

## Suomen Psykologiliitto ry:n lausunto luonnoksesta ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta

### *Yleistä*

Suomen Psykologiliitto ry kiittää mahdollisuudesta lausua terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotusta koskevasta ohjeesta ja lausuu mielipiteenään seuraavaa:

Psykologiliitto pitää uutta ohjetta yleisesti ottaen erittäin tervetulleena ja tulkintoja terveyden- ja toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä (AVL 35 § 1 mom).” Lisäksi ohjeessa on viitattu EU-tuomioistuimen ratkaisuun C-307/01 (Peter d’Ambrumenil ja Dispute Resolution Services Ltd), jonka mukaan myös palvelu, joka koskee henkilön terveyden suojelemiseksi, ylläpitämiseksi ja palauttamiseksi annettua hoitoa, on terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, kunhan sen antajana on terveydenhuollon ammattihenkilö.

Kuten ohjeluonnoksessa todetaan ”arvonlisäverolaissa terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden- ja toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä (AVL 35 § 1 mom).” Lisäksi ohjeessa on viitattu EU-tuomioistuimen ratkaisuun C-307/01 (Peter d’Ambrumenil ja Dispute Resolution Services Ltd), jonka mukaan myös palvelu, joka koskee henkilön terveyden suojelemiseksi, ylläpitämiseksi ja palauttamiseksi annettua hoitoa, on terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, kunhan sen antajana on terveydenhuollon ammattihenkilö.

Ohjeessa on aiemmasta poiketen otettu hyvin esille terveydenhuollon ammattihenkilöiden koulutukseen liittyvien hoitomuotojen merkitys verottomien palvelujen rajanvedon kannalta. Jos hoitomuoto kuuluu terveydenhuollon ammattihenkilön perus- tai täydennyskoulutukseen, hoidon antaminen on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta.

Ohjeluonnoksen 3.5-kohdassa on käsitelty työnohjauksen sekä ohjaus- ja konsultaatiopalvelujen verokohtelua. Ohjeluonnoksen mukaan mainittujen palvelujen myynnistä on suoritettava arvonlisäveroa. Luonnoksen 3.5-kohtaan liittyy merkittäviä sisällöllisiä ongelmia.

Kohdan 3.5 toisessa kappaleessa todetaan, että ”työnohjausta voidaan antaa esimerkiksi osana työterveyshuoltopalveluja.” Lisäksi samassa yhteydessä mainitaan, että ohjaus ja konsultaatio ovat ”tärkeässä roolissa erityisesti mielenterveyspotilaita hoidettaessa.” Mainitut työterveyshuolto- ja mielenterveyspalvelut ovat arvonlisäverolain 34 ja 35 §:ssä tarkoitettua terveydenhuoltoa. Arvonlisäverolain 36 §:n mukaan veroa ei suoriteta välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävistä palveluista, jotka palvelujen antaja tai ammattihenkilö luovuttaa toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle. Ohjeluonnoksen sanamuodon mukaisesti työterveyshuolto- ja mielenterveyspalvelujen osaksi kuuluva työnohjaus tulisi katsoa verottomaksi. On periaatteellisesti kestävämpää, että ohjeluonnoksen mukaisesti esimerkiksi lääkärikeskusten laskutuspalvelut ovat verottomia, mutta hoitoon kiinteästi liittyvät työnohjaus- ja konsultaatiopalvelut eivät.

### *Hoidon sisältyminen koulutukseen*

Kuten edellä on mainittu, ohjeluonnoksen kohdassa 3.2 on todettu, että ”jos hoitomuoto kuuluu terveydenhuollon ammattihenkilön peruskoulutukseen, hoidon antaminen on arvonlisäverotonta.” Samoin hoidon sisältyessä täydennyskoulutukseen sitä on pidettävä arvonlisäverottomana. Valvira (tuolloinen Terveydenhuollon oikeusturvakeskus) on vuonna 2005 antanut määräyksensä ”psykoterapeutin ammattinimikkeen käyttöön oikeuttavan koulutuksen hyväksymisperusteista” ([http://www.valvira.fi/luvat/ammattioikeudet/hakemusohjeet/suomessa\\_koulutetut/psykoterapeutit/koulutuksen\\_hyvaksymisperusteet](http://www.valvira.fi/luvat/ammattioikeudet/hakemusohjeet/suomessa_koulutetut/psykoterapeutit/koulutuksen_hyvaksymisperusteet)). Mainitun ohjeistuksen mukaan ”koulutuksen on oltava alun perin suunniteltu psykoterapia-koulutukseksi siten, että teoreettinen opiskelu, psykoterapeuttinen potilastyö, työnohjaus ja koulutuspsykoterapia muodostavat koulutuskokonaisuuden.” Psykoterapiahoitojen työnohjausta on oltava vähintään 7,5 opintopistettä (= 100 tuntia työnohjausta ja 100 tuntia valmistautumista, yhteensä 200 tuntia opiskelijan aikaa). VET -tason psykoterapiakoulutuksessa työnohjauksen vaatimus on vielä suurempi eli vähintään 15 opintopistettä (200 tuntia + 200 tuntia, yhteensä 400 tuntia).

Terveydenhuollon ammattihenkilöistä annetun asetuksen (564/1994) 2 a §:n 2 momentin mukaan ”psykoterapeutina toimimisen edellyttämä osaaminen hankitaan vähintään 60 opintopisteen laajuisilla opinnoilla, jotka koostuvat teoriaopintojen, *työnohjauksessa* tapahtuvan psykoterapeuttisen potilastyön, koulutuspsykoterapian ja oppinäytetyön opintokokonaisuuksista.”

Työnohjaus sekä ohjaus ja konsultaatio ovat myös kiinteä osa psykologien peruskoulutusta. Ks. esim. Jyväskylän yliopiston psykologian laitoksen koulutusohjelma: <http://opinto-opas.jyu.fi/ytk/2011/opas/html/opas.html>. Mainittuun opintokokonaisuuteen liittyy sekä työnohjauksen että ohjauksen ja konsultaation piiriin kuuluvia opintoja:

### **PSYY330 Psykologiset interventiot ja työnohjaus (3-6 op)**

**Sisältö:** Koulutusjaksojen tavoitteena on lisätä opiskelijoiden psykoterapiataitoja ja taitoja soveltaa psykologisia interventiomenetelmiä käytännön hoitotilanteissa. Jakson aikana opiskelijat hoitavat itsenäisesti 2 asiakasta. He opettelevat toimintaa *työnohjaustilanteissa* sekä psykologisten hoitojen arviointia.

### **PSYS340 Kuntoutus ja neuvonta psykologin työmenetelminä (10 op)**

**Osaamistavoitteet:** Opintojakson suoritettuaan opiskelijalla on perustiedot ja valmiudet kuntoutukseen, neuvontaan ja konsultaatioon perustuvien interventioiden suunnitteluun ja toteuttamiseen valitsemillaan teema-alueilla.

**Sisältö:** Opintojakso sisältää opintojaksoja seuraavilta teema-alueilta:

Oppimisen tukeminen ja oppimisvaikeuksien kuntoutus

Aikuisten kognitiivinen ja neuropsykologinen kuntoutus

Ohjaus ja konsultaatio koulupsykologin työmenetelminä

Työnohjaus ja ohjaus sekä konsultaatio kuuluvat siten osana paitsi peruskoulutukseen, myös esim. psykoterapiakoulutukseen. Ohjeluonnoksen sanamuodon mukaan mainittujen terveydenhuollon työmuotojen tulisi siten olla arvonlisäverotonta.

*Muut viranomaisvaatimukset työnohjauksesta*

Kelan näkemyksen mukaan työnohjaus on niin keskeinen ja olennainen osa potilaan hoitoa, että sen tulee olla aina järjestettynä ja jatkua säännöllisesti. Mm. Kelan kuntoutuspsykoterapian etuusohjeiden (9/2012) mukaan ”terapeutilla on oltava työnohjaus järjestettynä, siinä vaiheessa kun hän hakee Kelan kuntoutuspsykoterapian palveluntuottajaksi. Työnohjaajan antamasta selvityksestä tulee ilmetä, että työnohjaus jatkuu säännöllisesti.”

Mielenterveyslain 4 §:n 3 momentin mukaan ”mielenterveyspalvelujen antaminen edellyttää toimivaa työnohjauksen järjestelmää.”

Edellä mainittujen esimerkkien mukaisesti työnohjaus ei ole mielenterveyspalveluista erillinen osa, vaan kuuluu terveyspalvelujen kokonaisuuteen sekä suoraan terveyspalveluna, että arvonlisäverolain 36 §:n mukaisina terveyden- ja sairaanhoidon yhteydessä käytettävänä palveluna.

*Ohjaus ja konsultaatio terveydenhuollossa*

Tavallisin ohjauksen ja konsultaation toteuttamistapa on, että julkisen työnantajan palveluksessa oleva saman organisaation toinen erikoistuneempi ja kokeneempi psykologi antaa tarvittavan työnohjauksen, ohjauksen tai konsultaation palkkatyönä. Näin tapahtuu luonnollisesti, kun konsultoidaan specialistia erityiskysymyksissä, esim. psykiatriassa, psykoterapian kohdalla ja kaikilla muilla lääketieteen aloilla tarvittaessa.

Radiologin tai korvalääkärin konsultaatio - samoin kuin psykoterapian ohjaajan konsultaatio/ohjaus/työnohjaus - tapahtuu aina siten, että ohjaaja/konsultoiija ei itse tapaa potilasta. Ko. konsultaatio on kuitenkin saumaton osa terveydenhoitoa.

Potilaat, joiden tapauksia konsultaatio- ja ohjauspalvelut koskevat, ovat lähtökohtaisesti käyneet läpi asianmukaisenterveydenhuollon tutkimus- ja arviointijakson. Konsultaatio- ja

ohjauspalveluiden piiriin hakeutuva terveydenhuollon ammattihenkilö (lääkäri, psykiatrinen sairaanhoitaja, mielenterveyshoitaja, toimintaterapeutti jne.) valitsee kohdepotilaat, joiden hoitolinjaan tai -tapaan ammattihenkilö haluaa konsultaatio- tai ohjauspalvelujen avulla vaikuttaa.

Konsultaatio- ja ohjauspalvelun sisältönä on keskustella potilaan tai potilastapausten sisällöstä ja ammattihenkilön toimintatavasta potilaan hoidossa. Vaihtoehtoisesti konsultaatio- ja ohjauspalvelua antava palveluntuottaja analysoi potilaiden psykologisia ja neuropsykologisia tutkimuksia ja niihin liittyvää testimateriaalia ja antaa potilastietojen pohjalta näkemyksensä potilaan hoitolinjan valinnasta ja hoitometodeista. Siten annettavalla palvelulla on suora vaikutus hoidettavan potilaan hoitotapaan.

Konsultaatio- ja ohjauspalveluja käytetään edellä mainituin tavoin kiinteänä osana potilaan hoitokokonaisuutta. Tämän potilasryhmän hoitoon liittyy sellaisia erityispiirteitä, jotka edellyttävät ammattihenkilöltä erityisosaamista, jota ei välttämättä löydy yleisestä psykiatrisesta terveydenhuollosta.

Se, että konsultaatio/ohjaus/työnohjaus hankitaan oman organisaation ulkopuolelta ostopalveluna ei saisi vaikuttaa palvelun arvonlisäverokohteluun.

#### *Yhteenveto*

Edellä esitetyillä perusteilla Suomen Psykologiliitto ry katsoo, että ohjeluonnoksen kohta 3.5 on muotoiltu väärin ja ristiriitaisesti ohjeen muuhun sisältöön verrattuna. Työnohjaus sekä konsultaatio- ja ohjauspalvelut sisältyvät sekä psykologien perus- että psykoterapiakoulutukseen. Ohjauksessa ja konsultaatiossa on kyse hyvin tyypillisestä hoitoa ohjaavasta kommunikaatiosta terveydenhuollon ammattihenkilöiden kesken. Työnohjaus on järjestettävä mielenterveyslain ja Kelan ohjeiden mukaisesti. Psykologiliiton näkemyksen mukaan edellä mainitut psykologien antamat palvelut ovat itsenäisinä terveydenhuollon työmuotoina kiinteämpi osa terveydenhuoltoa kuin vaikkapa ohjeluonnoksessa verottomiksi todetut lääkäriasemien hallintopalvelut. Psykologiliitto esittää, että ohjeluonnoksen kohta 3.5 muotoillaan siten, että terveydenhuollon ammattihenkilöiden antamia, koulutukseen sisältyviä työnohjaus sekä ohjaus- ja konsultaatiopalveluja pidetään arvonlisäverottomina terveystalveina tai AVL 36 §:n mukaisina välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävänä palveluina.

Helsingissä 21.10.2013

SUOMEN PSYKOLOGILIITTO RY

Tuomo Tikkanen

**Lisälausunto seuraavalla sivulla >**

## **Suomen Psykologiliitto ry:n lisälausunto luonnoksesta ohjeeksi Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta**

Täydennyksenä aiemmin toimitettuun Suomen Psykologiliitto ry:n lausuntoon toivotaan huomioitavaksi vielä seuraavaa

Ohjeluonnoksen 3.3. kohdan mukaan ”työterveyshuoltopalvelujen arvonlisäverotus määräytyy samoilla perusteilla kuin muidenkin terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen. Mainitusta huolimatta ohjeluonnoksessa on tiettyjen työterveyshuollon palvelujen osalta otettu aiemmasta verotuskäytännöstä poikkeava kanta, jota on perusteltu yksittäisellä lainvoimaa vailla olevalla hallinto-oikeuden päätöksellä.

Lausuntoluonnoksen mukaan ”yleensä tällaiset ryhmille suoritettut palvelut ovat arvonlisäverollisia”. Luonnoksessa ei kuitenkaan perustella sitä, miksi ryhmämuotoisuus tekisi tarjotusta palvelusta verollisen. Samoin epäselväksi jää, mitkä ryhmämuotoiset palvelut olisivat verollisia ja mitkä verottomia. Palvelun verottomuus on luonnoksessa kytketty siihen, että sen antaminen perustuu lääkärin lääketieteellisiin perustein antamaan määräykseen tai läheteeseen.

Hallituksen esityksessä (HE88/1993) on todettu, että terveyden- ja sairaanhoitopalveluna pidetään myös työterveyshuoltoa. Ryhmämuotoisia palveluja koskevia lisämääreitä hallituksen esitykseen tai arvonlisäverolakiin ei sisälly.

Ohjeluonnoksen sanamuodon mukaan arvonlisäverolain 36 §:n 5 kohdan mukaista liittymisperiaatetta ei sovellettaisi käytännössä terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myynnissä lainkaan silloin, kun on kysymys työterveyshuoltopalveluista. Tällainen tulkinta on vastoin lain sanamuotoa. Työterveyshuoltona myytävät palvelut muodostavat pääsääntöisesti erottamattoman palvelukokonaisuuden, jossa yksittäisten palvelujen verokohtelun arviointi on käytännössä mahdotonta ja epätarkoituksenmukaista edellä mainittu lainkohta huomioiden.

Kaikkien, myös ryhmämuotoisten, työterveyspalvelujen osalta arviointiperusteena on Psykologiliiton näkemyksen mukaan käytettävä EU-tuomioistuimen tuomioissa C-106/05, L.u.P. ja C-141/00 mainittua lähtökohtaa. Niiden mukaan sellainen lääketieteellinen hoito, joka on annettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen piiriin. Lisäksi EUT:n ratkaisun C-307/01 (Peter d’Ambrumenil ja Dispute Resolution Services Ltd), mukaan myös palvelu, joka koskee henkilön terveyden suojelemiseksi, ylläpitämiseksi ja palauttamiseksi annettua hoitoa, on terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, kunhan sen antajana on terveydenhuollon ammattihenkilö. Työterveyshuollon ryhmämuotoiset palvelut täyttävät lähtökohtaisesti mainitun edellytyksen myös silloin, kun niitä tarjotaan useammalle kuin yhdelle potilaalle.

Helsingissä 23.11.2013

SUOMEN PSYKOLOGILIITTO RY

Tuomo Tikkanen