

Uchwała Nr 16/923/2016

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu

z dnia 10 sierpnia 2016 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a i art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu

postanawia

po rozpatrzeniu zastrzeżeń wniesionych przez p.o. Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Koninie pismem z dnia 27.07.2016 r. (wpływ do Izby w dniu 29.07.2016 r.), w którym p.o. Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Koninie wniósł zastrzeżenia do treści wniosku Nr 3 sformułowanego w pkt 3 (strona 22)

uwzględnić zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego Nr 3 poprzez:

1) wykreślenie z wystąpienia pokontrolnego wniosku pokontrolnego Nr 3 w brzmieniu:

„Przy dokonywaniu wydatków (ponoszeniu kosztów) przestrzegać zasad określonych w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.), a mianowicie przestrzegać terminów płatności wynikających z zaciągniętych wcześniej zobowiązań, stosownie do przepisów art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy, mając na uwadze, że nieterminowe dokonywanie płatności może narazić jednostkę na ponoszenie kosztów z tytułu odsetek za zwłokę”.

2) zmianę treści opisu nieprawidłowości (ustaleń) zawartych w pkt 3 ppkt 1) wystąpienia pokontrolnego w ten sposób, że z opisu (ustaleń) wykreśla się wyrażenie w brzmieniu:

„(...) forma płatności: przelew 30 dni, termin płatności: 14.11.2014 r., zapłacono przelewem dnia 18.11.2014r. (WB Nr 225/2014) tj. 4 dni po terminie płatności.(...)”

UZASADNIENIE

Na podstawie wyników doraźnej kontroli gospodarki finansowej Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Koninie pismem z dnia 12 lipca 2016 r. Nr WK-0913/7/2016 Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu skierowała do p.o. Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Koninie wystąpienie pokontrolne, w którym przedstawione zostały nieprawidłowości stwierdzone podczas kontroli oraz sformułowanych zostało 6 wniosków pokontrolnych. Wystąpienie pokontrolne

zostało sporządzone na podstawie wyników doraźnej kontroli gospodarki finansowej, zakończonej podpisaniem protokołu kontroli w dniu 23 maja 2016 r. Ze zwrotnego potwierdzenia odbioru wystąpienia pokontrolnego wynika, że zostało ono doręczone Panu p.o. Dyrektora w dniu 15 lipca 2016 r. Termin na wniesienie zastrzeżeń, o którym mowa w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych - upływał w dniu 29 lipca 2016 r., a przesyłka została nadana w Koninie w dniu 27 lipca 2016 r. (co potwierdza data na załączonej kopercie). Na podstawie powyższego Kolegium Izby stwierdza, że stosownie do przepisów art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych zastrzeżenia zostały wniesione w terminie 14 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego.

Wnosząc zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego sformułowanego w pkt 3 wystąpienia p.o. Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Zespolonego w Koninie podał, że:

„ Zgodnie z art. 9 ust. 3 i 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych wnoszę zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego WK-0913/7/2016 z 12 lipca 2016 roku.

Wnoszę o wykreślenie zarzutu dotyczącego pkt. 3 wniosków pokontrolnych.

W wystąpieniu pokontrolnym na str. 7 w punkcie dotyczącym przeprowadzonej kontroli faktur VAT w pkt 1 dotyczącym faktury nr 00013/10/2014 z dnia 15.10.2014 r. wystawionej przez Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „BATER - Akumulatory” Adam Cisowski zapisano, że fakturę zapłacono przelewem dnia 18.11.2014 r. (WB Nr 225/2014) tj. 4 dni po terminie płatności.

Powyższe stwierdzenie nie jest prawdą, gdyż w umowie nr 30B/2014 z dnia 26 sierpnia 2014 r. w § 2 pkt 2 zapisano, że należność za wykonanie przedmiotu umowy Zamawiający ureguluje przelewem na konto Wykonawcy podane na fakturze w terminie do 30 dni od dnia otrzymania przez Zamawiającego prawidłowo sporządzonej faktury.

Faktura nr 00013/10/2014 została dostarczona do Szpitala w dniu 20 października 2014 r., i w tym dniu została zarejestrowana w kancelarii pod numerem 7222. Zgodnie z zapisami umowy 30 dniowy termin płatności liczył się od tej daty i przypadł na 19 listopada 2014 r. W związku z tym Szpital wystawił notę korygującą nr 504/14 (w załączeniu) korygując błędny termin płatności wykazany na fakturze. Wystawca faktury zaakceptował treść noty i w dniu 31 października 2014 r. zwrócił kopię do Szpitala.

W związku z powyższym zapłata za fakturę nr 00013/10/2014 w dniu 18 listopada 2015 r. została dokonana w terminie i zalecenie aby przy dokonywaniu wydatków (ponoszeniu kosztów) przestrzegać zasad określonych w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, a mianowicie przestrzegać terminów płatności wynikających zaciągniętych wcześniej zobowiązań Szpital traktuje jako niezasadne.”

Opis nieprawidłowości (ustaleń) zawarty w pkt 3 ppkt 1) wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:

3. Kontroli poddano rozliczenie finansowe zadania inwestycyjnego pn. „Rozszerzenie systemu informatycznego oraz rozbudowa infrastruktury komputerowej” i stwierdzono, że WSZ w Koninie za całość zadania wydatkował kwotę 4.596.134,85 zł w tym:

- środki własne 120.270,85 zł,
- środki z dotacji z budżetu Województwa Wielkopolskiego (umowa Nr Dz.IV/3/2014 z dnia 19 lutego 2014 r.) kwotę 4.475.864,00 zł.

W trakcie kontroli przedłożono następujące faktury VAT:

1) Nr 00013/10/2014 z dnia 15.10.2014 r. wystawiona przez Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „BATER - Akumulatory” Adam Cisowski Katowice, nazwa towaru/usługi: urządzenie do bezprzerwowego zasilania urządzeń komputerowych i medycznych, kwota brutto 113.971,80 zł, forma płatności: przelew 30 dni, termin płatności: 14.11.2014 r., zapłacono przelewem dnia 18.11.2014 r. (WB Nr 225/2014) tj. 4 dni po terminie płatności. Faktura sprawdzona została pod względem formalno-rachunkowym i merytorycznym przez upoważnione osoby oraz zatwierdzona do wypłaty przez Dyrektora WSZ w Koninie. Do faktury dołączono protokół odbioru końcowego i przekazania do eksploatacji z dnia 15.10.2014 r., z którego wynika m.in., że roboty wykonane zostały zgodnie z dokumentacją i umową pod względem technicznym, roboty rozpoczęto dnia 10.10.2014 r. zakończono dnia 13.10.2014 r.

(...)

Stan faktyczny został opisany na stronach 49-57 protokołu kontroli i aktach kontroli B.II.20, B.II.25

Na podstawie nieprawidłowości zawartej w pkt 3 ppkt 1) wystąpienia pokontrolnego sformułowany został wniosek pokontrolny Nr 3 w brzmieniu:

3. Przy dokonywaniu wydatków (ponoszeniu kosztów) przestrzegać zasad określonych w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.), a mianowicie przestrzegać terminów płatności wynikających z zaciągniętych wcześniej zobowiązań, stosownie do przepisów art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy, mając na uwadze, że nieterminowe dokonywanie płatności może narazić jednostkę na ponoszenie kosztów z tytułu odsetek za zwłokę.

Kolegium Izby rozpatrując wniesione zastrzeżenia ustaliło i zważyło co następuje.

We wniosku pokontrolnym zawartym w pkt 3 wystąpienia pokontrolnego WK-0913/7/2016 z dnia 12.07.2016 r. wskazano na przepis art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013r., poz. 885 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem „wydatki publiczne powinny

być dokonywane: w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań”. Przez pojęcie „zobowiązania”, o którym mowa w tym przepisie, należy rozumieć zobowiązanie, o którym stanowi art. 353§ 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.). „Do cywilistycznego znaczenia pojęcia „zobowiązanie” odwołuje się również orzecznictwo GKO przy wykładni w art. 15 i 16 u.d.f.p., wielokrotnie podkreślając, że w definicjach legalnych ustawy o finansach publicznych brak odrębnych pojęć definiujących pojęcie zobowiązania inaczej niż kodeks cywilny. „Zobowiązanie w ujęciu prawa cywilnego jest stosunkiem zobowiązaniowym, w którym jedna osoba (wierzyciel) może żądać od drugiej (dłużnik) świadczenia, a ta ostatnia powinna to świadczenie spełnić” (por. L. Lipiec Warzecha, ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Komentarz LEX).

Zobowiązaniem jest więc stosunek prawny między podmiotem uprawnionym – wierzycielem, a podmiotem zobowiązanym - dłużnikiem, natomiast treścią tego stosunku są uprawnienia wierzyciela i skorelowane z nimi obowiązki dłużnika. Uprawnienia wierzyciela sprowadzają się do możliwości żądania od dłużnika świadczenia, a obowiązki dłużnika polegają na spełnieniu tego świadczenia i tym samym zaspokojeniu interesu wierzyciela.

W przypadku, gdy obowiązkiem dłużnika jest zapłata określonej sumy pieniężnej w formie bezgotówkowej (przelewem), a umowa nie reguluje momentu zapłaty, to dłużnik dający polecenie przelewu spełnia świadczenie wtedy, gdy suma dłużna dojdzie do wierzyciela (znajdzie się na jego rachunku) – art. 454 Kodeksu cywilnego (zasada oddawczego charakteru długu pieniężnego). Zasadę tę potwierdził SN w licznych orzeczeniach, np. w uchwale z dnia 4 stycznia 1995 r., III CZP 164/94 (OSNC 1995, nr 4, poz. 62) oraz w postanowieniu z dnia 5 maja 2005 r., IV CK 4/05 (OSNC 2006, nr 4, poz. 69).

Źródłem zobowiązania jest (m.in.) umowa i to ona określa wzajemne prawa i obowiązki stron, w tym termin wykonania zobowiązania. Z chwilą zawarcia umowy następuje zaciągnięcie zobowiązania. Faktura może natomiast służyć jako dowód zawarcia umowy. Należy też zauważyć, że termin płatności nie jest obligatoryjnym elementem treści faktury, co wynika z przepisu art. 106e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

Jednakże „z przepisów prawa podatkowego wynika, pod rygorem konsekwencji karnych (por. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75), obowiązek odzwierciedlenia w fakturze przez podatnika zobowiązanego do jej wystawienia, rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, z którym właściwe przepisy podatkowe wiążą obowiązek zapłaty określonego podatku” – wyrok SN z dnia 26 marca 2015 r. (sygn. akt V CSK 312/14).

W przypadku wystąpienia błędów w treści faktury mogą one zostać skorygowane – w zależności od rodzaju danych, które są dotknięte błędem – przez wystawcę faktury w drodze faktury korygującej lub przez otrzymującego fakturę za pomocą faktury nazywanej notą korygującą (art. 106j, art. 106k ustawy o podatku od towarów i usług).

W przypadku błędu polegającego na określeniu w fakturze terminu płatności niezgodnie z treścią umowy możliwym jest jego poprawienie zarówno poprzez wystawienie noty korygującej przez osobę, która taką fakturę otrzymała, jak i faktury korygującej przez wystawcę faktury.

Odnosząc powyższe do sprawy będącej przedmiotem zastrzeżenia Kolegium Izby wskazuje, że „Umowa w zakresie pakietu nr 3 numer 30B/2014”, zawarta w dniu 26 sierpnia 2014 r. w Koninie, pomiędzy Wojewódzkim Szpitalem Zespolonym z siedzibą w Koninie (Zamawiający), a Adamem Cisowskim, prowadzącym działalność pod nazwą Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Bater – Akumulatory” Adam Cisowski (wykonawca), (umowa – akta kontroli Nr B.II.20 (1-3), protokół kontroli str. 49-50), określała w § 2 ust. 2, że „należność za wykonanie przedmiotu umowy Zamawiający ureguluje przelewem na konto Wykonawcy podane na fakturze w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez Zamawiającego prawidłowo sporządzonej faktury. Wykonawca dostarczy fakturę w terminie do 7 dni od dnia podpisania przez Zamawiającego bez zastrzeżeń protokołu odbioru zadania.”

Odbiór zadania (bez zastrzeżeń) nastąpił 15.10.2014 r. i Wykonawca w dniu 15.10.2014 r. wystawił fakturę nr 00013/10/2014 podając w niej (m.in.) dane: „forma płatności: przelew 30 dni”, „termin płatności: 14.11.2014”. Faktura ta wpłynęła do Zamawiającego w dniu 20.10.2014 r.

Z porównania danych zawartych w fakturze z treścią umowy wynika, że faktura błędnie określała termin płatności. Zgodnie z umową termin ten powinien być określony na dzień 19.11.2014 r. Oznacza to, że faktura nie była prawidłowo sporządzona.

W tych okolicznościach Zamawiający mógł wystąpić do wykonawcy o wystawienie faktury korygującej i wtedy termin płatności liczony byłby na 30 dni od wpływu do Zamawiającego faktury korygującej, lub mógł sam wystawić notę korygującą.

Zamawiający wystawił fakturę zwaną notą korygującą. Nota ta zaakceptowana została przez Wykonawcę (wymóg akceptacji wynika z art. 106k ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług) i wpłynęła do Zamawiającego w dniu 31.10.2014 r. Od tej daty – biegł 30-dniowy termin do zapłaty faktury.

Kolegium Izby wskazuje ponadto, że opis odnoszący się do „faktur i zapłaty (wyciągi bankowe), OT” zawarty w protokole kontroli na str. 56 dotyczący „F.VAT nr 00013/10/2014 z dnia 15.10.2014 r.”, przedstawiał tę fakturę następująco: „forma płatności: przelew 30 dni, termin płatności

14.11.2014 r., zapłacono przelewem dnia 18.11.2014 r. (WB nr 225/2014)”. Zapis ten nie wskazywał, kiedy faktura wpłynęła do Zamawiającego (WSZ w Koninie), ani sposobu liczenia terminu 30 dni na dokonanie przelewu (np. od wpływu faktury, od wykonania przedmiotu umowy). Mając to na uwadze, jak również obowiązek odzwierciedlenia w fakturze przez podatnika zobowiązanego do jej wystawienia, rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, z którym właściwe przepisy podatkowe wiążą obowiązek zapłaty określonego podatku, możliwym było stwierdzenie w wystąpieniu pokontrolnym, że faktura została zapłacona „4 dni po terminie płatności” (przyjmując, że 14.11.2014 r. jest określony z uwzględnieniem 30 dni dla dokonania przelewu). Jednakże stwierdzenie to, przy uwzględnieniu treści umowy i całości ustalonych okoliczności faktycznych nie znajduje potwierdzenia.

W świetle powyższego według oceny Kolegium Izby należy uznać, że zapłata dokonana przez Zamawiającego w dniu 18.11.2014 r. dokonana została w terminie wynikającym z wcześniej zaciągniętego zobowiązania. W konsekwencji według oceny Kolegium Izby zastrzeżenia wniesione przez p.o. Dyrektora Wojewódzkiego Szpitala Zespołowego w Koninie zasługują na uwzględnienie.

Uwzględniając powyższe postanowiono jak w sentencji.
Na niniejszą uchwałę nie przysługuje skarga do Sądu Administracyjnego.



Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Poznaniu
Grażyna Wróblewska
Grażyna Wróblewska