

На правах рукописи

ПАУЛЬ АЛЕКСЕЙ ГЕОРГИЕВИЧ

**ДОХОДЫ БЮДЖЕТОВ
(БЮДЖЕТНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ)**

12.00.04 – Финансовое право, налоговое право, бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Воронеж – 2014

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования "Воронежский государственный университет"

Научный консультант –
заслуженный работник Высшей школы РФ, доктор юридических наук,
профессор **Сенцова Марина Валентиновна**

Официальные оппоненты:

Крохина Юлия Александровна, доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО "Московский государственный университет имени
М. В. Ломоносова", Высшая школа государственного аудита, заведующий
кафедрой правовых дисциплин

Матненко Александр Сергеевич, доктор юридических наук, ФГБОУ
ВПО "Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского",
профессор кафедры государственного и муниципального права

Боженко Сергей Ягорович, доктор юридических наук, Министерство
внутренних дел РФ, Следственный департамент, начальник Информа-
ционно-аналитического управления

Ведущая организация – **ФГБОУ ВПО "Российская академия пра-
восудия"**

Защита состоится 27 мая 2014 года в 15.00 на заседании диссертаци-
онного совета Д 212.123.05 при Федеральном государственном бюджетном
образовательном учреждении высшего профессионального образования
"Московский государственный юридический университет имени
О. Е. Кутафина (МГЮА)" по адресу: 123995, г. Москва, ул. Садовая Куд-
ринская, д. 9, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО
"Московский государственный юридический университет имени
О. Е. Кутафина (МГЮА)".

Ссылка на сайт Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), на ко-
тором соискателем ученой степени размещен полный текст диссертации, а
также отзыв научного консультанта соискателя ученой степени и авторе-
ферат диссертации: <http://msal.ru/general/academy/councils/collab/>

Автореферат разослан ____ _____ 2014 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор

Мигачев Ю. И.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Решение социальных и экономических проблем современного общества во многом обусловлено состоянием функционирования бюджетной системы, в том числе порядком формирования доходов бюджетов и осуществления расходов. В настоящее время доходы консолидированного бюджета Российской Федерации составляют около трети валового внутреннего продукта страны. В то же время современное состояние функционирования доходной части бюджетов далеко от совершенства.

Проблемы правового обеспечения доходов бюджетной системы связаны с комплексом нерешенных вопросов социально-экономического плана:

– государство не определилось со степенью изымаемых из национального дохода денежных средств, направляемых в бюджеты. При этом оно продолжает "мирно сожительствовать" с теневой экономикой, доля которой составляет по различным оценкам от 15 до 40 % в экономике страны и которая не направляет свои доходы в бюджетную систему. В таких условиях формирование доходов бюджетов может играть роль сдерживающего фактора для развития экономики;

– отсутствуют однозначные критерии выделения налоговых и неналоговых доходов бюджетов, что приводит к невозможности четкого определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, произвольного увеличения изъятия их средств под видом неналоговых доходов;

– не до конца ясен характер ответственности администраторов доходов за полноту и своевременность поступления доходов в бюджеты. Государство не определилось с той ролью, которую они играют в отношениях по формированию доходов бюджетов: являются ли функции администраторов доходов исключительно контрольными и в связи с этим нейтральными применительно к суммам поступающих доходов и к плательщикам; или администраторы доходов призваны достигать тех размеров доходов, которые указаны в законе (решении) о бюджете;

– до настоящего времени не отлажены подходы и механизмы распределения доходов между уровнями бюджетной системы, о чем свидетельствуют сменяющие друг друга различные программы и концепции, направленные на совершенствование межбюджетных отношений. В связи с этим под вопросом находятся соблюдение и реализация конституцион-

ных гарантий самостоятельности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

– государство не всегда учитывает экономическую сущность отношений по формированию доходов бюджетов как отношений собственности, что приводит к возникновению споров между публично-правовыми образованиями, в том числе обращениям в Конституционный Суд РФ.

Социально-экономические проблемы формирования доходов бюджетов в определенной мере обусловлены несовершенством соответствующего законодательства. Правовой аспект актуальности темы исследования заключается в том, что современное законодательство не в полной мере отвечает потребностям регулирования отношений, связанных с формированием доходов бюджетов. Бюджетный кодекс РФ содержит лишь несколько норм, посвященных доходам бюджетов и правовому обеспечению порядка их поступления и распределения в рамках бюджетной системы. Общей проблемой здесь является смещение правового регулирования бюджетных отношений на подзаконный уровень.

В финансово-правовом законодательстве остается неопределенность с пониманием доходов бюджетов, составом признаков этого понятия, отграничением от близких категорий. Бюджетный кодекс РФ использует данный термин в разных смыслах. Отсутствует четкость в закреплении критериев выделения отдельных видов доходов. Законодательная классификация не отвечает логическим требованиям деления понятий. Как результат – произвольное в отдельных случаях перемещение доходов бюджетов из одного вида в другой, снижение уровня правового регулирования применительно к отдельным видам доходов.

До настоящего времени в бюджетном законодательстве отсутствует четкое определение полномочий публично-правовых образований в сфере формирования доходов бюджетов. Имеются нормы, устанавливающие нормативы распределения доходов между бюджетами, виды межбюджетных трансфертов. Однако права публично-правовых образований по формированию доходов бюджетов в полном объеме не определены.

Законодательство не решило вопрос о соблюдении пропорциональности первичного распределения доходов консолидированного бюджета в соответствии с объемом закреплённых расходных обязательств. Процесс перераспределения доходов бюджетов искусственно относит к собственным доходам полученные дотации и межбюджетные субсидии. Не до конца определены права бюджетов нижестоящего уровня по определению га-

рантированного объема финансовой помощи (дотаций и субсидий). Это снижает степень ответственности публично-правовых образований регионального и местного уровней за формирование бюджетов.

Остаются пробелы в регламентации бюджетного процесса, в том числе применительно к доходам бюджетов. Сам закон (решение) о бюджете содержит минимальную детализацию прогнозируемых доходов, что отрицательно оценивается специалистами. Законодатель фактически "отстраняется" от утверждения отдельных видов доходов.

Бюджетный кодекс РФ не регулирует некоторые фактически сложившиеся отношения, например, процедуру "нулевого чтения". Нет достаточной четкости в определении состава предписаний, которые может включать закон (решение) о бюджете, что приводит к появлению в нем так называемых "бюджетных загромождений".

Отсутствует определенность в регулировании правового положения Федерального казначейства РФ как представителя государства в имущественных отношениях по формированию доходов бюджетов и как правоприменителя в процессуальных отношениях, связанных исполнением бюджетов по доходам.

В бюджетном законодательстве нет детализации в механизме взаимодействия Российской Федерации с субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями в рамках формирования доходов бюджетов. В частности, не урегулированы последствия неправильного распределения доходов между бюджетами. В связи с этим судебным органам приходится использовать гражданско-правовые механизмы при возникновении споров в подобных ситуациях. Кроме того, отсутствует комплексное регулирование порядка исполнения судебных актов, предусматривающих взыскание излишне уплаченных (взысканных) доходов.

Не до конца определены основания и правовые последствия отклонения годового отчета об исполнении бюджета.

Таким образом, исследование вопросов формирования доходов бюджетов является важным как с теоретической, так и с практической точки зрения.

Состояние научной разработанности темы диссертационного исследования. Вопросы правового регулирования формирования доходов бюджетов привлекали внимание многих ученых. Значительный вклад в развитие отечественной науки о доходах бюджетов внесли дореволюционные российские исследователи: Э. Н. Берендтс, С. И. Иловайский,

А. В. Лебедев, И. Х. Озеров, М. М. Сперанский, И. Т. Тарасов, И. И. Янжул, Л. Н. Яснопольский и др. Данный указанными учеными анализ различных разновидностей доходов востребован практически во всех современных исследованиях. Многие из существующих до настоящего времени проблем бюджетного права были затронуты зарубежными специалистами: Г. Жезом, Г. Еллинеком. При этом значительное внимание ими было уделено рассмотрению истории и особенностей формирования доходов бюджетов.

Среди отечественных ученых советского периода вопросами доходов бюджетов занимались В. В. Бесчеревных, Л. К. Воронова, О. Н. Горбунова, М. И. Пискотин, С. Д. Цыпкин, Н. И. Химичева и др. Благодаря им были выявлены признаки доходов бюджетов, критерии их систематизации, затронуты вопросы о правовой принадлежности связанных с доходами отношений.

Современные исследователи в области финансового права также в той или иной мере обращаются к теме формирования доходов бюджетов. Отдельным аспектам данной проблемы посвятили диссертационные исследования Е. М. Алексеев, С. Я. Боженок, В. А. Карасев, А. Э. Лоскутов, Р. М. Мутушев, И. В. Петрова, Е. А. Федина, Р. Н. Черленяк, К. Ю. Чуловский и др. Кроме того, проблемы, связанные с доходами бюджетов, затрагивали в своих работах Н. М. Артемов, К. С. Бельский, О. В. Болтинова, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, Ю. В. Другова, М. Ф. Ивлиева, М. В. Карасева, А. Н. Козырин, Д. Л. Комягин, Ю. А. Крохина, Г. З. Крылов, М. В. Кустова, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, О. А. Музыка-Стефанчук, О. А. Ногина, Н. Ю. Пришва, Н. А. Саттарова, А. Д. Селюков, А. И. Худяков, Н. А. Шевелева, А. А. Ялбулганов, Г. Г. Ячменев и др.

Тем не менее в науке финансового права на сегодняшний момент отсутствует комплексное рассмотрение бюджетно-правовых отношений по формированию доходов бюджетов, а также не решены многие сопутствующие данной проблеме вопросы. В связи с этим нет единого подхода к пониманию признаков доходов бюджетов и их места в системе финансового права. Не вполне устоялась система доходов бюджетов, а критерии их деления не всегда однозначны.

Остается нерешенным блок вопросов, связанных с характеристикой и границами отношений, касающихся формирования доходов бюджетов. В бюджетном праве сохраняется описательность при определении предмета

и существуют проблемы, связанные с особенностями объекта имущественных отношений, составляющих предмет бюджетно-правового регулирования. Не разработано деление бюджетных отношений на отношения присвоения (собственности) и обязательственные отношения, в том числе применительно к отношениям по формированию доходов бюджетов. Не выстроена классификация неимущественных отношений, спорными остаются критерии деления неимущественных отношений на материальные и процессуальные.

Отсутствует единство в понимании содержания бюджетного процесса, его состава и качественных характеристик. Имеются пробелы в исследовании природы закона (решения) о бюджете, его показателей, в том числе связанных с доходами бюджетов.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о необходимости осуществления в настоящее время комплексного бюджетно-правового исследования доходов бюджетов.

Объектом диссертационного исследования является комплекс общественных отношений, складывающихся в процессе формирования доходов бюджетов.

Предметом диссертационного исследования выступают:

- нормативные правовые акты, регулирующие отношения по формированию доходов бюджетов;
- политические и экономические документы, отражающие тенденции развития отношений, связанных с доходами бюджетов;
- юридическая практика в области формирования доходов бюджетов, в том числе правоприменительная практика;
- доктринальные положения науки финансового права, касающиеся доходов бюджетов.

В представленной работе рассматриваются бюджетно-правовые вопросы, связанные с доходами бюджетов. Акцент поставлен на отношения, составляющие предмет именно бюджетного права. Автор не проводит детального анализа налогово-правовых отношений, отношений, регулируемых институтом неналоговых доходов, а также отношений, связанных с уплатой безвозмездных поступлений. Кроме того, при исследовании предполагалось, что в настоящее время бюджетное право и институт государственных внебюджетных фондов являются отдельными институтами финансового права. В связи с этим диссертационный труд не содержит специальных положений, которые бы затрагивали доходы государственных

внебюджетных фондов.

Цель диссертационного исследования состоит в создании научной концепции правового регулирования формирования доходов бюджетов, в разработке отвечающих социальным и экономическим потребностям современного общества теоретических положений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование правового обеспечения данных отношений.

Поставленная цель предопределила следующие **задачи исследования**:

- сформулировать понятие доходов бюджетов;
- построить систему доходов бюджетов;
- проанализировать понятие и систему отношений, составляющих предмет бюджетно-правового регулирования;
- рассмотреть проявление положений о праве собственности на средства бюджетов в отношениях по формированию доходов бюджетов;
- провести анализ обязательственных отношения по формированию доходов бюджетов;
- раскрыть особенности неимущественных отношений по формированию доходов бюджетов, в том числе их материально-правовой и процессуальной составляющих;
- установить специфику современного понимания бюджета;
- выявить особенности составления проектов бюджетов по доходам;
- изучить порядок рассмотрения и утверждения законов (решений) о бюджете по доходам;
- определить место и характер обязательственных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам;
- исследовать неимущественные (процессуальные) отношения, складывающиеся при исполнении бюджетов по доходам;
- разобрать особенности внесения изменений в бюджеты по доходам;
- подвергнуть анализу отношения, связанные с составлением, внешней проверкой, рассмотрением и утверждением годовых отчетов об исполнении бюджетов по доходам.

Методологическую основу диссертационного исследования составляет комплекс современных методов научного познания: диалектико-материалистический метод, анализ и синтез, метод сравнительного правоведения, формально-логический, исторический, системно-структурный и

др. Применение различных методов познания позволило полно и всесторонне изучить проблемы, связанные с доходами бюджетов, сделать теоретические выводы, сформулировать практические рекомендации относительно совершенствования действующего законодательства и практики его применения.

Теоретическую базу диссертационного исследования представляют труды отечественных и зарубежных ученых по общей теории государства и права, а также работы специалистов по финансовому и иным отраслям права.

В процессе изучения обозначенных вопросов автор опирался на положения общей теории права, сформулированные в трудах С. С. Алексеева, В. М. Горшенева, Е. Г. Лукьяновой, А. В. Малько, М. Н. Марченко, Н. И. Матузова, А. В. Мицкевича, В. С. Нерсесянца, А. А. Павлушиной, В. М. Сырых, Р. О. Халфиной, В. Н. Хропанюка.

Научные выводы и предложения основываются на тезисах отечественных ученых-финансоведов, среди которых: В. В. Бесчеревных, М. И. Пискотин, Е. А. Ровинский, А. И. Худяков, С. Д. Цыпкин, а также Н. М. Артемов, Р. Е. Артюхин, Е. М. Ашмарина, К. С. Бельский, О. В. Болтинова, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Л. К. Воронова, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, Ю. В. Другова, С. В. Запольский, М. Ф. Ивлиева, М. В. Карасева, А. Н. Козырин, Д. Л. Комягин, А. В. Красюков, Ю. А. Крохина, Г. З. Крылов, М. В. Кустова, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, А. С. Матненко, О. А. Ногина, В. А. Парыгина, Г. В. Петрова, Е. В. Порохов, И. В. Рукавишникова, Н. А. Саттарова, А. Д. Селюков, Ю. Л. Смирникова, Э. Д. Соколова, А. А. Тедеев, Н. И. Химичева, И. А. Цинделиани, Н. А. Шевелева, А. А. Ялбулганов, Г. Г. Ячменев и др. Также автором использованы работы следующих зарубежных специалистов: А. С. Ангелов, Ц. Косиковский, О. А. Музыка-Стефанчук, А. А. Нечай, Н. Ю. Пришва, Е. Ружковский, В. Тыч, А. Т. Шаукенов.

Кроме того, существенное влияние на выводы диссертанта оказали изыскания Э. Н. Берендтса, С. Ю. Витте, П. М. Годме, Г. Еллинека, Г. Жеза, С. И. Иловайского, А. В. Лебедева, И. Х. Озерова, М. Ю. Орлова, М. М. Сперанского, И. Т. Тарасова, И. И. Янжула, Л. Н. Яснопольского.

При проведении исследования отдельных видов доходов бюджетов были использованы диссертации таких специалистов, как Е. М. Алексеев, А. Б. Альжанова, А. Р. Батяева, В. В. Бехер, С. Я. Боженков,

О. Ю. Горбачева, В. А. Карасев, М. А. Клишина, А. Э. Лоскутов, Р. М. Мутушев, И. В. Петрова, И. П. Рудовол, Е. В. Рябова, Д. Е. Фадеев, Е. А. Федина, Р. Н. Черленяк, К. Ю. Чуловский, Д. И. Яковлев и др.

Комплексный характер работе придадо изучение идей специалистов в иных отраслях права, таких как: В. А. Белов, А. И. Беспалова, М. И. Брагинский, Е. В. Васьковский, А. В. Венедиктов, В. В. Витрянский, Д. М. Генкин, М. В. Демидов, В. А. Дозорцев, Н. Д. Егоров, Л. Г. Ефимова, В. Д. Зорькин, А. В. Ильин, О. С. Иоффе, Л. А. Лунц, И. Б. Новицкий, Л. А. Новоселова, И. В. Панова, А. П. Сергеев, К. И. Скловский, Е. А. Суханов, Ю. К. Толстой.

Нормативно-правовая основа диссертационного исследования представлена нормативными правовыми актами, принятыми на федеральном, региональном и местном уровнях по вопросам правового регулирования отношений, связанных с формированием доходов бюджетов. Кроме того, при написании работы использовались позиции, сформулированные в политических и экономических программных документах, касающихся бюджетных отношений.

Эмпирическую базу диссертационного исследования составляют данные практики Конституционного Суда РФ, Европейского суда по правам человека за 1996–2013 годы, а также материалы научно-практических конференций, периодической печати, интернет-ресурсов. Выводы и предложения, сделанные в работе, иллюстрируются судебными актами арбитражных судов и судов общей юрисдикции за 2001–2013 годы.

Научная и практическая новизна диссертационной работы заключается в том, что автором разработана современная научная концепция правового регулирования формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Элементы новизны присутствуют в авторском подходе к анализу соответствующих отношений как системы имущественных отношений (отношений собственности и обязательственных отношений) и неимущественных отношений (материальных и процессуальных) через призму всех стадий бюджетного процесса, что соответствует современным тенденциям развития науки финансового права.

На защиту выносятся следующие теоретические положения, выводы, предложения и рекомендации, являющиеся новыми или имеющими элементы научной новизны:

1. В целях унификации подходов к определению доходов бюджетов в науке финансового права, а также для обеспечения единообразия в фи-

нансово-правовом регулировании и правоприменении исследована и раскрыта сущность понятия доходов бюджетов. Предложено рассмотрение доходов бюджетов исключительно как категории бюджетного права, как понятия, производного от понятия бюджета в экономическом, правовом и материальном смыслах.

В экономическом значении доходы бюджетов выступают как совокупность экономических отношений, связанных с формированием финансовых ресурсов соответствующего бюджета на безвозвратной основе и составляющих предмет бюджетно-правового регулирования.

С правовой точки зрения доходы бюджетов – это закрепленные в законах (решениях) о бюджете бюджетные показатели, определяющие прогнозируемый объем безвозвратных поступлений бюджетов, а также планируемые нормативы отчислений в другие бюджеты и планируемые суммы межбюджетных трансфертов, поступающих в соответствующие бюджеты.

Доходы бюджетов в материальном смысле представляют собой денежные средства, поступающие в бюджет на условиях безвозвратности, а также возвращаемые (возмещаемые) излишне уплаченные (взысканные) суммы (в том числе суммы процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы) и невыясненные поступления.

2. Для обеспечения полноты характеристики доходов бюджетов, выявления их отдельных особенностей, которые необходимо учитывать в финансово-правовом регулировании и правоприменении, уточнена классификация разновидностей доходов бюджетов. Сделаны предложения по устранению нарушений логических правил деления понятия при классификации доходов бюджетов, в том числе с помощью первоначального деления доходов бюджетов на первичные (основные) и вторичные (производные). Приведена следующая иерархическая система доходов бюджетов:

I. Первичные (основные) доходы:

1) обязательные:

а) налоговые;

б) неналоговые;

2) добровольные (безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств).

II. Вторичные (производные) доходы:

1) нисходящие межбюджетные трансферты:

- а) финансовая помощь:
 - дотации;
 - межбюджетные субсидии;
 - б) компенсации (субвенции);
- 2) восходящие (централизуемые) межбюджетные трансферты:
- а) принудительно централизуемые;
 - б) добровольно централизуемые.

3. Предложена и обоснована возможность осуществления анализа механизма формирования доходов бюджетов на основе выделения имущественных и неимущественных отношений, что позволяет использовать адекватные механизмы и подходы к правовому регулированию соответствующих отношений.

Обосновано выделение в рамках имущественных отношений по формированию доходов бюджетов отношений собственности и обязательственных отношений, выявлены их признаки и особенности.

Уточнены критерии деления неимущественных отношений по формированию доходов бюджетов на материальные и процессуальные. Предложено относить к процессуальными отношениям только те, которые складываются при осуществлении правоприменительной деятельности в связи с наличием правоприменителя как незаинтересованного субъекта, способствующего реализации материальных правоотношений и действующего в рамках процессуальных отношений. Неимущественные отношения, в рамках которых реализация права осуществляется в простых формах (исполнение, использование, соблюдение), являются материальными.

4. Уточнены виды бюджетно-правовых отношений по формированию доходов бюджетов. Предложено учитывать как в финансово-правовом регулировании, так и в судебной практике, что к данным отношениям относятся не только те, которые обеспечивают поступление доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, но и связанные с возвратом (возмещением) излишне уплаченных (взысканных) сумм (в том числе сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы) и невыясненных поступлений.

5. Выявлена правовая природа безналичных денежных средств как объектов имущественных бюджетно-правовых отношений по формированию доходов бюджетов. Аргументирована позиция, согласно которой без-

наличные денежные средства, несмотря на отсутствие у них признаков вещи, могут признаваться объектами права собственности на средства бюджетов. В результате обоснована возможность распространения на средства бюджетов, являющиеся безналичными денежными средствами, положений и гарантий, касающихся права собственности.

6. В целях уточнения подходов к правовому регулированию бюджетно-правовых имущественных и неимущественных отношений, связанных с формированием доходов бюджетов, определен и конкретизирован их субъектный состав.

Предложено учитывать в процессе правового регулирования бюджетно-правовых имущественных отношений по формированию доходов бюджетов, а также при разрешении возникающих в данной сфере споров, что ведущую роль в указанных отношениях играет Российская Федерация, обеспечивающая с помощью органов Федерального казначейства РФ перечисление денежных средств субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям. Бюджетное законодательство по общему правилу не предоставляет исполнительным органам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований возможности самостоятельно осуществлять правомочия пользования и распоряжения в рамках имущественных отношений по формированию доходов бюджетов.

Неимущественные отношения, связанные с формированием доходов бюджетов, представляют собой правоприменительную деятельность органов Федерального казначейства РФ, которые принимают решения, обеспечивающие распределение доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации.

7. Выявлены особенности осуществления права собственности (реализаций правомочий собственника) при формировании доходов бюджетов, которые необходимо учитывать в процессе дальнейшего реформирования бюджетного законодательства.

Владение средствами бюджета (безналичными деньгами) означает обладание статусом владельца счета по договору банковского счета, заключенному в отношении соответствующего счета бюджета. Правомочие владения в отношении бюджетных средств реализуется органами Федерального казначейства РФ.

При определении бюджетных полномочий субъектов Российской Федерации и муниципальных образований предложено учитывать, что в правомочия пользования и распоряжения бюджетными средствами не

включается право на выбор банка (кредитной организации), который будет обслуживать счета соответствующего бюджета, а также право самостоятельно открывать счета бюджета в этом банке (кредитной организации). Кроме того, сделан вывод, что право собственности (правомочия пользования и распоряжения) не включает в себя кассовое обслуживание исполнения бюджетов.

8. Обоснована необходимость учета в финансово-правовых исследованиях особенностей бюджетного процесса. Бюджетный процесс в целом не является классической разновидностью процесса с точки зрения теории права в связи с тем, что состоит как из процессуальных, так и из материально-правовых (имущественных и неимущественных) отношений. Термин "бюджетный процесс" имеет иную смысловую нагрузку и отражает движение бюджета как финансового плана-прогноза, начиная с составления проектов бюджетов и заканчивая составлением, внешней проверкой, рассмотрением и утверждением годового отчета об исполнении бюджета. В связи с этим существующие механизмы и способы регулирования процессуальных отношений не должны автоматически применяться к отношениям, включаемым в бюджетный процесс.

9. В целях устранения противоречий в финансово-правовом регулировании и в практике его применения уточнены современные критерии разграничения понятий бюджета (в правовом смысле) и закона (решения) о бюджете, выявлено общее и особенное в данных понятиях. Установлено, что в настоящее время по содержанию данные понятия являются пересекающимися. Большинство их показателей совпадают. Однако имеются показатели и предписания, включаемые либо только в бюджет, либо только в закон (решение) о бюджете. Бюджет как финансовый план-прогноз включает в себя доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов с их детализацией по всем уровням бюджетной классификации. Закон (решение) о бюджете с учетом положений современного бюджетного законодательства предложено определять в качестве смешанного правового акта, содержащего как обязательные предписания (нормативные и индивидуальные), придающие основной части бюджета соответствующую юридическую форму и силу, так и прогнозные показатели, а также закрепляющего предписания, необходимые для исполнения бюджета в течение соответствующего периода времени.

10. Обоснована необходимость уточнения содержания составления проектов бюджетов применительно к доходам бюджетов. Выявлено, что

оно включает в себя разработку показателей нескольких видов: предписаний, которые носят характер прогноза, и предписаний с характером плана. К первой группе показателей относится прогнозируемый объем доходов бюджетов. К показателям второй группы могут быть причислены, во-первых, нормативы распределения доходов между бюджетами, во-вторых, межбюджетные трансферты, поступающие в соответствующий бюджет.

11. Установлено, что рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете по доходам имеет различный характер (значение) в зависимости от вида утверждаемых показателей. Применительно к утверждению нормативов отчислений в другие бюджеты бюджетной системы и межбюджетных трансфертов соответствующее публично-правовое образование принимает решение передать доли своих доходов или часть бюджетных средств другому публично-правовому образованию. Утверждение объема прогнозируемых доходов лишь означает, что, во-первых, публично-правовое образование подтверждает обоснованность расчетов доходов, сделанных исполнительными органами при составлении проектов бюджетов, а во-вторых, что расчет расходов и источников финансирования дефицитов осуществляется, исходя из данной суммы доходов бюджетов.

12. Определены цели составления, внешней проверки, рассмотрения и утверждения годовых отчетов об исполнении бюджетов по доходам. Установлено, что проверка общего объема доходов направлена на определение отклонений в объеме полученных и запланированных доходов для оценки качества их прогнозирования, что должно учитываться при разработке методик расчета доходов на очередной финансовый год и плановый период. Анализ суммы предоставленных межбюджетных трансфертов имеет двойной характер. Применительно к бюджету публично-правового образования, предоставившего межбюджетные трансферты, совершается проверка обоснованности и объема их выделения, а также тех результатов, которые были достигнуты в процессе предоставления бюджетных средств. Публично-правовое образование, которое получило соответствующие средства, проверяет, выполнило ли то публично-правовое образование, которое запланировало предоставление ему межбюджетных трансфертов, свои обязанности.

13. Обоснована необходимость внесения ряда изменений и дополнений в действующие нормативные правовые акты, регулирующие отношения, связанные с формированием доходов бюджетов, а именно:

- в целях усиления предварительного контроля со стороны законодательных (представительных) органов за прогнозированием доходов бюджетов предложено расширение круга показателей доходов бюджетов, подлежащих включению в закон (решение) о бюджете, путем их детализации по видам доходов бюджетов, включая группы и подгруппы доходов;

- для придания стабильности правовому регулированию отношений в сфере формирования доходов бюджетов обоснована необходимость исключения из законов (решений) о бюджете норм, носящих бессрочный характер, и переноса их в соответствующие акты постоянного действия, в частности норм, регулирующих очередность списания средств по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации;

- в целях реализации принципов долгосрочного бюджетного планирования установлена необходимость определения оснований, при наличии которых исполнительные органы могут отклоняться от показателей, утвержденных законом (решением) о бюджете на текущий финансовый год и плановый период при составлении проектов бюджетов по доходам на очередной финансовый год и плановый период. К таким основаниям могут быть отнесены изменения бюджетного законодательства, законодательства о налогах и сборах, прогноза социально-экономического развития;

- в Бюджетном кодексе РФ должны быть четко определены основания использования той или иной процедуры при отклонении проекта федерального закона о федеральном бюджете в первом чтении. Предлагается осуществлять возврат проекта федерального закона о федеральном бюджете в Правительство РФ лишь в том случае, если устранение его недостатков невозможно в рамках деятельности согласительной комиссии. Основанием постановки вопроса о доверии Правительству РФ может быть несогласие Государственной Думы РФ с политикой, проводимой Правительством РФ через предлагаемый проект, в том числе несоответствие представленного проекта федерального закона о федеральном бюджете Бюджетному посланию Президента РФ;

- в целях устранения имеющихся пробелов в правовом регулировании исполнения бюджетов по доходам требуется определение порядка исполнения судебных актов о возврате (возмещении) излишне уплаченных (взысканных) сумм на основании исполнительных документов судебных органов, направленных плательщиками непосредственно в органы Федерального казначейства РФ;

- для обеспечения реализации принципа утверждения законов (решений) о бюджете законодательными (представительными) органами следует установить в ст. 232 БК РФ предел самостоятельного расходования исполнительными органами дополнительных доходов в размере 10 % в целях согласования данной нормы с положениями ст. 212 БК РФ;

- в целях устранения пробелов в правовом регулировании в Бюджетном кодексе РФ необходимо определить порядок устранения недостатков годового отчета об исполнении бюджета и сроки его представления в законодательные (представительные) органы при отклонении закона (решение) об исполнении бюджета;

- в целях обеспечения системности правового регулирования целесообразно закрепить в бюджетном законодательстве отсылочные нормы, которые бы обозначали возможность применения определенных мер при неправильном исполнении бюджета по итогам рассмотрения и утверждения годовых отчетов об исполнении бюджетов.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена на заседании кафедры финансового права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования "Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)". Основные научные и практические итоги диссертационного исследования нашли отражение более чем в 50 публикациях, в том числе 17 публикациях в рецензируемых научных изданиях и 4 монографиях.

Результаты исследования были использованы при разработке учебно-методического комплекса по специальному курсу "Бюджетное право", преподаваемому в ФГБОУ ВПО "Воронежский государственный университет", глав учебника "Финансовое право Российской Федерации" и учебного пособия "Бюджетное право" (под ред. М. В. Карасевой).

Полученные исследовательские результаты докладывались на международных и всероссийских научно-практических конференциях и семинарах в 2002–2013 годах:

– семинар "Проблемы правового обеспечения налоговой и бюджетной политики государства" (Украина, Ирпень, 22 ноября 2002 г.);

– Общероссийская научно-практическая конференция "Юридическая наука и практика России: итоги и перспективы развития" (Москва, 19–20 декабря 2002 г.);

- Международная конференция "Финансовый механизм и его правовое регулирование" (Саратов, 24–25 апреля 2003 г.);
- Международная научно-практическая конференция "Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства" (Украина, Черновцы, 22–24 сентября 2003 г.);
- круглый стол (заседание Налогового клуба) "Конституция и налоги" (Москва, 2 октября 2003 г.);
- Всероссийская научно-практическая конференция, посвященная 45-летнему юбилею юридического факультета Воронежского государственного университета "Российское правовое государство: итоги формирования и перспективы развития" (Воронеж, 14–15 ноября 2003 г.);
- Общероссийская научно-практическая конференция "Десять лет Конституции России в зеркале юридической науки и практики" (Москва, 18 декабря 2003 г.);
- Международная научно-практическая конференция "Вопросы налогового права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, принятых в 2003 году: российская практика и европейский опыт" (Москва, 2004 г.);
- научно-практическая конференция "Развитие финансового права в условиях рынка в XXI веке" (Москва, 2004 г.);
- IV Международная научно-практическая конференция "Налоговое право в решениях Конституционного Суда России 2006 года" (Москва, 13–14 апреля 2007 г.);
- Международная научная конференция "Современные проблемы теории налогового права" (Воронеж, 4–6 сентября 2007 г.);
- Международная научно-практическая конференция, посвященная 50-летнему юбилею юридического факультета Воронежского государственного университета (Воронеж, 14–15 ноября 2008 г.);
- конференция "Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации" (Украина, Харьков, 15–16 апреля 2010 г.);
- конференция "Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях)" (Саратов, 2010 г.);
- конференция "Актуальные проблемы правового регулирования финансово-кредитных отношений в условиях кризиса: практика право-

применения и пути ее совершенствования" (Украина, Сумы, 4–5 июня 2010 г.);

– конференция "Современные вопросы финансов и финансового права с позиций фискального и денежного стимулирования экономического роста в странах Центральной и Восточной Европы после 2010 года" (Чехия, Прага, 12–14 сентября 2010 г.);

– Балтийская конференция по финансовому праву, посвященная 40-летию Гданьского университета (Польша, Гданьск, 2010 г.);

– X научно-практическая конференция "Проблемы совершенствования бюджетной политики регионов и муниципалитетов" (Петрозаводск, 28–30 сентября 2011 г.);

– Международная научно-практическая конференция "Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений" (Воронеж, 29–31 марта 2012 г.);

– Конференция "Принципы финансового права" (Украина, Харьков, 19–20 апреля 2012 г.);

– II Межвузовская научно-практическая конференция "Современные проблемы финансового и налогового права" (Москва, 16 мая 2012 г.);

– 11 международная научная конференция "Однолетнее и долгосрочное бюджетирование в публичных финансах стран Центральной и Восточной Европы" (Польша, Белосток, 24–26 сентября 2012 г.);

– III Международная научно-теоретическая конференция "Субъекты финансового права (Худяковские чтения по финансовому праву)" (Казахстан. Алматы, 7 декабря 2012 г.);

– II Балтийская международная конференция по финансовому праву "Финансовое право и вызовы XXI века" (Польша, Гданьск, 19–21 апреля 2013 г.);

– Международная научно-практическая конференция, посвященная 55-летию юбилею юридического факультета Воронежского государственного университета "Конституция Российской Федерации и ее влияние на практику государственного строительства и развитие правовой системы страны" (Воронеж, 17–18 октября 2013 г.);

– Международная конференция "Публичные финансы и финансовое право перед лицом вызовов финансового кризиса" (Польша, Вроцлав, 24–25 октября 2013 г.);

– V Международная научно-практическая конференция "Кутафинские чтения" "Конституционализм и правовая система России: итоги и

перспективы" (Москва, 26–28 ноября 2013 г.).

Структура диссертации обусловлена поставленными задачами и отражает логику исследования. Работа состоит из введения, четырех глав, включающих тринадцать параграфов, заключения, списка использованных нормативных актов и литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Глава 1 "**Понятие, система и сфера функционирования доходов бюджетов**" содержит три параграфа.

Первый параграф "*Понятие доходов бюджетов*" рассматривает данную категорию в различных аспектах: для характеристики всех отношений, связанных с мобилизацией денежных средств в бюджеты; как составную часть категории "государственные и муниципальные доходы", т.е. как предмет регулирования налогового права, института неналоговых доходов; как предмет бюджетно-правового регулирования.

Предлагается использовать понятие доходов бюджетов исключительно в качестве категории бюджетного права, поскольку в других подотраслях и институтах финансового права, связанных с формированием публичных фондов, уже имеются собственные понятия для характеристики соответствующих явлений. В бюджетном праве доходы бюджетов могут анализироваться в экономическом, правовом и материальном смыслах.

Во втором параграфе "*Система доходов бюджетов*" исследуются виды доходов бюджетов, научные и законодательные классификации доходов бюджетов, их развитие в науке финансового права и бюджетном законодательстве.

Автор выдвигает систему доходов бюджетов, учитывающую положения современного бюджетного законодательства, но устраняющую имеющиеся в нем противоречия. В целях ликвидации последних в качестве основы классификации предлагается деление всех доходов бюджетов на первичные и вторичные.

Первичные доходы бюджетов – это доходы, поступающие в соответствующий бюджет непосредственно от физических и юридических лиц, международных организаций, правительств иностранных государств. Эти доходы не являются расходами какого-либо публично-правового образования, чьи бюджеты включаются в бюджетную систему Российской Феде-

рации, и не имеют по общему правилу целевого назначения. Их размер определяется бюджетным законодательством в процентах и, как правило, одинаков для всех публично-правовых образований соответствующего уровня.

Первичные доходы бюджетов, в зависимости от того, по чьей воле они уплачиваются, кто выступает инициатором уплаты, подразделяются на обязательные и добровольные доходы.

Среди обязательных доходов в зависимости от методов изъятия (методов установления) выделяют налоговые и неналоговые доходы бюджетов. В настоящее время основополагающий критерий выделения налоговых доходов – использование специальных методов (юридических конструкций) при установлении налоговых доходов (установление с помощью определения элементов обложения).

К неналоговым доходам бюджетов следует причислить обязательные платежи, не включенные в налоговые доходы.

Безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств являются добровольными. Плательщик в данном случае самостоятельно принимает решение уплатить соответствующий доход, от него напрямую исходит инициатива в перечислении средств в бюджеты.

Вторичные доходы бюджетов — это доходы, поступающие в соответствующий бюджет из другого бюджета, выступающие расходами последнего и имеющие по общему правилу целевое назначение, размер которых определяется в твердой сумме, дифференцируемой в зависимости от обеспеченности получающего бюджета и других факторов. Вторичные доходы представляют собой безвозмездные поступления от публично-правовых образований, чьи бюджеты включаются в бюджетную систему Российской Федерации (межбюджетные трансферты). В зависимости от направленности движения денежных средств могут быть выделены межбюджетные трансферты, поступающие из вышестоящего бюджета в нижестоящий, и межбюджетные трансферты из нижестоящего бюджета в вышестоящий (централизуемые).

В работе делается вывод, что содержание понятия "собственные доходы бюджетов", а также противоположных ему понятий менялось в процессе реформирования современного бюджетного законодательства. В настоящее время критерием деления доходов на собственные доходы и несобственные доходы (субвенции) является их направленность на финанси-

рование соответствующих расходов. К собственным доходам относятся доходы, за счет которых покрываются расходы, направленные на реализацию задач и функций, отнесенных к ведению соответствующего публично-правового образования. Несобственные доходы бюджетов (субвенции) направляются на финансирование реализации делегированных полномочий.

Важна классификация доходов бюджетов на доходы федерального бюджета, доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и доходы местных бюджетов. Критерий этой классификации, в отличие от подобной, используемой в налоговом праве, – вид бюджета, в который поступает соответствующий доход.

В третьем параграфе *"Понятие и система отношений, составляющих предмет бюджетно-правового регулирования"* обращается внимание на недостатки традиционных подходов определения предмета бюджетного права, а также предлагается современный анализ бюджетных отношений.

Бюджетное право регулирует как имущественные, так и связанные с ними неимущественные отношения.

Основными бюджетными отношениями выступают имущественные отношения. Объект имущественных бюджетных отношений – деньги, которые существуют здесь в безналичной форме.

Имущественные (денежные) отношения подразделяются на отношения собственности и обязательственные отношения. Отношения собственности составляют сердцевину бюджетных имущественных отношений. Они обладают определенными особенностями: опосредуют принадлежность материальных благ (денег) субъектам бюджетного права (публично-правовым образованиям); являются абсолютными отношениями; причисляются к группе пассивных отношений.

В работе делается вывод о том, что в настоящее время, как теория, так и практика идут по пути возможности признания безналичных и электронных денежных средств объектами права собственности.

Отношения собственности выступают либо результатом, либо предпосылкой обязательственных отношений.

Обязательственные отношения, регулируемые бюджетным правом, обладают следующими особенностями: опосредуют перемещение денежных средств в бюджеты, а также из бюджетов; относятся к группе относительных отношений; носят активный характер; являются денежными обязательствами.

Среди бюджетных отношений могут быть названы обязательства, обеспечивающие формирование доходов бюджетов, и обязательства, связанные с расходованием бюджетных средств.

Возникновение и реализация имущественных отношений невозможны без неимущественных отношений. Они характеризуются следующими особенностями: их объектом не может быть имущество (денежные средства); носят вспомогательный характер по отношению к имущественным отношениям.

Неимущественные отношения в бюджетном праве подразделяются на материальные и процессуальные. Основным критерий такого деления заключается в том, что процессуальные отношения имеют своей целью оформление деятельности субъекта, осуществляющего правоприменительную деятельность, например, Федерального казначейства РФ.

Глава 2 **"Общая характеристика отношений по формированию доходов бюджетов"** включает три параграфа.

Первый параграф **"Право собственности на средства бюджетов и отношения по формированию доходов бюджетов"** посвящен анализу влияния права собственности на средства бюджетов на отношения по формированию доходов бюджетов. Приобретение публично-правовыми образованиями права собственности на бюджетные средства составляет цель отношений по формированию доходов бюджетов.

Содержание права собственности в бюджетном праве так же, как и в иных отраслях права, включает правомочия владения, пользования и распоряжения имуществом. С учетом того, что бюджетные средства входят в состав соответствующей казны, функции собственника в отношении них государство и муниципальные образования осуществляют непосредственно, выступая в лице своих органов.

Органы, действующие от имени публично-правовых образований в рамках отношений собственности, можно поделить на две группы: 1) формирующие волю относительно осуществления права собственности на средства бюджета, и 2) реализующие волю относительно осуществления права собственности на средства бюджета.

Формирование воли публично-правового образования относительно права собственности на средства бюджетов осуществляют в первую очередь законодательные (представительные) органы – в процессе рассмотрения и утверждения законов (решений) о бюджете.

Применительно к доходам бюджетов законодательные (представительные) органы принимают решения о закреплении тех или иных доходов за соответствующими бюджетами, а также о разграничении доходов между бюджетами.

Бюджетные полномочия Российской Федерации могут быть поделены на две группы:

1) полномочия, касающиеся распоряжения доходами всех бюджетов бюджетной системы;

2) полномочия, касающиеся распоряжения доходами федерального бюджета, к которым относятся: а) определение порядка установления нормативов отчислений доходов от федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации; б) установление нормативов отчислений от федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

К компетенции субъектов Российской Федерации и муниципальных образований относится установление нормативов отчислений доходов в нижестоящие бюджеты от федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, и (или) региональных налогов, подлежащих зачислению в соответствии с Бюджетным кодексом РФ и законодательством о налогах и сборах в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Реализацией воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов, выработанной законодательными (представительными) органами, а в отдельных случаях и ее детализацией, занимаются исполнительные органы. Одновременно исполнительные органы реализуют правомочия владения, пользования и распоряжения средствами бюджетов.

Владеть средствами бюджета (безналичными денежными средствами) – значит быть стороной (владельцем счета) по договору банковского счета, заключенному в отношении соответствующего счета бюджета. Правомочие владения в отношении средств бюджетов всех уровней бюджетной системы России реализуется органами Федерального казначейства РФ.

Осуществление правомочий пользования и распоряжения средствами бюджетов неразрывно в связи с тем, что извлекать полезные свойства непосредственно из денег, не распоряжаясь ими, нельзя, ибо таковые у них отсутствуют.

Пользование и распоряжение средствами бюджетов осуществляют в первую очередь органы Федерального казначейства РФ, т.к. технически они проводят операции по кассовым поступлениям в бюджет и кассовым выплатам из бюджета. Конституционный Суд РФ подтвердил существование у субъектов Российской Федерации и муниципальных образований права собственности на средства соответствующих бюджетов, однако уточнил его содержание.

Осуществление правомочий пользования и распоряжения в процессе формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы имеет определенные особенности. Данные правомочия принадлежат, в первую очередь, Российской Федерации в лице органов Федерального казначейства РФ. Они выражаются в распределении доходов от налогов, сборов и иных поступлений с учетом возвратов излишне уплаченных или излишне взысканных сумм между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации по нормативам, действующим в текущем финансовом году. Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования имеют возможность осуществлять правомочия пользования и распоряжения только через администраторов доходов региональных и местных бюджетов.

Во втором параграфе ***"Обязательственные отношения по формированию доходов бюджетов: понятие, особенности и виды"*** рассматривается сущность этих отношений, заключающаяся в перемещении денежных средств в собственность публично-правовых образований. Обязательственные отношения возникают при получении публично-правовым образованием как первичных, так и вторичных доходов (межбюджетных трансфертов).

В настоящее время действующее законодательство, позиции Конституционного Суда РФ, а также механизм исполнения обязанности по уплате налогов и сборов дают основания полагать, что кредитором в налоговом обязательстве признается только Российская Федерация. Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования фактически не обладают статусом субъекта (кредитора) налогового обязательства. Это обусловлено тем, что налоговые отношения заканчиваются с момента поступления налогов и сборов на счета органов Федерального казначейства РФ, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (счета № 40101), которые относятся к счетам федерального бюджета.

Предмет регулирования бюджетного права – обеспечение поступления доходов в собственность субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. В рамках бюджетного права осуществляется фактическое движение денежных средств в пользу публично-правовых образований, в бюджеты которых соответствующие доходы подлежат распределению в соответствии с нормами бюджетного права (нормативами распределения). Должником в этих отношениях является Российская Федерация, которая должна перечислить средства со своего счета № 40101, предназначенного для распределения доходов между бюджетами, соответственно субъектам Российской Федерации или муниципальным образованиям (на счета их бюджетов).

В результате под обязательственными отношениями по формированию доходов бюджетов следует понимать регулируемые бюджетным правом денежные отношения, складывающиеся между публично-правовыми образованиями по поводу распределения доходов между различными бюджетами.

Необходимо выделить некоторые особенности обязательственных отношений по формированию доходов бюджетов: являются односторонними; возникают по общему правилу на основе нормативных правовых актов; призваны "связать" бюджетное право с налоговым правом и институтом неналоговых доходов, а также отраслями и институтами права, регулирующими уплату безвозмездных поступлений; имеют исключительно бюджетно-правовую принадлежность.

Разновидности обязательственных отношений по формированию доходов бюджетов: а) обязательственные отношения по формированию доходов бюджетов, в рамках которых Российская Федерация перечисляет средства со счета, предназначенного для распределения доходов между бюджетами, на единые счета бюджетов субъектов Российской Федерации или муниципальных образований; б) обязательственные отношения по формированию доходов бюджетов, в рамках которых происходит перечисление средств с единых счетов бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований на счет Российской Федерации, предназначенный для распределения доходов между бюджетами, в целях дальнейшего возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

В третьем параграфе *"Неимущественные отношения по формированию доходов бюджетов: материально-правовая и процессуальная со-*

ставляющие" анализируются отношения, играющие вспомогательную роль применительно к имущественным отношениям.

В бюджетном праве не всегда четко разграничиваются процессуальные и материальные неимущественные отношения. В работе предлагается использовать подход, в соответствии с которым процессуальные отношения возникают в том случае, если при реализации материального правоотношения появляется новый субъект, не имеющий собственного интереса в реализации материального правоотношения, но способствующий его реализации. Речь идет о правоприменителе и правоприменении, где в качестве особенности называют наличие незаинтересованного субъекта, для урегулирования отношений с которым необходимы процессуальные нормы. Автор приводит аргументы против выделения учредительного и контрольного процесса в качестве самостоятельных видов процесса, так как эти виды деятельности не являются самостоятельными формами реализации права. Кроме того, обосновывается позиция о том, что правотворчество представляет собой совокупность материальных неимущественных отношений, в связи с тем, что здесь не требуется вмешательства каких-либо иных (незаинтересованных) субъектов, для регулирования деятельности которых требовались бы процессуальные нормы.

С учетом сформулированных критериев выделения процессуальных отношений анализируется понятие бюджетного процесса. Современное понимание бюджетного процесса включает в него как имущественные, так и неимущественные (материальные и процессуальные) отношения. Понятие бюджетного процесса призвано отразить не процессуальность соответствующих отношений, а их связь с продвижением бюджета как финансового плана-прогноза.

Глава 3 "**Правовые основы составления, рассмотрения и утверждения бюджетов по доходам**" содержит три параграфа.

В первом параграфе "*Современные проблемы понимания бюджета*" рассматривается бюджет как финансовый план-прогноз соответствующего публично-правового образования.

Представление о бюджете как финансовом плане со временем менялось. Изначально он фактически отождествлялся с актом о бюджете. В настоящее время бюджет должен рассматриваться шире, с разбивкой по всем уровням бюджетной классификации. Бюджет не совпадает по содержанию с законом (решением) о бюджете, включающим в себя не все бюджетные показатели. Сейчас это в первую очередь касается доходной части бюджет-

тов (ст. 184¹ БК РФ). Однако в законе (решении) о бюджете могут быть предписания, которые в свою очередь не включаются в содержание бюджета (например, нормы, обеспечивающие исполнение бюджета в очередном финансовом году). В связи с этим по объему понятия бюджета и закона (решения) о бюджете являются пересекающимися.

Показатели, которые не были утверждены законом (решением) о бюджете, не приобретают соответствующую юридическую силу этого закона (решения). При определении того, какие показатели должны утверждаться законом (решением) о бюджете, 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.

Анализ действующего бюджетного законодательства свидетельствует о том, что необходимо расширение круга показателей доходов, включаемых в закон (решение) о бюджете, путем их детализации по видам доходов бюджетов, включая группы и подгруппы доходов. Кроме того, имеются основания для исключения из законов (решений) о бюджете норм, носящих бессрочный характер, и переноса их в соответствующие акты постоянного действия.

Во втором параграфе *"Правовое регулирование составления проектов бюджетов по доходам"* исследуются особенности планирования и прогнозирования доходов бюджетов.

Составление проектов бюджетов по содержанию представляет собой в целом предварительный этап формирования воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов, а по форме – этап правотворческого процесса, а именно реализацию права правотворческой (бюджетной) инициативы.

Составление проектов бюджетов по доходам включает в себя разработку показателей нескольких видов. К первой группе относится прогнозируемый объем доходов бюджетов, при определении которого нет прямого предварительного формирования воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов. К показателям второй группы доходов бюджетов, имеющих характер финансового плана, могут быть отнесены, во-первых, нормативы распределения доходов между бюджетами и, во-вторых, межбюджетные трансферты, поступающие в соответствующий бюджет. При определении указанных показателей осуществляется не-

посредственное предварительное формирование воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов. Помимо указанных видов бюджетных показателей разрабатываются также нормы, которые включаются в закон (решение) о бюджете, но не входят в понятие бюджета в собственном смысле слова (размеры индексаций ставок отдельных платежей, правила, определяющие особенности администрирования доходов в соответствующем финансовом году).

Действующее бюджетное законодательство позволяет рассматривать составление проектов бюджетов по доходам в узком и широком смыслах. В узком смысле сюда входит разработка показателей, непосредственно включаемых в бюджет, т.е. определение общего объема доходов, нормативов распределения доходов между бюджетами, межбюджетных трансфертов. При широком понимании к составлению проектов бюджетов по доходам относятся также отношения, связанные с разработкой исходных данных, необходимых для составления бюджетных показателей.

Субъектами, которые отвечают за результат составления проектов бюджетов, представляют этот результат на рассмотрение и утверждение в законодательные (представительные) органы, являются исполнительные органы общей компетенции. Остальные органы – субъекты отношений, складывающихся "внутри" стадии составления проектов бюджетов.

Анализ прав и обязанностей участников отношений по составлению проектов бюджетов может проводиться с различных позиций. Составление проектов бюджетов есть не только право, но и обязанность соответствующих органов. В связи с этим одно и то же полномочие в рамках одного правоотношения может являться обязанностью органа, составляющего проект бюджета, а в рамках другого – его правом. С одной стороны, данные отношения абсолютны и развиваются за счет активных действий уполномоченных лиц, составляющих проекты бюджетов. С другой стороны, органы, составляющие проекты бюджетов, могут рассматриваться как обязанные субъекты в отношениях с публично-правовыми образованиями, которые их образовали для выполнения установленных полномочий.

Составление проектов бюджетов является наименее урегулированной на законодательном уровне стадией. Основную роль в регулировании процедуры составления проектов бюджетов играют подзаконные нормативные правовые акты.

Существуют различия в правовом регулировании составления предписаний, имеющих характер прогноза, и предписаний, имеющих плановый

характер. Подробные методики прогнозирования доходов бюджетов не закреплены на федеральном уровне, что подвергается критике со стороны контрольно-счетных органов. При разработке показателей доходов, имеющих плановый характер (нормативов отчислений в другие бюджеты и межбюджетных трансфертов), должны учитываться те положения, которые определяют особенности осуществления права государственной или муниципальной собственности на средства бюджетов (положения разд. 2 и гл. 16 БК РФ, позиции Конституционного Суда РФ).

В третьем параграфе *"Правовое регулирование рассмотрения и утверждения законов (решений) о бюджете по доходам"* анализируется порядок одобрения показателей доходов бюджетов законодательными (представительными) органами.

Рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете осуществляются в рамках неимущественных отношений. Здесь происходит окончательное формирование воли соответствующего публично-правового образования в лице его законодательных (представительных) органов относительно осуществления права собственности на средства бюджета. Рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете реализуются в форме правотворческой деятельности. В то же время направленность указанных отношений на формирование воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов, связь с имущественными финансовыми отношениями (отношениями собственности) свидетельствуют о том, что они складываются в сфере публичной финансовой деятельности и включаются в предмет финансового, а не конституционного права.

Рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете имеет различные цели в зависимости от характера утверждаемых показателей. Непосредственно выработка воли относительно осуществления права собственности происходит применительно к утверждению нормативов отчислений в другие бюджеты, а также в отношении межбюджетных трансфертов. Утверждение объема прогнозируемых доходов в законе (решении) о бюджете лишь означает, что публично-правовое образование подтверждает обоснованность расчетов доходов, сделанных исполнительными органами при составлении проектов бюджетов, а также, что расчет расходов и источников финансирования дефицитов осуществлялся, исходя из данной суммы доходов бюджетов. Устанавливая размеры индексации ставок отдельных видов платежей, а также особенности администрирования доходов, публично-правовые образования осуществляют правовое регулирова-

ние соответствующих отношений, необходимое для беспрепятственного исполнения бюджетов.

Рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете начинается с момента внесения соответствующих документов в законодательные (представительные) органы, а оканчивается опубликованием этих актов.

Публично-правовые образования при рассмотрении и утверждении законов (решений) о бюджете выступают в лице своих законодательных (представительных) органов. Ведущую роль при рассмотрении и утверждении федерального закона о федеральном бюджете играет Государственная Дума РФ.

Право на рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете является абсолютным правом в рамках правоотношений пассивного типа. При рассмотрении и утверждении законов (решений) о бюджете публично-правовые образования в лице своих органов совершают активные действия по окончательному формированию воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов. При этом другие субъекты права не должны вмешиваться в данный процесс и препятствовать ему.

С учетом значимости рассматриваемых отношений основные ориентиры их регулирования заложены в Конституции РФ. Подробная регламентация рассмотрения и утверждения законов (решений) о бюджете осуществляется актами бюджетного законодательства. Попытки регулирования рассматриваемых отношений исполнительными органами оцениваются судами как превышение их полномочий.

Глава 4 **"Правовые основы исполнения бюджетов по доходам и годовой отчетности об исполнении бюджетов по доходам"** включает четыре параграфа.

Первый параграф **"Обязательственные отношения, складывающиеся при исполнении бюджетов по доходам"** посвящен отношениям, в рамках которых происходит фактическое поступление средств в бюджеты различных публично-правовых образований, формирование их собственности на средства бюджетов.

Бюджетное законодательство подробно не регулирует данные отношения. В ст. 218 БК РФ указывается круг отношений, составляющих исполнение бюджетов по доходам. Из них к обязательственным отношениям можно отнести те, которые закреплены в абз. 2, 3, 6 данной статьи. Эти отношения связаны с перемещением денежных средств, являются относи-

тельными, имеют активный характер, а также обладают другими признаками обязательственных отношений.

Бюджетные обязательственные отношения по зачислению на единый счет соответствующего бюджета доходов от распределения налогов, сборов и иных поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, распределяемых по нормативам, действующим в текущем финансовом году, со счетов органов Федерального казначейства РФ и иных поступлений в бюджет, начинаются с момента поступления средств на счета органов Федерального казначейства РФ, предназначенные для распределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (счета № 40101). Оканчиваются данные отношения в момент поступления средств на единые счета соответствующих бюджетов (счет федерального бюджета № 40105), счета региональных бюджетов (счета № 40201) и счета местных бюджетов (счета № 40204).

Обязательственные отношения, обеспечивающие возврат (возмещение) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, возникают в момент списания средств с единого счета соответствующего бюджета (именно с единых счетов осуществляется возврат (возмещение) излишне уплаченных (взысканных) сумм и невыясненных поступлений). Оканчиваются эти обязательственные отношения в момент поступления возвращаемых (возмещаемых) средств на корреспондентский счет банка, в котором открыт счет плательщика соответствующего дохода.

Субъектами имущественных бюджетных отношений традиционно признаются публично-правовые образования. Именно они обладают правом собственности на бюджетные средства. В рамках обязательственных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам, Российская Федерация должна перечислить доходы соответствующему публично-правовому образованию (субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию).

Выступают публично-правовые образования в обязательственных отношениях, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам, с учетом существующих принципов кассового исполнения бюджетов, в лице органов Федерального казначейства РФ.

Субъектами обязательственных отношений по перечислению Федеральным казначейством РФ излишне распределенных сумм, средств, необходимых для осуществления возврата (зачета) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм с единых счетов соответствующих бюджетов

на счета Федерального казначейства РФ, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, также являются публично-правовые образования. С одной стороны, это будет субъект Российской Федерации или муниципальное образование, с единого счета бюджета которого списываются средства, необходимые для возврата (возмещения). С другой стороны, субъектом здесь выступит Российская Федерация, на счет которой (счет № 40101) поступают средства с единых счетов региональных и местных бюджетов для дальнейшего перечисления налогоплательщикам, плательщикам сборов или плательщикам других доходов.

Субъектами обязательственных отношений по возврату излишне уплаченных или излишне взысканных сумм следует признать Российскую Федерацию и плательщиков сумм, которые подлежат возврату. Российская Федерация обязана при наличии оснований возвратить (возместить) уплаченные суммы со счета федерального бюджета (счета № 40101), а плательщики вправе требовать такого возврата (возмещения).

Содержание обязательственных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам, включает в себя права и обязанности их участников. В настоящее время основной обязанностью в рамках исполнения бюджетов по доходам является обязанность Российской Федерации в лице органов Федерального казначейства РФ перечислить причитающиеся денежные средства (доходы) на единый счет соответствующего бюджета. Поэтому субъекты Российской Федерации и муниципальные образования имеют право требования такого перечисления.

При возврате (возмещении) излишне уплаченных (взысканных) сумм и невыясненных поступлений публично-правовое образование, чей доход подлежит возврату (возмещению), обязано передать соответствующие средства Российской Федерации для их последующего возврата (возмещения) плательщикам. Указанные средства поступают с единых счетов региональных и местных бюджетов на счет федерального бюджета № 40101. В дальнейшем Российская Федерация должна перечислить соответствующие суммы их плательщикам.

Правовое регулирование обязательственных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам, должно учитывать специфику этих отношений. В настоящее время с учетом особенностей предмета бюджетно-правового регулирования имеется две группы норм, регулирующих обязательственные отношения, складывающиеся при исполне-

нии бюджетов по доходам: нормы, устанавливающие нормативы распределения доходов между бюджетами (например, ст. 50, 51, 56, 57, 61, 61¹, 61², 62 БК РФ), и нормы, определяющие механизм перечисления средств в бюджеты конкретных публично-правовых образований в соответствии с установленными нормативами отчислений (например, ст. 40 БК РФ).

Во втором параграфе *"Неимущественные (процессуальные) отношения, складывающиеся при исполнении бюджетов по доходам"* анализируются отношения, обеспечивающие реализацию соответствующих обязательственных отношений, т.е. создающие условия для распределения доходов бюджетов между различными уровнями бюджетной системы и поступления их в соответствующие бюджеты.

Данные отношения связаны с правоприменительной деятельностью органов Федерального казначейства РФ, которые принимают решения, обеспечивающие распределение доходов между бюджетами. Органы Федерального казначейства РФ при поступлении денежных средств на счета Российской Федерации, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (счета № 40101), оценивают правовую природу поступивших доходов и в соответствии с бюджетным законодательством принимают решения, в какой бюджет указанные средства должны быть направлены.

Анализируемые отношения возникают с момента получения органом Федерального казначейства РФ выписки банка по счету № 40101, а завершаются вынесением правоприменительного акта, в котором фиксируется принятое решение по поводу распределения поступивших средств между бюджетами. В настоящее время в качестве правоприменительного акта в процессе исполнения бюджетов по доходам выступают акты-действия, а не акты-документы. Иными словами, указанные отношения оканчиваются в момент, когда орган Федерального казначейства РФ установил, в какие бюджеты подлежат направлению поступившие доходы и из каких бюджетов необходимо перечислить средства для возврата (возмещения).

При современной системе исполнения бюджетов, с учетом принципа кассового исполнения всех бюджетов через Федеральное казначейство РФ (ст. 215¹ БК РФ), основными субъектами процессуальных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам, являются органы Федерального казначейства РФ. Именно они, будучи правоприменительными органами, принимают решения и совершают действия, обеспечивающие исполнение бюджетов по доходам.

В настоящее время процесс исполнения бюджетов по доходам построен таким образом, что публично-правовые образования (субъекты Российской Федерации, муниципальные образования) не могут оказывать влияния на правоприменительную деятельность органов Федерального казначейства РФ при распределении доходов между соответствующими бюджетами. Однако в случае возникновения споров по поводу правильности их распределения публично-правовые образования в лице соответствующих органов могут оспорить действия (бездействие) или решения органов Федерального казначейства РФ, принятые в рамках процессуальных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам.

Определенное место в данных отношениях занимают администраторы доходов бюджетов. Они не имеют материального (имущественного) интереса в тех решениях, которые принимают органы Федерального казначейства РФ. Их интерес можно назвать процессуальным.

Иные лица (плательщики налогов, сборов, иных обязательных платежей и т.д.) не могут быть признаны субъектами процессуальных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам.

Содержание процессуальных отношений, складывающихся при исполнении бюджетов по доходам, составляют права и обязанности их участников.

Федеральное казначейство РФ производит распределение доходов от налогов, сборов и иных поступлений с учетом возвратов (зачетов, уточнений) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации по нормативам, действующим в текущем финансовом году, установленным Бюджетным кодексом РФ, законом (решением) о бюджете и иными нормативными правовыми актами. Осуществление указанных действий является одновременно правом и обязанностью органов Федерального казначейства РФ. С одной стороны, Федеральное казначейство РФ является субъектом абсолютного правоотношения, и остальные субъекты не должны препятствовать его правоприменительной деятельности. С другой стороны, Федеральное казначейство РФ имеет обязанности по отношению к Российской Федерации, создавшей этот орган и имеющей право требовать, чтобы он надлежаще осуществлял свои задачи.

Правовое регулирование анализируемых процессуальных отношений реализуется преимущественно на федеральном уровне. Основой соответствующих отношений является абз. 2 п. 1 ст. 40 БК РФ, который обознача-

ет механизм распределения доходов органами Федерального казначейства РФ. Кроме того, в ст. 218 БК РФ перечисляются отношения, включаемые в исполнение бюджетов по доходам. Процессуальное значение ст. 218 БК РФ заключается в том, что на ее основе должно строиться соответствующее процессуальное регулирование. Законодатель должен создать процессуальное обеспечение всем обязательственным отношениям, перечисленным в ст. 218 БК РФ.

В настоящее время требуется комплексная корректировка процедуры исполнения бюджетов по доходам в целях определения порядка исполнения судебных актов о возврате (возмещении) излишне уплаченных (взысканных) сумм на основании исполнительных документов судебных органов, направленных плательщиками непосредственно в органы Федерального казначейства РФ.

В третьем параграфе *"Правовое регулирование внесения изменений в бюджеты по доходам"* рассматривается порядок корректировки доходов бюджетов.

Изменение бюджетных показателей осуществляется в рамках неимущественных отношений. Фактически происходит новая выработка (корректировка) воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов.

По времени возникновения (существования) данные отношения совпадают со стадией исполнения бюджетов. В то же время по характеру внесение изменений в бюджеты ближе к составлению проектов бюджетов, рассмотрению и утверждению законов (решений) о бюджете.

Корректировка бюджетов может осуществляться как путем внесения изменений в закон (решение) о бюджете (гл. 23 БК РФ), так и без внесения таких изменений (п. 3 ст. 217, ст. 232 БК РФ). Выбор способа корректировки бюджетных показателей зависит от причин и размера предполагаемых изменений.

Показатели доходов, носящие характер прогноза, изменяются под воздействием объективных обстоятельств. Задача заключается в том, чтобы отразить в бюджете уже произошедшие изменения, а также спрогнозировать дальнейшие изменения общего объема доходов бюджетов.

Размеры процентных отчислений в другие бюджеты и суммы межбюджетных трансфертов обладают не прогнозным, а плановым характером. Их изменение напрямую зависит от воли субъектов, осуществляющих

соответствующую корректировку. Здесь имеет место формирование воли относительно осуществления права собственности на средства бюджетов.

При внесении изменений в закон (решение) о бюджете момент начала отношений по изменению бюджетных показателей схож с моментом начала составления проектов бюджетов. Заканчивается корректировка закона (решения) о бюджете в момент опубликования закона (решения) о внесении соответствующих изменений и дополнений в закон (решение) о бюджете.

Основным субъектом, уполномоченным предлагать изменения в бюджеты, являются исполнительные органы. Помимо исполнительных органов, правом инициирования изменения бюджетов обладают другие субъекты права законодательной инициативы.

Рассмотрение и утверждение законов (решений) о внесении изменений в законы (решения) о бюджете осуществляются законодательными (представительными) органами, выступающими от имени соответствующих публично-правовых образований. Если корректировка доходов происходит без изменения закона (решения) о бюджете, субъектами отношений являются соответствующие исполнительные органы.

Содержание отношений по изменению бюджетов по доходам зависит от вида и размера корректировки показателей доходов бюджетов.

Право на инициирование изменений в бюджеты – абсолютное право исполнительных органов. В то же время инициирование изменений в бюджеты следует признать одновременно обязанностью исполнительных органов. Причина тому – необходимость представления проектов изменений законов (решений) о бюджете на утверждение законодательных (представительных) органов. Определенной гарантией того, что изменения в бюджеты будут вноситься в законодательные (представительные) органы, служит право иных субъектов права законодательной инициативы вносить проекты законов (решений) о внесении изменений в закон (решение) о бюджете в тех случаях, когда исполнительные органы в установленный срок не инициировали корректировку бюджета.

В установленных бюджетным законодательством случаях исполнительные органы могут использовать полученные доходы без внесения изменений в закон (решение) о бюджете.

Правовое регулирование внесения изменений в бюджеты по доходам по характеру близко к регулированию отношений, связанных с составле-

нием проектов бюджетов и рассмотрением и утверждением законов (решений) о бюджете.

Важнейшими нормами, регулирующими внесение изменений в бюджеты по доходам, являются правила, гарантирующие корректировку бюджетов через законодательные (представительные) органы. Нормы, закрепляющие исключения из общего правила о внесении изменений в бюджеты законодательными (представительными) органами и уполномочивающие исполнительные органы на самостоятельную корректировку бюджетов, включаются, как правило, в те главы актов бюджетного законодательства, которые регулируют исполнение бюджетов. При их формулировании должна соблюдаться максимальная четкость, как и применительно ко всем исключениям из правил.

Четвертый параграф *"Составление, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение годовых отчетов об исполнении бюджетов по доходам"* посвящен стадии, в результате прохождения которой бюджет приобретает статус исполненного (или неисполненного).

Составление, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение годовых отчетов об исполнении бюджетов осуществляются в рамках неимущественных отношений. Складывающиеся здесь отношения близки к отношениям по составлению проектов бюджетов, а также рассмотрению и утверждению законов (решений) о бюджете. Указанную стадию можно представить как правотворческий (законотворческий) процесс. При этом закон (решение) об исполнении бюджета практически не содержит нормативных предписаний.

По содержанию, своему значению эти отношения представляют собой подготовку и осуществление последующего финансового контроля за исполнением бюджетов.

Проверка общего объема доходов осуществляется в целях определения отклонений в объеме полученных доходов и запланированных. Здесь контролирующие органы выявляют причины, по которым доходы бюджета оказались больше или меньше указанных в законе (решении) о бюджете, проводят анализ этих причин, тем самым осуществляя проверку качества прогнозирования доходов.

Анализ предоставленных межбюджетных трансфертов имеет целью проверку, с одной стороны, правильности и объема их выделения, а с другой – выполнения публично-правовым образованием, которое запланировало предоставление межбюджетных трансфертов, своих обязанностей.

Отношения по составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению годовых отчетов об исполнении бюджетов начинаются с подготовки отчета об исполнении бюджета. Проекты годовых отчетов по доходам первоначально составляются администраторами доходов бюджетов.

Завершаются рассматриваемые отношения окончанием правотворческого (законотворческого) процесса, т.е. опубликованием принятого закона (решения).

Отношения по составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению годовых отчетов об исполнении бюджетов имеют неоднородный субъектный состав.

В составлении отчетов об исполнении бюджетов участвуют практически все органы, которые осуществляют расходы или участвуют в формировании доходов и источников финансирования дефицитов бюджетов. При этом выступают они от своего собственного имени.

Рассмотрение и утверждение законов (решений) об исполнении бюджетов осуществляются законодательными (представительными) органами, действующими не от своего имени, а от имени соответствующих публично-правовых образований. В подобном случае публично-правовое образование как собственник контролирует, была ли реализована его воля, выраженная в законе (решении) о бюджете в процессе его исполнения.

Содержание отношений по составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению годовых отчетов об исполнении бюджетов составляют права и обязанности их участников.

С одной стороны, как исполнительные, так и представительные органы обладают абсолютными правами при составлении, внешней проверке, рассмотрении и утверждении годовых отчетов об исполнении бюджетов. Они имеют право самостоятельно подготавливать отчеты об исполнении бюджета, проверять их и т.д. С другой стороны, органы, осуществляющие составление отчетов об исполнении бюджетов, а также органы, осуществляющие другие полномочия на обозначенной стадии бюджетного процесса, несут ответственность перед создавшим их публично-правовым образованием за своевременное и качественное выполнение возложенных на них задач.

Законодательные (представительные) органы при рассмотрении и утверждении законов (решений) о бюджете должны от имени соответствующего публично-правового образования осуществить проверку выполнения плана формирования доходов и осуществления расходов, утвер-

жденного в законе (решении) о бюджете. Ценность рассмотрения и утверждения законов (решений) об исполнении бюджета заключается не в том, чтобы утвердить или не утвердить соответствующий акт, а именно в выявлении отклонений при исполнении бюджета от запланированных показателей. В связи с этим было бы целесообразно закрепить в бюджетном законодательстве отсылочные нормы, которые бы обозначали возможность применения определенных мер реагирования при неправильном исполнении бюджета.

Место правовых норм, регулирующих процесс составления, внешней проверки, рассмотрения и утверждения годовых отчетов об исполнении бюджетов, изменялось в процессе совершенствования бюджетного законодательства. В первоначальной редакции Бюджетного кодекса РФ соответствующие нормы были включены в раздел, посвященный государственному и муниципальному финансовому контролю, что отражало сущность данных отношений, направленных на осуществление контроля со стороны собственника за правильностью использования бюджетных средств. Выделение же указанных правовых норм в настоящее время в отдельный раздел означает, что соответствующие отношения представляют собой отдельную стадию в бюджетном процессе.

Заключение диссертации представляет итоги проведенного исследования, общие выводы, полученные в результате проделанной работы, а также содержит предложения научно-теоретического и практического характера.

ОСНОВНЫЕ РАБОТЫ, ОПУБЛИКОВАННЫЕ ПО ТЕМЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

I. Монографии

1. *Пауль А. Г.* Процессуальные нормы бюджетного права : монография / А. Г. Пауль ; под ред. М. В. Карасевой. – СПб. : Питер, 2003. – 208 с. (13,0 п.л.).
2. *Пауль А. Г.* Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов : монография / А. Г. Пауль ; Воронежский государственный университет. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та., 2011. – 116 с. (7,25 п.л.).
3. Бюджетное и налоговое правовое регулирование : единство и дифференциация : монография / коллектив авторов ; под общ. ред. М. В. Карасевой. – М. : КноРус, 2012. – 160 с. (А. Г. Пауль. – § 1.1, 1.2 Гл. 1; §1.3 Гл. 1 (совм. с М. В. Карасевой) (общий объем – 10,0 п.л., авт. – 2,5 п.л.).
4. *Пауль А. Г.* Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование) / А. Г. Пауль / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Инфотропик Медиа, 2012. – 288 с. (18 п.л.).

II. Научные статьи, опубликованные

в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях

5. *Пауль А. Г.* Правовое регулирование расходов бюджетов / А. Г. Пауль // Вестник Воронежского государственного университета. Сер. : Право. – 2008. – № 1 (4). – С. 243–250 (0,4 п.л.).
6. *Пауль А. Г.* Имущественные отношения по формированию доходов бюджетов : (бюджетно-правовой аспект) / А. Г. Пауль // Вестник Воронежского государственного университета. Сер. : Право. – 2010. – № 2. – С. 260–270 (0,5 п.л.).
7. *Пауль А. Г.* К вопросу о бюджетно-правовом понятии доходов бюджета / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2011. – № 2. – С. 20–23 (0,2 п.л.).
8. *Пауль А. Г.* Система доходов бюджетов / А. Г. Пауль // Вестник Воронежского государственного университета. Сер. : Право. – 2011. – № 2. – С. 370–380 (0,5 п.л.).
9. *Пауль А. Г.* Процессуальные отношения, обеспечивающие исполнения бюджетов по доходам / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2011.

– № 6. – С. 14–18 (0,2 п.л.).

10. *Пауль А. Г.* К вопросу о юридическом значении законов (решений) о бюджете / А. Г. Пауль // *Налоги и финансовое право.* – 2011. – № 10. – С. 151–157 (0,4 п.л.).

11. *Пауль А. Г.* Рассмотрение и утверждение законов (решений) о бюджете по доходам / А. Г. Пауль // *Финансовое право.* – 2012. – № 3. – С. 21–25 (0,3 п.л.).

12. *Пауль А. Г.* Исполнение судебных актов по требованиям к публично-правовым образованиям и государственным (муниципальным) учреждениям / А. Г. Пауль // *Адвокат.* – 2012. – № 2. – С. 12–20 (0,4 п.л.).

13. *Пауль А. Г.* Неимущественные отношения по формированию доходов бюджетов : материально-правовая и процессуальная составляющие / А. Г. Пауль // *Вестник Воронежского государственного университета. Сер. : Право.* – 2012. – № 1. – С. 350–357 (0,45 п.л.).

14. *Пауль А. Г.* Бюджет и акт о бюджете : соотношение понятий / А. Г. Пауль // *Конституционное и муниципальное право.* – 2012. – № 3. – С. 20–27 (0,4 п.л.).

15. *Пауль А. Г.* Обращение взыскания на средства бюджетов при исполнении судебных актов о возврате (возмещении) излишне уплаченных (взысканных) сумм доходов / А. Г. Пауль // *Финансовое право.* – 2012. – № 8. – С. 11–13 (0,2 п.л.).

16. *Пауль А. Г.* Право собственности на средства бюджетов в решениях Конституционного Суда Российской Федерации / А. Г. Пауль // *Российское правосудие.* – 2012. – № 4. – С. 68–79 (0,8 п.л.).

17. *Пауль А. Г.* Составление, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение годового отчета об исполнении бюджетов по доходам / А. Г. Пауль // *Финансовое право.* – 2012. – № 12. – С. 10–13 (0,5 п.л.).

18. *Пауль А. Г.* К вопросу о субъектах бюджетного права / А. Г. Пауль // *Финансовое право.* – 2013. – № 6. – С. 14–17 (0,5 п.л.).

19. *Пауль А. Г.* Правовое регулирование отношений по возврату излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов / А. Г. Пауль // *Налоги и налогообложение.* – 2013. – № 10. – С. 765–773 (0,4 п.л.).

20. *Пауль А. Г.* Проблемы современного понимания бюджетного процесса / А. Г. Пауль // *Финансовое право.* – 2013. – № 11. – С. 13–16 (0,4 п.л.).

21. Пауль А. Г. К вопросу о предмете бюджетного права / А. Г. Пауль // Государство и право. – 2014. – № 2. – С. 57–66 (0,5 п.л.).

III. Научные статьи, опубликованные в материалах международных, всероссийских и межрегиональных конференций

22. Пауль А. Г. Финансово-правовое регулирование отношений собственности на бюджетные средства / А. Г. Пауль // Финансовый механизм и его правовое регулирование : материалы Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. / под ред. Е. В. Покачаловой, О. Ю. Бакаевой. – Саратов : Издат. центр СГСЭУ, 2003. – Ч. 2. – С. 57–60 (0,2 п.л.).

23. Пауль А. Г. Финансово-правовое регулирование отношений собственности на бюджетные средства / А. Г. Пауль // Финансовый механизм и его правовое регулирование : тезисы докладов Междунар. науч.-практ. конф. – Саратов : Изд-во СГСЭУ, 2003. – С. 99–100 (0,1 п.л.).

24. Пауль А. Г. Налоговое право и право собственности / А. Г. Пауль // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory) : материалы Междунар. науч. конф. (Воронеж, 4–6 сентября 2007 г.) / под ред. М. В. Карасевой. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2007. – С. 73–77 (0,25 п.л.).

25. Paul A. Russian Budget Law and Globalization / A. Paul // Gospodarka I Finanse W Warunkach Globalizacji, tom 2. – Toruń : Wyższa Szkoła Bankowa, 2008. – P. 65–70 (0,25 п.л.).

26. Пауль А. Г. Бюджетное право : итоги формирования и перспективы развития / А. Г. Пауль // Правовые реформы в современной России : значение, результаты, перспективы : материалы науч.-практ. конф., посвященной 50-летию юбилею юридического факультета Воронежского государственного университета (Воронеж, 20–21 ноября 2008 г.). – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2009. – Вып. 5, ч. 3 : Финансовое право. Сер. : Юбилеи, конференции, форумы. – С. 149–156 (0,4 п.л.).

27. Пауль А. Г. Роль бюджетного права в системе финансового права / А. Г. Пауль // Система фінансового права : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (27–28 травня 2009 р., Одеська національна юридична академія). – Одеса : Фенікс, 2009. – С. 208–212 (0,2 п.л.).

28. Paul A. G. Budget Expenditure Regulation in Russia : Evolution and Nowadays Reforms / A. G. Paul // System Finansów Publicznych. Prawo Finansowe Wobec Wyzwań XXI Wieku. – Warszawa : CeDeWu Sp. Z.o.o, 2010. – P. 179–183 (0,2 п.л.).

29. *Paul A. G. Russian Budget Law and Financial Crisis / A. G. Paul // Public Finance and Financial Law in the Context of Financial Crisis in Central and Eastern Europe. – Bialystok–Lwow, 2010. – P. 131–135 (0,2 п.л.).*

30. *Пауль А. Г. Реформирование бюджетного законодательства России и международный финансовый кризис / А. Г. Пауль // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи : практика правозастосування і шляхи і вдосконалення : збірник тез доповідей за матеріалами Міжнародної наук.-практ. конф. (4–5 червня 2010 р.). – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – С. 189–192 (0,2 п.л.).*

31. *Пауль А. Г. Исполнение бюджетов : проблемы понимания / А. Г. Пауль // Системообразующие категории в финансовом праве : состояние и перспективы трансформации : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г.). – Харьков : НИИ гос. стро-ва и мест. самоупр., 2010. – С. 135–136 (0,1 п.л.).*

32. *Paul A. G. Russian Budget Law and Promotion of Economic Growth / A. G. Paul // Актуальные проблемы финансов и финансового права с точки зрения фискального и монетарного поощрения хозяйственного роста в странах средней и восточной Европы : сб. материалов Междунар. науч. конф. – Прага, 2010. – С. 519–524 (0,25 п.л.).*

33. *Пауль А. Г. Обращение взыскания на средства бюджетов при исполнении судебных актов о возврате (возмещении) излишне уплаченных (взысканных) сумм / А. Г. Пауль // Проблемы совершенствования бюджетной политики регионов и муниципалитетов : материалы X науч.-практ. конф. (28–30 сентября 2011 г.). – Петрозаводск : Изд-во ПетрГУ, 2011. – С. 149–152 (0,2 п.л.).*

IV. Научные статьи, опубликованные в иных изданиях

34. *Пауль А. Г. Понятие и значение процессуальных норм в финансово-правовом регулировании / А. Г. Пауль // Трибуна молодых ученых : сб. науч. трудов аспирантов и соискателей юридического факультета / под ред. Ю. Н. Старилова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2000. – Вып. 1. – С. 124–136 (0,5 п.л.).*

35. *Пауль А. Г. Бюджетно-процессуальные нормы отдельных стадий бюджетного процесса / А. Г. Пауль // Юридические записки / под ред. Ю. Н. Старилова. – Воронеж, 2001. – Вып. 14 : Единое правовое пространство России : материальные и процессуальные проблемы обеспечения и защиты. – С. 72–88 (0,75 п.л.).*

36. *Пауль А. Г.* Бюджетно-процессуальные производства и процедуры / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2001. – № 2. – С. 16–20 (0,25 п.л.).
37. *Пауль А. Г.* Процессуальные нормы бюджетного права / А. Г. Пауль // Право и политика. – 2001. – № 5. – С. 35–41 (0,3 п.л.).
38. *Пауль А. Г.* Некоторые результаты деятельности Конституционного Суда РФ в области налогообложения и их значение для теории и практики финансового права / А. Г. Пауль // Ваш налоговый адвокат. – 2003. – № 4. – С. 86–91 (0,3 п.л.).
39. *Пауль А. Г.* Основные подходы к исследованию структуры бюджетного процесса / А. Г. Пауль // Научные труды РАЮН. Вып. 3 : в 3 т. – М. : Юрист, 2003. – Т. 3. – С. 540–545 (0,3 п.л.).
40. *Пауль А. Г.* Положения Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года в теории и практике финансового права / А. Г. Пауль // Ваш налоговый адвокат. – 2003. – № 4. – С. 91–93 (0,15 п.л.).
41. *Пауль А. Г.* Понятие доходов бюджета / А. Г. Пауль // Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. – Черновцы : Рута, 2003. – Вып. 2. – С. 121–134 (0,6 п.л.).
42. *Пауль А. Г.* Практика, формирующая право / А. Г. Пауль // ЭЖ-Юрист. – 2003. – Декабрь (№ 49). – С. 10 (0,05 п.л.).
43. *Пауль А. Г.* Виды доходов бюджета / А. Г. Пауль // Юридические записки / под ред. Ю. Н. Старилова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2004. – Вып. 17 : Государственная власть в России : проблемы осуществления и развития. – С. 150–161 (0,5 п.л.).
44. *Пауль А. Г.* К вопросу о понятии доходов бюджета / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2004. – № 3. – С. 25–28 (0,2 п.л.).
45. *Пауль А. Г.* Финансово-правовое регулирование отношений собственности / А. Г. Пауль // Журнал российского права. – 2004. – № 1. – С. 21–30 (0,45 п.л.).
46. *Пауль А. Г.* Расходы бюджетов : понятие и особенности правового регулирования / А. Г. Пауль // Научные труды РАЮН. Вып. 5 : в 3 т. – М. : Юрист, 2005. – Т. 1. – С. 672–675 (0,2 п.л.).
47. *Пауль А. Г.* Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов : (бюджетно-правовое исследование) / А. Г. Пауль // Финансовое право. – 2006. – № 9. – С. 14–17 (0,4 п.л.).

48. *Paul A.* Finanse samorządu terytorialnego w Federacji Rosyjskiej / *A. Paul* // *Władza i Finanse Lokalne w Polsce i Krajach Ościennych* / pod redakcją Eugeniusza Ruskowskiego i Bogdana Dolnickiego. – Bydgoszcz – Białystok – Katowice : Oficyna Wydawnicza BRANTA, 2007. – P. 273–287 (0,7 п.л.).

49. *Пауль А. Г.* Бюджет – ось бюджетно-правового регулирования / *А. Г. Пауль* // *Финансовое право*. – 2007. – № 11. – С. 7–10 (0,4 п.л.).

50. *Пауль А. Г.* Бюджетно-правовые обязательства по формированию доходов бюджетов (доходно-бюджетные обязательства) : понятие и общая характеристика / *А. Г. Пауль* // *Профессор и научная школа : к юбилею д-ра юрид. наук М. В. Карасевой*. Сер. : Юбилеи, конференции, форумы / отв. ред. Ю. Н. Стариков. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2007. – Вып. 3. – С. 107–117 (0,5 п.л.).

51. *Paul A.* Basic Questions of Russian Budget Law Reform / *A. Paul* // *Białostockie studia prawnicze, zeszyt 5*. – Białystok, 2009. – P. 177–184 (0,4 п.л.).

52. *Пауль А. Г.* Эволюция бюджетно-правового регулирования права собственности в решениях Конституционного Суда Российской Федерации / *А. Г. Пауль* // *Публичные финансы и налоговое право : ежегодник* / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та., 2011. – Вып. 2 : Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы. – С. 50–60 (0,5 п.л.).

53. *Пауль А. Г.* Закон (решение) о бюджете: правовая природа и специфика / *А. Г. Пауль* // *Государственный аудит. Право. Экономика*. – 2012. – № 1. – С. 97 – 101 (0,5 п.л.).

54. *Пауль А.* К вопросу о понимании бюджетного процесса / *А. Пауль* // *Налоги и финансы*. – 2013. – № 6. – С. 20–23 (0,4 п.л.).

V. Главы в учебниках и учебных пособиях

55. *Пауль А. Г.* Бюджетный процесс // *Финансовое право Российской Федерации : учебник* / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 2006. – Гл. 11. – С. 232–256 (1,0 п.л.).

56. *Пауль А. Г.* Правовое регулирование межбюджетных отношений // *Финансовое право Российской Федерации : учебник* / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 2009. – Гл. 13. § 1, 2. – С. 229–233 (0,25 п.л.).

57. *Пауль А. Г.* Бюджетный процесс // *Финансовое право Российской Федерации : учебник* / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 2009. – Гл. 13. § 1, 2. – С. 229–233 (0,25 п.л.).

ской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 2009. – Гл. 14. – С. 256–278 (1,0 п.л.).

58. *Пауль А. Г.* Бюджетный процесс // Финансовое право России : учеб. пособие / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юрайт, 2009. – Гл. 8. §1–6. – С. 177–195 (0,8 п.л.).

59. *Пауль А. Г.* Источники бюджетного права // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 3. § 3. – С. 58–63 (0,25 п.л.).

60. *Пауль А. Г.* Правовое регулирование межбюджетных отношений // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 7. § 1, 2. – С. 153–158 (0,25 п.л.).

61. *Пауль А. Г.* Общая характеристика бюджетного процесса и его структура // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 9. – С. 192–209 (0,75 п.л.).

62. *Пауль А. Г.* Правовой режим составления проектов бюджетов // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 10. § 1, 2. – С. 209–216 (0,3 п.л.).

63. *Пауль А. Г.* Правовой режим рассмотрения и утверждения проектов бюджетов // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 11. § 1, 2. – С. 233–236 (0,2 п.л.).

64. *Пауль А. Г.* Правовой режим исполнения бюджетов // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 12. § 1, 4. – С. 245–261 (0,75 п.л.).

65. *Пауль А. Г.* Бюджетная отчетность // Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасевой. – М. : Эксмо, 2010. – Гл. 13. – С. 281–282 (0,1 п.л.).

66. *Пауль А. Г.* Бюджетный процесс // Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. – М. : КноРус, 2012. – Гл. 6. – С. 95–112 (0,75 п.л.).

67. *Пауль А. Г.* Правовое регулирование межбюджетных отношений // Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : КноРус, 2012. – Гл. 13. § 1, 2. – С. 214–218 (0,2 п.л.).

68. *Пауль А. Г.* Бюджетный процесс // Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : КноРус, 2012. – Гл. 14. – С. 241–265 (1,0 п.л.).

69. *Пауль А. Г.* Межбюджетные трансферты // Финансовое право России : учеб. пособие для бакалавров / отв. ред. М. В. Карасева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013. – Гл. 6. § 4. – С. 142–146 (0,2 п.л.).

70. *Пауль А. Г.* Бюджетный процесс // Финансовое право России : учеб. пособие для бакалавров / отв. ред. М. В. Карасева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013. – Гл. 8. – С. 162–184 (1,0 п.л.).