
ПРАВОВЫЕ СПОСОБЫ УСТРАНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Екатерина Кастанова*

В статье рассматриваются методы устранения двойного налогообложения, используемые в рамках внутреннего законодательства государств, а также раскрывается роль соглашений об избежании двойного налогообложения, которую они играют в устранении международного двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов.

Феномен двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов возник в свете различных денежно-кредитных, финансовых, социальных и политических аспектов. Появление новых инновационных финансовых инструментов создало определенные проблемы для налоговых администраций. Для налоговых органов становится все более и более трудным проследить доход, произведенный посредством этих финансовых инструментов, чтобы определить местоположение или источник этого дохода, идентифицировать налогоплательщика, который получил вышеуказанный доход, и правильно определить размер взимаемого налога и место его уплаты.

Необходимость изучения двойного налогообложения диктуется тем, что оно нарушает законные права налогоплательщиков. В зависимости от формы выражения данного явления современные ученые подразделяют его на юридическое и экономическое. Под юридическим двойным налогообложением понимается ситуация, когда в силу установленных налоговым законодательством оснований у одного и того же лица в отношении одного и того же объекта налогообложения возникает обязанность по уплате сопоставимых налогов более одного раза за один и тот же период¹.

В отличие от юридического двойного налогообложения экономическим двойным налогообложением является последовательное налогообложение одного и того же (с экономической точки зрения) объекта у различных налогоплательщиков². Экономическое двойное налогообложение может иметь место как внутри одного государства, так и на международном уровне.

Двойное налогообложение подразделяется на внутреннее и внешнее. Внутреннее двойное налогообложение возникает в государстве в том случае, когда один и тот же налог взимается на уровне различных административно-территориальных единиц³. Данный вид двойного налогообложения возникает, как правило, в силу причин, носящих экономический или же политический характер.

Внешнее, или, как его еще принято называть, международное двойное налогообложение образуется в случае, когда лицу предъявляются налоговые претензии налоговых ведомств двух и более государств по уплате прямых налогов с одного и того же, например, дохода или прибыли⁴. То есть у субъектов, которые ведут экономическую деятельность одновременно в нескольких государствах, возникает обязанность уплаты одного и того же налога, или же идентичных

* Кастанова Екатерина Дмитриевна,
соискатель кафедры государственного управления и права МГИМО(У) МИД России

налогов, в этих государствах. Подобная ситуация, как правило, является результатом несоответствий и противоречий внутреннего налогового законодательства различных государств. Таким образом, налогоплательщика могут признать в качестве налогоплательщика два и более государства в силу несовпадения национального законодательства, например, по признаку резидентства. Таким образом, лицо может являться резидентом одного государства вследствие его фактического присутствия на территории данного государства, резидентом другого – в силу наличия гражданства данного государства, и, наконец, резидентом третьего – в силу экономических интересов.

Двойное налогообложение всегда основано на противоречиях, которые складываются в одноименных налоговых механизмах, например, в рамках прямых или косвенных налогов, а не при налогообложении объектов, которые различаются между собой по типу налогов⁵.

Международное двойное налогообложение возникает в силу целого ряда причин:

1) налогоплательщик одновременно признается резидентом сразу нескольких государств согласно их внутреннему законодательству, вследствие чего несет налоговую ответственность перед каждым из этих государств;

2) налогоплательщик, является резидентом одного государства, а объект налогообложения находится на территории других государств;

3) объект налогообложения находится в нескольких государствах, даже при условии того, что налогоплательщик не является резидентом ни одного из них.

Появление вышеперечисленных причин обусловлено различными подходами государств к вопросу взаимосвязи субъекта и объекта налогообложения, что, в свою очередь, объясняется различием в налоговых системах, экономической политике, финансовых инструментах, а также несоответствием национального законодательства.

Существуют три подхода, используемых для исключения обязанности уплаты налогов с одного и того же объекта налогообложения. Первый подход предполагает устранение двойного налогообложения посредством использования исключительно внутригосударственных ресурсов.

В рамках внутреннего законодательства применяются три основных метода устранения двойного налогообложения. В их число

входят: налоговые освобождения, налоговые кредиты и налоговые вычеты.

Налоговое освобождение (tax exemption) предполагает полное исключение из налогооблагаемой базы доходов, полученных резидентом за рубежом⁶. Различаются два способа его применения. Во-первых, без прогрессии – государство резидентства разрешает вычесть из налогооблагаемой базы убытки, понесенные в других странах. Во-вторых, с прогрессией, когда убытки разрешается учитывать при определении ставки налогообложения совокупного дохода⁷. Привлекательность подобного варианта устранения двойного налогообложения состоит в том, что данный метод позволяет полностью исключить возможность двойного налогообложения.

Однако у данного метода решения проблемы двойного налогообложения имеются и серьезные недостатки. Во-первых, государства, имеющие в своем налоговом законодательстве подобный вариант, будут нести существенные бюджетные потери при его реализации. Во-вторых, значительно увеличивается риск того, что деятельность компаний будет переноситься в низконалоговые территории.

Налоговый кредит (tax credit) допускает уменьшение налоговой обязанности налогоплательщика на сумму расходов, произведенных в результате уплаты им налогов за рубежом. Налоговый кредит бывает полный (full tax credit), в случае если такое уменьшение производится в отношении всех сумм, уплаченных таким образом налогов, а также обыкновенный (ordinary tax credit), когда такое уменьшение ограничивается теми суммами налогов, которые могли быть уплачены налогоплательщиком с данного объекта налогообложения в соответствии с национальным законодательством⁸.

Существенным плюсом данного метода является его удобство применения для национальных налоговых администраций, в связи с тем, что сумма налога и зачета рассчитывается на основе данных, предоставленных налогоплательщиком, так как право на зачет появляется после подтверждения уплаты налога в другом государстве. Однако данный метод с трудом решает проблему двойного налогообложения, поскольку не всегда страна-резидентства считается с особенностями налогообложения страны-источника.

Налоговый вычет (tax deduction) предоставляет возможность уменьшать совокупную налоговую базу на сумму налогов,

уплаченных налогоплательщиком за рубежом⁹.

Подобный подход имеет одновременно несколько недостатков. Во-первых, его односторонний характер подразумевает частично или полностью отказ государства от своих налоговых претензий, во-вторых, не все причины возникновения двойного налогообложения находятся в ведении внутреннего законодательства, например, проблема множественности резидентства.

Второй подход основывается на разрешении проблемы двойного налогообложения посредством применения международного налогового судопроизводства. Однако компетенция существующих на сегодняшний день международных судов ограничена. Очевидно, что данный подход не способен в полной мере справиться с проблемой двойного налогообложения.

Третий подход предполагает заключение государствами двух- и многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения¹⁰. Данные соглашения четко определяют, какие государства и в каком размере обладают правом или обязанностью взимать налоги с определенных видов доходов и имущества. Этот подход используется большинством стран мира, поскольку именно он в наибольшей степени учитывает финансовые интересы не только государства, но и налогоплательщика. По мнению диссертанта, заключение государствами двух- и многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения является наиболее эффективным способом разрешения указанной проблемы, поскольку позволяет устранять двойное налогообложение посредством использования не только возможностей внутреннего законодательства и собственных ресурсов государства, но и обеспечивает комплексный подход к решению поставленной задачи.

Другая значимая проблема, которая является результатом несоответствия внутреннего налогового законодательства зарубежных государств, состоит в международном уклонении от уплаты налогов.

В научном сообществе ведутся дискуссии в отношении обоснованности разграничения таких понятий как «избежание» (avoidance), «уклонение» (evasion). Ряд современных ученых зачастую предлагает использовать термин «избежание», включая в него как законное, так и незаконное избежание, в то время как эксперты Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) считают, что употребление

того или иного термина не имеет принципиального значения. Единственным определяющим моментом является факт нанесения ущерба экономике государства, что и позволяет рассматривать избежание налогов как незаконное¹¹.

При уклонении от уплаты налогов всегда происходит нарушение тех или иных правовых норм (внутреннего законодательства, налоговых соглашений), в то время как термин избежание – это недопущение многократного налогообложения, а также законное использование правовых норм с целью получения налоговых преимуществ.

Однако эффективно бороться с уклонением от уплаты налогов невозможно посредством применения исключительно уголовно-правового воздействия. В данном вопросе важным фактором является совершенствование законодательной и нормативной базы, а также осуществление согласованного административного и финансового контроля за операциями, производимыми юридическими и физическими лицами, в особенности, когда речь идет об осуществлении деятельности в оффшорных юрисдикциях.

В большинстве своем оффшорами, т.е. «действующими вне территории страны» являются небольшие материковые страны, такие как: Гибралтар, Лихтенштейн, Люксембург, Монако, Андорра или островные государства (Бермудские острова, Республика Сейшельские острова, Содружество Багамских островов). Оффшоры противопоставляются общему режиму налогообложения и предполагают создание максимально льготных условий для налогоплательщиков. Помимо вышеизложенного подобные юрисдикции устанавливают различного рода запреты и ограничения на раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях и участниках компании. Подобные условия являются привлекательными для иностранных компаний.

Однако необходимо отметить, что не только отдельные государства используют подобные льготные модели налогообложения. Также льготная модель имеет место на части территорий тех государств, которые используют традиционные системы налогообложения. Это такие административные единицы, как: Тайвань, Макао и Гонконг (Китайская Народная Республика), остров Мадейра (Португалия), Вайоминг, Делавэр, Содружество Пуэрто-Рико (США), Гебридские, Шетландские, Оркнейские острова, острова Уайт, Англси, Силли (Соединенное

Королевство Великобритании и Северной Ирландии), Женева, Нешеталь, Цуг (Швейцария).

Принято выделять несколько разновидностей зон льготного налогообложения в зависимости от следующих признаков: доходы в принципе не облагаются налогами или не облагаются доходы, полученные резидентами за пределами данного государства; льготируются или полностью освобождаются от налогообложения определенные виды деятельности или компаний; налоговые льготы распространяются только на компании определенной организационно-правовой формы или только на нерезидентные компании¹².

Мировое сообщество неоднозначно воспринимает построение налоговых систем на основе льготного налогообложения. Обычно подобные действия расцениваются как недобросовестная налоговая конкуренция в связи с тем, что потенциальные налогоплательщики уходят в оффшорные юрисдикции.

В 2000 году ОЭСР представила первоначальный список стран, обладающих, по мнению организации, признаками налоговых гаваней. Важно различать список налоговый гаваней ОЭСР (OECD Tax Haven List) и черный список ОЭСР (OECD black list). ОЭСР постоянно уделяет огромное внимание обмену информацией и исключает страны, «готовые к сотрудничеству», из своего «черного списка». Значительное количество стран, первоначально включенных в «черный список» ОЭСР, выражали свой протест на данное обстоятельство, в связи с возникновением негативной репутации, а также выражали свою готовность к сотрудничеству и стремились заключать соглашения об обмене информацией (ТІЕА) и соглашения об избежании двойного налогообложения.

В настоящее время такие юрисдикции, как Бермудские острова, Каймановы острова, Кипр, остров Мэн, Мальта, Маврикий, Сейшельские острова, Антильские острова Нидерландов уже предоставили в адрес ОЭСР официальные обязательства о постепенном упразднении режимов льготного налогообложения на своих территориях, а также обязательства по налоговому сотрудничеству, в частности, обмену информацией.

Обоснованной является точка зрения, что при избежании налогов имеет место использование налогоплательщиком норм права, дающих возможность получения на-

логовых льгот на законном основании, и соглашается с мнением таких ученых как А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин в том, что термин «избежание» может коррелировать с термином «налоговое планирование»,¹³ в то время как уклонение от налогов заключается в нарушении внутреннего или международного налогового законодательства. А также считает, что наиболее полным определением понятия «налоговая гавань» является определение, предлагаемое экспертами ОЭСР.

Уклонение от налогообложения зачастую является проблемой нехватки информации, таким образом, средством борьбы с данным явлением могут стать санкции, направленные на улучшение качества и объемов информации, обмен которой осуществляется налоговыми администрациями в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения.

Очевидно, что развитие науки международного налогового права наряду с укреплением международного сотрудничества налоговых администраций позволит унифицировать налоговое законодательство государств с целью уменьшения международного двойного налогообложения, а также выработать новые способы борьбы с международным уклонением от уплаты налогов.

Важным аспектом в устранении двойного налогообложения и борьбе с международным уклонением от уплаты налогов является понимание истоков, а также фундаментальных основ данных явлений, которые заключаются в правовом регулировании данных явлений, что в свою очередь находит отражение во внутреннем и международном налоговом праве.

В Российской Федерации основополагающие принципы налогообложения содержатся в ст. 3 НК РФ. Ими являются: признание всеобщности и равенства налогообложения; налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер; налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; налоги и сборы не должны нарушать единое экономическое пространство Российской Федерации; при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения; все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика¹⁴.

Принципы международного права стабилизируют международные отношения, закрепляя их нормативными рамками, а также способствуют их дальнейшему разви-

тию. Таким образом, ведущие ученые относятся к основным принципам международного налогового права следующие принципы:

а) Налогового суверенитета.

Государства устанавливают, вводят и взимают налоги и сборы на любые объекты налогообложения в отношении своих граждан и иностранных лиц (физических лиц и организаций) в пределах своей территории.

б) Налоговой юрисдикции.

Данный принцип предусматривает возможность предъявления налоговых требований к иностранным налогоплательщикам в отношении доходов, полученных на территории данного государства, а также налогоплательщикам, являющимися резидентами данного государства, в отношении их доходов, полученных за рубежом.

в) Налоговой недискриминации.

Обязывает государства обеспечивать на своей территории относительно равные условия налогообложения при одинаковых правовых и фактических обстоятельствах как для резидентов, так и для нерезидентов. Однако данный принцип не исключает предоставление отдельным категориям налогоплательщиков налоговых льгот и послаблений.

д) Добросовестного исполнения норм международного налогового права.

Государства имеют обязанность строго следовать взятым в рамках заключенных международных договоров обязательствам¹⁵.

е) Сотрудничества по вопросам налогообложения.

Позволяет государствам устанавливать друг с другом договорные отношения с целью определения границ налоговой юрисдикции, исключения ситуаций многократного (двойного) налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

ф) Взаимодействия налоговых органов.

В результате реализации данного принципа у налоговых администраций появляется возможность принятия участия в международном общении для пошагового решения вышеперечисленных проблем. Автор полагает, что наиболее ярким примером реализации принципа сотрудничества являются помощь в сборе налогов; обмен информацией по запросу (в случае, если имеются сведения, свидетельствующие о применении налогоплательщиком схемы уклонения от налогообложения, т.е. сделка, заключенная с иностранным нало-

гоплательщиком содержит признаки совершения проверяемым налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах); а также на спонтанной основе (в случае, если государство-партнер по соглашению имеет основания полагать, что допущено уменьшение налога в другом государстве); автоматический обмен информацией (в отношении имен получателей и размеров дивидендов, процентов и доходов от авторских прав и лицензий, выплаченных резидентам договаривающихся государств); одновременные налоговые проверки и т.д.

г) Устранения двойного налогообложения.

Устранение двойного налогообложения, так или иначе, должно исходить из наличия у налогоплательщика права на вычет налога, который был уплачен в одном государстве в счет налогов, подлежащих уплате в другом государстве¹⁶.

и) Принцип взаимного согласования.

Как правило, данный принцип закрепляется в налоговых соглашениях в форме отдельной статьи и способствует разрешению налоговых споров, возникающих между государствами в рамках процедуры взаимного согласования. В случае, если лицо полагает, что в результате действий одного или обоих договаривающихся государств может возникнуть его налогообложение в расхождение с положениями налогового соглашения, оно может в течение трех лет представить свое дело в компетентные органы договаривающегося государства, резидентом которого оно является. Впоследствии данное дело будет рассматриваться на наднациональном уровне в порядке консультирования.

Применение указанного принципа возможно в целях избежания двойного налогообложения, а также при его отсутствии, в случае, если иностранное лицо считает, что ему неправомерно отказывают в предоставлении налоговых льгот. Данный принцип предполагает также проведение договаривающимися государствами совместных консультаций в отношении: одинакового распределения доходов, вычетов, зачетов или льгот между лицами; одинаковой характеристики отдельных статей дохода; одинакового применения правил определения источника в отношении конкретных статей дохода; общего понимания какого-либо термина; применения положений внутреннего законодательства в отношении штрафов, пени и процентов, и т.д.¹⁷

Несомненно, что каждый указанный выше принцип является основанием устранения проблем, связанных с международным налогообложением, а также способствуют эффективному взаимодействию налоговых администраций на международном уровне с целью устранения двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

С целью определения роли, которую играют международные договоры (соглашения, конвенции и т.д.), современные авторы предлагают разделить их на несколько групп и классифицировать по различным основаниям:

1. Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Подобные соглашения заключаются с целью создания правовых механизмов избежания двойного налогообложения, а также борьбы с уклонением от уплаты налогов. Анализ соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет диссертанту сделать вывод о том, что в качестве образца подобных соглашений выступает модельная конвенция ОЭСР, которой придерживается и Российская Федерация. Соглашение между правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

2. Специальные (ограниченные) соглашения об избежании двойного налогообложения в определенных сферах. Данный вид налоговых соглашений заключается для избежания двойного налогообложения в определенных сферах. Например, соглашения о налогообложении недвижимости, наследств, дарений (соглашение между США и Швецией от 1983 года);

- Соглашения, содержащие отдельные налоговые нормы. Подобные соглашения призваны регулировать различные сферы, вопросы дипломатических отношений, безопасности, торговые соглашения, таможенные соглашения и многое другое, однако содержат в себе нормы, являющиеся элементом налогово-правового регулирования. Скажем, торговые соглашения (соглашение о торгово-экономическом со-

трудничестве Российской Федерации и Республикой Куба от 1999 года);

- Соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле. Заключаются между государствами с целью избежания двойного налогообложения, которое может возникнуть при взимании косвенных налогов (НДС, акцизов). Соглашение между правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова от 29.05.2001 о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле.

- Соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства. Данная категория соглашений обеспечивает взаимодействие между налоговыми администрациями государств по выявлению и пресечению налоговых правонарушений. Пример: соглашение между правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан от 11.11.1993 о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства.

3. Соглашения о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства. В рамках указанных соглашений определяется порядок взаимодействия правоохранительных органов по выявлению и пресечению налоговых правонарушений. Пример: соглашение между правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция от 02.12.1997 о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства.

4. Иные соглашения. Регулируют отдельные аспекты в сфере налогообложения или взаимодействия налоговых органов. Пример: соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым Комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации об унификации методологии налогообложения от 25.05.1998.

Одной из основных целей международного сотрудничества в налоговой сфере стало создание правовых способов избежания двойного налогообложе-

ния. Опыт показал, что односторонние меры, принимаемые государством, не в состоянии полностью устранить двойное налогообложение или облегчить его последствия в связи с разнообразием систем налогообложения, что в свою очередь, происходит из-за различий в юридической и налоговой истории государств, налоговой политике, потребности дохода, и т.д. В результате растущей сложности систем налогообложения и разнообразия налогов становится все более и более трудным обеспечить полностью эффективное устранение международного двойного налогообложения посредством одностороннего подхода. Данная цель реализуется посредством заключения соглашений об избежании двойного налогообложения.

Соглашения об избежании двойного налогообложения являются выгодными для большинства государств в связи с тем, что они позволяют международному бизнесу заключать сделки с определенной долей уверенности в получении выгоды от вовлеченных в них физических и юридических лиц. Разрешение споров и разногласий также является несомненным преимуществом договаривающихся государств при заключении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Соглашения об избежании двойного налогообложения защищают законный

интерес государств посредством предоставления помощи при применении внутреннего налогового законодательства и реализации налоговой политики. Статья, предусматривающая обмен информацией между налоговыми администрациями, содержащаяся в соглашениях об избежании двойного налогообложения, являются ярким примером положительных результатов, приносимых все расширяющейся сетью данных соглашений. Данная статья предоставляет государствам возможность получить доступ к информации в отношении доходов своих граждан за границей, а также проверить конкретную сделку, заключенную налогоплательщиком-резидентом данного государства с иностранным контрагентом.

В виду расширяющейся трансграничной торговли и инвестиций налоговые соглашения играют возрастающую роль в предотвращении возложения чрезмерных или неоправданных налогов на международный бизнес и в обеспечении справедливого и более эффективного применения налогового законодательства. Для того чтобы продолжать служить предназначенным целям, соглашения об избежании двойного налогообложения должны соответствовать современной экономико-политической ситуации.

LEGAL TOOLS FOR ELIMINATING INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND FIGHTING TAX EVASION

The paper deals with the ways of removing double taxation which are based on domestic legislation and analyzes the role of agreements on double tax avoidance which they play in eliminating international double taxation and fighting tax evasion.

Ekaterina Kastanova,
Research Student, Department of State
Administration and Law, MGIMO (University)
under the Ministry for Foreign Affairs of Russia

Ключевые слова:

государство, государственный контроль, двойное налогообложение, избежание двойного налогообложения, уклонение от уплаты налогов.

Keywords:

state, state control, double taxation, double tax avoidance, tax evasion.

Литература:

- ¹ Полякова В.В., Котляренко С.П. Правовые основы международных налоговых соглашений // Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 382.
- ² Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М., 2000. С. 213.
- ³ Шакирьянов А.А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения (на примере России и государств-членов ЕС). Дис. канд. юрид. наук. 12.00.14. М., 2007. С. 15.
- ⁴ Кучеров И.И. Международное налоговое право. М., 2007. С. 229.
- ⁵ Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. Харьков, 2001. С. 177.
- ⁶ Кучеров И.И. Указ. соч. С. 231.
- ⁷ Шахмаметьев А.А. Указ. соч. С. 71.
- ⁸ Кучеров И.И. Указ. соч. С. 232.
- ⁹ Там же.
- ¹⁰ Там же. С. 232.
- ¹¹ Ларютина И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве. Дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2002. С. 28.
- ¹² Кетнерс К., Лукашина О. Налоги в Европейском союзе и Латвии. Сравнительный анализ и практические рекомендации. Рига, 2010. С. 52.
- ¹³ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В. Методы налоговой оптимизации / Под ред. А.В. Брызгалина М., 2001. С. 24.
- ¹⁴ Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть 1. Ст. 3.
- ¹⁵ Кучеров И.И. Указ. соч. С. 68.
- ¹⁶ Кучеров И.И. Указ. соч. С. 68.
- ¹⁷ Ларютина И.А. Указ. соч. С. 77.