

Uchwała nr 90/2018
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 27 czerwca 2018 r.

w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Burmistrza Gminy Trzebnica do wniosków
zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 17 maja 2018 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a oraz 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 we Wrocławiu

oddala

zastrzeżenia Burmistrza Gminy Trzebnica do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 17 maja 2018 roku.

Uzasadnienie

W wystąpieniu pokontrolnym z dnia 17 maja 2018 r. znak WK.WR.40.10.2018.431, skierowanym do Burmistrza Gminy Trzebnica, Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu, działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 561), wskazała na nieprawidłowości i uchybienia stwierdzone w trakcie przeprowadzonej od 16 stycznia do 30 marca 2018 r. kompleksowej kontroli gospodarki finansowej Gminy Trzebnica.

Pismem z dnia 6 czerwca 2018 r. nr FN.1710.1.2018 (wpłynęło do Izby w dniu 7 czerwca 2018 r.) Burmistrz Gminy Trzebnica wniósł zastrzeżenia do zawartych w ww. wystąpieniu pokontrolnym wniosków nr 3 i nr 4, zarzucając im naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest:

- przepisu § 2 ust. 1 pkt 2 załącznika nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1773), dalej zwanego „rozporządzeniem MF”, oraz

- przepisu art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395, z późn. zm.), zwanej dalej „u.o.r.”

poprzez ich niewłaściwe zastosowanie.

W wymienionych wnioskach Izba zaleciła:

„3. Przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1773), w szczególności w zakresie wykazywania w sprawozdaniu Rb-Z zobowiązań jednostki z tytułu przedmiotowych umów leasingu (tzw. leasingów finansowych) oraz umowy spłaty wierzytelności, według tytułów dłużnych, stosownie do § 2 ust. 1 pkt 2 załącznika nr 9 rozporządzenia.

4. Dokonywanie prawidłowej kwalifikacji zawieranych umów zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.) oraz prawidłowe ewidencjonowanie operacji gospodarczych dotyczących zawieranych umów”.

Wnioski te zostały sformułowane m.in. w związku z następującymi ustaleniami dokonanymi w trakcie kontroli gospodarki finansowej Gminy.

W 2017 r. Gmina Trzebnica oraz podmiot finansujący działający w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej zwany „Spółką”) zawarły umowy sprzedaży, leasingu, dzierżawy oraz przedwstępne umowy odkupu, sporządzone w formie trzech aktów notarialnych: nr 18598/2017 (dotyczył stadionu miejskiego), nr 18602/2017 (dotyczył hali sportowej) oraz nr 18606/2017 (dotyczył targowiska miejskiego). Na podstawie zawartych umów Gmina sprzedała Spółce stadion miejski, halę sportową oraz targowisko miejskie wraz z gruntami. Następnie Spółka na podstawie zawartych umów dzierżawy (dotyczyły gruntów) i umów leasingu (dotyczyły stadionu miejskiego, hali sportowej i targowiska miejskiego) zobowiązała się przekazać Gminie (dzierżawcy i korzystającemu) do używania i pobierania pożytków na czas określony, przedmiot dzierżawy i leasingu. Na podstawie zawartych umów przedwstępnych, Spółka pod określonymi w tych umowach warunkami zobowiązała się sprzedać Gminie przedmiotowe nieruchomości, a Gmina zobowiązała się do ich nabycia. Mechanizm leasingu oparty o umowę sprzedaży, leasingu operacyjnego oraz przedwstępną umowę odkupu zawiera zobowiązanie Gminy do nabycia przedmiotowych nieruchomości po zakończeniu okresu, na jaki umowy zostały zawarte, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia (§ 1 ust. 1 ww. trzech umów przedwstępnych). Spełniony został więc warunek określony w art. 3 ust. 4 pkt 2 u.o.r. Oznacza to, że mamy do czynienia z leasingiem o cechach leasingu finansowego.

Wobec powyższego Izba uznała, że zobowiązania wynikające z ww. umów w części dotyczącej leasingu powinny zostać zaliczone do długu — stosownie do § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz.U. Nr 298, poz. 1767) — oraz wykazane w sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji według stanu na koniec IV kwartału 2017 r. — stosownie do § 2 ust. 1 pkt 2 załącznika nr 9 do rozporządzenia MF. Są to bowiem umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego.

Burmistrz Gminy Trzebnica w złożonych zastrzeżeniach dotyczących wniosku nr 3 (i częściowo wniosku nr 4) zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest § 2 ust. 1 pkt 2 załącznika nr 9 do rozporządzenia MF poprzez jego błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie w wyniku przyjęcia, że „ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego”. Stwierdził, że zgodnie z powołanym przepisem w układzie przedmiotowym prezentowane są zobowiązania, o których mowa w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 72 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 i z 2018 r. poz. 1000), wynikające z tytułów dłużnych: kredytów i pożyczek — rozumianych jako zobowiązania wynikające m.in. z umów leasingu zawartych z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy (tzw. leasing finansowy). Tym samym do wskazanego rodzaju zobowiązań nie uwzględnia się leasingu operacyjnego. Wskazał, że podniesiony zarzut naruszenia przepisu powołanego rozporządzenia jest z natury błędny i nie znajduje oparcia w zapisach zawartych umów leasingu. Brak jest bowiem w przepisach dotyczących umów leasingowych zapisów pozwalających zakwalifikować zawarte umowy do kategorii leasingu finansowego, wobec czego należy zawarte umowy traktować jako leasing operacyjny. Dla uzasadnienia nietrafności zarzutu o przeniesieniu ryzyka i korzyści na korzystającego powołał postanowienia umów leasingu, z których wynika, że uprawnionym do dokonywania odpisów (amortyzacyjnych) jest jedynie finansujący, a ponadto że ubezpieczenie przedmiotu umowy leasingu będzie dokonywane przez finansującego i na jego koszt i że ubezpieczenie to powinno obejmować wszystkie istniejące w ofercie rynkowej ubezpieczycieli ryzyka związane z przedmiotem umowy leasingu, w szczególności od pożaru, wybuchu, zalania, dewastacji, kradzieży lub innych form uszkodzenia lub zniszczenia oraz odpowiedzialność odszkodowawczą związaną z posiadaniem lub używaniem przedmiotu leasingu lub jakiegokolwiek jego części. Podkreślił również, że w omawianym przepisie został zawarty warunek łączny, tj. „ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego”. Niespełnienie jednego z tych warunków powoduje, że niespełniona zostaje norma prawna wskazana w przepisie i nie można jej zastosować we wskazanym przez Izbę przypadku.

W odniesieniu do wniosku nr 4 Burmistrz Gminy Trzebnica zarzucił niewłaściwe zastosowanie art. 3 ust. 4 u.o.r. poprzez uznanie, że zapisy umów przedwstępnych stanowią zapisy umów leasingu. Podniósł, że umowy leasingu zawarte przez Gminę nie spełniają przesłanek, o których mowa w art. 3 ust. 4 tej ustawy, decydujących o zakwalifikowaniu ich jako umowy leasingu finansowego. Wskazał,

że „Zapisy uchwały 16/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z 13 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (dalej KSR nr 5) w pkt II.6 zapisano definicję Leasingu finansowego — jest to umowa leasingu, która spełnia przynajmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 ustawie o rachunkowości”. Szczegółowe uzasadnienie powyższego zawarto w ekspertyzie prawno-ekonomicznej załączonej do zastrzeżeń. W zastrzeżeniach jedynie w skrócie wskazano m.in., że przedmiotowe umowy leasingu — odrębny byt prawny — nie przenoszą własności przedmiotu leasingu na Gminę po zakończeniu okresu trwania umowy (umowy nie zawierają żadnych zapisów, które stanowiłyby samodzielną podstawę przejścia własności na korzystającego). Umowy te nie zawierają również żadnych postanowień gwarantujących korzystającemu prawo do nabycia przedmiotu umów po zakończeniu okresu, na jaki zostały zawarte, a także zapisów zobowiązujących korzystającego do nabycia przedmiotu umowy leasingu.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, rozpatrując wniesione zastrzeżenia stwierdziło, co następuje:

Przedstawione argumenty nie zasługują na uwzględnienie, ponieważ z treści zawartych umów, stanowiących jedną całość, wynika finansowy charakter umowy leasingu. W protokole kontroli (s. 71 i 72) wykazano spełnienie warunku określonego w art. 3 ust. 4 pkt 2 u.o.r.

Kolegium dokonało oceny treści zawartych umów i innych dokumentów. Jej wyniki przedstawia na przykładzie Hali Sportowej „ZAPO”.

Umowa leasingu zaliczana jest do finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu na korzystającego. Przepisy art. 3 ust. 4 u.o.r. podają siedem szczegółowych warunków świadczących o takiej sytuacji, przy czym wystarczy, aby został spełniony jeden z nich, aby umowa została zakwalifikowana jako leasing finansowy.

O klasyfikacji leasingu decyduje przede wszystkim ekonomiczna istota transakcji, a nie sama forma prawna.

Gmina zawarła cztery, stanowiące jednak jedną całość, umowy: umowę sprzedaży nieruchomości (grunt plus budynek), umowę leasingu operacyjnego (dotyczącą budynku), umowę dzierżawy (dotyczącą gruntu) i umowę przedwstępną (zobowiązanie odsprzedaży nieruchomości grunt plus budynek). Biorąc pod uwagę łącznie te umowy, Kolegium uznało, że został spełniony warunek określony w art. 3 ust. 4 pkt 2 u.o.r., który obliguje korzystającego do ujęcia w swoich księgach leasingowanych nieruchomości, ich amortyzowania i wykazania w całości zobowiązania leasingowego za okres leasingu (leasing finansowy).

Umowa zawarta została w 2017 roku. Na podstawie danych dotyczących 2016 r. ustalono, że suma bilansowa (wykazana w bilansie Urzędu) wyniosła 179 mln zł, a średnie zatrudnienie 132 etaty. Oznacza to, że przekroczone zostały dwa progi określone w art. 3 ust. 6 u.o.r. Wobec powyższego Urząd zobowiązany był w pełni stosować art. 3 ust. 4 u.o.r.

W związku ze sprzedażą wyksięgowano w dniu 29 września 2017 r. wartość początkową budynku 4.146.689,49 zł, dotychczasowe umorzenie 1.425.825,35 zł, wartość netto 2.720.864,14 zł, co oznacza, że przy stawce amortyzacyjnej 2,5% budynek jest eksploatowany około 14 lat.

Zgodnie z operatem szacunkowym z dnia 3 kwietnia 2017 r. wartość budynku wynosi 2.488.000,00 zł, wartość budowli 26.000,00 zł. Cenę sprzedaży budynku ustalono na 2.765.000,00 zł. Przy leasingu na 12 lat koszty, jakie poniesie Gmina z tytułu leasingu budynku, obejmują opłaty leasingowe w wysokości 3.052.989,60 zł.

Umowa, w części dotyczącej umowy przedwstępnej, zawiera obowiązek finansującego (leasingodawcy) odsprzedaży przedmiotu umowy. Ten obowiązek należy traktować za jednoznaczny z prawem Gminy do nabycia przedmiotu umowy. Nieskorzystanie z tego prawa byłoby przejawem niegospodarności — sprzedano budynek za 2.765.400,00 zł, by po zapłaceniu przez 12 lat takiej samej kwoty (2.765.400,00 zł), oddać „bezpłatnie” obiekt 26-letni (14+12). Umowa przedwstępna

zawiera obowiązek odsprzedaży przedmiotu umowy po jej zakończeniu za 1.723.722,00 zł, przy czym cena ta zawiera także cenę odkupu gruntu. Zgodnie z harmonogramem opłat leasingowych sporządzonym przez Spółkę wartość odkupu budynku wynosi 1.189.122,00 zł. Cenę tę należy uznać za niższą od rynkowej, bo w rozdziale IV § 1 ust. 2 umowy przewidziano zastosowanie ceny rynkowej tylko w przypadku odsprzedaży przed upływem 5 lat od zawarcia umowy. O tym, że intencją jest odkupienie przedmiotu umowy, świadczy ustalenie ratalnych wpłat depozytu gwarancyjnego na pokrycie ceny odkupu (1.723.722,00 zł) płatnych systematycznie w okresie leasingu w wysokości 11.970,29 zł miesięcznie, z czego 8.257,79 zł dotyczy budynku. Oznacza to dla Gminy w ujęciu miesięcznym w odniesieniu do tego budynku ponoszenie kosztów opłaty leasingowej w wysokości 21,2 tys. zł, w miejsce dotychczasowych kosztów amortyzacji 8,6 tys. zł. Ponadto Gmina miesięcznie ponosi wydatki z tytułu wpłat depozytu gwarancyjnego na pokrycie ceny odkupu budynku w wysokości 8,3 tys. zł. Powyższe wskazuje, że warunek określony w art. 3 ust. 4 pkt 2 u.o.r. jest spełniony.

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu postanowiło jak w sentencji uchwały.

Uchwała jest ostateczna i nie przysługuje na nią skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Lucyna Hanus