

Льготы по налогу на прибыль и условия их применения

для резидентов промышленно- производственных особых экономических зон

Е.В. Короблина

Особая экономическая зона (ОЭЗ) — часть территории России, определяемая Правительством РФ, на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности. Каждая ОЭЗ наделена специальным юридическим статусом, который предоставляет инвесторам ряд налоговых льгот и таможенных преференций (например, использование таможенной процедуры свободной таможенной зоны), а также гарантирует им доступ к инженерной, транспортной и деловой инфраструктуре. Совокупность всех затрат инвесторов при реализации проектов в ОЭЗ в среднем на 30 % ниже общероссийских показателей¹.

Правовое положение резидентов ОЭЗ регламентируется Федеральным законом от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» [1].

На территории России могут создаваться ОЭЗ следующих типов: промышленно-производственные, технико-внедренческие, туристско-рекреационные, портовые.

Промышленно-производственные ОЭЗ создаются с целью формирования условий для

активного привлечения отечественных и иностранных инвестиций, создания на них современных промышленно-производственных комплексов, способных обеспечить высокотехнологичные производства по выпуску промышленной продукции, удовлетворения потребностей российской экономики, а также стимулирования экспорта продукции.

Резидентом промышленно-производственной ОЭЗ признается коммерческая организация, за исключением унитарного предприятия, зарегистрированная на территории муниципального образования, в границах которого расположена ОЭЗ, и заключившая с органами управления ОЭЗ соглашение об осуществлении промышленно-производственной деятельности или деятельности по логистике либо соглашение об осуществлении технико-внедренческой деятельности в промышленно-производственной ОЭЗ. Резидент промышленно-производственной ОЭЗ **вправе** осуществлять в этой зоне только деятельность, предусмотренную соответствующим соглашением. При этом он **не вправе** иметь филиалы и представительства за пределами территории ОЭЗ [1, п. 4 ст. 10].

Первые ОЭЗ были созданы в 2005 году, и этот процесс продолжается в настоящее время. В частности, в конце 2018 — начале 2019 года были созданы, в частности, ОЭЗ промышленно-производственного типа: «Кашира» на территории городского округа Кашира Московской области (постановление Правительства РФ от

¹ URL: <http://www.russez.ru>

Ключевые слова:
промышленно-
производственная
особая
экономическая
зона, резиденты,
налоговые льготы,
налог на прибыль
организаций

Key words:
?

07.11.2019 № 1414) и «Центр» на территории Новоусманского муниципального района Воронежской области (постановление Правительства РФ от 30.12.2018 № 1774).

Все ОЭЗ создаются на **49 лет**.

Приведем налоговые **льготы**, предусмотренные законодательством для организаций резидентов промышленно-производственных ОЭЗ, в части ставок налога на прибыль организаций, переноса убытков на будущее, применения специальных коэффициентов при начислении амортизации. Также рассмотрим **условия** для применения ими пониженных налоговых ставок.

Ставки налога на прибыль организаций

В общем случае ставка налога на прибыль составляет 20 % [2, п. 1 ст. 284]. При этом сумма налога, исчисленная по ставке 2 % (3 % — в 2017—2024 гг.), подлежит зачислению в федеральный бюджет, если иное не установлено главой 25 НК РФ; сумма налога, исчисленная по ставке 18 % (17 % — в 2017—2024 гг.), — в бюджеты субъектов РФ.

Для резидентов ОЭЗ (за исключением резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также резидентов туристско-рекреационных ОЭЗ, объединенных решением Правительства РФ в кластер [2, п. 1.2 ст. 284]), ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в **федеральный бюджет**, устанавливается в размере **2 %** [2, п. 1.2-1 ст. 284].

Что касается ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в **бюджеты субъектов РФ**, от деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ, то она законами субъектов РФ может устанавливаться в пониженном размере [2, абзац шестой п. 1 ст. 284]. При этом размер ставки налога на прибыль, установленный законом субъектов Российской Федерации, не может превышать **13,5 %** [2, абзац восьмой п. 1 ст. 284].

НК РФ не предоставлено субъектам РФ право на установление дополнительных ограничений по применению пониженной ставки налога на прибыль (письмо Минфина России от 29.10.2019 № 03-03-05/83302).

Ставки налога на прибыль для организаций — резидентов промышленно-производственных ОЭЗ, предусмотренные законами субъектов РФ, для удобства сведены в таблицу.

Ставки налога на прибыль для организаций — резидентов промышленно-производственных ОЭЗ, предусмотренные законами субъектов РФ

Название ОЭЗ (субъект РФ)	Приоритетные направления развития	Ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ (закон субъекта РФ), %
«Алабуга» (Республика Татарстан)	Автомобилестроение; автокомпоненты; приборостроение; нефтехимия; композитные и строительные материалы; строительные материалы; товары массового потребления	0 — первые 5 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 5 — с 6-го по 10-й год, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 13,5 (12,5 — в 2017—2020 гг.) — с 11-го года, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль (Закон Республики Татарстан от 10.02.2006 № 5-ЗРТ)
«Липецк» (Липецкая область)	Производство энергетического оборудования; производство элементов и систем альтернативной энергетики; производство машин, оборудования, автокомпонентов; производство бытовой техники; производство медицинского оборудования; строительные материалы; производство био- и наноматериалов	0 — первые 5 лет с момента получения прибыли, а в случае выпуска экспортно ориентированной и (или) импортзамещающей продукции, если доля дохода от реализации данной продукции составляет не менее 50 %, сроком на 7 лет с момента получения налогооблагаемой прибыли; 5 — с 6-го по 10-й год с момента получения налогооблагаемой прибыли; 13,5 (12,5 — в 2017—2020 гг.) — с 11-го года с момента получения налогооблагаемой прибыли (Закон Липецкой области от 29.05.2008 № 151-ОЗ)
«Лотос» (Астраханская область)	Судостроение; энергетика; агропром и пищевая промышленность	0 — первые 10 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 8 — в последующие годы (Закон Астраханской области от 16.11.2009 № 83/2009-ОЗ)
«Моглино» (Псковская область)	Производство железнодорожного оборудования; производство коммунального оборудования; производство сельскохозяйственного оборудования; производство электротехники и электроники; производство строительных материалов; логистический кластер	0 — первые 5 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 5 — с 6-го по 10-й год, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 13,5 — с 11-го года, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль (Закон Псковской области от 12.10.2005 № 473-ОЗ)

Окончание

Название ОЭЗ (субъект РФ)	Приоритетные направления развития	Ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ (закон субъекта РФ), %
«Тольятти» (Самарская область)	Автомобилестроение (автомобили и автокомпоненты); продукция машиностроения; строительные материалы; товары массового потребления	0 — в течение 5 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 5 — с 6-го по 10-й год, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 13,5 — с 11-го года, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль (Закон Самарской области от 07.11.2005 № 187-ГД)
«Титановая долина» (Свердловская область)	Производство изделий из титана; производство компонентов и оборудования для металлургии; машиностроение; авиастроение; медицинское оборудование и материалы; нефтегазовое оборудование	0 — в течение 10 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 5 — с 11-го по 15-й год, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 13,5 — с 16-го года, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль (Закон Свердловской области от 29.11.2002 № 42-ОЗ)
«Узловая» (Тульская область)	Химическая промышленность; металлургия	0 — первые 5 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 5 — с 6-го по 10-й год, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 13,5 — с 11-го года, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль (Закон Тульской области от 15.07.2016 № 56-ЗТО)
«Центр» (Воронеж)	Электронная промышленность; химическая промышленность (для нужд пищевой промышленности); производство оборудования для нужд атомной промышленности; пищевая промышленность	0 — первые 5 лет, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 5 — с 6-го по 10-й год, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль; 13,5 — с 11-го года, начиная с налогового периода, в котором впервые получена налогооблагаемая прибыль (Закон Воронежской области от 22.05.2019 № 71-ОЗ)
«Ступино Квадрат» (Московская область)	Пищевая промышленность; товары народного потребления; химическая промышленность	0 — в течение 8 лет, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания лица резидентом ОЭЗ; 5 — с 9-го по 14-й год, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания лица резидентом ОЭЗ; 13,5 — с 14-го года, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания лица резидентом ОЭЗ (Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ)
«Кашира» (Московская область)	Агропром и пищевая промышленность; энергетика; товары народного потребления; металлургия; машиностроение; деревообрабатывающая промышленность; химическая промышленность; логистика и др.	0 — в течение 8 лет, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания лица резидентом ОЭЗ; 5 — с 9-го по 14-й год, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания лица резидентом ОЭЗ; 13,5 — с 14-го года, начиная с первого числа квартала, следующего за датой признания лица резидентом ОЭЗ (Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ)
«Калуга» (Калужская область)	Продукты питания; фармацевтическая и медицинская промышленность; обработка древесины и производство изделий из дерева	Для резидентов ОЭЗ, осуществляющих любой из следующих видов экономической деятельности: обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели; производство изделий из соломки и материалов для плетения; производство машин и оборудования; производство частей и принадлежностей автомобилей и их двигателей; производство комплектующих и принадлежностей для автотранспортных средств (объем выручки от этой деятельности должен составлять не менее 70 % общего объема выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной от деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ): 0 — первые 5 лет с момента получения статуса резидента ОЭЗ; 3 — с 6-го по 9-й год с момента получения статуса резидента ОЭЗ; 5 — с 9-го по 11-й год с момента получения статуса резидента ОЭЗ; 8 — с 12-го по 13-й год с момента получения статуса резидента ОЭЗ; 10 — с 14-го по 15-й год с момента получения статуса резидента ОЭЗ; 13,5 — с 16-го года с момента получения статуса резидента ОЭЗ Для остальных категорий резидентов ОЭЗ: 5 — первые 10 лет с момента получения статуса резидента ОЭЗ; 9 — с 11-го по 15-й год с момента предоставления статуса резидента ОЭЗ; 13,5 — с 16-го года с момента предоставления статуса резидента ОЭЗ (Закон Калужской области от 29.12.2009 № 621-ОЗ)

Как видно из таблицы, в большинстве ОЭЗ пониженная ставка применяется с момента получения первой прибыли, а в ОЭЗ «Ступино», «Калуга», «Кашира» — со дня получения статуса резидента, что может снижать привлекательность этих зон и отрицательно сказаться на принятии решения о ведении там деятельности.

Перенос убытков на будущее

Организация вправе перенести на текущий отчетный (налоговый) период сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, с учетом ограничения, установленного п. 2.1 ст. 283 НК РФ. То есть в отчетные (налоговые) периоды с 01.01.2017 по 31.12.2021 налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период, исчисленная в соответствии со ст. 274 НК РФ, не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50 %.

Это ограничение **не распространяется** на особые категории налогоплательщиков, для которых установлены пониженные ставки налога [2, п. 2.1 ст. 283]. Речь идет о следующих организациях:

- резидентах технико-внедренческой особой экономической зоны, а также резидентах туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства РФ в кластер [2, п. 1.2 ст. 284];
- участниках региональных инвестиционных проектов [2, пункты 1.5, 1.5-1 ст. 284];
- участниках свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя [2, п. 1.7 ст. 284²];
- резидентах территорий опережающего социально-экономического развития либо свободного порта Владивосток [2, п. 1.8 ст. 284];
- участниках ОЭЗ в Магаданской области [2, п. 1.10 ст. 284];
- участниках специальных инвестиционных контрактов [2, п. 1.14 ст. 284];
- резидентах ОЭЗ в Калининградской области [2, пункты 6, 7 ст. 288.1].

² Для применения данной нормы лицо, имеющее статус участника свободной экономической зоны, должно быть зарегистрировано на территории Республики Крым или города федерального значения Севастополя.

Только данные категории налогоплательщиков вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на убытки предыдущего налогового периода **в полном объеме**, т. е. без 50 %-го ограничения по налоговой базе, исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ.

Таким образом, организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной ОЭЗ, вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, не более чем на 50 %.

Применение специальных коэффициентов при начислении амортизации

Организации — резиденты промышленно-производственных ОЭЗ вправе применять к основной норме амортизации в отношении собственных амортизируемых основных средств специальный коэффициент, но не выше 2 [2, подп. 3 п. 1 ст. 259.3], т. е. ускоренную амортизацию.

При этом речь идет именно о праве, а не об обязанности применения специального коэффициента. Следовательно, организация-резидент должна принять решение о том, будет ли она это право использовать, и закрепить данное решение в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Условия применения пониженных налоговых ставок

Одно из основных условий — отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ и за ее пределами.

Поскольку методика ведения такого учета в НК РФ не установлена, организации вправе использовать любой порядок, позволяющий разграничить доходы (расходы), полученные (понесенные) в рамках заключенного с органами управления ОЭЗ **соглашения** об осуществлении деятельности в ОЭЗ, и доходы (расходы), полученные (понесенные) при ведении деятельности, не предусмотренной этим соглашением. Данный порядок должен быть закреплен в учетной политике организации для целей налогообложения (письмо Минфина России от 07.03.2017 № 03-03-06/1/12886).

Налоговые органы считают некоторые доходы (расходы) не относящимися к производственной деятельности, что служит основанием для доначисления налога на прибыль по общеустановленной ставке. Рассмотрим ряд спорных ситуаций.

Пример 1. Внереализационные доходы в виде курсовых разниц (определение Верховного Суда РФ от 02.11.2017 № 306-КГ17-9355 по делу № А55-12793/2016³).

Организация, являясь резидентом промышленно-производственной ОЭЗ, планировала начать производство, для чего приобрела оборудование у иностранного поставщика за евро, предварительно купив валюту. Из-за изменения валютного курса организация получила внереализационный доход в виде курсовых разниц, к которому применила пониженную ставку налога на прибыль — 0 %.

Однако налоговый орган посчитал такое действие неправомерным, поскольку льготная ставка должна применяться только к доходам, относящимся к производственной деятельности, которой фактически не было, в связи с чем доначислил налог на прибыль исходя из ставки 20 %.

Верховный Суд РФ указал: ни НК РФ, ни Закон № 16-ФЗ [1] не ограничивает применение пониженной ставки налога только прибылью от реализации товаров, работ и услуг. Внереализационные доходы получены организацией на этапе инвестирования, необходимого для организации производства, а приобретенная валюта использована для покупки требуемого оборудования. Следовательно, курсовые разницы от ее переоценки должны облагаться налогом на прибыль по ставке 0 %.

Пример 2. Внереализационные доходы в виде процентов от размещения резидентом ОЭЗ денежных средств на депозитных счетах, процентов от предоставления им коммерческого кредита своему покупателю, процентов по займам, выданным своим работникам (постановление Арбитражного суда Центрального округа от 05.02.2018 № Ф10-5920/2017 по делу № А36-602/2017).

Организация, являясь резидентом промышленно-производственной ОЭЗ, в соответствии с финансовым планом размещала на депозитных счетах банка временно свободные остатки денежных средств, поступивших в качестве выручки от реализации продукции, а полученные от размещения денежных средств доходы направляла на развитие производства, уплату налогов, расчеты с поставщиками сырья и материалов. Также организация осуществляла поставку продукции покупателю, которому по условиям договора предоставлялась от-

срочка по оплате на 45 дней с момента отгрузки продукции со склада. Кроме того, организация выдавала займы своим работникам на основании внутреннего положения. Для получения займа от работника требовалось выполнение ряда условий: отсутствие дисциплинарных взысканий, срок работы в организации — не менее 6 месяцев, положительный результат работы (по итогам последней ежегодной оценки).

Налоговый орган посчитал необоснованным применение льготной налоговой ставки и доначислил организации налог на прибыль исходя из ставки 20 % в отношении указанных внереализационных доходов, а именно процентов от размещения денежных средств на депозитах в рублях и евро; процентов от предоставления коммерческого кредита своему покупателю; процентов по займам, выданным работникам.

Однако суд встал на сторону налогоплательщика, отметив следующее.

1. Основанием для применения пониженной налоговой ставки резидентом ОЭЗ является осуществляемая деятельность, а не вид дохода — от реализации или внереализационный. В рассматриваемом случае налоговый орган доначислил налог на прибыль, применив ставку налога на прибыль не в отношении налоговой базы, рассчитываемой в соответствии со ст. 274 НК РФ (доходы, уменьшенные на величину расходов), а в отношении определенных видов доходов налогоплательщика, что прямо противоречит положениям статей 247, 274 НК РФ.

Размещение денежных средств, полученных от реализации произведенной продукции, на счетах в банках является неотъемлемой частью деятельности организации по производству продукции, что включает квалификацию дохода от размещения таких денежных средств на счетах в банках как дохода от самостоятельного вида деятельности, осуществляемого за пределами территории ОЭЗ.

2. К коммерческому кредиту относятся гражданско-правовые обязательства, предусматривающие отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг, а также предоставление денежных средств в виде аванса или предварительной оплаты согласно ст. 823 ГК РФ. В рассматриваемом случае получение внереализационных доходов непосредственно связано с предусмотренной соглашением и бизнес-планом деятельностью организации по производству продукции на территории ОЭЗ и ее поставке на условиях коммерческого кредита. Оснований полагать, что спорный доход получен в связи с какой-либо иной деятельностью за пределами территории ОЭЗ, помимо отраженной в соглашении и бизнес-плане, не имеется.

3. Организации при осуществлении деятельности по предоставлению займов в качестве основной требуется лицензия, выданная Банком России, либо она должна быть внесена в государственный реестр, что следует из положений ст. 807 ГК РФ и Федерального закона от 21.12.2013 № 353-ФЗ «О потребительском кредите (займе)». При этом заключаемые договоры должны соответствовать определенным требованиям, предъявляемым как к их условиям, так и к порядку заключения. В данном случае нет оснований полагать, что деятельность организации по предоставлению займов своим работникам отвечает

³ Включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в IV квартале 2017 года по вопросам налогообложения» (направлен для использования в работе письмом ФНС России от 18.01.2018 № СА-4-7/756@).

вышеуказанным признакам деятельности по предоставлению потребительских займов.

Кроме того, за добросовестное исполнение трудовых обязанностей работодатель может поощрить работников: объявить благодарность, выдать премию, наградить ценным подарком, почетной грамотой, присвоить звание лучшего по профессии. Другие виды поощрений работников за труд определяются коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка, а также уставами и положениями о дисциплине на основании ст. 191 ТК РФ. Таким образом, перечень выплат стимулирующего и социального характера, осуществляемых работодателем работникам, не является исчерпывающим.

Следовательно, работодатель вправе производить соответствующие выплаты исходя из потребностей в квалифицированном персонале, особенностей производственной деятельности, необходимости стимулирования работников, экономических возможностей и иных факторов, определяемых работодателем исходя из характера осуществляемой деятельности.

В рассматриваемом случае выдача займов работникам является неотъемлемой частью деятельности организации по производству продукции, поскольку такая деятельность невозможна без привлечения квалифицированного персонала, для чего использовались меры стимулирующего и социального характера, к которым относится и выдача займов работникам. Соответственно, полученные организацией по указанным займам проценты не могут квалифицироваться в качестве дохода от самостоятельного вида деятельности.

В то же время следует отметить, что факт наличия судебных решений свидетельствует о возможности возражений со стороны контролирующих органов в отношении обоснованности применения пониженной налоговой ставки к аналогичным доходам.



Особо отметим ключевые условия применения пониженной налоговой ставки резидентом промышленно-производственной ОЭЗ:

1) **объективная связь** доходов (расходов) с деятельностью налогоплательщика в ОЭЗ, включая случаи, когда определенные доходы (расходы) имели место на стадии инвестирования в объекты, с использованием которых должна осуществляться указанная деятельность;

2) при формировании налоговой базы по налогу на прибыль резидент ОЭЗ вправе учитывать только те **расходы**, которые понесены им при осуществлении деятельности на территории ОЭЗ. Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены к затратам по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально

доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика (письмо Минфина России от 10.12.2019 № 03-03-06/1/95978);

3) выполнение требования по ведению **раздельного учета** доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ и за ее пределами;

4) осуществление деятельности, предусмотренной в **соглашении**, заключенном с органами управления ОЭЗ, на территории данной ОЭЗ. Учет доходов, полученных резидентом ОЭЗ от иной деятельности, не предусмотренной этим соглашением, или за пределами территории ОЭЗ, производится в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке (письма Минфина России от 04.04.2017 № 03-03-05/19601, 20.06.2018 № 03-03-06/1/42045).

В заключение следует отметить, что решение о снижении ставки налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, и об ограничении времени ее действия ориентировано на развитие внутреннего рынка. Для организаций — резидентов промышленно-производственных ОЭЗ, реализующих продукцию на экспорт, безусловно выгодно приобретать товары и оборудование у иностранных партнеров, которые размещаются в пределах территории ОЭЗ, так как при этом не уплачиваются таможенные пошлины и налоги. В свою очередь ведение деятельности в ОЭЗ перспективно и для иностранных инвесторов. В то же время создание или перевод деятельности в ОЭЗ требует тщательного подхода и взвешенного решения, сформированного на основании детального бизнес-плана, с тем чтобы понесенные затраты не превысили выгоды, предоставляемые резидентам ОЭЗ. **НПП**

Литература

1. Об особых экономических зонах в Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 22 июля 2005 г. № 116-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



Е.В. Кораблина,
директор по аудиту
ООО «Аудиторская служба «Партнеры»»
avtor2@npp.ru