ÕIGUSKANTSLER

RIIGIKONTROLL
Kuupäev 19.05.05 Reg nr 051-2-7.1/05/687-2

Pr Ines Metsalu
Peakontrolör
I auditiosakond
Riigikontroll
Narva mnt 11A
15013 TALLINN

Teie nr

Õiguskantsler 18.05.2005 nr 2-12/0502542

Kontrollaruande eelnõust

Austatud proua Metsalu

Õiguskantsleri Kantselei avaldab tänu Riigikontrollile läbiviidud auditi põhjalikkuse ja väärtuslike tähelepanekute eest.

Lähtudes Riigikontrolli seaduse § 50 lg 4 esitame Teile oma seisukohad 06.05.2005. a kontrollaruande eelnõu nr OSI-2-7.1/05/687 "Riigikontrolli arvamus Õiguskantsleri Kantselei 2004. aasta majandusaasta aruande ja tehingute seaduslikkuse kohta".

1. Riigikontroll on teinud Õiguskantsleri Kantseleile (edaspidi Kantselei) märkuse liisingulepingute alusel kasutatava vara ja liisingulepingutest tulenevate kohustuste kajastamata jätmise kohta bilansis.

Riigikontroll on teinud õiguskantslerile ettepaneku edaspidi vältida riigieelarve seadusega keelatud kohustuste võtmist ning kajastada juba võetud kohustused raamatupidamises või muuta sõlmitud lepingud selliselt, et Kantseleil ei oleks pöördumatuid kohustusi.

Riigikontrolli hinnang on antud Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 9 ("Rendiarvestus") kohaselt, mille järgi Kantselei sõlmitud kasutusrendilepingud oleksid käsitletavad kapitalirendi lepingutena. Samuti on Riigikontroll arvamusel, et rikutud on riigieelarve seadust, mis keelab riigiasutustel võtta laenu, kasutada kapitalirenti ning võtta muid selliseid kohustusi.

Kantselei on liisingulepinguid käsitlenud kasutusrendilepingutena, kuna eesmärgiks ei ole lepinguesemete omandamine, vaid ainult kasutamine. Lepinguesemete omandamine ehk kapitalirent on vastuolus riigieelarve seadusega, seadusega kooskõlas olev kasutusrent on lubatav. Kasutusrendilepingutest tulenevad kulud on kajastatud perioodi kuluna. Kasutusrendile võetud vara ei ole bilansis kajastatud materiaalse põhivarana. Kasutusrendikohustused on bilansiväliselt avalikustatud. Riigikontrolli seisukohaga riigieelarve seaduse (edaspidi RES) § 29 lg 3 sätestatud rahaliste kohustuste võtmise nõuete rikkumise kohta ei saa nõustuda järgmistel põhjustel.

RES §-s 29 sätestatakse **kohustuste võtmine riigieelarve assigneeringute arvel**. Riigiasutusel **on keelatud** võtta laenu, **kasutada kapitalirenti** ning võtta **muid selliseid kohustusi** (lg 3 lause 1)[1]. RES-is ei ole rahaliste kohustuste võtmisega seonduvalt antud mõistet „kapitalirent" ega ole ka raamatupidamise seaduses (edaspidi RPS) määratletud mõistet „kapitalirent". Rahalist kohustust puudutava mõiste „kapitalirent" legaaldefinitsiooni puudumine käesoleval ajal seaduses on käsitletav õigusliku (seaduse) lüngana. Seetõttu on RES § 29 lg 3 lauseosa, et riigiasutusel on keelatud kasutada kapitalirenti praktikas mitmeti tõlgendatav.

Osundan, et RES § 29 lg 3 kapitalirenti keelustava sätte jõustumisel 20.07.2002 kehtis käibemaksuseaduse § 3 lg 5, mille kohaselt kasutusrenti käsitati käibemaksuseaduse tähenduses teenuse osutamisena ja kapitalirenti kauba võõrandamisena. **Kapitalirendina käsitati tehingut, mille puhul rendilepingus on sätestatud kauba väljaostmisel selle omandiõiguse üleminek rentnikule**. Muudel juhtudel käsitati tehingut kasutusrendina[2] (kehtetu seoses 01.05.2004 jõustunud uue käibemaksuseadusega). Seega RES § 29 lg 3 kapitalirenti keelustava sätte vastuvõtmisel oli seadusandja tahe suunatud sellele, et keelustada riigiasutustele selliste tehingute tegemine, mille puhul rendilepingus on sätestatud kauba väljaostmine seoses selle omandiõiguse üleminekuga rentnikule (kohustuste võtmine järgmiste aastate eelarvete arvel). Sellest tulenevalt on kasutusrent RES § 29 lg 3 kontekstis riigiasutuse jaoks lubatav, kapitalirent aga keelatud tegevus. Kantselei eesmärgiks ei ole lepinguesemete omandamine, vaid üksnes kasutamine, seega ei ole me olemuslikult rikkunud RES § 29 lg 3 sätestatud kapitalirendi keeldu ja selle sisulist mõtet.

Riigikontroll on liisingulepingute kvalifitseerimisel kapitalirendina lähtunud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 9 „Rendiarvestus"[3] (edaspidi RTJ 9 – jõustunud 30.12.2002). Osundatud juhendi §-s 6 antakse mõisted „kapitalirent" ja „kasutusrent" ning §-des 12-13 tuuakse näitlikult kriteeriumid, mis võivad tingida rendi liigitamise kapitalirendiks. RTJ 9 sätestatud näitlikest kriteeriumitest lähtudes on Riigikontroll jõudnud järeldusele, et rikutud on riigieelarve seadust.

Raamatupidamise seaduse §-s 34 sätestatakse **Toimkonna juhendid**. Toimkonna juhendeid antakse välja **raamatupidamise seaduse selgitamiseks ja täpsustamiseks. Juhendi vastuolu korral seadusega kohaldatakse seaduses sätestatut** (lg 2). Juhendid ei ole õigusaktid, vaid tegemist on üksnes RPS-i selgitavate ja täpsustavate metoodiliste dokumentidega. Olemuselt juhend ei asenda ega saagi asendada seadust.

Olen seisukohal, et riigiasutuse poolt võetavad rahalised kohustused ja nendega seotud mõistete legaaldefinitsioonid, sh mõiste „kapitalirent" peab sätestama riigieelarve seadus. RES § 29 lg 3 tulenev kapitalirendi ja kasutusrendi piiritlemine ei saa tugineda metoodilisele juhendile, vaid peab tulenema seadusest. Seaduse tasandil peab olema sätestatud tegevus, mis on valitsusasutusele ning põhiseaduslikule institutsioonile lubatav tegevus rahaliste kohustuste võtmisel. Seetõttu on vaja muuta riigieelarve seadust ning vajadusel täpsustada riigi raamatupidamise üldeeskirja.

2. Riigikontroll on teinud õiguskantslerile ettepaneku täiendada sisekontrollisüsteemi nii, et oleks tagatud lähetuste korrektne vormistamine ja kulude hüvitamine ning personaliarvestuse korrektne pidamine ja lisatasude õigeaegne maksmine.

---

[1] RK s 17.12.2003 jõust. 01.01.2004 – RT I 2003, 88, 588
[2] RT I, 11.07.2001, 64, 368
[3] RTL 2003, 10, 117

Õiguskantsler nõustub ettepanekuga. Kantselei on juba tõhustanud lähetuste vormistamise korda. Eksimus personaliarvestuses oli erandlik.

Lugupidamisega

Aare Reenumägi
Õiguskantsleri asetäitja-nõunik
õiguskantsleri ülesannetes

Eve Marima 693 8421
Eve.Marima@oiguskantsler.ee

Ilmar Selge 693 8411
Ilmar.Selge@oiguskantsler.ee