

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Паламарчук О.О. Анализ возможностей практического применения концепции безотчётной формы исчисления НДС // Налоги и налогообложение. 2024. № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.2.69968 EDN: JRRVUG
URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=69968

Анализ возможностей практического применения концепции безотчётной формы исчисления НДС

Паламарчук Олег Олегович

Ведущий специалист-эксперт, ФНС России

127321, Россия, г. Москва, ул. Неглинная, 23

✉ olegpalamar17@yandex.ru



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2024.2.69968

EDN:

JRRVUG

Дата направления статьи в редакцию:

26-02-2024

Дата публикации:

18-03-2024

Аннотация: В научной статье автора «Необходимость и предпосылки для ведения безотчётной формы исчисления НДС» были рассмотрены потенциальные возможности для практического применения новой концепции исчисления НДС, суть которой состоит в отмене налоговой декларации и введении обязанности выставить счета-фактуры при каждой операции, как облагаемой, так и необлагаемой налогом (в случае, если реализация налогом не облагается, то проставляется пометка «Без налога») через оператора электронного документооборота. Операторы электронного документооборота будут автоматически передавать данные документы в налоговые органы для исчисления ими налога и выставления налогоплательщику уведомления об уплате налога. Новая концепция повлечёт за собой изменение в порядке исчисления налога и его администрирования, что может привести к некорректному исчислению налога и может

вызвать рост выпадающих доходов государства, что требует предварительного расчёта таких потерь. Поскольку правил и льгот много, то потери могут быть получены от каждого такого фактора, что требует проведения анализа доходов государства по каждой статье. Актуальность данной работы заключается в выявлении потенциальных рисков некорректного исчисления налога, что позволит их минимизировать в процессе детальной разработки предложенной концепции. В данной статье проводится анализ динамики доходов федерального бюджета от НДС в разрезе налоговых ставок, динамика величины налоговой базы, налоговых вычетов, а также применяемых льгот по налогу. Цель данной работы – выявить операции по НДС, с максимальным уровнем риска некорректного исчисления НДС налоговым органом посредством счёта фактуры, получаемого через оператора электронного документооборота. Ценность и вывод работы заключается в выявленном риске некорректного исчисления налога налоговым органом на уровне 30%, что объясняется следующим: в 70% счетов-фактур отражается реализация товаров по налоговой ставке в размере 20%, то есть, без особенностей применения НДС, усложняющих порядок исчисления налога, а значит увеличивающих риск допущения ошибки в исчислении. Также данные риски возможно минимизировать посредством отмены ряда особенностей исчисления НДС и незначительной доработки счёта-фактуры, заключающейся в некотором изменении существующих реквизитов и дополнении новыми.

Ключевые слова:

НДС, налог, налоговая декларация, сумма налога, налоговая база, налоговые вычеты, восстановление налога, облагаемые налогом операции, освобождение от НДС, налоговые льготы

Введение.

Актуальность данной работы заключается в том, что концепция действующего порядка исчисления налогов была введена в прошлом столетии и нацелена на исчисление налога налогоплательщиком с последующим составлением и подачей им налоговой декларации. Современные же технологии по-новому ставят вопрос об эффективности порядка исчисления налога, а также позволяют переложить данную функцию на фискальные органы. В этой связи автором в предшествующей статье была предложена концепция безотчётной формы исчисления НДС [\[1\]](#), суть которой заключалась в следующем: внести изменения в налоговое законодательство, согласно которым отменяется налоговая декларация по НДС (вместе с книгой покупок и книгой продаж, журналами выставленных и полученных счетов-фактур), функции по исчислению налога передаются налоговым органам, а для налогоплательщиков вводится обязанность выставить счета-фактуры вне зависимости от того, облагается ли соответствующая реализация налогом или нет (в случае, если реализация налогом не облагается, то проставляется пометка «Без налога»). Выставление счетов-фактур будет производиться только через операторов электронного документооборота, которые будут автоматически передавать данные документы в налоговые органы для исчисления ими налога и выставления налогоплательщику уведомления об уплате налога с приложенным расчётом суммы исчисленного НДС.

Такой подход имеет следующие преимущества по сравнению с действующим порядком исчисления налога:

1. Избавит бизнес от необходимости соблюдения часто меняющегося законодательства, а также соблюдения большого объема действующих норм;
2. Снизит риски уклонения от уплаты НДС [\[6\]](#);
3. Счёт-фактура заменит первичные документы (счета на оплату, акты выполненных работ, товарные накладные) так как его доработка позволит дополнить данный документ функцией первичного документа. При этом замена счёта-фактуры на универсальный передаточный документ (УПД) нецелесообразна так как УПД также, как и счёт-фактура не обладает всеми реквизитами, необходимыми для учёта всех особенностей применения НДС;
4. Позволит отменить уведомление о применении освобождения от НДС так как налоговые органы будут автоматически определять лиц, которые вправе на применение такого освобождения (согласно статье 145 Налогового кодекса такое освобождение добровольно применяется к лицам, у которых выручка за 3 последовательных месяца не превысила 2 миллиона рублей). Однако, данная концепция подразумевает замену права на обязательное освобождение от применения НДС так как создаст потенциал для отмены налоговых деклараций по другим налогам, в первую очередь, по налогу на прибыль организаций.

Однако, действующая нормативная правовая база содержит большой объем норм, регулирующих порядок исчисления налога [\[12, 13\]](#), что в случае введения нового механизма исчисления НДС потребует учитывать в составляемом счёт-фактуре все эти нормы. В случае, если счёт-фактура не будет учитывать все нормы законодательства об НДС, данное обстоятельство может привести к некорректному исчислению НДС налоговым органом и, следовательно, росту выпадающих доходов федерального бюджета. Также НДС является одним из основных источников поступления доходов в федеральный бюджет и консолидированный бюджет в целом [\[1\]](#), что требует особое внимание к реализации предлагаемой концепции так как в случае допущения ошибок федеральный бюджет может потерять значительные доходы. Данный факт подтверждается рисунком 1, из которого видно, что НДС имеет большую долю в доходах государства [\[1\]](#). Следовательно, предлагаемая концепция требует предварительного расчёта таких потерь. Поскольку правил и льгот много, то потери будут произведены от множества факторов – каждой льготы и нормы. Это требует проведения анализа доходов государства по каждой статье.

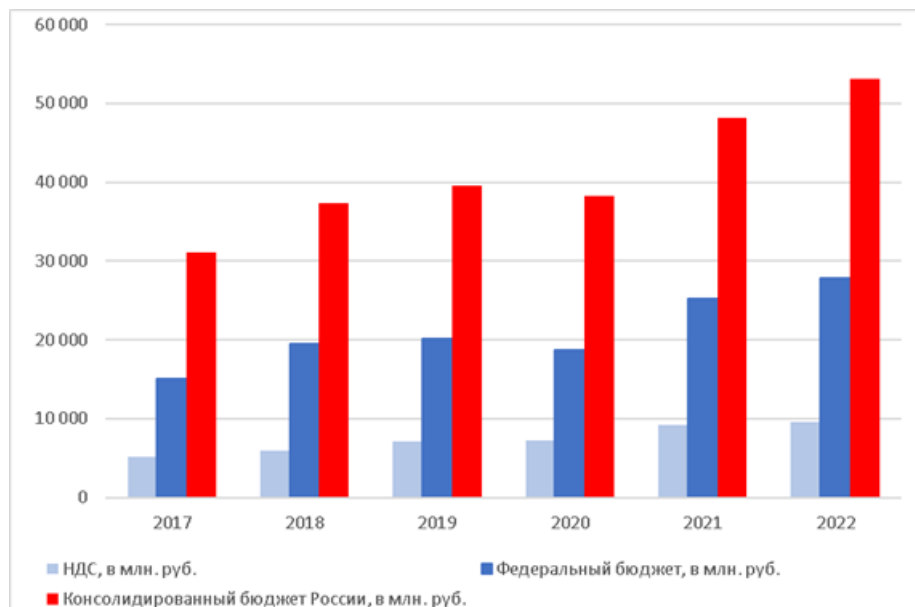


Рисунок 1. Сумма доходов от НДС в федеральном и консолидированном бюджете России по годам в миллионах рублей

Источник. Составлено автором в предыдущей статье на данных Минфина России [\[1\]](#)

Необходимость в цифровой трансформации находит своё отражение во множестве научных работ, в том числе диссертациях. Так, например, диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук «Совершенствование системы налогового администрирования НДС в Российской Федерации» Строителиевой В. А. предложена концепция внедрения цифрового администрирования НДС. И хотя предложенная в работе концепция относится несколько к другой теме, она подтверждает потребность в пересмотре действующего механизма исчисления НДС [\[7\]](#).

На необходимость цифровизации налогового администрирования в целом, то есть не только администрирования, но и декларирования, обращают внимание не только органы государственной власти, но и множество учёных [\[14\]](#). Так, д.э.н. С. Г. Синельников-Мурылев, к.э.н. Н. С. Милоголов и к. э. н. Бергерев А. Ю. в научной статье 2022 года «Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски» [\[9\]](#) увидели в предпосылках к введению автоматизированного исчисления налогов технологический прогресс и введённый налоговый мониторинг как первый этап цифровизации налогового администрирования. Учёные обратили внимание и на сложность налогового законодательства до такой степени, что требуется большое количество оценочных суждений по каждой детали налогообложения: что облагать, а что нет, что подпадает под льготу, а что – нет.

В то же время, в ряде стран, в том числе Венгрии, поэтапно вводится практика автоматизированного исчисления налога [\[17, 18\]](#), что более подробно было рассмотрено в предыдущей статье [\[1\]](#) и подтверждает потребность в развитии концепции цифрового исчисления налога фискальными органами. Значительное продвижение в данном направлении в странах Европы было осуществлено с момента введения периода самоизоляции [\[19\]](#).

Цель данной работы – выявить операции по НДС, с максимальным уровнем риска некорректного исчисления НДС налоговым органом посредством счёта фактуры, получаемого через оператора электронного документооборота. При этом сам по себе

анализ динамики различных показателей НДС, применяемый для выявления закономерностей, не является целью данной работы, но требуется для определения операций с наибольшим риском некорректного исчисления НДС налоговыми органами, что позволит уделить таким видам операций особое внимание при разработке механизма исчисления НДС налоговыми органами.

Научной новизной является доказанная в части рисков увеличения выпадающих доходов федерального бюджета (вызванным некорректным заполнением счёта-фактуры налогоплательщиком или исчислением налога налоговым органом по такому счёту-фактуре) целесообразность введения безотчётной формы исчисления НДС, что объясняется величиной риска потерь бюджета на уровне 30%, которую возможно минимизировать посредством внесения изменений в налоговое законодательство и доработки счёта-фактуры.

Ограничением в данной работе является отсутствие предложенного механизма исчисления налога с учётом всех особенностей глав 21 Налогового кодекса так как данный вопрос не относится к теме текущей работы и может быть продолжен в следующей статье.

Методика анализа доходов федерального бюджета от НДС

Для целей анализа суммовых и количественных показателей по НДС будет использована статистическая налоговая отчётность, которая представляется по форме 1-НДС. Данная форма утверждена приказом ФНС России [\[15\]](#) и состоит из нескольких разделов, а также приложений. Для целей анализа в данной работе будет использован раздел «НДС» (содержащий агрегированный расчёт налога, в котором отражены налоговая база и исчисленная сумма налога в разрезе налоговых ставок, а также вычеты и восстановление), приложение 1 (суммы по каждой налоговой льготе) и приложение 2 (суммы по каждой из операций, облагаемых по ставке 0%).

Отчёт 1-НДС составляется за разные налоговые периоды и в разные сроки, но имеет 3 основных периода:

1. По состоянию на 1 февраля года – включает в себя суммы НДС, исчисленные на 4 квартал предшествующего года;
2. По состоянию на 1 января следующего года – включает в себя суммы НДС, исчисленные за 4 квартал предшествующего года и 1-3 кварталы текущего года;
3. По состоянию на 1 февраля следующего года – включает в себя суммы НДС, исчисленные на 4 квартал следующего года;

В данном отчёте отражаются суммы налога к уплате за текущий год. Так, налогоплательщик исчисляет налог на 4 квартал прошлого года и платит его в 1 квартале текущего. Далее налогоплательщик в 4 квартале текущего года платит за 3 квартал текущего года, а в 1 квартале следующего года – за 4 квартал текущего года.

Поскольку в данной работе анализируются исчисленные суммы НДС, а не уплаченные, все таблицы составлены в следующем порядке: из каждого показателя отчёта за 1 квартал прошлого года и 1-3 кварталы текущего года (отчёт по состоянию на 1 февраля текущего года) вычитается соответствующий показатель из учёта за 4 квартал прошлого года (отчёт по состоянию на 1 января следующего года) и прибавляется соответствующий показатель за 4 квартал текущего года (отчёт по состоянию на 1 февраля следующего года). Такие вычисления производятся по каждой строке трёх

указанных отчётов, что превращает показатели отчёта из суммы уплаченных в суммы исчисленные.

Анализ доходов федерального бюджета от НДС по видам облагаемых налогом операций

Разобравшись с методикой составления таблицы, используемых для анализа, следует перейти к рассмотрению показателей НДС. В таблице 1 представлены данные о налоговой базе по НДС в тысячах рублей за 2020-2022 годы в разрезе налоговых ставок, из которой видно, что в 2020 году общая налоговая база составила 47 370 миллиардов рублей, в 2021 году - 56 342 113 миллиардов рублей (на 8 971 миллиарда рублей или 15,92% больше по сравнению с прошлым годом), а за 2022 год - 66 817 миллиардов рублей (на 10 472 миллиарда или 15,67% больше относительно 2021 года). В итоге общая сумма налоговой базы за рассматриваемый период ежегодно увеличивается более чем на 15% в год. При этом значительная доля в общей сумме приходится на налоговую базу, сформированную при реализации по налоговой ставке в размере 20% - 71,28% в 2020 году, 70,72% в 2021 году и 68,76% за 2022 год. Доля налоговой базы по основной ставки за рассматриваемый период незначительно сокращается. В тоже время сократилась доля налоговой базы, сформированной при реализации по налоговой ставке в размере 10% с 5,19% в 2020 году до 5,14% в 2022 году, аналогично доля сокращается и от расчётных налоговых ставок. При этом значительный рост доли произошёл по авансам: с 17,7% в 2020 году до 20,21% в 2022 году, рост составил 5 097 миллиарда рублей или 60%.

Из представленных данных возникает вывод о том, что большая часть счетов-фактур выставляется при реализации по налоговой ставке в размере 20%, что является самым простым и менее ошибочным вариантом отражения суммы налога по сравнению с операциями, облагаемыми по налоговой ставке 10%, 0%, необлагаемым либо облагаемым налоговым агентом, комиссионером. Следовательно, риски в некорректном составлении счёта-фактуры распространяются лишь на 29% суммы выставленных счетов-фактур в 2020 году, 30% - в 2021 году и 32% - в 2022 году. В случае с некорректным отражением расчётных ставок либо иных налоговых ставок риски более велики.

Таблица 1

Совокупная налоговая база по НДС в разрезе налоговых ставок в миллионах рублей за 2020-2022 годы

Сумма налоговой базы по НДС, исчисленная	Код строки	Сумма 2020	Сумма 2021	Сумма 2022
при реализации по ставке 10%, млн. руб.	1110	2 462 099,919	2 965 556,912	3 439 204,367
при реализации по ставке 10/110, млн. руб.	1120	2 589,759	3 129,324	3 343,723
при реализации по ставке 18%, млн. руб.	1130	442 152,977	89 720,701	9 706,506
при реализации по ставке 20%, млн. руб.	1135	33 766 457,101	39 848 184,896	45 944 820,610

при реализации по ставке 18/118, млн. руб.	1140	8 301,941	1 630,181	92,460
при реализации по ставке 20/120, млн. руб.	1145	397 566,562	622 176 791	599 003,961
при реализации в соответствии с пунктом 7 статьи 164 НК, млн. руб.	1146	2 592,859	2 516,882	2 051 856
при реализации товаров в розницу с оформлением чека для компенсации налога, млн. руб.	1147	2 136,678	2 626,904	1 247,273
при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, млн. руб.	1150	101 865,981	105 381,047	125 552,526
с полученных авансов, млн. руб.	1160	8 412 422,713	10 581 522,287	13 510 040,893
Итого сумма за год, в млн. руб.		47 370 913,733	56 342 113,257	66 817 466,387

Источник: составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

В таблице 2 представлены данные о сумме налога к восстановлению и подлежащие уплате налоговым агентом (в том числе при реализации сырых шкур и металлолома), а также принятый к вычету НДС, который не был принят к вычету при экспорте товара по причине отсутствия подтверждающих документов. Из представленных данных следует вывод о том, что значительные суммы различных показателей, влияющих на расчёт НДС, приходится на восстановление налога и налоговых агентов. Данные операции являются сложными для автоматизации так как налоговому органу будет затруднительно установить момент, когда счёт-фактуру потребуется восстановить и является по счёт-фактуре продавец налоговым агентом либо продавцом. Устранить данные моменты возможно посредством доработки счёта-фактуры, которая позволит определить данные моменты. Однако, внесение лишь дополнительных реквизитов усложнит заполнение счёта-фактуры и увеличит риск допущения ошибок при заполнении, что приведёт к неправильному расчёту налога.

Таблица 2

Сумма НДС к уплате в разрезе разных операций в миллионах рублей за 2020-2022 годы

Показатели НДС	Код строки	Сумма 2020	Сумма 2021	Сумма 2022
Суммы НДС к восстановлению, млн. руб.	1190	1 985 906,810	2 326 310,926	3 184 774,857

Сумма налога к уплате налоговыми агентами, млн. руб.	1200	195 051,977	217 897,502	193 776,259
Вычеты НДС по входящему НДС, который документами не подтверждён, млн. руб.	1300	12 268,225	15 622,765	39 222,322

Источник: составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

Сумма налоговых вычетов в 2020 году исходя из таблицы 4 равна 43 429 миллиарда рублей, что составляет 91,67% от величины налоговой базы (47 370 миллиардов рублей, исходя из таблицы 2). Аналогичные показатели наблюдаются в 2021 году – 91,42% и в 2022 году – 90,83%. Следовательно, важнейшее значение для корректного исчисления налога является наличие функции автоматического определения счёта-фактуры, полученного покупателем, на предмет принятия его к вычету. В настоящее время налогоплательщик не имеет обязанность принимать счёт-фактуру (сумму входящего налога) к вычету, но имеет такое право. Замена права на обязанность позволит упростить порядок исчисления, но не каждый счёт-фактура может заявляться к вычету, а только в том случае, если деятельность, под которую приобретена продукция по такому фактуре, облагается налогом. По счёту-фактуре невозможно определить, под какую деятельность приобретается продукция по такому документу, а добавление такого реквизита – пометки, на какую деятельность направляется приобретённый товар, также нецелесообразно и усложняет заполнение документа, а также увеличивает риски допущения ошибок.

Таблица 3

Сумма исчисленного НДС в разрезе разных операций в миллионах рублей за 2020-2022 годы

Сумма НДС, исчисленная при	Код строки	Сумма 2020	Сумма 2021	Сумма 2022
Сумма налоговых вычетов, всего (2000=2100+2200 + 2300), млн. руб.	2000	43 429 040,116	51 510 282,494	60 694 921,812
Общая сумма входящего НДС (кроме по экспортированным товарам), млн. руб.	2100	42 026 175,371	49 919 351,488	58 582 340,334
Вычеты по входящему НДС, который документами не подтверждён, млн. руб.	2200	6 059,124	3 256,044	3 794,855
Вычеты по входящему НДС, который	2300	1 396 805,621	1 587 674,962	2 108 786,623

документами подтверждён, млн. руб.				
--	--	--	--	--

Источник: составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

Исходя из таблицы 4 сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в 2020 году составляла 7,2 триллиона рублей (таблица 1), в 2019 году в результате повышения налоговой ставки с 18% до 20% [\[2\]](#), а также роста цен (не инфляции, указанной Банком России, а роста цен на каждый вид товара, который вносит существенный вклад в рост поступлений от налога), выросла на 2 триллиона до 9,2 триллионов рублей, то есть, на 27%. При этом доходы федерального бюджета за аналогичный период выросли с 18,7 триллионов рублей до 25 триллионов рублей - на 6,3 триллиона рублей или 35%. Доходы консолидированного бюджета за этот же период выросли с 48 триллионов рублей до 53 триллионов рублей - на 5 триллионов рублей или 25%.

Таблица 4

**Сумма НДС к уплате в разрезе разных операций миллионах
рублей за 2020-2022 годы**

Сумма НДС, исчисленная	Код строки	Сумма 2020	Сумма 2021	Сумма 2022
к уплате, млн. руб.	3100	7 345 795,346	9 008 227,661	11 206 160,639
при оказании иностранцами организациям электронных услуг, млн. руб.	3110	115 249,492	145 581,397	102 806,115
к возмещению, млн. руб.	3120	3 010 647,141	3 724 874,227	4 842 065,969

Источник: составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

Не менее важное значение в оценке рисков реализации предлагаемой концепции является анализ количества представляемых налоговых деклараций, поскольку в каждой декларации заложено определённое количество счетов-фактур, отражающих разные налоговые ставки, разные виды операций и различных налогоплательщиков. Ошибка в каждом счёте-фактуре может привести к искажению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Однако, анализ количества налоговых деклараций является отдельной тематикой в рамках данной статьи не поместится.

**Оценка величины выпадающих доходов федерального бюджета в случае
некорректного заполнения счёта-фактуры и исчисления НДС**

Поскольку элементами НДС помимо необлагаемых операций являются и операции, облагаемые по налоговой ставке в размере 0%, то для целей оценки стоимостного риска некорректного заполнения счёта-фактуры (в случае практического применения концепции безотчётной формы исчисления НДС) целесообразно проанализировать операции, облагаемые по налоговой ставке в размере 0%. Так, в таблице 5 представлены данные о применении налогоплательщиками льгот по видам операций, предусмотренных пунктом 2 статьи 146 и пунктами 2, 3 статьи 149 Налогового кодекса. Из представленных данных видно, что значительная доля операций, освобождаемых от НДС, приходится на займы на финансовом рынке (четверть от всех освобождаемых

операций), безвозмездную передачу жилых домов, привлечение банками вкладов, реализация предметов религиозного назначения, а также услуги, оказываемые в электронной форме. Таким образом, особое внимание при разработке предлагаемой концепции следует обращать на льготные операции, поскольку неверное отражение может повлечь ошибочное исчисление налога. Значительные суммы льгот приходятся на услуги, оказываемые в электронной форме, по которым также потребуется доработка счёта-фактуры, необходимая для корректного исчисления налога на счёту-фактуре. К тому же, наблюдается рост величины применяемых льгот [\[3\]](#), что происходило и в более ранние годы, такие как 2016 год [\[4\]](#).

Важно отметить, что рост применяемых налоговых льгот может также привести к усложнению налогового контроля, на что обращало внимание множество учёных [\[5\]\[6\]](#). Кроме того, на значительный рост применяемых льгот обращал внимание и Минфин России несмотря на то, что его задача заключается в максимизации доходов государства [\[16\]](#).

Таблица 5

**Сумма НДС к уплате в случае отсутствия льготы по видам операций
(топ 15 и остальные) в миллионах рублей за 2020-2023**

Статья НК	Код операции	Сумма за 2020 год	Сумма за 2021 год	Сумма за 2022 год
149.3.15 (займы на фин. рынке), млн. руб.	1010292	351 723,035	968 057,304	11 315 533,770
146.2.1. (безвозмездная передача жилых домов), млн. руб.	1010801	0,000	2 564 252,395	4 506 289,694
149.3.3 (привлечение вкладов физлиц), млн. руб.	1010276	1 115 034,948	1 508 195,525	1 381 065,939
149.2.12 (продажа долей в уставных капиталах), млн. руб.	1010243	1 300 334,041	1 825 390,818	959 736,374
149.3.7 (услуги страхования), млн. руб.	1010282	385 910,243	819 497,410	583 805,968
149.2.2 (медицинские услуги - лечение), млн. руб.	1010211	166 020,257	376 466,992	228 780,136
149.3.22 (реализация жилых домов), млн. руб.	1010298	91 621,391	203 772,624	121 194,208
149.3.26 (уступка	1010258	57 117,105	256 272,063	120 265,385

прав требования кредитора), млн. руб.				
149.3.23.1 (услуги застройщика), млн. руб.	1010270	62 002,795	130 606,801	114 671,178
149.3.16 (НИОКР), млн. руб.	1010294	96 736,909	149 549,542	111 076,716
149.2.28 (услуги азартных игр), млн. руб.	1010226	35 011,899	104 870,199	106 330,096
149.2.1 (продажа медицинских товаров), млн. руб.	1010204	85 701,924	127 334,425	97 580,038
149.3.3.1 (реализация предметов религиозного назначения), млн. руб.	1010277	55 044,020	115 446,345	83 534,480
149.2.26 (электронные услуги), млн. руб.	1010256	65 856,068	77 554,573	78 976,970
Прочее, млн. руб.		3 868 114,635	9 227 267,016	19 808 840,952
Всего, в млн. руб.		8 056 767,942	19 572 340,761	40 162 006,940

Источник: составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

В таблице 6 представлены данные о сумме налоговых вычетов по НДС, облагаемых по налоговой ставке 0%. Из таблицы следует, что более 50% таких вычетов приходится на экспорт товаров и более 12% - импорт, а также 9% - на реэкспорт товаров (вывоз ранее ввезённых товаров). Также значительная доля приходится на операции внутри страны, но облагаемые по такой ставке. За рассматриваемый период сумма налоговых вычетов, приходящихся на налоговую ставку 0% увеличилась с 1 477 миллиардов рублей до 2 626 миллиардов рублей – на 1 149 миллиардов рублей или 43,76% процентов. Однако, за 2022 год произошло существенное сокращение до 1 937 миллиардов рублей – на 687 миллиардов рублей или 26,19%, что объясняется внешнеполитической обстановкой. В целом, на внешнеторговый оборот, облагаемый НДС, приходятся незначительные суммы налоговых вычетов: 3,40% в 2020 году (процентное отношение суммы по строке «Всего» и всей суммы налоговых вычетов из таблицы 4), 5,09% - в 2021 и 3,19% - в 2022 году. Кроме того, на экспортные операции приходится меньшее количество, но большая сумма, что также снижает риск в силу меньшего количества операций, необходимых для составления счетов-фактур.

Таблица 6

**Динамика величины налоговых вычетов по НДС при экспорте в разрезе
по видам операций (топ 15 и остальные) в миллионах рублей за период
2020-2022**

Статьи НК	Код	Вычеты	Вычеты 2021	Вычеты
-----------	-----	--------	-------------	--------

	операции	2020		2022
164.1.1 (экспорт товаров), млн. руб.	1011422	684 083,150	1 235 292,704	994 101,564
164.1.1 (импорт товаров), млн. руб.	1011425	178 552,830	310 069,302	225 607,769
164.1.1 (реэкспорт товаров), млн. руб.	1011410	120 388,418	213 588,528	144 044,485
164.1.2.2 (транспортировка нефти), млн. руб.	1010428	70 368,694	124 765,245	87 727,177
164.1.9 (перевозки в России по ж/д), млн. руб.	1010443	54 967,072	91 743,274	64 667,488
164.1.6 (продажа драг. металлов), млн. руб.	1010411	50 510,203	88 700,742	40 791,304
164.1.8 (импорт припасов), млн. руб.	1010442	31 873,334	58 024,837	35 909,640
164.1.9.3 (внутренняя перевозка по Ж/Д дальнего следования), млн. руб.	1011419	30 002,052	52 467,336	36 423,075
164.1.2.1 (международная перевозка товаров), млн. руб.	1010425	26 573,615	47 067,876	39 913,046
164.1.4 (международная перевозка пассажиров), млн. руб.	1010408	22 820,500	41 969,903	25 622,266
164.1.2.7 (доставка грузов), млн. руб.	1010435	18 095,127	32 182,765	22 045,871
164.1.9.2 (внутренняя перевозка по Ж/Д пригородного следования), млн. руб.	1011417	16 392,744	30 829,689	17 889,593
164.1.4.2 (внутренняя перевозка пассажиров на самолётах), млн. руб.	1011445	15 818,026	28 263,375	20 350,429
Прочее, млн. руб.		115 929,982	200 166,517	134 973,534
Всего, в млн. руб.		1 477 262	2 626 640,761	1 938 101,564

		135,081		704,463
--	--	---------	--	---------

Источник: составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

Из рисунка 2 следует вывод о том, что самые крупные суммы по операциям, необлагаемым налогом, приходится на займы на финансовом рынке, операции по безвозмездной передаче жилых домов, восстановление НДС, привлечение вкладов, а также экспорт товаров. Однако, сам по себе анализ не относится к теме данной статье и осуществляется в целях определения операций, на которые следует обратить особое внимание при построении концепции безотчётной формы исчисления НДС, что объясняется следующим: если по определённой операции сумма НДС составляет, например, один рубль, а по другой, например, один миллиард рублей, то в случае некорректного заполнения счёта-фактуры по первой операции или некорректного исчисления налога налоговым органом по такой операции бюджет потеряет один рубль, а во втором случае – один миллиард рублей. Таким образом, особое внимание необходимо уделить порядку заполнения счёта-фактуры при оказании финансовых услуг, безвозмездной передаче жилых домов, восстановлении НДС, привлечении вкладов, а также экспорте товаров.

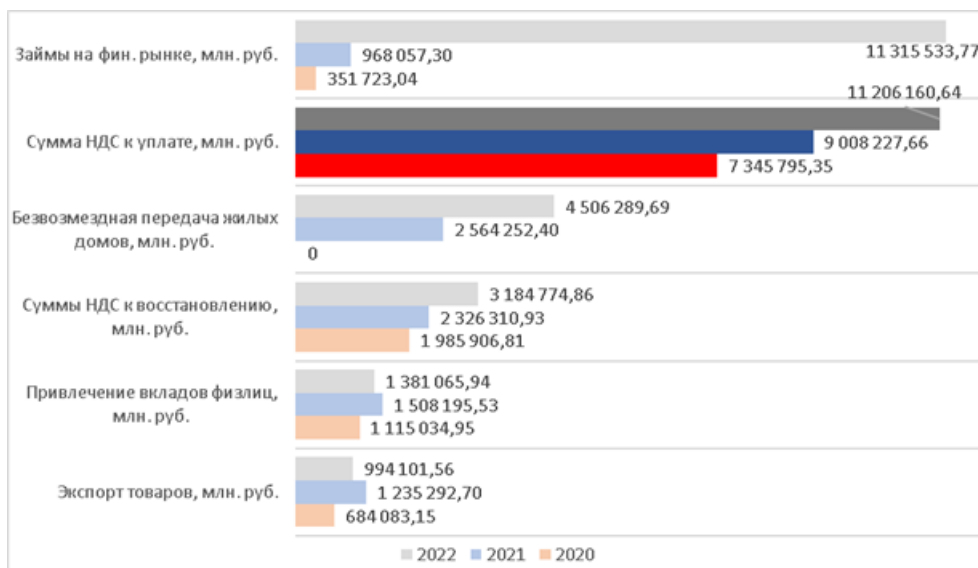


Рисунок 2. Динамика суммы НДС к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения

от налогообложения за 2020-2022 годы в миллионах рублей.

Источник. Составлено автором на данных отчёта 1-НДС [\[15\]](#)

Выводы и дальнейшие направления исследования

Таким образом, налогоплательщики на протяжении налогового периода составляют значительное количество счетов-фактур, около 70% которых содержат операции, облагаемые по налоговой ставке 20%, что сокращает риски некорректного заполнения счёта-фактуры, влияющего на правильность исчисления налога налоговым органом. В тоже время налогоплательщик не имеет обязанность принимать счёт-фактуру (сумму входящего налога) к вычету, но имеет такое право. Замена права на обязанность позволит упростить порядок исчисления, но не каждый счёт-фактура может заявляться к вычету, а только в том случае, если деятельность, под которую приобретена продукция по такому фактуре, облагается налогом. По счёту-фактуре невозможно определить, под

какую деятельность приобретается продукция по такому документу, а добавление такого реквизита – пометки, на какую деятельность направляется приобретённый товар, также нецелесообразно и усложняет заполнение документа, а также увеличивает риски допущения ошибок. Данные обстоятельства свидетельствуют о значительном разнообразии видов операций и особенностей, отражаемых при декларации НДС. Указанные особенности усложняют введение безотчётного НДС так как по счёту-фактуре будет затруднительно установить, например, момент, когда счёт-фактуру потребуется восстановить и является ли продавец налоговым агентом либо простым продавцом. Устранить данные моменты возможно посредством доработки счёта-фактуры. Однако, внесение лишь дополнительных реквизитов усложнит заполнение счёта-фактуры и увеличит риск допущения ошибок при заполнении, что приведёт к неправильному расчёту налога. Следовательно, счета-фактуры должны содержать возможность для автоматизированного определения всех особенностей исчисления налога.

Дальнейшим направлением исследования может стать детальная разработка порядка составления счёта-фактуры и исчисления НДС налоговыми органами с учётом всех особенностей главы 21 Налогового кодекса.

Библиография

1. Паламарчук О.О. Необходимость и предпосылки для ведения безотчётной формы исчисления НДС // Налоги и налогообложение. 2024. № 1. С. 1-14. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.1.69679 EDN: NYGWTM URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=69679;
2. Е.А. Толмачева, Е.С. Подборнова. Сравнительный анализ изменения дохода в бюджет от повышенной ставки НДС. DOI: 10.18287/2542-0461-2021-12-1-66-74. 2021 год. URL: <https://journals.ssau.ru/eco/article/viewFile/8646/8202>;
3. Черненко Д. А., Скрыльников Д.В. Теория и практика применения налоговых льгот по НДС. URL: https://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/5/taxes/Chernenko_Skrylnikov.pdf;
4. Понятова М. С., Журавлева И. А. Налог на добавленную стоимость: проблемы применения налоговых льгот и преференций. URL <https://euroasia-science.ru/ekonomicheskije-nauki/nalog-na-dobavlenную-stoimost-probl/>;
5. Проблемы исчисления и взимания налога на добавленную стоимость. Полякова Е. Ю. Выпускная квалификационная работа (2020). URL: https://elar.urfu.ru/bitstream/10995/91794/1/m_th_a.l.konovalova_2020.pdf;
6. Ерёмкин М.А. — Налоговый контроль за исчислением и уплатой НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме на территории Российской Федерации: правовой аспект // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 2. – С. 70-84. DOI: 10.7256/2454-065X.2021.2.35245 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=35245;
7. Строителева В. А. Совершенствование системы налогового администрирования НДС в Российской Федерации. Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук – URL: <https://rsue.ru/avtoref/StroitelevaVA/disser.pdf?ysclid=lrkp3y38e2844905955>;
8. Нуждин Р.В., Маслова И.Н., Горковенко Е.В., Деревенских М.Н. — Учётная налоговая политика по налогу на добавленную стоимость перерабатывающих организаций агропромышленного комплекса (АПК) // Налоги и налогообложение. – 2022. – № 6. – С. 50 - 75. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.6.38161 EDN: LVJCKP URL:

- https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38161;
9. С. Г. Синельников-Мурылев, Н. С. Милоголов, Бергер А. Ю. // Институт экономической политики имени Е. Т. Гайдара :: Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски Экономическая политика. 2022. №2. С.8–33 – URL: <https://www.iep.ru/publicatcii/publication/tsifrovizatsiya-nalogovogo-administrirovaniya-v-rossii-vozmozhnosti-i-riski.html>;
 10. Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Анализ эффективности налоговой льготы по НДС для ИТ-компаний // Налоги и налогообложение. 2017. № 11. С.18-26. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.11.24585 URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_24585.html;
 11. Бондарев М.А., Типикина В.А. Методика ведения раздельного учёта по НДС при отсутствии необлагаемых операций // Налоги и налогообложение. 2022. № 5. С. 41-51. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.5.38603 EDN: IAWDFG URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38603;
 12. Васильев С. Э. О применении ставки НДС в отношении сопутствующих услуг // Налоговая политика и практика. 2021. № 11. С. 45-47. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=47378058>;
 13. Васильев С. Э. Об определении налоговой базы по НДС в отношении субсидий, полученных плательщиком в целях возмещения недополученных доходов в связи с предоставлением скидки лизингополучателем исходя из цены предмета лизинга с учетом налога //Налоговая политика и практика. 2021. № 7. С. 46-47;
 14. Комарова Е. И., Троянская М. А. (20) :: Направления реформирования порядка взимания и возмещения НДС. URL: <https://1fin.ru/?id=3278>;
 15. Кравченко Н. А. :: О некоторых аспектах уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость. Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского Юридические науки. – 2020 – Т. 6 (72). № 4. – С. 268-274. URL <https://sn-law.cfuv.ru/wp-content/uploads/2021/05/Uchenyie-zapiski.-YUristyi---4-2020-276-283.pdf>;
 16. Сайт Российский налоговый курьер :: ФНС задумала отменить декларацию по самому проблемному налогу - URL: <https://www.rnk.ru/news/219650-fns-hochet-otmenit-deklaratsiyu-po-nds>;
 17. Сайт ФНС России Главная страница Иные функции ФНС России Статистика и аналитика :: Данные по формам статистической налоговой отчётности [Электронный ресурс] – UR: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/13366209//;
 18. Российская газета. Минфин посчитал, во что обходятся налоговые льготы (2022). URL: <https://rg.ru/2022/10/04/rashodnye-chastnosti.html>;
 19. WTS Global :: Hungary: eVAT– What does the new draft eVAT return mean for taxpayers? [Электронный ресурс] – URL <https://wts.com/global/publishing-article/20211206-hungary-vat-nl~publishing-article?language=en>;
 20. GOV.UK Home VAT VAT Notice 700/22: Making Tax Digital for VAT :: VAT Notice 700/22: Making Tax Digital for VAT [Электронный ресурс] – URL <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70022-making-tax-digital-for-vat/vat-notice-70022-making-tax-digital-for-vat>;
 21. VAT Calc :: Second postponement for pre-completed VAT returns due to ongoing COVID-19 crisis; no clear plans to set implementation date [Электронный ресурс] – URL: <https://www.vatcalc.com/hungary/hungary-delays-evat-pre-filled-returns-again>

into-2022/.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Исходя из названия, статья должна быть посвящена анализу практической реализации механизма безотчётной формы исчисления НДС. Содержание статьи соответствует заявленной теме исследования.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных о практической реализации механизма безотчётной формы исчисления НДС. Ценно, что автор использует графический метод исследования в части построения таблиц (под которыми рекомендуется указать источники данных). Также рекомендуется дополнить статью и построенными автором рисунками, более наглядно демонстрирующими динамику развития и структуру рассматриваемых предметов исследования.

Актуальность исследования вопросов, связанных с реализацией безотчётной формы исчисления НДС, не вызывает сомнения, так как данный налог является одним из ключевых источников доходов федерального бюджета.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале присутствует (в части выводов, которые вытекают из данных приведённых таблиц), но автором чётко не обозначена. Проведение доработки статьи с учётом указанных в тексте рецензии замечаний позволит решить данную проблему.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Структура статьи автором выстроена, позволяет раскрыть заявленную тему исследования. Ознакомление с содержанием статьи позволяет сделать вывод о том, что автором достаточно подробно проанализированы статистические данные о доходах федерального бюджета от взимания налога на добавленную стоимость. Важно отметить, что данные в таблицах рекомендуется представить в округленном виде до 3 знаков до запятой с соответствующей корректировкой единицы измерения в заголовке таблицы. Насколько изменение данных, указанных в таблице произошло именно под влиянием практической реализации безотчётной формы исчисления НДС, а не в силу наличия других факторов? Также было бы интересно показать числовые данные, оценивающие динамику объёма доходов федерального бюджета от взимания НДС. Также необходимо обратить внимание на наличие опечатки (в частности, указано следующее: «из которой видно, что d 2020 году общая налоговая база составила 47 370 миллиардов рублей»). Было интересно узнать мнение автора о существующих проблемах в применении безотчётной формы исчисления НДС и что автор предлагает для их решения?

Библиография. Библиографический список состоит из 7 источников. Важно отметить, что из них только 3 являются научными публикациями, что нельзя считать достаточной проработкой методологической базы исследования. Также обращает на себя внимание отсутствие зарубежных научных публикаций.

Апелляция к оппонентам. В рецензируемой статье какой-либо научной дискуссии не обнаружено. Автору рекомендуется показать, в чём состоит прирост научного знания по

сравнению с тем, что содержится в других научных публикациях, посвященных анализу практической реализации механизма безотчётной формы исчисления НДС. Это также позволит усилить научную новизну исследования и повысить востребованность статьи у потенциальной читательской аудитории.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного статья будет иметь спрос со стороны читательской аудитории, интересующейся вопросами налогообложения добавленной стоимости, а также цифровизацией деятельности Федеральной налоговой службы. Представляется, что статья требует доработки по указанным в тексте рецензии замечаниям, после проведения которой может опубликована.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

ФНС РФ активно совершенствует и развивает механизмы налогового контроля и администрирования. Одним из первых налогов, в отношении которого применяются новые практики, является НДС. Налоговое администрирование НДС в высокой степени автоматизировано, тем не менее он является достаточно сложным налогом с позиции механизма исчисления и уплаты. ФНС РФ к настоящему времени успешно апробировало внедрение безотчетной формы исчисления имущественных налогов, специальных налоговых режимов. Дальнейшие перспективы развития безотчетного исчисления налога открывает НДС, их реализация станет прорывным этапом, учитывая, что НДС является одним из ключевых бюджетообразующих налогов.

Представленная статья посвящена исследованию предпосылок и возможностей цифровизации налогового администрирования НДС и соответствует тематике журнала. Заголовок статьи не в полной мере соответствует содержанию, необходима корректировка. В заголовке во главу угла поставлен «анализ практической реализации механизма...». При этом не ясно, что рассматриваемый механизм уже внедрен, а анализ практической реализации предполагает фактическое внедрение самого механизма. Вероятно, корректнее дополнить: «анализ возможностей...». Кроме того, по тексту речь неоднократно идет о «предлагаемой концепции», но сама концепция, как и механизм безотчетного исчисления НДС в статье не описан. Поэтому необходимо переформулировать название статьи и дополнить текст описание концепции и механизма.

В статье выделены разделы, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Во «Введении» автор делает попытку обоснования значимости и актуальности выбранного направления исследования. Стандартные для «Ведения» научных статей элементы отсутствуют. Автору необходимо дополнить Введение такими обязательными элементами как цель, задачи, объект и предмет исследования, практическая значимость. В разделе «Методика анализа доходов федерального бюджета от НДС» автор рассматривает алгоритм формирования отчета по форме статистической налоговой отчетности ФНС РФ «1-НДС». Однако, значение этого раздела в отсутствие взаимоувязки с другими разделами, не ясно. Раздел «Анализ доходов федерального бюджета от НДС по видам операций» представляет собой результаты анализа структуры налоговых доходов бюджета по НДС в разрезе налоговых ставок и применения вычетов. Представленные таблицы 1-4 целесообразно дополнить также анализом динамики, рассчитав коэффициент роста или прироста. Раздел «Оценка величины выпадающих

доходов, вызванных введением нового порядка исчисления НДС» представляет результаты расчетов дополнительных налоговых доходов в случае отмены освобождения от НДС и применения ставки 0% в соответствии с действующими условиями НК РФ. Автор делает вывод, что «В случае отсутствия освобождения от налогообложения по данным операциям доходы от НДС увеличились бы более чем в 2 раза. Однако, данные показатели отражаются в теории, на практике отмена освобождения от НДС приведёт к росту доли налоговых вычетов (так как налогоплательщики будут стремиться уменьшить сумму налога), что существенно снизит сумму налога к уплате. Однако, данный вопрос не относится к данной статье». Во-первых, не ясно, что за анализ гипотетически дополнительных налоговых доходов проведен, почему должны быть отменены ставка 0% и освобождение от НДС. Во-вторых, процитированный вывод ставит под вопрос целесообразность такого анализа, исходя из некорректности гипотезы. В-третьих, заголовок раздела о выпадающих доходах не соответствует выводу о росте налоговых доходов. В разделе «Выводы и дальнейшие направления исследования» автором аккумулированы результаты проведенного исследования и проведено их сопоставление с результатами исследований других ученых.

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Среди специфических методов экономических исследований автором применен статистический и коэффициентный анализ, анализ структуры.

Выбранная тема исследования актуальна, что обусловлено цифровой трансформацией экономики, требующей соответствующего развития инструментов налогового администрирования и контроля. ФНС РФ стремится к развитию цифровых налоговых сервисов, развитию и облегчению подходов к исчислению налогов. Вместе с тем, актуальность исследования, научная актуальность в статье не доказаны и не сформулированы.

Статья обладает элементами практической значимости, однако, они требуют более детальной проработки. С точки зрения практической значимости проведенное исследование представляется ценным, однако, с учетом описанных выше недостатков, в особенности отсутствия предлагаемой концепции и механизма безотчетного исчисления НДС, отсутствия взаимосвязи между представленными разделами статьи, отсутствия обоснования их логики и целесообразности, практическая значимость не ясна.

В явном виде автором не сформулирована научная новизна исследования. Статью следует дополнить авторским видением научной новизны в соответствии с требованиями журнала.

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала. Вместе с тем подчеркнем необходимость выверки текста на наличие грамматических и речевых ошибок. Например, только в разделе «Введение»:

«Концепция действующего порядка администрирования налогов была введена в прошлое столетие...»,

«Такой подход, изложенный в предшествующей статье автор, избавит...»,

«Следовательно, предлагаемая концепция требует предварительный расчёт» и т.д.

Автор широко использует элементы визуализации результатов исследования – рисунки, таблицы и диаграммы. В статье 2 рисунка и 6 таблиц. Вместе с тем, числа на рис. 1 и 2 необходимо показать единицы измерения. На рис. 2 представлена динамика, однако, показатели динамика отсутствуют, как и в таблицах 1-4. Кроме того, автор по тексту раздела «Введение» ссылается на таблицу 1 («из которой видно, что НДС имеет большую долю в доходах государства»), которая в статье отсутствует.

Библиография представлена 11 источниками, что не соответствует требованиям журнала. Библиография сформирована, в первую очередь, отечественными

исследованиями. Зарубежные исследования отсутствуют. Оформление списка литературы не соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение».

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие иллюстративного материала. К недостаткам отнесем следующее. Во-первых, отсутствие доказательства актуальности исследования, обоснования его практической значимости и научной новизны. Во-вторых, недостаточность апелляций к оппонентам по столь актуальной и широко освещаемой в научной периодике и бизнес-сообществе теме. В-третьих, приведение заголовка, «Введения», списка литературы в соответствии требованиям журнала. В-четвертых, отсутствие описания самой предлагаемой концепции и механизма безотчетного исчисления НДС. В-пятых, отсутствие взаимосвязи между представленными разделами статьи, отсутствие обоснования их логики и целесообразности, в частности расчета выпадающих налоговых доходов, в результате которых автор приходит к выводу о его потенциальном росте выше чем в 2 раза. В-шестых, необходимость устранения грамматических и речевых ошибок. Указанные недостатки требуют устранения.

Заключение. Представленная статья посвящена исследованию предпосылок и возможностей цифровизации налогового администрирования НДС. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть принята к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» только после устранения указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Статья посвящена изучению возможностей практического применения концепции безотчётной формы исчисления НДС.

Методология исследования базируется на анализе данных, имеющихся в статистической налоговой отчётности, которая представляется по форме 1-НДС, использовании расчетно-конструктивного метода исследований, визуализации полученных результатов. Актуальность работы авторы справедливо связывают с тем, что современные информационные технологии по-новому ставят вопрос об эффективности порядка исчисления налога на добавленную стоимость, а также позволяют переложить данную функцию на фискальные органы. Это будет способствовать снижению рисков уклонения от уплаты НДС, избавит бизнес от необходимости соблюдения часто меняющегося законодательства.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента, состоит в выводах о том, что для практического применения концепции безотчётной формы исчисления НДС счета-фактуры должны содержать возможность для автоматизированного определения всех особенностей исчисления налога, также показана целесообразность введения безотчётной формы исчисления НДС.

В статье структурно выделены следующие разделы: Введение, Методика анализа доходов федерального бюджета от НДС, Анализ доходов федерального бюджета от НДС по видам облагаемых налогом операций, Оценка величины выпадающих доходов федерального бюджета в случае некорректного заполнения счёта-фактуры и исчисления НДС, Выводы и дальнейшие направления исследования, Библиография.

В статье проанализирована динамика доходов от НДС в федеральном и консолидированном бюджете России за 2017-2022 гг., совокупная налоговая база по НДС в разрезе налоговых ставок за два года, сумма НДС к уплате в разрезе разных

операций, проведены расчеты по определению величины выпадающих доходов федерального бюджета в случае некорректного заполнения счёта-фактуры и исчисления НДС, рассмотрена динамика величины налоговых вычетов по НДС при экспорте в разрезе по видам операций, предложено особое внимание уделять порядку заполнения счёта-фактуры при оказании финансовых услуг, безвозмездной передаче жилых домов, восстановлении НДС, привлечении вкладов, а также экспорте товаров.

Библиографический список включает 21 источник – научные публикации по теме статьи, а также официальные документы и интернет-ресурсы, на которые в тексте имеются адресные ссылки, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Из недоработок, нуждающихся в устранении следует отметить, что таблицы 2 и 4 имеют одинаковые наименования.

Статья отражает результаты проведенного авторами исследования, соответствует научной специальности 5.2.4 Финансы и направлению журнала «Налоги и налогообложение», содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию после рассмотрения авторами предложений рецензента, направленных на улучшение статьи.