

Законодательство в системе международных налоговых правил

Р.А. Шепенко

Основой международных налоговых правил является международный договор. Такое положение обусловлено нехваткой развития в международных отношениях институтов, аналогичных национальным законотворческим органам власти. Однако это отнюдь не означает, что международные налоговые правила — это конвенциональное право. Помимо международного договора, значительную роль играют и другие источники правового регулирования и, в частности, законодательство. В настоящей статье предпринята попытка систематизировать соответствующие законы и их положения.

Международные налоговые правила представляют собой важный и относительно обособленный институт, образованный из комплекса правовых норм, регламентирующих межгосударственные налоговые отношения, которые складываются в первую очередь между государствами (территориями) как субъектами власти, государствами и международными организациями, т.е. они публичны по своей природе. Основой международных налоговых правил является международный договор. Такое положение обусловлено нехваткой развития в международных отношениях институтов, аналогичных национальным законотворческим органам власти. Однако это отнюдь не означает, что международные налоговые правила — это конвенциональное право.

Помимо международного договора, значительную роль играют и другие источники правового регулирования и, в частности, законодательство. Оно, точнее, законы отдельных государств, достаточно давно признаны второстепенными, но все-таки не лишены значения источниками международного права¹. С этим следует согласиться, в том числе применительно к международным налоговым правилам. Тем более, что история предоставляет для этого интересные примеры.

В 1237 году английский король Генрих III особой привилегией освободил готландских купцов от платежа пошлин за привоз и вывоз товаров. Подобную же привилегию готландские купцы получили в 1252 году во Фландрии от графини Маргариты². Если с какого-либо имущества, находящегося в британской колонии, причитались как английская пошлина с наследства, так и местный колониальный налог, то по требованию плательщика сумма местного налога вычиталась из суммы причитающейся английской пошлины с наследства. Это правило было установлено § 20 Акта Великобритании 1894 года «О финансах». Королевским приказом опубликовывались названия тех колоний, в которых это правило могло найти применение, так как условием зачета ставилось, чтобы в данной колонии либо вообще не взимался наследственный налог с находящегося в Соединенном Королевстве имущества подданных колоний, либо таким же образом допускался зачет английской пошлины с наследства. По данным П. Гензеля, 35 колоний подошли под это правило, в том числе Южная и Западная Австралия, Новая Зеландия, Виктория, Новый Южный Уэльс³.

До 1998/99 года ограниченная система освобождения от уплаты налога подлежала применению в Гонконге в отношении некоторых налогов, уплаченных в

Шепенко Роман Алексеевич — доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД России.

государствах Содружества наций. В частности, п. 1 ст. 45 Ордонанса Гонконга от 3 мая 1947 года (Сар. 112) «О внутреннем доходе» предусматривал, что освобождение доступно посредством вычета, когда налог подлежал уплате в рамках трех подоходных налогов, охватываемых этим ордонансом, а подоходный налог Содружества уплачен с одного и того же дохода. Для этой цели подоходный налог Содружества означал налог, установленный на основании закона в государстве Содружества, отличном от Соединенного Королевства и Гонконга, при условии, что в государстве Содружества действует система освобождения от двойного налогообложения, по которой к налогам Гонконга относятся аналогичным образом (п. 3 ст. 45). Положения ст. 45 были отменены с 1998/99 года обложения⁴.

Законодательство государств и территорий, имеющее отношение к международным налоговым правилам, состоит из двух блоков. Их разграничение основано, в первую очередь, на классическом подразделении законодательства на национальное и законодательство субъектов. Первый блок — национальное законодательство. Он образован конституционными нормами, положениями законов и подзаконных актов.

Конституционные нормы иногда определяют статус международного договора в правовой системе государства или территории. Согласно п. 3 ст. 4 Конституции Казахстана от 30 августа 1995 года международный договор, ратифицированный Республикой, имеет приоритет над её законами и применяется напрямую, за исключением случаев, когда применение международного договора требует принятия закона. В соответствии с п. 1 ст. 37 Конституции Бахрейна от 14 февраля 2002 года международный договор имеет силу закона, после его заключения, ратификации и официального опубликования.

Следует заметить, что данные о конституционных нормах не являются определяющими для формирования сведений о взаимодействии международного и национального права. Если обратиться к практике других государств, оказывается, что эти отношения намного сложнее и многограннее. Ознакомление с ними показывает довольно дискуссионный подход к статусу норм международного права. В отечественной литературе по финансовому праву сложилось упрощенное отношение к взаимодействию международного и национального права. Отчасти это обусловлено «однозначностью» норм ст. 15 Конституции РФ от 12 декабря 1993 года и соответствующими их повторами в отраслевом законодательстве:

- ст. 7 Налогового кодекса РФ от 31 июля 1998 года (с посл. изм.) № 146-ФЗ;
- ст. 8 Таможенного кодекса РФ от 28 мая 2003 года (с посл. изм.) № 61-ФЗ и т.п.

При этом упускаются из вида два аспекта. Во-первых, в СССР международное право никогда не рассматривалось как нечто, что может быть непосредственно

применено национальными судами⁵. Во-вторых, даже при современном конституционном благополучии возможны нерешённые вопросы. Примером тому может служить содержащий и налоговые нормы Договор между Российской Федерацией и США о поощрении и взаимной защите капиталовложений (Вашингтон, 17 июня 1992 г.), который до сих пор Россией не ратифицирован.

В большинстве случаев конституционные нормы не содержат специальных указаний, относящихся к налоговым соглашениям. Исключения представлены следующими положениями:

- никакой прямой налог не может быть установлен иначе, как только по желанию или с согласия Национального совета; никакой косвенный налог не может быть установлен иначе, как только законом, при соблюдении, кроме того, условия налогообложения, вытекающего из международного договора (ст. 20 Конституции Монако от 17 декабря 1962 г.);
- конвенции о торговле, налогообложении, экономическом сотрудничестве, участии в международных организациях или союзах, а также любые другие соглашения, содержащие уступки, которые, в соответствии с другими положениями Конституции Греции, не могут быть сделаны без закона или которые возлагают личное материальное бремя на греков, не имеют силы без принятия формального закона об их ратификации (п. 2 ст. 36 Конституции Греции от 11 июня 1975 г.);
- международные договоры и соглашения, связанные с финансовыми обязательствами Казначейства, воздействующие на публичные или частные права иорданцев, не имеют силы до утверждения их Национальной ассамблеей (ст. 33 Конституции Иордании от 1 января 1952 г.).

В конституциях закрепляются также определенные принципы правового регулирования международного налогообложения. Согласно п. 1 ст. 74 Конституции РФ, на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Тем самым провозглашен принцип свободы транзита. Его закрепление в конституциях является широко распространённой практикой. В этой связи можно указать на конституции Бразилии, Венесуэлы, Испании, Италии, Никарагуа, США и ряда других государств⁶. Формулировки соответствующих статей могут различаться, но их направленность одинакова.

Например, согласно ст. 11 Конституции Аргентины от 1 мая 1853 года (в ред. 1957 г.), предметы национального или иностранного производства или изготовления, так же как и скот всех видов, проходящий через ту или иную провинцию, освобождаются от транзитных налогов. причём это распространяется и на повозки, корабли или животных, используемых

для транспортировки; в будущем запрещается взимать налоги за проезд или проход через территорию провинции, как бы ни назывались эти налоги.

Пункт 3 ст. 151 Конституции Пакистана от 12 апреля 1973 года предусматривает, в частности, что провинциальная ассамблея или провинциальное правительство не вправе налагать налог, который допускает дискриминацию между товарами, изготовленными или произведёнными в провинции и аналогичными товарами, не изготовленными или произведёнными таким образом, или в отношении товаров, изготовленных или произведённых за пределами провинции в любом районе Пакистана.

При изучении соответствующих норм следует обратить внимание на два аспекта. Первый — возможно отсутствие уточнения субъекта и соответствующие нормы адресованы как центральным, так и местным органам власти. Второй — возможно отсутствие в отдельных случаях упоминаний фискальных платежей, что свидетельствует о том, что они не являются определяющими для формирования, например, перечня принципов правового регулирования налогообложения.

Положения законов представляют собой большую и многообразную часть источников правового регулирования. Во-первых, это налоговые законы, которые подразделяются на следующие виды: общие законы; законы о прямых налогах; законы о косвенных налогах.

Общие законы могут содержать различные положения. Иногда в них включаются предписания, обычно содержащиеся в конституциях. Так это, например, сделано в ст. 91 Закона КНР от 4 сентября 1992 года (в ред. от 28 апреля 2001 г.) «Об управлении взиманием налогов». Причиной такого шага является то обстоятельство, что в Конституции КНР от 4 декабря 1982 года (с посл. изм.) нет норм о соотношении международных договоров с национальным законодательством. Аналогичная ситуация была и в СССР. Международный договор упоминался в отечественных конституциях, но его соотношение с международным правом не определялось. Наверное, именно поэтому в ст. 6 Закона СССР от 23 апреля 1990 года № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» было включено положение о том, что если международным договором СССР установлены иные правила, чем те, которые содержатся в советском законодательстве по налогообложению, то применяются правила международного договора.

Значение положений законов о прямых налогах существенно для соглашений о двойном налогообложении. Право на уменьшения и освобождения от уплаты налогов, предусмотренное налоговым соглашением, реализуется на основании национального законодательства. Так, в п. 1 ст. 44 Ордонанса Пакистана 2001 года (в ред. от 2002 г.) «О подоходном налоге» записано, что любой доход из пакистанского

источника, не разрешённый к налогообложению по налоговому соглашению, освобождается от налога на основании этого ордонанса. Можно указать также на п. 3 ст. 1 Декрета Правительства Вьетнама от 13 мая 1998 года № 30/1998/ND-CP «О применении Закона «О подоходном налоге с предприятий»», п. 1 ст. 49 Акта Сингапура от 1 января 1948 года (с посл. изм.) «О подоходном налоге» и т.п.

В законах о косвенных налогах, как правило, упоминаются определенные налоговые льготы. Согласно ст. 4 Закона Египта от 28 апреля 1991 года (с посл. изм.) № 11 «Об общем налоге с продаж» положения этого закона не должны наносить ущерб льготам, установленным в соответствии с соглашениями, заключёнными между Правительством Египта и зарубежными странами или международными и региональными организациями, или в силу нефтяных или горных соглашений.

Норма абз. 4 ст. 72d Акта Финляндии от 30 декабря 1993 года № 1501 «О налоге на добавленную стоимость» предусматривает, что налог не подлежит уплате с продаж товаров и услуг для использования военными силами, расположенными в других государствах-членах и участвующими в общих оборонных усилиях государств, принадлежащих Организации североатлантического договора, или для использования гражданским штатом этих военных сил, или при поставке товаров в столовые, с учетом соответствующих предварительных условий, согласно которым освобождение предоставлено в стране назначения. Освобождение не применяется относительно военных сил страны назначения.

В п. 2 ст. 23 Акта Фиджи от 16 июня 1986 года № 13 «Об акцизах» предусмотрено, что, несмотря на подп. 1, товары, определенные в ч. 2 Перечня 2, освобождены от акцизных пошлин. В п. 2 этого перечня названы, в частности, пиво, алкоголь, спички и табачная продукция, приобретенные на акцизной фабрике или акцизном складе от имени дипломатических миссий государства, международных организаций, консульских должностных лиц, которым министр в настоящее время предоставил привилегии и иммунитет на основании Акта от 13 мая 1971 года № 26 «О дипломатических привилегиях и иммунитетах» или Акта от 22 декабря 1972 года № 31 «О консульских и иммунитетах».

Во-вторых, это может быть финансовый закон. Например, в ст. 173 – 176 Акта Великобритании 2006 года «О финансах» регламентированы следующие вопросы:

- применение договоренностей о международном налогообложении;
- договоренности на основании ст. 173: информационные полномочия;
- договоренности на основании ст. 173: взыскание долгов;
- соглашения о двойном налогообложении: процедура.

В п. 1 ст. 173 предусмотрено, что если Её величество в соответствии с приказом в Совете декларирует, что договоренности, касающиеся применения международного налогообложения, которые определены в приказе, были заключены относительно любой территории или территорий вне Великобритании, и целесообразно чтобы эти договоренности вступили в силу, то эти договоренности имеют силу (и так будет, несмотря ни на что в любом законе или документе). В последующих пунктах этой статьи, а также в ст. 174 и 175 развивается это положение. В ст. 176 содержится одна норма. Указано, что в ст. 788 (освобождение в соответствии с соглашением с другими территориями) Акта 1988 года «О налогах на доход и корпорацию» п. 10 заменяется на: «(10) Приказ на основании этой статьи не представляется Её величеству в Совете, если проект приказа не был прежде представлен и одобрен резолюцией Палаты общин». Эта норма раскрывает содержание одного из положений законов о прямых налогах.

В-третьих, это может быть торговый или тарифный закон. В таких законах, как и в случае с конституциями, может подтверждаться приверженность, например, определенным принципам.

В ст. 6 Закона КНР от 12 мая 1994 года (в ред. от 6 апреля 2004 г.) «О внешней торговле» предусмотрено, что на основании международных договоров или соглашений, договаривающейся или участвующей стороной которых является КНР, предоставляется другим договаривающимся или участвующим сторонам на основе принципа взаимности режим наиболее благоприятствуемой нации или национальный режим в сфере внешней торговли.

В ст. 4 Декрета-закона Кубы от 15 октября 1990 года № 124 «О таможенном тарифе Республики Куба» определено, что общий тариф является основным тарифом, подлежащим применению к товарам из государств, с которыми Куба не заключила международных договоров, дающих основание для применения режима наиболее благоприятствуемой нации или преференциальных соглашений.

Положения подзаконных актов также, как и законы, играют важную роль. Их знание обеспечивает правильность принятия решений. Через положения подзаконных актов могут реализовываться различные задачи:

- конкретизировать содержание принципов правового регулирования;
- реализовываться обязательства из международных налоговых правил;
- исполняться решения международных организаций и т.д.

В Таможенном кодексе Союза ССР (утв. Указом Президиума Верховного Совета СССР 5 мая 1964 года (с посл. изм.)) транзит упоминался в ст. 9 и 64, но освобождения от фискальных и регулирующих платежей закреплено не было. Это было сделано в другом нормативном правовом акте. Согласно п. 5 Постановления

Совета министров СССР от 27 апреля 1981 года № 394 «Об утверждении таможенного тарифа СССР» от оплаты таможенной пошлины освобождались, в том числе, товары иностранного происхождения, пропускаемые транзитом через территорию СССР. Тем самым было конкретизировано содержание принципа свободы транзита. Это был пример конкретизации содержания принципов правового регулирования.

Рассмотрев дело «Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry», третейская группа пришла к заключению, что действия Канады несовместимы со п. 1 ст. I ГАТТ 1994 года, предоставлением преимущества в форме освобождения от таможенной пошлины ввозимых автомашин, происходящих из определенных стран, в соответствии с Приказом генерал-губернатора в Совете от 29 декабря 1997 года «О тарифе на автомашины, 1998» и приказами о специальном освобождении, которое не предоставлено немедленно и, безусловно, аналогичным товарам, происходящим из территорий всех участников ВТО (подп. «а» п. 11.1 доклада)⁷.

Генерал-губернатор Канады по рекомендации министра финансов принял 15 февраля 2001 года на основании:

- п. 2 ст. 14 и ст. 16 Акта Канады 1997 года «О таможенном тарифе» Приказ «Об отмене Приказа "О тарифе на автомашины, 1998" и об изменении перечня Таможенного тарифа»;
- п. 2 ст. 23 Акта Канады 1985 года «О финансовом управлении» Приказ «Об отмене некоторых приказов об освобождении, принятых на основании Акта "О финансовом управлении" (2000–1)».

Целью этих приказов стало выполнение постановлений ВТО, относящихся к некоторым мерам, использованным Канадой для применения Соглашения между Правительством Канады и Правительством США об автомобильных продуктах (Джонсон-Сити, 16 января 1965 года).

Это пример одновременно и реализации обязательств из международных налоговых правил, и исполнения решения международной организации, т.е. посредством подзаконных актов могут решаться различные задачи.

Второй блок, как уже было указано, — законодательство субъектов. Он также образован конституционными нормами и положениями законов. Примеры упоминания в конституциях субъектов федерации международного договора довольно редки, но имеют место. В качестве такового можно указать на ст. 60 Конституционного акта Западной Австралии 1889 года. По этой статье считается незаконным для законодательного органа колонии взимать любую пошлину с товаров, импортированных добросовестно для поставок губернатору или сухопутным или морским силам Её величества, взимать любую пошлину, налагать любой запрет или ограничение или предоставлять освобождение или возврат, или другую привилегию при импорте или экспорте любых товаров, вводить любые

сборы или обременения после отгрузки в нарушение или в противоречие с любым международным договором, заключённым Её величеством с любой иностранной властью.

Еще несколько примеров дает и право Германии. В ст. 66 Конституции земли Северный Рейн-Вестфалия от 28 июня 1950 года предусмотрено, что международные договоры требуют ратификации ландтагом. В Конституции свободного государства Баварии от 2 декабря 1946 года (в ред. от 10 ноября 2003 г.) международный договор упоминается несколько раз. В п. 2 ст. 72 предусмотрено, что международные договоры принимаются министром с предварительного согласия ландтага. В ст. 181 определено, что право государства Бавария заключать международные договоры в рамках ограничений и обязанностей остаются в силе. Наконец, в ст. 182 констатируется, что ранее заключенные международные договоры, в частности Международный договор с христианской церковью (24 января 1924 г.), остаются в силе.

Если обратиться к отечественному законодательству, то положения законов субъектов Федерации, содержащих упоминания о международном договоре, можно разделить на некие условные группы:

- первая группа образована типовой нормой о деятельности иностранной организации, которая признаётся приводящей к образованию постоянного представительства. Так, в п. 2 ст. 2 Закона Новгородской области от 26 ноября 2003 года (с посл. изм.) № 210-ОЗ «О налоге на имущество организаций» предусмотрено, что деятельность иностранной организации признаётся приводящей к образованию постоянного представительства в Новгородской области в соответствии со ст. 306 части второй Налогового кодекса РФ, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Аналогичные нормы включены в п. 2 ст. 1 Закона Ростовской области от 27 ноября 2003 года (с посл. изм.) № 43-3С «О налоге на имущество организаций», п. 2 ст. 2 Закона Оренбургской области от 27 ноября 2003 года (с посл. изм.) № 613/70-III-ОЗ «О налоге на имущество организаций» и др. ;
- вторая группа образована не имеющими правового значения констатациями. Например, в ст. 2 (абз. 2) Постановления Сызранской Городской думы от 26 ноября 2003 года № 80 «О порядке исчисления и уплаты налога на рекламу» определено, что в случаях, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотрено этим положением, применяются правила международного договора Российской Федерации. Похожего содержания ст. 8 Закона Псковской области от 12 октября 2005 года (с посл. изм.) № 473-оз «О налоговых льготах и государственной поддержке инвестиционной деятельности в Псковской области». Иного содержания, но с тем же

правовым значением норма п. 3 ст. 7 Закона Кабардино-Балкарской Республики от 12 декабря 1997 года № 37-РЗ «О налоговых льготах и государственных гарантиях инвесторам на территории Кабардино-Балкарской Республики». В нём предусмотрено, что споры, возникающие при осуществлении инвестиционной деятельности, рассматриваются в порядке, установленном законодательством, действующим на территории Кабардино-Балкарской Республики, и международными договорами.

До недавнего времени таких примеров было больше, но некоторые из них противоречили Конституции РФ. Как известно, в ст. 71(к) закреплено, что в ведении Российской Федерации находятся внешняя политика и международные отношения Российской Федерации, международные договоры Российской Федерации; вопросы войны и мира. Норма п. 1(о) ст. 72 Конституции РФ относит к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации лишь координацию международных и внешнеэкономических связей субъектов Российской Федерации, выполнение международных договоров Российской Федерации.

Тем не менее, в действовавшем до недавнего времени Законе Республики Марий Эл от 9 июля 1992 года № 338-III (в ред. от 13 ноября 1998 г.) «О налогах и платежах в Республике Марий Эл» провозглашалось, что если международным договором Республики Марий Эл или международным договором Российской Федерации, заключёнными в пределах их компетенции, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в законодательстве Республики Марий Эл по налогообложению, то применяются правила международного договора. Это норма ст. 25 и использовавшийся в ней оборот «международным договором Республики Марий Эл» не соответствовал приведённым положениям Конституции РФ.

Рассматривая законодательство в качестве источников налогового права, важно обратить внимание на некий дуализм международных налоговых правил. С одной стороны, международные налоговые правила определяют содержание законодательства. Соответствующие нормы международного права переносятся на национальную почву. С другой стороны, в некоторых сферах, например, в формировании понятийного аппарата, международные налоговые правила часто отдают приоритет именно национальным нормам.

В налоговых соглашениях содержатся специальные указания на этот счет. В п. 2 ст. 3 Соглашения между Правительством Исландии и Правительством Республики Индия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доход (Нью-Дели, 23 ноября 2007 г.) предусмотрено, что при применении соглашения договаривающимся государством любой термин, не определенный в нем, имеет то

■ Право

значение, которое придается ему законодательством этого государства в отношении налогов, на которые распространяется соглашение, если из контекста не вытекает иное. Аналогичная оговорка включена в п. 2 ст. 3 Конвенции между Королевством Тайланд и Правительством США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доход (Бангкок, 26 ноября 1996 г.).

В этих и других налоговых соглашениях есть еще аналогичные положения. Так, в обоих случаях в п. 2 ст. 6 предусмотрено, что термин «недвижимое имущество» имеет то значение, которое оно имеет в соответствии с законодательством договаривающегося государства, в котором находится данное имущество. Такие примеры указывают на тесную взаимосвязь источников, позволяющую объединять их в рамках международных налоговых правил.

Перефразируя слова А.Л. Байкова, можно сказать, что международные налоговые правила являются продуктом осложнения социальной жизни. Они постулируют многообразие таких социальных потребностей, удовлетворение которых возможно только путем международной кооперации⁸. Положения этих правил представляют собой право координации

государств и территорий. Это право без настоящего законодателя, имеющее в качестве первоисточника международный договор. Однако это не исключает, а более того, требует включения в свой состав и других источников правового регулирования, в том числе законодательства.

Все многообразие и богатство международных договоров, содержащих налоговые нормы, не отгорожено «китайской стеной» от национального права. Наоборот, в развитии международных налоговых правил отчетливо проявляются и взаимно пересекаются влияния «соседей» с обеих сторон, что сказывается как на общих подходах и решениях, так и на конкретных нормах.

Summary: The treaty is basis of the international tax rules. Such position is caused by shortage of development in the international relations of the institutes similar to national legislative authorities. However it at all does not mean that the international tax rules are a conventional law. Besides the treaty the considerable role is played also by other sources of law and, in particular, by the legislation. In present article attempt to systematize corresponding laws and their positions is undertaken.

Ключевые слова

налог, пошлина, тариф, торговля, освобождения, конституция, закон, конвенция, соглашение, ВТО

Keywords

tax, duty, tariff, trade, exemption, constitution, law, convention, agreement, WTO

Примечания

1. См.: Камаровский Л. Недостатки санкции международного права // Юридический вестник. 1892. Т. X. 1892. С. 83.
 2. См.: О договоре Новгорода с немецкими городами и Готландом, заключенном в 1270 году. Рассуждение И. Андреевского. СПб., 1855. С. 3.
 3. См.: Гензель П. Налог с наследства в Англии. Исследование по истории английских финансов. М., 1907. С. 530.
 4. См.: Hong Kong Taxation. Law and Practice, 2004–05 / By D.G. Smith, A. Macpherson. Hong Kong: Chinese Un-ty Press, 2004. P. 570.
 5. См.: Danilenko G.M. The New Russian Constitution and International Law // American Journal of International Law. 1994. Vol. 88. Iss. 3. P. 458.
 6. См.: Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М.: Статут, 2006. С. 153–157.
 7. WT/DS139/R, WT/DS142/R. 11.02.00.
 8. См.: Байков А.Л. Междувластные и властные отношения в теории права. Опыт теоретико-познавательного построения. Ярославль, 1912. С. 343.
-