

Когда гражданину следует зарегистрироваться и уплачивать налоги как индивидуальному предпринимателю

М.А. Климова

Ключевые слова:

предпринимательская деятельность, специальный налоговый режим, предпринимательский доход, налог на профессиональный доход

Key words:

entrepreneurial activity, special tax regime, business income, professional income tax

Постановка проблемы

Право граждан на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности гарантировано Конституцией РФ (ч. 1 ст. 34).

При этом отграничить предпринимательскую деятельность гражданина от реализации им права на осуществление гражданско-правовых сделок затруднительно, поскольку здесь необходимо учитывать разнообразные обстоятельства и движущие им мотивы.

ГК РФ дает *определение предпринимательской деятельности* как самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг [1, п. 1 ст. 2]. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, обязаны зарегистрироваться в установленном законом порядке [1, статьи 2, 23; 2, статьи 11, 83] в качестве индивидуального предпринимателя (далее — ИП). При этом если они осуществляют предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве ИП в нарушение требований гражданского законодательства, то в налоговых правоотношениях не вправе ссылаться на то, что не являются ИП.

Базовые принципы отнесения деятельности к предпринимательской в целом понятны, но довольно общи, в связи с чем при их применении в конкретных ситуациях возникают трудности. Например, не имеет четкого определения термин «деятельность». Гражданин может иметь пассивные источники доходов или искренне считать их таковыми, а налоговый орган тракто-

аннотация

Предпринимательская деятельность может заключаться в использовании гражданином не только результатов труда, но и принадлежащего ему имущества для целей осуществления такой деятельности. В то же время владение, пользование, а также распоряжение имуществом рассматриваются сами по себе не в качестве признака предпринимательской деятельности, а как осуществление правомочий собственника. Подробные разъяснения с учетом судебной практики — в статье.

Entrepreneurial activity may consist in the use by a citizen not only of the results of labor, but also of property belonging to him for the purposes of carrying out such activities. At the same time, the possession, use and disposal of property are considered in themselves not as a sign of entrepreneurial activity, but as the exercise of the rights of the owner. Detailed explanations taking into account judicial practice are in article.

вать их иначе. По-разному можно трактовать и термин «систематическое получение прибыли». И дело даже не в возможности получения убытка (предприниматель всегда несет такие риски), а в том, при каких именно условиях разовые доходы становятся систематическими.

ФНС России в письме от 07.05.2019 № СА-4-7/8614 отмечает: предпринимательская деятельность может заключаться в использовании гражданином не только результатов труда, но и принадлежащего ему имущества для целей осуществления такой деятельности. В то же время владение, пользование, а также распоряжение имуществом рассматриваются сами по себе не в качестве признака предпринимательской деятельности, а как осуществление правомочий собственника.

На фоне такой неопределенности остается руководствоваться правовой позицией высших судов, а также многочисленными прецедентами и логикой.

От того, является ли деятельность гражданина предпринимательской, зависит очень многое. *Во-первых*, заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица гражданин вправе только с момента государственной регистрации в качестве ИП (для отдельных видов предпринимательской деятельности могут быть предусмотрены исключения) [1, п. 1 ст. 23]. Иначе на него будет наложен административный штраф в размере от 500 до 2000 руб. (ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ). Если же предпринимательская деятельность без регистрации причинила крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо была сопряжена с извлечением дохода в крупном (более 2 250 000 руб. (примечание к ст. 170.2 УК РФ)) или особо крупном размере (более 9 000 000 руб. (примечание к ст. 170.2 УК РФ)), такие деяния могут квалифицироваться уже как уголовные преступления, за которые предусмотрена ответственность по ст. 171 УК РФ.

Во-вторых, в соответствии с п. 4 ст. 23 ГК РФ гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований п. 1 ст. 23 ГК РФ, не вправе ссылаться в отношении заключенных им сделок на то, что он не является ИП. Суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществле-

нием предпринимательской деятельности (см. письмо Минфина России от 29.03.2019 № 03-04-05/21875).

В-третьих, НК РФ предусматривает различный порядок взыскания налогов (сборов, пеней, штрафов) за счет имущества обычного гражданина и гражданина, ведущего предпринимательскую деятельность: для ИП установлен внесудебный порядок, для иных физических лиц — судебный [2, статьи 46—48, п. 2 ст. 104] (письмо Минфина России от 24.01.2017 № 03-02-08/3210).

В-четвертых, в случае переквалификации деятельности физического лица в предпринимательскую встает вопрос об определении объема неисполненных налоговых обязательств. Бремя доказывания возложено на налоговый орган, однако если такой «предприниматель», идя вразрез с требованиями НК РФ, не вел налоговый учет, то налоговый орган вправе применить подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ и определить суммы налогов расчетным путем. Речь идет не только о доначислении НДФЛ, но и страховых взносов, которые должен был бы уплатить ИП, а также об НДС, плательщиком которого является предприниматель, не зарегистрированный в установленном порядке и не заявивший о своем желании применять специальные налоговые режимы, а следовательно, находящийся на общем режиме налогообложения (письма ФНС России от 07.05.2019 № СА-4-7/8614, определения Верховного Суда РФ от 03.09.2014 № 304-ЭС14-223 по делу № А67-4243/2013, Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 08.04.2015 № 59-КГ15-2, 20.07.2018 № 16-КГ18-17). Возможны претензии и в части неисполнения незарегистрированным ИП функций налогового агента. Наконец, такой гражданин не представлял в качестве ИП необходимую налоговую отчетность, что также наказуемо.

Если гражданин сначала был ИП, а потом от этого статуса отказался, но фактически продолжил заниматься предпринимательской деятельностью, ему не удастся сослаться на то, что он больше не является ИП и проверяющие должны относиться к нему так же, как к обычному гражданину. В определении Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 № 95-О-О разъясняется: налоговому контролю и привлечению к ответственности за выявленные налоговые правонарушения под-

лежат как организации, так и физические лица независимо от приобретения либо утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов. Судебная практика изобилует решениями в пользу налоговых органов, принятыми с учетом этой правовой позиции (см., например, постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 23.05.2019 № Ф06-46356/2019 по делу № А06-3476/2018, Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.03.2015 № Ф01-81/2015 по делу № А28-15338/2013).

Возможна и обратная ситуация: гражданин зарегистрировался как ИП, но предпринимательскую деятельность не осуществлял, а использовал свой статус для получения необоснованной налоговой выгоды для себя или иного лица, которому подконтролен. Развенчание такого фиктивного ИП также грозит неприятностями, причем не только гражданину (он мог оказаться жертвой в силу своей правовой безграмотности или подчиненности иному лицу вследствие зависимости от него, неблагоприятного социального положения), но и реальному выгодоприобретателю от таких деяний, выявить и призвать которого к ответу — задача налоговых органов.

Характерные признаки предпринимательской деятельности

Напомним, что предпринимательская деятельность осуществляется гражданином на свой риск [1, п. 1 ст. 2]. Минфин России в письме от 14.01.2005 № 03-05-01-05/3 пояснил, что предпринимательский риск гражданина заключается в вероятности наступления событий, в результате которых продолжение осуществления данной деятельности станет невозможным. В дальнейшем эта позиция не раз транслировалась в различных письмах и судебных актах (см., например, письма Минфина России от 28.12.2012 № 03-04-05/10-

1454, ФНС России от 25.02.2013 № ЕД-2-3/125@, постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2014 № Ф07-10452/2013 по делу № А05-5212/2013, Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30.09.2015 № Ф01-3913/2015 по делу № А31-13046/2014). Видимо, речь идет о риске потерять имущество, с помощью которого извлекалась прибыль, вследствие негативной ситуации на рынке, принятия неверных бизнес-решений и иных факторов, приобрести плохую репутацию, которая будет отталкивать клиентов, и т. п. Обычные граждане таких рисков не несут.

Кроме того, предпринимательская деятельность направлена на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Отдельные случаи продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг не образуют признаков предпринимательской деятельности, если количество товаров, их ассортимент, объемы выполненных работ, оказанных услуг и другие обстоятельства не свидетельствуют о том, что данная деятельность была направлена на систематическое получение прибыли. В постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 (п. 13) разъясняется, что доказательствами, подтверждающими факт занятия деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли, в частности, могут служить показания лиц, оплативших товары, работу, услуги; расписки в получении денежных средств; выписки из банковских счетов гражданина; акты передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг), если из указанных документов следует, что денежные средства поступили за реализацию этим лицом товаров (выполнение работ, оказание услуг); размещение рекламных объявлений; выставление образцов товаров в местах продажи; закупка товаров и материалов; заключение договоров аренды помещений.

Каждый фактор в отдельности сам по себе вряд ли может характеризовать деятельность гражданина как предпринимательскую, но их повторяемость и множественность уже имеет доказательную силу.

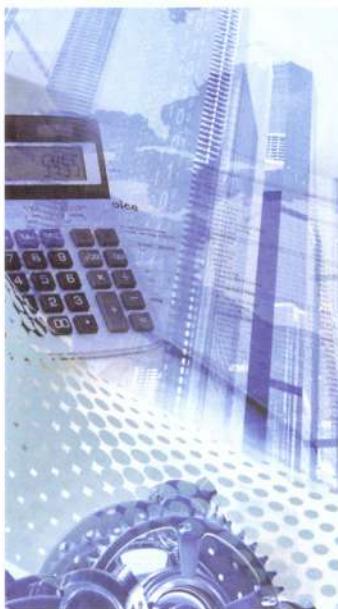
По сути, направленность действий гражданина на систематическое получение прибыли состоит в активных действиях — вовлечении соответствующих ресурсов (оборудования, рабочей силы, технологии,



сырья, материалов, энергии, информационных ресурсов и т. д.), направленности произведенных затрат на получение положительного финансового результата (см. определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016, письмо ФНС России от 07.05.2019 № СА-4/7/8614).

При этом само по себе отсутствие прибыли не влияет на квалификацию деятельности гражданина, поскольку получение прибыли является целью предпринимательской деятельности, а не ее обязательным результатом. Вывод о предпринимательском характере деятельности по приобретению и реализации объектов недвижимости также может быть сделан с учетом множественности (повторяемости) операций, непродолжительности периода нахождения имущества в собственности гражданина (см., например, постановления Президиума ВАС РФ от 29.10.2013 № 6778/13 по делу № А21-4082/2012, 16.03.2010 № 14009/09 по делу № А07-15653/2008-А-ЧСЛ/БЛВ, 18.06.2013 № 18384/12 по делу № А76-23943/2011, Арбитражного суда Центрального округа от 11.02.2019 № Ф10-6287/2018 по делу № А35-150/2018, определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016).

Уже много лет в письмах Минфина России и ФНС России, судебных решениях постоянно отмечается: о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, такие факты, как изготовление или приобретение имущества с целью последующего получения прибыли от его использования или реализации; хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок; взаимосвязанность всех совершаемых гражданином в определенный период сделок; устойчивые связи с продавцами, покупателями, прочими контрагентами (см., например, письма Минфина России от 28.05.2013 № 03-04-05/19341, 13.05.2013 № 03-04-05/4-421, ФНС России от 25.02.2013 № ЕД-2-3/125@,



08.02.2013 № ЕД-3-3/412@, постановление Президиума ВАС РФ от 18.06.2013 № 18384/12 по делу № А76-23943/2011).

Пассивные доходы от пользования и распоряжения имуществом, в том числе дивиденды и проценты по вкладам, займам, доходы от сдачи имущества, приобретенного для личных нужд, в аренду, курсовые разницы от обмена иностранной валюты и иные аналогичные по характеру доходы сами по себе не свидетельствуют об осуществлении гражданином предпринимательской деятельности (п. 3.1 письма ФНС России от 07.05.2019 № СА-4/7/8614).

Теперь что касается отнесения различных видов деятельности к предпринимательской. В разные годы, отвечая на вопросы налогоплательщиков, Минфин России указывал гражданам, систематически сдающим в аренду имущество (письма от 26.10.2017 № 03-04-05/70443, 20.03.2019 № 03-07-14/18462), а также разработчику сайтов (письмо от 11.05.2018 № 03-04-05/31592) на необходимость регистрации в качестве ИП. В то же время УФНС России по г. Москве считало, что такой вид деятельности, как создание программ для мобильных телефонов, не требует обязательной регистрации в качестве ИП (письмо от 25.12.2008 № 18-14/4/121074). К ИП причисляли даже организатора «совместных покупок» (письмо ФНС России от 07.06.2013 № АС-3-2/2057@).

Позднее финансовое ведомство, отвечая на вопрос автора программ для ЭВМ, распространяющего их на основе лицензионных договоров, сообщило, что Департамент налоговой и таможенной политики министерства не имеет полномочий в отношении отнесения той или иной деятельности к предпринимательской (письмо от 11.05.2018 № 03-04-05/31592). А ФНС России в упомянутом письме (от 07.05.2019 № СА-4/7/8614) указала, что признаки предпринимательской деятельности носят оценочный характер и квалифицировать в соответствии с ними деятельность физического лица можно только при наличии полной и всесторонней информации обо всех обстоятельствах

его деятельности и в каждом конкретном случае, оценивая обстоятельства дела в совокупности и взаимосвязи. Налоговым органам необходимо определять, занимается ли физическое лицо предпринимательской деятельностью или реализует свое право на осуществление гражданско-правовых сделок, причем бремя доказывания обстоятельств, указывающих на фактическое вступление гражданина в оборот в качестве субъекта предпринимательской деятельности и дающих основания для квалификации полученного физическим лицом дохода как связанного с предпринимательской деятельностью, лежит на налоговом органе.



дения имущества в собственности гражданина (важно для случаев отчуждения имущества); множественный (повторяющийся) характер сделок с объектами имущества в течение проверяемого периода (см., например, определения Верховного Суда РФ от 24.05.2016 № 302-КГ16-5502 по делу № А74-3836/2015, 04.08.2017 № 310-КГ17-9553 по делу № А09-9807/2016, 29.05.2018 № 309-КГ18-2588 по делу № А76-39/2017, Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 20.07.2018 № 16-КГ18-17, постановление Президиума ВАС РФ от 29.10.2013 № 6778/13 по делу № А21-4082/2012, письма ФНС России от 07.05.2019 № СА-4-7/8614, 25.01.2011 № КЕ-3-3/142@).



пример

Имущественный вопрос: признаки предпринимательского дохода

Имущество ИП, используемое им в личных целях, юридически не обособлено от имущества, непосредственно используемого для осуществления предпринимательской деятельности.

Факт регистрации объектов имущества на физическое лицо, а не на ИП, еще не свидетельствует о том, что они были приобретены в личных целях, а не в рамках предпринимательской деятельности, поскольку право собственности закреплено за гражданином независимо от наличия у него статуса ИП в соответствии с п. 2 ст. 212 ГК РФ. Отсутствие или наличие в договорах ссылки на статус ИП правового значения не имеет.

В связи с этим для квалификации полученных гражданами доходов от использования имущества налоговыми органами и судами дополнительно применяются следующие критерии: цель приобретения имущества; основания, в связи с которыми получено право собственности на имущество (это имеет значение для квалификации доходов от его реализации); характеристики имущества (может ли объект применяться для личных нужд и использовался ли в этих целях или он имеет сугубо коммерческое назначение); продолжительность периода нахож-

Пример 1. Гражданин, зарегистрированный в качестве ИП, за короткий отрезок времени приобрел, а затем продал 6 квартир и земельный участок. Налоговый орган счел, что операции произведены в рамках предпринимательской деятельности, однако гражданин утверждал, что покупка и продажа объектов недвижимости осуществлялись им с целью сохранения накопленных денежных средств на фоне нестабильной ситуации на рынке. Спор дошел до суда, и судебные инстанции встали на сторону налогового органа. Причиной такого решения стали следующие обстоятельства:

- квартиры находились в собственности гражданина менее 1,5 года, а земельный участок — менее 1 года;
- квартиры для личного проживания либо проживания родственников гражданина не использовались;
- земельный участок имел разрешенное использование для размещения коммунальных, складских объектов, следовательно, его приобретение изначально не было направлено на использование в личных целях;
- деятельность гражданина по приобретению объектов недвижимости и их реализации через непродолжительный период носила систематический характер (по материалам постановления Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.05.2019 № Ф01-1894/2019 по делу № А17-5518/2018)*.

* См. дела с подобными обстоятельствами, например: постановления Арбитражного суда Центрального округа от 10.06.2019 № Ф10-1914/2019 по делу № А64-6504/2018, Арбитражного суда Уральского округа от 13.06.2019 № Ф09-3168/2019 по делу № А76-32073/2018, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.10.2017 № Ф04-4393/2017 по делу № А70-270/2017.

Пример 2. Гражданину принадлежало нежилое строение, часть которого он сдавал в аренду; затем объект был продан. В этот период гражданин не был зарегистрирован как ИП. Через 4 года после сделки он стал ИП.

В ходе налоговой проверки предпринимательской деятельности гражданина были установлены факты сдачи в аренду и продажи здания. По мнению налогового органа, данные доходы получены от предпринимательской деятельности, в отношении них гражданин неправомерно не уплатил НДФЛ, НДС, не представил налоговую отчетность.

Гражданин же считал, что эти сделки не связаны с предпринимательской деятельностью, и суды поддержали его в налоговом споре, констатировав следующие обстоятельства:

- спорный объект получен гражданином в счет погашения личного долга;
- нежилое строение до его реализации находилось в собственности гражданина более 3 лет;
- в проверяемый период гражданином совершена только одна сделка по продаже нежилого строения, никаких иных сделок по приобретению или продаже объектов недвижимого имущества не совершалось;
- спорный объект частично использовался в личных целях (хранение строительных материалов и сельскохозяйственного оборудования; необходимого для обустройства личного подсобного хозяйства);
- налоговым органом не представлены доказательства того, что гражданин осуществлял предпринимательскую деятельность в проверяемый период (по материалам постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.06.2018 № Ф04-1568/2018 по делу № А75-2329/2017).

Как видим, в каждом конкретном случае верно оценить ситуацию позволяет анализ всей совокупности обстоятельств.

Если имущество не предназначается для систематического получения прибыли и используется ИП в личных целях, то доходы от его продажи не квалифицируются как доходы от предпринимательской деятельности. Если имущество используется в предпринимательской деятельности либо по своим функциональным характеристикам предназначено для использования в целях, связанных с предпринимательской деятельностью, то полученный доход от его продажи непосредственно связан с предпринимательской деятельностью и подлежит налогообложению в рамках такой деятельности. Это в свою очередь влияет не только на возможность применения льгот по НДФЛ, но и на то, под какой режим налогообложения подпадает доход (см., например, поста-

новления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.09.2018 № Ф02-3954/2018 по делу № А78-20228/2017, Арбитражного суда Уральского округа от 19.12.2018 № Ф09-8569/18 по делу № А60-8369/2018). Скажем, если ИП применяет упрощенную систему налогообложения (УСН) и продажа имущества является частью предпринимательской деятельности, то ему следует уплатить налог в связи с применением УСН и не нужно уплачивать НДФЛ с доходов от такой сделки.

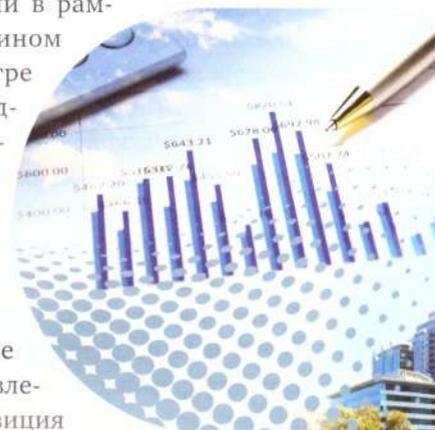
Квалификация доходов от неуставных видов деятельности

Тем, кто зарегистрирован в качестве ИП, но утверждает, что сделка, принесшая доход, не имеет отношения к предпринимательству, нужно понимать, что операции в рамках заявленного в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (далее — ЕГРИП) вида деятельности могут носить только предпринимательский характер и не могут рассматриваться как разовые, не нацеленные на систематическое извлечение прибыли. Эта позиция сформулирована в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.06.2013 № 18384/12 по делу № А76-23943/2011, и с ней сложно не согласиться. Но если гражданин не обозначил какой-либо вид деятельности при регистрации или после нее, но фактически занимается им, то можно ли считать это направление предпринимательской деятельностью и уплачивать налоги в рамках применяемого им режима налогообложения?

В соответствии с подп. «о» п. 2 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в ЕГРИП содержатся сведения о кодах Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД). Объектами классификации в ОКВЭД являются виды экономической деятельности (это когда ресурсы (оборудование, рабочая



приме



сила, технологии, сырье, материалы, энергия, информационные ресурсы) объединяются в производственный процесс с целью производства продукции (предоставления услуг)). Экономическая деятельность характеризуется затратами на производство продукции (товаров или услуг), процессом производства и выпуском продукции (предоставлением услуг).

По мнению Минфина России, только доходы, подпадающие под коды ОКВЭД, указанные в ЕГРИП, признаются доходами, полученными от осуществления предпринимательской деятельности. Иные доходы следует считать доходами гражданина, облагаемыми НДФЛ в общем порядке (письма от 23.05.2019 № 03-11-11/37248, 06.03.2019 № 03-11-11/14469, 24.10.2014 № 03-11-06/2/53913).

Суды не склонны определять столь жесткие рамки: отсутствие упоминания того или иного вида деятельности в ЕГРИП, по их мнению, не влечет признание такой деятельности предпринимательской. Такие выводы сделаны, например, в постановлениях ФАС Московского округа от 28.10.2011 № Ф05-11288/2011 по делу № А41-40926/10, ФАС Поволжского округа от 26.09.2013 № Ф06-8227/2013 по делу № А65-9768/2012, ФАС Северо-Кавказского округа от 06.02.2012 № Ф08-8482/2011 по делу № А53-4545/2011. Факт регистрации физического лица в качестве ИП означает наличие у него права на осуществление любой предпринимательской деятельности (с соблюдением в необходимых случаях требований лицензионного и иного законодательства, регулирующего отдельные виды деятельности). Поэтому все виды экономической деятельности, осуществляемые ИП после государственной регистрации, необходимо рассматривать как предпринимательские. Определяющим является лишь то, подпадают ли данные виды деятельности ИП под применяемый им режим налогообложения. Если доход не может облагаться в рамках ЕНВД, ПСН или УСН, он подлежит обложению НДФЛ и НДС в соответствии с общим режимом налогообложения, но это не означает, что данный доход не является предпринимательским.



В заключение отметим, что в отдельных случаях граждане могут на законных основаниях зани-

маться предпринимательством без регистрации в качестве ИП и при этом даже воспользоваться налоговыми льготами. Речь идет о специальном налоговом режиме «Налог на профессиональный доход» (п. 6 ст. 2 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход” в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)»).

До конца 2019 года без государственной регистрации в качестве ИП можно заниматься оказанием следующих услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд:

- по присмотру и уходу за детьми, больными лицами, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации;
- по репетиторству;
- по уборке жилых помещений, ведению домашнего хозяйства;
- иных видов услуг, предусмотренных законом субъекта РФ [2, п. 70 ст. 217] (ст. 2, п. 3 ст. 3 Федерального закона от 27.12.2018 № 546-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Чтобы все было законно, нужно уведомить о своих занятиях налоговый орган в соответствии с п. 7.3 ст. 83 НК РФ и оказывать услуги лично. **ИП**

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе

М.А. Климова,
независимый консультант-практик
по вопросам налогообложения,
бухгалтерского учета и трудового
права, к. э. н.