



Научная статья

УДК 34

<https://doi.org/10.24412/2073-0454-2023-3-237-248>

EDN: <https://elibrary.ru/uvfjdw>

ИПОН: 2003-0059-3/23-706

MOSURED: 77/27-003-2023-03-905

Налоговые преступления или получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды: пределы ответственности виновных лиц (часть I)

Нодари Дарчоевич Эриашвили¹, Александр Иванович Григорьев², Вера Алексеевна Мочалова³

¹ Московский университет МВД РФ имени В.Я. Кикотя, Москва, Россия, professor60@mail.ru

^{2,3} Российский государственный университет имени А. Н. Косыгина, Москва, Россия

² altr1960@mail.ru

³ v.mochalova2015@yandex.ru

Аннотация. Рассматриваются вопросы, связанные с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды; действующее налоговое и уголовное законодательство РФ, складывающаяся судебная практика. Делаются выводы о том, что грань между незаконной минимизацией налоговых обязательств перед публично-правовыми образованиями и совершением преступления довольно призрачна, тем более, когда признаки налоговых мошенничеств и налоговых преступлений (ст. 198–199.2 УК РФ) становятся практически идентичными. За последние 16 лет налоговое и уголовное (в части, совершенных налоговых преступлений) законодательство стало довольно либеральным по отношению к лицам, допустившим нарушение норм права, связанных с необоснованной минимизацией уплаты налогов, сборов, пошлин, страховых взносов. В сложившейся ситуации налоговые и правоохранительные органы становятся перед дилеммой отграничения налогового правонарушения от совершенного преступления. Авторы попытались ответить на некоторые вопросы, связанные с данной проблемой.

Ключевые слова: налоговые преступления, налоговое мошенничество, необоснованная налоговая выгода, постановления КС РФ, ВС РФ, ВАС РФ, письма и разъяснения Минфина России и ФНС России, размер причиненного ущерба бюджету, налоговая и уголовная ответственность за налоговые преступления

Для цитирования: Эриашвили Н. Д., Григорьев А. И., Мочалова В. А. Налоговые преступления или получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды: пределы ответственности виновных лиц (часть I) // Вестник Московского университета МВД России. 2023. № 3. С. 237–248. <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2023-3-237-248>. EDN: UVFJDW.

Original article

Tax crimes or receipt by a taxpayer of unjustified tax benefits: limits of responsibility of the perpetrators (part I)

Nodari D. Eriashvili¹, Alexander I. Grigoriev², Vera A. Mochalova³

¹ Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia named after V.Ya. Kikot', Moscow, Russia, professor60@mail.ru

^{2,3} Russian State University named after A. N. Kosygin, Moscow, Russia

² altr1960@mail.ru

³ v.mochalova2015@yandex.ru

Abstract. The issues related to the receipt of unjustified tax benefits by the taxpayer are considered; the current tax and criminal legislation of the Russian Federation, the emerging judicial practice. Conclusions are drawn that the line between the illegal minimization of tax obligations to public legal entities and the commission of a crime is quite illusory, especially when the signs of tax fraud and tax crimes (Articles 198–199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation) become almost identical. Over the past 16 years, tax and criminal (in terms of committed tax crimes) legislation has become quite liberal in relation to persons who have committed violations of the law related to unjustified minimization of taxes, fees, duties, insurance premiums. In the current situation, tax and law enforcement agencies are faced with the dilemma of distinguishing a tax offense from a committed crime. The authors tried to answer some questions related to this problem.

Keywords: tax crimes, tax fraud, unjustified tax benefit, resolutions of the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation, letters and explanations of the Ministry of Finance of Russia and the Federal Tax Service of Russia, the amount of damage caused to the budget, tax and criminal liability for tax crimes

For citation: Eriashvili N. D., Grigoriev A. I., Mochalova V. A. Tax crimes or receipt by a taxpayer of unjustified tax benefits: limits of responsibility of the perpetrators (part I). Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2023;(3):237–248. (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2023-3-237-248>. EDN: UVFJDW.

© Эриашвили Н. Д., Григорьев А. И., Мочалова В. А., 2023



На рубеже начала XXI в. налоговая система Российской Федерации столкнулась с проблемой квалификации незаконного уклонения от уплаты обязательных платежей. Сам факт наличия рыночных отношений в условиях изменившейся общественно-экономической формации в России позволяет говорить о том, что согласно действующему Гражданскому кодексу РФ предпринимательская деятельность связана с систематическим извлечением прибыли на свой риск (абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ). Естественно, такая деятельность предпринимательского сообщества осуществляется с умыслом. Глупо утверждать, что предприниматель, или организация, всегда могут до конца оценить все риски, включая налоговые, при заключении контрактов на поставку товаров (работ, оказания услуг) (договоров), а также при выборе контрагентов. Однако, по меткому выражению судьи КС РФ в отставке К. В. Арановского, это «не образует признака противоправности, включая «умышленное» получение выгод и сокращение расходов, поскольку и то и другое состоит под защитой закона» [мнение судьи К. В. Арановского см.: 1]. Установление налоговыми органами «формальных» действий или «формальное» соблюдение налогового законодательства при проведении мероприятий налогового контроля — это еще не повод говорить о допущении в отношении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов) каких-либо правоограничений. В противном случае возникнет желание возложения обязательных платежей с «теневых» бизнеса. Предвосхищая подобные негативные сценарии, Пленум ВАС РФ в своем постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление № 53), высшие судьи, довольно небезуспешно, впервые определились с дефиницией «презумпция добросовестности налогоплательщика» с целью установления в дальнейшем наличия либо отсутствия в действиях плательщика обязательных платежей необоснованной налоговой выгоды. Судом были даны критерии, которые могут указывать на наличие в действиях налогоплательщика необоснованного уклонения от уплаты налога. Особое внимание было обращено, что при заключении сделок с контрагентами, налогоплательщик должен проявлять разумную осторожность и осмотрительность в целях минимизации возможных налоговых рисков.

Даже при наличии достаточного количества оценочных критериев нельзя не заметить, что судьи сделали первый шаг в сторону отграничения мер ответственности, предусмотренных налоговым законодательством, от общественно-опасных деяний, подпадающих под признаки уголовного преступления. Постановление № 53 послужило побудительным мотивом для того, чтобы налоговый регулятор выпустил письмо, в котором закрепил алгоритм действий для выявления доказательной базы для установления факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а также определения критериев для проведения выездной налоговой проверки с целью установления признаков недобросовестности, в том числе включение в цепочку хозяйственных операций «технических» компаний (фирм-однодневок) [6]. Особо контролирующим органом было обращено внимание на установление фактов фиктивности (имитации) сделок, согласованные действия нескольких организаций — налогоплательщиков, направленные на уклонение от уплаты налогов, а также преднамеренное перенесение налогового бремени на «техническую» (фирму — однодневку) компанию.

Выводы Постановления № 53 нашли отражение в принятой в 2017 г. ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) сумм налога, сбора, страховых взносов». Основные выводы, изложенные в указанной норме выявили:

- ◆ суть искажения;
- ◆ причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;
- ◆ наличие умысла со стороны налогоплательщика либо его должностных лиц;
- ◆ реальные потери бюджета либо внебюджетных фондов.

Главный лейтмотив положений ст. 54.1 НК РФ состоит в том, что основной целью сделки является не экономия на налогах, а наличие либо отсутствие реальности совершенной хозяйственной операции [7]. Обобщенная судебная практика в отношении выявления в хозяйственной цепочке «технических» компаний и заключенных договоров (контрактов) с порочным содержанием позволяет оценивать действительные налоговые обязательства таким образом, как если бы сделка была исполнена реальным контрагентом [1; 8; 9; 10]. По мнению К. Сасова, «экономический анализ этих сделок позволяет утверждать, что субъектом пла-



тежа налоговой недоимки от таких сделок является их бенефициар (выгодоприобретатель), имеющий возможность управлять своим контрагентом или конкурентом (зависимым лицом) в своем интересе [27]. Еще раз. При установлении налоговым органом в хозяйственной цепочке фирм–однодневок, цель создания которых — увеличение расходов по исчислению налога на прибыль организаций, увеличению возмещения НДС из бюджета, а также незаконное использование специальных налоговых режимов: налоговые органы устанавливают налоговые обязательства таким образом, чтобы сделка являлась бы реальной. Согласно выводам ВС РФ, изложенным в определении от 15 декабря 2021 г. по делу № А40-131167/2020 (ООО «Спецхимпром»), необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных налоговых вычетов НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями. Иными словами, противодействие злоупотреблениям, проводимое в ходе мероприятий налогового контроля не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере, и применению дополнительных санкций.

Надо признать, что в настоящее время произошло выхолащивание понятий «фиктивность» сделки и имитация документооборота. Введение понятия мнимой сделки была подтверждена Постановлением № 53. Непростой вопрос, который стоит перед следователем и судом — установление признаков состава совершенных преступных посягательств, направленных на публично-правовые отношения, связанные с неуплатой налогов, сборов, и (или) страховых взносов физическим лицом, включая индивидуального предпринимателя, или организацией — налогоплательщиком; установление действительного размера ущерба, причиненного государству или муниципальным образованием виновным (и) лицами, а также продолжающиеся дискуссии в отношении порядка исчисления сроков давности по преступлениям, предусмотренным ст. 198–198.1 УК РФ.

За последние годы растет число уголовных преступлений, совершаемых так называемыми «белыми воротничками». По данным Генеральной прокуратуры РФ, динамика экономических преступлений имеет тенденцию к незначительному снижению, но это только верхушка айсберга.

Из всего массива совершенных экономических преступлений, преступления, связанные с неуплатой налогов, сборов, страховых взносов, составляют незначительный объем.

Дело в том, что, с одной стороны, экономическим преступлениям присуще наличие латентности в их раскрываемости правоохранительными органами в силу наличия сложности и многообразия складывающихся экономических отношений, и не каждый следователь СК РФ может обладать достаточными знаниями в международном и российском налоговом праве; тем более, что большинство норм Налогового кодекса Российской Федерации содержат бланкетный характер.

И. Н. Соловьев в своей работе высказал мысль, что сожалеет о том, что, по его мнению, единственным тормозом в расследовании налоговых преступлений — являются выводы контролеров, сформулированные в акте налоговой проверки. Обосновывая этот тезис, И. Н. Соловьев аргументирует его тем, что в данном случае теряется единая правоохранительная цепочка от выявления налогового преступления правоохранительными органами до его направления в суд. Более того, автор считает, что выводы арбитражных судов носят преюдициальное значение, тем самым затрудняют, по его мнению, возможность «приструнить налоговых уклонистов» [29].

Однако опасения И. Н. Соловьева в данном случае являются чрезмерными. Налоговые органы на стадии налоговых проверок довольно эффективно выявляют полученную налогоплательщиками необоснованную налоговую выгоду, в порядке ст. 54.1 НК РФ. Стоит заметить, что тезис о том, что решения арбитражных судов носят преюдициальное значение, и тем самым затрудняют процесс раскрытия налоговых преступлений, — на наш взгляд, содержит в себе

Таблица 1.

Динамика совершенных экономических преступлений в России

Год	2017	2018	2019	2020	2021	2022 (декабрь)
Количество совершенных преступлений	105 087	109 463	104 927	105 480	117 707	111 429

Источник: Генеральная прокуратура РФ.



ошибочное представление. Не вдаваясь в дискурс о преюдициальном значении решений судов, хотелось бы напомнить и наконец, отойти от «средневекового» положения о невозможности наличия судебного прецедента в российском законодательстве, особенно, в налоговых правоотношениях. В качестве примера можно привести Постановление № 53, которое не просто судебный акт; он является в настоящее время доктриной российского налогового права в отношении установления необоснованной налоговой выгоды.

Все споры относительно правомерности того, что уголовные дела по налоговым преступлениям в настоящее время возбуждаются на основании материалов, полученных от налоговых органов (ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ), абсолютно лишены оснований. Для начала вернемся к Налоговому кодексу РФ.

В п. 3 ст. 32 НК РФ законодателем оговорено, что если в течение 75 дней [20] со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к налоговой ответственности, и не уплате (не перечислении) последним в полном объеме обязательных платежей, регулируемых налоговым законодательством, и размер которых позволяют предположить совершение налогового преступления, то налоговые органы обязаны в течение десяти дней направить соответствующие материалы в правоохранительные органы. Если поступила информация о совершенном преступлении от правоохранительных органов, фискальный орган обязан сам провести проверку данных и закрепить их соответствующими документами [11]. Соответственно, п. 2 ст. 36 НК РФ установлено, «что при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения».

Согласно ст. 5 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (ред. от 28 декабря 2022 г.) «О налоговых органах Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 января 2023 г.) органы внутренних дел обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных законом мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих вы-

полнению работниками налоговых органов своих должностных функций» [31, с. 148–149].

Обращаем внимание, что и налоговый регулятор не стал в стороне, направив нижестоящим налоговым инспекциям, в соответствии с п. 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета Российской Федерации от 7 июня 2016 г. № 2/4 по вопросу «Повышения эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения», разработал методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленных на неуплату налогов (сборов), согласованные со Следственным комитетом Российской Федерации [12].

Кроме того, налоговые органы, при проведении мероприятий налогового контроля, особенно при уплате налогоплательщиком НДС, активно и очень успешно, используют современные информационные технологии, построенные на искусственном интеллекте «Big Data», (АСК НДС-2, АСК НДС-3), и при выявлении налоговых разрывов при уплате НДС, или при установлении в хозяйственной цепочке «технических» компаний, — они, на основании имеющихся данных, доначисляют налог так, как если бы сделка имело место, а в случае непоступления НДС в бюджет — контролирующий орган отказывает налогоплательщику в его возмещении.

Рассматривая вышеприведенную табл. 1, может сложиться мнение о незначительном объеме регистрируемой налоговой преступности — от всего массива поставленных на учет совершенных экономических преступлений. Но это говорит только об одном — налоговые органы, при проведении мероприятий налогового контроля, на стадии камеральной, выездной или встречной налоговой проверки используют автоматическую систему контроля.

При расследовании преступлений, совершаемых в налоговой сфере, необходимо уяснить, в рамках каких отраслей российского законодательства имеется наличие (отсутствие) в действиях виновного лица признаки правонарушения, связанного с уклонением от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, либо со стороны налогоплательщика (налогового агента)



или самого налогового органа была допущена небрежность, ошибка, либо добросовестное заблуждение в расчетах сумм налогового платежа либо есть основания полагать, что имеются признаки состава преступления. Как указал КС РФ, «приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству, при отсутствии возможности определить их содержание путем системного толкования положений налогового законодательства допускается использование норм иных отраслей законодательства с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяются непосредственно действующими правами и свободами человека и гражданина» [2; 3; 4].

Для применения мер уголовно-правового воздействия к виновному лицу, с точки зрения правоохранительных органов, необходимо четко руководствоваться нормами действующего налогового законодательства, и использовать термины, изложенные в ст. 11 НК РФ в том понимании, какое дает Налоговый кодекс РФ.

Так, в п. 6 ст. 3 НК РФ законодатель, в императивной форме, отметил, что нормы налогового законодательства «должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, СВ), когда и в каком порядке он должен платить».

К сожалению, расплывчатость диспозиций некоторых норм налогового законодательства, а в некоторых случаях, наличие и коллизионных норм права — все это является стимулирующим фактором к правовому регулированию актами судебных инстанций при наличии правовой неопределенности, а также ошибочным применением норм уголовного законодательства в отношении налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений, а также к произвольному и дискриминационному правоприменению правоохранительными органами [15].

Абсолютно согласны с тезисом о том, что уголовные преступления не занимают весомую долю в судебной практике, однако каждое из них сопряжено с сложностью толкования отдельных статей УК РФ из-за правовой неопределенности и регламентации признаков составов преступлений [26, с. 33–38].

В постановлении Пленума ВС РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее — Постановление № 48) в п. 8 отмечено, что уклонение от уплаты налогов, в том числе сборов,

страховых взносов, сокрытие денежных средств либо имущества возможны только с прямым умыслом. Но ведь и получение необоснованной налоговой выгоды совершается налогоплательщиком с умыслом. Но сам по себе умысел в действиях налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов), как бы он грозно не звучал в разъяснениях финансовых и налоговых органов, а также высших судебных инстанций — вряд ли может иметь решающее значение в делах, связанных с взысканием налогов. Каждому студенту экономического вуза известен тезис о том, риск — источник прибыли, и это положение закреплено законодателем в п. 1 ст. 2 ГК РФ. Например, вполне возможны ситуации, когда налогоплательщик реализует своим компаниям товар по ценам, отличающимся от рыночных, причем это отклонение может превышать пределы, установленные ст. 40 НК РФ.

ВС РФ отметил, что лишь многократное отклонение цены от рыночной в заключаемых сделках, может служить одним из оснований для признания необоснованной налоговой выгоды. А вот реализация товаров другим контрагентам по повышенной цене имеет разумное экономическое обоснование. Кроме того, проверяющим необходимо учитывать и количество реализованных товаров как взаимозависимым лицам, так и сторонним покупателям [5]. И наоборот, лицо, реализуя товар, намеренно демпингует ценами, с целью устранения конкурентов.

Поэтому, устанавливая вину лица в совершенном преступлении, нужно ставить перед собой задачу: какая была поставлена цель и мотив в той или иной сделке? Являлась ли она деловой, в смысле реальности сделки, или стояла именно налоговая цель? Для этого необходимо определить стандарт доказывания. Поэтому разумность цели и реальность совершения хозяйственной операции позволяют установить наличие вины лица, привлекаемого к совершению налогового преступления.

Л. Д. Гаухман и С. В. Максимов, в свое время, относили к налоговым преступлениям, в частности, уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК РФ) и нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней (ст. 192 УК РФ) [22, с. 17–18]. Думаем, что авторы в данном случае допустили ошибку отнесения к налоговым преступлениям, уклонение от уплаты тамо-



женных платежей (ст. 194 УК РФ). Во-первых, в п. 2 ст. 2 НК РФ установлено, что к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, налоговое законодательство не применяется. Во-вторых, установление и уплата таможенных платежей регулируется иными отраслями права.

Близким к составам налоговых преступлений можно отнести незаконное предпринимательство (ст. 171 УК РФ), незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица (ст. 173.1 УК РФ) и незаконное использование документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица (ст. 173.2 УК РФ), незаконная банковская деятельность (ст. 172 УК РФ), а также преднамеренное банкротство (ст. 196 УК РФ).

Вполне логичными представляются рассуждения злоумышленника создать так называемую «техническую» компанию или вести незаконную предпринимательскую деятельность, одной из основных целей которой является уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов. Так, в методических разъяснениях ФНС России отметил, что результате анализа релевантных сведений установлено, что из 45 налогоплательщиков реальные бенефициары из состава руководителей, учредителей, главных бухгалтеров должников выявлены в 31 случае (68,9 %); из числа лиц, неформально управляющих деятельностью должника и/или получающих от этого экономически необоснованную выгоду, реальные бенефициары выявлены в 14 случаях (31,1 %) [13].

Преимущество приведенных диспозиций норм уголовного закона состоит не только в том, что они избавляют каждый раз правоприменителя доказывать наличие крупного ущерба, причиненного государству, гражданам, организациям, но и в том, что возможность вменения указанных преступлений не ставится в зависимость от факта наличия уклонения от уплаты обязательных платежей. Исходя из этого посылка, незаконное предпринимательство должно получать правовую оценку как таковое, а все, что совершается в результате преступных действий должно получать самостоятельную оценку в зависимости от поражаемого объекта.

При наличии фактических обстоятельств, свидетельствующих о совершении преступления, перед следователем возникает дилемма в квалификации совершенного деяния: имеют ли место мошеннические действия или это уклонение от уплаты налогов.

Вопрос далеко не праздный. Например, мошенничество (ст. 159 УК РФ) относится к гл. 21 УК РФ «Преступления против собственности», а уклонение от уплаты налогов (ст. 198–199.2 УК РФ) — «Экономические преступления». По данным преступления меры ответственности за совершенные общественно-опасные деяния различаются друг от друга. Однако, между составом преступления, предусмотренного ст. 159 УК РФ и налоговыми преступлениями довольно тонкая и призрачная грань, перейти которую довольно легко, ошибочно приняв хищение средств государства, органов местного самоуправления, государственных внебюджетных фондов от уклонения от уплаты обязательных платежей, предусмотренных НК РФ.

Есть определенная группа ученых, считающих, что незаконное возмещение налога из бюджета, путем умышленного указания недостоверных данных в налоговой декларации является основанием для вывода, что преступник совершил мошеннические действия с целью незаконного возмещения налога из бюджета, причем в большинстве случаев речь идет о возмещении НДС [30, с. 458–459]. Еще более радикальный подход в отношении хищения бюджетных средств, связанных с незаконным возмещением налога из бюджета, предложили А. Н. Панкратьев и Р. Т. Файзеев, утверждая, что «противоправные действия, связанные с незаконным возмещением налога, в уголовно-правовом смысле являются разновидностью хищения, что в полной мере соответствует термину «налоговое мошенничество» [23, с. 18–24]. Мысль о том, что виновное лицо, подавая налоговую декларацию в налоговые органы с внесенными недостоверными данными, в результате этого получает возмещение из бюджета, мягко говоря, довольно слабая аргументация. Для получения налогового вычета, налоговый орган проводит определенные мероприятия налогового контроля, а именно, камеральную налоговую проверку. Налоговая проверка в настоящее время проводится контролирующим органом в автоматическом режиме. И для принятия решения о возмещении налога, во-первых, кроме камеральной налоговой проверки контролирующим органом будет осуществляться встречная налоговая проверка в порядке ст. 93.1 НК РФ. Во-вторых, решение о возмещении налога принимает вышестоящий налоговый орган. В-третьих, в случае необоснованного предоставления налогового вычета, — это



ошибка налогового органа. На налоговый орган возлагается обязанность проверить все предоставленные документы: договоры, счет-фактуры, другие документы, необходимые для проведения налогового контроля. Наконец, **право не может вытекать из правонарушений действий. Это юридическая аксиома.**

Не останавливаясь на размышлениях относительно введения в уголовный закон ст. 159.7 УК РФ, А. Н. Панкратьев и Р. Т. Файзеев считают, что в случае необоснованного возмещения НДС из бюджета, согласно ст. 220 НК РФ, «установление пороговых значений привлечения к уголовной ответственности в виде крупного размера даже в суммах, установленных примечанием к ст. 159 УК РФ, — все это декриминализует значительное число налоговых мошенничеств, совершаемых физическими лицами». Интересно, но КС РФ в постановлении от 24 марта 2017 г. № 6-П уже пришел к выводу об отсутствии в действиях граждан, незаконно получивших налоговый вычет из бюджета, состава преступления, предусмотренного ст. 159 УК РФ.

Точка зрения КС РФ об отсутствии мошеннических действий со стороны граждан, представивших в налоговые органы декларацию с указанными недостоверными сведениями, связанными с получением налогового вычета по НДС, остается неопровержимой [16; 17].

Выводы о том, что мошеннические действия со стороны налогоплательщика могут иметь место в случае, если налоговая декларация была подписана неуполномоченным лицом либо в отношении налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) — организации в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о прекращении юридического лица (путем реорганизации, ликвидации или исключения из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа) ранее даты представления таким лицом в налоговый орган налоговой декларации (расчета), не выдерживают никакой критики, так как в силу п. 4.1 ст. 80 НК РФ такая налоговая декларация считается непредставленной.

Негативные правовые последствия не наступили.

Как справедливо заметил А. И. Бойцов: «средствами мошеннического обмана служат предметы, процессы или явления материального мира, используемые для совершения задуманного преступления.

Арсенал такого рода средств столь же многообразен, как и арсенал обманных приемов» [21, с. 386].

В судебной практике [19] сформировалось убеждение, что подача налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (ст. 81 НК РФ) является фактом, подтверждающим очевидность мотивации лица избежать ответственности, если по результатам налоговой проверки выявлены нарушения налогового законодательства. С такой позицией судов солидарен и А. Н. Панкратьев [24, с. 83–88]. Порочность данных размышлений очевидна: в письме ФНС России от 21 февраля 2018 г. № СА-4-9/3514@ контролирующий орган резюмировал, что если налогоплательщик после получения требования о даче пояснений представил уточненную налоговую декларацию и до ее подачи уплатил недостающую сумму и пени, он освобождается от налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ. Каких-либо пресекательных сроков для подачи уточненной налоговой декларации не существует. Соответственно, и привлечь к налоговой ответственности в отношении поданной уточненной налоговой декларации нельзя, даже если она подана после последнего дня, установленного для сдачи обычной декларации (абз. 2 п. 1 ст. 81 НК РФ). Более того, в рамках выездной налоговой проверки налогоплательщиком может подана уточненная налоговая декларация, и налоговый орган будет проверять период, за который подана данная декларация. Это прямо вытекает из разъяснений налогового регулятора [14]. Вполне логично, что осуществляя налоговую проверку по поданной уточненной налоговой декларации, мероприятия налогового контроля могут выходить за трехлетний ограничительный период (ст. 89 НК РФ). Суды с такой позицией налогового регулятора соглашаются [18]. Таким образом, выводы о том, подача налогоплательщиком уточненной налоговой декларации является сокрытием заведомо ложных сведений, содержащихся в первоначальной налоговой декларации, не соответствуют требованиям действующего законодательства.

Среди определенной группы исследователей данной проблемы сложилось мнение, что предоставление налогоплательщику налогового вычета на основании подложных сведений, содержащейся в налоговой декларации, может квалифицироваться как обман на незаконное возмещение налога из бюджета (ст. 159 УК РФ), а если налоговый орган произведет зачет возмещаемого налога по имеющейся недоимке



по другим налогам — деяние подпадает под признаки ст. 198–199.1 УК РФ [28, с. 299–315]. С данной позицией нельзя согласиться, поскольку налоговый орган при наличии недоимки, зачет налога проведет самостоятельно. Это его право (ст. 78, 176 НК РФ). В то же самое время, если организация изначально была создана с целью неуплаты налогов (сборов, страховых взносов), не осуществляла никакой предпринимательской деятельности, генеральный директор — неустановленное лицо, «массовая регистрация» по одному адресу, то при подаче налоговой декларации (расчета) данной «фирмой» — есть основания полагать наличие мошеннических действий со стороны руководителей этой псевдофирмы (ст. 159 УК РФ) либо совершение покушения на преступления (ч. 3 ст. 30 УК РФ, ст. 159 УК РФ, ст. 285 УК РФ). Иными словами, если соучастником преступления будет выступать руководитель налогового орган, так, как только он принимает решение о зачете (возврате) налога, то соответственно, его роль может быть как пособника или организатора.

Очерченная проблема не может ограничиваться и изучением вносимыми законопроектами в Государственную Думу Российской Федерации (Проект Федерального закона № 263208-8 «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»). В пояснительной записке авторы законодательной инициативы, обосновывая введение в действие ст. 173.3 УК РФ, предусматривающей ответственность за действия, связанные со сбытом и (или) представлением в налоговые органы заведомо подложных счетов-фактур и налоговых деклараций, мотивируют свои выводы тем, что «отсутствие специальной нормы уголовного права не позволяет проводить оперативно-розыскные мероприятия, направленные на выявление и пресечение деятельности, до того момента пока фиктивными налоговыми вычетами не воспользуется реальный налогоплательщик, т. е. до появления признаков преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ».

В такой ситуации достаточно сложно задокументировать связь организаторов фиктивного документооборота с налогоплательщиком, применившим вычет, поскольку «сбыт» документов, как правило, осуществляется через цепочку посредников, либо с использованием сети Интернет. Существенным обстоятельством является тот факт, что даже в случае

предъявления обвинения организаторам схемы как пособникам по ст. 199 УК РФ, они будут освобождены от уголовной ответственности в случае возмещения ущерба по конкретному уголовному делу, при этом не будет учитываться размер извлеченного ими преступного дохода от противоправной деятельности в целом». Интересно, а для кого нужны фиктивные счет-фактуры? Если покупателю, то налоговый орган будет оценивать сделку на предмет ее реальности; если для «технических» компаний, то в случае их выявления налоговый орган будет действовать в соответствии с методическими рекомендациями налогового регулятора [8]. Для выявления, изобличения преступников, создающих фиктивные компании, и привлечения их к уголовной ответственности, уголовный закон Российской Федерации располагает всеми необходимыми правовыми рычагами. Предлагаемые изменения в уголовное законодательство только «загромождают» его абсолютно бесполезными, с точки зрения права «мертвыми» нормами.

Обязательным признаком составов налоговых преступлений (ст. 198–199 УК РФ) является недоимка в крупном или особо крупном размере.

Что же понимается законодателем под термином недоимка? В ст. 11 НК РФ под недоимкой понимается сумма налогов, сборов, страховых взносов, не уплаченных в установленный срок. Однако, в абз. 4 ст. 101 НК РФ, законодатель расширил понятие, указав, что суммы налога, излишне возмещенные на основании решения налогового органа, то указанная сумма признается недоимкой.

В своих размышлениях еще дальше пошел КС РФ в постановление от 24 марта 2017 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова».

По мнению высшего суда, незаконное возмещение НДФЛ гражданину в результате ошибки, допущенной налоговым органом, является неосновательным обогащением гражданина, в силу чего, взыскание с виновного лица должно быть произведено порядке ст. 1102 ГК РФ. В чистом виде — судебный прецедент.

Позиция КС РФ с правовой точки зрения понятна. Налоговый вычет по НДФЛ (ст. 220 НК РФ) является, по сути, опосредованной льготой для при-



обретения жилья. Предоставляя налоговый вычет, государство тем самым стимулирует граждан за счет своих доходов, облагаемых по ставке 13 %, улучшать свои жилищные условия. Однако, с точки зрения налогового законодательства понятие недоимки, как таковой, приобретает довольно широкое значение. Исходя из рассуждений Конституционного суда РФ, можно прийти к выводу о том, что излишне возмещенная сумма НДС на основании решения фискального органа считается недоимкой, а необоснованно возмещенная сумма НДС на основании использованного налогового вычета гражданину судами будет считаться как неосновательное обогащение последним.

Действующее налоговое законодательство позволяет разрешать вопрос о необоснованном получении налогоплательщиком налогового вычета по НДС более либеральными методами, чем те, которые предлагают правоохранительные органы. С 1 января 2023 г. в ст. 221.1 НК РФ («упрощенный порядок получения налоговых вычетов») законодатель внес поправки относительно необоснованного получения налогового вычета по НДС налогоплательщиком. Довольно четко, в императивной форме определено положение о том, что «суммы, подлежащие возврату налогоплательщиком, подлежат уплате налогоплательщиком в течение 30 календарных дней со дня направления налоговым органом через личный кабинет налогоплательщика (при прекращении доступа налогоплательщика к личному кабинету налогоплательщика — по почте заказным письмом) решения.

Список источников

1. Определение КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями ст. 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
2. Определение КС РФ от 8 июня 2004 г. № 228-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы сельскохозяйственного кооператива (колхоза) «Красносельское» на нарушение его конституционных прав частью 2 статьи 6 Закона Российской Федерации «О плате за землю» и частью 2 статьи 6 Закона Владимирской области «О ставках земельного налога для физических и юридических лиц на 1999 год» // СПС «КонсультантПлюс».
3. Определение КС РФ от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Печоранефтегаз» на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации и частью 2 статьи 32.1 Федерального закона «О введении в действие части 2 Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» // СПС «КонсультантПлюс».
4. Определение КС РФ от 2 ноября 2006 г. № 444-О «По жалобе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки Астаховой Ирины Александровны положением подпункта 1 пункта статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
5. Определение ВС РФ от 1 декабря 2016 г. № 308-КГ16-10862, Обзор правовых позиций Конституционного суда РФ и Верховного суда за II полугодие 2016 г. // СПС «КонсультантПлюс».
6. Письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».
7. Письмо ФНС России от 23 марта 2017 г. № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».
8. Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7 № 3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
9. Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ «Об обзоре судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» // СПС «КонсультантПлюс».
10. Письмо ФНС России от 31 октября 2013 г. № СА-4-9/19592 «О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».



11. Письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» // СПС «КонсультантПлюс».
12. Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс».
13. Письмо ФНС России от 30 декабря 2022 г. № СД-4-18/17916@ «О направлении Обзора успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения (вместе с Обзором успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения, включающих выявление реального их выгодоприобретателя, бенефициаров деятельности лица, уклоняющегося от уплаты налогов, направлений вывода активов и полученной выгоды, начиная со стадий предпроверочного анализа и доследственной проверки» // СПС «КонсультантПлюс».
14. Письма ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622@ и от 29 мая 2012 г. № АС-4-2/8792 // СПС «КонсультантПлюс».
15. Постановление КС РФ от 24 марта 2017 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова» (п. 4) // СПС «КонсультантПлюс».
16. Постановление КС РФ от 22 июля 2020 г. № 38-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М. А. Литвинова» // СПС «КонсультантПлюс».
17. Постановление КС РФ от 4 марта 2021 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности части 1 статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В. В. Калугарова» // СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 13 августа 2014 г. по делу № А53-11519/2013 // СПС «Гарант».
19. Приговор Псковского городского суда Псковской области от 2017 г. по делу № 1-14/2017 в отношении Большакова В. А. по признакам преступления, предусмотренного ч. 3 ст. 30, ч. 3 ст. 159 УК РФ // СПС «Гарант».
20. Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части 1 и 2 Налогового кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
21. Бойцов А. И. Преступления против собственности. СПб. : Юридический центр Пресс, 2002.
22. Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Преступления в сфере экономической деятельности. М. : ЮрИнфоР, 1998.
23. Панкратьев А. Н., Файзеев Р. Т. Перспектива дополнения Уголовного кодекса Российской Федерации статьей о мошенничестве в налоговой сфере // Вестник Всероссийского института повышения квалификации сотрудников Министерства внутренних дел Российской Федерации. 2022. № 2 (62).
24. Панкратьев А. Н. Практика применения статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации // Научный портал МВД России. 2022. № 1 (57).
25. Полный курс уголовного права / под ред. А. И. Коробеева. В 5 т. Т. 3: Преступления в сфере экономики. СПб., 2008.
26. Решняк М. Г., Моисеев С. С. К вопросу о правовой неопределенности в регламентации уголовной ответственности за налоговые преступления // Безопасность бизнеса. 2019. № 4.
27. Сасов К. Экономический анализ как метод определения надлежащего субъекта погашения налоговой недоимки // ЭЖ-БУХГАЛТЕР. 2022. № 13.
28. Скворцова О. В., Зитулаева Д. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления: проблемы разграничения и законодательные новеллы // Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского. Юридические науки. 2022. Т. 8. № 4.
29. Соловьев И. Н. О некоторых вопросах организации расследования налоговых преступлений на современном этапе // Российский следователь. 2019. № 10. С. 6–8.
30. Уголовное право России. Особенная часть / под ред. В. Н. Бурлакова, В. В. Лукьянова, В. Ф. Щепелькова. СПб. : СПбГУ, 2014.
31. Эриашвили Н. Д. и др. Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Юриспруденция». М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2020.

References

1. Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation dated July 4, 2017 No. 1440-О «On refusal to accept for consideration the complaint of citizen Buneev Sergey Petrovich for violation of his constitutional rights by the provisions of Articles 146, 153,



154, 247-249 and 274 of the Tax Code of the Russian Federation» // SPS «ConsultantPlus».

2. Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated June 8, 2004 No. 228-O «On refusal to accept for consideration the complaint of the agricultural cooperative (collective farm) Krasnoselskoye for violation of its constitutional rights by Part 2 of Article 6 of the Law of the Russian Federation «On Payment for Land» and Part 2 of Article 6 of the Law of the Vladimir Region «On Land rates tax for individuals and legal entities for 1999» // SPS «ConsultantPlus».

3. The definition of the constitutional court of 18 January 2005 No. 24-About the «refusal to accept for consideration the complaint of the closed joint-stock company «Pechoraneftgaz» in violation of his constitutional rights by paragraph 1 of article 11 of the Tax code of the Russian Federation and part 2 of article 32.1 of the Federal law «On the introduction of part 2 of the Tax code of the Russian Federation and amendments to certain legislative acts of the Russian Federation on taxes» // SPS «ConsultantPlus».

4. Ruling of the constitutional court of the Russian Federation dated November 2, 2006, No. 444-About the «On the complaint of the Commissioner for human rights in the Russian Federation in violation of the constitutional rights of the citizen Astakhova Irina Alexandrovna provision of paragraph 1 of article 220 of the Tax code of the Russian Federation» // SPS «ConsultantPlus».

5. Definition of the armed forces from 1 December 2016. № 308-KГ16-10862, an overview of the legal positions of the constitutional court and the Supreme court for the second half of 2016 // SPS «ConsultantPlus».

6. Letter of the FTS of Russia of may 24, 2011 № of SA-4-9/8250 «evidence of unjustified tax benefit» // SPS «ConsultantPlus».

7. Letter of the FTS of Russia of March 23, 2017, № U-5-9/547@ «About clarification of unjustified tax benefit» // SPS «ConsultantPlus».

8. Letter of the FTS of Russia of March 10, 2021 № BV-4-7 No. 3060@ «About practice of application of article 54.1 of the Tax code of the Russian Federation» // SPS «ConsultantPlus».

9. Letter of the FTS of Russia on 11 August 2017, the number of SA-4-7/15895@ «About the judicial review of arbitration practice related to the appeal taxpayers non-normative acts of the tax authorities issued as a result of tax control measures, in which the facts of obtaining undue tax benefits through a formal division

(split) of the business and artificial distribution of revenue from ongoing activities are controlled by related parties» // SPS «ConsultantPlus».

10. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated October 31, 2013 No. CA-4-9/19592 «On the direction of the review of the practice of consideration of taxpayer complaints and tax disputes by courts on issues of unjustified tax benefits» // SPS «ConsultantPlus».

11. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated July 17, 2013 No. AS-4-2/12837 «On recommendations for tax control measures related to tax audits» // SPS «ConsultantPlus».

12. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated July 13, 2017 No. ED-4-2/13650@ // SPS «ConsultantPlus».

13. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated December 30, 2022 No. SD-4-18/17916@ «On the Direction of the Review of Successful Practices in Eliminating Tax Evasion Schemes (together with a Review of Successful Practices in Eliminating Tax Evasion Schemes, including the Identification of their Real Beneficiary, Beneficiaries of the Activities of a Tax Evader, directions for the Withdrawal of Assets and the Received benefits, starting from the stages of pre-verification analysis and pre-investigation verification» // SPS «ConsultantPlus».

14. Letters of the Federal Tax Service of Russia dated July 25, 2013 No. AS-4-2/13622@ and dated May 29, 2012 No. AS-4-2/8792 // SPS «ConsultantPlus».

15. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 6-P dated March 24, 2017 «On the case of checking the constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with complaints of citizens E. N. Besputin, A. V. Kulbatsky and V. A. Chaplanov» (item 4) // SPS «ConsultantPlus».

16. The decision of the constitutional court of the Russian Federation of July 22, 2020 No. 38-P «On the case about the verification of constitutionality of part 3 of article 159 of the Criminal code of the Russian Federation in connection with the complaint of the citizen M. A. Litvinova» // SPS «ConsultantPlus».

17. The decision of the constitutional court of the Russian Federation on 4 March 2021, No. 5-P «On the case about the verification of constitutionality of part 1 of article 159 of the Criminal code of the Russian Federation in connection with the complaint of the citizen Vladimir KalugeroVo» // SPS «ConsultantPlus».



18. The decision as the North Caucasus region from August 13, 2014 in the case № A53-11519/2013 // SPS «Garant».
19. The verdict of the Pskov City Court of the Pskov region of 2017 in case No. 1-14/2017 against Bolshakov V. A. on the grounds of a crime under Part 3 of Article 30, Part 3 of Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation // SPS «Garant».
20. Federal Law No. 263-FZ of July 14, 2022 «On Amendments to Parts 1 and 2 of the Tax Code of the Russian Federation» // SPS «ConsultantPlus».
21. Fighters A. I. Crimes against property. St. Petersburg : Law Center Press, 2002.
22. Gaukhman L. D., Maksimov S. V. Crimes in the sphere of economic activity. M. : Yurinform, 1998.
23. Pankratov A. N., Fayziev R. T. Perspective of the Criminal code of the Russian Federation article about the tax fraud // Bulletin of the all-Russian advanced training Institute of the Ministry of internal Affairs of the Russian Federation. 2022. № 2 (62).
24. Pankratov A. N. The practice of application of article 159 of the Criminal code of the Russian Federation // the portal of the Ministry of internal Affairs of Russia. 2022. № 1 (57).
25. Full course of criminal law, ed. by A. I. Koro-beev. 5 t. T. 3: Crimes in the economic sphere. St. Petersburg, 2008.
26. Reshnyak M. G., Moiseev S. S. On the issue of legal uncertainty in the regulation of criminal liability for tax crimes // Business security. 2019. № 4.
27. Sasov K. Economic analysis as a method of determining the proper subject of repayment of tax arrears // EZH-ACCOUNTANT. 2022. No. 13.
28. Skvortsova O. V., Zitulaeva D. A. Criminal liability for tax crimes: problems of differentiation and legislative novelties // Scientific notes of the V. I. Vernadsky Crimean Federal University. Legal sciences. 2022. Vol. 8. No. 4.
29. Solov'ev I. N. About some questions of the organization of tax crime investigations at the present stage // Russian investigator. 2019. No. 10. P. 6–8.
30. Criminal law of Russia. The special part / under the editorship of V. N. Burlakov, V. V. Lukyanov, V. F. Metelkova. St. Petersburg : St. Petersburg state University, 2014.
31. Eriashvili N. D. etc. Tax law: textbook for University students enrolled in the specialty «Jurisprudence». M. : YUNITI-DANA : Zakon I pravo, 2020.

Информация об авторах

Н. Д. Эриашвили — профессор кафедры гражданского и трудового права, гражданского процесса, кандидат исторических наук, кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор, почетный работник сферы образования РФ, лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники, лауреат премии Правительства РФ в области образования;

А. И. Григорьев — доцент кафедры гражданского права и публично-правовых дисциплин Российского государственного университета имени А. Н. Косыгина, кандидат юридических наук, доцент;

В. А. Мочалова — доцент кафедры гражданского права и публично-правовых дисциплин Российского государственного университета имени А. Н. Косыгина, кандидат юридических наук, доцент.

Information about the authors

N. D. Eriashvili — Professor of the Department of Civil and Labor Law, Civil Procedure, Candidate of Historical Sciences, Candidate of Legal Sciences, Doctor of Economic Sciences, Professor, Honorary Worker of Education of Russia, Winner of an Award of the Government of Russia in the Field of Science and Technology, Winner of an Award of the Government of Russia in the field of Education;

A. I. Grigoriev — Associate Professor of the Department of Civil Law and Public Law Disciplines of the Russian State University named after A. N. Kosygin, Candidate of Legal Sciences, Associate Professor;

V. A. Mochalova — Associate Professor of the Department of Civil Law and Public Law Disciplines of the Russian State University named after A. N. Kosygin, Candidate of Legal Sciences, Associate Professor.

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Contribution of the authors: the authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

Статья поступила в редакцию 20.02.2023; одобрена после рецензирования 14.04.2023; принята к публикации 31.05.2023. The article was submitted 20.02.2023; approved after reviewing 14.04.2023; accepted for publication 31.05.2023.