

УДК 342.537.3

О ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРИРОДЕ ЗАКОНА (РЕШЕНИЯ)
О БЮДЖЕТЕ

А. Г. Пауль

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 1 июня 2018 г.

Аннотация: в статье ставится цель уточнить понимание бюджета, определить его соотношение с законом (решением) о бюджете и выявить юридическую природу закона (решения) о бюджете. Автор на основе метода сравнительного правоведения, исторического и формально-логического методов проверяет гипотезу о том, что бюджет в правовом смысле представляет собой финансовый план-прогноз, включающий в себя доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов с их детализацией по всем уровням бюджетной классификации. В закон (решение) о бюджете включаются не все показатели бюджета. В то же время в законе (решении) о бюджете есть нормы, не составляющие бюджет. Закон (решение) о бюджете представляет собой смешанный правовой акт, содержащий как обязательные предписания (нормативные и индивидуальные), придающие основной части бюджета соответствующую юридическую форму и силу, так и прогнозные показатели, а также закрепляющий предписания, необходимые для исполнения бюджета в течение соответствующего периода.

Ключевые слова: бюджет, закон (решение) о бюджете, нормативный акт, бюджетное право.

Abstract: the paper aims at clarify the understanding of the budget, to determine its relation with the law (decision) on budget and to identify the legal nature of the law (decision) on budget. The author on the basis of comparative legal method, historical and formal-logical methods checks the hypothesis that the budget in the legal sense is a financial plan-forecast which includes revenues, expenses and sources of budget deficit financing with detail at all levels of the budget classification. Not all budget figures are included in the law (decision) on budget. At the same time, the law (decision) on budget has rules that do not make up the budget. The law (decision) on budget is a mixed legal act containing both mandatory requirements (normative and individual) giving to main part of the budget a legal form and force, and forecast indicators, as well as fixing the requirements necessary for budget performance during the relevant period of time.

Key words: budget, law (decision) on the budget, normative act, budget law.

В бюджетном праве активно используются понятия «бюджет» и «закон (решение) о бюджете». Однако содержание и соотношение этих понятий неоднозначно. Это вызывает как научные споры, так и проблемы в юридической практике.

Цель статьи заключается в уточнении понятия бюджета, определении его соотношения с законом (решением) о бюджете и в выявлении юридической природы закона (решения) о бюджете.

В качестве гипотезы выдвигается положение о том, что бюджет в правовом смысле представляет собой финансовый план-прогноз, включающий в себя доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов с их детализацией по всем уровням бюджетной классификации. В закон (решение) о бюджете включаются не все показатели бюджета. В то же время в законе (решении) о бюджете есть нормы, не составляющие бюджет. Закон (решение) о бюджете представляет собой смешанный правовой акт, содержащий как обязательные предписания (нормативные и индивидуальные), так и прогнозные показатели, а также закрепляющий предписания, необходимые для исполнения бюджета в течение соответствующего периода.

Понимание бюджета как финансового плана-прогноза

Во многих исследованиях бюджет рассматривается в правовом смысле¹. Здесь под бюджетом понимается финансовый план соответствующего публично-правового образования². Кроме того, иногда это понятие дополняют ссылкой на то, что это не просто финансовый план, а финансовый план, утвержденный в форме соответствующего нормативного правового акта. Как отмечают ученые, «мы имеем конструкцию, когда закон об утверждении бюджета выступает юридической формой этого бюджета, а сам бюджет, представляя собой финансовый план, выступает содержанием явления, именуемого «бюджет как правовая категория»³.

Понимание бюджета в правовом смысле (как финансового плана) вызывает дискуссии по поводу того, каков он по объему показателей, в какой форме существует, является ли обязательным, как соотносится с другими правовыми актами.

Представление о бюджете как финансовом плане менялось со временем.

Если учитывать историю появления термина «бюджет», то изначально он рассматривался как акт о бюджете. Как отмечал С. И. Иловайский, «в Англии уже издавна стали публиковать государственные росписи.

¹ См.: *Бесчеревных В.* Развитие советского бюджетного права. М., 1960. С. 6–15; *Еллинек Г.* Бюджетное право, публично-правовые исследования : ежегодник центра публично-правовых исследований. М., 2006. Т. 1. С. 607; *Крохина Ю.* Бюджетное право и российский федерализм. М., 2001. С. 76–80; *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы). М., 1971. С. 16–20; *Самтарова Н.* К вопросу о бюджете // *Финансовое право.* 2008. № 1. С. 2.

² Отметим, что в зарубежной литературе понимание бюджета как ежегодного финансового плана считается его рассмотрением в материальном смысле (см.: *Kosikowski С.* Financial Law of the European Union. Bialistok, 2008. P. 120).

³ *Мартыненко В.* Правовое регулирование бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации : на примере г. Санкт-Петербурга : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 196.

Здесь также впервые явилось название этих росписей бюджетами от слова «bulga» (от норманнского слова «bougetle») – мешок. Такое название объясняется тем, что в старину в Англии все акты, касающиеся государственной росписи, вносили в парламент в особом мешке⁴. И. Х. Озеров писал, что «слово “бюджет” – английское: budget – означает мешок, заключающий бумаги и счета. Так называется в Англии речь канцлера казначейства (министр финансов) в Палате общин, содержащая цифровой отчет об истекшем финансовом годе и предположения на будущий»⁵. Из указанных цитат видно, что понятие бюджета первоначально было связано с представлением соответствующего финансового плана в представительный орган. В связи с этим в литературе отмечено, что «в буржуазной правовой и финансовой науке бюджет длительное время отождествлялся с законом о нем»⁶.

В дальнейшем понимание бюджета изменилось. М. И. Пискотин указывал, что «бюджетное законодательство, давая определение бюджета, понимает под ним бюджет в целом, во всей совокупности его доходов и расходов, предусмотренных бюджетными классификациями»⁷. В связи с этим понятия бюджета и акта о нем стали различаться.

Как представляется, в настоящее время бюджет как финансовый план должен рассматриваться также с разбивкой по всем уровням бюджетной классификации. Бюджетная классификация по определению является группировкой доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов, используемой для составления и исполнения бюджетов, составления бюджетной отчетности (ст. 18 БК РФ).

В определенной мере правильность подхода, при котором бюджет рассматривается как финансовый план с разбивкой по всем уровням бюджетной классификации, подтверждается тем, что нецелевое использование бюджетных средств устанавливается путем анализа, по какому коду бюджетной классификации был осуществлен расход. При этом во внимание принимаются в том числе самые низшие уровни детализации расходов (см. п. 14.1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 23/2006). Иными словами, именно понимание бюджета как финансового плана с детализацией по всем уровням бюджетной классификации позволяет применять данное понятие на практике.

Важной особенностью бюджета является его прогнозный, программный характер. Как отмечал Г. Жез, «не всякая таблица расходов и доходов представляет собой бюджет. Особенностью бюджета является предвидение, перечисление и сопоставление доходов и расходов на предстоящий промежуток времени»; «бюджет – это финансовая программа, план дея-

⁴ *Иловайский С.* Учебник финансового права. 4-е изд. Одесса, 1904.

⁵ *Озеров И.* Основы финансовой науки : бюджет; формы взимания; местные финансы; государственный кредит : курс лекций, читанный в Московском университете. Изд. 2-е, доп. М., 1908. Вып. 2. С. 4.

⁶ *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы). С. 18.

⁷ Там же. С. 19.

тельности»⁸. В настоящее время бюджет в правовом смысле также определяется через понятие плана. Однако с учетом особенностей некоторых показателей бюджетов в отдельных случаях бюджет предстает не как план, а как прогноз. В первую очередь это касается показателей общего объема доходов бюджетов. Определенное отражение это нашло в нормах бюджетного законодательства, регулирующих порядок составления проектов бюджетов. Бюджетный кодекс РФ применительно к составлению проектов бюджетов по доходам использует понятие прогнозирования доходов (ст. 174.1 БК РФ), а в отношении составления проектов бюджетов по расходам применяет термин планирования расходов (ст. 174.2 БК РФ). С учетом этих положений бюджет в правовом смысле необходимо определить как план-прогноз. Отметим, что в литературе уже используется такое понятие⁹.

Бюджет и закон (решение) о бюджете: соотношение понятий

Бюджет, рассматриваемый как финансовый план-прогноз с детализацией по всем уровням бюджетной классификации, не совпадает по содержанию с законом (решением) о бюджете. На это обращалось внимание еще в советское время¹⁰. В связи с этим встает вопрос о соотношении этих понятий. Причем в определенной мере содержание понятия «закон (решение) о бюджете» может быть более важным, чем понятие «бюджет». В литературе отмечается, что «многогранность бюджета, объективно существуя постоянно, может быть незаметна для конкретного правоотношения. Например, в гражданском либо арбитражном процессах бюджет может быть замечен лишь как нормативный правовой акт»¹¹.

При первом приближении видно, что закон (решение) о бюджете включает в себя не все бюджетные показатели, включаемые в бюджет. Имеется в виду, что закон (решение) о бюджете отражает доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов не по всем уровням бюджетной классификации. В настоящее время это в первую очередь касается доходной части бюджетов. Положения ст. 184.1 БК РФ свидетельствуют о том, что в закон (решение) о бюджете включается лишь общий объем доходов. В то же время ст. 20 БК РФ предусматривает несколько уровней детализации доходов бюджетов. Из указанных положений следует вывод, что закон (решение) о бюджете уже по объему по сравнению с бюджетом.

Необходимо учитывать, что те показатели, которые не были утверждены законом (решением) о бюджете, не приобретают соответствующую

⁸ Жез Г. Общая теория бюджета. М., 1930. С. 16.

⁹ См.: Блинов М. Иски о выделении средств из федерального бюджета. Анализ законодательства и Конституции РФ. Судебная практика. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Комягин Д. Исполнение федерального бюджета. М., 2007. С. 8, 15.

¹⁰ См.: Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). С. 19.

¹¹ Комягин Д. Исполнение федерального бюджета. С. 16.

юридическую силу этого закона (решения). В связи с этим у исполнительных органов имеется возможность самостоятельного их определения (уточнения) в пределах сумм, установленных в законе (решении) о бюджете. В результате вопрос о перечне бюджетных показателей, включаемых в закон (решение) о бюджете и им утверждаемых, превращается в вопрос о взаимоотношениях законодательных (представительных) и исполнительных органов в сфере бюджета. Учеными отмечалось, что чем шире круг бюджетных показателей, утверждаемых законодательными (представительными) органами, тем выше их роль в формировании бюджета, тем больше они направляют и вводят в определенные рамки финансовую деятельность исполнительных органов¹²; «степень детализации показателей бюджета по кодам (в структуре целевых программ, подпрограмм видов и направлений деятельности) фактически говорит о широте полномочий законодательных (представительных) органов – в какой степени они вправе контролировать деятельность исполнительных органов»¹³.

Фактически речь идет о разграничении компетенции между законодательными (представительными) и исполнительными органами по поводу формирования воли публично-правового образования относительно осуществления права собственности на средства бюджетов.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что состав показателей, включаемых в закон (решение) о бюджете, имеет принципиальное значение.

В советские годы детализация бюджетных показателей, утверждаемых актами о бюджете, постепенно сокращалась, что критиковалось учеными¹⁴. До принятия Бюджетного кодекса РФ в литературе обращалось внимание на необходимость закрепления в нем требований к бюджетному закону с перечислением всех тех приложений, которые обязательны при его принятии и гарантируют его ясность и определенность¹⁵.

В настоящее время Бюджетный кодекс РФ предусматривает достаточно детализированные данные, которые должны включаться в проекты законов (решений) о бюджете (ст. 184.1 БК РФ).

Бюджетно-правовая теория должна определить тот оптимальный объем показателей, который позволил бы обеспечить полноценное выражение воли законодательных (представительных) органов относительно осуществления права собственности на средства бюджетов и в то же время не приводил к неоправданному затягиванию и усложнению процесса рассмотрения и утверждения законов (решений) о бюджете. Как отмечал Г. Еллинек, «слишком незначительной специализации бюджета препят-

¹² См.: Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). С. 254.

¹³ Артюхин Р. Бюджетная классификация Российской Федерации : науч.-практ. комментарий к Бюджетному кодексу РФ // Публично-правовые исследования. 2006. № 1. С. 377.

¹⁴ См.: Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). С. 256–263.

¹⁵ См.: Карасева М. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 153.

ствуует парламентский контроль, слишком обширной – необходимая свобода правительства»¹⁶. Определенные подходы к определению состава показателей, которые необходимо включать в закон (решение) о бюджете, были выработаны в советские годы. Применительно к расходам бюджетов указывалось, что «народное хозяйство и отчасти социально-культурное строительство требуют оперативного руководства, которое связано с маневрированием финансовыми ресурсами, их перераспределением в течение года и т. д. Вполне понятно, что такую оперативную работу не могут выполнить представительные органы. Она производится постоянно действующим государственным аппаратом»¹⁷. Применительно к доходам бюджетов предлагалось устанавливать их прежде всего по видам¹⁸.

Как представляется, имеются основания для корректировки современного бюджетного законодательства путем расширения перечня показателей доходов, которые должны включаться в закон (решение) о бюджете. С учетом положений о бюджетной классификации возможно включение в закон (решение) о бюджете доходов бюджетов с их детализацией по видам доходов бюджетов, включая группы и подгруппы доходов. Именно эти показатели закреплены непосредственно в Бюджетном кодексе РФ (в п. 4 ст. 20 БК РФ). Это усилит контроль законодательных (представительных) органов за обоснованностью показателей, включенных в закон (решение) о бюджете, а также повысит прозрачность (открытость) бюджетов.

Выше было рассмотрено соотношение бюджета и закона (решения) о бюджете, при котором бюджет по составу показателей шире, чем закон (решение) о нем. В то же время у этого вопроса есть и другая сторона. Имеются такие предписания, которые включаются в закон (решение) о бюджете, но не входят в содержание бюджета. В литературе отмечается, что правовые акты о бюджете содержат три группы предписаний: 1) устанавливающие основные показатели бюджета; 2) закрепляющие правила многократного применения и 3) закрепляющие правила, действие которых не ограничено каким-либо сроком¹⁹. При таком подходе закон (решение) о бюджете шире, чем бюджет. На примере Федерального закона «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» приведем традиционные для федеральных законов о федеральном бюджете предписания об индексации различных выплат (ст. 8), об особенностях администрирования доходов бюджетов в соответствующем финансовом году (ст. 4), о тех или иных особенностях использования бюджетных ассигнований (ст. 7–9) и др.

¹⁶ *Еллинек Г.* Бюджетное право, публично-правовые исследования : ежегодник центра публично-правовых исследований. Т. 1. С. 638.

¹⁷ *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы). С. 256.

¹⁸ См.: Там же. С. 265.

¹⁹ См.: *Пешкова Х.* Современное состояние бюджетного законодательства России // Финансовая система : экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях) : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Саратов, 2 июня 2010 г.). Саратов, 2011. С. 130–132.

Предписания законов (решений) о бюджете, которые выходят за рамки показателей самого бюджета, вызывают неоднозначное отношение в науке и на практике. С одной стороны, в отдельных случаях они необходимы для обеспечения исполнения бюджета, так как создают соответствующие условия для исполнения бюджетов, например определяют порядок администрирования доходов. Ученые отмечают, что «сочетание в правовом акте (законе) о бюджете столь разных положений позволяет более эффективно регулировать бюджетные отношения с учетом складывающейся экономической и политической обстановки предстоящего финансового года, дифференцировать бюджетные правоотношения между субъектами разных уровней, а значит, делать бюджетное регулирование более гибким»²⁰. Применительно к предписаниям законов (решений) о бюджете, устанавливающим права и обязанности участников бюджетного процесса указывается, что «подобные нормы действительно могут быть включены в закон о бюджете, однако основой бюджета является именно финансовый план как свод цифровых показателей, все иное носит факультативный характер и диктуется политической и экономической конъюнктурой, реже – стратегическими планами экономического развития»²¹. С другой стороны, включение в бюджет некоторых подобных предписаний не всегда оправдано. Закрепление в акте о бюджете предписаний, прямо не связанных с бюджетом, давно известно в финансовой науке. Отрицательное отношение к таким предписаниям высказывал Г. Жез, называя их бюджетными загромождениями²². В качестве одной из причин появления таких показателей в акте о бюджете называется стремление «достигнуть следующего: или – в целях избежания обычно затяжной законодательной процедуры – более быстро провести данные мероприятия путем включения их в бюджет, или получить необходимое согласие от той государственной власти, которая противодействует этим мероприятиям. Расчет покоится исключительно на том факте, что бюджет должен быть утвержден к определенному сроку»²³.

Отметим, что в современной практике контролирующие органы также обращают внимание на включение в закон (решение) о бюджете не относящихся к предмету его регулирования предписаний. Например, в п. 3.3.2 Заключения Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» указывалось, что отдельные нормы четырех статей законопроекта не относятся к сфере ведения федерального закона о федеральном бюджете²⁴. При этом предлагается закрепить соот-

²⁰ Пешкова Х. Современное состояние бюджетного законодательства России. С. 131.

²¹ Комягин Д. Исполнение федерального бюджета. С. 12.

²² См.: Жез Г. Общая теория бюджета. С. 62–68.

²³ Там же. С. 62.

²⁴ Речь идет о ст. 5 законопроекта, которая содержит положения об установлении порядка списания средств по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, о праве террито-

ветствующие предписания в нормативных правовых актах постоянного действия.

Определенный ориентир в решении данной проблемы был создан Конституционным Судом РФ. В постановлении Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П было указано, что «в правовой системе Российской Федерации (статья 15, часть 4, Конституции Российской Федерации) федеральный закон о федеральном бюджете представляет собой законодательный акт особого рода. По смыслу статьи 104 (часть 3) во взаимосвязи с другими указанными положениями Конституции Российской Федерации и конкретизирующим их Бюджетным кодексом Российской Федерации, в федеральный закон о федеральном бюджете – исходя из его природы и предназначения в правовом государстве – включаются на основе принципов сбалансированности, достоверности и реальности предписания, касающиеся доходов и расходов Российской Федерации и относящиеся к периоду, на который принимается данный закон»; «в Российской Федерации как правовом государстве – в силу вытекающих из Конституции Российской Федерации требований – федеральный закон о федеральном бюджете не может устанавливать положения, не связанные с государственными доходами и расходами».

Как представляется, указанная позиция должна стать ориентиром при составлении проектов законов (решений) о бюджете. Бюджетный кодекс РФ в ст. 184.1 учитывает положения, сформулированные Конституционным Судом РФ. Здесь перечислены показатели, которые должны включаться в закон (решение) о бюджете. Подобные нормы есть в зарубежном законодательстве. Например, как отмечается учеными, «БК Украины в ст. 40 содержит предмет регулирования Законом о Государственном бюджете Украины, т. е. эта статья и определяет содержание Закона о Государственном бюджете»²⁵. Однако положения таких статей воспринимаются не как ограничение на включение показателей в закон (решение) о бюджете а скорее как минимальный состав показателей, подлежащих закреплению в законах (решениях) о бюджете. В связи с этим было бы целесообразно закрепить в Бюджетном кодексе РФ норму, запрещающую включать в законы (решения) о бюджете предписания, прямо не связанные с доходами, расходами и источниками финансирования

риальных органов Федеральной налоговой службы обращаться в суды с исками о взыскании сумм задолженности по процентам, начисленным на реструктурированную задолженность по федеральным, региональным и местным налогам и сборам; о ст. 8 законопроекта, которая устанавливает, что финансовое обеспечение судов осуществляется исходя из штатной численности судей судов общей юрисдикции (без мировых судей) и работников их аппаратов, а также о ст. 9 и 17 законопроекта, которые содержат нормы об установлении Правительством РФ порядка использования бюджетных ассигнований в сфере здравоохранения, устанавливают порядок компенсационных выплат отдельным категориям граждан (URL: <http://www.ach.gov.ru>).

²⁵ *Воронова Л.* Закон о Государственном бюджете Украины. Очерки финансово-правовой науки современности. М., 2011. С. 278.

дефицитов бюджетов на очередной финансовый год и плановый период. Такие запреты известны на практике²⁶. Как минимум необходимо запретить включать в законы (решения) о бюджете нормы, которые рассчитаны на применение в течение неограниченного периода.

Таким образом, соотношение бюджетов и законов (решений) о бюджете достаточно сложное. Большинство их показателей совпадают. Однако имеются показатели и предписания, включаемые либо только в бюджет, либо только в закон (решение) о бюджете. В связи с этим по объему понятия «бюджет» и «закон (решение) о бюджете» являются пересекающимися.

Особенности закона (решения) о бюджете как правового акта

Важнейшее значение для теории и практики применения бюджетного законодательства имеет вопрос о юридической силе, о нормативности, об обязательности предписаний закона (решения) о бюджете.

В литературе встречаются противоположные мнения по вопросу о том, являются ли предписания законов (решений) о бюджете нормативными или индивидуально-правовыми.

Одни авторы отрицают нормативность предписаний законов (решений) о бюджете. Они делают вывод о том, что «при всей политической, социальной и экономической важности бюджета закон о нем не обладает свойствами, делающими его законодательным актом превосходного значения или рядовым актом законодательного органа»²⁷; «бюджетный закон не является ни нормативным актом, ни планирующим документом»²⁸.

Как отмечал Г. Еллинек, «бюджет, рассматриваемый изолированно как составление смет доходов и расходов государства на будущий период управления содержит лишь цифры, а не правовые положения; его цель состоит не в определении прав и обязанностей, а в регулировании хозяйственной деятельности государства»²⁹. И. Х. Озеров писал, что «бюджет не есть акт материального законодательства: он не создает новых правовых положений, а дает только цифры; его задача – не отграничение прав и обязанностей, а регулирование хозяйственной деятельности государства»³⁰. Э. Н. Берендтс определял правовую природу бюджета следующим образом: «...по содержанию своему это акт управления, по форме – это закон»³¹. Аналогичные подходы имеются в современной науке финансо-

²⁶ См.: Жез Г. Общая теория бюджета. С. 65–67.

²⁷ Крылов Г., Анисимов А. Бюджетный закон – ось бюджетного процесса // Хозяйство и право. 1993. № 6. С. 40.

²⁸ Там же. С. 49–50.

²⁹ Еллинек Г. Бюджетное право, публично-правовые исследования : ежегодник центра публично-правовых исследований. Т. 1. С. 634.

³⁰ Озеров И. Основы финансовой науки : бюджет; формы взимания; местные финансы; государственный кредит : курс лекций, читанный в Московском университете. С. 12.

³¹ Берендтс Э. Русское финансовое право. М., 2013. С. 50.

вого права. Ученые указывают, что «ко всем законам закон о бюджете отнести нельзя, ибо он состоит из цифр и утверждается на один период. Правовых норм он не содержит. Поэтому закон или правовой акт о бюджете, принимаемый законодательным или местным представительным органом, является законом только в формальном, но не в материальном смысле»³².

В определенной мере указанная позиция отражена в упоминавшемся постановлении Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П, где говорится, что «федеральный закон о федеральном бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, т. е. предполагающих предоставление каких-либо средств и материальных гарантий и необходимость соответствующих расходов. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств и потому не может в качестве *lex posterior* (последующего закона) изменять положения других федеральных законов, в том числе федеральных законов о налогах, а также материальных законов, затрагивающих расходы Российской Федерации, и тем более – лишать их юридической силы».

Существует противоположная точка зрения, в соответствии с которой авторы полагают, что «если не все, то большинство положений законов о публичных бюджетах являются нетипичными правовыми предписаниями. Включая в себя некоторую индивидуальную информацию, они, тем не менее, в механизме финансового и иного регулирования выполняют нормативную функцию»³³. В советские годы нормативность закрепленных в актах о бюджете бюджетных показателей, определявших размер доходов и расходов, обосновывалась тем, что они являются ориентирами для финансовых органов при составлении их финансовых планов³⁴.

Интересно, что современная судебная практика рассматривает законы (решения) о бюджете как нормативные правовые акты. Суды в обоснование своей позиции ссылаются на ст. 11 БК РФ о правовой форме

³² Воронова Л. Закон о государственном бюджете Украины. Очерки финансово-правовой науки современности. С. 282.

³³ Махерова И. Содержательные особенности законов о публичных бюджетах // Налоги и финансовое право. 2008. № 9. С. 211.

³⁴ Как указывал А. В. Мицкевич, «если в общей форме права и обязанности по составлению, утверждению и исполнению Государственного бюджета СССР определены в законе о бюджетных правах и постановлениях Правительства СССР о порядке этой деятельности, то в конкретных законах и постановлениях о Государственном бюджете СССР на текущий год данные нормы получают необходимую конкретизацию на бюджетный год и служат не только приказом об исполнении и выделении конкретной суммы денежных средств, но и временными конкретизирующими нормами для решения всех вопросов организации выполнения государственного бюджета, приведения финансовых планов в единую систему, изменения конкретных размеров бюджетных ассигнований и т. п. В этом состоит нормативное значение бюджета как финансового плана государства» (Мицкевич А. В. Акты высших органов советского государства. М., 1967. С. 172).

бюджетов³⁵. При этом они исходят из того, что любой закон является нормативным правовым актом. Однако необходимо обратить внимание на то, что признак нормативности всех без исключения законов неоднозначно решается учеными. Например, некоторые из них обращали внимание на то, что данный признак присущ не всем законам и в качестве примера приводили в том числе законы о бюджете³⁶.

Как представляется, при определении характера предписаний законов (решений) о бюджете необходимо учитывать, что они неоднородны. В финансово-правовой литературе указывалось, что «в финансовом праве ежегодно принимаемый закон о бюджете на предстоящий финансовый год – ярко выраженный смешанный акт, в котором одновременно закреплены нормативные и индивидуальные предписания»³⁷; «закон о бюджете содержит правовые нормы различного характера: общие правила поведения и индивидуальные предписания»³⁸.

Основная часть предписаний, включаемых в закон (решение) о бюджете, носит индивидуально-правовой характер. Сюда можно отнести те бюджетные показатели, которые предусматривают выделение бюджетных ассигнований определенным субъектам (главным распорядителям бюджетных средств), так как они рассчитаны на однократное применение. Применительно к таким предписаниям в литературе указывается, что «нормы законов о Государственном бюджете Украины и решений органов местного самоуправления имеют в большинстве своем конкрет-

³⁵ Например, в постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18 февраля 2008 г. по делу № А31-2500/2007-20 на основании ст. 11 БК РФ, в частности, был сделан вывод, что «решение Собрания депутатов от 22 декабря 2006 г. № 147, которым внесены изменения в бюджет 2006 года (увеличение размера расходов по коду бюджетной классификации 0104) в связи с направлением из средств бюджетного кредита 287 700 рублей на приобретение автомашины УАЗ-315195, является также нормативным правовым актом». Подобный подход применен также в постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14 сентября 2010 г. № Ф09-7167/10-С1 по делу № А50-9511/2010.

³⁶ Как отмечал С. С. Алексеев, «некоторые индивидуальные акты, издаваемые в области государственного права, регулируют такие «отдельные» общественные отношения, которые лежат в основе многих других отношений. Речь идет о государственных актах планирования, в том числе о планах развития народного хозяйства, финансовых планах (бюджетах). Указанные акты обладают известными чертами «общности»: они действуют более или менее длительный период времени, поименно не перечисляют всех исполнителей, предполагают согласованную и длительную деятельность многих людей, организаций, должностных лиц. Но все же это иная «общность», нежели общий характер юридических норм» (Алексеев С. С. Общая теория социалистического права : курс лекций : учеб. пособие. Вып. 3 : Правовые акты. Свердловск, 1966. С. 71).

³⁷ Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2006. С. 155–156.

³⁸ Крохина Ю. Бюджетное право и российский федерализм. С. 289. См. также: Мартыненко В. Правовое регулирование бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации : на примере г. Санкт-Петербурга. С. 196.

но-адресный характер, ибо они распространяют свое действие в первую очередь на органы, управляющие бюджетными средствами»³⁹.

Помимо индивидуальных предписаний в законе (решении) о бюджете могут быть и нормативные правила. Применительно к доходам бюджетов здесь можно назвать нормативы распределения доходов между бюджетами (ст. 2 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов»). Отнесение этих показателей к нормам права встречается в литературе⁴⁰. Они распространяются на неограниченное число случаев и не исчерпываются однократным исполнением.

Наконец, к нормативным предписаниям, касающимся доходов бюджетов, относятся положения, предусматривающие особенности администрирования доходов бюджетов в соответствующем финансовом году (п. 2 ст. 4 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов»). Несмотря на то что такие предписания якобы рассчитаны только на соответствующий финансовый год, фактически они включают в себя правила, которые должны иметь бессрочный характер.

Нормативные и индивидуально-правовые предписания законов (решений) о бюджете обладают признаком обязательности. В то же время в законах (решениях) о бюджете могут быть обнаружены показатели, этим свойством не обладающие. Некоторые ученые прямо обращают внимание на прогностический характер закона о бюджете в целом⁴¹; ссылаются на то, что «положения закона о бюджете не имеют обязательной силы, поскольку могут корректироваться в ходе исполнения бюджета»⁴². Хотя существует и противоположная точка зрения. Например, М. И. Пискотин писал, что все бюджетные показатели «в конечном счете становятся юридически обязательными, подлежащими неуклонному исполнению. Если бы они не приобретали такой юридической силы, бюджет терял бы всякий смысл и переставал существовать как государственный акт»⁴³.

Как представляется, не носит обязательного характера утверждаемый законом (решением) о бюджете прогнозируемый общий объем доходов. В литературе характер показателей доходов бюджетов ставится в зависимость от особенностей установления налогов, сборов и иных обязательных платежей в соответствующем государстве. Как отмечал Г. Жез, «в зависимости от законодательной системы и природы государственных доходов доходный бюджет то имеет правовое значение – и

³⁹ Воронова Л. Закон о государственном бюджете Украины. Очерки финансово-правовой науки современности. С. 275.

⁴⁰ См.: Мицкевич А. Акты высших органов Советского государства. С. 171.

⁴¹ См.: Мартыненко В. Правовое регулирование бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации : на примере г. Санкт-Петербурга. С. 196.

⁴² Селюков А. Правовое регулирование межбюджетных отношений в Российской Федерации. М., 2003. С. 15.

⁴³ Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). С. 253–254.

тогда он представляет собой акт-условие, – то не имеет никакого правового значения – во всяком случае доходный бюджет никогда не бывает законом в собственном смысле»⁴⁴. Г. Еллинек писал, что «исключительно арифметическую ценность имеют вообще вотумы доходного бюджета лишь в государствах с постоянными законами о доходах»⁴⁵. В Российской Федерации, как известно, налоги и сборы устанавливаются законодательством о налогах и сборах. В связи с этим можно сделать вывод, что общий объем доходов, указанный в законе (решении) о бюджете, – это лишь расчетная цифра, имеющая арифметическое значение⁴⁶. В то же время практике известны случаи, когда учет тех или иных доходов в законе (решении) о бюджете оказывал влияние на обязанность налогоплательщиков уплачивать соответствующий налог. Например, Конституционный Суд Российской Федерации при оценке конституционности актов законодательства о налогах и сборах, касающихся налога с продаж, указал, что он «не может не учитывать, что налог с продаж, введенный на основании федерального закона законами субъектов Российской Федерации, является источником доходной части бюджетов соответствующих субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Немедленное признание оспариваемых положений утратившими силу может повлечь неисполнение указанных бюджетов и привести к нарушению прав и свобод граждан»⁴⁷. В результате признанные неконституционными положения продолжали действовать до конца соответствующего финансового года. Фактически в данном случае показатели доходов, закрепленные в законах (решениях) о бюджете и учитывающие суммы налога, установленного признанными неконституционными актами законодательства о налогах и сборах, оказали влияние на обязанность уплачивать соответствующий налог.

Таким образом, в настоящее время имеются основания для разграничения понятий «бюджет» и «закон (решение) о бюджете».

⁴⁴ Жез Г. Общая теория бюджета. С. 34.

⁴⁵ Еллинек Г. Бюджетное право, публично-правовые исследования : ежегодник центра публично-правовых исследований. Т. 1. С. 638. См. также: Берендтс Э. Русское финансовое право. С. 47.

⁴⁶ Истории известны случаи, когда взимание обязательных платежей фактически санкционировалось актом о бюджете (подробнее см.: Жез Г. Общая теория бюджета. С. 31–44).

⁴⁷ По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан : постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 7. Ст. 701.

Бюджет в правовом смысле представляет собой финансовый план-прогноз, включающий в себя доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов с их детализацией по всем уровням бюджетной классификации, который определяет волю соответствующего публично-правового образования относительно осуществления права собственности на средства бюджетов. Именно это понятие должно учитываться в судебной практике, в том числе при установлении признаков нецелевого использования бюджетных средств.

Закон (решение) о бюджете представляет собой смешанный правовой акт, содержащий как обязательные предписания (нормативные и индивидуальные), придающие основной части бюджета соответствующую юридическую форму и силу, так и прогнозные показатели, а также закрепляющий предписания, необходимые для исполнения бюджета в течение соответствующего периода. Неоднородность закона (решения) о бюджете, в том числе наличие в нем прогнозных предписаний, должно учитываться на практике, в том числе судебными органами и администраторами доходов бюджетов.

Воронежский государственный университет

Пауль А. Г., доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права

E-mail: pag@law.vsu.ru

Тел.: 8-901-993-66-05

Voronezh State University

Paul A. G., Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Professor of the Financial Law Department

E-mail: pag@law.vsu.ru

Tel.: 8-901-993-66-05