



ний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/731-92-%D0%BF>.

10. Про затвердження Регламенту Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 липня 2007 року № 950 // Урядовий кур'єр. – 2007. — № 138.

11. Про організацію роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності : Закон України від 22 червня 2012 року № 5026-VI // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2013. – № 22. – Ст. 216.

12. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів) : Закон України від 3 березня 1998 року № 137/98-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1998. – № 34. – Ст. 227.

13. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України від 15 вересня 1999 року № 1045-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 45. – Ст. 397.

14. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 40. – Ст. 2021.

15. Про соціальний діалог в Україні : Закон України від 23 грудня 2010 року № 2862-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 28. – Ст. 255.

16. Про Стратегію державної кадрової політики на 2012–2020 роки : Указ Президента України від 1 лютого 2012 року № 45/2012 // Офіційний вісник Президента України. – 2012. – № 4. – С. 68. – Ст. 127.

17. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 // Урядовий кур'єр. – Офіц. вид. – 2015. – № 6.

18. Буроменський В. Міжнародне право / В. Буроменський [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://textbooks.net.ua/content/view/328/9>.

19. Петрос О. Соціальний діалог у державному управлінні: європейський досвід та українські реалії : [монографія] / О. Петрос. – К. : НАДУ, 2012. – 304 с.

20. Право Європейського Союзу : [навч. посіб.] / за заг. ред. Р. Петрова. – 2-ге вид. – К. : Істина, 2009. – 376 с.

## ПРОЦЕДУРЫ МЕЖДУНАРОДНОГО СОТРУДНИЧЕСТВА В СФЕРЕ ПОГАШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ДОЛГА ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ УКРАИНЫ

**Сергей САРАНА,**

кандидат юридических наук, доцент,  
докторант кафедры управления, административного права и процесса  
и административной деятельности  
Национального университета государственной налоговой службы Украины

**Борис СЕМЕНКО,**

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры государственного управления и права  
Полтавского национального технического университета имени Юрия Кондратюка

### Summary

The article deals with tax legislation and scientific works on the issues of the nature and composition of the procedures for international cooperation in the field of settlement of the tax debt as part of the overall judicially-procedural tax regime. The author's vision of the composition of this procedure in the form of individual procedures and their relationship with each other. And given the dependence of the composition of the procedures of tax relations, which are formed on the matter, and determined the actions of the competent authorities of foreign states and taxpayers, which are subject to tax requirement to pay taxes.

**Key words:** tax process, tax procedure, procedure for repayment of the tax debt, international relations, general judicially-procedural tax regime.

### Аннотация

В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные вопросам сущности и состава процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга как части общего процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское видение состава этой процедуры в виде отдельных процедур и их соотношения между собой. А также указано на зависимость состава процедур от налоговых правоотношений, которые складываются по этому поводу и определяются действиями компетентных органов иностранных государств и налогоплательщиков, к которым применяются налоговые требования по уплате налоговых платежей.

**Ключевые слова:** налоговый процесс, налоговая процедура, процедура погашения налогового долга, международные отношения, общий процессуально-процедурный налоговый режим.

**Постановка проблемы.** Применение международных норм в современном глобализованном мире стало практически обыденным явлением, которое не только способствует взаимодействию между странами, но и позволяет физическим и юридическим лицам вести хозяйственную деятельность и решать разнообразные (гражданские, семейные и др.) вопросы за пределами своей страны. Не стало исключением и применение норм налогового законодательства на международном уровне, которое, в Украине проявляется в виде международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга и регламентировано рядом налоговых процедур, которые в целом

входят в налоговый процесс и отображаются в процессуально-процедурном налоговом режиме в качестве его составной части.

Что касается последнего, то действующее законодательство Украины не содержит ссылок на этот режим и не регламентирует его. Но в свете строения Налогового кодекса Украины, который закрепляет наличие общего и специального режимов, а также научных изысканий в этом направлении наличие такого режима вполне соотносится со структурой налогового законодательства и может быть применено в ходе его усовершенствования.

Важной частью процессуально-процедурного налогового режима



выступает процедура международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга. Она как бы завершает процедуры налогового процесса внутри украинского государства и переводит их на международный уровень, где взаимодействие происходит уже на межгосударственном уровне.

**Актуальность темы исследования** обуславливается степенью нераскрытости вопроса как международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга, так и его рассмотрения в контексте процессуально-процедурного налогового режима и налогового процесса в целом. Так, на сегодняшний день отсутствуют комплексные теоретические и практические исследования этого вопроса, им посвящены лишь отдельные публикации или же они рассмотрены в составе других проблем налогообложения, не будучи отдельным предметом исследования.

Вопросам погашения налогового долга был посвящен целый ряд научных трудов, среди авторов которых Д.А. Бекерская, А.И. Берлач, Г.В. Бежа, В.А. Бортияк, О.Е. Васильева, Л.К. Воронова, Н.В. Воротица, А.В. Головач, С.Т. Кадьякаленко, И.Е. Криницкий, Д.А. Кобыльник, Н.П. Кучерявенко, Т.Е. Кушнарева, Д.Г. Мулявка, О.В. Онишко, П.С. Падуркивский, М.О. Перепелица, В.О. Передборский, С.П. Позняков, Ю.И. Туник и др.

Налоговый процесс и его отдельные процедуры, в том числе и вопросы касательно налогового долга, исследовали Ю.В. Боднарук, Л.М. Касьяненко, И.Е. Криницкий, Н.П. Кучерявенко, О.М. Минаева, В.И. Теремецкий и др. А вопрос налоговых режимов в своих трудах рассматривали К.В. Андриевский, В.В. Белевцева, В.Ю. Жданова, Н.С. Иващенко, П.В. Коломиец, Н.П. Кучерявенко, А.С. Матинова, Т.П. Минка, В.И. Теремецкий, А.А. Шамаметьева и другие ученые.

При этом погашение налогового долга в целом, в том числе в контексте международного сотрудничества, как отдельная процедура в составе процессуально-процедурного налогового режима не рассматривалась, а также не определялись ее сущность,

состав и условия применения для регулирования налогово-правовых отношений.

Итак, **целью статьи** является рассмотрение процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга для определения ее сущности и состава в аспекте процессуально-процедурного налогового режима.

**Изложение основного материала исследования.** В состав Раздела II Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины) входит глава 10 «Применение международных договоров и международное сотрудничество в сфере погашения налогового долга», которая определяет порядок применения международных договоров в сфере налогообложения и регулирует вопросы погашения налогового долга в международном аспекте [1]. При этом указанные раздел регулирует два хоть и связанных между собой, но отдельных вопроса.

Так, первым из них является законодательное регулирование применения международных договоров, согласно которому правила международных договоров распространяются на налоговые правоотношения, имея при этом высшую юридическую силу по сравнению с налоговым законодательством Украины. Согласно пункту 103.1. статьи 103 НК Украины применение правил международного договора производится путем освобождения от налогообложения доходов с источником их происхождения в Украине, уменьшения ставки налога или возвращения разницы между уплаченной суммой налога и суммой, которую нерезиденту необходимо уплатить согласно международному договору Украины. Иными словами, в данном случае находит свое практическое применение статья 13 НК Украины «Устранение двойного налогообложения», которой предусмотрено что доходы, полученные резидентом (кроме физических лиц) с источников за пределами Украины, учитываются во время определения его объекта налогообложения в полном объеме. Такие доходы физических лиц не облагаются налогом в случаях согласно законодательству и международным договорам Украины [1]. Указанные международные дого-

воры являются конкретными формами по устранению двойного налогообложения на международном уровне, первым примером которого служит международный налоговый договор между Францией и Бельгией 1843 года [2, с. 111]. И на данный момент договоры преимущественно заключаются согласно Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения [3].

Порядок применения такого налогообложения состоит в том, что лицо (налоговый агент) имеет право самостоятельно применять освобождение от налогообложения или уменьшенную ставку налога, предусмотренную соответствующим международным договором Украины на время выплат дохода нерезиденту. При условии, что такой нерезидент является бенефициарным (фактическим) получателем (собственником) дохода и есть резидентом страны, с которой заключен международный договор Украины. При этом применение такого договора разрешается только при условии предоставления нерезидентом лицу (налоговому агенту) документа, который подтверждает статус налогового резидента (пункт 103.2. статьи 103 НК Украины). Таким документом является справка (или ее нотариально засвидетельствованная копия), которая подтверждает, что нерезидент является резидентом страны, с которой заключен международный договор Украины, а также другие документы, если это предусмотрено международным договором Украины (пункт 103.4. статьи 103 НК Украины). Такая справка выдается компетентным (уполномоченным) органом соответствующего государства, определенного международным договором Украины, и должна быть надлежащим образом легализована, переведена согласно законодательству Украины (пункт 103.5. статьи 103 НК Украины) [1]. Соответственно, налоговые агенты при налогообложении руководствуются нормами международного договора на основе полученной справки и других предусмотренных документов, при этом уменьшая налог или освобождая нерезидента от его уплаты, но не изменяют процедуры начисления, уплаты налогов, регистрации



плательщика и т. д. То есть устранение двойного налогообложения влияет только на материальные налоговые нормы и не касается вопроса налогового процесса.

Устранение двойного налогообложения по своей сути является своего рода льготой для плательщиков, которые получают доходы не только внутри страны, но и за ее пределами, не заставляя их два раза уплачивать налоги. В связи с этим Н.П. Кучерявенко высказывает свою мысль о том, что проблема двойного налогообложения находится на своеобразном стыке категорий объекта налогообложения и плательщика. С одной стороны, возникает довольно сложная ситуация при определении налоговой базы, потому что ее сложно выделить при разнообразии доходов как за пределами государства, так и в его пределах. С другой стороны, разграничение плательщиков на резидентов и нерезидентов требует своеобразной системы учета доходов и, соответственно, налоговых платежей [4, с. 349]. Такого же мнения придерживаются и авторы комментария к Налоговому кодексу Украины, которые также отмечают, что двойное налогообложение необязательно означает буквальное применение одинаковых налоговых рычагов, оно возможно и при частичном наложении одного объекта на другой [5, с. 57].

Иными словами, двойное налогообложение имеет непосредственное влияние на материальное налоговое право в части освобождения от уплаты налогов или уменьшения ставки налогов, но не касается налогового процесса, их уплаты и процедур, связанных с этим. Это указывает на отсутствие в составе налогового процесса процедур устранения двойного налогообложения и отнесения их к вопросам общей части налогового права.

Что касается второго вопроса, то ним регулируется порядок предоставления помощи во взыскании налогового долга в международных правоотношениях. Погашение налогового долга само по себе является неотъемлемой частью налогового процесса и процессуально-процедурного налогового режима, в котором оно занимает место отдельной про-

цедуры. В целом процессуально-процедурный налоговый режим имеет в своем составе: общий, особый и специальный режимы [6, с. 77], которые, в свою очередь, состоят из ряда подрежимов и процедур. При этом общий процессуально-процедурный налоговый режим, как было установлено в ходе предыдущих исследований, включает в свой состав процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга [7, с. 37; 8, с. 39], что соответствует структуре администрирования налогов, сборов, платежей НК Украины.

Следует отметить, что, как уже указывалось выше, исследований касательно процедур международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга не проводилось. А отдельные работы, посвященные погашению налогового долга, в частности диссертационные исследования В.А. Боршняка [9], С.П. Познякава [10], О.В. Онишко [11], Ю.И. Туник [12] и специализированная монография авторства А.В. Головача, О.В. Онишко, Д.Г. Мулявки «Правовые основы регулирования налогового долга в Украине» [13], не раскрывают этого вопроса, а лишь вскользь касаются международного сотрудничества в сфере взыскания налогового долга. Не рассматривался данный вопрос и в исследованиях налогового администрирования и налогового процесса таких ученых, как А.О. Беспалов [14], Ю.В. Боднарчук [15], Л.М. Касьяненко [16], И.Е. Криницький [17], Н.П. Кучерявенко [18]. Поэтому наиболее целесообразным кажется на основе существующих налоговых норм рассмотреть сущность и определить состав процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга.

Сущность процедуры состоит в последовательности актов или операций, которые обычно должны быть сделаны в определенном порядке с целью достижения исполнения того или другого юридического акта [19, с. 4]. Налоговые процедуры, в свою очередь, выступают в виде закреплённого порядка поведения участников налоговых отношений. И в целом налоговый процесс как бы формируется из совокупности налоговых процедур, которые являются его составны-

ми частями и неотъемлемыми компонентами налогово-процессуальных отношений [8, с. 17]. Исполнение процедурных действий производится в пределах процесса, и это обеспечивает определенность и системность правовой деятельности [20, с. 37]. В свою очередь, сама процедура является последовательностью определенных действий, имея нормативную модель своего развития, и направлена на достижение определенных целей [21, с. 100].

Все вышеуказанное в полной мере характерно как для налоговой процедуры в целом, так и для процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга. Данная процедура содержит в себе последовательности действий (процедуры), которые обеспечивают взыскание долга, достигая этой ее цели. При этом процедура международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга представляет собой процедуру в составе общего процессуально-процедурного налогового режима, которая является его неотъемлемой частью.

Согласно статьям 104–108 НК Украины предоставление помощи во взыскании налогового долга в международных правоотношениях по международным договорам Украины производится в таком порядке.

1) Контролирующий орган после получения документа иностранного государства, по которому производится взыскание налогового долга, в 30-дневный срок определяет соответствие такого документа международным договорам, и если он не соответствует, то возвращает его компетентному органу иностранного государства. А в случае его соответствия направляет налоговое уведомление согласно требованиям статьи 42 НК Украины. При этом налоговый долг пересчитывается в гривны по курсу Национального банка Украины на день направления плательщику налогового уведомления (статья 104).

2) Если плательщик считает, что налоговый долг, определенный согласно документам иностранного государства, не соответствует действительности, он имеет право в течение 10 дней, а в случаях, предусмотрен-



ных международными договорами, и в более продолжительный срок [5, с. 489], что наступают за днем получения налогового уведомления, подать через контролирующей (налоговый) орган Украины компетентному органу иностранного государства жалобу о пересмотре такого решения. И на период оспаривания такое обязательство не может быть налоговым долгом до получения от компетентных органов иностранного государства окончательного документа. Такой документ направляется контролирующим органом плательщику вместе с налоговым уведомлением, при этом такое уведомление не подлежит административному обжалованию.

3) Если компетентный орган иностранного государства упраздняет или изменяет документ, по которому производится взыскание налогового долга, налоговые требования к плательщику считаются отозванными со дня получения контролирующим органом соответствующего документа об отзыве или изменении требований к плательщику.

4) Контролирующий орган самостоятельно переводит сумму долга в гривны и проводит мероприятия по взысканию суммы долга не позднее окончания 1095 дня, который настанет за последним днем предельного срока оплаты налога и сбора в иностранном государстве, указанного в документе компетентного органа иностранного государства. Эти действия производятся в порядке погашения налогового долга в соответствии с его процедурами, при этом пеня и штраф на сумму такого налогового долга не насчитываются [1].

Анализируя вышесказанное, сделаем ряд замечаний, которые касаются процедур международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга.

Во-первых, процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга тесно связаны с процедурами погашения налогового долга в целом. Так как в случае отказа плательщика добровольно исполнить налоговое требование о его погашении, к нему применяются все процедуры, направленные на взыскание налогово-

го долга (определение источников погашения налогового долга и сроков давности по нему; назначение налогового управляющего; налоговый залог; административный арест имущества; списание безнадежного долга).

Во-вторых, процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга не являются единой последовательностью применения процедур. Так как в зависимости от налоговых правоотношений могут включать или не включать в себя те или иные процедуры (возвращение документов иностранного государства, по которому производится взыскание налогового долга, оспаривание решения компетентного органа иностранного государства, приостановление взыскания долга до окончания такого оспаривания, изменение или упразднение документа взыскания компетентного органа иностранного государства).

В-третьих, процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга объединяются в составе основной комплексной процедуры такого международного сотрудничества, составляющими которой они являются.

В-четвертых, процедуры международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга накладывают особенности на налоговые правоотношения в связи с применением в Украине норм международных договоров, которые отличаются по налоговому законодательству Украины.

Таким образом, процедура международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга как составная часть общего процессуально-процедурного налогового режима включает в себя следующие составляющие своей процедуры: 1) получение документа иностранного государства, по которому производится взыскание налогового долга; 2) оценка документов иностранного государства, по которому производится взыскание налогового долга и принятие решения об их соответствии или несоответствии международным договорам Украины; 3) возвращение документов иностранного

государства, по которому производится взыскание налогового долга, в случае их несоответствия международным договорам Украины, компетентным органам таких государств; 4) направление налогового уведомления плательщику в случае соответствия документов международным договорам Украины; 5) оспаривание плательщиком решения компетентного органа иностранного государства; 6) получение от компетентных органов иностранного государства окончательного документа, по которому производится взыскание налогового долга после оспаривания и направление его плательщику вместе с налоговым уведомлением; 7) изменение или упразднение органом иностранного государства документа, по которому производится взыскание налогового долга; 8) перевод суммы налогового долга в гривны и его взыскание по процедуре погашения налогового долга, согласно законодательству Украины.

**Выводы.** Международное сотрудничество в сфере погашения налогового долга включает в себя процедуру погашения такого долга в качестве составляющей части общего процессуально-процедурного налогового режима. При этом избежание двойного налогообложения не имеет отношения к указанному режиму и налоговому процессу в целом, а является составляющим элементом общей части налогового права.

Процедура международного сотрудничества в сфере погашения налогового долга является отдельной комплексной процедурой общего процессуально-процедурного налогового режима, в состав которой входит ряд процедур, направленных на взыскание такого долга. При этом входящие в ее состав процедуры могут применяться в определенной совокупности, а не все в целом, в зависимости от налоговых правоотношений, которые складываются по данному поводу и решений компетентных органов и плательщиков, к которым были предъявлены налоговые требования. А это обуславливает разное количество процедур и их сочетание в зависимости от ситуации, которая складывается касательно взыскания налогового долга.



**Список использованной литературы:**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Податкова система України : [підручник] / [В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.] ; за ред. В.М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів ; заг. ред. М.Я Азарова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011– . – Т. 1. – 2011. – 590 с.
5. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. – Нью-Йорк : ООН, 2013. – 562 с.
6. Сарана С.В. Стосовно питання складу процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція. – 2014. – № 10-2. – Т. 1. – С. 75–77.
7. Сарана С.В. Загальний процесуально-процедурний податковий режим: до питання поняття та складу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Серія: Юридичні науки. – 2014. – Вип. 6.1. – Т. 3. – С. 34–38.
8. Сарана С.В. Процесуально-процедурні податкові режими : [монографія] / С.В. Сарана, В.В. Липський. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2015. – 155 с.
9. Бортняк В.А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.А. Бортняк ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2008. – 18 с.
10. Онишко О.В. Організаційно-правові засади інституту регулювання податкового боргу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.В. Онишко ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2010. – 20 с.
11. Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С.П. Позняков ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2007. – 21 с.
12. Туник Ю.І. Процедури погашення податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.І. Туник ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2013. – 202 с.
13. Правові засади регулювання податкового боргу в Україні : [монографія] / [А.В. Головач, О.В. Онишко, Д.Г. Мулявка]. – Ірпінь, 2011. – 174 с.
14. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.О. Беспалова. – Одеса, 2015. – 233 с.
15. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.В. Боднарук. – Одеса, 2008. – 247 с.
16. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
17. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
18. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : [монографія] / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
19. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.В. Боднарук. – Одеса, 2008. – 19 с.
20. Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю : [монографія] / Л.А. Савченко, О.П. Мельник. – К. : КиМУ, 2009. – 236 с.
21. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права / Е.Г. Лукьянова. – М. : Норма, 2003. – 240 с.