

TALLINNA LINNAVOLIKOGU

OTSUS

Tallinn

4. september 2008 nr 172

Taotluse esitamine Riigikohtule ja volituste andmine Toomas Vitsutile

Võttes aluseks põhiseaduslikkuse järelvalve kohtumenetluse seaduse § 7, kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse § 42 lg 1 p 2, § 45 lg 5 ning Tallinna põhimääruse § 29 lg 1 p 2,

Tallinna Linnavolikogu

o t s u s t a b:

1. Kiita heaks juurdelisatud taotlus Riigikohtule raamatupidamise seaduse § 32 lg 1 ja rahandusministri 11. detsembri 2003 määruse nr 105 "Riigi raamatupidamise üldeeskiri" § 11 lg 5 kehtetuks tunnistamiseks ning Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 17 "Teenuste kontsessioonikokkulepped" põhiseadusega vastuolevaks tunnistamiseks seoses vastuoluga omavalitsuse põhiseaduslike tagatiste ja õigusselguse põhimõttega.
2. Volitada Tallinna Linnavolikogu esimeest Toomas Vitsutit alla kirjutama otsuse punktis 1 nimetatud taotlusele.
3. Otsust on võimalik vaidlustada Tallinna Halduskohtus (Pärnu mnt 7, Tallinn 15082) 30 päeva jooksul, arvates otsuse teatavakstegemisest.

Toomas Vitsut
Tallinna Linnavolikogu esimees

Tallinna Linnavolikogu 4. septembri 2008

otsuse nr 172

LISA

Taotlus

Riigikohus

Lossi 17

50093 TARTU

Taotluse esitaja Toomas Vitsut

Tallinna Linnavolikogu esimees

Vana-Viru 12

15080 TALLINN

Telefon: 694 3201

Faks: 694 3249

E-post: toomas.vitsut@tallinnlv.ee

TAOTLUS

Tunnistada kehtetuks raamatupidamise seaduse § 32 lg 1 ja rahandusministri 11. detsembri 2003 määruse nr 105 “Riigi raamatupidamise üldeeskiri“ § 11 lg 5 ning tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 17 “Teenuste kontsessioonikokkulepped“ seoses vastuoluga kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike tagatiste ja õigusselguse põhimõttega

1. Faktilised asjaolud

1.1 11. detsembri 2003 määrusega nr 105 võttis rahandusminister vastu “Riigi raamatupidamise eeskirja“ (edaspidi **Eeskiri**). Eeskiri avaldati Riigi Teataja lisas 23. detsembril 2003 (RTL 2003, 130, 2103). Eeskiri jõustus 1. jaanuaril 2004.

1.2 Eeskirjas reguleeritakse muuhulgas avaliku ja erasektori partnerlusprojektidega seonduva vara kajastamist kohaliku omavalitsuse bilansis. Käesoleval ajal kehtiva Eeskirja redaktsiooni § 13 lg 1 kohaselt kajastatakse vara selle riigiraamatupidamiskohustuslase **üksuse bilansis, kes omab antud vara üle valitsevat mõju** (st kontrollib antud vara kasutamist) ja **kannab põhilisi antud vara kasutamisega seotud riske**. Valitsev mõju vara üle tähendab üldeeskirja mõistes üldjuhul võimet kasutada vara oma majandustegevuses, isegi juhul, kui sellega ei kaasne majanduslikku tulu. Seega lähtub Eeskiri kontrolli ja riski hindamise meetoditest, mis võimaldavad vara kajastada vastavalt konkreetsetele asjaoludele kas **erasektori üksuse** või **avaliku sektori üksuse** bilansis. Tegemist on rahvusvaheliselt raamatupidamise tavas tunnustatud meetoditega.

Eeskirja § 11 lõikes 5 on sätestatud, et **kohalikud omavalitsused**, muud avalik-õiguslikud juriidilised isikud, avalikku sektorisse kuuluvad sihtasutused, mittetulundusühingud, Riigimetsa Majandamise Keskus ja tütarettevõtjad koostavad majandusaasta aruande vastavuses üldeeskirjas esitatud arvestuspõhimõtetega, lähtudes raamatupidamise seaduses ja Raamatupidamise Toimkonna juhendites (edaspidi RTJ) toodud nõuetest aastaaruandele. **Seega on Eeskirja § 11 lõikega 5 muudetud RTJ de, sh RTJ 17 kohaldamine kohalikele omavalitsustele sisuliselt kohustuslikuks.**

1.3 28. jaanuaril 2005 võttis Raamatupidamise Toimkond vastu juhendi RTJ 17 “Avaliku ja erasektori partnerlusprojektid“. Ülalnimetatud juhend avaldati Riigi Teataja lisas 3. märtsil 2005 (RTL 2005, 25, 348) ja see jõustus 1. jaanuaril 2005. Alates 1. jaanuarist 2005 kehtiv RTJ 17 võimaldab partnerlusprojektiga seonduvat vara kajastada vastavalt peamiste riskide kandjale kas **avaliku või erasektori üksuse bilansis**.

1.4 11. veebruaril 2008 võttis Raamatupidamise Toimkond vastu juhendi RTJ 17 “Teenuste kontsessioonikokkulepped“ (edaspidi **RTJ 17**). RTJ 17 avaldati Riigi Teataja lisas 7. märtsil 2008 (RTL 2008, 20, 294) ja see jõustub 1. jaanuaril 2009. Sealjuures rakendatakse RTJ 17 tagasiulatuvalt (RTJ 17 p 36).

1. jaanuaril 2009 jõustuva RTJ 17 punktide 15 ja 25 kohaselt ei kajasta erasektori üksus infrastruktuuri objekti oma bilansis materiaalse põhivarana. Seda kajastab oma bilansis materiaalse põhivarana **avaliku sektori üksus**.

Ülalmärgitust nähtub, et RTJ 17 võtab kohalikult omavalitsuselt võimaluse otsustada, kas kajastada konkreetsel juhul vara eraõigusliku üksuse või kohaliku omavalitsuse bilansis.

2. Eeskirja ja RTJ 17 osas põhiseaduslikkuse järelevalve teostamise alused

Põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse seaduse (edaspidi **PSJKS**) § 7 kohaselt võib kohaliku omavalitsuse volikogu esitada Riigikohtule taotluse tunnistada väljakuulutatud, kuid jõustumata seadus või jõustumata Vabariigi Valitsuse või ministri määrus põhiseadusega vastuolus olevaks või **jõustunud seadus, Vabariigi Valitsuse või ministri määrus või selle säte kehtetuks, kui see on vastuolus kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike tagatistega.**

Seega on kohaliku omavalitsuse poolt sätte kehtetuks tunnistamise taotluse esitamisel kaks eeldust:

- 1) tegemist on jõustunud seaduse, Vabariigi Valitsuse või ministri määruse või selle sättega;
- 2) akt või säte on vastuolus kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike tagatistega.

Lähtuvalt ülalmärgitust selgitab taotluse esitaja kõigepealt asjaolu, et tema poolt vaidlustatavad aktid (Eeskiri ja RTJ 17) on aktid, mida on võimalik põhiseaduslikkuse järelevalve korras vaidlustada. Seejärel analüüsib taotluse esitaja ülalviidatud aktide vastuolu kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike tagatistega ning viimases osas ka nende vastuolu põhiseaduse ja teiste seadustega.

2.1 Eeskiri ja RTJ 17 on põhiseaduslikkuse järelevalve käigus vaidlustatavad aktid

2.1.1 PSJKS § 7 alusel põhiseaduslikkuse järelevalve korras vaidlustatavaks aktiks on muuhulgas jõustunud seadus, Vabariigi Valitsuse või ministri määrus, samuti ülalmärgitud akti säte.

2.1.2 Eeskiri on kehtestatud rahandusministri määrusega. Seega on Eeskirja näol tegemist õigustloova aktiga, mille tühistamiseks saab kohalik omavalitsus pöörduda PSJKS § 7 alusel Riigikohtu poole.

2.1.3 Järgnevalt selgitatakse RTJ 17 õiguslikku staatust.

Raamatupidamise seaduse (edaspidi **RPS**) § 32 lg 1 sätestab, et Vabariigi Valitsus moodustab Raamatupidamise Toimkonna, mille ülesandeks on välja anda RPS selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid ning suunata raamatupidamisalast tegevust. Raamatupidamistoimkond on moodustatud Vabariigi Valitsuse 7. oktoobri 2004 korraldusega nr 750‑k “Raamatupidamise Toimkonna liikmete nimetamine“. Üldmäärust nähtub, et Toimkond on loodud seaduse alusel antud korraldusega ning tema pädevuses on täita avaliku halduse ülesandeid raamatupidamisalase tegevuse suunamisel, andes RPS selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid. RPS § 32 lg 4 täpsustab, et Rahandusministeerium, Vabariigi Valitsus ega muud valitsusasutused ei sekku Toimkonna poolt väljaantavate juhendite sisusse ega koostamise protsessi.

Arvestades, et Toimkonna pädevuses on RPS selgitavate ja täpsustavate aktide, mitte aga õigustloovate aktide andmine, siis ei ole Raamatupidamise Toimkonna juhendid eraldiseisvatena käsitletavad formaalselt õigustloovate aktidena.

Rahandusministri 11. detsembri 2003 määrusega nr 105 vastuvõetud Eeskirja § 11 lg 5 kohustab kohalikke omavalitsusi majandusaasta aruande koostamisel Raamatupidamise Toimkonna juhendites esitatud nõuetest lähtuma. Seega on Raamatupidamise Toimkonna juhendite, sh RTJ 17 kohaldamine kohalikele omavalitsustele kohustuslik.

Sisuliselt on RTJ 17 mõju koostoimes Eeskirjaga selle adressaatidele (kohalikele omavalitsustele) seega samane õigustloova akti mõjuga. **Kuna õigusakti määramisel tuleks lähtuda eelkõige selle sisust, mitte aga vormist, tuleb ühtlasi asuda seisukohale, et RTJ 17 on koosmõjus Eeskirjaga käsitletav õigustloova akti (Eeskirja) osana.**

2.2 Eeskirja ja RTJ 17 vastuolu kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike garantiide, põhiseaduse ja seadustega

2.2.1 Kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike garantiide olemus

Kohaliku omavalitsuse põhiseaduslikud tagatised tulenevad Eesti Vabariigi põhiseaduse (edaspidi **PS**) XIV peatükis sätestatud normidekompleksist. Sealjuures hõlmab kohaliku omavalitsuse põhiseaduslik garantii kolme tasandit:

2.2.1.1 õigussubjektsuse garantii (kohaliku omavalitsuse koha õiguslik tagamine terviklikus avaliku halduse organisatsioonis, kus eri haldustasandid ja halduskandja esinevad omavahel seotud ja tasakaalustatud süsteemina. Kindlustab vertikaalse võimude lahususe);

2.2.1.2 institutsiooni garantii (kohaliku omavalitsuse kui õiguse institutsiooni säilitamine, s.t kohaliku omavalitsuse iseseisev, omal vastutusel korraldamine);

2.2.1.3 subjektiivse õigusliku seisundi garantii (kohaliku omavalitsuse garantii kohtuliku kaitse tagamine).

2.2.2 Eeskirja ja RTJ 17‑ga rikutavad kohaliku omavalitsuse põhiseaduslikud garantiid

2.2.2.1 Käesoleval juhul vaidlustatav Eeskiri ning RTJ 17 puudutavad kohaliku omavalitsuse kohustusi kontsessioonikokkulepete kajastamisel kohaliku omavalitsuse bilansis. Üldmääratud valdkonnaga seonduvad põhiseaduslikul tasandil eeskätt PS § 154 ning § 157 lg 1, mis seonduvad eeskätt institutsiooni garantiiga.

Üheks olulisemaks kohaliku omavalitsuse põhiseaduslikuks garantiiks on PS § 154 lõikest 1 tulenev, mille kohaselt kõiki kohaliku elu küsimusi otsustavad ja korraldavad kohalikud omavalitsused, kes tegutsevad seaduste alusel iseseisvalt. PS § 154 lg 2 kohaselt võib kohalikule omavalitsusele panna kohustusi ainult seaduse alusel või kokkuleppel kohaliku omavalitsusega. Seadusega kohalikule omavalitsusele pandud riiklike kohustustega seotud kulud kaetakse riigieelarvest.

Vastavalt PS § 157 lõikele 1 on kohalikul omavalitsusel iseseisev eelarve, mille kujundamise alused ja korra sätestab seadus. Kohaliku omavalitsuse eelarve ja raamatupidamiskohustusega seonduv on seaduse tasandil täiendavalt reguleeritud kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses (edaspidi **KOKS**) ning valla- ja linnaeelarve seaduses (edaspidi **VLES**).

2.2.2.2 Ülalviidatud normidest tuleneb kohaliku omavalitsuse õigus teha iseseisvalt majandustehinguid (arvestades kehtestatud piiranguid) ning kajastada neid eelarves ja majandusaasta aruandes.

VLES ja KOKS rõhutavad kohaliku omavalitsuse autonoomiat. KOKS § 22 lg 1 p 1 kohaselt kuulub valla- või linnaeelarve vastuvõtmine ja muutmise ning majandusaasta aruande kinnitamine ning audiitori määramine **kohaliku omavalitsuse volikogu ainupädevusse**. KOKS § 22 lg 1 p 5 kohaselt kuulub volikogu ainupädevusse ka toetuste andmise ja valla või linna eelarvest finantseeritavate teenuste osutamise korra kehtestamine. **Seega on kohalikule omavalitsusele põhiseaduse ja seadustega tagatud autonoomia**

enda eelarve ja majandusaasta aruande koostamise ning selles tulude ja kulude kirjendamise osas (seadusega lubatud piirides).

2.2.2.3 Kohaliku omavalitsuse autonoomia enda eelarve ja raamatupidamisaruannete koostamisel tuleneb ka Euroopa kohaliku omavalitsuse hartas (edaspidi **EKOH**) sätestatust. EKOH artikli 8 lg 2 kohaselt on kohalikel võimuorganitel täielik vabadus seadusega lubatud piires rakendada oma initsiatiivi igas valdkonnas, mis ei jää väljapoole nende pädevust ega ole määratud täitmiseks mõnele teisele võimuorganile. Kohaliku omavalitsuste rahaliste vahendite osas on EKOH artikli 9 lõikes 1 sätestatud, et kohalikel võimuorganitel on riikliku majanduspoliitika raames õigus piisavatele rahalistele vahenditele, mida nad võivad oma volituste piires vabalt kasutada. **Seega tagab ka EKOH kohalikele omavalitsustele nende rahaliste vahendite kasutamise ja kirjendamise osas autonoomia ulatuses, milles see ei ole seaduse alusel põhjendatult kitsendatud.**

Käesoleval juhul piiratakse kohaliku omavalitsuse iseotsustamisõigust Eeskirja ja RTJ 17#8209;ga, mille näol on tegemist seadusest madalamal seisvate aktidega. Sellega rikutakse oluliselt kohaliku omavalitsuse põhiseaduslikke garantiisid ja iseotsustamisõigust. Eeskirja ja RTJ 17#8209;ga kehtestatud piirangute sisu on selgitatud alljärgnevalt.

2.2.3 Eeskirja ja RTJ 17 tagajärjel toimuva kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike garantiide rikkumise sisu

2.2.3.1 Kohalikul omavalitsusel on avaliku ja erasektori partnerlusprojekti (kontsessioonikokkuleppe) ettevalmistamise ja sõlmimise faasis äärmiselt oluline hinnata projekti resultaadi kajastamist raamatupidamises. Kohaliku omavalitsuse jaoks on märkimisväärne erinevus, kas kajastada partnerlusprojektiga seonduvat vara avaliku- või erasektori üksuse bilansis.

2.2.3.2 Nagu eelnevalt märgitud, võimaldavad nii käesoleval ajal kehtiv RTJ 17 “Avaliku ja erasektori partnerlusprojektid“ kui ka Eeskirja kohalikul omavalitsusel kontrolli ja riski hindamise meetoditest lähtuvalt otsustada, kas kajastada partnerlusprojektiga (kontsessioonikokkuleppega) seonduvaid kohustusi **era- või avaliku sektori üksuse bilansis**. Alljärgnevalt selgitab taotluse esitaja avaliku ja erasektori partnerlusprojektidest tulenevate kohustuste kajastamist kehtiva RTJ 17 “Avaliku ja erasektori partnerlusprojektid“ regulatsiooni alusel.

Juhul, kui avaliku sektori üksus kannab põhilisi projekti lepingust tulenevaid riske, kajastatakse projektiga seonduvaid varasid kehtiva regulatsiooni kohaselt avaliku sektori üksuse bilansis, lähtudes juhendis RTJ 9 kehtestatud põhimõtetest kapitalirendi kajastamise kohta rentniku aruannetes. Projekti raames avaliku sektori üksuse poolt tehtavad maksed jagatakse makseteks erasektori üksuselt ostetava teenuse eest ning rendimakseteks projektiga seonduva vara eest, mis jagunevad omakorda kapitalirendi kohustuse põhiosa vähendamiseks ja finantskuluks.

Juhul, kui põhilisi projekti lepingust tulenevaid riske kannab erasektori üksus, kajastatakse projektiga seonduvaid varasid erasektori bilansis. Avaliku sektori üksus kajastab sel juhul tekkepõhiselt erasektori üksuselt ostetavat teenust analoogiliselt juhendis RTJ 9 kehtestatud põhimõtetele kasutusrendi arvestuse kohta rentniku aruannetes (kehtiva RTJ 17 “Avaliku ja erasektori partnerlusprojektid“ punktid 25 ja 26).

2.2.3.3 Alates 1. jaanuarist 2009 jõustuva RTJ 17 lähtub põhimõttest, et avaliku ja erasektori partnerlusprojekti vara kajastatakse igal juhul **avaliku sektori bilansis materiaalse põhivarana**, kuna avalik sektor omab väidetavalt kontrolli projektiga seotud vara kasutamise üle. Uus RTJ 17 ei võimalda kajastada projektiga seonduvat vara ja kohustusi bilansis rahvusvaheliselt tunnustatud riski hindamise meetodi ja kontrolli meetodi alusel vastavalt olukorrale era- või avaliku sektori üksuse bilansis, vaid nõuab, et projekti vara kajastataks materiaalse põhivarana alati avaliku sektori (st kohaliku omavalitsuse) bilansis. Selline lähenemine on **põhimõtteliselt erinev** kehtiva RTJ 17 metoodikast, mille kohaselt kajastatakse materiaalne põhivara selle üksuse bilansis, kes kannab põhilisi varaga seotud riske. **Ülalmärgitust nähtuvalt sunnib 1. jaanuarist 2009 jõustuv RTJ 17 regulatsioon kohaliku omavalitsuse organeid ümber klassifitseerima juba sõlmitud lepinguid, mis omakorda toob kaasa ettenägematuid kulutusi.**

2.2.3.4 VLES § 8 lg 1 punktis 1 on sätestatud, et vald ja linn võivad võtta laenu, kasutada kapitalirenti, emiteerida võlakohustust tõendavaid väärtpabereid (edaspidi *võlakirjad*) ja võtta muid võlakohustusi järgmistel tingimustel: kõigi tagasimaksmata laenude, tasumata kapitalirendi maksete ja emiteeritud võlakirjade ning muude võlakohustuste kogusumma koos võetava laenu, kapitalirendi, emiteeritavate võlakirjade ja muude rahaliste kohustustega ei või ületada 60% selleks eelarveaastaks kavandatud eelarvetuludest, millest on maha arvatud riigieelarvest tehtavad sihtotstarbelised eraldised. VLES § 8 lg 1 p 2 kohaselt ei või tagasimakstavate laenusummade ja laenuintresside, kapitalirendi maksete ja kapitalirendi intresside, võlakirjade lunastamise kulude ning VLES § 8 lg 1 punktis 1 käsitatavate muude võlakohustuste kogusumma ületada ühelgi eelseisval eelarveaastal 20% laenu võtmise, kapitalirendi kasutamise või võlakirjade emiteerimise eelarveaastaks kavandatud eelarvetuludest, millest on maha arvatud riigieelarvest

tehtavad sihtotstarbelised eraldised.

Arvestades avaliku ja erasektori partnerlusprojektide pikaajalisust, kõrget maksumust ning VLES § 8 lõikes 1 sätestatud piiranguid, on kohalik omavalitsus sunnitud RTJ 17 jõustumisel alates 1. jaanuarist 2009 kavandavate projektide mahtu märkimisväärselt vähendama. Uue RTJ 17 kehtima hakkamisel on märkimisväärselt piiratud kohaliku omavalitsuse üksuse võimalused osaleda tulevikus avaliku ja erasektori partnerlusprojektides (sõlmida kontsessioonikokkuleppeid).

2.2.3.5 1. jaanuarist 2009 jõustuva RTJ 17 punktist 35 tulenevalt on Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 17 "Teenuste kontsessioonikokkulepped" rakendamine kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1. jaanuaril 2009 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Juhendi p 36 kohaselt rakendatakse juhendit tagasiulatuvalt kõikide juhendi jõustumisel jões olevate teenuste kontsessioonikokkulepetele.

RTJ 17 tagasiulatuva kohaldamine kehtivatele lepingutele tingib nende ümberklassifitseerimise, millega võib kaasneda kohustuste kogumahu oluline suurenemine ning kohalike omavalitsuste võlakohustuste maht läheks tõenäoliselt vastuollu VLES § 8 lõikes 1 sätestatud piirangutega ja pärsiks kohalike omavalitsuste võimalusi uute projektide algatamisel ning seadusega pandud avalik-õiguslike kohustuste täitmisel.

Koosmõjus VLES § 8 lõikes 1 sätestatud piirangutega kujutab alates 1. jaanuarist 2009 jõustuv RTJ 17 endast kohaliku omavalitsuse autonoomia kitsendust, kuna piirab omavalitsuse õigust avaliku ja erasektori partnerlusprojektide kaudu oma arengukavasid ellu viia ning seega õigust valida sobivaim ja efektiivseim viis omavalitsuslike ülesannete täitmiseks. Ülmärgituga seatakse ohtu nimetatud ülesannete täitmise võimalikkus tervikuna.

2.2.4 Eeskirja ja RTJ 17 vastuolu põhiseaduse ja seadustega ning rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega

2.2.4.1 RPS § 34 lg 2 kohaselt antakse Raamatupidamise Toimkonna juhendeid välja RPS selgitamiseks ja täpsustamiseks. Juhend, mis piirab erasektori ettevõtte või avaliku sektori üksuse mingi seadusliku õiguse teostamist või paneb talle peale kohustuse, mis ei tulene seadusest, on RPS § 34 lõikega 2 vastuolus.

Nagu ülal märgitud, mõjutab RTJ 17 sisuliselt avaliku sektori üksuse võimalust avaliku ja erasektori partnerlusprojektides osaleda, mis kohaliku omavalitsuse puhul kujutab endast omavalitsusliku autonoomia kitsendust. RPS ei anna Raamatupidamise Toimkonnale volitust piirata oma juhenditega avaliku sektori

üksuste õigusi ja võimalusi projektides osaleda. Kuna RTJ 17 piirab koosmõjus VLES § 8 lõikega 1 omavalitsuse autonoomiat ning sellisel piirangul puudub seaduslik alus, **on juhend vastuolus PS § 3, mille kohaselt riigivõimu teostatakse ainult põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel ning PS § 154, mille kohaselt võib kohalikule omavalitsusele peale panna kohustusi ja piirata tema õigusi ainult seaduse alusel või kokkuleppel.**

2.2.4.2 RPS § 16 p 10 sätestab sisu ülimuslikkuse printsiibi, mis eeldab vara kajastava üksuse valikul muuhulgas kontrolli ja riskide hindamise meetodi rakendamist. Eeskirja § 13 lg 1 näeb vara kajastamise põhimõttena ette, et vara kajastatakse selle riigi raamatupidamiskohustuslase üksuse bilansis, kes **omab antud vara üle valitsevat mõju** (st kontrollib antud vara kasutamist) ja **kannab põhilisi antud vara kasutamisega seotud riske**. Seega lähtub eeskiri nii kontrolli kui riski hindamise meetoditest.

Alates 1. jaanuarist 2009 jõustuv RTJ 17 regulatsioon distantseerub nimetatud põhimõtetest, lähtudes projekti vara materiaalse põhivarana bilansilisel kajastamisel eeldusest, et avaliku sektori käes on kontroll vara kasutamise üle ning seetõttu tuleb vara kajastada avaliku sektori bilansis. Selline regulatsioon on vastuolus RPS § 16 punktist 10 tuleneva sisu ülimuslikkuse põhimõttega ja Eeskirja § 13 lõikega 1, kuna avaliku ja erasektori partnerlusprojektide puhul kannab **põhilist projekti varaga seotud riski enamasti eraettevõtte**. Seega peaks kohalikul omavalitsusel säilima võimalus kajastada vastavalt kontrolli ja riski jaotumisele projektiga seonduvat vara teatud juhtudel erasektori bilansis.

2.2.4.3 RTJ 17 tagasiulatuv kohaldamine kehtivatele projektidele piirab kohaliku omavalitsuse õigusi eeltoodust veelgi intensiivsemalt, eeldab sõlmitud lepingute ümberhindamist ning lepingust tulenevate kohustuste kohaliku omavalitsuse bilanssi võtmist. Nimetatud kohustus põhjustab koostatud finantsprognooside ja arengukavade muutmise ning suure tõenäosusega hankelepingute muutmise vajaduse. Selliste ümberkorralduste tegemine toob kohalikule omavalitsusele kaasa lepingutest tulenevad vaidlused ning seab ohtu projektide lõpuleviimise.

Vastavalt riigihangete seadusele on riigihankelepingute muutmise võimalused väga kitsad. Euroopa Kohtu 5. oktoobri 2000 otsuses asjas nr C-337/98 (*Commission vs France*, p 44 jj) on selgitatud, et iga olulist lepingu muudatust, mis seondub lepingu sisulise küljega, tuleb vaadelda võrdväärse uue lepingu sõlmimisega, mis nõuab uut hankemenetlust. Seega tekitab RTJ 17 uus regulatsioon ohu, et kohaliku omavalitsuse projektid jäävad realiseerumata, kohalik omavalitsus peab kandma lepingulistest vaidlustest või uute riigihangete läbiviimise vajadusest tingitud kulutusi. RTJ 17 tagasiulatuvat kehtestamist juhendis

põhjendatud ei ole, mis viitab asjaolule, et piirangu kehtestamist ei ole piisava põhjalikkusega läbi mõeldud. Sealjuures rõhutab allakirjutanu, et käesoleval ajal kehtiva RTJ 17 tagasiulatava kohaldamise ettenäinud säte tunnistati 16. novembri 2005 RTJ 17 muudatusega kehtetuks.

PS §8209;st 10 tuleneb õiguse üldpõhimõttena õiguspärase ootuse põhimõte, mis kaitseb õiguse subjekte õiguse tagasiulatava mõju eest. Riigikohus on tunnistanud tagasiulatava mõju keeldu kui üldreeglit 30. septembri 1994 otsuses nr III‑4/1‑5/94. Viidatud otsuse kohaselt on tagasiulatav mõju lubatud vaid siis, kui seda õigustavad ülekaalukad põhjused. Seega peaks alates 1. jaanuarist 2009 kehtima hakkava RTJ 17 tagasiulatav kohaldamine olema põhjendatud legitiimse eesmärgiga, mis kaalub üles kohalikul omavalitsusel avaliku ja erasektori partnerlusprojektidesse astumisel olnud õiguspärase ootuse, et ta ei pea endale kehtivate seaduse alusel võetud kohustusi hakkama ümber hindama. **Kuna RTJ 17‑s akti tagasiulatavat kohaldumist põhjendatud ei ole, leiab taotluse esitaja, et RTJ 17 on vastuolus PS §8209;ga 10 ja õiguspärase ootuse põhimõttega.**

Lisaks eeltoodule on RTJ 17 vastuolus RPS‑s sätestatud raamatupidamise aastaaruande koostamise põhimõtetega. Raamatupidamise aastaaruande koostamise põhimõtted on sätestatud RPS §8209;s 16, mille p 5 kehtestab **järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibi** raamatupidamise aruande koostamisel kasutatakse jätkuvalt varem kasutatud arvestuspõhimõtteid, aruandlusviise ja aruandeskeeme. **Uue RTJ 17 tagasiulatav kohaldamine kehtivatele projektidele läheb selliste projektide pikaajalisuse ja RTJ 17‑ga kaasnevate põhimõtteliste muudatuste tõttu nimetatud printsiibiga vastuollu, kuna teeb sisuliselt võimatuks ühe ja sama projekti järjepideva ja võrreldava kajastamise erinevate aruandlusperioodide lõikes.**

2.2.4.4 Täiendavalt märgib taotluse esitaja, et alates 1. jaanuarist 2009 jõustuv RTJ 17 on vastuolus ka rahvusvaheliste raamatupidamise standarditega ning RTJ 17 koostamise aluseks olnud Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardi Nõukogu (IASB) finantsaruandluse tõlgendusega IFRIC 12.

Alates 1. jaanuarist 2009 jõustub RTJ 17 punktis 2 on märgitud, et juhend RTJ 17 tugineb Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu poolt välja antud tõlgendustel IFRIC 12 “Teenuste kontsessioonikokkulepped” (“*Service Concession Arrangements*“) ja SIC‑29 “Teenuste kontsessioonikokkulepped avalikustamine” (“*Service Concession Arrangements: Disclosures*“). IFRIC 12 on välja töötatud IASB poolt, kes sätestab rahvusvahelisi raamatupidamise standardeid **erasektori** ettevõtetele. Avaliku sektori raamatupidamise standardeid töötab välja Avaliku Sektori Rahvusvahelise

Raamatupidamise Standardi Nõukogu (**IPSASB**), kelle pädevuses on ka rahvusvaheliste standardite loomine avaliku ja erasektori partnerlusprojektide avaliku sektori raamatupidamises kajastamiseks.

IFRIC 12 standardi kokkuvõttes IASB veebilehel on esitatud järgmine informatsioon: “*IFRIC 12 ei reguleeri PPP‑projektide finantsaruandlust avaliku sektori poolt. IFRS standardid ei ole mõeldud erasektori ega avaliku sektori mittetulunduslike projektide kajastamiseks.*“^[1] Samas allikas on teave selle kohta, et **IPSASB** on alustanud omapoolset avaliku ja erasektori partnerlusprojektide alase juhise koostamist, mis võtab põhjalikult arvesse raamatupidamise avaliku sektori üksuste poolt. Seega on IASB selgelt väljendanud, et IFRIC 12 standardi väljatöötamisel ei ole arvestatud avaliku sektori raamatupidamise vajaduste ja erisustega ning **IFRIC 12 ei rakendu avaliku ja erasektori partnerlusprojektide kajastamisele avaliku sektori raamatupidamises**. Avaliku sektori erisuste ja vajadustega arvestav raamatupidamise standard on hetkel koostamisel.

RPS § 17 lõikes 1 on sätestatud, et raamatupidamises kasutatav arvestuspõhimõte ning informatsiooni esitusviisi peavad olema kooskõlas RPS‑s sätestatud nõuete ja alusprintsipiidega ning vähemalt ühega järgmisest kahest raamatupidamistavast: Eesti hea raamatupidamistava või rahvusvahelised finantsaruandluse standardid. Käesoleval juhul on Raamatupidamise Toimkond lähtunud RTJ 17 koostamisel IFRIC 12‑s kajastatud regulatsioonist, milles on selge märge, et see RTJ 17‑s kirjeldatud kontsessioonikokkulepetele ei rakendu. **Seega on RTJ 17 vastuolus ka rahvusvaheliste standarditega ja ühtlasi RPS § 17 lõikes 1 sätestatuga.**

2.2.4.5 Vastavalt Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määruse 1606/2002/EÜ rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta artiklile 3 otsustab rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise ühenduses komisjon. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid võidakse vastu võtta üksnes juhul, kui need ei ole vastuolus direktiivi 78/660/EMÜ artikli 2 lõikes 3 ja direktiivi 83/349/EMÜ artikli 16 lõikes 3 sätestatud põhimõttega ja on Euroopa üldsuse huvides ja vastavad majanduslike otsuste tegemiseks ja juhtkonna tegevuse hindamiseks vajalikule finantsteabele esitatavatele arusaadavuse, asjakohasuse, usaldusväärsuse ja võrreldavuse kriteeriumidele. Vastuvõetud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid avaldatakse täielikult igas ühenduse ametlikus keeles Euroopa Ühenduste Teatajas komisjoni määrusena ning on liikmesriikidele järgimiseks kohustuslikud.

Komisjoni abistab raamatupidamise standardi vastuvõtmise otsustamisel raamatupidamise regulatiivkomitee EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), kes esitas komisjonile ettepaneku IFRIC 12

vastuvõtmiseks 23. märtsil 2007 pärast komiteesiseste erimeelsuste läbiarutamist ja viimaste tõttu ettepaneku esitamise otsustamise tähtaja edasilükkamist, seda aga koos mitmete eriarvamustega, mida on käsitletud EFRAG poolt komisjonile esitatud ettepaneku lisas.[2] Taotluse esitajale teadaolevalt ei ole IFRIC 12 käesolevaks ajaks Euroopa Komisjoni poolt heaks kiidetud (heakskiitmist kinnitavat teavet ei ole Euroopa Liidu Teatajas avaldatud[3]). Käesoleva aja seisuga on teostatud vaid selle kehtestamise mõjude uuring (dateeritud 12. juunil 2008).[4] Seega on standardi vastuvõtmise tulevikuväljund tänaseni ebaselge.

Eeltoodust tulenevalt ei ole alates 1. jaanuarist 2009 jõustuv RTJ 17 ühelt poolt kooskõlas rahvusvaheliste raamatupidamise standarditega, kuna IFRIC 12 rakendumine avaliku sektori finantsaruandlusele on selgesõnaliselt välistatud, ning on teiselt poolt ennatlik, kuna IFRIC 12 ei ole siiani aktsepteeritud Euroopa Ühenduses rakendatava raamatupidamise standardina.

2.2.5 Piirangud on kehtestatud seadusest alamalseisva aktiga ning on lubamatud

2.2.5.1 Tallinna Linnavolikogu taotleb kontrolli teostamist eeskätt Eeskirja § 11 lg 5 põhiseadusele vastavuse osas, kuid probleemi tegelik ulatus on märksa laiem. PS § 154 lõikest 1 tulenevalt tegutsevad kohalikud omavalitsused seaduste alusel iseseisvalt. Üldmäärust nähtuvalt on kohaliku omavalitsuse iseotsustamisõigus kehtestatud lihtsa seaduse reservatsiooniga. Sama puudutab ka PS § 157 lõiget 1.

Käesoleval juhul on kohaliku omavalitsuse raamatupidamislikke kohustusi reguleeritud aga rahandusministri määrusega (Eeskirjaga) ja selle osaks oleva Raamatupidamise Toimkonna juhendiga RTJ 17. **Üldmääritud aktide näol ei ole tegemist seadustega, vaid seadusest alamalseisvate aktidega, mistõttu neis sisalduvad kohustused põhiseaduse § 154 lõikega 1 ja § 157 lõikega 1 ilmses vastuolus.**

2.2.5.2 RPS § 34 lg 2 kohaselt annab Raamatupidamise Toimkond välja juhendeid RPS selgitamiseks ja täpsustamiseks. Seega on RPS‑st tulenevalt antud Raamatupidamise Toimkonnale õigus võtta vastu *intra legem* akte, mis ei tohi (täiendavalt seaduses sätestatule) piirata isikute põhiõigusi ega kohaliku omavalitsuse autonoomiat. Eeskiri ja RTJ 17 aga täiendavad raamatupidamise seaduse regulatsiooni osas, milles see ei ole RPS‑s endas reguleeritud. Seega on ülalviidatud aktide näol tegemist *praeter legem* tüüpi aktidega. Eesti õiguskorras ei ole sellised aktid lubatavad. Põhiseaduslikust regulatsioonist tulenevalt on võimalik anda vaid *intra legem* tüüpi määrusi. Üldmäärust nähtuvalt seisneb probleemi tuum selles, kas rahandusministril on üldse õigus võtta vastu määrus, millega reguleeritakse kohalike omavalitsuste ning teiste riigiraamatupidamiskohustuslaste kohutusi ja kehtestatakse *praeter legem* toimega seadusest madalamal seisev akt (RTJ 17). **Käesoleva taotluse esitaja leiab, et see on vastuolus Eestis kehtivate**

õigusloomet reguleerivate normide ja põhimõtetega, sh Eesti Vabariigi põhiseadusega.

2.2.5.3 Isegi kui asuda seisukohale, et rahandusministril on õigus kehtestada kohalikele omavalitsustele täiendavaid ja täpsustavaid raamatupidamislikke nõudeid, leiab taotluse esitaja, et käesoleval juhul ei ole Eeskirja ja selle alusel kehtestatud RTJ 17‑ga seatud piirang lubatav ning see on vastuolus kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike tagatistega.

Kohaliku omavalitsuse põhiseaduslike tagatiste piiramine on lubatud, kui see on formaalselt ja materiaalselt õiguspärane. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium on enda 16. jaanuari 2007 otsuses põhiseaduslikkuse järelevalve asjas nr 3‑4‑1‑9‑06 leidnud: *“Kohaliku omavalitsuse enesekorraldusõigus ei ole piiramatu. Põhiseaduse § 154 lõige 1 näeb ette, et kohalikud omavalitsused tegutsevad iseseisvalt seaduste alusel. Niisiis võib seadusandja kehtestada kohaliku omavalitsuse enesekorraldusõiguse piiranguid. Põhiseadusele vastavad ei ole siiski igasugused seadusega sätestatud kohaliku omavalitsuse enesekorraldusõiguse piirangud. Tagamaks kohaliku omavalitsuse enesekorraldusõiguse põhiolemuse säilimist, peavad selle piirangud olema proportsionaalsed ehk siis piirangu eesmärgi saavutamiseks sobivad, vajalikud ja mõõdukad.”*

RTJ 17‑s ei ole selgitatud piirangute eesmärki. Seega on sisuliselt võimatu hinnata ka vastavate piirangute sobivust, vajalikkust ja proportsionaalsust. Tallinna Linnavolikogu ei näe ühtki põhjust, miks uue RTJ 17‑ga kehtestatav kohaliku omavalitsuse autonoomiat piirav regulatsioon vajalik on.

Ülalmärgitust lähtuvalt on **Tallinna Linnavolikogu seisukohal, et alates 1. jaanuarist 2009 jõustuva RTJ 17‑ga kohalikule omavalitsusele kaasnevad piirangud ei ole sisuliselt lubatavad neil puudub eesmärk ja need ei ole vajalikud. Ka ülalmärgitust tulenevalt tuleb tunnistada kehtetuks Eeskirja § 11 lg 5, mis muudab RTJ‑de, sh RTJ 17 kohaldamise kohalikele omavalitsustele kohustuslikuks.**

3. Raamatupidamise seaduse § 32 lg 1 vastuolu põhiseadusega.

Lisaks eeltoodule leiab taotluse esitaja, et raamatupidamise seadus ei ole kooskõlas põhiseadusega osas, mis näeb ette Raamatupidamise Toimkonna õiguse anda seadust selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid.

Raamatupidamise Toimkond on moodustatud Vabariigi Valitsuse poolt raamatupidamise seaduse § 32 lg 1 alusel. Nimetatud sättest tulenevalt on Raamatupidamise Toimkonna ülesandeks välja anda

raamatupidamise seadust selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid ning suunata raamatupidamisalast tegevust.

Eelnimetatud raamatupidamise seaduse säte, mis näeb ette Raamatupidamise Toimkonnale õiguse anda välja seadust selgitavaid ja täpsustavaid juhendeid, ei ole kooskõlas põhiseaduse § 59, mille kohaselt seadusandlik võim kuulub Riigikogule. Täitevvõimu organi poolt moodustatud kollegiaalse organi pädevus kujutab endast suurt ohtu sekkuda seadusandja tegevusse, kuna juhiste andmise kaudu seaduse selgitamine või täpsustamine võib tuua kaasa seadusele uue ja/või muudetud sisu andmise. See on aga käsitatav seadusandliku võimu teostamisena täitevvõimu poolt.

Samuti on raamatupidamise seaduse § 32 lg 1 vastuolus põhiseaduses sätestatud õigusselguse põhimõttega. Õigusselguse põhimõtte kohaselt peavad õigusaktid olema sõnastatud selgelt ja arusaadavalt ning olema piisavalt ammendavad ja täpsed, et igal juhul oleks võimalik mõista regulatsiooni ning selle kohaselt seada oma käitumine. Raamatupidamise seaduse asjaomastest sätetest ei selgu, mida täpselt kätkeb Raamatupidamise Toimkonna õigus seaduse selgitamisel ja täpsustamisel. Olukorras, kus Raamatupidamise Toimkonna pädevus ei ole seaduses üheselt määratletud, esineb suur oht riigivõimu omavoliks, sest ebaselge õiguslik regulatsioon loob soodsa pinnase täitevvõimule seaduses sätestatud volituste ületamiseks ja seadusandja tegeliku tahte muutmiseks.

Leian, et kui seadus vajab täpsustamist, siis on kohaseks meetmeks seaduse muutmise või täiendamine selleks pädeva organi Riigikogu poolt, nagu kõikide teiste seaduste puhul, aga mitte lünkade ületamine Vabariigi Valitsuse moodustatud Raamatupidamise Toimkonna juhendite abil.

4. Allakirjutanu volitused taotluse esitamisel

Tallinna Linnavolikogu pädevus pöörduda seaduse ja ministri määruse tühistamiseks Riigikohtu poole tuleneb PSJKS § 7. KOKS § 42 lg 1 p 2 kohaselt esindab volikogu esimees omavalitsusüksust ja selle volikogu vastavalt seadusega, valla või linna põhimäärusega ning volikogu poolt antud pädevusele.

Tallinna Linnavolikogu 10. oktoobri 1996 määrusega nr 27 kinnitatud Tallinna põhimääruse § 29 lg 1 punktist 2 tulenevalt linnavolikogu esimees esindab või volitab esindama Tallinna ja linnavolikogu vastavalt seadusega, Tallinna põhimäärusega ning linnavolikogu poolt antud pädevusele. Tallinna Linnavolikogu 4. septembri 2008 otsusega nr 172 volitas Tallinna Linnavolikogu volikogu esimeest esitama käesolev taotlus läbivaatamiseks Riigikohtule.

Tulenevalt ülalmärgitust on allakirjutanul olemas kõik volitused käesoleva taotluse esitamiseks Riigikohtule.

Juhindudes eeltoodust

p a l u n :

1. tunnistada kehtetuks raamatupidamise seaduse § 32 lg 1 osas, mis sätestab, et Raamatupidamise Toimkonna ülesandeks on välja anda käesolevat seadust selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid;
2. tunnistada kehtetuks rahandusministri 11. detsembri 2003 määruse nr 105 "Riigi raamatupidamise üldeeskirja" § 11 lg 5;
3. tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks riigi raamatupidamise üldeeskirjaga kehtestatud Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 17 "Teenuste kontsessioonikokkulepped";
4. Kui Riigikohus leiab, et Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 17 "Teenuste kontsessioonikokkulepped" ei ole siiski täielikult põhiseadusega vastuolus, siis palume Riigikohtul tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks juhendi punkt 36, mille kohaselt rakendatakse juhendit tagasiulatuvalt kõikide juhendi jõustumisel jõus olevate teenuste kontsessioonikokkulepetele.

Lugupidamisega

Toomas Vitsut

Tallinna Linnavolikogu esimees

Lisad:

1. Rahandusministri 11. detsembri 2003 määrusega nr 105 vastu võetud "Riigi raamatupidamise üldeeskiri";
2. Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 17 "Teenuste kontsessioonikokkulepped".

Toomas Vitsut
Tallinna Linnavolikogu esimees

[1] Kättesaadaval veebis, <http://www.iasplus.com/interps/ifric012.htm>

[2] Kättesaadav veebis, http://www.cnc-cbn.be/NL/News/2007/NL_New23-03-2007.pdf

[3] Teave põhineb otsingumootori EUR-Lex (internetis kättesaadav <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>) andmetel seisuga 4. september 2008.

[4] Internetis kättesaadav http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/effect_study_ifric12_en.pdf.