

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverotus

Tiina Ruohola

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverotus

käytännönläheisesti

Kauppakamari

©2022 Helsingin Kamari Oy ja tekijä

ISBN 978-952-246-810-9

ISBN 978-952-246-811-6 (Ammattikirjasto)

ISBN 978-952-246-812-3 (e-kirja)

Ulkoasu ja kansi: Heljä Silvennoinen

Sivunvalmistus: Keski-Suomen Sivu Oy

Paino: Hansaprint

LUKIJALLE

Terveysten- ja sairaanhoitoalan ALV-kysymykset ovat olleet yksi arvonlisäverotuksen verollisuuden ja verottomuuden rajanvedoista siitä saakka, kun Suomessa otettiin käyttöön arvonlisäverolaki. Itse olen päätenyt syventymään aiheeseen erityisesti vasta viime vuosien aikana. Luennoin ensimmäisen kerran terveyden- ja sairaanhoitoalan arvonlisäverokysymyksistä Vero-opintopäivillä Finlandia-talolla vuonna 2018. Verohallinnossa oli ollut käynnissä terveyden- ja sairaanhoitoalan toimijoihin keskittyvä valvontaprojekti, jonka seurauksena yritysten ja Verohallinnon välille oli syntynyt monia erimielisyyksiä siitä, mikä on eri palvelujen oikea arvonlisäverokäsittely. Tiedostin esitystä pitäessäni, että matka oli vasta alussa ja monet kysymykset tulisivat ratkaistavaksi vasta oikeusasteissa. Sen verran oli eri näkemyksiä Verohallinnolla ja alalla toimivilla yrityksillä.

Valmistautuessani esitykseen kävin läpi alan kirjallisuutta. Useat kirjoittajat olivat ottaneet kantaa terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverotuskysymyksiin laajemmissa arvonlisäverotusta koskevissa yleisteoksissa. Markkinoilta ei kuitenkaan löytynyt yhtään ainoastaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluihin liittyvää teosta. Ajatus lähti kypsymään mielessäni. Terveyden- ja sairaanhoitoalalle oli saatava oma arvonlisäverotuksen käytännön kysymyksiin keskittyvä opuksensa ja se on nyt, hyvä lukijani, käsissäsi.

Tätä teosta kirjoittaessani olen halunnut pitää ohjenuorana käytännönläheisyyden. Olen havainnollistanut monin esimerkein niitä käytännön tilanteita, joiden eteen tiedän monien yritysten päätyneen. Käyn läpi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ja keskusverolautakunnan antamia ennakkoratkaisuja pohtien niiden käytännön merkitystä yrityksille. Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä olen ottanut vain valikoituja ratkaisuja keskittyen niihin, joilla on relevanssia erityisesti kotimaisille yrityksille.

Kirjoittaessani mielessäni on ollut nimenomaisesti yksityisen sektorin arvonlisäverotus. Yksityisellä puolella muutos verottomuudesta verollisuuteen esimerkiksi verotarkastuksen seurauksena on suuri. Myytäessä palveluja yksityishenkilöille arvonlisäveroa ei käytännössä koskaan saada jälkikäteen perittyä, vaikka Verohallinnon tulkinta verottomuudesta muuttuisi. Näin ollen arvonlisävero jää useissa tilanteissa yrityksen itsensä maksettavaksi ja 24 %:n lisäkustannus on omiaan syömään katteet pahemman kerran. Tässä teoksessa en ole pyrkinyt kokonaisvaltaiseen esitykseen, joka kattaisi myös julkisen puolen terveyden- ja sairaanhoitoalan arvonlisäverokysymykset. Julkisen puolen käsittely vaatisi myös laaja-alaisen kuntapalautusmekanismin läpikäynnin. Jätän tämän kokonaisvaltaisen aihealueen teoksesta pois.

Keskityn tässä teoksessa nimenomaan myynnin verollisuuden ja verotto-
muuden rajanvedon läpikäyntiin sivuten tästä tulkinnasta johtuvaa vaikutusta
yrityksen vähennysoikeuteen. Toivottavasti pystyn antamaan sinulle käytän-
nön vinkkejä ja vastauksia kysymyksiin, joita monien terveyden- ja sairaan-
hoitopalvelujen myyjien keskuudessa nousee.

Koskaan ei ole oikea aika kirjoittaa ja julkaista kirjaa – erityisesti näin on
vero-oikeudessa, jossa uusia liiketoimintamalleja seuraavat uudet tulkinnalli-
set verokysymykset, joiden puintia voidaan jatkaa oikeusasteissa vuosikausia.
Tässä kirjassa on seurattu verotus- ja oikeuskäytäntöä 31.12.2021 saakka. Tätä
kirjoittaessa tiedossa ei ole sellaisia lakihankkeita, jotka muuttaisivat tässä kir-
jassa kuvattua terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverokäsittelyä.

Espoossa 16.4.2022

Tiina Ruohola

Sisällys

1	Johdanto	1
2	Yleiskatsaus taustoihin	4
2.1	Mihin verottomuus perustuu?	4
2.2	Miksi verottomuus?	5
2.3	Mitä verottomuus tarkoittaa?	7
3	Verottomuussäännökset	10
3.1	Direktiivi antaa määrittelyvallan jäsenvaltiolle	10
3.2	Verosta vapauttaminen Suomessa	11
3.2.1	<i>Valtion, hyvinvointialueen tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon yksikössä annettu hoito</i>	12
3.2.2	<i>Yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu hoito</i>	12
3.2.3	<i>Sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai on lain nojalla rekisteröity</i>	13
4	Terveydenhuollon ammattihenkilö	14
4.1	Laillistettu, luvansaanut ja nimikesuojattu ammattihenkilö	14
4.1.1	<i>Laillistettu ammattihenkilö</i>	14
4.1.2	<i>Luvan saanut ammattihenkilö</i>	15
4.1.3	<i>Nimikesuojattu ammattihenkilö</i>	15
4.2	Suhde arvonlisäverolakiin	16
4.3	Terveydenhuollon ammattihenkilöksi opiskeleva	17
4.4	Luvanvaraisuus	19
5	Terveydenhuoltopalvelujen tuottaja	22
5.1	Itsenäinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja	22
5.2	Itsenäinen terveydenhuollon yksikkö	24
6	Terveyden- ja sairaanhoitopalvelu	26
6.1	AVL 35 §: yleiset verottomuuden edellytykset	26
6.2	AVL 35 §:n yhteisen osan läpivalaisu	27
6.2.1	<i>Mikä on terveyden- ja sairaanhoitopalvelua?</i>	27
6.2.2	<i>Mikä on verosta vapautettua terveyden- ja sairaanhoitopalvelua?</i>	29
6.3	Kokonaispalvelusta palvelujen erotteluun	39

7	AVL 36 § kohta kohdalta: mikä muu on verotonta?	43
7.1	AVL 36 §:n luonteesta yleisemmin	43
7.2	Sairaankuljetukset (AVL 36.1 §)	44
7.3	Tutkimus- ja laboratoriopalvelut (AVL 36.2 §)	45
7.4	Hammasproteesit ja niihin liittyvät työsuoritukset (AVL 36.3 §)	47
7.5	Ihmiselimet, veri ja maito (AVL 36.4 §)	48
7.6	Toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle luovutetut palvelut (AVL 36.5 §)	49
8	Hoitoon tavanomaisesti liittyvät tavarat ja palvelut (AVL 34 §:n 2 momentti)	51
9	Ketjumyyntitilanteet	55
9.1	Kuka on palvelun myyjä?	55
9.2	Ketjumyynnin verottomuus mahdollista	59
10	Vähennysoikeudet(tomuus)	61
10.1	Suora ja välitön kohdistaminen	61
10.2	Osittainen vähennysoikeus	62
11	Toimiminen ALV-velvollisena	66
11.1	Rekisteröinti ALV-velvolliseksi	66
11.2	Muutoksenhaku rekisteröintipäätöksestä	68
11.3	Laskunantovelvollisuus	68
11.4	Sovellettava verokanta	69
11.5	ALV-ilmoituksen antaminen	70
11.6	Arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistaminen	72
12	Vastaukset kirjassa esitettyihin kysymyksiin	73
	Liite. Verohallinnon ohje Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus, dnro A97/200/2018, 1.4.2019	77
	Oikeustapaushakemisto	111
	Hakemisto	113