomuuden on myös itsenäisten ammatinharjoittajien osalta tarkoitus koskea vain valvontalain mukaisesti rekisteröityjen palveluntuottajien tuottamia palveluita, verovapaata olisi vain sellaisen itsenäisen ammatinharjoittajan antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla ja joka on lain nojalla rekisteröity ja jonka palveluyksikkö on lain nojalla rekisteröity. Keskuskauppakamari puolestaan kannatti lausunnossaan arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohdan jättämistä voimaan, koska tämä osaltaan vahvistaa sitä, että esityksellä ei ole tarkoitus muuttaa terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuskäsittelyä.

Valvira totesi lausunnossaan, että esityksessä on Valviran käsityksen mukaan kyse kannatettavasta teknisluonteisesta muutoksesta. Valvira viittasi lausuntokierroksen yhteydessä 26.2.2024 antamaansa lausuntoon esityksestä. Valvira oli tuonut tässä aiemmassa lausunnossaan esiin, että sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annettu laki on tuonut joitakin muutoksia aikaisempaan oikeustilaan nähden, kuten uudenlaiset rekisteröintimenettelyt ja terveyspalvelun määritelmän, joka ei Valviran mukaan vastaa täysin potilaan asemasta ja oikeuksista annetun lain (785/1992) mukaista terveyden- ja sairaanhoidon määritelmää. Valviran mukaan lakimuutoksen valmistelussa olisi tärkeää huomioida valvontalain mahdollistamat erilaiset ostopalvelu- ja alihankintatilanteet.

Valtiovarainministeriö toteaa kunnioittavasti seuraavaa:

Arvonlisäverolain 35 §:n 1 kohdan viittaustarkistuksen toteutustapa

Hallituksen esityksessä esitetään, että arvonlisäverolain 35 §:n 1 kohdassa mainittaisiin nykyistä vastaavasti julkisen tahon ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito. Lisäksi 1 kohdassa viitattaisiin sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetussa laissa tarkoitetun yksityisen palveluntuottajan antamaan terveyspalveluun. STM:n lausunnossa mainittu muotoilu, jossa 1 kohdassa viitattaisiin yksinomaan sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetussa laissa tarkoitettuun terveyspalveluun, olisi mahdollinen vaihtoehtoinen tapa toteuttaa viittauspäivitys. Koska tarkoituksena kuitenkin on säilyttää verovapautuksen nykyinen soveltamisala, säännöksen sanamuoto on pyritty säilyttämään mahdollisimman pitkälle ennallaan. Esityksessä ehdotettu

sanamuoto myös varmistaisi, että julkisen tahon antama hoito Ahvenanmaan maakunnassa on arvonlisäverolain 35 §:n 1 kohdan nojalla verotonta vastaavasti kuin muualla Suomessa.

Sosiaali- ja terveydenhuollon valvontalain mukaan laissa tarkoitettujen terveyspalvelujen tuottajien ja niiden ylläpitämien palveluyksiköiden on oltava Soteri-rekisterissä. Terveyspalveluja ei saa tarjota ilman edellä mainittuja rekisteröintejä. Näin ollen, kun arvonlisäverolain 35 §:n 1 kohdassa viitattaisiin sosiaali- ja terveydenhuollon valvontalaissa tarkoitettuun terveyspalveluun, tarkoittaisi tämä käytännössä sitä, että verovapautuksen piirissä olisivat kyseisen lainkohdan perusteella vain sellaiset yksityisen palveluntuottajan tuottamat terveyspalvelut, joiden tuottaja sekä tämän palveluyksikkö on rekisteröity sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetun lain mukaisesti. Vaikka aikaisempi yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa on jakautunut sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetun lain myötä kahdeksi eri rekisteröinniksi (palveluntuottajan ja palveluyksikön rekisteröinti), tällä ei ole vaikutusta arvonlisäverolain säännöksen sanamuotoon. Myös voimassa olevassa laissa viitataan yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettuun hoitoon, ei kyseisen lain mukaisiin lupa- tai ilmoitusmenettelyihin. Arvonlisäverolain verovapautusta koskevaan säännökseen ei näin ollen olisi tarpeen kirjoittaa auki sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetussa laissa säädettyjä rekisteröintimenettelyjä.

Verovapautuksen soveltamisala ja terveyspalvelun määritelmä

Terveyspalvelun määritelmää on sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetun lain esitöiden mukaan täsmennetty. Terveyspalvelun määritelmään sisältyy sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetun lain esitöiden mukaan myös esimerkiksi esteettinen hoito. Arvonlisäverolain 35 §:n terveyden- ja sairaanhoidon määritelmä poikkeaa sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetun lain terveyspalvelun määritelmästä. Arvonlisäverolain 35 §:n johtolauseessa olevaan määritelmään kuuluvat vain ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtävät toimenpiteet.

Verottomuuden edellytyksenä olisi nykyistä vastaavasti, että palvelussa on sen luonteen ja sisällön perusteella kyse arvonlisäverolain 35 §:ssä määritellystä terveyden- ja sairaanhoitopalvelusta ja että kysymyksessä on pykälän 1 tai 2 kohdassa tarkoitetun toimijan antama hoito. Kummankin näistä edellytyksistä olisi täytyttävä. Kaikki sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetussa laissa tarkoitetuksi terveyspalveluksi katsottavat palvelut eivät olisi verovapaata terveyden- ja sairaanhoitoa. Esimerkiksi puhtaasti esteettiset hoidot eivät jatkossakaan kuuluisi verovapautuksen soveltamisalaan, koska niiden osalta ei täyty 35 §:n johtolauseessa asetettu palvelun luonnetta koskeva edellytys. Nykytilaa vastaavasti myöskään kaikki terveydenhuollon ammattihenkilön

tuottamat palvelut eivät välttämättä olisi verovapaata terveyden- ja sairaanhoitoa, vaan huomioon otetaan palvelun luonne.

Arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohta

Hallituksen esityksessä ei esitetä muutoksia arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohtaan.

Arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohdan mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä silloin, jos kysymyksessä on sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity.

Terveydenhuollon itsenäisiä ammatinharjoittajia pidetään nykyisin sosiaali- ja terveydenhuollon valvonnasta annetussa laissa tarkoitettuina palveluntuottajina, joiden on rekisteröidyttävä Soteri-rekisteriin silloin kun ne tuottavat terveyspalveluja. Itsenäisesti toimivien terveydenhuollon ammattihenkilöiden antama hoito olisi siten lähtökohtaisesti verovapaata jo arvonlisäverolain 35 §:n 1 kohdan perusteella. Pykälän 2 kohta, jossa mainitaan erikseen sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity, säilytettäisiin hallituksen esityksen mukaan kuitenkin selvyyden vuoksi edelleen laissa.

Esityksen tavoitteena on tehdä arvonlisäverolain terveyden- ja sairaanhoitoa koskeviin pykäliin välttämättömät teknisluonteiset viittauspäivitykset. Arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohdan osalta tällaista päivitystarvetta ei ole, koska siinä ei viitata kumottuun yksityisestä terveydenhuollosta annettuun lakiin. Esityksen tarkoituksena on säilyttää verovapautuksen soveltamisala muuttumattomana. Vaikka 35 §:n 2 kohdan soveltamisala on kaventunut alkuperäisestä lain voimaantulon jälkeen tapahtuneista terveydenhuollon valvontaa koskevan lainsäädännön muutoksista johtuen, on mahdollista, että säännös edelleen tulee sovellettavaksi joissain tilanteissa. Arvonlisäverolain 35 §:n 2 kohdan poistaminen saattaisi siten kaventaa verovapautuksen soveltamisalaa nykyisestä. Tästä syystä esityksessä ei ole esitetty muutoksia kyseiseen säännökseen.

Osastopäällikkö,
ylijohtaja — Terhi Järvikare

Erityisasiantuntija — Pauliina Pitkänen