



Pomorski Uniwersytet Medyczny w Szczecinie

Rektor

Pomorski Uniwersytet Medyczny w Szczecinie

Biuro ds. Szpitali Klinicznych

ul. Rybacka 1, 70-204 Szczecin

RKL-092-3/14

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Szczecin, z dnia 14 listopada 2014 r.

## I. DANE IDENTYFIKACYJNE KONTROLI

### 1.1. Oznaczenie jednostki kontrolowanej

Samodzielny Publiczny Szpital Kliniczny Nr 2 PUM w Szczecinie, al. Powstańców Wielkopolskich 72.

### 1.2. Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych

Od dnia 10 września 2014 r. do dnia 3 października 2014 r.

### 1.3. Zakres kontroli

Organizacja procesu udzielania świadczeń zdrowotnych w przypadku pobierania opłat oraz przychody z tytułu świadczeń zdrowotnych za częściową lub całkowitą odpłatnością w 2013 roku.

### 1.4. Podstawy prawne przeprowadzenia kontroli

- art. 121 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 217, z późn. zm.),
- zarządzenie Rektora PUM Nr 84/2014 z dnia 29 sierpnia 2014 r. w sprawie przeprowadzenia kontroli i zarządzenie Nr 93/2014 z dnia 23 września 2014 r. zmieniające zarządzenie Nr 84/2014.

Kontrolę przeprowadził pracownik Biura ds. Szpitali Klinicznych PUM - mgr Kamila Konieczna na podstawie imiennego upoważnienia nr 4/2014 z dnia 29 sierpnia 2014 r. udzielonego przez Rektora PUM.

Kontrola miała charakter planowany i została przeprowadzona w zakresie zgodnym z dokumentem pn. "Roczny plan kontroli w szpitalach klinicznych przewidziany do realizacji przez Biuro ds. Szpitali Klinicznych w 2014 roku". zaakceptowanym przez Prorektora ds. Klinicznych i zatwierdzonym przez Rektora PUM.

Dyrektor SPSK-2 został powiadomiony o planowanej kontroli pismem z dnia 4 września 2014 r., znak: SR 216/2014/RKL.

Kontrola została odnotowana w książce kontroli SPSK-2 pod poz. nr 30/2014.

*(dowód: akta kontroli str. 1-7)*

## II. OCENA SKONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI, ZE WSKAZANIEM USTALEŃ, NA KTÓRYCH ZOSTAŁA OPARTA

Możliwość odpłatnego udzielania świadczeń zdrowotnych przez szpitale budzi wiele kontrowersji. Przepisy obowiązującej ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 217, z późn. zm.), która stanowi normatywną podstawę ustalania i pobierania opłat są bardzo ogólne. Przepis art. 44 ww. ustawy w jednym zdaniu informuje, że świadczenia zdrowotne dla wskazanych kategorii pacjentów mogą być udzielane nieodpłatnie, za częściową lub całkowitą odpłatnością. Tak sformułowana norma prawna może implikować niezwykle istotne skutki, w tym może być podstawą do formułowania niemalże dowolnych wniosków. Pomocne wówczas stają się publikacje (np. komentarze do ustawy o działalności leczniczej), orzecznictwo, wytyczne Ministerstwa Zdrowia.

Na podstawie dowodów źródłowych, przeprowadzonej analizy i poczynionych ustaleń oraz uzyskanych wyjaśnień od pracowników Szpitala, kontrolujący ocenia pozytywnie działalność Szpitala w zakresie organizacji procesu udzielania świadczeń zdrowotnych w przypadku pobierania opłat oraz przychody z tytułu świadczeń zdrowotnych za częściową lub całkowitą odpłatnością w 2013 roku.

Na pozytywną ocenę wpłynęło prawidłowe przygotowanie organizacyjne Szpitala do realizacji odpłatnych świadczeń zdrowotnych zgodnie z zasadami określonymi Regulaminie Organizacyjnym SPSK-2. Sprzedaż usług medycznych realizowana na rzecz osób fizycznych uprawnionych w zakresie i według cen zgodnych z obowiązującymi w SPSK-2 cennikami usług medycznych. Prowadzona ewidencja księgową przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych osobom fizycznym umożliwia kontrolę przychodów według źródeł



finansowania i miejsc powstawania. W skontrolowanych fakturach ze sprzedaży nie stwierdzono nieprawidłowości.

Jedynie zastrzeżenia kontrolującego są co do zasadności pobierania przez SPSK-2 oświadczeń od pacjentów na potwierdzenie, że udzielone badanie/świadczenie zdrowotne powiązane jest z "celem medycznym" i na tej podstawie Szpital nie naliczał podatku VAT od udzielonej usługi medycznej. W świetle przywołanych w niniejszym projekcie wystąpieniu pokontrolnym przepisów i interpretacji podatkowych wynika, że badania diagnostyczne (laboratoryjne) zawierają się w pojęciu opieki medycznej w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy i podatku od towarów i usług, a zatem korzystają ze zwolnienia z podatku VAT. Uwarunkowanie zwolnienia z podatku VAT badania/świadczenia medycznego od podpisania przez pacjenta oświadczenia zdaniem kontrolującego jest w tym przypadku nie zasadne.

### III. OPIS USTALONEGO STANU FAKTYCZNEGO, PRZYCZYNY, ZAKRES I SKUTKI STWIERDZONYCH NIEPRAWIDŁOWOŚCI

1. Samodzielny Publiczny Szpital Kliniczny Nr 2 PUM w Szczecinie jest podmiotem leczniczym, którego przedmiotem działalności jest udzielanie świadczeń zdrowotnych, realizacja zadań dydaktycznych oraz prowadzenie badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Szpital działa w oparciu o ustawę z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 217 z późn. zm.) i Statut nadany przez organ założycielski, tj. Pomorski Uniwersytet Medyczny w Szczecinie.

Działalność Szpitala podlega ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.) i ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 330, z późn. zm.).

W Rejestrze Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą Szpital jest zaewidencjonowany pod numerem 000000018603.

W zakresie określonym w przywołanej ustawie o działalności leczniczej nadzór nad działalnością Szpitala sprawuje Rektor Pomorskiego Uniwersytetu Medycznego przy pomocy Prorektora ds. Klinicznych oraz Senackiej Komisji ds. Szpitali Klinicznych.

W okresie objętym kontrolą oraz w okresie prowadzenia kontroli stanowisko Dyrektora pełnili:

- lek. med. Ryszard Chmurowicz, który objął stanowisko z dniem 01.10.2005 r. i był zatrudniony do dnia 31.07.2013 r.,
- lek. med. Barbara Turkiewicz, która została wyznaczona z dniem 12.04.2013 r. przez Rektora na osobę pełniącą obowiązki Dyrektora SPSK-2, a z dniem 01.07.2013 r. została powołana na stanowisko Dyrektora SPSK-2 i do tej pory pełni funkcję Dyrektora.

2. Zasady określające organizację procesu udzielania świadczeń zdrowotnych odpłatnych SPSK-2 unormował w Regulaminie Organizacyjnym.

W badanym 2013 roku obowiązywał Regulamin Organizacyjny, którego tekst jednolity stanowił załącznik nr 1 do Zarządzenia Dyrektora SPSK-2 Nr 136/2012 z dnia 19 grudnia 2012 r. z późn. zm.

Zgodnie z § 84 ww. Regulaminu, Szpital udziela świadczeń zdrowotnych nieodpłatnie i odpłatnie. Świadczenia zdrowotne finansowane ze środków publicznych (świadczenia zdrowotne nieodpłatne) udzielane są osobom ubezpieczonym w Narodowym Funduszu Zdrowia bądź innym osobom uprawnionym, na podstawie umowy o udzielanie świadczeń zdrowotnych zawartej między Szpitalem a NFZ. Za udzielone świadczenia zdrowotne inne niż finansowane ze środków publicznych (świadczenia zdrowotne odpłatne) pacjenci wnoszą opłaty zgodnie z ustalonym Cennikiem Usług Medycznych stanowiącym załącznik nr 3 do Regulaminu.

Według § 85 Regulaminu udzielanie świadczeń zdrowotnych odpłatnych:

- organizowane jest w taki sposób, aby nie ograniczać dostępności do świadczeń finansowanych ze środków publicznych, w sposób zapewniający poszanowanie zasady sprawiedliwego, równego, niedyskryminującego i przejrzystego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej oraz zgodnie z kryteriami medycznymi,
- pozostaje bez wpływu na kolejność pozycji na prowadzonej przez SPSK-2 liście oczekujących na udzielenie świadczenia finansowanego ze środków publicznych,



- nastąpi w dniu zgłoszenia się pacjenta, a w przypadku braku takiej możliwości - w innym terminie uzgodnionym z pacjentem, według ustalonej kolejności w dniach i godzinach ich udzielania.

Kwestię możliwości udzielania świadczeń zdrowotnych odpłatnych w podmiotach leczniczych należy rozpatrywać na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 217 z późn. zm.)

Zgodnie z art. 44 ww. ustawy, podmiot leczniczy niebędący przedsiębiorcą udziela świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych ubezpieczonym oraz innym osobom uprawnionym do tych świadczeń na podstawie odrębnych przepisów nieodpłatnie, za częściową odpłatności lub całkowitą odpłatnością. Przepis ww. artykułu nie rozstrzyga, w jakich sytuacjach podmiot leczniczy może pobierać opłaty. Jednocześnie art. 45 ww. ustawy stanowi, że wysokość opłat za świadczenia zdrowotne udzielane osobom innym niż wymienione w art. 44, ustala kierownik podmiotu leczniczego, uwzględniając rzeczywiste koszty udzielenia świadczenia zdrowotnego.

W ocenie Tomasza Reka, autora "Komentarza do ustawy o działalności leczniczej" przepis art. 44 należy interpretować w powiązaniu z innymi, szczególnymi normami, a przede wszystkim ustawą z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t. j. Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027, z późn. zm.). Przywołana ustawa zezwala na pobieranie opłat od pacjentów w ściśle określonych przypadkach. Przypadki takie dotyczą świadczeń nieuznanych za gwarantowane, tj. świadczeń niefinansowanych ze środków publicznych. Lista świadczeń gwarantowanych została wskazana w rozporządzeniach wydanych na podstawie art. 31d ww. ustawy. Ponadto zgodnie z art. 61 ww. ustawy ambulatoryjne świadczenia specjalistyczne udzielone świadczeniobiorcy bez skierowania lekarza ubezpieczenia zdrowotnego opłaca świadczeniobiorca, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 47a, 57 ust. 2 i art. 60.

Powyższa interpretacja jest zgodna ze stanowiskiem Dyrektora Departamentu Organizacji Ochrony Zdrowia wyrażonym w piśmie z dnia 17 września 2012 r., znak: MZ-OZZ-024-29441-2/EW/12 dotyczącym możliwości udzielania przez samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (podmiot leczniczy niebędący przedsiębiorcą) odpłatnych świadczeń zdrowotnych.

Z powyższego wynika, że opłatę za udzielenie świadczeń zdrowotnych Szpital może pobrać:

- a) od osoby uprawnionej do świadczeń finansowanych ze środków publicznych w sytuacji gdy:
  - udzielone zostały świadczenia spoza tzw. "koszyka świadczeń gwarantowanych",
  - udzielone zostały świadczenia gwarantowane z zakresu ambulatoryjnej opieki specjalistycznej w sytuacji braku skierowania bądź skierowanie wystawione zostało przez lekarza, który nie ma zawartej umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ,
- b) od osoby nieuprawnionej do świadczeń finansowanych ze środków publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 8-16)

3. Zakres, rodzaj i wysokość opłat za udzielone świadczenie zdrowotne określa w SPSK-2 Cennik Usług Medycznych.

Według stanu na dzień 01.01.2013 r. obowiązywał Cennik Usług Medycznych, stanowiący załącznik nr 3 do Zarządzenia Dyrektora Nr 136/2012 z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie ustalenia tekstu jednolitego Regulaminu Organizacyjnego SPSK-2.

Cennik stanowił podstawę do pobierania opłat za usługi medyczne, niewymagające hospitalizacji, świadczone odpłatnie pacjentom nieubezpieczonym (lub zgłaszającym się bez wymaganego skierowania) na terenie Szpitala.

Cennik zawierał łącznie blisko 700 pozycji odpłatnych usług medycznych (badań diagnostycznych i procedur medycznych) z zakresu analityki medycznej, dermatologii, alergologii, kardiologii, kardiologii, chorób wewnętrznych, położnictwa i ginekologii, chirurgii, urologii, okulistyki, diagnostyki rentgenowskiej.

Ceny badań/procedur medycznych wahały się od kwoty minimum 1,00 zł - za pobranie krwi kapilarnej w Laboratorium Centralnym do kwoty maksimum 5.800 zł - za zabieg refrakcyjny korygujący starczowzroczność (presybiopię) - wymiana przeźroczystej soczewki na sztuczną jednoogniskową (jedno oko).

Cennik, poza określeniem cen za badania/procedury, określał również wysokość opłat za: wystawianie druków (opracowanie dokumentów, ksero, zaświadczenie lekarskie), opłaty dodatkowe za przechowywanie dokumentacji medycznej, za przechowywanie zwłok (powyżej 72 godzin), za sterylizację.

Sporządzanie wycen świadczeń medycznych i aktualizacja Cennika Usług Medycznych, należało, zgodnie z obowiązującym w Szpitalu Regulaminem Organizacyjnym, do zadań Działu Budżetowania i Kontrolingu.



Dział dokonuje wycen normatywu do cennika (nie rzadziej niż raz w roku) uwzględniając koszty leków, materiałów jednorazowych, koszty pracy personelu biorącego udział przy procedurze oraz koszty związane z funkcjonowaniem jednostki wykonującej procedurę (narzut %).

W trakcie roku 2013 w ww. Cenniku dokonano 4 aktualizacji, poprzez dodanie 12 nowych pozycji badań/procedur medycznych (6 procedur z zakresu położnictwa i ginekologii i 6 badań wykonywanych w Laboratorium Centralnym) i zmianę 1 pozycję z zakresu okulistyki.

(dowód: akta kontroli str. 48-82)

4. Odpłatne świadczenia zdrowotne udzielane są w odpowiednich (w zależności od rodzaju świadczenia) jednostkach organizacyjnych Szpitala (pracowniach, zakładach, poradniach ect.).

Świadczenie zdrowotne udzielane jest w dniu zgłoszenia się lub jeżeli badanie wymaga szczególnego przygotowania się (np. przy pobraniu krwi powinno się być na czczo) - to w innym terminie ustalonym z pacjentem według kolejności zgłoszeń. Rejestracji można dokonać osobiście lub telefonicznie w dniach i godzinach pracy danej jednostki.

5. W dniu udzielenia świadczenia zdrowotnego, pracownik jednostki, w której będzie wykonane badanie wypełnia, na podstawie informacji uzyskanej od pacjenta druk pn. "Zlecenie na wystawienie faktury" (w Laboratorium jest to druk pn. "Karta zleceń badań laboratoryjnych do Laboratorium Centralnego"). W Zleceniu pracownik określa w szczególności: imię i nazwisko pacjenta, jego adres, rodzaj odpłatnego badania, jego ilość, nazwę jednostki wykonującej badanie (jednostka zlecająca), datę zlecenia, sposób płatności.

Ponadto pacjent otrzymuje oświadczenie treści: *Oświadczam, że badanie/świadczenie medyczne wykonane w SPSK Nr 2 PUM ma na celu profilaktykę, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia o której mowa w art. 43 ust.1 pkt 18 ustawy o podatku i usług (Dz.U. Nr 226 poz. 1476)*. Podpisanie oświadczenia przez pacjenta powoduje, że udzielona usługa medyczna korzysta ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Z wystawionym przez jednostkę ww. Zleceniem i oświadczeniem pacjent udaje się do wyznaczonych punktów kasowych celem zapłaty za usługę medyczną. Informacja, gdzie i w jakich godzinach można dokonać zapłaty podana jest na Zleceniu.

Wzory ww. Zlecenia na wystawienie faktury i Oświadczenia pacjenta stanowią załączniki Nr 5 i 6 do obowiązującej w Szpitalu Instrukcji postępowania przy ewidencji sprzedaży za pomocą urządzeń fiskalnych (drukarek fiskalnych). Instrukcja została podpisana przez Zastępcę Dyrektora ds. Ekonomiczno-Administracyjnych i Zastępcę Głównego Księgowego. Instrukcja nie została wprowadzona zarządzeniem Dyrektora. Zgodnie z § 11 i 12 Statutu SPSK-2 to Dyrektor jest organem kierującym i zarządzającym, do obowiązków którego należy organizowanie pracy Szpitala w sposób zapewniający osiągnięcie celów oraz realizację zadań statutowych. Aktami wewnętrznymi SPSK-2 są zarządzenia Dyrektora, które regulują oraz organizują pracę jednostek (komórek) organizacyjnych Szpitala. Wprawdzie Instrukcja skierowana jest głównie do określonej grupy osób, tj. ewidencjonujących sprzedaż w Szpitalu za pomocą urządzeń fiskalnych, jednak załączniki do tej instrukcji w postaci Zlecenia na wystawienie faktury i Oświadczenie pacjenta skierowane są już do większości jednostek udzielających świadczeń zdrowotnych.

6. Zgodnie z zapisami ww. Instrukcji wprowadzenie przez Szpital druku "Zlecenie na wystawienie faktury" zawierające dane personalne pacjenta (imię i nazwisko, adres) podyktowane było koniecznością identyfikacji pacjenta z wykonanym badaniem, co uniemożliwiało paragon fiskalny. Z kolei podpisane przez pacjenta oświadczenie stanowiło potwierdzenie, że usługa powiązana jest z "celem medycznym" warunkującym zwolnienie z podatku VAT.

W świetle obowiązujących przepisów podatkowych, a zwłaszcza interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 maja 2011 r. (IPPP2-443-202/11-4/AK) wątpliwość kontrolującego budzi pobieranie przez SPSK-2 oświadczeń od pacjentów celem zwolnienia usługi medycznej z podatku VAT.

W przywołanej interpretacji Wnioskodawca (podmiot leczniczy) zwrócił się do Izby Skarbowej w Warszawie z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia z podatku VAT usług medycznych.

Wnioskodawca, we wniosku wskazuje, że wykonuje badania diagnostyczne m. in. dla osób fizycznych. Większość z nich wykonywana jest na podstawie skierowań lekarskich, ale istnieją również przypadki, w których badanie wykonywane jest z inicjatywy pacjenta, bez skierowania, na jego życzenie i przez niego



finansowane. Wnioskodawca zadał m. in. pytanie czy badania diagnostyczne wykonane z inicjatywy pacjenta bez skierowania na jego życzenie i przez niego finansowane są zwolnione z VAT.

Zdaniem Wnioskodawcy: "świadczenia medyczne wykonywane na podstawie skierowań lekarskich są zwolnione od VAT, ponieważ na pewno można stwierdzić, że będą one służyć profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Natomiast bez skierowania nie ma takiej pewności. Należałoby ustalić dla jakich celów pacjent chce wykonywać dane badanie diagnostyczne podczas wywiadu z pacjentem. Jeżeli cel wykonania danego badania służyłby profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, to wówczas świadczenie będzie zwolnione od VAT, jeżeli innym celom to wówczas świadczenie będzie opodatkowane stawką VAT. Pozostaje kwestia udokumentowania celu wykonania świadczenia w przypadku braku skierowania - w takim przypadku mogłoby to być oświadczenie pacjenta o celu wykonywania badania".

Dyrektor Izby w ww. interpretacji uznał za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy w zakresie opodatkowania podatkiem VAT usług polegających na wykonywaniu badań diagnostycznych dla osób fizycznych nieposiadających skierowania lekarskiego, składających oświadczenie o celu wykonania badania.

Dyrektor wskazał, że świadczone przez Wnioskodawcę badania laboratoryjne (diagnostyczne) zawierają się w pojęciu opieki medycznej w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku towarów i usług, a zatem korzystają ze zwolnienia z tego podatku.

Zdaniem Dyrektora podkreślenia wymaga, iż nie jest istotne czy usługa jest wykonywana na podstawie skierowania lekarza czy też bez skierowania. Istotny jest cel świadczonej usługi. Istotne jest zatem określenie, czy przeprowadzone badanie jest rzeczywiście badaniem diagnostycznym; nie będą więc zwolnione usługi badań laboratoryjnych wykonywane np. dla celów eksperckich, dowodowych, bowiem nie będą to badania diagnostyczne w rozumieniu wykładni prawa UE.

Stanowisko Wnioskodawcy, którego zdaniem zasadne będzie żądanie od pacjenta nieposiadającego skierowania lekarskiego oświadczenia, jakiemu celowi będzie służyć wykonanie badania Dyrektor uznał za nieprawidłowe.

To cel usługi medycznej określa, czy powinna ona korzystać ze zwolnienia. Jeżeli z kontekstu wynika, że jej głównym celem nie jest ochrona, utrzymanie bądź przywrócenie zdrowia, lecz inny cel, to wówczas zwolnienie nie będzie miało zastosowania.

Dla określenia zakresu zwolnień podstawowe znaczenie ma wykładnia językowa oraz wykładnia prowsólnotowa oparta na brzmieniu ww. dyrektywy oraz uwzględniająca orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

*(dowód: akta kontroli str.17-47)*

7. Pacjent ma możliwość zapłaty za usługę medyczną w trzech punktach sprzedaży działających na terenie SPSK-2. Są to:
  - Kasa Główna, czynna od poniedziałku do piątku w godzinach od 7.30 do 14.30,
  - Kasa Działu Sprzedaży Usług Medycznych i Marketingu, czynna od poniedziałku do piątku w godzinach od 7.30 do 14.30,
  - Kasa Laboratorium Centralnego, czynna od poniedziałku do piątku w godzinach 15.00 do 7.00 oraz 24 godziny/dobę w dni świąteczne i wolne od pracy.
8. Kasjer, po przyjęciu wpłaty od pacjenta wystawia fakturę (3 egz.) i drukuje paragon fiskalny. Pacjent otrzymuje oryginał faktury. Jedna kopia faktury pozostaje w ww. punkcie kasowym, druga łącznie z paragonem fiskalnym, ww. oświadczeniem pacjenta i kserokopią zlecenia na wystawienie faktury przekazywana jest do Działu Finansowo-Księgowego. Kasjer, wystawia także faktury z odroczonym terminem płatności (14 dni). Sposób płatności określa ww. Zlecenie na wystawienie faktury.
9. Faktury z odroczonym terminem płatności Szpital wystawia z reguły dla osób hospitalizowanych, nieubezpieczonych. Po zakończonym leczeniu wystawia fakturę według cen obowiązujących w Cenniku Usług Medycznych lub według wyceny tych świadczeń przez NFZ (punkty).

Podejmowanie działań mających na celu uzyskanie ubezpieczenia zdrowotnego na czas pobytu w Szpitalu pacjentów nieubezpieczonych lub nieposiadających ważnego dowodu ubezpieczenia należy do zadań Pielęgniarki Środowiskowej (zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym SPSK-2).

W przypadku podjętych działań, skutkujących wydaniem decyzji administracyjnych uprawnionego organu o prawie osoby nieubezpieczonej do świadczeń opieki zdrowotnej na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (decyzja wójta,



burmistrza, prezydenta, właściwego ze względu na miejsce zamieszkania świadczeniobiorcy), Szpital wystawia fakturę korygującą.

10. SPSK-2 ewidencjonuje sprzedaż usług medycznych na rzecz osób fizycznych przy zastosowaniu kas rejestrujących zgodnie regulacjami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Zasady postępowania przy ewidencji sprzedaży za pomocą urządzeń fiskalnych określa obowiązująca w Szpitalu Instrukcja postępowania przy ewidencji sprzedaży za pomocą urządzeń fiskalnych (drukarek fiskalnych).
11. Ustalenia kontroli wykazały, że w badanym 2013 roku SPSK-2 udzielił łącznie 41.987 odpłatnych świadczeń zdrowotnych na rzecz osób fizycznych. Najczęściej wykonywanymi świadczeniami były:
  - pobranie materiału do badań - krew żylna - 6.390 badań (15,22% ogółu badań),
  - morfologia krwi obwodowej - 2.715 badań (6,47%),
  - badanie ogólne moczu (bez pojemnika) - 1.882 badań (4,48%),
  - glukoza - 1.178 badań (2,81%),
  - tyreotropina - 1.113 badań (2,65%),
  - kreatynina - 1.074 badań (2,56%).

Ww. badania wykonywane były przez pracownie funkcjonujące w ramach Laboratorium Centralnego. Ceny ww. badań wynosiły od 6 zł - za pobranie krwi do 22 zł - za tyreotropina (hormon tarczycy).

Zestawienie 20 najczęściej wykonywanych odpłatnych świadczeń zdrowotnych na rzecz osób fizycznych w SPSK-2 w 2013 r. przedstawia tabela 2.

**Tabela 2 Zestawienie najczęściej wykonywanych odpłatnych świadczeń zdrowotnych na rzecz osób fizycznych w 2013 roku**

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba świadczeń	Jednostka organizacyjna wykonująca świadczenie
1	Pobranie materiału do badań - krew żylna	6 390	Laboratorium Centralne
2	Morfologia krwi obwodowej	2 715	Laboratorium Centralne
3	Badanie ogólne moczu (bez pojemnika)	1 882	Laboratorium Centralne
4	Glukoza	1 178	Laboratorium Centralne
5	Tyreotropina	1 113	Laboratorium Centralne
6	Kreatynina	1 074	Laboratorium Centralne
7	Lipidy (CHOL, HDL, LDL, TG)	980	Laboratorium Centralne
8	Odczyn Biernackiego	897	Laboratorium Centralne
9	Specyficzny antygen gruczolu krokowego całkowity	882	Laboratorium Centralne
10	Aminotransferaza alaninowa	881	Laboratorium Centralne
11	Aminotransferaza asparaginianowa	834	Laboratorium Centralne
12	Jony: Sód - Potas - Chlorki (w surowicy)	747	Laboratorium Centralne
13	Białko C-reaktywne	606	Laboratorium Centralne
14	Antygen nowotworowy CA 125	600	Laboratorium Centralne
15	Hodowla mykologiczna	563	Klinika Chorób Skórnych i Wenerycznych
16	Tyrosyna wolna	528	Laboratorium Centralne
17	HE-4 (marker raka jajnika)	501	Laboratorium Centralne
18	Bilirubina całkowita	468	Laboratorium Centralne
19	Mocznik	456	Laboratorium Centralne
20	Czas protrombinowy + wskaźnik INR	454	Laboratorium Centralne

Źródło: Na podstawie zestawienia liczby badań płatnych wykonanych w 2013 r. z Działu Budżetowania i Kontrolingu.

(dowód: akta kontroli str. 83-101)



12. Z tytułu udzielonych odpłatnych świadczeń zdrowotnych osobom fizycznym, Szpital osiągnął w badanym 2013 roku przychody w wysokości 925.298,99 zł, co stanowiło 0,45% przychodów Szpitala ze sprzedaży usług medycznych i 0,43% przychodów ogółem.

W strukturze przychodów Szpitala, sprzedaż świadczeń zdrowotnych osobom fizycznym zawiera się w grupie przychodów za usługi medyczne od pozostałych odbiorców. W grupie tej, poza sprzedażą usług medycznych osobom fizycznym, Szpital ujmuje również sprzedaż usług medycznych na rzecz innych zakładów opieki zdrowotnej, zakładów pracy, PUM, wpłaty firm za badania kliniczne.

13. Szpital ewidencjonuje sprzedaż usług medycznych osobom fizycznym na koncie 700 - Sprzedaż usług medycznych. Ewidencja analityczna prowadzona dla tego konta umożliwia ustalenie struktury przychodów według źródeł finansowania i miejsc powstawania.

Strukturę przychodów w SPSK-2 za 2013 r. przedstawia tabela 3.

**Tabela 3 Przychody SPSK-2 za 2013 rok**

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota przychodów (zł)	Struktura przychodów %
I	<b>Przychody ze sprzedaży usług medycznych</b>	<b>206 805 951,73 zł</b>	<b>95,03%</b>
1.	Przychody z Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ)	185 860 276,66 zł	85,41%
2.	Przychody z Ministerstwa Zdrowia (MZ)	9 779 739,81 zł	4,49%
3.	<b>Przychody za usługi medyczne od pozostałych odbiorców</b>	<b>2 227 812,05 zł</b>	<b>1,02%</b>
a)	<b>Sprzedaż usług medycznych osobom fizycznym</b>	<b>925 298,99 zł</b>	<b>0,43%</b>
4.	Przychody z kształcenia	8 938 123,21 zł	4,12%
II.	<b>Przychody ze sprzedaży usług niemedyceńskich</b>	<b>1 901 538,16 zł</b>	<b>0,87%</b>
III.	Pozostałe przychody operacyjne	8 388 106,67 zł	3,85%
IV.	Przychody finansowe	526 458,76 zł	0,24%
	<b>PRZYCHODY OGÓŁEM</b>	<b>217 622 055,32 zł</b>	<b>100,00%</b>

Źródło: Sprawozdanie z wykonania planu finansowo-rzeczowego SPSK-2.

(dowód: akta kontroli str. 102-111)

14. Ustalenia kontroli wykazały, że największą kwotę przychodów z tytułu sprzedaży usług medycznych osobom fizycznym w badanym 2013 r. uzyskało Laboratorium Centralne - 416.205 zł (44,98% ogółu przychodów ze sprzedaży usług medycznych osobom fizycznym). Wynika to z tego, że w Laboratorium wykonywanych było najwięcej odpłatnych badań (tabela 2).

Drugą, pod względem wielkości przychodów pozycję z kwotą 89.066 zł zajmuje Oddział II Okulistyki (9,63%). Z ustaleń kontroli wynika, że na taką kwotę przychodu w ww. Oddziale miało wpływ wykonanie w 2013 r. 11 zabiegów refrakcyjnych korygujących starczowzroczność (presbyopię) wymiana soczewki na soczewkę wieloogniskową (1 oko), gdzie cena za 1 zabieg wynosiła 5.800 zł (według Cennika Usług Medycznych SPSK-2).

Poradnia Patologii Ciąży i Chorób Kobietych z kwotą przychodu 58.888,20 zł zajęła trzecią lokatę. Przychody ww. Poradni w 2013 r. stanowiły w większości (63%) wpłaty pacjentek za badania ultrasonograficzne do badań prenatalnych oraz za badania biochemiczne PAPP-A (24%) i beta HCG (8%). Opłaty za ww. badania Szpital wprowadził do Cennika od września 2013 r. w związku z zainteresowaniem pacjentek, które zgłaszały chęć wykonywania takich badań a nie spełniały kryteriów NFZ do włączenia ich do Programu Badań Prenatalnych realizowanego przez SPSK-2.

Nieznacznie niższe przychody od Poradni Patologii Ciąży i Chorób Kobietych uzyskała w 2013 r. Pracownia Diagnostyki Jaskry i Chorób Siatkówki - 58.140 zł. Pracownia wykonała łącznie 541 odpłatnych badań okulistycznych, głównie badań GDx - badanie nerwu wzrokowego i badań OCT - tomograf siatkówki.

Wysokość przychodów ze sprzedaży usług medycznych osobom fizycznym uzyskana w 2013 r. przez pozostałe jednostki organizacyjne SPSK-2 przedstawia tabela 4.

**Tabela 4 Przychody ze sprzedaży usług medycznych osobom fizycznym w 2013 r. według miejsc powstawania w SPSK-2.**

Symbol konta	Nazwa jednostki organizacyjnej	Kwota przychodów (zł)	%
700-535-00-52	Laboratorium Centralne	416 205,00 zł	44,98%
700-500-21-00	Oddział Okulistyki (II)	89 066,00 zł	9,63%



700-500-30-00	Klinika Chorób Skórnych i Wenerycznych	33 450,00 zł	3,62%
700-535-00-45	Zakład Diagnostyki Rentgenowskiej	27 528,00 zł	2,98%
700-500-28-00	Klinika Kardiologii z Intensywnym Nadzorem Kardiologicznym	26 728,00 zł	2,89%
700-500-20-00	Oddział Okulistyki (I)	21 204,64 zł	2,29%
700-500-26-00	Klinika Położnictwa i Ginekologii	17 124,60 zł	1,85%
700-500-18-00	Klinika Urologii i Onkologii Urologicznej	16 588,00 zł	1,79%
700-535-00-65	Pracownia Elektrofizjologiczna (przy Klinice Okulistyki)	15 157,00 zł	1,64%
700-535-00-40	Izba Przyjęć Chirurgiczna	14 973,80 zł	1,62%
700-500-29-00	Klinika Nefrologii, Transplantologii i Chorób Wewnętrznych	11 343,00 zł	1,23%
700-535-00-50	Pracownia Laserowa (przy II Oddziale Okulistyki)	10 945,00 zł	1,18%
700-535-00-37	Pracownia Ultrasonograficzna (przy Klinice Nefrologii, Transplantologii i Chorób Wewnętrznych)	9 290,00 zł	1,00%
700-535-00-70	Pracownia Laserowa (przy I Oddziale Okulistyki)	8 820,00 zł	0,95%
700-535-00-42	Izba Przyjęć Kliniki Nefrologii, Transplantologii i Chorób Wewnętrznych	8 472,00 zł	0,92%
700-503-00-92	Poradnia Okulistyczna Dziecięca i Strabologiczna	7 240,00 zł	0,78%
700-535-00-34	Pracownia Ultrasonografii (przy Klinice Okulistyki)	5 950,00 zł	0,64%
700-535-00-24	Pracownia Serologii Transfuzjologicznej z Bankiem Krwi	5 796,00 zł	0,63%
700-500-10-00	Klinika Chirurgii Ogólnej i Transplantacyjnej	4 641,52 zł	0,50%
700-503-00-21	Poradnia Okulistyczna (przy II Oddziale Okulistyki)	4 415,23 zł	0,48%
700-500-24-00	Klinika Ginekologii Operacyjnej i Onkologii Ginekologicznej Dorosłych i Dziewcząt	3 536,00 zł	0,38%
700-500-11-00	Klinika Chirurgii Ogólnej i Onkologicznej	3 484,00 zł	0,38%
700-535-00-72	Pracownia Urodynamiczna (przy Klinice Urologii i Onkologii Urologicznej)	3 150,00 zł	0,34%
700-503-00-96	Poradnia Alergologiczna	2 443,00 zł	0,26%
700-535-00-71	Centralna Pracownia Endoskopii	1 181,00 zł	0,13%
700-535-00-25	Izba Przyjęć Kliniki Chorób Skórnych i Wenerycznych	1 055,00 zł	0,11%
700-500-27-00	Klinika Patologii Noworodka	1 040,00 zł	0,11%
700-535-00-41	Izba Przyjęć Położniczo-Ginekologiczna	1 019,00 zł	0,11%
700-535-00-43	Izba Przyjęć Kardiologii	888,50 zł	0,10%
700-535-00-23	Pracownia jonoforezy (Klinika Okulistyki)	847,50 zł	0,09%
700-503-00-90	Poradnia Chirurgii Szczękowo-Twarzowej	467,00 zł	0,05%
700-503-00-40	Poradnia Ginekologii Onkologicznej	184,00 zł	0,02%
700-535-00-48	Pracownia Ultrasonografii (przy Zakładzie Diagnostyki Rentgenowskiej)	180,00 zł	0,02%
700-535-00-30	Pracownia Holtera (w Izbie Przyjęć Kardiolog.)	165,00 zł	0,02%
700-503-00-20	Poradnia Okulistyczna (przy I Oddziale Okulistyki)	62,00 zł	0,01%
700-503-00-07	Poradnia Chorób Naczyń	40,00 zł	0,00%
700-503-00-42	Poradnia Kardiologiczna	40,00 zł	0,00%
<b>RAZEM</b>		<b>925 298,99 zł</b>	<b>100,00%</b>

Źródło: w oparciu o zestawienie z Działu Finansowo-Księgowego

(dowód: akta kontroli str. 112)

15. Szczegółowej kontroli poddano faktury ze sprzedaży (odpłatnych) usług medycznych osobom fizycznym wybrane losowo z badanego 2013 roku. Skontrolowano łącznie 90 faktur na łączną wartość 7.858,90 zł.

Kontrola wykazała, że:

- a) nazwy i ceny badań/procedur medycznych były zgodne z nazwą i ceną podaną w cennikach usług medycznych SPSK-2 obowiązujących w 2013 r.,
- b) korzystającymi z odpłatnych badań były osoby:
  - ze Szczecina - 49%,
  - spoza Szczecina ale z woj. zachodniopomorskiego - 43%,
  - spoza woj. zachodniopomorskiego - 8%.



- c) faktury wystawiono w sytuacji braku skierowania ww. osób bądź skierowanie wystawione zostało przez lekarza, który nie miał zawartej umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ,
- d) faktury dotyczyły badań diagnostycznych z zakresu okulistyki (41 faktur), dermatologii i wenerologii (21 faktur), diagnostyki rentgenowskiej (19 faktur), interny (4 faktury), położnictwa i ginekologii (3 faktury), chirurgii szczękowo-twarzowej (1 faktura), analityki medycznej (1 faktura),
- e) fakturą o najmniejszej wartości była faktura Nr FV0026/04/PUG/2013 z dnia 04.04.2013 r. na kwotę 6 zł za badanie kreatyniny w moczu, zaś o największej wartości - faktury Nr: FV0120/09/PUG/2013 z dnia 24.09.2013 r. i FV0140/09/PUG/2013 z dnia 27.09.2013 r. na kwoty 470,40 zł za badanie ultrasonograficzne do badań prenatalnych, badania biochemiczne PAP P-A i beta HCG,
- f) przy każdej skontrolowanej fakturze załączony był paragon fiskalny, oświadczenie pacjenta, zlecenie na wystawienie faktury,
- g) zafakturowane usługi medyczne były zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług (załączone oświadczenie pacjenta o celu wykonania badania/świadczenia),
- h) wszystkie faktury zostały zaewidencjonowane w księgach rachunkowych SPSK-2 za rok 2013 na kontach przychodów jednostek szpitalnych udzielających odpłatnych świadczeń zdrowotnych Kontrolujący nie stwierdził nieprawidłowości w zakresie skontrolowanych faktur.

#### IV. ZALECENIA POKONTROLE

Biorąc pod uwagę ustalenia pokontrolne zawarte w niniejszym wystąpieniu pokontrolnym wnoszę o:

1. Rozważenie zasadności pobierania przez SPSK-2 oświadczeń od pacjentów posiadających skierowanie od lekarzy na potwierdzenie, że udzielone odpłatne badanie/świadczenie zdrowotne powiązane jest z "celem medycznym" warunkującym zwolnienie z podatku VAT.
2. Wprowadzenie do stosowania w SPSK-2 zasad postępowania oraz ewidencjonowania i dokumentowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych przy zastosowaniu kas rejestrujących wraz z zapewnieniem aktualizowania nowo-wprowadzanych zmian odnośnych przepisów.

#### V. POZOSTAŁE INFORMACJE I POUCZENIA

Na podstawie § 25 ust. 6 Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych (Dz. U. poz. 1509 z późn. zm.) informuję że od niniejszego Wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

REKTOR  
Pomorskiego Uniwersytetu Medycznego  
w Szczecinie  
prof. dr hab. n. med. Andrzej Ciechanowicz