

Д.О. Кобильнік,
кандидат юридичних наук, доцент

ДЕЯКІ МІРКУВАННЯ ЩОДО ЗАКРІПЛЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ КАТЕГОРІЙ ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕГУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

На прикладі аналізу закріплення податкових пільг у чинному законодавстві визначено проблеми, пов'язані із законодавчим закріпленням фінансово-правових категорій при реалізації регулюючої функції фінансового права. Доведено, що пільга в контексті реалізації регулюючої функції фінансів має розглядатися як обов'язковий елемент правового механізму податку. Це свідчить про особливий правовий режим цього елемента, який відіграє важливу роль при встановленні будь-якого платежу податкового характеру, забезпечуючи тим самим соціальні та державні інтереси.

Ключові слова: регулююча функція фінансового права; фінансово-правові категорії; правовий механізм податку; податкові пільги.

На примере анализа закрепления налоговых льгот в действующем законодательстве обозначены проблемы, связанные с законодательным закреплением финансово-правовых категорий при реализации регулирующей функции финансового права. Доказано, что льгота в контексте реализации регулирующей функции финансов должна рассматриваться как обязательный элемент правового механизма налога. Это свидетельствует об особом правовом режиме этого элемента, который играет важную роль при установлении любого платежа налогового характера, обеспечивая тем самым социальные и государственные интересы.

Ключевые слова: регулирующая функция финансового права; финансово-правовые категории; правовой механизм налога; налоговые льготы.

On the example of fixing tax benefits in current legislation several problems, related to legislative fixing of financial legal categories in the implementation of the regulatory function realization of finance, are stated. It is proved that privilege in the context of regulatory functions of finance should be analyzed as a mandatory element of the legal mechanism of tax.

Keywords: regulatory function, financial law, financial legal categories, legal mechanism of tax, tax benefits.

Останнім часом активізувався науковий пошук за напрямом дослідження як функцій права загалом (М. І. Байтін, В. Ф. Погорілко, В. М. Синюков), так і функцій фінансового права (Ю. Л. Смирникова, О. С. Ємельянов). Така тенденція є цілком закономірною, оскільки “проблема функцій права у кінцевому рахунку – це проблема про напрями його впливу на суспільні відносини” [1, с. 65]. При цьому, як слушно вказується вченими, “вона є ширшою за проблему механізму правового регулювання, бо відбиває не лише здатність права регулювати суспільні відносини, а й характеризує його економічну, ідеологічну й політичну роль” [1, с. 65]. Функції фінансового права відображають сутність і значення останнього.

Традиційно правники однією з функцій права називають регулююча. Дійсно, основне соціальне призначення права полягає в тому, аби регулювати суспільні відносини. Реалізація даної функції є реалізацією соціального призначення права. Від того, наскільки повно і глибоко здійснюється реалізація регулятивної функції права залежить ефективність права, його дієвість, “життєздатність” [2, с. 36]. Підхід до її розгляду як певної системи висуває на порядок денний певні проблеми, що стосуються удосконалення категоріального ряду, стан якого на сучасному етапі навряд чи можна визнати задовільним.

Отже, метою статті є на прикладі аналізу закріплення податкових пільг у чинному законодавстві позначення проблеми, пов'язаної із законодавчим закріпленням фінансово-правових категорій при реалізації регулюючої функції фінансового права.

Як слушно констатує Ю. Л. Смирникова, “регулятивна функція фінансового права реалізується за допомогою встановлення фінансово-правових конструкцій, застосування яких обумовлене цілями і завданнями публічної фінансової діяльності” [3, с. 7]. Однією з них є податкові пільги, що виступають ефективним інструментом регулювання. Завдяки їх застосуванню створюються умови для покращання стану різних секторів економіки, активізації інвестиційної та інноваційної діяльності, стимулювання розвитку пріоритетних галузей народного господарства.

Нині, коли Україна йде шляхом суттєвого реформування податкових відносин, проблема правового регулювання податкових пільг є однією із найактуальніших. Це обумовлюється поряд із іншим тим, що сучасний розвиток державного регулювання щодо цього аспекту пов'язується не лише з виокремленням деяких пільгових категорій відповідних осіб, пільгових регіонів та територій, а й появою певних різновидів спеціальних режимів оподаткування й поверненням до надання податкових пільг пріоритетним галузям економіки. Зрозуміло, що саме за рахунок надання податкових пільг виділяються найбільш перспективні для розвитку сектори та галузі господарства, найбільш суттєві та значущі напрями діяльності юридичних та фізичних осіб. Водночас, як справедливо вказано у Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки, однією із проблем податкової системи нашої держави є нераціональна система податкових пільг, що залишає можливості для ухилення від сплати податків і не стимулює інноваційну діяльність та енергоефективність [4]. До того ж, як справедливо зазначають фахівці, практика застосування податкових пільг в національних податкових системах є досить суперечливою, адже з позиції побудови ефективної податкової системи податкові пільги створюють певні перекося в оподаткуванні як окремих груп платників податків, так і цілих галузей національної економіки. Крім того, застосування податкових пільг звужує податкову базу, впливає на розподіл податкового тягаря, створює передумови для застосування норм пільгового оподаткування в схемах мінімізації сплати податків [5, с. 65]. Все викладене підкреслює безумовну актуальність і необхідність проведення ґрунтовних наукових досліджень щодо зазначеного питання.

Необхідно вказати, що з прийняттям Податкового кодексу України правове регулювання пільг по податкам і зборам в нашій державі зазнало суттєвих змін. Так, позитивним є те, що у ст. 30 Податкового кодексу України відбулося закріплення дефініції податкової пільги. Нею визнано передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, встановлених кодексом. При цьому такими підставами названо особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Окрім того, встановлено, що пільги надаються шляхом: податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку; встановлення зниженої ставки податку; звільнення від сплати податку. Суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, обліковуються таким суб'єктом – платником податків [6].

Такі нововведення є втіленням положень, викладених у Концепції та Стратегії реформування податкової системи, що були підґрунтям розробки податкового кодексу України. Зокрема, у Концепції було зазначено: проведення реформування системи податків і зборів (обов'язкових платежів) має здійснюватися у тому числі й “шляхом визначення на законодавчому рівні змісту терміна “податкова пільга”; запровадження порядку, за яким кошти, що залишаються у суб'єктів господарювання у зв'язку з одержанням податкових пільг, визначаються бюджетними коштами, які надавати-

муться на певний строк і за умови їх використання на визначені державою потреби, або на поворотній основі; збереження соціальних пільг, зокрема незахищеним верствам населення, інвалідам та громадським організаціям інвалідів, їх підприємствам та організаціям; запровадження обліку податкових пільг у спеціальному фонді державного бюджету (для визначення їх як “податкових видатків”)[7].

Слушно, що у п. 5. ст. 30 Податкового кодексу України закріплено, що податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції *виключно* (підкреслено нами – Д.К.) цим Кодексом, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до цього Кодексу. Справа у тому, що раніше чинним законом України “Про систему оподаткування” не передбачалося саме виключне право на встановлення податкових пільг представницькими органами. За такого підходу, як слушно вказує О. О. Дмитрик, на практиці виникали спірні ситуації, пов’язані зі встановленням податкових пільг Кабінетом Міністрів України всупереч положенням фінансового законодавства [8, с. 166].

У той же час у Податковому кодексі України не отримало достеменного визначення місце податкової пільги в системі елементів правового механізму податків. При характеристиці загального підходу визначення елементів податкового механізму, відбитого у ст. 7 Податкового кодексу України “Загальні засади встановлення податків і зборів”, було здійснено спробу включити до його системи найбільш суттєві, відносно безспірні елементи. Однак питання класифікації подібних елементів серед науковців завжди були дискусійними. Дослідженню їх розгляду приділяли певну увагу у своїх працях багато фахівців [9].

Дійсно, при характеристиці елементів правового механізму податку досить складно вирізнити підстави їх розмежування на основні та додаткові. Досить складно провести чітку межу між ними з огляду на те, що основні елементи “... включають найбільш фундаментальні, суттєві характеристики податку, які формують основне уявлення про зміст податкового механізму”, тоді як додаткові “... деталізують специфіку певного платежу, утворюють закінчену й повну систему податкового механізму” [10]. Тобто до основних елементів відносяться елементи, які визначають розмір податкового обов’язку у вузькому значенні, а додаткові – деталізують особливості визначення суми податку, що підлягає сплаті, строки сплати податку і суттєво не впливатимуть на розмір податкового обов’язку. За рахунок основних елементів правового механізму податку визначають зміст і розмір податкового обов’язку, тоді як додаткові елементи – порядок та особливості його обчислення і сплати. Саме за підставами виконання основного обов’язку платника щодо сплати податків та зборів і можна поділяти елементи правового механізму на основні й додаткові, які складають систему обов’язкових елементів правового механізму податку. Систему основних елементів правового механізму податку складають: платник податку; об’єкт оподаткування; ставка податку. До додаткових елементів віднесені: податкові пільги; елементи податкового механізму, які деталізують основні (предмет, база, оподаткування тощо); засоби обрахування й визначення сум податкового зобов’язання; засоби та строки податкового обліку; сплата податку (засоби, строки та канали надходжень); податкова звітність.

Ще раз необхідно зробити акцент на тому, що й основні, і додаткові елементи є обов’язковими, без яких неможливо закріплення податкового механізму. У той же час, науковцями в системі елементів правового механізму податку виділялися також й факультативні елементи, наявність яких деталізує специфіку конкретного платежу і залежить від специфіки платежу. Приміром, О. В. Дьомін податкові пільги відносить до факультативних елементів, оскільки їх встановлення цілком залежить від розсуду законодавця [11, с. 184]. Схоже міркує й І. Є. Криницький. Вчений пише, що ставлячи собою за своєю суттю необов’язкову характеристику податкового платежу, податкова пільга за допомогою вітчизняного законодавця стала постійно присутнім компонентом податкового правового механізму (майже жоден податковий платіж

не уник реального втілення пільгування) [12, с. 57]. Ми ж не можемо погодитися із таким підходом.

На наш погляд, пільга у контексті реалізації регулюючої функції фінансів має розглядатися як обов'язковий елемент правового механізму податку. Це свідчить про особливий правовий режим цього елемента. Пільга як обов'язковий елемент правового механізму платежу має своє важливе місце при встановленні будь-якого платежу податкового характеру, забезпечуючи тим самим соціальні та державні інтереси. Без сумніву, знаходження цього елемента серед обов'язкових елементів є запорукою гарантії конституційних прав платників податків і зборів.

Поряд із тим, із прийняттям Податкового кодексу України, незважаючи на закріплення в ньому обов'язкових елементів правового механізму податку, місце податкових пільг у такому механізмі не отримало чіткого визначення. Це, на наш погляд, порушує соціальні гарантії громадян, які охороняються Конституцією та законами України. Справа в тому, що у ст. 7 Податкового кодексу України закріплено загальні засади встановлення податків і зборів, де під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Однак зважаючи на положення п.п. 7.2. ст. 7 Податкового кодексу України, де вказано, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування, можна зробити такий висновок: така пільга віднесена до факультативних елементів, тобто її наявність при встановленні платежу є необов'язковою. Як вбачається, зазначені новели змінюють підхід до особливостей мобілізації коштів до публічних грошових фондів у процесі реалізації фінансової діяльності, і, зокрема, системи та місця в фінансовій діяльності підлеглих суб'єктів, оскільки саме їх прав та інтересів стосується можливість введення державою механізму, який зменшує податкове навантаження.

До того ж, через систему пільг при оподаткуванні має реалізуватися один з найважливіших принципів – гнучкість, коли, закріплюючи стабільні, тривалі норми (поняття платника податку, об'єкта оподаткування, ставки оподаткування) через надання пільг держава регулює особливості застосування того чи іншого податку в дещо змінених умовах. Саме тому елемент, який реалізує один з найважливіших принципів оподаткування, повинен бути віднесений до основних елементів податкового механізму та обов'язково передбачатися при визначенні будь-якого податку..

І ще три аспекти, на які необхідно звернути увагу. По-перше, у ст. 4 Податкового кодексу України серед основних засад податкового законодавства названо принцип соціальної справедливості. Зміст останнього пов'язаний із установами податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Як слушно зазначає Н. К. Шаптала, принцип соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні реалізується шляхом: (1) диференціації ставок податків та зборів; (2) надання податкових пільг, встановлення податкових знижок, виключення з об'єкта оподаткування; (3) встановлення спеціальних податкових режимів [13, с. 17].

Дійсно, такий підхід має своєю спрямованістю стимулювання форм і правил конкурентної поведінки господарюючих суб'єктів – платників податків та зборів, провадження ними інвестиційної та інноваційної діяльності, а також сприяє комплексному й органічному розвитку економічних і соціальних відносин у державі. Однак тут цілком слушно постає питання: чи може цей принцип бути повною мірою реалізований у разі, коли законодавець чітко не говорить про обов'язковість визначення при встановленні податку пільг по ньому. Невипадково В. А. Смирнов твердить, що: “Орієнтиром для будь-якої цивілізованої системи оподаткування виступає справедливість – сукупність вимог, що ґрунтуються на моральних, економічних і політичних цінностях, вироблених прогресивним історичним розвитком людства. Будучи внесеною до конституційного тексту, справедливість набуває якості

правової категорії, тобто спирається на норми права, стає обов'язковим критерієм для усіх членів суспільства і правозастосувачів, зокрема" [14, с. 7].

До речі, Конституційний Суд України у Рішенні від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 визнав справедливість основоположним принципом правової держави, однією з основних засад права, яка є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Справедливість є універсальним загальноправовим принципом, який набуває специфічного змісту залежно від галузевої сфери реалізації його регулятивного впливу [15]. З огляду на викладене вище, убачається, що утвердження принципу соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні залежить також і від чіткого визначення податкових пільг у системі елементів правового механізму податків як обов'язкових.

По-друге, у ст. 4 Податкового кодексу України закріплено також принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. При цьому вчені зазвичай виокремлюють два аспекти у змісті зазначеного принципу: формальної рівності платників податків та рівності податкового тягаря. Формальна рівність передбачає рівні права та обов'язки платників податків, забороняє будь-яку дискримінацію залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, місця походження капіталу тощо. Рівність податкового тягаря спрямована на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового стану платника податків, що визначає його реальну платоспроможність [13].

На справедливу думку вчених, відповідно до встановленого принципу рівності податкового тягаря "платники за однакової платоспроможності повинні мати однаковий розмір оподаткування, у той час як оподаткування більш високих доходів порівняно із податковим тягарем низьких доходів має бути вищим, для того щоб відповідати принципу справедливості" [16]. Для підтвердження нашого погляду наведемо також позицію Конституційного Суду Російської Федерації, який констатує порушення принципу рівності платників податків у двох випадках: якщо стосовно податкового регулювання законодавцем не враховані вимоги формальної рівності (заборона дискримінації) або неформальної рівності платників податків (рівний податковий тягар). Зокрема, у постанові від 21 березня 1997 р. Судом зазначено: "принцип рівного податкового тягаря означає, що не допускається встановлення додаткових, а також підвищених за ставками податків залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, місцезнаходження платника та ін. дискримінаційних підстав" [17]. При цьому в ухвалі від 8 червня 2004 року підкреслено, що "принцип рівності не виключає можливість встановлення різних умов для різних категорій суб'єктів права. Однак такі відмінності не мають бути довільними, вони мають ґрунтуватися на об'єктивних характеристиках певних категорій суб'єктів" [18]. Отже, можна констатувати, що саме завдяки застосуванню податкових пільг при податково-правовому регулюванні можна забезпечити дотримання неформальної рівності в оподаткуванні. З цією метою, встановлюючи такий елемент правового механізму податків як пільги, законодавець застосовує диференційований підхід до платників податків.

По-третє, правова природа податкових пільг визначається не лише місцем цього елемента в системі цілісного податкового механізму, а й співвідношенням із податковим обов'язком платника. На сьогодні в теорії податкового права податковий обов'язок розглядається як сукупність обов'язків, які виникають у платників податків при набутті ними відповідного статусу. Необхідно враховувати, що в цьому випадку не слід забувати фундаментальних підстав, пов'язаних із принциповими моментами регулювання системи податкових обов'язків. Подібне регулювання здійснюється в межах публічної галузі права (а саме інституту податкового права як складової частини фінансово-правової галузі). При цьому управління державою, процесами у сфері оподаткування, деталізація елементів податкового механізму здійснюються на засадах конституційно закріплених обов'язків платників (ст. 67 Конституції України

[19]). Таким чином, держава закріплює підстави першочергового, безумовного податкового обов'язку і закладає відповідну норму-принцип, яка будує принципове ставлення до засобів її реалізації в податковому праві.

Особливість правового регулювання відносин у галузі оподаткування вимагає підлеглості волі й дій платників податків та зборів, волі держави, яка здійснює фінансову діяльність через відповідні податкові органи. При цьому відносини, які складаються із приводу податкових обов'язків, будуються на ґрунті юридичної нерівності суб'єктів, що позначається на змісті прав та обов'язків останніх. Якщо держава або уповноважений нею орган реалізує свої повноваження через владні розпорядження стосовно платників, то зміст діяльності платників податків та зборів пов'язаний насамперед із виконанням їх обов'язків.

Таким чином, у ході реалізації регулятивної функції фінансового права особливого звучання набуває проблема визначеності, точності, чіткості тих понять та категорій, які використовуються при фінансово-правовому регулюванні. На наше переконання, реформування сучасної податкової системи України, побудова системи обов'язкових елементів правового механізму податків повинні відбуватися відповідно до принципів податково-правового регулювання, що дозволить забезпечити баланс приватних і публічних інтересів у сфері публічної фінансової діяльності. Особливо важливо цього досягти при встановленні пільг щодо податків, адже пільга, за справедливими словами А. В. Малька, це правомірне полегшення стану суб'єкта, що дозволяє повніше задовольняти свої інтереси і виражається як у наданні додаткових, особливих прав (привілеїв), так і у звільненні від обов'язків [20, с. 64].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Радько Т.Н.* Методологические вопросы познания функций права : материалы к лекциям / Т.Н. Радько. – Волгоград : ВСШ МВД СССР, 1974. – 152 с.
2. *Абрамов А.И.* Проблемы реализации регулятивной функции права [Текст] : Дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / А.И. Абрамов. – Самара, 2005. – 222 с.
3. *Смирникова Ю.Л.* Регулятивная функция финансового права : системный подход и реализация : Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук : 12.00.14 / Ю.Л. Смирникова. – Москва, 2012. – 52 с.
4. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.
5. *Коротун В.І.* Практика використання податкових пільг в Україні / В.І. Коротун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1. – С. 267.
6. Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
7. Концепція реформування податкової системи : Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. N 56-р // Офіц вісн. України. – 2007. – Ст. 481. Стратегія реформування податкової системи : Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1612-р // Офіц вісн. України. – 2009. – № 101. – Ст. 3543.
8. *Дмитрик О.О.* Джерела фінансового права : проблеми та перспективи розвитку : Монографія / О.О. Дмитрик. – Х. : Віровець А. П., “Апостроф”, 2010. – 328 с.
9. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права : В 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Т. III : Учение о налоге. – Х. : Легас ; Право, 2005. – С. 135–141 ; Основы налогового права : Учеб.-метод. Пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 1995. – С. 496. ; Пепеляев С.Г. Законы о налогах : элементы структуры / С.Г. Пепеляев. – М. : СВЕА, 1995. – С. 64.
10. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права : В 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко. – Т. III : Учение о налоге. – Х. : Легас ; Право, 2005. – С. 139–140.
11. *Демин А.В.* Налоговое право России : Учеб. пособ. / А.В. Демин. – М. : РИОР, 2008. – 329 с.
12. *Криницкий И.Е.* Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права / И.Е. Криницкий // Проблемы законности. – 2010. – Вип. 111. – С. 57.
13. *Шаптала Н.К.* Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні : Автореф. дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н.К. Шаптала. – Ірпінь, 2012. – 18 с.
14. *Смирнов Д.А.* Принципы российского налогового права : теоретические и практические аспекты формирования и реализации : Автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.14 / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

15. Рішення Конституційного Суду України у справі у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004 // Офіц. вісн. України. – 2014. – № 45. – Ст. 2975.

16. *Остерло Л.* Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / Л. Остерло, Т. Джобс / Налоговое право в решениях Конституционного Суда российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : “Статус-Кво 97”, 2004. – С. 95.

17. По делу о проверке конституционности положений абзаца 2 пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” : Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 года [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : [http : // www. consultant.ru](http://www.consultant.ru).

18. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 июня 2004 г. № 228-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы сельскохозяйственного производственного кооператива (колхоза) “Красносельское” на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 6 Закона Российской Федерации “ О плате за землю” и частью второй статьи 6 Закона Владимирской области “О ставках земельного налога для физических и юридических лиц на 1999 год” [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http : // www. consultant.ru](http://www.consultant.ru).

19. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996.– № 30. – Ст. 67.

20. *Малько А.В.* Льготная и поощрительная правовая политика / А.В. Малько. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2004. – 368 с.