

НДС: СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ УПРОЩЕННОЙ
СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

© 2018

Водопьянова Валентина Александровна, доцент кафедры экономики
Соколова Анастасия Игоревна, студент*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
(690014, Россия, Владивосток, улица Гоголя, 41, e-mail: annsok96@mail.ru)*

Аннотация. *Цель:* определить наиболее распространенные ситуации, связанные с учетом налога на добавленную стоимость, которые возникают при применении организациями и индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения, проанализировать нормы законодательства и возможные пути решения данных ситуаций. *Методы:* для достижения поставленной цели использовались такие методы экономического исследования как анализ и синтез. *Результаты:* на основе анализа часто задаваемых на различных форумах в сети Интернет и возникающих на практике вопросов налогоплательщиков в части ведения бухгалтерского и налогового учета при применении упрощенной системы налогообложения были выделены наиболее распространенные спорные ситуации, которые ставят в затруднение как самих налогоплательщиков, так и представителей контролирующих органов. Были проанализированы нормы налогового законодательства по данным вопросам, разъяснения, представленные в виде писем Минфина России и Федеральной налоговой службы, определены возможные пути решения этих ситуаций. *Научная новизна:* в статье представлен совокупный анализ наиболее распространенных спорных вопросов в части применения упрощенной системы налогообложения с точки зрения налогового законодательства РФ, а также с точки зрения арбитражной практики РФ. *Практическая значимость:* положения и выводы данной статьи могут быть использованы в практической деятельности экономических субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения в качестве рекомендаций к ведению бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, специальный режим налогообложения, общая система налогообложения, оптимизация налогообложения, объект налогообложения, налоговая ставка, доходы, расходы, восстановление НДС, налоговый вычет по НДС, возврат ТМЦ, налоговое законодательство РФ.

VAT: SPORTS ISSUES IN APPLICATION OF SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM

© 2018

Vodopyanova Valentina Alexandrovna, assistant Professor of the Department of Economics
Sokolova Anastasiya Igorevna, student*Vladivostok State University of Economics and Service
(690014, Russia, Vladivostok, Gogolya Street, 41, e-mail: annsok96@mail.ru)*

Abstract. *Purpose:* to identify the most common situations associated with the inclusion of value added tax that arise when organizations and individual entrepreneurs apply a simplified taxation system, analyze the legislation and possible solutions to these situations. *Methods:* to achieve this goal, such methods of economic research as analysis and synthesis were used. *Results:* on the basis of analysis of frequently asked questions on various Internet forums and practical issues raised by taxpayers in the area of accounting and tax accounting when applying a simplified taxation system, the most common disputable situations were identified, which put both the taxpayers themselves and representatives of controlling bodies. The norms of tax legislation on these issues were analyzed, explanations presented in the form of letters from the Ministry of Finance of Russia and the Federal Tax Service, possible ways of solving these situations were identified. *Scientific novelty:* the article presents a cumulative analysis of the most common controversial issues regarding the application of a simplified taxation system in terms of the tax legislation of the Russian Federation, and also from the point of view of arbitration practice of the Russian Federation. *Practical significance:* the provisions and conclusions of this article can be used in the practical activities of economic entities of small businesses that apply a simplified taxation system as recommendations to the conduct of accounting and tax accounting.

Keywords: simplified taxation system, special taxation regime, general taxation system, optimization of taxation, object of taxation, tax rate, income, expenses, VAT recovery, VAT tax deduction, return of inventories, tax legislation of the Russian Federation.

Упрощенная система налогообложения на сегодняшний день является самой распространенной системой налогообложения среди субъектов малого предпринимательства Российской Федерации. Популяризация данной системы налогообложения закреплена на законодательном уровне. Во-первых, с 30.06.2015 года вступили в силу изменения в Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [1], которые значительно увеличили предельные значения критериев отнесения хозяйствующих субъектов к той или иной категории предпринимательства. В связи с этим гораздо большее число хозяйствующих субъектов Российской Федерации может быть отнесено к категории малого предпринимательства, для которых предусмотрена возможность применения льготных режимов налогообложения, к которым относится УСНО.

Во-вторых, с 1 января 2017 года в силу вступили изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, представлено в таблице 1, в части, регулирующей право перехода организациями на упрощенную систему налогообложения.

Данные изменения значительно расширили список

организаций, имеющих право перейти на льготный режим налогообложения [2].

Таблица 1 - Условия, необходимые для перехода на упрощенную систему налогообложения организациями в РФ

Критерий	До 01.01.2017	С 01.01.2017
Объем доходов по итогам девяти месяцев того года, в котором подается уведомление о переходе на УСНО (с учетом индекса-дефлятора)	60 млн руб.	150 млн руб.
Доля участия других организаций	25 %	
Среднесписочная численность наемных работников	100	
Остаточная стоимость основных средств	100 млн руб.	150 млн руб.

Упрощенная система налогообложения является привлекательной для субъектов малого предпринимательства, поскольку имеет ряд значительных преимуществ. Одним из главных преимуществ является освобождение от уплаты таких налогов как налог на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей – НДФЛ)

в части предпринимательской деятельности) за исключением причитающихся дивидендов и НДФЛ с доходов наемных работников; налога на имущество организаций (для индивидуальных предпринимателей – налог на имущество физических лиц в части предпринимательской деятельности) за исключением того имущества, по которому налоговая база определяется как его кадастровая стоимость; налога на добавленную стоимость (исключениями являются налог при ввозе товаров на территорию РФ, так называемый «ввозной» НДС и НДС налоговых агентов) [3]. Замена ряда перечисленных налогов одним единым налогом в связи с применением упрощенной системы налогообложения позволяет организациям законным путем уменьшить свою налоговую нагрузку, что делает применение УСНО законодательно разрешенным методом оптимизации налогообложения.

Еще одним явным преимуществом применения УСНО является свобода выбора объекта налогообложения и, соответственно, размера ставки налога. На сегодняшний день существует два варианта налоговой ставки: 6 % для объекта налогообложения доходы и 15 % для объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Также необходимо акцентировать внимание на то, что согласно статье 346.20 Налогового кодекса Российской Федерации № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. (ред. от 23.04.2018 г.) [3] субъекты Российской Федерации на своем уровне могут законодательно устанавливать дифференцированные налоговые ставки: от 1 до 6 процентов для объекта налогообложения доходы и от 5 до 15 процентов для объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, исходя из вида своей экономической деятельности и ее масштабов могут выбирать размер налоговой ставки, регулируя тем самым свою налоговую нагрузку. Немаловажным является возможность с нового налогового периода сменить объект налогообложения и, соответственно, ставку налога в случае, если выбранный ранее объект налогообложения не подходит деятельности хозяйствующего субъекта. Для этого, как и для перехода на упрощенную систему налогообложения впервые, организации и индивидуальные предприниматели в установленный налоговый срок законодательством Российской Федерации должны подать в Федеральную налоговую службу по месту своей постановки на учет в качестве налогоплательщика письменное уведомление по установленной форме о смене объекта налогообложения.

Необходимо отметить, что к выбору объекта налогообложения нужно подойти основательно, проанализировать доходы и расходы, причем пристальное внимание необходимо уделить именно расходам, поскольку налоговым законодательством установлен их закрытый перечень (статья 346.16 НК РФ). Субъектам малого предпринимательства необходимо учитывать этот аспект при выборе объекта налогообложения, так как не все расходы могут быть учтены при расчете суммы единого налога.

Возможность ведения, упрощенного бухгалтерского и налогового учета является еще одним преимуществом применения УСНО. Организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства, применяющие данную систему налогообложения могут не устанавливать лимита наличных денежных средств в кассе организации, на льготных условиях участвовать в приватизации государственного или муниципального имущества либо стать участником закупки товаров (работ, услуг) для государственных или муниципальных нужд [4].

Применение упрощенной системы налогообложения значительно упрощает организационную сторону ведения учета фирмы. Это обусловлено в первую очередь тем, что весь налоговый учет сводится к заполнению специальной Книги учета доходов и расходов (КУДиР). Обязанность же ведения бухгалтерского учета лежит

только на юридических лицах, индивидуальные предприниматели от нее освобождены. Обязанность представления налоговой декларации в связи с применением упрощенной системы налогообложения возникает у налогоплательщиков только один раз в год – по итогам налогового периода, тогда как, например, обязанность предоставления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций возникает четыре раза в год по итогам каждого отчетного периода. Это позволяет организациям и индивидуальным предпринимателям на УСНО пользоваться услугами аутсорсинга, которые по стоимости значительно выгоднее, чем содержание штатного бухгалтера. Но не стоит забывать об обязанности налогоплательщиков, применяющих УСНО, по итогам каждого отчетного периода (первый квартал, полугодие и девять месяцев) исчислять и уплачивать в бюджет авансовые платежи по единому налогу.

Несмотря на то, что упрощенная система налогообложения имеет множество преимуществ, переход на нее скрывает в себе множество нюансов.

Одной из сложнейших ситуаций является восстановление налога на добавленную стоимость при переходе с общей системы налогообложения на упрощенную. Налоговый кодекс (п. 3 ст. 170) говорит о том, что при смене системы налогообложения организации, ранее являвшиеся налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, должны восстановить суммы НДС с операций приобретения активов и перечисленных авансов поставщикам в счет предстоящих поставок, выполнения работ, оказания услуг в налоговом периоде, предшествующем смене системы налогообложения. По приобретенным товарно-материальным ценностям, когда организация применяла общую систему налогообложения, и которые не были использованы в деятельности данного режима налогообложения, сумма НДС восстанавливается в том размере, в котором была ранее принята к вычету. Это касается также сумм налога на добавленную стоимость по перечисленным авансам. В отношении объектов основных средств, нематериальных активов, объектов недвижимости суммы НДС восстанавливаются пропорционально остаточной стоимости имущества.

Пристальное внимание необходимо уделить также суммам НДС по полученным авансам. Будучи на общей системе налогообложения организация может получить от своих покупателей и заказчиков предоплату, но реализация товарно-материальных ценностей, выполнение работ, оказание услуг будет осуществляться уже после того, как организация перейдет на упрощенную систему налогообложения. Руководствуясь нормами главы 21 Налогового кодекса РФ, организация должна исчислить и заплатить в бюджет сумму налога с полученных от покупателей авансов, по окончании налогового периода представить налоговую декларацию в ФНС. Но при переходе на упрощенную систему налогообложения организация имеет право заявить эту сумму налога к налоговому вычету в периоде, предшествующем смене системы налогообложения. Для этого организация должна вернуть своим покупателям полученную от них сумму НДС и сохранить подтверждающие этот факт документы (п. 5 ст. 346.25 НК РФ). Сделать это можно двумя способами: перечислить на расчетный счет покупателя только сумму НДС, предварительно заключив к уже имеющемуся договору дополнительное соглашение об уменьшении цены товаров (работ, услуг) на соответствующую сумму налога; перечислить на расчетный счет покупателя всю сумму аванса (включая НДС), предварительно заключив соглашение о возврате аванса или о расторжении ранее заключенного договора.

Обращаем внимание на то, что в п. 5 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ, а также в Письме ФНС России от 10.02.2010 № 3-1-11/92 [5] не указан срок возврата НДС покупателям с авансов в счет реализаций, которые будут осуществлены после перехода продавца на УСНО. Федеральная налоговая служба настаивает на том, что

перечисление «авансового» НДС покупателям должно быть осуществлено до 31 декабря года, предшествующего переходу продавца на упрощенную систему налогообложения. Но, руководствуясь нормами п. 1.1 ст. 172 НК РФ, в котором сказано, что при переходе с общей системы налогообложения на упрощенную организация вправе заявить налоговый вычет по НДС в последнем налоговом периоде, предшествующем смене системы налогообложения (4 квартал года, предшествующего переходу на УСНО), по счетам-фактурам, полученным с опозданием, но до срока предоставления налоговой декларации и уплаты суммы исчисленного налога (до 25 января года, следующего за истекшим налоговым периодом), можно заключить, что осуществить возврат «авансового» НДС покупателям можно в срок до 25 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Поскольку нормы п. 5 ст. 346.25 НК РФ не будут нарушены, организация правомерно может заявить свое право на принятие к вычету возвращенных покупателям сумм НДС. Но это право скорее всего придется отстаивать в судебном порядке. В похожей ситуации существует положительная судебная практика: Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.09.2014 г. № А56-79826/2013 [6]. В Российской Федерации отсутствует прецедентное право, в результате чего при рассмотрении аналогичной ситуации другим судьей может быть вынесено совершенно противоположное решение. Налогоплательщик должен это учитывать и быть к этому готов.

Руководство организации при принятии решения о смене системы налогообложения должно тщательно проанализировать список своих контрагентов. В частности, необходимо определить какое количество контрагентов тоже применяют льготные режимы налогообложения, поскольку с контрагентами, применяющими общий режим налогообложения могут возникнуть разногласия в оформлении первичных документов учета. Самой распространенной является ситуация, когда контрагенты организации, применяющей УСНО, просят выставить счет-фактуру. Как правило, такие контрагенты применяют общую систему налогообложения, счета-фактуры для них являются основанием принятия налогового вычета по НДС. Но, поскольку организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не являются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, они не обязаны выставлять счета-фактуры (п. 3 ст. 169 НК РФ), тем более выделять в них НДС. Однако налоговый кодекс РФ не запрещает выставлять счета-фактуры организациям, применяющим УСНО, поэтому в большинстве подобных ситуаций организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСНО, чтобы не терять своих клиентов, идут им навстречу.

В данном случае налогоплательщик, находящийся на УСНО, выставивший своему покупателю счет-фактуру с выделенной в ней суммой НДС, обязан по истечении налогового периода, в котором эта ситуация имела место, эту сумму налога заплатить в бюджет и представить в ФНС налоговую декларацию (п.5 ст. 173 НК РФ). В условиях сильной конкуренции достаточное количество налогоплательщиков единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения идут на это.

Однако готовность налогоплательщиков единого налога нести расходы в виде налога на добавленную стоимость, обязанность уплаты которого с них снята, может быть неоправданной, поскольку принятие к вычету данного налога по счету-фактуре от организации, применяющей УСНО, вызывает множество спорных ситуаций с ФНС. Налоговые инспекторы при камеральной проверке налоговых деклараций по НДС, выявив счета-фактуры, выставленные организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, и принятые к налоговому вычету, отказывают в нем. Инспекторы обосновывают данное решение тем, что поскольку счет-

фактуру выставляет организация-неплательщик налога на добавленную стоимость, в бюджете отсутствует сформированный источник возмещения суммы налога. Прежде всего сотрудники налоговой инспекции ссылаются на Письмо Минфина от 05.10.2015 г. № 03-07-11/56700 [7], в котором четко прописано, что по счетам-фактурам неплательщиков НДС налог к вычету не принимается. Однако в судебной практике сложилось иное мнение об этой спорной ситуации. Арбитражный суд встает на сторону налогоплательщиков, руководствуясь пунктом 4.1 постановления Конституционного суда Российской Федерации № 17-П от 03.06.2014 г. [8]: «обязанность продавца уплатить НДС в бюджет (согласно п. 5 ст. 173 НК РФ) и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом – выставлением счета-фактуры. Право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм НДС в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом, то есть посредством счета-фактуры (п. 1 статьи 169 НК РФ). А обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой».

Ярким примером является дело производственного кооператива старателей «Артель старателей «Даурия», занимающегося добычей драгоценных металлов, которому налоговая инспекция в ходе проведения камеральной проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость отказала в применении налогового вычета по счету-фактуре от организации, применяющей упрощенную систему налогообложения. Суды трех инстанций (первой, апелляционной и кассационной) приняли сторону налогоплательщика, признав отказ налоговой инспекции в принятии налогового вычета по НДС необоснованным: постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.06.2016 г. по делу № А78-2859/2015 [9]. Таким образом, свое право на получение налогового вычета по НДС контрагенты организаций, применяющих УСНО, должны быть готовы отстаивать в судебном порядке.

Затруднительной для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, может стать ситуация, когда товарно-материальные ценности, приобретенные у поставщика, применяющего общую систему налогообложения, в силу различных причин необходимо вернуть. Перед «упрощенцем» возникает задача правильного документального оформления возврата ТМЦ. Зачастую бывший поставщик требует оформить счет-фактуру на возврат, чтобы принять к налоговому вычету НДС, но с точки зрения налогового законодательства это требование является необоснованным. Возвращаясь к п. 2 ст. 346.11 и к п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации, напомним, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСНО, не являются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, поэтому обязанность выставления счетов-фактур с них снята. Поэтому в случае возврата товарно-материальных ценностей поставщику «упрощенцу» следует заполнить только товаросопроводительные документы (формы № ТОРГ-12, № 1-Т, транспортную накладную). Поставщик же на основании данных товаросопроводительных документов может составить корректировочный счет-фактуру, на основании которого сможет принять «входной» НДС к налоговому вычету, руководствуясь нормами п. 2 ст. 169, п. 5 ст. 171 и пп. 1 и 4 ст. 172 Налогового кодекса РФ, п. 1 раздела II приложения 4 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137 [10], опираясь на разъяснения, данные в Письмах Минфина России от 10.08.2012 г. № 03-07-11/280, от 31.07.2012 г. № 03-07-09/96, от 16.05.2012 г. № 03-07-09/56, Письмах ФНС России от 05.07.2012 № АС-4-3/11044 и от 14.05.2013 г. № ЕД-4-3/8562 [11–15].

Подводя итог всему выше изложенному, можно сде-

лять вывод, что упрощенная система налогообложения безусловно имеет множество преимуществ и с каждым годом все больше налогоплательщиков, которые решают перейти на эту систему налогообложения, но наряду с этими преимуществами существует множество скрытых нюансов. Эти нюансы в первую очередь связаны с толкованием норм налогового законодательства Российской Федерации и касаются налога на добавленную стоимость. Современное налоговое законодательство РФ имеет множество упущений, пробелов, некоторые нормы можно толковать с разных точек зрения. С одной стороны, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от уплаты этого налога, но с другой стороны законодательно не закреплен запрет на осуществление экономических операций с ним. Это все приводит к спорным ситуациям как в сотрудничестве субъектов предпринимательства между собой, так и в взаимоотношениях субъектов предпринимательства с контролирующими органами и в первую очередь с Федеральной налоговой службой РФ. Зачастую, чтобы разобраться в спорной ситуации, приходится прибегать к помощи арбитража. В судебном порядке эти конфликты разрешаются и в дальнейшем могут служить примером в подобных случаях. Но судебные тяжбы порой могут затянуться на неопределенный срок и принести множество незапланированных расходов для каждой из участвующих сторон и (или) не принести желательный вариант решения. Чтобы этого избежать, или хотя бы снизить число случаев обращения к арбитражной практике в спорных ситуациях, касающихся ведения налогового и бухгалтерского учета, необходимо ликвидировать имеющиеся в налоговом законодательстве пробелы, либо закрепить прецедентное право в Российской Федерации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (ред. от 27.11.2017) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/.

2. Водопьянова В.А., Бондаренко Т.Н. Оценка последствий изменения законодательства по специальным налоговым режимам для малого бизнеса // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2017. Т. 9. № 4 (39). С. 54–65.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

4. Водопьянова В.А., Гапонова Е.А., Самсонова И.А., Терещенко Д.С. Упрощенная система налогообложения как способ налоговой оптимизации // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2016. № 6-1. – С. 104-108.

5. Письмо ФНС России от 10.02.2010 № 3-1-11/92@ [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn25/>.

6. Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.09.2014 г. № А56-79826/2013 [Электронный ресурс] // Интернет-сайт для бухгалтеров «Клерк». – Режим доступа: <https://www.klerk.ru/doc/401138/>.

7. Письмо Минфина от 05.10.2015 г. № 03-07-11/56700 (ред. от 05.10.2015) [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=260837>.

8. Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 03.06.2014 г. № 17-П [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.

Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/limited/documents/30065004248>.

9. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.06.2016 г. по делу № А78-2859/2015 [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/limited/documents/30065048078>.

10. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137 (ред. от 01.02.2018) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124837/.

11. Письмо Минфина России от 10.08.2012 г. № 03-07-11/280 (ред. от 10.08.2012) [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=202794>.

12. Письмо Минфина РФ от 31.07.2012 № 03-07-09/96 (ред. от 31.07.2012) [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=202509>.

13. Письмо Минфина РФ от 16.05.2012 № 03-07-09/56 (ред. от 16.05.2012) [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=198763>.

14. Письмо ФНС России от 05.07.2012 № АС-4-3/11044@ (ред. от 05.07.2012) [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=200786>.

15. Письмо ФНС России от 14.05.2013 г. № ЕД-4-3/8562@ (ред. от 14.05.2013) [Электронный ресурс] // Интернет-сервис «Контур.Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=213494>.

Статья поступила в редакцию 30.04.2018

Статья принята к публикации 25.06.2018