Научная статья
УДК 342.9
https://doi.org/10.33874/2072-9936-2023-0-3-91-101

АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ФАКТОРЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ ПРАВАМИ В ЦЕЛЯХ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ХОЗЯЙСТВУЮЩИМИ СУБЪЕКТАМИ

Александр Александрович Максимов

Северный институт (филиал) Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России), 185034, Россия, г. Петрозаводск, ул. Онежской флотилии, д. 51

aleksandr-law@mail.ru

Аннотация

Злоупотребление налоговыми правами в целях минимизации налогового бремени является сложным и актуальным с точки зрения правовой науки явлением, так как формально строится в правовой плоскости и не нарушает закон, хотя и преследует сродные противоправной деятельности цели. Целью составившего основу данной статьи исследования было определение административно-правовых факторов, позволяющих выявить уклонение от уплаты налогов через злоупотребление налоговыми правами. При рассмотрении названных проблем использовался широкий спектр методов, среди которых следует выделить логический, а также формально-юридический. Автором в качестве выводов сформулированы основные показатели (критерии), косвенно свидетельствующие о возможном наличии факта злоупотребления налоговыми правами.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; злоупотребление налоговыми правами; уход от налогов; обход налогов; аутстаффинг; необоснованная выгода; трансфертное ценообразование.

Для цитирования: *Максимов А. А.* Административно-правовые факторы выявления злоупотребления правами в целях уклонения от уплаты налогов хозяйствующими субъектами // Вестник Российской правовой академии. 2023. № 3. С. 91–101. https://doi.org/10.33874/2072-9936-2023-0-3-91-101

Research Article

ADMINISTRATIVE AND LEGAL FACTORS OF REVEALING THE ABUSE OF RIGHTS FOR THE PURPOSE OF TAX EVASION BY BUSINESS ENTITIES

Alexander A. Maksimov

Northern Institute (Branch) of All-Russian State University of Justice,
51 Onega Flotilla St., Petrozavodsk, 185034, Russia

aleksandr-law@mail.ru

Abstract

The abuse of tax rights in order to minimize the tax burden is a complex and relevant phenomenon from the point of view of legal science, since it is formally built in the legal plane and does not violate the law, although it pursues goals similar to illegal activities. The purpose of the study that formed the basis of this article was to determine the administrative and legal factors that make it possible to identify tax evasion through the abuse of tax rights. When considering these problems, a wide range of methods was used, among which logical, as well as formal legal methods should be distinguished. The author formulated the main indicators (criteria) as conclusions, indirectly indicating the possible presence of the fact of abuse of tax rights.

Keywords: tax evasion; abuse of tax rights; tax evasion; tax avoidance; outstaffing; unjustified benefit; transfer pricing.

For citation: *Maksimov A. A.* Administrative and Legal Factors of Revealing the Abuse of Rights for the Purpose of Tax Evasion by Business Entities. *Herald of the Russian Law Academy*, 2023, no. 3, pp. 91–101. (In Russ.) https://doi.org/10.33874/2072-9936-2023-0-3-91-101

Введение

На сегодняшний день такое явление, как уклонение от уплаты налогов уверенно сохраняется в отечественном правовом сознании. Оно стало неотъемлемым элементом правовой жизни любого налогоплательщика, в особенности тех лиц, которые занимаются хозяйственной деятельностью, т.е. предпринимательством, в той или иной форме [2; 11]. При этом стоит отметить, что в некоторых обстоятельствах ведение хозяйственной деятельности имеет двойственную самоцель: с одной стороны, явную – получение прибыли, а с другой – скрытую – любыми законными средствами уклониться от уплаты налогов. В данном контексте особенное значение приобретает злоупотребление субъективными налоговыми правами хозяйствующими субъектами.

1. Понятие злоупотребления налоговыми правами и его соотношение с уклонением от уплаты налогов

В юридической науке существует подход [3], отрицающий допустимость употребления термина «злоупотребление правом» в налоговых правоотношениях, особенно в контексте ст. 10 Гражданского кодекса РФ, что формально противоречит правовому смыслу изучаемой категории, так как применение существующих гражданско-правовых подходов к пониманию злоупотребления правами к налоговым правоотношениям с учетом особенностей этих правоотношений, а именно злоупотребление правом в рамках налоговых правоотношений, допустимо исключительно при реализации прав, установленных налоговым законодательством [13].

По мнению В. А. Белова, злоупотребление правом в налоговых отношениях – это «способ достижения антиобщественных, как правило, противоправных целей либо получения льгот и привилегий, не предусмотренных правовым статусом злоупотребляющего правом лица, через осуществление действий (бездействия), формально соответствующих требованию закона» [1].

Таким образом, злоупотребление налоговыми правами преследует противоправные цели (финансово-корыстные) посредством выражения через правовые или условно правовые (допустимые правом) действия.

Уклонение от уплаты налогов реализуется в двух формах: *противоправной* в соответствии со ст. 199 УК РФ в виде ухода от налогов (умышленного бездействия, выражающегося в умышленном непредоставлении налоговой отчетности) и обхода налогов (умышленного действия путем включения в налоговую отчетность заведомо ложных сведений) и *условно правомерной* в виде злоупотребления налоговым правом [8], которое выступает категорией, дифференцированной от обеих форм противоправного уклонения от уплаты налогов, так как является допустимой с точки зрения права по формальным основаниям, однако преследующей аналогичные цели [7].

2. Налоговая нагрузка как детерминанта злоупотребления налоговыми правами

Говоря о причинах сложившегося положения, важно понимать, что сущность налоговых правоотношений носит не столько правовой, сколько экономический характер. Данные правоотношения нельзя сводить лишь к санкциям за неуплату налогов и преследованию тех, кто так или иначе уклонился от законной обязанности по их уплате. Обеспечением экономическими ресурсами государства и его потребностей должна заниматься оптимальная налоговая система, которая постоянно стимулирует налогоплательщика к предпринимательской деятельности, поиску более рациональных путей хозяйствования.

Исходя из вышесказанного наиболее ярким показателем совершенства налоговой системы можно признать показатель налоговой нагрузки (налогового бремени) на плательщика налогов, ведь так или иначе, но именно минимизации налогового бремени пытается достичь налогоплательщик, уклоняясь от налогов, в том числе посредством злоупотребления правом.

Налоговая система будет работать слажено и эффективно, если объем привлеченных в качестве налогов средств не будет превышать 30%. По некото-

рым данным [9; 10], в России налоги держатся в районе 30–32% от ВВП, по данным ФНС России – 10%, по данным предпринимателей, т.е. непосредственно налогоплательщиков, – 70–90%.

На основании изложенного конкретный налогоплательщик – хозяйствующий субъект осуществляет выбор между двумя вариантами построения отношений с налоговой системой:

1) принятие существующих налоговых обязательств, в том числе путем продолжения деятельности в условиях низкой рентабельности, как возможный итог – прекращение экономической деятельности или отказ от обременительной в плане налогов собственности;

2) минимизация налогов путем уклонения от их уплаты в той или иной законной форме, как итог – уход в «теневой сектор», тем самым косвенно стимулируя других налогоплательщиков на аналогичные действия, в результате чего возникает цепная реакция, положение, при котором уровень индивидуального противодействия налоговой системе способно возрастать в геометрической прогрессии.

На основании изложенного налоговым органам необходимо обладать действенным арсеналом методов и средств выявления и противодействия злоупотребления налоговыми правами хозяйствующими субъектами.

3. Способы противодействия злоупотреблению налоговыми правами

Традиционно, в том числе на основе практики зарубежных государств [5], способы воздействия на налогоплательщика в контексте злоупотребления субъективными правами в целях уклонения от налогов возможно дифференцировать на три составляющие:

1) законодательные ограничения, содержащие дополнительные субъективные обязанности налогоплательщика по использованию льгот и предотвращению правовым злоупотреблением;

2) специальные судебные доктрины, определяющие пределы правомерного поведения налогоплательщика при осуществлении им налогового планирования и позволяющие в определенных ситуациях изменить налоговые последствия совершенных сделок;

3) меры административного воздействия, применяемые при нарушении налогоплательщиком налогового законодательства, которые выражаются в совокупности контрольно-надзорных мероприятий.

Управление налоговыми правоотношениями в формате государства находится в исключительном ведении органов публичной власти и выражается в осуществляемых ими административных процедурах. Исходя из этого административные формы и методы воздействия на хозяйствующих субъектов являются наиболее значимыми как для рассматриваемых проблем, так и всего исследования.

Прежде чем рассмотреть порядок выявления и противодействия злоупотребления правом, следует кратко проанализировать факторы (признаки), свидетельствующие о противоправном уклонении от уплаты налогов (см. Табл. 1).

Таблица 1. Наиболее распространенные признаки противоправного уклонения от уплаты налогов

Явные признаки	Скрытые признаки
Полное несоответствие фактически выполняемой хозяйствующим субъектом деятельности ее документальному воплощению	Нарушение правил ведения бухгалтерской и иной финансовой отчетности
Факты материальных подлогов в документах	Нарушение порядка совершения кассовых операций
Уничтожение или сокрытие документов, относящихся к хозяйственной деятельности субъекта	Нарушение порядка проведения списания товарно-материальных ценностей
Несоответствие в бухгалтерских документах следующих записей: первичных – учетным, учетных – отчетным	Нарушение правил документооборота и технологической дисциплины
Инсценировка чрезвычайного происшествия	Отсутствие действий по защите нарушенных обязательств

Стоит отметить, что скрытые признаки зачастую принимаются за отсутствие профессионализма в действиях бухгалтеров, финансовых директоров и других лиц, заинтересованных в осуществлении хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Несколько сложнее выявлять злоупотребление налоговыми правами, так как по формальным основаниям они выстроены в законной плоскости. Например, наиболее распространенными формами оптимизации налоговой нагрузки в форме злоупотребления налоговыми правами выступают трансфертное ценообразование, использование оффшорных схем, необоснованная налоговая выгода и аутстаффинг [7], которые применяются в условиях правовой свободы.

Наиболее эффективным средством выявления любых форм нарушения налогового законодательства (в том числе и условно правомерного) согласно приказу МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» является налоговая проверка.

Налоговая проверка, будучи административно-процессуальным действием, выполняется уполномоченными органами и их должными лицами в целях контроля за соблюдением закона о налогах, сборах и страховых взносах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты соответствующего налога, сбора или страхового взноса в соответствующий бюджет Российской Федерации на основе анализа фактических данных, полученных в результате проверки, их сравнения с данными, указанными в налоговой декларации, бухгалтерской отчетнос-

ти, и иных документах, которые были предоставлены налогоплательщиком, либо запрошены налоговым органом.

Не стоит забывать, что результат любой выездной налоговой проверки напрямую зависит от грамотного ее планирования [6]. Правильное планирование является необходимой базой для проведения данного вида налогового контроля, суть которого выражается в сумме методов, принципов и требований к выбору объектов для проведения выездной налоговой проверки.

Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 утверждена концепция планирования выездной налоговой проверки, посредством которой нормативно выражены и закреплены ее цели и принципы, направленные на достижение конечного результата – повышения эффективности налоговых проверок посредством построения единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок.

Важно понимать, что любая налоговая проверка должна придерживаться закрепленных в Концепции принципов, а именно создание наиболее благоприятных условий для добросовестных налогоплательщиков, быстрое и четкое реагирование на выявленные признаки нарушения налогового законодательства, открытость и обоснованность проверки.

В продолжение стоит отметить, что любая налоговая проверка, направленная на выявление злоупотребление налоговыми правами, должна основываться на строгом и обоснованном отборе налогоплательщиков, на которых она будет направлена на основе анализа финансово-экономических показателей указанных субъектов.

4. Показатели злоупотребления налоговыми правами хозяйствующими субъектами

На основании анализа наиболее распространенных (типичных) особенностей ведения финансово-хозяйственной деятельности представляется целесообразным выделить основные факторы (показатели), косвенно свидетельствующие о возможном наличии факта злоупотребления налоговыми правами.

Во-первых, наличие в отчетной документации хозяйственных операций, которые не имеют явного экономического смысла. Данный показатель должен основываться на соответствии операции видам экономической деятельности хозяйствующего субъекта, наличии финансовой или иной выгоды, а также организационным потребностям. Например, компания на ОСНО при незначительном входящем НДС и высоком исходящем НДС закупает имущество (как движимое, так и недвижимое), тем самым сокращая выплаты по исходящему НДС государству. Подобную финансовую деятельность следует оценивать в качестве возможной необоснованной налоговой выгоды [4] на основании письма ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@.

Во-вторых, безосновательное использование посредников при осуществлении хозяйственных операций. Формально хозяйствующий субъект не ограничен в использовании посреднических услуг в свой финансовой деятельности, однако в некоторых случаях, использование посредников в операциях, не требующих их

услуг, способно выступить формой злоупотребления правом и минимизировать косвенные издержки. Подобную финансовую деятельность также следует оценивать в качестве возможной необоснованной налоговой выгоды на основании письма ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@.

В-третьих, отсутствие персонала для выполнения заявленных финансовых операций. Данный показатель способен демонстрировать присутствие аутстаффинга. Чаще всего субъектами осуществления данной схемы являются организации с общим режимом налогообложения, либо организация с упрощенной системой налогообложения, созданные и подконтрольные зачастую более крупному хозяйствующему субъекту, в результате чего происходит искусственное увеличение расходов организации и тем самым сокращение налоговой базы (в данном случае прибыли), используемой для исчисления налога. Методы противодействия аутстаффингу как части большего явления – заемного труда по-прежнему находятся в стадии формирования, так как, несмотря на запрет ст. 56.1 Трудового кодекса РФ (далее – ТК РФ) использования заемного труда, однозначного запрета на аренду персонала введено не было, что и практикуется по сей день в условиях норм гл. 53.1 ТК РФ.

В-четвертых, отсутствие необходимых ресурсов для выполнения заявленных финансовых операций. Чаще всего данный показатель свидетельствует об искусственном дроблении организации (бизнеса) в целях применения различных льготных налоговых режимов или минимизации налогообложения. Формально дробление не является противоправным (определение ВАС РФ от 28 февраля 2011 г. № ВАС-15093/10 № А40-154999/09, письмо Федеральной налоговой службы от 29 декабря 2018 г. № ЕД-4-2/25984), так как выбор и изменение бизнес-структуры являются исключительным правом хозяйствующего субъекта. Чаще всего подобные хозяйствующие субъекты имеют единые (общие) производственные цепочки и (или) производственные мощности, а также общий (единый) персонал. Зачастую налоговый орган выявляет хозяйствующих субъектов по принципам «множественный адрес» и «множественный учредитель», которые формально не противоправны, но могут использоваться для минимизации налогов за счет дробления бизнеса или создания взаимозависимых организаций.

Также для обеспечения полноты и достоверности проведения выездной налоговой проверки налоговый орган может инициировать аналогичную проверку в отношении контрагентов проверяемого лица, и (или) его аффилированных лиц. Вышеуказанная возможность крайне важна, так как именно взаимозависимость является тем самым камнем преткновения, который подвергает большой опасности не только развитие прозрачного и открытого рынка, но и всю экономическую систему государства и в конечном счете ставит под удар его граждан.

В-пятых, средняя заработная плата не соответствует среднерыночным за отчетный период на основе данных государственной статистики по соответствующему субъекту (муниципальному образования, если такая статистика доступна). Однако в данном случае необходимо производить анализ данных по налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков за текущий и предыдущие налоговые периоды в части начисленной заработной платы. Целью данной меры

является выявление существенных отклонений показателей финансово-экономической деятельности проверяемого хозяйствующего субъекта от средних величин для аналогичного субъекта налогообложения за схожие периоды. В случае выявления спорадического характера отклонений среднего размера начисленной заработной платы следует оценить возможность использования заемного труда (аутстаффинг) в части увеличения расходов на заработную плату или необоснованного аутсорсинга в случае сокращения расходов на заработную плату.

В-шестых, низкая налоговая нагрузка при высокой выручке, которая способна свидетельствовать о трансфертном ценообразовании. Применяется в основном крупными компаниями, имеющими разветвленный вертикальный аппарат (чаще всего холдинги и компании с мультидивизиональной системой управления). Раздел V.1 НК РФ, регулирующий порядок выявления взаимозависимых лиц, а также контроль над сделками, проводимыми данными организациями оставил открытый список «взаимозависимых лиц», что породило неоднородность судебной практики ввиду слишком широких рамок для применения закона. Формально противодействовать трансфертному ценообразованию возможно путем расширения числа субъектов практики соглашений о ценообразовании (гл. 14.6 НК РФ), которое на сегодняшний день возможно исключительно с крупнейшими налогоплательщиками (ст. 83 НК РФ) и позволяет в перспективе налоговым органам контролировать трансфертное ценообразование, а хозяйствующим субъектам легализовать его.

В-седьмых, наличие у хозяйствующего субъекта высоких налоговых вычетов по НДС от общей суммы налога, который должен был быть уплачен (более 89% за 12 месяцев). Данный показатель способен свидетельствовать либо об искусственном дроблении бизнеса, либо о злоупотреблении налоговыми льготами.

В-восьмых, миграция хозяйствующего субъекта. Несмотря на свободу хозяйствующего субъекта выбирать место осуществления своей финансовой деятельности (в Российской Федерации гарантируется свобода экономического пространства, а также свободное передвижение товаров, работ и услуг), в некоторых случаях злоупотребление указанным правом позволяет оптимизировать налогообложение.

В-девятых, бесприбыльность, которая выражается в указании хозяйствующим субъектом в соответствующем документе суммы расхода, максимально приближенного к сумме его дохода, полученного за календарный год (путем искусственного увеличения расходных обязательств, зачастую не в интересах хозяйствования – на основании письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@).

В-десятых, осуществление финансово-хозяйствующей деятельности в пограничном с максимальными размерами показателей прибыли, позволяющим налогоплательщику продолжать использование специального налогового режима, что может свидетельствовать о снижении доходов путем приостановки финансовых операций либо об искажении гражданско-правовых отношений (на основании письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@).

Заключение

На основании проведенного анализа было установлено, что налоговая проверка, как основная форма административного выявления налоговых правонаруше-

ний является действенным способом выявления и противодействия злоупотреблению налоговыми правами хозяйствующих субъектами.

Сформулированные на основы финансово-правового анализа в статье 10 показателей (факторов), свидетельствующих о потенциальном злоупотреблении налоговыми правами хозяйствующими субъектами, могут служить основанием для инициирования в отношении налогоплательщика налоговой проверки с точки зрения оценки наличий злоупотребления налоговыми правами в интересах хозяйствования.

Представляется, что данный список не является закрытым, а примеры – исчерпывающими. Указанные факторы могут свидетельствовать в том числе и о фактах минимизации налогообложения посредством противоправного уклонения от их уплаты, как это имело место быть в недавнем раскрытии «ресторанной» схемы ухода от налогов [12].

Одновременно с этим следует отметить, что факт выявления в рамках налоговой проверки данных критериев еще не означает наличия нарушения, а равно и злоупотребления правом, что требует соответствующего анализа со стороны налоговых органов в каждом конкретном случае.

Пристатейный библиографический список

1. *Белов В. А.* Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. № 1.

2. *Бугаев Е. Н.* Механизм уклонения от уплаты налогов в РФ : теоретические и практические пробелы в действующем законодательстве // Право и государство : теория и практика. 2019. № 7 (175).

3. *Гаджиев Г. А.* Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами // Государство и право. 2002. № 7.

4. *Землянская И. С.* Необоснованная налоговая выгода : проблемы и практика применения // Финансовая аналитика : проблемы и решения. 2014. № 9.

5. *Кононкова Н. В., Гридина А. М.* Запрет злоупотребления субъективным правом в западноевропейских правовых системах // Вестник Амурского государственного университета. Серия : Гуманитарные науки. 2020. № 90.

6. *Левшукова О. А., Коровин Д. А., Карабаева А. С.* Актуальные проблемы выявления налоговых правонарушений и пути их решения // Вестник Академии знаний. 2021. № 3 (44).

7. *Максимов А. А.* Административно-правовое противодействие уклонению от уплаты налогов хозяйствующими субъектами через злоупотребление оптимизацией налогообложения // Вестник Российской правовой академии. 2022. № 3.

8. *Мугдусян А. В.* К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых правоотношениях // Вопросы российской юстиции. 2019. № 3.

9. *Никулина О. М.* Налоговая нагрузка в России: основные подходы // Все для бухгалтера. 2017. № 2 (290).

10. *Пансков В. Г.* О роли показателя налоговой нагрузки в регулировании экономики // Этап. 2021. № 1.

11. *Попов В. В., Тришина Е. Г.* Уклонение от уплаты налогов как элемент правовой жизни общества (теоретико-правоприменительные аспекты) // Налоги. 2016. № 2.

12. Финразведка, ЦБ и ФНС вскрыли «ресторанную» схему ухода от налогов // РБК : сайт. URL: https://www.rbc.ru/economics/11/11/2022/636cb53f9a7947852aec5bd8 (дата обращения: 05.06.2023).

13. *Фоминова Н. А.* Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

References

1. *Belov V. A.* Abuse of Right in the Tax Sphere. *Arbitration Practice*, 2002, no. 1.

2. *Bugaev E. N.* Mechanism of Tax Evasion in the Russian Federation: Theoretical and Practical Gaps in the Current Legislation. *Law and State: Theory and Practice*, 2019, no. 7 (175).

3. *Gadzhiev G. A.* Constitutional Principles of Good Faith and Inadmissibility of Abuse of Subjective Rights. *State and Law*, 2002, no. 7.

4. *Zemlianskaia I. S.* Unjustified Tax Benefit: Problems and Practice of Application. *Financial Analytics: Problems and Solutions*, 2014, no. 9.

5. *Kononkova N. V., Gridina A. M.* Prohibition of Abuse of Subjective Right in Western European Legal Systems. *Bulletin of Amur State University. Series: Humanities*, 2020, no. 90.

6. *Levshukova O. A., Korovin D. A. A., Karabaeva A. S.* Actual Problems of Revealing Tax Offenses and Ways to Solve Them. *Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2021, no. 3 (44).

7. *Maximov A. A.* Administrative-Legal Counteraction to Tax Evasion by Business Entities Through the Abuse of Tax Optimization. *Bulletin of the Russian Academy of Law*, 2022, no. 3.

8. *Mugdusian A. V.* On Abuse of Right in Tax Legal Relations. *Issues of Russian Justice*, 2019, no. 3.

9. *Nikulina O. M.* Tax Burden in Russia: Main Approaches. *All for Accountant*, 2017, no. 2 (290).

10. *Panskov V. G.* On the Role of the Tax Burden Indicator in Regulating the Economy. *Etap*, 2021, no. 1.

11. *Popov V. V., Trishina E. G.* Tax Evasion as an Element of the Legal Life of Society (Theoretical and Enforcement Aspects). *Taxes*, 2016, no. 2.

12. Finintelligence, the Central Bank and the Federal Tax Service Uncovered a "Restaurant" Scheme of Tax Evasion. URL: https://www.rbc.ru/economics/11/11/2022/636cb53f9a7947852aec5bd8 (date of the application: 05.06.2023).

13. *Fominova N. A.* Abuse of Right in Tax Legal Relations: Thesis for a Candidate Degree in Law Sciences. Moscow, 2009.

Сведения об авторе:
А. А. Максимов – кандидат юридических наук, доцент.

Information about the author:
A. A. Maksimov – PhD in Law, Associate Professor.

Статья поступила в редакцию 03.04.2023; одобрена после рецензирования 07.06.2023; принята к публикации 15.07.2023.

The article was submitted to the editorial office 03.04.2023; approved after reviewing 07.06.2023; accepted for publication 15.07.2023.