УДК 336.22
DOI https://doi.org/10.32847/ln.2021.13.23

Смичок Є.М.
к.ю.н., докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ОЦІНОЧНІ ПОНЯТТЯ ЯК ПРИЧИНА ФОРМУВАННЯ СУДОВИХ ДОКТРИН У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Однією з ознак оціночних понять є *широке коло суб'єктів, які здійснюють їх тлумачення*, серед яких: учасники податкових правовідносин (платники податків, контролюючий орган), адвокати, науковці, судді та інші особи. Рівень правосвідомості, наявність фахових знань у сфері юриспруденції та економіки, досвід правозастосування, використання того чи іншого способу тлумачення є тими факторами, які впливають на результат тлумачення – формування у особи розуміння про оціночне поняття та, у деяких випадках, його роз'яснення іншим особам.

Важливим є те, що, до прикладу, розуміння оціночного поняття платником податків, не завжди являється таким, що відповідає його нормативному значенню, закладеному нормотворцем й застосовуваному у певних фактичних обставинах. Разом із тим, таке індивідуальне розуміння платник вкладає в основу власних дій, спрямованих на виконання свого податкового обов'язку або обґрунтування причин його невиконання, що може призвести до негативних наслідків для нього. Трапляються й випадки, про які справедливо зазначає М. П. Кучерявенко, коли наявність оціночних понять може стати підставою для застосування розсуду з боку контролюючого органу [1, с.39]. Будемо відвертими, деколи контролюючий орган може допустити й зловживання дискреційними повноваженнями, у тому числі й щодо вироблення викривленого підходу відносно інтерпретації оціночного поняття. Таким чином, різне розуміння учасниками податкових відносин одного й того ж самого оціночного поняття викликає необхідність залучення до впорядкування податкових відносин, а, отже, й до формування єдиного й сталого підходу до розкриття й практичного використання у подібних обставинах оціночного поняття, через різну інтерпретацію якого виникає конфлікт між платником податків і контролюючим органом, незалежного арбітра – суд.

Із наведеного випливає ще одна ознака оціночних понять – *конкретизація їх змісту у межах правозастосування з прив'язкою до певної фактичної ситуації*. Немає сумнівів у тому, що норма права, у структурі якої міститься оціночне поняття, спрямована на врегулювання певної частини відносин. Презюмується, що множинність підходів до трактування норми одним і тим самим суб'єктом правозастосування, що ладне призвести до правових наслідків для цієї або інших осіб, є недопустимою з огляду на об'єм норми, тобто зміст, який у ній закладений. Як ми вже декілька разів підкреслювали, призначенням одного з суб'єктів творення досліджуваної нами судової доктрини є забезпечення єдності та сталості судової практики, зокрема, й в аспекті розкриття змісту оціночних понять. Відсутність такої єдності та сталості щодо розкриття правових рамок оціночних понять закономірно призводить до порушення принципу правової визначеності, а, отже, й не дотримання принципу верховенства права.

Разом із тим, життя є доволі мінливим, тому практичних випадків, які навіть на перший погляд можуть здатись подібними, однак дійсно такими не є, виникає багато. Як слушно зазначають Р. Ф. Ханова та А. А. Барікова, саме фактичні обставини справи визначають можли-

вість застосування або ж незастосування при її вирішенні правової позиції суду, сформованої раніше [2]. Отже, й конкретизація оціночного поняття має здійснюватися виключно з акцентом на суть відносин, покладених в основу певного податкового спору. З цього вбачається недоцільність механічного підходу до застосування значення оціночних понять, сформованого за допомогою судової доктрини, у кожній ситуації в майбутньому без первинного аналізу цієї ситуації на предмет подібності її зі справами, розглянутими суб'єктом творення судової доктрини у минулому.

Варто відмітити, що конкретизація змісту оціночних понять може здійснюватися не тільки суб'єктами творення судової доктрини у доктрині податкового права, а й усіма іншими особами, які можуть провадити тлумачення відповідного поняття з апеляцією до тієї чи іншої справи, розглянутої або розглядуваної суб'єктам формування судової доктрини. Усі інші особи мають можливість провадити конкретизацію у таких формах: письмово (шляхом ведення юридичного блогу, відображення правової позиції у позовній заяві, формулювання поглядів у наукових працях тощо) або усно (під час виступу на конференції, у суді тощо). Різниця між конкретизацією оціночного поняття, проваджуваною суб'єктами формування доктрини, й іншими особами полягає у ступені обов'язковості для подальшого застосування підходів цих суб'єктів.

Наявність оціночних понять, які перебувають у правовому обігу, *вбачається не тільки із норм права, але й також із судової доктрини*, у межах якої уповноважені на те суб'єкти вводять раніше не застосовувані категорії, зміст яких є також формально невизначеним, тобто не розкритим на законодавчому рівні, однак висвітленим у контексті особливостей певної справи.

До прикладу, Податковий кодекс України жодного разу не згадує про таку характеристику платника податків, як його добросовісність. Більше того, ця риса суб'єктів правовідносин є характерною для галузей приватного права, аніж для галузей публічного права, до останніх із яких входить і податкове право. Про добросовісність платника податків у власних судових рішеннях неодноразово згадував Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду, наділяючи згадане поняття такими позитивними (економічна виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди; достовірність у його бухгалтерській та податковій звітності [3]; відповідність вчинених ним дій господарській меті [4] тощо) й негативними (відсутність у платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування [5] тощо) рисами.

Принагідно відмітити, що особливість оціночних понять, введених судом, полягає у їх оперуванні у контексті практичного випадку, в чому проглядається індивідуальний характер сформованих таким способом понять, на відміну від оціночних понять, які згадані у нормах права й наділені загальними рисами. Разом із тим, вироблене судом оціночне поняття у межах однієї справи не замикає його дію тільки цією справою, а надає підвалини для адаптування його до загального використання у майбутньому, за наявності для того необхідних умов. Наведене свідчить про те, що відповідне оціночне поняття з плином часу трансформує свою природу з явища індивідуального до явища загального.

Вищевикладене надає підстави для уособлення вказаного нами наукового матеріалу у ще одну ознаку оціночних понять – *варіативність способів їх закріплення*, серед яких: нормативний та правозастосовний. Перший спосіб реалізують суб'єкти, уповноважені на розробку і прийняття правових актів, другий – суб'єкти творення судової доктрини у доктрині податкового права. На наше переконання, будь-які інші суб'єкти правозастосування не мають правових підстав для розробки й відображення у власних рішеннях оціночних понять, застосовуваних для впорядкування податкових відносин. У цьому аспекті необхідно

вирізняти введення нового оціночного поняття й конкретизацію вже дійсного поняття.

Незалежно від того, у результаті якого саме способу було закріплене оціночне поняття, його *тлумачення має бути обмежене сукупністю суб'єктивних й об'єктивних запобіжників*, не врахування яких може викликати неправильне, множинне та/або свавільне розуміння таких понять. З огляду на велику кількість суб'єктів, ладних здійснювати тлумачення, вважаємо за доцільне у контексті нашого дослідження розглянути ті запобіжники, якими у власній діяльності мають послуговуватись суб'єкти творення судової доктрини у доктрині податкового права, у тому числі й при формуванні такої доктрини, причина виникнення якої й пов'язана з наявністю оціночних понять.

Суб'єктивними запобіжниками є: правосвідомість осіб, які безпосередньо провадять таке тлумачення; цінності, якими керуються ці особи при інтерпретації оціночних понять; рівень фахових знань та професійного досвіду. Звичайно, виключно суб'єктивними чинниками ефекту щодо якісного тлумачення оціночних понять, а, отже, й формування на основі цього якісної судової доктрини, досягти вкрай важко, знову ж таки, через людський фактор і надмірну узагальненість усіх із вказаних запобіжників.

До об'єктивних запобіжників відносимо: місце закріплення норми права, що містить оціночне поняття, у структурі відповідного нормативно-правового акта, що визначає вектор її застосування (до прикладу, якщо відповідне поняття закріплене в розділі Податкового кодексу України, що регулює питання оподаткування податком на прибуток підприємств, то це поняття не підлягає використанню й тлумаченню при впорядкуванні питань про будь-який інший податок); наявність принципів податкового законодавства; необхідність забезпечення системності тлумачення з врахуванням вже розроблених позицій, якими послуговується правозастосовна практика; можливість врахування доктринальних підходів; дія етичних вимог з необхідності забезпечення авторитету судді та судової влади; фактичні обставини окремої справи; суспільні очікування від судової діяльності, що зумовлює повагу до останньої.

Ще однією вкрай важливою ознакою оціночних понять є *трансформація їх змісту з плином часу*, що відбувається через постійний розвиток суспільних відносин і призводить до додавання до змісту поняття нових характеристик або ж правозастосовне «видалення» з такого змісту вже неактуальних рис. Суспільні відносини не є замкненими самі у собі, вони не можуть бути усталеними, оскільки кожного дня виникає ряд правових і неправових факторів, які впливають на подальшу правозастосовну практику, зокрема, й у частині визначення змісту оціночного поняття. Не є новиною, що законодавчий орган доволі часто вносить зміни до податкового законодавства, які торкаються й аспектів визначення відповідних понять. До 22.05.2020 р. (включно) Податковий кодекс України хоч і закріплював термін «розумна економічна причина (ділова мета)», однак розкривав його значення за посередництвом звернення до такого оціночного поняття, як «економічний ефект». 23.05.2020 р. набрали чинності положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», якими Податковий кодекс України було доповнено поняттям «економічний ефект» [6], підхід до визначення якого до цього часу вже був дещо відкоригований парламентом [7]. Між введенням у дію поняття «економічний ефект» і внесенням змін до його змісту пройшло лише декілька місяців. Суди протягом цих кількох місяців активно працювали над розробкою власних позицій в контексті оперування зазначеним новим поняттям. Доповнення його змісту словосполукою «зокрема, але не виключно» закономірно звертає до трансформації й правозастосовних підходів щодо цього поняття.

У науці протягом багатьох років точиться дискусія з приводу того, чи є наявність оціночних понять у законодавстві негативним явищем, або ж воно тяжіє до явища позитивного. Так, відомий вчений М. І. Бару ще багато років тому підкреслював, що чим менше існує правових норм, що містять оціночні аспекти, тим це краще відображається на практиці правового регулювання [8, с.105]. Більше того, як зазначає сучасний російський дослідник О. В. Дьомін, настільки негативного ставлення до оціночних понять, які закріплені в податковому законодавстві, немає в жодній іншій галузі права [9, с.224].

На наше переконання, нормотворцям слід прагнути до використання у сформованих ними правовим текстам якомога меншої кількості норм оціночного змісту, однак варто визнати, що передбачення на рівні податкового законодавства оціночних понять у сучасних умовах є неминучим. Такі поняття дають змогу особам, які здійснюють правозастосування, відійти від деколи консервативного податкового законодавства та застосовувати його положення тут і зараз таким чином, щоб таке застосування відповідало вимогам часу й обставинам, порушеним у межах конкретної справи. Оціночні поняття обґрунтовують підстави для здійснення широкої пізнавальної діяльності суддями, не обмежують їх у пошуках найбільш прийнятного способу пристосування згаданих понять до життєвого випадку через призму аналізу принципів податкового законодавства.

Керуючись наведеним, під ***оціночними поняттями у податковій галузі правового регулювання*** ми розуміємо поняття, закріплені у межах національного законодавства та судової доктрини в доктрині податкового права, зміст яких є формально невизначеним, що зумовлює здійснення їх тлумачення та конкретизації з прив'язкою до певної фактичної ситуації широким колом суб'єктів правозастосування.

Вважаємо корисним для науки і практики дисертаційне досягнення О. В. Дьоміна стосовно ґрупування на види оціночних понять, якими оперує російське податкове законодавство [9, с.215-216]. За аналогією до проведеного вченим дослідження ми поділили значну кількість оціночних понять, закріплених у нормах Податкового кодексу України, на види залежно від їх специфіки. Так, у податкових нормах містяться оціночні поняття відносно таких явищ:

1) *характеристики контролюючого органу або його діяльності* (сумлінне виконання функцій (пп. 21.1.2 п. 21.1 ст. 21), ефективна робота (пп. 21.1.3 п. 21.1 ст. 21), коректне та уважне ставлення до платників податків (пп. 21.1.5 п. 21.1 ст. 21), неналежне виконання обов'язків (п. 21.2 ст. 21));

2) *характеристики платника податків або його діяльності* (більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні (пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14), збіг тяжких особистих чи сімейних обставин (пп. 112-1.1.2 п. 112-1.1 ст. 112-1), неналежне виконання обов'язків (п. 36.5 ст. 36), кращі управлінські якості (пп. 14.1.40 п. 14.1 ст. 14), реальні показники щодо діяльності платника податків (пп. 14.1.264 п. 14.1 ст. 14));

3) *строків* (негайно (абз. 4 п. 95.5 ст. 95, п. 355.1 ст. 355, абз. 3 п. 32 підрозділ 10 розділу XX), завчасно (98.4))

4) *інформації* (достатня інформація про товари (роботи, послуги) (пп. 14.1.219 п. 14.1 ст. 14));

5) *особливостей майна* (невелика житлова площа (пп. г) пп. 14.1.129.1 пп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14), схожі характеристики, схожі компоненти (пп. 14.1.131 п. 14.1 ст. 14));

6) *правового регулювання контрольованих операцій* (істотні функції, істотні активи, істотні ризики (пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.1 ст. 39), значні відмінності, істотний вплив на фінансовий результат (пп. 39.2.2.1 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39))

7) *характеристики операцій* (аналогічна операція (абз. 7 пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14), органічне вплітання в сюжет (пп. д) пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України)).

Зазначені види оціночних понять не є вичерпними, що свідчить про надмірну перенасиченість Податкового кодексу України значною кількістю таких понять. Разом із тим, цей акт надає визначення багатьом термінам, які використовуються у його тексті. Важко уявити, як виглядала б ст. 14 цього Кодексу, яка й сьогодні є доволі об'ємною, у разі пояснення нею усіх із перелічених понять. З цього вбачається недоцільність як з точки зору юридичної техніки, так і з практичної сторони детально регламентувати ознаки кожного поняття.

У цьому контексті доречно навести позицію В. Косовича, який узагальнив сукупність виділених науковцями підходів до визначення передумов так званого дефінування термінів або ж, простіше кажучи, обґрунтування необхідності визначення терміну на рівні нормативно-правового акта. Такими передумовами є: переосмислення слова, використання нетрадиційної техніки, виникнення множинних асоціацій у зв'язку із використанням певного слова, врахування мети розроблюваного акта нормативного характеру, різне трактування одного й того ж самого поняття представниками науки і практики, запозичення іноземних термінів тощо [10, с.49]. З цього можна зробити висновок, що коли запропоноване до введення поняття не відповідає вказаним передумовам стосовно закріплення його в нормативному акті, то тоді воно має бути залишене поза увагою нормотворця у частині відображення визначення цього поняття в тексті акта.

Передумови закріплення оціночного поняття на рівні нормативно-правового акта ми вже розглянули. На підставі того, що передумови і причини виникнення, зміни або припинення відповідних явищ не є тотожними категоріями, зараз зупинимось на виокремленні причин, які зумовлюють появу у законодавстві оціночних понять. Одразу підкреслюємо, що причини можуть мати як суб'єктивний, так і об'єктивний підтекст, кожен із яких заслуговують на увагу.

Суб'єктивними причинами передбачення оціночних понять у податковому законодавстві є:

1. Не фаховість нормотворців, недостатній рівень знань та професійного досвіду.

2. Пакетне голосування за акти, які впорядковують податкову сферу.

3. Не системний підхід нормотворців до розробки актів, зокрема, не врахування ними досягнень законодавства в цілому, а не тільки здобутків податкового законодавства.

4. Недооцінка нормотворцями значення конкретного поняття для правозастосовної практики, не прогнозування на етапі розробки норм права з оціночними елементами ризиків не пояснення цих елементів.

Об'єктивними причинами є:

1. Зміна суспільного контексту, через яку нормотворці не встигають вчасно відреагувати на суспільні запити з необхідності визначення на рівні нормативного акта ознак нині чинного або впроваджуваного оціночного поняття.

2. Недоцільність за посередництвом правового акта формулювати значення усієї сукупності понять, якими він оперує.

3. Неможливість у акті передбачити весь той перелік випадків, явищ, предметів, операцій тощо, що можуть охоплюватись відповідним оціночним поняттям.

4. Компетенційні особливості статусу нормотворчих суб'єктів при прийнятті ними актів нормативного характеру, що обґрунтовуються природою таких актів, тобто їх загальністю, а не індивідуальністю.

Дискусійною є думка В. Косовича про те, що при введенні в акт оціночного поняття законодавець ніби делегує частину повноважень щодо правового регулювання суспільних відносин за посередництвом розкриття змісту поняття саме суб'єктами правозастосування [12, с.38]. Делегування повноважень від законодавчої до виконавчої або ж судової гілки влади є апріорі неможливим, виходячи із принципу розподілу влади. Хоч посил автора є цілком зрозумілим, однак доцільніше було б використати у науковій праці менш спірну словосполуку.

Погоджуємося з К. Лановенко, яка оціночні поняття наділяє статусом механізму законо-

давчої техніки, у тому, що не слід нехтувати їх роллю при відправленні правосуддя, оскільки завдяки їм в повному обсязі реалізовуються принципи повноти, справедливості й індивідуалізації покарання [12, с.155]. Підкреслюємо, що з наведеного авторкою твердження опосередковано випливає роль діяльності нормотворця, який спеціально, умисно, послуговуючись певними обґрунтованими мотивами вводить у нормативну площину відповідні поняття. Окрім цього, відмічається й значення судової гілки влади в аспекті утвердження принципів права за допомогою їх втілення у кожній розглядуваній судом справі, де застосуванню підлягає норма з оціночними елементами. Хоч цей тезис і використано у кримінально-правовому контексті, на наше переконання, він цілком відображає й податкові реалії.

Висновок. Підсумовуючи вищенаведене, саме суди, а тим паче суб'єкти творення судової доктрини у доктрині податкового права, через призму правосуддя мають найбільш повно, всебічно, розумно конкретизувати оціночне поняття, проаналізувавши первинно фактичний стан справи, яка перебуває на розгляді.

Анотація

Статтю присвячено дослідженню оціночних понять як причини формування судових доктрин у податковому праві. В першу чергу, було встановлено та проаналізовано ознаки оціночних понять, до яких віднесено: широке коло суб'єктів, які здійснюють їх тлумачення (судді, адвокати, науковці та інші); конкретизація їх змісту у межах правозастосування з прив'язкою до певної фактичної ситуації; варіативність способів їх закріплення (нормативний та правозастосовний); трансформація їх змісту з впливом часу (додавання змісту поняття нових характеристик або ж правозастосовне видалення з такого змісту вже нерелевантних рис). Продовжуючи своє дослідження, автором була здійснена класифікація значної кількість оціночних понять, що закріплені у нормах Податкового Кодексу України, на види, залежно від їх специфіки. Так, податкові норми містять оціночні поняття відносно таких явищ: характеристики контролюючого органу або його діяльності, характеристики платника податків або його діяльності, строків, інформації, особливостей майна, правового регулювання контрольованих операцій, характеристики операцій. Ці види не є вичерпними, що свідчить про надмірну перенасиченість податкового законодавства значною кількістю таких понять. Відповідно до цього було встановлено причини, які зумовлюють появу у законодавстві оціночних понять. Такі причини можуть мати як суб'єктивний (недооцінка нормотворцями значення конкретного поняття для правозастосовної практики, не прогнозування на етапі розробки норм права з оціночними елементами ризиків не пояснення цих елементів) так і об'єктивний підтекст (неможливість у акті передбачити весь той перелік випадків, явищ, предметів, операцій тощо, що можуть охоплюватися відповідним оціночним поняттям).

Ключові слова: оціночне поняття, податкове законодавство, судова доктрина, принципи, суб'єкт нормотворення, суспільні відносини.

Smychok Ye.M. Evaluative concepts as a reason for the formation of judicial doctrines in tax law

The article is devoted to the study of evaluative concepts as a reason for the formation of judicial doctrines in tax law. First, it was established and analyze the signs of evaluative concepts. These concepts include: a wide range of subjects that carry out their interpretation (judges, lawyers, scientists and others); specification of their content within the limits of enforcement with reference to a particular factual situation; variation of methods of fixation (normative and law enforcement); transformation of their content with the influence of time (the addition of new characteristics or enforcement removal from such content of already irrelevant traits). Continuing his research, the author has analyzed and divided a

significant number of evaluative concepts enshrined in the norms of the Tax Code of Ukraine, into types, depending on their specificity. Thus, the tax rules contain evaluative concepts regarding such phenomena: the characteristics of the controlling body or its activities, the characteristics of the taxpayer or its activities, timing, information, the characteristics of property, the legal regulation of controlled transactions, the characteristics of operations. These types are not exhaustive, which indicates the excessive oversaturation of the tax legislation with many such concepts. On this basis, the reasons that cause the emergence of valuation concepts in the legislation were analyze and establish. Therefore, the reasons may have both subjective and objective implication, which may cover by the relevant evaluative concept. The subjective implication means underestimation by lawmakers of the importance of a particular concept for law enforcement practice, rather than forecasting at the stage of development of law norms with evaluative elements of risk not explaining these elements. The objective implication means the inability to provide in the act all that list of cases, phenomena, objects, operations, etc.

Keywords: valuation concept, tax legislation, judicial doctrine, principles, subject of rulemaking, public relations.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. ScienceRise. Juridical Science. 2017. № 1. С. 39.
2. Ханова Р. Ф., Барікова А. А. Бенефіціарний власник доходу: правові позиції і як їх застосовувати. Судебно-юридическая газета. 2021. URL: https://sud.ua/ru/news/blog/195370-benefitsiarniy-vlasnik-dokhodu-pravovi-pozitsiyi-i-yak-yikh-zastosovuvati?fbclid=IwAR0UZujJo3ljKwSZbnQhfgrO792os YzesjI7kJkxLSVxD2mlCJq17ufS44o (дата звернення: 08.06.2021).
3. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.12.2020 р., судова справа № 815/1408/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630574 (дата звернення: 08.06.2021).
4. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 14.04.2021 р., судова справа № 804/179/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/96250181 (дата звернення: 08.06.2021).
5. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 22.11.2019 р., судова справа № 804/15820/15. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/85836075 (дата звернення: 08.06.2021).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. Голос України. 2020. № 84.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців: Закон України від 14.07.2020 р. № 786-IX. Голос України. 2020. № 138.
8. Бару М. И. Оценочные понятия в трудовом законодательстве. Сов. государство и право. 1970. № 7. С. 105.
9. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс. … д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 224.
10. Косович В. М. Правові дефініції як засіб забезпечення створення досконалих нормативно-правових актів України. *Вісник* Львівського університету. Серія юридична. 2013. Issue 57. С. 49.
11. Косович В. М. Оціночні поняття як засіб юридичної техніки: монографія. Львів: Тріада-плюс, 2010. С. 38.
12. Лановенко К. Суб'єктивний момент при застосуванні оціночних понять у кримінальному законодавстві. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. N 9 (117). С. 155.