



# КОЛОНКА ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

## КРИМИНАЛЬНЫЕ ФОНОВЫЕ ЯВЛЕНИЯ ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ РИТУАЛЬНЫХ УСЛУГ

Мацкевич И. М.

***Аннотация:** Рассматриваются особенности правонарушений и преступлений, связанных с оказанием ритуальных услуг населению. Установлено, что оказание ритуальных услуг является специфической формой предпринимательской деятельности. При этом такая деятельность регламентируется особым законодательством: Федеральным законом О защите конкуренции; Федеральным законом О погребении и похоронном деле; Указом Президента РФ О гарантиях прав граждан на предоставление услуг по погребению умерших; порядком проведения анализа и оценки конкурентной среды на товарных рынках, утвержденный приказом ФАС России от 25 апреля 2006 № 108; нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, среди которых наиболее интересным является Закон О погребении и похоронном деле в городе Москве. Метод и методология исследования. При подготовке и написании статьи применены методы анализа и синтеза, а также диалектический метод познания. Кроме того, методология статьи заключена в установлении основных характеристик правонарушений и преступлений в сфере предоставления ритуальных услуг. Научная новизна и выводы. Доказано, что предпринимательская деятельность по предоставлению ритуальных услуг является не только специфической формой предпринимательства, но и находится в значительной степени теневым видом предпринимательской деятельности. Из-за этого рассматриваемая предпринимательская деятельность обречена на прямую и опосредованную связь с различного вида злоупотреблениями, правонарушениями и даже преступлениями. При этом в УК РФ есть только одна статья (ст. 244 УК РФ), надругательство над телами умерших и местами их захоронения, которая предусматривает ответственность в сфере предоставления ритуальных услуг. Во всех остальных случаях уголовная ответственность наступает по общим основаниям (должностные преступления, преступления в сфере экономики).*

***Ключевые слова:** Предпринимательство, сверхдоходность, ритуальные услуги, похороны, трансплантология, теневой характер, типичные нарушения, кладбища, захоронения, преступления.*

В современном мире, в большинстве стран, а в, так называемых, цивилизованных странах, практически повсеместно оказание ритуальных услуг является одним из самых прибыльных видов экономической деятельности. Но при этом известно, что там, где присутствует сверхдоходность, всегда рядом идут злоупотребления, правонарушения и преступления.

Под ритуальными услугами здесь понимается комплекс юридических, медицинских и соци-

альных мероприятий, связанных с похоронами человека. В свою очередь рассматриваемый комплекс состоит из: а) захоронения (предание земле (помещение в склеп) тела (останков) человека после его смерти или урны с прахом после кремации, помещение урны с прахом в нишу стены скорби; б) предоставления места захоронения (могилы, ниши, стены скорби, склепа либо иного вместилища погребенного тела (останков) человека или



урны с прахом: в) обряда (символическая церемония, выполняемая в строго определенном порядке); г) похорон (обряд погребения тела (останков) человека после его смерти или урны с прахом после кремации); д) выделения похоронных принадлежностей (гробов, в том числе цинковых, урн для праха, траурных венков, гирлянд, траурных лент (в том числе с надписями), тапочек, покрывал и других предметов похоронного ритуала).

В законе под ритуалом понимается порядок проведения похоронного обряда.[1]

Примечательно, что в Федеральном законе О погребении и похоронном деле, [2] понятий, раскрывающих суть и характер ритуальных услуг, нет. В то же время есть довольно странное положение, что: оформление документов умершего, необходимых для погребения; предоставление и доставка гроба и других предметов, необходимых для погребения; перевозка тела (останков) умершего на кладбище (в крематорий); погребение (кремация с последующей выдачей урны с прахом) осуществляются на безвозмездной основе (ст. 9). Станным я назвал это положение потому, что ни разу не видел, чтобы эти услуги оказывались безвозмездно.

При этом есть ст. 5.41. КоАП РФ, которая устанавливает административную ответственность за непредоставление на безвозмездной основе услуг по погребению и невыплате социального пособия на погребение. Эффективность этой статьи мне представляется крайне сомнительной. В то же

возможность административного наказания должностных лиц, ответственных за безвозмездное предоставление такой помощи.

Между тем, в рассматриваемом Федеральном законе имеется закрепление похоронного дела, как самостоятельного вида деятельности. Причём, организация этого самостоятельного, и добавлю весьма специфического, вида деятельности возложена на органы местного самоуправления (ст. 25). Похоронное дело, или, как мне представляется более точным название, предоставление ритуальных услуг, в том виде, как они закреплены в законе, практически обречены на непрозрачность и закрытость, как вид предпринимательской деятельности. Хотя я предвижу возражения, что это не предпринимательская деятельность. По форме, возможно и нет, а по содержанию, – самая, что ни на есть предпринимательская. И не только в нашей стране.

Российский рынок ритуальных услуг никогда не бедствовал, а с начала 2000-х годов начал довольно быстро расти. Увеличивается количество предприятий, предоставляющих услуги по организации и проведению похорон, и увеличиваются затраты граждан на похороны. При этом уровень смертности населения с каждым годом снижается, то есть фактический спрос на услуги падает. С экономической точки зрения данное положение дел можно назвать парадоксальным.

Ниже приводятся открытые данные об объёме рынка по предоставлению ритуальных услуг.

*Сведения об объемах продаж по услугам погребения способами захоронения в землю и кремации:*

Наименование субъекта	Наименование городского округа или муниципального района	Способом кремирования	Способом захоронения в землю	Всего
Красноярский край	г. Норильск	842	147	989
Приморский край	г. Артем	1327	138	1465
Приморский край	г. Владивосток	1854	5275	7129
Новосибирская область	Новосибирский район	2307	1113	3420
Кемеровская область	г. Новокузнецк	4827	3254	8081
Челябинская область	г. Челябинск	403	9389	9792
Ростовская область	г. Ростов-на-Дону	134	11710	11844
Свердловская область	г. Екатеринбург	10342	10392	20741
Свердловская область	г. Нижний Тагил	1024	3611	4635
г. Санкт-Петербург	г. Санкт-Петербург	32743	28676	61419
г. Москва	г. Москва	40975	94010	134985
	ИТОГО:	96778	167715	264500

время я бы предложил провести широкую социальную рекламу гарантий помощи гражданам при предоставлении ритуальных услуг, включая

В структуре рынка ритуальных услуг главное место занимает Центральный Федеральный Округ России, на долю которого в 2013 г. пришлось 35,8%



всего объёма подобного рода деятельности. По состоянию на 2014 г. в России действует более 3 тыс. специализированных ритуальных предприятий. При этом подавляющее большинство таких предприятий являются частными.

В 2004 г. было отменено лицензирование ритуальной деятельности. В настоящее время ритуальные предприятия только уведомляют контролирующие органы о начале своей работы. Разумеется, это упростило создание ритуальных предприятий и снизило уровень бюрократических процедур. Но проблема заключается в том, насколько это пошло на пользу обществу и конкретным людям, которые рано или поздно сталкиваются с такими услугами, которые подобные предприятия предоставляют.

Ритуальные услуги в России, как и в советское, так и в постсоветское время остаются одними из самых, как я уже сказал, закрытых и, как следствие, одними из самых теневых видов экономической деятельности. Вполне закономерно, что тень неизбежно падает и на социальные, и прочие службы, которые вовлечены в эту деятельность. В этой связи, любопытным является тот факт, что на территории Республики Ингушетия и Чеченской Республики предприятия, оказывающие ритуальные услуги, в том числе по погребению (захоронение, кремации) не выявлены. Поскольку сложно представить, что здесь люди вообще не умирают, остаётся предположить, что предприятия по оказанию ритуальных услуг на территории этих республик действуют нелегально.

Более того, проведённые проверки фиксируют многочисленные нарушения в деятельности легальных предприятий по предоставлению ритуальных услуг в подавляющем большинстве субъектов Российской Федерации. Приводить весь перечень субъектов бессмысленно, но кто хотел бы с ним ознакомиться, я рекомендую посетить соответствующий раздел официальной страницы сайта Росстата.[3]

Наиболее типичными нарушениями являются: а) необоснованная передача муниципальных кладбищ в ведение специализированных служб; б) наделение предприятий по предоставлению ритуальных услуг функциями и правами муниципальных органов власти (выделение земельных участков для захоронений, инвентаризация захоронений и обновление книг захоронений, регистрация захоронений умерших в регистрационной книге, контроль за соблюдением порядка захоронений, установление режима работы на муниципальных кладбищах, содержание мест захоронений); в) заключение различных соглашений, которые при-

водят к недопущению, ограничению, устранению конкуренции на рынке ритуальных услуг.

Сам специфический характер такой деятельности обусловлен следующими обстоятельствами.

1. Отсутствует профессиональное обучение по оказанию ритуальных услуг, хотя очевидно, что эта деятельность весьма разнообразна, и в подготовке таких специалистов должны принимать участие юристы, психологи, медики, художники, социальные работники и т.п.

2. Реклама на рынке ритуальных услуг не работает, поскольку люди стараются не обращать на неё внимания из суеверных соображений, поэтому с конкретным ритуальным предприятием сталкиваются только в момент смерти близкого человека, т.е. ситуативно.

3. Качество предоставляемых услуг не может существенным образом отличаться и быть разнообразным, ассортимент услуг ограничен, и не может быть принципиально расширен.

4. Руководители вновь создаваемых ритуальных предприятий искусственно снижают цены, выдавливая конкурентов, а сами паразитируют на услугах других производителей, не утруждая себя заботой о создании хотя бы видимости работы, например, изготовлением гробов, памятников, специальной одежды и трикотажа. У новых ритуальных предприятий нередко отсутствуют даже демонстрационные залы.

5. Работники ритуальных предприятий не умеют общаться с родственниками умерших. Этому, как говорилось, их никто не учит. Они не обладают даже элементарными знаниями в области психологии и социального общения. Поэтому борьба между руководителями ритуальных предприятий идёт либо на грани закона, либо за его гранью. Например, в Челябинске был убит заместитель директора муниципального унитарного предприятия, которое называлось «Мемориал», Алексей Марьин.

Согласно экспертным оценкам в городах с миллионным населением ритуальных предприятий должно быть в пределах 8-10. В действительности их в 3-4 раза больше. В городах и посёлках, где проживает небольшое число людей, таких проблем, обычно, не возникает. Например, в Сургуте всего два ритуальных предприятия; одно муниципальное, другое частное. Они мирно сосуществуют, полностью перекрывая необходимые потребности в предоставлении их печальных услуг. Чем занимаются ритуальные предприятия в больших городах, в большой степени загадка. При сложившейся



ситуации криминальные проявления в этой сфере становятся практически неизбежными.

Из-за теневого характера деятельности по оказанию ритуальных услуг, борьбы за, если так можно сказать, клиентов, периодически возникают нелепицы, которые невозможно объяснить только, так называемым, чёрным юмором. Например, в том же Екатеринбурге одно ритуальное предприятие поздравило ветеранов Великой Отечественной войны с Днём Победы календарями с собственной рекламой.

Нередки случаи вымогательства со стороны работников кладбищ у родственников умерших денег за предоставление, как они это называют, «хороших» мест на кладбище. Более того, деньги вымогаются даже за то, чтобы похоронить умершего человека рядом с захоронением его родственников. Последнее действие было бы очевидно противозаконным, если бы на территории всей России действовало положение Закона города Москвы О погребении и похоронном деле в городе Москве, согласно которому существует понятие родственного участка, т.е. участка, на котором имеется могила, в которой захоронен супруг или родственник умершего.[4]

Непрозрачность ритуальных услуг привела, в том числе, к массовому появлению на кладбищах, особенно вблизи больших городов, монументов, саркофагов и целых склепов, поражающих своим траурным величием и неумеренной дороговизной, поставленных на могилах лиц с сомнительной, а чаще всего, с откровенно криминальной биографией.

В целях борьбы с конкурентами, руководители ритуальных предприятий устанавливают контакты с полицейскими и медиками, которые за незаконное вознаграждение первыми предоставляют им информацию о смерти человека. Стоимость такой информации варьируется в пределах 5 тыс. рублей.

Медицинские работники часто по надуманным основаниям отказываются оформлять документы о смерти человека, без которых его невозможно проводить в последний путь, без проведения вскрытия. При этом какие органы и для каких целей ими забираются, можно установить только путём проведения либо оперативных полицейских мероприятий, либо путём обжалования их действий в прокуратуру. В стрессовых ситуациях, в которых находятся родственники умершего, естественно, никто на это не идёт, чем и злоупотребляют медицинские работники. Проблема незаконной трансплантологии требует отдельного самостоятельного большого исследования, но то,

что эта проблема связана с криминальными сторонами предпринимательской деятельности по оказанию ритуальных услуг, мне представляется вполне очевидным.

В Челябинске медицинские работники одной из станций «скорой помощи» обратились с просьбой о проведении проверки на предмет несанкционированного прослушивания телефонных переговоров их диспетчеров. Дело в том, что в считанные минуты после сообщений в «скорую помощь» о смерти пациентов, в квартиру к их родственникам приезжают представители ритуальных предприятий и предлагают свои услуги. Отнюдь не на безвозмездной основе, хотел бы подчеркнуть. Более того, представители ритуальных предприятий стали приходить к родственникам людей, находившимся в критическом состоянии, которые экстренно вызывали медицинских работников даже раньше, чем к ним успевала приезжать машина «скорой помощи». Бывало даже так, что больного увозили в больницу, а представители ритуальных предприятий начинали предлагать свои услуги родственникам, будучи уверенными, что больной человек умер.

К чему приводит подобная теневая деятельность можно показать и на другом примере. Прокуратура Екатеринбурга установила факт преступной деятельности заместителя коммерческого директора ритуальной службы Мамедова. Как установлено следствием, летом 2010 г. Мамедов организовал преступную группу из четырёх человек, с целью физического воздействия на представителей конкурирующих ритуальных предприятий. Преступная группа по прямому указанию Мамедова принуждала конкурентов к отказу от совершения сделки на оказание ритуальных услуг на территории Екатеринбурга, а также совершала разбойные нападения на работников других ритуальных предприятий. При этом Мамедов ранее служил в органах внутренних дел и имел личные связи со своими бывшими коллегами. Мамедов инструктировал каждого члена преступной группы, как вести себя при возможном задержании, что говорить, что не говорить, какие документы подписывать, а какие не подписывать. После того, как Мамедов узнавал, о визите представителей других ритуальных предприятий к родственникам умерших, он выяснял их телефоны и домашние адреса. Затем, он направлял к этим людям членов преступной группы, которые под угрозой физического принуждения, а иногда и после прямого физического воздействия, заставляли их отказываться от уже заключённой сделки с родственниками умершего. В качестве оружия члены



преступной группы использовали бейсбольные биты, монтировки и резиновые палки.

Затем работники ритуального предприятия, подконтрольного Мамедову, направлялись в квартиру умершего и, представляясь либо сотрудниками полиции, либо сотрудниками специализированного муниципального предприятия, каковыми в действительности они, разумеется, не были, убеждали родственников заключать договора на оказание ритуальных услуг только с одним единственным предприятием, фактическим руководителем которого был Мамедов. При этом они заявляли, что агенты других ритуальных предприятий являются мошенниками.

Мамедов и его соучастники были привлечены к уголовной ответственности по пункту «в» части 2 статьи 179 УК РФ (принуждение к совершению сделки), и по пункту «а» части 4 статьи 162 УК РФ (разбой).

В другом случае, который произошёл в Ростовской области, директор ритуального предприятия Любимова, не в силах конкурировать с директором другого предприятия, просто заказал его убийство. С этой целью она наняла двух приезжих, которые за вознаграждение в 100 тыс. рублей согласились совершить это тяжкое преступление. В результате конкурент Любимовой был убит, но убийцы были арестованы, после чего они, как говорят в подобных случаях, «сдали» свою заказчицу.

Как утверждает Е.Н. Моисеева, организация похорон и приобретение ритуальных товаров и услуг является формой принудительного потребления, от которого невозможно отказаться. Сложность изучения механизма предоставления ритуальных услуг обусловлена следующим.

1. Табуированность темы смерти. Основная проблема, с которой сталкивается исследователь при изучении рынка ритуальных услуг, заключается в существовании строгого табу на тему смерти, что значительно усложняет исследование любых вопросов, связанных со смертью, в том числе похоронных ритуалов, практик и эмоционального опыта.

2. Специфика профессионального сообщества. Существуют трудности, связанные, например, с изучением работников похоронной сферы, как профессиональной группы. Ритуальные агенты и директора кладбищ свободно обсуждают (с присущим им специфическим чувством юмора, который я уже выше назвал – «чёрным») темы, которые являются сенситивными для всего остального общества, поскольку для них обслуживание смерти является повседневной рутинной практикой. Однако на вопросы, касающиеся

экономических аспектов своей деятельности, они отвечают не охотно и предпочитают не вдаваться в особенности профессии.

3. Закрытость ритуального предпринимательства. Российский рынок ритуальных услуг является монопольным рынком с несовершенной конкуренцией.

При этом основные правила ритуала погребения состоят в: 1) жёстко заданных временных рамках исполнения ритуала; 2) невозможности отказаться от проведения ритуала. В свою очередь эти обстоятельства трансформируются в следующие ограничения для родственников и близких умершего: 1) нельзя отказаться от покупки; 2) нельзя не уложиться в сроки; 3) нельзя обсуждать покупку заранее; 4) нельзя выбирать и сравнивать товары в разных фирмах; 5) нельзя торговаться. [5]

Справедливости ради, следует признать, что преступления и правонарушения в сфере оказания ритуальных услуг совершаются во многих странах.

Например, 60-летняя специалист по приёму донорской крови Шиллинг и 66-летняя сотрудница морга Крамп, проживавшие в штате Калифорния США, организовали несколько фальшивых похорон для получения страховых выплат и других компенсаций. Как установлено в ходе разбирательства, женщины в результате махинаций присвоили около 1 млн. долларов США. Суть махинаций заключалась в оформлении страховки на несуществующих людей (возможно, в некоторых случаях они использовали подлинные документы, украденные у живых людей), после чего организовывали фальшивые похороны. В одном случае они даже сумели осуществить мнимую эксгумацию тела и получили поддельную справку о его кремации.

После похорон мошенницы спокойно выжидали некоторое время, и обращались за деньгами в соответствующие службы, заявляя о смерти владельца страховки. Попались они на том, что предложили одному из медицинских работников взятку в 50 тыс. долларов США за то, чтобы тот подделал историю болезни покойных, которых на самом деле не было.

В городке Аллендейл (Allendale County), штат Южная Каролина, один из служащих бюро ритуальных услуг под названием Cave Funeral Services сообщил, что умерший от рака кожи некий афроамериканец оказался слишком длинным, чтобы поместиться в гроб. Тогда работники ритуального бюро ампутировали покойному ноги, после чего положили тело в гроб. Было решено провести проверку этого заявления. Тело эксгумировали и установили, что заявление служащего полностью



соответствует действительности. Вдова покойного, узнав о случившемся, отметила, что во время организации похорон она предупредила директора похоронного бюро, что её умерший супруг был необычайно высокого роста, на что, по её словам, директор заявил, что тело покойного «превосходно уложится в гроб».

В другом случае руководителя похоронной конторы Watson and Sons Funeral Home, в городке Бирмингем (Birmingham) штат Алабама, обвинили в том, что он выбросил тело умершей женщины, родственники которой не смогли оплатить ритуальные услуги, на улицу. Тело женщины было передано похоронной конторе в ноябре 2007 года. Родственники покойной хотели его кремировать, но так и не смогли из-за сложного материально положения собрать необходимую сумму денег. Когда владелец конторы 76-летний Гарольд Уотсон понял, что денег он не получит, он принял решение избавиться от тела, но не придумал ничего лучшего, чем просто выставить его на улицу. Через некоторое время, по естественным причинам, тело начало издавать трупный запах. Жители соседних домов обратились в полицию, и Уотсона арестовали. При этом действия Уотсона носили очевидный провокационный характер, поскольку он имел возможность попросить представителей муниципальных властей произвести захоронение тела женщины, как неостребованное родственниками, но не стал этого делать, надеясь, по всей видимости, всё-таки добиться от родственников оплаты его услуг. Другими словами, он хотел заработать на похоронах. Среди прочих обвинений, Уотсону было предъявлено обвинение в надругательстве над трупом.

Таким образом, необходимо признать, что существование теневого рынка по предоставлению ритуальных услуг обусловлено обострением конкурентной борьбы в этой специфической сфере предпринимательства.

В свою очередь, поскольку такие услуги недостаточно контролируются со стороны правоохранительных органов, они довольно часто связаны с нарушениями действующего законодательства, в том числе и уголовного.

Причин сложившегося положения дел несколько.

1. Рынок ритуальных услуг перенасыщен.

2. Традиционные методы конкуренции среди предприятий ритуальных услуг, как правило, не применяются.

3. Работники ритуальных предприятий откровенно паразитируют на чувствах родственников усопших.

4. В сфере оказания ритуальных услуг приходят работать люди с клеймом социального аутсайдерства, что на бытовом языке называется, – неудачники.

5. На рынке ритуальных услуг (особенно в больших городах с населением более, чем 1 млн. человек) наблюдается серьёзное обострение конкурентной борьбы.

6. Нельзя забывать о незаконной трансплантологии, которая процветает во всём мире и непосредственно связана с ритуальными услугами.

7. Существует особая закрытость сообщества лиц, занимающихся представлением ритуальных услуг.

8. Злоупотребления работников ритуальных предприятий часто связаны с вовлечением в незаконную деятельность медицинских работников и полицейских, которые первыми узнают о смерти человека.

9. В России традиционные способы захоронения (погребение тела в могилу) уже сегодня не обеспечены приспособленными для этого территориями, из-за чего возникает спекулятивная торговля участками под захоронения.

10. Привлечь к ответственности работников ритуальных предприятий бывает довольно трудно из-за принципиального несовершенства законодательства (невозможно придумать закон, карающий за чёрствость).

## Библиография:

1. Закон города Москвы О погребении и похоронном деле в городе Москве. – Ведомости Московской Думы. № 6. 1997.
2. Федеральный закон от 12.01.1996 № 8-ФЗ (ред. от 29.12.2014, с изм. от 06.04.2015) –Собрание законодательства РФ. 1996. № 3. Ст. 146
3. <http://www.gks.ru/>
4. Закон города Москвы О погребении и похоронном деле в городе Москве. – Ведомости Московской Думы. № 6. 1997.
5. Моисеева Е.Н. Экономико-социологический анализ рынка ритуальных услуг. Автореф. канд. социол. наук. Москва. 2013



6. Указ Президента РФ О гарантиях прав граждан на предоставление услуг по погребению умерших. – Собрание законодательства РФ. № 27. Ст. 3235.
7. Сивашенкова Д. Мошенники по ритуальным услугам. – <http://www.mk.ru>
8. Гаврилина Т.А. Особенности правового регулирования налогообложения ритуальных услуг. – Финансовое право, 2014, № 10.
9. Грачев Р.Ю. Особенности антимонопольного регулирования рынка ритуальных услуг. – Вестник Пермского Университета. Юридические науки, 2012, № 1.
10. Фими́на Н.В. Сотрудник организации умер: правовые и налоговые последствия-Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение, 2015, № 3.

### References (transliterated):

1. Zakon goroda Moskvy O pogrebenii i pokhoronnom dele v gorode Moskve. – Vedomosti Moskovskoi Dumy. № 6. 1997.
2. Federal'nyi zakon ot 12.01.1996 № 8-FZ (red. ot 29.12.2014, s izm. ot 06.04.2015)-Sobranie zakonodatel'stva RF..1996. № 3. St.. 146
3. <http://www.gks.ru/>
4. Zakon goroda Moskvy O pogrebenii i pokhoronnom dele v gorode Moskve. – Vedomosti Moskovskoi Dumy. № 6. 1997.
5. Moiseeva E.N. Ekonomiko-sotsiologicheskii analiz rynka ritual'nykh uslug. Avtoref. kand. sotsiol. nauk. Moskva. 2013
6. Ukaz Prezidenta RF O garantiyakh prav grazhdan na predostavlenie uslug po pogrebeniyu umershih. – Sobranie zakonodatel'stva RF. № 27. St. 3235.
7. Sivashenkova D. Moshenniki po ritual'nym uslugam. – <http://www.mk.ru>
8. Gavrilina T.A. Osobennosti pravovogo regulirovaniya nalogooblozheniya ritual'nykh uslug. – Finansovoe pravo, 2014, № 10.
9. Grachev R.Yu. Osobennosti antimonopol'nogo regulirovaniya rynka ritual'nykh uslug. – Vestnik Permskogo Universiteta. Yuridicheskie nauki, 2012, № 1.
10. Fimina N.V. Sotrudnik organizatsii umer: pravovye i nalogovye posledstviya-Oplata truda: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie, 2015, № 3.