



# GMINA TRZEBNICA

pl. Marszałka Józefa Piłsudskiego 1, 55-100 Trzebnica  
[www.trzebnica.pl](http://www.trzebnica.pl)

Trzebnica, dnia 6 czerwca 2018 roku

FN.1710.1.2018

Kolegium  
Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu

za pośrednictwem

Pani  
Lucyny Hanus  
Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu  
Ul. Ofiar Oświęcimskich 5  
50-069 Wrocław

*p. M. Radny*  
07.06.2018  
SEKRETARIAT PREZESA REGIONALNEJ  
IZBY OBRACHUNKOWEJ we WROCŁAWIU  
Wiel. 07.06.2018  
L.dz. 5531...Zał. ....

*Szanowna Pani Prezes,*

Na podstawie art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U z 2016 poz. 561) zgłaszam umotywowane zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych zawartych w punkcie 3 i 4 wystąpienia pokontrolnego z dnia 17 maja 2018 roku, znak: WK.WR.40.10.2018.431, 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 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1773) oraz
- przepisu art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2018 roku, poz. 395 ze zm.)

poprzez ich niewłaściwe zastosowanie.

Wnioskowi nr 3 (i częściowo wnioskowi nr 4) zarzucam naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest § 2 ust 1 pkt. 2 załącznika nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1773) poprzez jego błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie w wyniku przyjęcia, że „ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego”. 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 roku o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 roku, poz. 2077 ze zm.) 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. Ograniczając się do podniesionego przez Kontrolujących zarzutu naruszenia przepisu powołanego wyżej Rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r., należy stwierdzić, iż jest to zarzut z natury błędny i nie znajdujący oparcia w zapisach umów leasingu zawartych pomiędzy BOŚ Capital Sp. z o.o. w Warszawie a Gminą Trzebnica. Brak jest w przepisach dotyczących umów leasingowych zapisów pozwalających zakwalifikować zawarte umowy do kategorii leasingu finansowego, wobec czego należy zawarte umowy traktować jako leasing operacyjny. W taki też sposób Gmina Trzebnica traktowała te umowy i zobowiązania w nich zawarte, efektem czego jest odpowiednie ich ujmowanie w szeroko rozumianych dokumentach księgowych i sprawozdawczych. Dla uzasadnienia nietrafności zarzutu o przeniesieniu ryzyka i korzyści na korzystającego, przywołać należy postanowienia umów leasingu zawartych między Gminą Trzebnica a BOŚ Capital Sp. z o.o. w Warszawie, gdzie w § 8 pkt 4 umowy leasingu (nr BC/LZN/2/2017/L, § 8 umowy nr BC/LZN/3/2017 i umowy nr BC/LZN/1/2017/L) zawarto, że uprawnionym do dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest jedynie finansujący, a w § 7 pkt. 1, zawarty jest zapis, mówiący o tym że „Ubezpieczenie Przedmiotu Umowy Leasingu będzie dokonywane przez Finansującego i na jego koszt”, pkt. 2 „Ubezpieczenie 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 Umowy Leasingu lub jakiegokolwiek jego części”. W omawianym przepisie został zawarty warunek łączny tj., „ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego”. Nie spełnienie jednego z tych warunków powoduje, iż nie spełniona zostaje norma prawna wskazana w przepisie i nie można jej zastosować we wskazanym przez RIO przypadku.

Co za tym idzie, powołany w wystąpieniu pokontrolnym przepis rozporządzenia nie ma zastosowania do opisanych wyżej umów leasingu - korzyści i ryzyko z tytułu własności przedmiotów leasingu pozostają przy finansującym (nie są przeniesione na Gminę Trzebnica jako korzystającego z rzeczy). Z powyższego wynika, iż formułowana ocena prawna kontrolowanej jednostki nie zawiera prawidłowego uzasadnienia do tak sformułowanego wniosku do realizacji.

Wnoszący zastrzeżenia pragnie podnieść i podkreślić, iż obowiązkiem organu kontroli gospodarki finansowej jest sporządzenie dogłębnej i prawidłowej z punktu widzenia prawa, doktryny i orzecznictwa sądowego uzasadnienia ocen prawnych i formułowanych wniosków. Znamienne jest dla ustaleń kontroli dokonanie oceny prawnej na stronie 74 protokołu kontroli, gdzie kontrolujący posługuje się stwierdzeniem, iż złożone wyjaśnienia (obszerne i oparte na standardach księgowych leasingu operacyjnego), są

zdaniem kontrolujących uproszczeniem. Jeżeli tak kontrolujący organ przyjął, to powinien szczegółowo tą tezę o uproszczeniu uzasadnić poprzez analizę umów i wskazanie konkretnych ich postanowień, które są w sprzeczności z konstrukcją umowy leasingu operacyjnego. W ocenie kontrolowanej jednostki takiej analizy nie ma, a organ kontroli przechodzi do dywagacji pozaprawnych - wnioskowania własnościowego, pomijając konieczność dokonania analizy prawnej zawartych umów w oparciu o stanowisko doktryny i orzecznictwa sądowego. Na takie wnioskowanie wskazuje argumentacja zawarta na stronie 74 protokołu kontroli. Wystąpienie pokontrolne natomiast w ogóle nie zawiera żadnego uzasadnienia w tym zakresie. Aspekt samego dokonywania klasyfikacji bez jednoznacznego przedstawienia argumentów natury prawnej nie można uznać za prawidłowy i przekonywający.

Wnioskowi nr 4 zarzucam niewłaściwe zastosowanie art. 3 ust. 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 poz. 395 ze zm.) poprzez uznanie, że zapisy umów przedwstępnych stanowią zapisy umów leasingu. Umowy leasingu zawarte pomiędzy Gminą Trzebnica a BOŚ Capital Sp. z o.o. w Warszawie nie spełniają przesłanek, o których mowa w art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2018 roku, poz. 395 ze zm.), decydujących o zakwalifikowaniu ich jako umów leasingu finansowego. 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 argumentu zawarte jest w ekspertyzie prawno-ekonomicznej z dnia 24 stycznia 2018 roku, której argumentację w całości podtrzymuję jako własną i którą załączam do niniejszych zastrzeżeń.

W tym miejscu jedynie w skrócie wskazać należy, że przedmiotowe umowy leasingu - odrębny byt prawny - nie przenoszą własności przedmiotu leasingu na Gminę Trzebnica 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.

Od strony skutków prawnych (a przecież oceną takich zajmować się powinno szeroko rozumiane prawo bilansowe), odrębnymi aktami (oświadczeniem woli) są umowy przedwstępne, które zakładają, że po spełnieniu warunków w nich opisanych, możliwe jest zawarcie umowy kupna nieruchomości. Umowa przedwstępna jest jednak umową warunkową, której nie można utożsamiać na gruncie prawa cywilnego z przeniesieniem własności. Jest to umowa o charakterze organizatorskim i należy ją odróżnić od umowy definitywnej (A. Kidyba, Komentarz do art. 389 k.c., SIP LEX). Nie można więc

wszystkich dokonanych czynności prawnych traktować, jako jednej, tylko z tego względu, że zostały zawarte w jednym akcie notarialnym.

Ustawa o rachunkowości (art. 3 ust 1 pkt 28) definiuje zobowiązania warunkowe, jako obowiązek wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń. Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe, zobowiązania warunkowe” definiuje zobowiązania warunkowe w bardzo podobny sposób oraz doprecyzowuje, że “Zobowiązania warunkowe odzwierciedlają natomiast jedynie skutki wypełnienia możliwych obowiązków, gdyż dopiero przyszłe zdarzenia potwierdzą, czy na jednostce gospodarczej ciąży obecny obowiązek, którego wypełnienie mogłoby prowadzić do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne.” Jednocześnie zwraca uwagę na to, że jak długo zobowiązania mają charakter warunkowy, nie są ujmowane w bilansie oraz w rachunku zysków i strat. Informacje związane z tym typem zobowiązań należy jednak umieścić w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, gdy wpływ środków na spełnienie tego zobowiązania nie jest znikomy.

W związku z powyższym w pełni uzasadnionym jest złożenie niniejszych zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych zawartych w punkcie 3 i 4 wystąpienia pokontrolnego z dnia 17 maja 2018 roku, znak: WK.WR.40.10.2018.431 i stąd także wnoszę o uwzględnienie w całości przez Kolegium Izby zgłoszonych zastrzeżeń.

2 powiatu



BURMISTRZ  
Marek Długozima

Załącznik:

Ekspertyza prawno-ekonomiczna z dnia 24 stycznia 2018 roku

Do wiadomości:

Pan Mateusz Stanisz

Przewodniczący Rady Miejskiej w Trzebnicy