
ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ И СОВРЕМЕННОЕ ОБЩЕСТВО

ПРАВОВОЕ ОБРАЗОВАНИЕ, ФОРМИРОВАНИЕ ПРАВОСОЗНАНИЯ НАСЕЛЕНИЯ И ПРОФИЛАКТИКА ПРЕСТУПНОСТИ

УДК 340.155.4

Д.В. Зорилэ¹

К ВОПРОСУ О ФОРМИРОВАНИИ ПРИНЦИПОВ И ПОНЯТИЙ НАЛОГОВОГО ПРАВА В ХОДЕ РАЗРАБОТКИ ИМПЕРСКОГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ГЕРМАНИИ В 20-е гг. XX ВЕКА

D.V. Zorile

TAXATION PRESCRIPTIONS PRINCIPLES AND CONCEPTS DURING FORMATION OF IMPERIAL TAXATION LAW IN GERMANY IN THE 20th YEARS OF THE XXth CENTURY

Имперская конституция 1919 года (Веймарская) в ст. 8 закрепила за империей законодательные полномочия по налогам, «поскольку они целиком или полностью взимаются для ее целей» (Reichsgesetz-Blatt (RGBl.) Die Verfassung des Deutschen Reiches 11. August 1919. S. 1383). В этой связи возникла необходимость единообразного регулирования общей части имперского налогового права, включая разработку основных понятий, принципов налогообложения. Значение общих принципов для налогового права опреде-

лил известный немецкий правовед К. Типке: «Основной закон отрасли права должен устанавливать его фундаментальные принципы, конкретизировать основные конституционные права и интерпретировать их с позиций специфики налогового права» [1]. В ходе финансовой реформы М. Эрцбергера 1919–1920 годов были законодательно закреплены некоторые ключевые положения, развившие принципы налогообложения конституции 1919 года. В частности, ч. 1 ст. 133 конституции гласит: «Все граждане обязаны нести личные повинности в пользу государства и общества согласно закону» (RGBl. S. 1383). С конституционным принципом равенства граждан (абз. 1 ст. 109 Конституции) коррелировал

¹ Кандидат юридических наук, доцент, докторант кафедры истории государства и права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

© Зорилэ Д.В., 2016.

также принцип соразмерности (*Gleichmässigkeit*) налогообложения, закрепленный в ст. 134 конституции: «Все граждане без различия принимают участие в государственных тяготах соразмерно своим средствам и согласно закону» (RGBl. 1919 S. 1383). Принципы налогообложения, и по настоящее время сохранившие основополагающий характер для налоговой теории и практики Германии, были реализованы в нормах Имперского положения о налогах и иных платежах (ИПНП), одном из центральных нормативных актов финансовой реформы 1919 года. К ним, в частности, относятся: принцип унификации (*Vereinheitlichung*), принцип соразмерности (*Gleichmässigkeit*) и принцип справедливости (*Gerechtigkeit*) налогообложения. ИПНП, так же как конституция, было принято Национальным (учредительным) собранием в Веймаре и считалось одним из первостепенных документов для дальнейшего развития страны.

Ход обсуждения законопроекта ИПНП в рейхстаге наглядно демонстрирует, что принципы налогообложения имели не только абстрактно-декларативный, но и вполне прикладной, прагматический характер. Так, имперский министр финансов М. Эрцбергер связывал их значение с необходимостью повысить собираемость налогов: «Мы пересмотрим все источники налоговых поступлений, полностью их обновим, а недействующие – задействуем. Нам придется полностью перестроить устаревшую систему податей, чтобы снова не упустить имеющихся источников налогов». Наряду с задачей освоения новых источников возникла вторая большая задача – унификация процедуры взимания налогов: «Налоги должны с помощью максимально эффективной и справедливой техники взимания давать максимальные поступления. Только если удастся и то и другое, мы можем надеяться, что огромные задачи в этой сфере могут быть реализованы не только на бумаге, но и в жизни» [2, с. 2365]. Принцип унификации нашел реализацию, в частности, в распространении действия ИПНП на все имперские налоги (§ 1 Распоряжения о введении в действие ИПНП): «С вступлением в силу Имперского положения о налогах и иных платежах все его предписания распространяются на все налоговые дела и все налоговые правонарушения, поскольку в Положении не установлено иное» (RGBl. 1919. Verordnung zur Einführung der Reichsabgabenordnung. 18. Dez. 1919. S. 2101).

По словам теоретика финансового права 1920-х г. А. Гензеля, «существенная защита прав налогоплательщика заключается уже в упорядочении процедуры налогообложения. В такой

ситуации налогоплательщик имеет возможность эффективно защитить свои права перед финансовым органом уже в ходе этой процедуры, которая в норме исчерпывает налоговые правоотношения» [3. S. 19]. Подробное изложение структуры финансовых органов в части первой ИПНП (§§ 8–50), а также процедуры налогообложения во второй части (§§ 51–354) позволяли налогоплательщику самостоятельно контролировать работу чиновников и взаимодействовать с ними, одновременно способствуя единообразию правоприменения. Защита прав налогоплательщика и единообразия правоприменительной практики обеспечивались также учрежденным в 1918 году Имперским финансовым судом, который имел, в том числе, функцию апелляционной инстанции по спорам налогоплательщиков и финансовых органов [11].

Одной из особенностей налоговой реформы 1919–1920 годов являлось, по мнению исследователей, повышенное внимание законодателя к проблеме взаимозависимости налогообложения и экономического развития [4, с. 19]. ИПНП 1919 года стал на момент принятия «единственным немецким законом, который затрагивал вопрос метода правоприменения» [1]. § 4 ИПНП предписывал учитывать цель закона, в особенности экономическое значение налоговых законов: «При толковании налоговых законов следует принимать во внимание их цель, экономическое значение и складывающиеся обстоятельства» (RGBl. S. 1993). М. Эрцбергер указывал на роль налогов как инструмента борьбы с финансовым кризисом: «Налоговое бремя должно рассматриваться как единое экономическое целое. Высочайшая справедливость – с одной стороны, строгость – с другой. Только когда будут соблюдены эти предпосылки, появятся надежда и возможность сохранить Германию, и мы уберемся от тяжелого несчастья с неизбежностью стать государственным банкротом, что означает стать национальным банкротом (*Volksbankrott*)» [2. S. 2362].

Практическое значение принципов законности (*Gesetzmässigkeit*) и равномерности (*Gleichmässigkeit*) налогообложения очень точно определил К. Типке, указывая на необходимость обозначения морально-этических основ налогового права, а также соблюдения принципа налогообложения в соответствии с экономической эффективностью (*Leistungsfähigkeit*) как одного из фундаментальных для налогового права: «Именно в налоговом праве моральный аспект не является само собой разумеющимся. В налоговом праве с его набором многочисленных,

отчасти только исторически объяснимых, налогов действительно необходим фундаментальный, объединяющий весь правовой материал структурный принцип, руководящая идея, оказывающая влияние на толкование, на восполнение пробелов в законодательстве, на применение свободы усмотрения и принципа равенства». По мнению К. Типке, правоприменение в налоговой сфере, в том числе судебное, действительно нуждалось в наличии такого принципа: «Самодовольный позитивизм некоторых высоких судебных решений, к сожалению, уводит в сторону от вопросов справедливости налогового права. Слишком многие судебные решения производят впечатление случайных из-за чисто технического оперирования понятиями. Поэтому ясным требованием соответствия налогообложения экономической эффективности следовало бы четко дать понять правоприменителю, какой основополагающей оценке следует подвергнуть отдельные законодательные положения. За счет этого многие решения финансовых судов приобрели бы внутреннюю убедительную силу» [1].

М. Эрцбергер призывал к обеспечению социальной справедливости налогов и как к способу достижения правильного баланса прямого и косвенного налогообложения: «Правильный учет имущества создал серьезную основу для перестройки всего финансового здания на принципе социальной справедливости. Таким образом мы можем рассчитывать на более определенные суммы поступлений и на этом основании более правильно выстроить завершенную налоговую систему. Когда будет учтено действительное имущественное положение каждого лица, автоматически поступления от остальных налогов будут относительно выше, чем они были бы при равных ставках, но при более сильном уклонении от уплаты налогов, иными словами: ставки прямых налогов можно сохранять на низком уровне, если точно определены основные источники доходов». М. Эрцбергер видел свою задачу в обеспечении «социальной справедливости не только между бедным и богатым, но и налоговой справедливости между теми слоями, которые несут одинаковое налоговое бремя на имущество и доходы. Когда широкие народные массы увидят, что правительство всерьез стремится к этому, и что оно облагает налогом имущество до допустимой границы возможностей народного хозяйства, то с моральной точки зрения будет открыт путь к такому устройству и системы косвенных налогов, какое необходимо исходя из состояния финансов. Тогда будет возможно создание системного, внутренне сбалансированного, спра-

ведливого распределения бремени косвенных налогов» [2. S. 2369]. Принцип справедливости закрепил § 6 ИПНП: «Когда в соответствии с законом органы власти принимают решение по своему усмотрению, они должны действовать на основе права и справедливости (Billigkeit)» (RGBl. S. 1993).

Принцип справедливости налогообложения нашел отражение также в абз. 1, 2 § 108 ИПНП, предоставлявшем чиновникам довольно широкие полномочия в некоторых случаях смягчать налоговое бремя: «Имперский министр финансов вправе в отдельных случаях полностью или частично снижать налоги, чье взимание по положению вещей являлось бы несправедливым (unbillig), или в подобных случаях распорядиться о возмещении или зачете уже уплаченных налогов. Данные полномочия в определенном рода случаях могут быть переданы финансовым ведомствам земель или подчиненным им финансовым ведомствам.

В определенном рода случаях имперский министр финансов с одобрения рейхсрата вправе устанавливать из соображений справедливости всеобщее освобождение от налогов или их снижение, а также возмещение или зачет уже уплаченных налогов» (RGBl. S. 1993). Принципы соразмерности и справедливости налогообложения реализовались также в установлении дифференцированных налоговых ставок, зависевших от размера дохода, – в введении не облагаемого налогом прожиточного минимума и налоговых льгот с учетом состава семьи, особого социального положения и в иных случаях, что закреплялось отдельными налоговыми законами. Многочисленные льготы стали одной из характерных особенностей германского налогового права, и в то же время – предметом критики со стороны специалистов.

К началу XX века накопилась практика уклонения от уплаты налогов с помощью различного рода юридических уловок, и законодатель попытался противостоять ей. Вся сложность затронутой проблематики отразилась на обсуждении проекта § 5 ИПНП, в соответствии с которым налоговую повинность нельзя избежать с помощью злоупотребления правом, применяя нормы гражданского законодательства. В рейхстаге этому параграфу было уделено много внимания, он обосновывался следующим образом: «Есть необходимость, которая исходя из опыта прошлых лет оказалась неминуемой. Планомерный обход закона, злонамеренная спекуляция, определенным образом технически и научно обоснованная и организованная, получили такое распростра-

нение, что грозят парализовать применение наших будущих налоговых законов». Ставилась задача «поставить этой практике такие заслоны, внешние барьеры в виде формулировок закона, которые не позволят некоторым хорошо образованным спекулянтам легко отбросить их в сторону или использовать в своих интересах» [4. S. 3683]. § 5 ИПНП был принят в следующей редакции: «С помощью злоупотребления формами и конститутивными возможностями гражданского права нельзя обходить или снижать размер налоговой повинности».

Злоупотребление в смысле абз. 1 имеет место: 1) в случаях, когда закон предписывает облагать налогом экономические события, факты, отношения в соответствующей им правовой форме, для избежания уплаты налогов (*Umgehung*) выбираются не соответствующие им, необычные правовые формы или совершаются правовые сделки, и 2) по положению вещей и по образу действий, или по тому, как следовало действовать, для участвующих в основном достигнут тот же экономический успех, который был бы достигнут, если была бы выбрана правовая форма, соответствующая этим экономическим событиям, фактам и отношениям, и 3) некоторые правовые детали, которые влечет за собой избранный путь, действительно не имеют никакого значения или имеют лишь незначительное значение.

Если налицо злоупотребление, то принятые (для уклонения) меры не имеют значения для налогообложения. «Налоги следует взимать так, как они должны были бы взиматься при правовой форме, подобающей экономическим событиям, фактическим обстоятельствам. Налоги, уже уплаченные на основании мер, которые подлежат признанию как недействительные, возмещаются по заявлению после вступления в законную силу решения о признании этих мер недействительными» (RGBl. Reichsabgabenordnung. S. 1993). ИПНП предписывало различать уклонение от уплаты налогов (*Steuerhinterziehung*), например с помощью изготовления фиктивных документов и т.п., и избежание налогообложения (*Steuerungumgehung*). Первое предполагало применение недозволенных действий, чтобы предотвратить налогообложение, второе имело место, когда субъект налоговой повинности создает такое обстоятельство, которое совсем не подлежит налогообложению, либо подлежит обложению не в том размере, как иное, сходное с ним обстоятельство [6]. Депутаты разъясняли необходимость такого подхода: «Кто не имеет твердого дохода, кто занят в ремесленном, про-

мышленном производстве и торговле, чей доход не является прозрачным, как у рабочего или служащего, имеет возможность уклоняться от своей обязанности платить налог. Поэтому мы ввели в закон (ИПНП. – прим. ЗДВ) наряду с понятием “уклонение от уплаты налогов” (*Steuerhinterziehung*) также понятия “избежание налогообложения”, “умышленное неправильное ведение бухгалтерских книг” (*Steuerungumgehung*, *Steuergefährdung*). Мы хотим сделать их наказуемыми, чтобы эти пути и способы ухода от налога получили оценку более широкой общественности» [5. S. 3672]. Попытка дать определение этих мало разработанных в праве понятий, отграничив их друг от друга, отражена в сложном и громоздком § 359 ИПНП: «Лицо, которое для собственной выгоды или выгоды другого лица приобретает обманным путем неоправданные налоговые преимущества или умышленно действует с целью уменьшения налоговых выплат, подлежит наказанию за уклонение от уплаты налогов (*Steuerhinterziehung*), предусмотренных отдельными законами. Минимальный размер денежного штрафа составляет двадцать марок, если не установлен иной размер.

Виновным в уклонении от уплаты налогов является также лицо, которое предназначенные для освобождения от налогов или для получения налоговых преимуществ вещи использует в целях, которые не соответствуют тем, которые предполагало полученное им освобождение от налогов или налоговое преимущество, и для собственной выгоды или выгоды другого лица, умышленно избегает заблаговременно уведомить об этом финансовое ведомство для ухода от налогов или для получения налоговых преимуществ.

Достаточно того, что вследствие этого действия была начислена меньшая сумма налога или налоговое преимущество было неправомерно сохранено или установлено. Для наложения наказания не имеет значения, подлежала ли бы начисленная сумма уменьшению по иным основаниям, или налоговое преимущество могло бы быть истребовано по другим основаниям.

Избежание налогообложения (*Steuerungumgehung*) (§ 5) подлежит наказанию так же, как уклонение от уплаты налогов (*Steuerhinterziehung*), только в случае если снижение налоговых выплат или достижение неоправданных налоговых преимуществ было вызвано тем, что совершившее эти действия лицо умышленно нарушило обязанности, которые налагаются на него в целях исполнения налоговой обязанности» (RGBl. S. 1993).

При обсуждении § 5 ИПНП затрагивалась тема соотношения норм налогового права не только с конституционным, но и с другими базовыми отраслями – административным, гражданским, уголовным. В силу синтетического характера отрасли налогового права, находящейся на стыке частных и публичных интересов, указывалось на необходимость более тщательной проработки специфических вопросов собственно налогового права, «выходящих за рамки гражданско-правовых и уголовно-правовых категорий». В частности, в рейхстаге в ходе дебатов звучали следующие высказывания: «Налоговое право – часть публичного права». Возникает вопрос: как соотносится налоговое право с действующим частным и публичным правом? Частично ИПНП ответило на этот вопрос: при наличии пробелов (в налоговом праве. – прим. ЗДВ) оно отсылает к нормам частного и публичного права, к уголовному, уголовно-полицейскому, к гражданско-процессуальному. Поскольку пробелы все же остаются, в комитете (рейхстага. – прим. ЗДВ) нам было очевидно, что ответ следует выводить из гражданского и из других отраслей права. Но гражданского права не всегда достаточно. Гражданское право пошло по своему пути развития. Мы же пришли к тому, чтобы в ИПНП сформулировать некоторые положения иначе, чем в гражданском праве». Для предотвращения уклонения от уплаты налогов депутаты предлагали ввести новые юридические конструкции: «Налогоплательщику, неспециалисту, непонятно, как можно с помощью пробелов в гражданском праве находить пути уклонения от обязанности платить налог. Мы хотим устранить всякую возможность легального ухода от уплаты налогов, поэтому некоторые положения гражданского законодательства мы сформулировали иначе, чем в действующем законодательстве, например: § 80 – Законная презумпция собственности, § 62 – определение понятия места жительства, §§ 4, 5, 6 ИПНП. Фискальные органы имеют возможность выйти за рамки формального гражданского права и с позиций налогового права толковать правовые явления частной жизни... исходя из сути вещей» [5. S. 3672]. В соответствии с поставленной задачей, ИПНП закрепил так называемую законную презумпцию собственности (*Rechtsvermutung für Eigentum*) – конструкцию, отличную от нормы § 903 ГГУ, установившей правомочия собственника: «Собственник вещи властен, насколько тому не препятствуют закон или права третьих лиц, распорядиться вещью по своему усмотрению и устранять других от всякого на нее воздействия» [7, с. 605]. Закре-

пленная в § 80 ИПНП презумпция, более сходная с конструкцией владения по ГГУ как фактического господства лица над вещью, облегчала налоговым органам установление плательщика налогов на имущество: «Лицо, обладающее предметом как принадлежащим ему, по смыслу налоговых законов рассматривается как собственник (*Eigentümer*). Поскольку не предписано иное, предварительный наследник (*Vorerbe*) и получатель выделенной из наследства доли супруга (*Vorvermächtnisnehmer*) после исполнения завещательного отказа приравнивается к собственнику, равно как и владелец фидеикомисса, лена или родового имущества, домовладения или иного имущества, регулируемого законодательством земель (ст.ст. 57–59 Вводного закона Германского гражданского уложения)» (RGBl. S. 1993). С учетом налогово-правовой специфики, для упрощенного определения места уплаты налогов § 62 ИПНП ввел также следующее понятие места жительства: «В смысле налоговых законов лицо имеет место жительства там, где оно обладает квартирой при таких обстоятельствах, которые позволяют заключить намерение продолжать обладать ею.

Служебное место жительства в смысле налоговых законов имеют лица, для которых его арендуют публичное учреждение или публичная служба на длительный срок. Такое место жительства находится в том месте, где лицам положено находиться для занятия своей профессией» (RGBl. S. 1993).

ИПНП (абз. 1 § 175) четко регламентировало полномочия налоговых ведомств, предоставляя им широкие полномочия: «Служащие финансовых ведомств и их уполномоченные вправе заходить на земельные участки и в помещения налогоплательщика, чтобы на месте совершать необходимые в интересах налогообложения оценки внутри обычных предпринимательских или рабочих пространств. Лица, обязанные уплачивать налоги, должны предоставлять им любые сведения и информацию, которые им необходимы» (RGBl. S. 1993). § 401 ИПНП регулировал также взаимодействие налоговых органов с другими правоохранительными ведомствами: «Финансовые органы могут ходатайствовать о проведении обысков перед компетентными органами и должностными лицами, установленными Уголовно-процессуальным кодексом. По их требованию указываемые ими должностные лица привлекаются для проведения выемок. Предметы, которые изымаются на хранение или под арест, передаются финансовым органам» (RGBl. S. 1993). Стремясь обеспечить эффективную ра-

боту налоговых органов, законодатель не упускал из вида также необходимость сохранения конфиденциальности частной жизни, в общем виде закрепленную в статьях 115 (неприкосновенность жилища) и 117 (тайна переписки и переговоров) Конституции 1919 года (RGBl. S. 1383). Такой подход соответствовал традиции германского налогового права «не выставлять в фискальных интересах частную жизнь отдельного человека на обозрение государства и не подвергать его лишним вопросам». Так, южнонемецкое право налогообложения прибыли (Ertragssteuer), претерпевшее влияние французского права, принципиально облагало налогами только «очевидные с точки зрения рыночных отношений процессы». Прусская система, подверженная английскому влиянию подоходного налогообложения (Einkommensteuer), была ориентирована лишь на установление принадлежности лица к определенному налоговому классу, чтобы «предотвратить инквизиционные процедуры» [8. S. 146].

Соблюдение принципа конфиденциальности по ИПНП предполагало также обязанность соблюдения налоговой тайны, а также санкции за ее разглашение по § 376 ИПНП (абз. 1, 2): «Служащие (§ 10 абз. 1–4), которым по долгу службы или при исполнении служебных обязанностей стали известны обстоятельства налогоплательщика, непосредственно передают их иным лицам, или незаконно используют производственные или промышленные секреты, которые им стали известны тем же путем, подлежат наказанию денежным штрафом в размере до трех тысяч марок или тюремным заключением на срок до шести месяцев.

Если деяние совершено в корыстных целях или по умыслу нанести вред налогоплательщику, денежный штраф может быть повышен до тридцати тысяч марок и вместо или наряду с ним назначено тюремное заключение, а также наложен запрет на замещение публичных должностей сроком до пяти лет» (RGBl. S. 1993).

ИПНП разграничило также предметы регулирования налогового и уголовного права, уделив материальным и процессуальным вопросам налоговых правонарушений специальный раздел (Часть третья. §§ 355–444) и определив в качестве критерия для разграничения уголовного преступления и налогового правонарушения соответствующую нормативную базу. Согласно § 355 ИПНП, «Уголовный кодекс действует, поскольку налоговые законы не предписывают иное». Абз. 1 § 356 ИПНП ввел новое понятие «налоговое нарушение», дав ему легальную дефиницию: «Налоговые правонарушения в смыс-

ле этого закона – наказуемые нарушения обязанностей, которые налагают налоговые законы в интересах налогообложения» (RGBl. S. 1993).

Таким образом, можно констатировать: в 1920-е годы XX столетия имперское налоговое право Германии постепенно отделялось от базовых отраслей частного и публичного права, вырабатывая специфические принципы и понятийный аппарат, и приобретало черты самостоятельной отрасли с четко обозначенным предметом регулирования и автономным законодательством. Высокое качество и внушительный объем нормотворчества свидетельствуют о «невиданном расцвете», который, по выражению известного немецкого исследователя Готье, переживало налоговое право Германии в 20-х – начале 30-х годов XX века [7. S. 59]. Разрабатывавшаяся в исследуемый период проблематика соотношения основополагающих положений конституционного права и экономического развития (включая его финансовую составляющую) сохраняет свою актуальность для отечественной правовой науки [8].

Литература

1. Tipke, K. Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977 // Juristenzeitung. – 1976. – No 22. – S. 703–706.
2. Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung. Band 329. Stenografische Berichte. Von der 71. Sitzung am 31. Juli 1919 bis zur 90. Sitzung am 3. Oktober 1919. Sitzung 77. 12.08.1919. – Berlin, 1919.
3. Mossbauer, H.H. Der Streitgegenstand im Steuerprozess. – Berlin, 1975.
4. Muscheld, J. Steuerpolitik in der BRD 1949–1982. – Berlin, 1986.
5. Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung. Band 331. Stenografische Berichte. Von der 113. Sitzung am 30. Oktober 1919 bis zur 137. Sitzung am 15. Januar 1920. – Berlin, 1920.
6. Елинский А.В. История развития уголовно-правовых мер борьбы с уклонением от уплаты налогов в Германии в конце XIX – начале XX веков // Налоги и финансовое право. – 2007. – № 8. – С. 366–375.
7. Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран : в 2 т. / отв. ред. д.ю.н., проф. Н.А. Крашенинникова. – М., 2003. – Т. 2. Современное государство и право.
8. Handbuch des Staatsrechts. Band IV. Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung. (Isensee/Kirchhof Hrsg.). – Heidelberg, 1990.

9. Goutier, K. Die Anderung von Steuerverwaltungsakten nach der AO 1977. – Frankfurt/Main, Bern, 1983.

10. Кашкин С.Ю. Конституционная экономика и принципы права Европейского Союза // Право и экономика. – 2005. – № 5. – С. 3–9.

11. Зорилэ Д.В. Становление судов финансовой юрисдикции в Германии в период Веймарской республики // История государства и права. – 2012. – № 23. – С. 36–40.