

DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-2-21-32
УДК 336.221.4(045)
JEL K34, H30

Малое предпринимательство и НДС: причины и оценка последствий изменения налогового законодательства

Л. И. Гончаренко^а, В. О. Константинов^б

^аФинансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация;
^бнезависимый налоговый эксперт, Москва, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования — резонансные изменения в налоговой системе в 2026 г. в части введения налога на добавленную стоимость для предпринимателей с выручкой более 20 млн руб. в год. **Актуальность** темы состоит не столько в технической (безусловно, имеющей значение) части нововведения, сколько в принципах изменения налоговой системы в отношении налогообложения субъектов малого и среднего предпринимательства (далее — МСП) в современных экономических, в том числе бюджетных, условиях. **Цель:** оценить с научной и практической точки зрения финансовые риски и предпринимательские последствия введения НДС для субъектов сектора МСП, ранее не являвшихся его плательщиками. **Результаты.** Установлено, что методологические правила для исследуемых субъектов в рамках системы взимания НДС не являются принципиально новыми или чрезмерно сложными, за исключением ряда вопросов переходного периода и ценообразования. Вместе с тем нововведение в предложенной форме разносторонне характеризуется как составляющая налоговой политики на федеральном уровне и выступает значимым явлением с потенциальными последствиями для развития сектора малого и среднего предпринимательства. Таким образом, авторами представлено системное рассмотрение изменения налогового законодательства с целью (1) определения истоков и причин принятия искомой меры с точки зрения налоговой политики, (2) анализа самого установленного режима налогообложения, а также (3) исследование предполагаемых последствий введения нового порядка налогообложения на уровне налоговой системы. **Выводы.** Повышение налоговой нагрузки на субъектов малого предпринимательства в целом оценивается как проявление общего тренда на рост налоговых обязательств в связи с увеличением бюджетных расходов на социальные нужды, обороноспособность и достижение национальных целей. Вместе с продолжением функционирования специальных налоговых режимов, включая эксперименты по АУСН и налогу на профессиональный доход, субъекты малого предпринимательства продолжают находиться в зоне «комфортного» налогообложения. Однако введение в налоговое законодательство новшеств, имеющих последствия в виде дополнительной фискальной нагрузки и налоговых рисков, будет сопровождаться более длительными переходными периодами с обеспечением информационной и методической помощи в контексте клиентоориентированной философии налогового администрирования. **Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость; налогообложение субъектов малого предпринимательства; специальные налоговые режимы; налоговая политика; налоговая система; налоговое администрирование; налоговая справедливость; налоговая нагрузка

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Константинов В.О. Малое предпринимательство и НДС: причины и оценка последствий изменения налогового законодательства. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2026;13(2):21-32. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-2-21-32

ORIGINAL PAPER

Small Business and VAT: Causes and Impact of Tax Legislation Changes

L.I. Goncharenko^a, V.O. Konstantinov^b

^aFinancial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation;
^bTax Consultant, Moscow, Russian Federation

ABSTRACT

The subject of the study is a widely publicised changes of the tax system in 2026, which will introduce a value-added tax for entrepreneurs with revenue exceeding 20 million rubles per year. **The relevance** of this topic lies not so much in the technical aspects of the innovation (which are certainly significant), but rather in the principles of changing the tax system for small and

© Гончаренко Л.И., Константинов В.О., 2026

medium-sized businesses (hereinafter referred to as SMEs) in the current economic, including budgetary environment. **The objective** is to evaluate from a scientific and practical perspective the financial risks and business implications of introducing the payment of VAT for SMEs which have not previously paid it. **Findings:** as it has been determined, the methodological rules for the studied entities involved in the VAT collection system are not fundamentally new or overly complex, except a few issues related to the transition period and pricing. Concurrently, the proposed innovation is presented in various ways as a component of federal tax policy and is becomes a significant phenomenon with potential implications for the development of the SME's business sector. Hence, the authors advance a systemic examination of the change in tax legislation in order to (1) identify the sources and reasons to adopt the sought-after measure from a tax policy viewpoint, (2) analyse the established tax system regime, and (3) explore the potential effects of introducing this taxation procedure in the tax system. **Conclusions.** The growing tax burden on small businesses is generally assessed as a result of the general trend towards increasing tax liabilities due to increased budget expenditures on social needs, defensive potential, and the achievement of national goals. Small businesses still operate in the "comfortable taxation zone" in the continued environment of special tax regimes, including the experimental automated simplified tax system and the tax on professional income. However, the introduction of new tax legislation linked to additional fiscal burdens and tax risks will lead to longer transition periods and require informational and methodological support in the context of a client-oriented tax administration philosophy.

Keywords: value added tax; taxation of small businesses; special tax regimes; tax policy; tax system; tax administration; tax fairness; tax burden

For citation: Goncharenko L.I., Konstantinov V.O. Small business and VAT: Causes and impact of tax legislation changes. *Uchet. Analis. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2026;13(2):21-32. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-2-21-32

ВВЕДЕНИЕ: ДИЗАЙН МЕХАНИЗМА ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НДС

Для исследования нововведения по распространению обязательства по уплате НДС на субъекты малого предпринимательства, находящихся на специальных налоговых режимах, важно исходить из понимания общего дизайна механизма исчисления и уплаты этого наиболее крупного косвенного налога и факторов, которые могут приводить к освобождению от него указанных субъектов [1].

Прежде всего статус плательщика НДС сопряжен с более сложной отчетностью и правилами исчисления обязательства по налогу, по сравнению с режимами налогообложения созданными специально для субъектов малого и микропредпринимательства. Именно по этой причине в налоговых системах государств, где применяется НДС, предусмотрен граничащий порог (как правило, по выручке от реализации товаров, работ, услуг) для того, чтобы оставить указанную категорию налогоплательщиков за рамками НДС-системы [2]. Если показатели субъекта — в пороговых границах, он не признается налогоплательщиком.

Освобождение от обязанностей налогоплательщика имеет и финансовые выгоды для субъектов МСП, позволяя им не исчислять его с выручки, и, соответственно, с созданной добавленной стоимости. С точки зрения налоговой системы это обстоятельство может считаться экономически оправданным, если масштаб МСП-сектора экономики в стоимостном выражении незначителен. Вместе с тем альтернативным обоснованием предоставления подобной налоговой преференции может быть осознанная

политика поддержки субъектов малого бизнеса в большей степени, чем других категорий участников экономической деятельности [3].

Следует заметить, что, помимо того, что применение порогового подхода делает налоговый комплаенс для субъектов малого предпринимательства более посильным, это также позволяет системе государственного налогового контроля по НДС концентрироваться на более крупных налогоплательщиках [4]. Субъекты хозяйствования, не являющиеся плательщиками НДС, в большинстве случаев не представляют угрозу налоговой системе, поскольку, как правило, не претендуют на возмещение уплаченных контрагентам сумм, и, соответственно, у них не может быть необоснованного вычета НДС из бюджета [5].

Очевидно, что нет целесообразности в том, чтобы все лица являлись плательщиками НДС, однако имеется несколько вариантов ответа на вопрос, где должна быть «точка бифуркации» — это зависит от особенностей задач и обстоятельств периода. Освобождение от обязанностей плательщика ввиду небольшого размера является элементом дизайна налоговой системы, а значение порога определяется тем, что считается в экономике страны «небольшим размером». Данное понятие изменяется, настраивая систему под задачу и экономическую ситуацию.

ДИФФЕРЕНЦИАЛ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО НДС: ПРОШЛОЕ И ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ

Длительное время в России был установлен относительно высокий порог для освобождения от

обязанностей плательщика НДС. Упрощенная система налогообложения была доступна лицам с выручкой до 120 млн руб. Освобождение от уплаты НДС (вкпе с налогом на прибыль организаций при упрощенной системе налогообложения (УСН) по ставке 6% или платежом по системе патентного налогообложения) приводило к тому, что налоговая нагрузка для субъектов предпринимательства, подпадающего под параметры УСН и налогообложения по патенту, являлась значительно более низкой, чем для бизнеса среднего и крупного размера. УСН с указанными параметрами была введена в 2003 г. и востребовалась малым бизнесом, поскольку он был в легальном поле, не неся непосильных или неприемлемых (субъективно) налоговых затрат. Разработка и введение подобного налогового режима дала большой импульс для выхода части бизнеса из тени и была действенной мерой экономической поддержки субъектов малого предпринимательства. В начале и середине 2000-х гг. государство могло позволить ограниченному сектору экономики вести деятельность с низкой налоговой нагрузкой, поскольку консолидированный бюджет страны был профицитным и в значительной мере формировался за счет нефтегазовых доходов и крупного бизнеса [6]. Постепенно структура доходов федерального бюджета изменялась с трендом к снижению доли поступлений от нефти и газа (табл. 1).

В части НДС, как наиболее крупного из косвенных налогов, в 2018 г. было принято решение

о повышении налоговой ставки с 18 до 20%, что дало увеличение доходов в федеральный бюджет (по расчетам, в 2019–2023 гг. соответственно: 349,8 млрд руб., 374,3 млрд руб., 404,9 млрд руб.)¹ [7, 8]. В 2021 г. даже был достигнут профицит в размере 0,5 трлн руб. на фоне дефицита 2020 г.

Накопленный опыт применения первоначально выстроенного механизма НДС в контексте объективных экономических законов в части стремления бизнеса к минимизации затрат также помог устранить негативные последствия наличия «дифференциала» в размере налоговой нагрузки субъектов, применяющих УСН (а также патентную систему налогообложения) и общую систему налогообложения. УСН стала «притягивать» налогоплательщиков, стремящихся к оптимизации/минимизации своей налоговой нагрузки [9]. Формальные требования для лиц, которые вправе применять специальные налоговые режимы, были четко определены (размер выручки и основных средств, а также структура владения для юридических лиц и др.) и поясняли, вправе налогоплательщик применять режим или нет. Числовой характер критериев приводил к тому, что в результате структурирования их можно было выполнить без ущерба для основной хозяйственной деятельности. В результате образовалась комфортная зона для злоупотреблений и возник феномен,

¹ URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308390/

Таблица 1 / Table 1

**Доходы федерального бюджета за 2018–2021 годы: объем и структура, млрд руб. /
Federal Budget Revenues for 2018–2021: Volume and Structure, Billion Rubles**

Показатель/Год / Indicator/Year	2018	2019	2020	2021
Доходы, млрд руб.	17 073	19 851	20 026	20 549
% ВВП	17,0	18,7	18,0	17,2
Нефтегазовые	7 234,9	8 324,8	7 911,2	7 769,2
% ВВП	7,2	7,8	7,1	6,5
в % от общего объема	42,4	41,9	39,5	37,8
Базовые нефтегазовые	4 495,1	4 901,5	5 171,6	5 414,3
% ВВП	4,6	4,6	4,6	4,5
в % от общего объема	26,3	24,7	25,8	26,3
Ненефтегазовые	9 838,0	11 526,6	12 115,2	12 779,9
% ВВП	9,8	10,9	10,9	10,7
в % от общего объема	57,6	58,1	60,5	62,2

Источник / Source: составлено авторами по: URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=314027-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2026_god_i_na_planovyi_period_2027_i_2028_godov
/ compiled by the authors based on: URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=314027-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2026_god_i_na_planovyi_period_2027_i_2028_godov

который много лет сопровождал режим УСН — «дробление бизнеса» (причем не слишком мелко в силу достаточно высокого порога — 120 млн руб.). Под этим термином налоговые органы понимали практики, когда единый бизнес искусственным образом разделялся на несколько лиц для того, чтобы снизить налоговую нагрузку. При этом формальные требования у каждого лица по соблюдению условий применения УСН выполнялись, и налоговыми органам приходилось (и до сих пор приходится) оспаривать злоупотребления, основываясь на общих, во многом справедливых, доводах без прямой привязки к нарушению положений законодательства. Необходимо отметить, что в определенных случаях возникали и объективные «серые зоны» в интерпретациях «злоупотребления правом». Например, если у предпринимателя было два отдельных бизнеса (условно: парикмахерская и магазин мебели), имел ли он право вести их сепарировано через два юридических лица?

В результате упрощенный режим налогообложения, который первоначально характеризовался для налогоплательщиков большой определенностью (необходимо было просто соответствовать формально четким критериям), стал менее однозначным в связи с тем, что формировалась практика оспаривания различных кейсов злоупотреблений на основании общих положений законодательства, не изложенных в главе НК, устанавливающей специальные налоговые режимы. В предпринимательской среде сформировался запрос на внесение ясности: какие случаи будут рассматриваться как необоснованное дробление. При этом имел место диалог между налогоплательщиками, экспертами и налоговыми органами с целью формирования более четких критериев дробления. Налоговые органы в контексте философии клиентоориентированного налогового администрирования выпустили несколько разъяснений, предлагая ориентироваться на судебную практику, но заключили, что данный вопрос «не подлежит кодифицированию», то есть критерии не могут быть сформулированы в виде детального, закрытого и окончательного списка, что представляется соответствующим объективному положению дел [10, 11].

Таким образом, система УСН (в первую очередь, право не платить НДС), не только создала реальные преференции для сотен тысяч субъектов малого предпринимательства, но и спровоцировала потенциальные риски потерь бюджета, породив диалектический процесс формулирования «наказуемого»

дробления, используя ресурсы налоговых органов на дополнительные контрольные мероприятия. Кроме того, возник запрос на оценку справедливости ситуации, когда у одной категории предпринимателей налоговая нагрузка значительно ниже, чем у других, в том числе вследствие возможности использования схем ухода/минимизации налоговых платежей.

Завершением дискуссионной ситуации стало устранение на законодательном уровне фундаментальной причины создававшихся сложностей, а именно — введение НДС для субъектов малого предпринимательства, использующих УСН.

НОВЫЕ УСЛОВИЯ — НОВЫЕ РЕШЕНИЯ

В последние годы одной из характеристик российских государственных финансов стало возникновение дефицита федерального бюджета. В начале он образовался вследствие государственных мер во время пандемии COVID-19 в 2020 г. Начиная же с 2022 г., в федеральном бюджете также планировался ежегодный дефицит, что было вызвано негативным экономическим давлением на Россию, санкциями, неблагоприятной конъюнктурой международных цен на российскую нефть и т.д. [12] (табл. 2).

В ответ на экономические и фискальные вызовы в 2022 и 2023 гг. принимались адекватные меры по повышению поступления налоговых доходов в бюджет страны, но они затрагивали не методологические основы специальных налоговых режимов, относящихся к МСП (включая и упрощенную систему налогообложения), а другие секторы экономики и иные виды налогов [13]. Следует заметить, что часть тех фискальных мер имела разовый, тактический и временный характер (введение разового налога на сверхдоход, экспортных пошлин, дополнительные разовые платежи по НДС на газ). К тому же в указанный период для финансирования государственных расходов, прежде всего связанных с социально-экономическими задачами, использовались также накопленные средства ФНБ (табл. 3).

При сохранении факторов, обуславливающих планирование дефицита бюджетных показателей, в 2024 г. встал вопрос о системной трансформации направлений и механизмов мобилизации налоговых доходов, в том числе из новых источников. Важным, с точки зрения методологического подхода к формированию налоговой системы, вновь стал вопрос о ее модернизации исходя из принципа

Таблица 2 / Table 2

Доходы (объем и структура) и дефицит федерального бюджета за 2023, 2024 гг. и планируемые 2025–2028 гг., млрд руб. / Federal Budget Revenues (Volume and Structure) and Deficit for 2023, 2024, and Planned 2025–2028, Billion Rubles

Показатель / Indicator	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Доходы	29 124,0	36 708,6	37 084,7	40 283,3	42 910,4	45 869,4
% ВВП	16,5	18,2	17,1	17,1	16,8	16,6
Нефтегазовые	8 822,3	11 131,1	8 653,9	8 918,5	9 050,4	9 704,7
базовые	8 000,0	9 831,2	8 575,6	8 957,0	8 708,3	8 922,1
% ВВП	5,0	5,5	4,0	3,8	3,5	3,5
в % от общего объема	30,3	30,3	23,3	22,1	21,1	21,2
Ненефтегазовые	20 301,8	25 577,5	28 430,9	31 364,7	33 859,9	36 164,6
% ВВП	11,5	12,7	13,1	13,3	13,3	13,1
Дефицит	– 3 229,8	– 3 471,9	– 5 736,4	– 3 786,4	– 3 185,7	– 3 513,9
% ВВП	– 1,8	– 1,7	– 2,6	– 1,6	– 1,2	– 1,3

Источник / Source: составлено авторами по: URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=314027-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2026_god_i_na_planovyi_period_2027_i_2028_godov / compiled by the authors based on: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=314027-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2026_god_i_na_planovyi_period_2027_i_2028_godov

Таблица 3 / Table 3

Использование средств ФНБ как источника погашения дефицита бюджета в периоде 2019–2028 гг. (планируемые и оценочные данные), млрд руб. / Use of the National Welfare Fund as a Source of Repayment of the Budget Deficit in the Period 2019–2028 (Planned and Estimated Data), Billion Rubles

Год / Year	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Средства	1113,7	4,7	342,1	95	3,8	2636,8	0,2	–	38,5	–	–

Источник / Source: составлено авторами по: URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=308751-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2025_god_i_na_planovyi_period_2026_i_2027_godov / compiled by the authors based on: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=308751-osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2025_god_i_na_planovyi_period_2026_i_2027_godov

справедливости. Первая фаза наиболее существенных изменений началась в 2025 г.: они состояли в смене шкалы налоговых ставок по НДФЛ с пропорциональной на прогрессивную, увеличении ставки налога на прибыль организаций и снижении порога для освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС (последнее имеет непосредственное отношение к теме данной статьи).

Включение в состав плательщиков НДС субъектов малого предпринимательства по предложенным критериям свидетельствует о его в некотором роде компромиссном характере. Для решения фискальных задач был сформирован новый заметный источник доходов, вместе с тем государственная поддержка субъектов малого бизнеса продолжилась, поскольку для его большей доли налоговые преференции сохранились. Право не исчислять

НДС сохранилось для лиц, у которых выручка в год не превышала 60 млн руб., т.е. фактически освобождением продолжил пользоваться широкий круг лиц, хотя порог и был понижен в два раза.

В пояснительной записке к бюджету 2025 г. ожидаемое увеличение поступлений по НДС в результате введения данной нормы оценивалось в 425 млрд руб. Для сравнения: изменения по УСН по сумме больше, чем планировавшиеся поступления от увеличения налоговых ставок по НДФЛ (336 млрд руб.), но значительно меньше, чем 1,95 трлн руб. — планировавшихся дополнительных налоговых доходов от увеличения общей ставки налога на прибыль организаций.

Таким образом, 425 млрд руб. — это оценочная стоимостная величина, которая перераспределялась в 2025 г. из сектора малого предпринимательства,

применяющего УСН, в пользу консолидированного бюджета государства. Теоретически новая сумма налога, возникающая у субъекта хозяйствования, либо покрывается за счет снижения прибыльности бизнеса, либо путем повышения цены перекладывается на покупателей. Эта величина также демонстрирует, каков размер налоговых преференций от существовавшего ранее порядка освобождения от НДС предпринимателей, применяющих УСН. Для объективности стоит отметить, что изменения, помимо ограничений по применению освобождения от НДС, предусматривают дополнительные преференции по налогу на прибыль организаций, поскольку порог дохода для освобождения субъектов МСП от него был поднят со 120 млн руб. до 450 млн руб.

Примечательно, что в силу характера накопившихся за предыдущие годы вопросов по поводу освобождения субъектов МСП от НДС, вводимые изменения по НДС сопровождались дискуссией, касающейся противодействия необоснованному дроблению. Следует заметить, что на первом этапе тем же законопроектом была предусмотрена процедура амнистии в случае, если субъект хозяйствования заявит об искусственном характере дробления и добровольно прекратит соответствующие практики, а также начнет платить НДС. Однако можно предположить, что установление порога в 60 млн руб. как мера по противодействию злоупотреблениям лишь несколько затруднило и обременило дробление, но окончательно не устранило стимулы его реализации.

Таким образом, первые изменения по НДС для УСН в 2025 г. привели не только к прямому увеличению налоговых доходов бюджета, но и к сокращению налогового дифференциала с уровнем налоговой нагрузки налогоплательщиков, состоящих на общей системе налогообложения. Соответственно, уменьшились потенциальные финансовые стимулы для злоупотреблений в виде дробления и снизились риски необоснованных бюджетных налоговых потерь.

ПУТИ РЕШЕНИЯ ВОПРОСА РАСШИРЕНИЯ СУБЪЕКТНОЙ СФЕРЫ НДС

Развитие ситуации в течении 2025 г. при планировании проекта федерального и консолидированного бюджета на 2026 г. было следующим:

- дефицит федерального бюджета продолжил тенденцию к увеличению (хотя и не до критического уровня);

- система налогового контроля продемонстрировала, что она справилась с увеличением количества плательщиков НДС и обеспечила получение ожидаемых дополнительных налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы государства.

В 2025 г. плательщиками НДС по данному основанию стали 180 тыс. лиц² — 3% от всех, применяющих упрощенную систему налогообложения. В некотором смысле это был лишь «пилотный проект».

В результате внедрения процедуры амнистии в 2025 г. более 10 тыс. групп отказались от применения схемы дробления.

Таким образом, система налогового администрирования продемонстрировала способность собирать НДС с новой категории налогоплательщиков.

Формирование проекта закона о бюджете на 2026 г.³ показало, что потребность в дополнительных налоговых доходах только усилилась. В 2025 г. в пресс-релизе Центробанка говорилось о том, что до принятия данного закона снижение ключевой ставки ограничено параметрами, которые уменьшают размер дефицита бюджета (то есть имеют долгосрочный дезинфляционный эффект) [14]. В 2025 г. высокий уровень ключевой ставки ЦБ был основным вызовом для бизнеса.

В результате был принят Федеральный закон от 28.11.2025 № 425-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) Российской Федерации»⁴, в соответствии с которым порог для освобождения от обязанностей плательщика НДС уменьшается еще в три раза по сравнению с установленным в 2025 г. уровнем. Порог вхождения в круг налогоплательщиков НДС субъектов МСП, применяющих УСН на 2026 г., был установлен на уровне 20 млн руб. Это новый качественный уровень расширения круга налогоплательщиков НДС и включения в данную систему практически всей экономики страны. Оценочно бюджетный эффект от этого составит порядка 130 млрд руб. в год — это не определяющая величина для снижения уровня дефицита по

² URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/news/100>

³ URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_520057/

⁴ URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_520020/

сравнению с общей суммой дополнительных налоговых доходов, вытекающих из новых налоговых изменений, но принятое решение — в общем тренде нововведений законопроекта.

Именно понижение порога для УСН и патентного налогообложения вызвало наибольший резонанс в ходе обсуждений изменений налогового законодательства Государственной Думой, хотя в том же законопроекте было предусмотрено повышение общей ставки НДС до 22%⁵ [15].

Повышенный интерес к теме вызван тем, что в связи с понижением порога в 2026 г. в число налогоплательщиков НДС будет вовлечено еще большее количество лиц — около 300 тыс. Более того, в перспективе возможно увеличение их количества, поскольку предусмотрено дальнейшее понижение порога до 15 млн руб. в 2027 г. и 10 млн руб. — в 2028 г. Указанные параметры будут возможно законодательно изменить в течение 2026 г. — в зависимости от оценки эффекта, но в настоящее время факторов, предопределяющих пересмотр параметров, не наблюдается.

Помимо собственно субъектов предпринимательства, введение НДС для бизнеса с оборотом свыше 20 млн руб. получило отклик и у потребителей в связи с отчетливыми перспективами повышения цен на различные бытовые услуги (поскольку соответствующая категория субъектов хозяйствования тяготеет к деятельности в потребительской сфере).

ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО ПОРОГОВОГО УРОВНЯ ДЛЯ ВКЛЮЧЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МСП В КРУГ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ НДС

Для субъектов малого предпринимательства, относящихся к УСН, исследуемое изменение налогового законодательства выглядит, безусловно, достаточно драматично, так как ранее они были полностью освобождены от уплаты НДС.

Оценим уровень установленного в российском законодательстве порога, исходя из международной практики применения предельных границ по выручке от реализации результатов деятельности, для включения категории малых субъектов хозяйствования в орбиту налоговых обязательств по уплате НДС (табл. 4).

Как видно из приведенных данных, пороговые значения для распространения обязательства по уплате НДС на сектор МСП по ряду зарубежных

стран значительно ниже, чем предусмотренные в России: 20 млн руб. в 2026 г. и 10 млн в 2028 г.

Таблица 4 / Table 4

Пороговые значения для включения субъектов малого бизнеса в плательщики НДС в ряде зарубежных государств, тыс. руб., по курсу ЦБ на 01.12.2025 / Threshold Values for Inclusion of Small Businesses as VAT Payers in a Number of Foreign Countries, thousand rubles, at the Central Bank exchange rate as of December 1, 2025

Страна / Country	Попор / Threshold Value
Египет	8 209
Великобритания	9 330
Германия	1 998
Польша	4 272
Франция, Италия, Ирландия	7 720
ЮАР	4 558

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НДС И ЭКОНОМИКА МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Следует обратить внимание на то, что для лиц, относящихся к УСН, но превысивших порог, установленный для наступления обязательства по НДС, предусмотрен особый порядок исчисления и уплаты налога. Плательщик имеет право на выбор одного из двух вариантов методики расчета платежа НДС в бюджет:

- классический: исчисленная по налоговой ставке 22% (10% по льготному перечню товаров, работ, услуг) сумма НДС может быть уменьшена на величину входного НДС (право на налоговый вычет);
- специальный: сумма подлежащего уплате НДС рассчитывается по специальной пониженной ставке, но без права вычета входного НДС.

При использовании второго варианта налогоплательщики с выручкой до 272,5 млн руб. могут применять специальную ставку 5%, а с выручкой до 490,5 млн руб. — 7%.

Выбранный вариант методики не может быть изменен в течение длительного времени.

Таким образом, если до 2025 г. для налогоплательщиков по УСН НДС практически не влияла на финансовые результаты и в целом на активность

⁵ URL: sozd.duma.gov.ru

бизнеса, то в рамках новой системы появилась необходимость принятия значимых управленческих решений по выбору методики ее исчисления.

С финансовой точки зрения исчисление НДС с правом на вычет выгодно применять в том случае, когда покупателем налогоплательщика являются лица, вычитающие входной НДС (то есть плательщики, которые осуществляют деятельность, облагаемую НДС).

Предположим, в период освобождения налогоплательщика от обязанностей уплаты НДС компания выставила счета покупателям на 1 000 руб. без НДС. С началом отмены данного освобождения естественным будет стремление к тому, чтобы выставить счет на 1 220 руб., включая 220 руб. налога. Для покупателя предъявление «нового» входного НДС не должно создавать сложностей, поскольку эта сумма будет участвовать в определении налога, подлежащего уплате в бюджет (уменьшать обязательства) за соответствующий квартал. Для него расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически не увеличиваются. Более того, у продавца даже могут несколько уменьшиться расходы в силу того, что входной НДС при переходе его в категорию налогоплательщиков станет вычитаемым.

Для продавцов, осуществляющих реализацию; конечных потребителей или любых лиц, которые не вычитают входной НДС (финансовые организации, ИТ-компании, государственные органы), добавление к счету НДС приводит к фактическому увеличению стоимости для приобретателя, что создает принципиально другую бизнес-ситуацию по сравнению с первым рассмотренным примером. Именно в таком варианте эффект от состоявшихся изменений законодательства будет наиболее значительным⁶ [15].

В таких случаях целесообразнее выбрать ставку 5% (7%), поскольку это приводит к меньшему влиянию НДС на цену, чем при стандартной ставке 22%.

Добавление НДС приводит к тому, что исчисленная сумма налога должна быть каким-то образом экономически принята либо продавцом (сохранение цены и уменьшение маржи), либо покупателем (увеличение цены приобретения на сумму НДС); или же имеет место «смешанный» вариант. Так или иначе сумма НДС (исходя из налоговой ставки в 5% (7%) от

оборота) выступает значимым фактором для затронутых изменениями налогоплательщиков и иных лиц. Именно она является основным «негативным» экономическим последствием для сектора МСП и фактором риска, когда дополнительный НДС ставит вопрос об уменьшении маржи или увеличении фактической стоимости для покупателя.

По данным ФНС России, в 2025 г. налогоплательщики сделали следующий выбор по порядку исчисления НДС [15]:

- ставка 5% — 74% чел.;
- ставка 7% — 3% чел.;
- ставка 20% — 15% чел⁷.

Приведенные данные свидетельствуют о том, что большинство лиц, применяющих УСН, вероятно, взаимодействуют с конечными потребителями и в силу этого делают выбор в пользу специальной пониженной ставки налога. Разумно предположить, что у налогоплательщиков, которые перейдут на уплату НДС в 2026 г., будет примерно такое же распределение при выборе классического или специального варианта методики расчета.

С общетеоретической точки зрения, налогообложение по ставкам 5 и 7% относится к методологическим основам НДС. Более обоснованно — рассматривать исследуемое явление как оборотные налоги или в некотором смысле «вмененный НДС». Важно, что именно этот вариант косвенного налогообложения стал наиболее востребованным у налогоплательщиков, которых затронули изменения.

Следует заметить, что в международной практике есть определенные аналоги налогов, которые устанавливаются вместо классического НДС. В Великобритании налогоплательщики с ежегодной выручкой до 150 тыс. фунтов вправе уплачивать налог по специальной ставке от 4 до 14,5% — в зависимости от вида деятельности без права на вычет входной суммы налога.

РИСКИ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ КОНТЕКСТ ВКЛЮЧЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В СОСТАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ НДС

Введение НДС для сектора бизнеса, до этого полностью освобожденного от него, как было показано выше, является значительным вызовом с вероятностью финансовых потерь. В большинстве случаев

⁶ Для полноты картины дополнительно отметим, что в случае, если у компании небольшая разница между входным НДС и НДС по реализации, выгоднее применение стандартной ставки 22%, но такие варианты редко встречаются на практике.

⁷ 8% налогоплательщиков использовали по видам деятельности разные уровни налоговых ставок и не вошли в представленный расчет.

исследование изменений будет сводиться к вопросу повышения налоговой нагрузки малого бизнеса. Вместе с тем риски и последствия принимаемых Правительством РФ решений важно оценить всем участникам налоговых отношений (не только субъектам хозяйствования, но и на макроуровне), ибо разбалансировка бюджета также сопряжена со значительными системными экономическими рисками [16, 17]. Рассмотрим макроуровень.

Налогообложение потребления

В настоящее время ключевым вызовом экономической политике выступает борьба с инфляцией. Одной из контринфляционных мер является перенаправление доходов населения из текущего потребления в сбережения — это одна из целей поддержания высокой ключевой ставки. Налогообложение потребления также частично купирует спрос, поскольку осуществляет налоговое изъятие при конечной продаже, а также перенаправляет часть ресурсов на сбережение. Исследуемое изменение налогового законодательства находится в русле указанного целеполагания государственной политики. Вместе с тем введение обязанности по уплате НДС субъектами малого предпринимательства (причем с увеличением на 5–7 п.п., а не 2, как в случае с повышением стандартной ставки НДС) будет также иметь, хотя и однократный, но инфляционный эффект.

Полная занятость и перераспределение трудовых ресурсов

Правительством Российской Федерации отмечается наличие практически полной занятости — это позитивная характеристика состояния экономики. Однако с экономической точки зрения — это один из факторов, имеющих инфляционный эффект. Более того, реализуется общегосударственная программа стимулирования перераспределения трудовых ресурсов в секторы, которые дадут максимальную отдачу в долгосрочной перспективе для общества и экономики в целом. В этих условиях турбулентность и адаптация в секторе потребительского малого бизнеса может пройти более мягко. Если экономические условия для отдельных субъектов малого предпринимательства станут непривлекательными, у них есть альтернатива перейти в другой сектор. Это объективный результат функционирования законов экономики, и так в определенной степени может проявиться регулирующая функция налогов.

Справедливая конкуренция

С учетом высокой занятости в экономике, сектор МСП, вероятно, будет (как это было ранее) не

просто обеспечивать занятость населения в рамках достаточно «тепличных» налоговых условий по сравнению с другими отраслями, но и станет фактором решения государственных задач посредством вклада в формирование доходной части бюджетов бюджетной системы страны. Существование той части малого бизнеса, которая сохраняется в конкурентной среде исключительно за счет налогового арбитража (меньшей, чем у конкурентов, налоговой нагрузки), может рассматриваться как несправедливое и создающее барьеры более крупным субъектам экономики, которые уплачивают большие налоги. Использование налоговых преференций для малого бизнеса в целях налоговых злоупотреблений через дробление является недопустимым, что и решается также посредством исследуемых нововведений в механизме НДС.

Уход в теневой сектор

В связи с резким однократным увеличением налоговой нагрузки для лиц, применяющих УСН, встает вопрос о рисках ухода части компаний в теневой сектор, что достаточно очевидно. Более обоснованно на эту тему можно будет рассуждать только через какое-то время, когда начнет формироваться новая реальность.

В целом представляется, что в настоящее время нет причин считать, что масштабы от ухода в тень перекроют финансовый результат от введения НДС для бюджета. Большая доля участников малого бизнеса не рассматривает возможность ухода в нелегальное поле — в их восприятии уровень налогового контроля является высоким и будет предостерегать от обращения к недобросовестным схемам и контрагентам.

Вместе с тем представляется, что системе налогового контроля предстоит вырабатывать актуальные методы работы, нацеленные на новые задачи. Система АСК «НДС-2» предназначена для того, чтобы обеспечить уплату НДС теми лицами, которые выставили счет-фактуру и сдают декларацию по НДС, но она не выявляет случаи осуществления операций вне какого бы то ни было налогового учета («мимо кассы»).

У ФНС России есть множество проектов по повышению налоговой дисциплины блогеров или контроля пробития/выдачи чеков организациями общественного питания. Очевидно, что новые подходы в осуществлении налогового контроля будут разрабатываться и в отношении рассматриваемой задачи. При этом фундаментальным вызовом для осуществления подобной работы станет эффек-

тивность, то есть отдача на вложенные усилия по выявлению и доказыванию налогового нарушения. В настоящее время «средний чек» по доначислению по итогам налоговой проверки составляет 14 млн руб. В связи с тем, что у многих компаний, состоящих на УСН, таких сумм нет, можно предположить, что для оценки целесообразности проверок в сегменте МСП налоговым органам необходимо будет ориентироваться на другие величины и оценивать контрольные мероприятия как общую меру по поддержанию «тонуса в системе». Стоит также отметить, что контроль сокрытых сделок более трудоемкий — как с позиции их выявления, так и доказательства по стандартам, заложенным в первой части НК РФ. В этой связи в перспективе наиболее вероятно создание актуальных автоматизированных форм контроля.

Начало функционирования нового порядка уплаты НДС запустит формирование промышленных и контрольных практик, с учетом которых в дальнейшем будут формироваться идеи о технологической проработке и законодательном оформлении новых форм налогового контроля. Актуальность запроса на такие системы сохранится, поскольку введение НДС для малого бизнеса является долгосрочным решением. Более того, пороговый уровень по включению лиц в число налогоплательщиков НДС, вероятно, будет снижаться, что потенциально увеличит их количество. Кроме того, через несколько лет данные наработки могут быть востребованы при трансформации режима налогообложения на профессиональный доход (налог на самозанятых).

ВЫВОДЫ

В течение десятилетий задачами государственного регулирования малого бизнеса было становление

этого сектора экономики, обеспечение занятости и развития духа предпринимательства. За это время субъекты хозяйствования добились больших успехов в формировании сферы бытовых услуг. Деятельность этих предпринимателей заняла важное место в жизни общества и оказала влияние на паттерны потребления. На новом этапе, помимо заботы о себе и своих непосредственных потребителях, сектор малого предпринимательства начнет также вносить вклад в формирование финансовой базы государства.

Рост налоговой нагрузки коснулся не только малого бизнеса — норма налогового изъятия в экономике повышалась последние десять лет, а уже имевшие место изменения касались широкого круга налогоплательщиков. При этом в целом специальный налоговый режим УСН и статус субъекта малого предпринимательства и в новых условиях будет характеризоваться более низкой налоговой нагрузкой, чем у среднего и крупного бизнеса.

Для лиц, применяющих УСН, предусмотрена более привлекательная ставка НДС — 5%, по сравнению со стандартной ставкой в 22%. Ставка единого налога составляет 15% (при системе «доходы минус расходы») против 25% по общей системе налогообложения. В 2026 г. субъекты, применяющие УСН, смогут включать в расчет налоговой базы практически все расходы. Наконец, для субъектов малого предпринимательства, функционирующих в отдельных отраслях экономики, предусмотрены более низкие ставки страховых сборов — 15% (вместо 30%).

Важно отметить, что дух предпринимательства малого бизнеса и его адаптивность, а также востребованность товаров и сервисов этих субъектов у российских потребителей должны способствовать развитию сектора МСП в будущем.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Майбуров И. А., Адвокатова А. С., Андриенко О. В. и др. Налоговая политика Российской Федерации в контексте целей устойчивого развития. Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2023. 359 с.
2. Баландина А. С., Баннова К. А., Беломытцева О. С. и др. Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения. Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2020. 375 с.
3. Гончаренко Л. И., Мельникова Н. П. Налоговые инструменты стимулирования развития малого и среднего предпринимательства: исторический аспект и перспективы развития в России. *Экономика. Налоги. Право*. 2022;15(6):122-133.
4. Гончаренко Л. И., Богачев С. В. Налоговое администрирование как важный фактор обеспечения улучшения собираемости налогов. *Экономика. Налоги. Право*. 2024;17(6):140-151.
5. Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С., Батарин А. А. Уклонение от налогообложения в сфере торговли на розничных рынках: причины и пути преодоления. *Финансы: теория и практика*. 2025;29(1):119-132.

6. Силуанов А.Г., Тюрина Ю.Г. Методологические подходы к формированию системы управления налоговыми расходами. *Экономика. Налоги. Право*. 2024;17(3):6-16. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-3-6-16
7. Артемьев А.А., Адвокатова А.С., Вишневская Н.Г. и др. Совершенствование механизма косвенного налогообложения в целях обеспечения финансовой устойчивости при соблюдении баланса интересов бюджета, бизнеса и населения. Монография. М.: Русайнс; 2020. 175 с.
8. Адвокатова А.С., Андреева А.Н., Вишневская Н.Г. и др. Налоговые риски государства в современных экономических условиях. Монография. М.: Кнорус; 2022. 219 с.
9. Адвокатова А.С., Артеменко Д.А., Быков С.С. и др. Уклонение от уплаты налогов юридическими лицами. Проблемы и перспективы противодействия. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2025. 303 с.
10. Гончаренко Л.И. Диверсификация налоговой системы как фактор реализации национальных проектов развития России. *Экономика. Налоги. Право*. 2025;18(3):144-154. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-18-3-144-154
11. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Артеменко Д.А. Архитектоника современного налогообложения потребления. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2020. 399 с.
12. Соколов И.А., Казакова Ю.Е. Федеральный бюджет 2025 г.: риски несбалансированности и меры их нейтрализации. *Экономика. Налоги. Право*. 2025;18(5):20-31. DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-5-20-31
13. Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Полежарова Л.В., Тихонова А.В., Юмаев М.М. Об основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023-2024 годов. *Экономика. Налоги. Право*. 2022;15(1):23-34. DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-1-23-34
14. Пансков В.Г. Налоговая реформа — 2025: продолжение следует. *Экономика. Налоги. Право*. 2025;18(1):18-31. DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-1-18-31.
15. Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С. Основные направления налоговой политики на 2026-2028 гг.: новые тренды и меры реализации национальных целей. *Экономика. Налоги. Право*. 2026;19(1):154-169. DOI: 10.26794/1999-849X-2026-19-1-154-169
16. Федотова М.А., Погодина Т.В., Карпова С.В. Оценка тенденций и перспектив развития экономики России в условиях санкционного давления. *Финансы: теория и практика*. 2025;29(1):6-19. DOI: 10.26794/2587-5671-2025-29-1-6-19
17. Гончаренко Л.И., Вишневский В.П., Гурнак А.В. Исследование альтернативных концепций налогового регулирования как фактора обеспечения новой индустриальной революции в России. Монография. М.: КноРус; 2023. 486 с.

REFERENCES

1. Maiburov I. A., Advokatova A. S., Andrienko O. V. Tax policy of the Russian Federation in the context of sustainable development goals. Monograph. Moscow: UNITY-DANA; 2023. 359 p. (In Russ.).
2. Balandina A. S., Bannova K. A., Belomytseva O. S. Theoretical and methodological palette of indirect taxation. Monograph. Moscow: UNITY-DANA; 2020. 375 p. (In Russ.).
3. Goncharenko L. I., Melnikova N. P. Tax instruments for stimulating the development of small and medium-sized businesses: Historical aspect and development prospects in Russia. *Jekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2022;15(6):122-133. (In Russ.).
4. Goncharenko L. I., Bogachev S. V. Tax administration as an important factor in improving tax collection. *Jekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2024;17(6):140-151. (In Russ.).
5. Goncharenko L. I., Advokatova A. S., Batarin A. A. Tax evasion in retail markets: Causes and solutions. *Finansy: teorija i praktika = Finance: Theory and Practice*. 2025;29 (1):119-132. (In Russ.).
6. Siluanov A. G., Tyurina Yu. G. Methodological approaches to the formation of a tax expenditure management system. *Jekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2024; 17(3):6-16. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-3-6-16. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-3-6-16
7. Artemyev A. A., Advokatova A. S., Vishnevskaya N. G. et al. Improving the mechanism of indirect taxation in order to ensure financial stability while maintaining a balance of interests of the budget, business and the population. Monograph. Moscow: Rusains; 2020. 175 p. (In Russ.).
8. Advokatova A. S., Andreeva A. N., Vishnevskaya N. G. et al. Tax risks of the state in modern economic conditions. Monograph. Moscow: Knorus; 2022. 219 p. (In Russ.).

9. Advokatova A.S., Artemenko D.A., Bykov S.S. Tax evasion by legal entities. Problems and prospects of combating it. Moscow: UNITY-DANA; 2025. 303 p. (In Russ.).
10. Goncharenko L.I. Diversification of the tax system as a factor in the implementation of Russia's national development projects. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2025;18(3):144-154. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2024-18-3-144-154
11. Maiburov I.A., Ivanov Yu.B., Artemenko D.A. et al. Architectonics of modern consumption taxation. Moscow: UNITY-DANA; 2020. 399 p. (In Russ.).
12. Sokolov I.A., Kazakova Yu.E. Federal budget 2025: Risks of imbalance and measures to neutralize them. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2025;18(5):20-31. DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-5-20-31 (In Russ.).
13. Goncharenko L.I., Malkova Yu.V., Polezharova L.V., Tikhonova A.V., Yumaev M.M. On the main directions of tax policy for 2022 and for the period 2023-2024. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2022;15(1):23-34. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-1-23-34
14. Panskov V.G. Tax reform — 2025: To be continued. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2025;18(1):18-31. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-1-18-31
15. Goncharenko L.I., Advokatova A.S. Main directions of tax policy for 2026-2028: New trends and measures for implementing national goals. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2026;19(1):154-169. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2026-19-1-154-169
16. Fedotova M.A., Pogodina T.V., Karpova S.V. Assessment of trends and prospects for the development of the Russian economy under sanctions pressure. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice*. 2025;29(1):6-19. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587-5671-2025-29-1-6-19
17. Goncharenko L.I., Vishnevsky V.P., Gurnak A.V. etc. Study of alternative concepts of tax regulation as a factor in ensuring the new industrial revolution in Russia. Monograph. Moscow: KnoRus; 2023. 486 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация

Lubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Prof. of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

LGoncharenko@fa.ru

Владимир Олегович Константинов — независимый налоговый эксперт, Москва, Российская Федерация

Vladimir O. Konstantinov — Tax Consultant, Moscow, Russian Federation

<https://orcid.org/0009-0001-9829-8786>

wert33@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 11.01.2026; после рецензирования 20.01.2026; принята к публикации 12.02.2026.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received on 11.01.2026; revised on 20.01.2026 and accepted for publication on 12.02.2026.

The authors read and approved the final version of the manuscript.