

## Отвечают эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

**Можно ли учесть в налоговом учете списание дебиторской задолженности по договору, по которому истек срок исковой давности, если с этим контрагентом есть взаиморасчеты по другим действующим договорам?**

Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, не реальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации, за исключением задолженности по договору кредита (займа) в пределах обязательства кредитора перед внешним участником по соглашению о финансировании участия в кредите (займе).

Срок исковой давности исчисляется по каждому обязательству (договору) отдельно в соответствии с правилами, определяющими момент начала течения срока исковой давности. Смотрите также материал: *Вопрос*: Начало течения срока исковой давности при наличии нескольких договоров между сторонами, заключенных в разное время (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, декабрь 2021 г.).

На основании п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании:

- данных проведенной инвентаризации;
- письменного обоснования;
- приказа (распоряжения) руководителя организации.

Списанный долг относится на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному периоду, суммы этих долгов не резерви-

ровались в порядке, предусмотренном п. 70 указанного положения.

С учетом изложенного, считаем, что в целях налогообложения прибыли можно списать дебиторскую задолженность по договору, по которому истек срок исковой давности, даже если с этим контрагентом есть взаиморасчеты по другим действующим договорам. Косвенным образом изложенная позиция подтверждается письмами Минфина России от 12.08.2013 № 03-03-06/1/32519, от 21.07.2015 № 03-03-06/2/41683.

При этом важно учитывать следующие моменты.

Во-первых, следует проверить, точно ли срок исковой давности по конкретному договору (обязательству) истек, нет ли оснований считать, что срок давности прервался (приостановился).

Во-вторых, признание задолженности безнадежной по основанию истечения установленного срока исковой давности осуществляется вне зависимости от предпринятых налогоплательщиком мер принудительного взыскания такой задолженности (смотрите письма Минфина России от 13.09.2023 № 03-03-06/1/87504, от 03.03.2023 № 03-03-06/1/17912, от 20.01.2022 № 03-03-07/2970, от 11.06.2021 № 03-03-06/3/46404, от 16.02.2021 № 03-03-06/2/10482, от 09.06.2020 № 03-03-06/1/49480, от 13.01.2020 № 03-03-06/1/569, определение Верховного Суда РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988, включенное в Обзор практики ВС РФ от 04.07.2018, постановления Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 1574/10, ФАС Западно-Сибирского округа от 07.04.2010 № А03-5968/2009, ФАС Московского округа от 24.06.2010 № КА-А40/6181-10, ФАС Поволжского округа от 22.07.2008 № А55-1309/08 и др.).

Вместе с тем если вообще не предпринимались никакие действия по взысканию долга, налоговый орган может заподозрить организацию в том, что она вступила во взаимоотношения с контрагентами без намерения получить реальное встречное исполнение, то есть учло хозяйственные операции не в соот-

ветствии действительным экономическим смыслом. Как результат, может быть сделан вывод о том, что расходы, возникшие в связи со списанием дебиторской задолженности, не отвечают установленному ст. 252 НК РФ принципу экономической оправданности затрат (убытков), как связанных с деятельностью, направленной на получение дохода, и не могут быть учтены для целей налогообложения, поскольку в их основание положены хозяйственные операции, учтенные не в соответствии с их действительным экономическим смыслом фактическим выводом средств общества на счета иных лиц в отсутствие действительных хозяйственных отношений и без эквивалентного встречного предоставления. Пример — постановление АС Восточно-Сибирского округа от 06.03.2023 № Ф02-221/2023 по делу № А10-3491/2021.

В-третьих, для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности необходимо документальное подтверждение возникновения задолженности, а также истечения срока исковой давности (см. постановления АС Западно-Сибирского округа от 22.04.2021 № Ф04-1385/2021 по делу № А02-877/2020, АС Московского округа от 17.07.2015 № Ф05-8766/15, письмо Минфина России от 08.04.2013 № 03-03-06/1/11347).

Документами, на основании которых в бухгалтерском и налоговом учете отражаются расходы (п. 1 ст. 252 НК РФ) от списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, являются:

- акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами и справка к нему (могут быть разработаны на основе формы № ИНВ-17 и приложения к данной форме, утвержденного постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88);

- документы, подтверждающие факт возникновения, сумму и дату образования дебиторской задолженности (договоры, накладные, акты, счета-фактуры, платежные документы, акты сверки, гарантийные письма, соглашения о реструктуризации долга и др.);

- письменное обоснование списания дебиторской задолженности (истечение срока исковой давности);

- приказ (распоряжения) руководителя организации о списании дебиторской задолженности.

Смотрите также материал: Энциклопедия решений. Списание нереальной к взысканию (безнадежной) дебиторской задолженности при налогообложении прибыли.

*Ответ подготовила:*

*эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ*

*Давыдова Ольга*

*Ответ прошел контроль качества*

**Каким образом производить начисление пеней на задолженность по налогам в учете организации (начислять пени по конкретному налогу или начислять пени на единый налоговый платеж)?**

В бухгалтерском учете пени, штрафы и иные санкции по налогам, сборам и страховым взносам, исчисляемым по единому тарифу, отражаются записями:

Дебет 99 Кредит 68 (69) (по субсчетам)

- начислены пени, штрафы и иные санкции, проценты, перечисляемые в бюджет;

Дебет 68 (69) (по субсчетам) Кредит 68, субсчет «Расчеты по ЕНП»

- начисленные пени, штрафы и иные санкции перенесены на счет расчетов по ЕНП;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по ЕНП» Кредит 51

- сумма санкций перечислена в бюджет в составе ЕНП.

*Ответ подготовила:*

*эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ*

*Цориева Зара*

*Ответ прошел контроль качества*

**ООО на ОСНО (не является агентом) по договору аренды помещения перевыставляет ежемесячно переменную часть (коммунальные**



услуги — за воду и электрическую энергию). Поставщик услуг в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ (признан банкротом) выставил УПД без НДС.

**Имеет ли право ООО на ОСНО перевыставить своим арендаторам стоимость услуг, при этом добавить к сумме поставщика сумму своего уплаченного НДС?**

*Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.*

*Организацией — плательщиком НДС в случае, если арендная плата состоит из постоянной и переменной частей, в налоговую базу в целях исчисления НДС включаются обе составляющие арендной платы. Соответственно, арендатору выставляется счет-фактура на всю сумму арендной платы (включающую постоянную и переменную части), несмотря на то, что поставщик коммунальных услуг в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ выставил УПД без НДС.*

*То есть добавляется не уплаченный поставщику НДС, а начисленный на переменную часть НДС, который в последующем подлежит уплате в бюджет за минусом НДС к вычету.*

*Перевыставить к полученной сумме еще дополнительно свой НДС, уплаченный поставщику, организация не вправе.*

### **Обоснование вывода**

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Арендатор обязан своевременно вносить арендную плату, порядок, условия и сроки внесения которой определяются договором аренды (ст. 606, п. 1 ст. 614 ГК РФ).

Согласно пп. 2, 3 ст. 614 ГК РФ стороны договора аренды могут предусмотреть как твердый размер арендной платы, так и порядок ее расчета, в соответствии с которым размер арендной платы в течение срока аренды может меняться (смотрите также п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 № 66).

Следовательно, арендная плата может быть установлена в виде твердой (постоянной) и переменной частей, определяемых расчетным путем. В частности, формировать переменную часть арендной платы может стоимость ком-

мунальных услуг, потребляемых арендатором (субарендатором). При этом вся сумма арендной платы (как постоянная, так и переменная части) является оплатой услуг арендодателя по предоставлению имущества в аренду (смотрите, например, постановления ФАС Московского округа от 17.02.2010 № КГ-А40/248-10 по делу № А40-18035/09-155-147, от 01.09.2009 № КА-А40/8581-09).

Таким образом, закон допускает различные варианты оформления отношений между арендодателем и арендатором, связанных с возмещением арендодателю стоимости потребленных арендатором (субарендатором) коммунальных ресурсов в ситуации, когда договоры с ресурсоснабжающими организациями заключает арендодатель.

На практике существует несколько способов обеспечения арендатора коммунальными услугами, например:

- арендатор самостоятельно заключает договоры о предоставлении коммунальных услуг с поставщиками услуг (к рассматриваемой ситуации не относится);
- арендатор заключает с арендодателем агентский договор, чтобы последний выступал его представителем перед поставщиками коммунальных услуг (к рассматриваемой ситуации не относится);
- арендатор компенсирует арендодателю стоимость коммунальных услуг отдельным платежом (по отдельному счету) (к рассматриваемой ситуации не относится);
- арендатор компенсирует арендодателю стоимость коммунальных услуг в составе арендной платы (арендная плата состоит из постоянной и переменной частей) (относится к рассматриваемой ситуации).

Операция по предоставлению арендодателем в аренду на территории РФ помещений российским лицам облагается НДС в установленном порядке (подп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 149 НК РФ).

Налоговая база по НДС определяется как стоимость услуг, исчисленная исходя из цен, установленных договором (ст. 105.3, п. 1 ст. 154 НК РФ). Налоговая база по НДС определяется как стоимость услуг, исчисленная исходя из цен, установленных договором (подп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 154 НК РФ, п. 1 письма ФНС России от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@).

Соответственно, арендодатель выставляет арендатору счет-фактуру (п. 3 ст. 168 НК РФ), в котором, вне зависимости от даты расчетов за переменную величину арендной платы, указывает единую стоимость услуги, состоящую из постоянной и переменной величин (заполняя в счете-фактуре либо одну строку с общей суммой, либо две строки с указанием отдельно постоянной и отдельно переменной величин). Такой подход подтверждается письмом Минфина России от 19.09.2006 № 03-06-01-04/175, а также арбитражной практикой (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.07.2008 № А33-13683/2007-Ф02-3147/2008, Девятого ААС от 26.09.2012 № 09АП-25648/12).

Для обоснования суммы переменной части арендной платы арендодатель обычно передает арендатору документы, подтверждающие расчет (справку-расчет, акт о потребленных коммунальных услугах и т.п.), а также копии первичных учетных документов поставщиков коммунальных услуг (счета, счета-фактуры, УПД или иные документы).

При этом арендодатель будет иметь право на применение вычета суммы НДС, предъявленной ему ресурсоснабжающими организациями, при соблюдении условий, предусмотренных ст. 171 и 172 НК РФ (смотрите также разъяснения, приведенные в письме ФНС России от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@).

Таким образом, в случае если арендная плата состоит из постоянной и переменной частей, в налоговую базу в целях исчисления НДС включаются обе составляющие арендной платы. Соответственно, арендатору выставляется счет-фактура на всю сумму арендной платы (включающую постоянную и переменную части), несмотря на то, что поставщик услуг в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ выставил УПД без НДС.

В рассматриваемом случае добавляется не уплаченный поставщику НДС, а начисленный на переменную часть НДС, который в последующем подлежит уплате в бюджет за минусом НДС к вычету. Добавить к указанной сумме дополнительно НДС, уплаченный поставщику, организация не вправе.

*Ответ подготовил: эксперт службы  
Правового консалтинга ГАРАНТ  
Игнатов Дмитрий*

*Ответ прошел контроль качества*

**Заключен контракт, условиями которого предусмотрено предоставление обеспечения гарантийных обязательств. Платежное поручение, подтверждающее поступление суммы обеспечения гарантийных обязательств, поступило после приемки выполненных работ и подписания акта выполненных работ спустя 4 дня. Какая предусмотрена ответственность за несвоевременное предоставление суммы обеспечения гарантийных обязательств? Есть ли основания для взыскания с контрагента в такой ситуации пени либо штрафа?**

*По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.*

*Просрочка предоставления суммы обеспечения гарантийных обязательств по контракту признается основанием для начисления заказчиком штрафа в размере, предусмотренном для нарушения обязательства, не имеющего стоимостного выражения.*

#### **Обоснование позиции**

1. При установлении требования обеспечения гарантийных обязательств в соответствии с ч. 2.2 ст. 96 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 44-ФЗ) в контракт включается обязательное условие о порядке и сроке предоставления контрагентом такого обеспечения (п. 1 ч. 13 ст. 34 этого Закона). При этом в силу общего правила части 7.1 ст. 94 Закона № 44-ФЗ в случае установления заказчиком требования об обеспечении гарантийных обязательств оформление документа о приемке (за исключением отдельного этапа исполнения контракта) поставленного товара, выполненной работы (ее результатов), оказанной услуги осуществляется только после предоставления поставщиком (подрядчиком, исполнителем, далее также — контрагент) такого обеспечения в соответствии с этим Федеральным законом в порядке и в сроки, которые установлены контрактом.

Как таковые правовые последствия непредоставления, несвоевременного представления обеспечения гарантийных обязательств исполнителем перед приемкой исполнения



по контракту Закон № 44-ФЗ не предусматривает. Из положений ч. 7.1 ст. 94 Закона № 44-ФЗ следует лишь, что в отсутствие предусмотренного контрактом обеспечения гарантийных обязательств исполнителем заказчик не должен принимать исполнение по контракту, подписывать акты приемки. В то же время не следует из Закона № 44-ФЗ и то, что подписание заказчиком документа о приемке исполнения по контракту в отсутствие предоставленного обеспечения гарантийных обязательств, предусмотренного контрактом, делает такую приемку ничтожной. Во всяком случае часть 13 ст. 94 Закона № 44-ФЗ, регламентирующая порядок электронной приемки исполнения по контракту, не содержит никаких оговорок на этот счет.

2. В соответствии с ч. 6 ст. 34 Закона № 44-ФЗ заказчик в случае просрочки исполнения и, кроме того, в случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения контрагентом обязательств (в том числе гарантийного обязательства), предусмотренных контрактом, направляет контрагенту требование об уплате неустоек (штрафов, пеней). В силу ч. 7 ст. 34 Закона № 44-ФЗ пеня начисляется за каждый день просрочки исполнения предусмотренного контрактом обязательства, причем, как следует из данной нормы, речь идет об обязательстве, составляющем предмет контракта (то есть об основном обязательстве). В соответствии с ч. 8 ст. 34 Закона № 44-ФЗ за неисполнение или ненадлежащее исполнение контрагентом обязательств, предусмотренных контрактом, за исключением просрочки исполнения обязательств (в том числе гарантийного обязательства), предусмотренных контрактом, устанавливаются штрафы в размере, определяемом в соответствии с Правилами, утвержденными постановлением Правительства РФ от 30.08.2017 № 1042 (далее — Правила). Так, согласно п. 2 Правил размер штрафа, начисляемого контрагенту, устанавливается контрактом в соответствии с пп. 3–8 Правил, за исключением случая, предусмотренного п. 13 Правил. При этом пп. 3–5 Правил устанавливают размеры штрафа в процентном соотношении к цене контракта. Тогда как в п. 6 Правил предусмотрен порядок определения размера штрафа за каждый факт неисполнения или ненадлежащего исполнения

контрагентом обязательства, предусмотренного контрактом, которое не имеет стоимостного выражения (далее — нестоимостное обязательство).

В отсутствие нормативно определенных критериев нестоимостных обязательств вопрос о наличии оснований для предъявления к контрагенту требований об уплате штрафа за их нарушение должен решаться исходя из условий контракта (формулировок обязательств, изложенных в контракте) и существа допущенного нарушения. Так, например, в письме Минфина России от 31.10.2017 № 24-03-07/71731 разъясняется, что штрафы за нарушение нестоимостных обязательств могут быть установлены, например, за пересортицу товара, непредставление в срок, предусмотренный условиями контракта, документов, и т.п. В судебной практике к нарушениям условий контракта, для которых невозможно определить стоимостную оценку, относят, например, непредставление контрагентом заказчику предусмотренных контрактом документов, информации, уведомлений (постановления Девятого ААС от 31.08.2020 № 09АП-33351/20, Восемнадцатого ААС от 25.08.2020 № 18АП-8097/20) и т.п.

Конкретные обязательства, неисполнение либо ненадлежащее исполнение которых влечет взыскание штрафа, могут быть указаны в контракте — это не противоречит требованиям Закона № 44-ФЗ. Более того, в судебной практике сформирована позиция, согласно которой, поскольку штраф устанавливается за неисполнение конкретного обязательства по контракту, из контракта должно четко следовать, за нарушение какого обязательства он установлен (смотрите определение ВС РФ от 01.02.2016 № 304-ЭС15-19279, постановление Пятнадцатого ААС от 13.07.2021 № 15АП-10955/21).

Как видно, законодательство о контрактной системе отделяет просрочку исполнения обязательства от иных нарушений подрядчиком обязательств, а также устанавливает специальную ответственность за нарушение исполнения обязательства, которое не имеет стоимостного выражения.

3. В рассматриваемом случае речь идет о таком обязательстве контрагента, как предоставление суммы обеспечения исполнения

гарантийных обязательств не позднее даты подписания документа о приемке исполнения в срок, предусмотренный контрактом. Здесь следует обратить внимание на правовую природу такого обязательства: оно носит дополнительный (акцессорный) характер, то есть следует судьбе основного обязательства, исполнение которого оно призвано обеспечивать, а именно: гарантийные обязательства качества исполненного по контракту обязательства (того, что является предметом контракта) в предусмотренный контрактом срок. Такое обязательство не является основным (не составляет предмет контракта). Соответственно, просрочка исполнения такого обязательства не может являться основанием для начисления пени в соответствии с ч. 7 ст. 34 Закона № 44-ФЗ. При этом данное обязательство имеет определенные условиями контракта срок и стоимостной размер.

Здесь нельзя не отметить замечание, приведенное в определении СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.12.2018 № 310-ЭС18-13489 по делу № А08-2558/2017, о том, что само по себе то обстоятельство, что ответственность в виде пени применяется лишь к просрочке исполнения основного обязательства по контракту, не подтверждает правомерность взыскания штрафа за просрочку сопутствующего обязательства, имеющего срочный характер. В отдельных случаях суды принципиально допускают возможность начисления пени за просрочку предоставления обеспечения гарантийных обязательств, базой для начисления которых определена сумма такого обеспечения (смотрите постановление Девятнадцатого ААС от 20.02.2021 № 19АП-7445/20, постановление Пятнадцатого ААС от 02.09.2020 № 15АП-11927/20). Однако представленный подход не получил широкого применения.

В актуальных документах судебной практики представлена позиция по вопросу о гражданско-правовой ответственности контрагента за неисполнение обязательств по предоставлению обеспечения гарантийных обязательств в пользу взыскания в такой ситуации именно штрафа за нарушение, не имеющего стоимостного выражения (смотрите постановление АС Восточно-Сибирского округа от 13.07.2022 № Ф02-2178/22 по делу № А33-

24678/2021, постановление Девятого ААС от 23.03.2021 № 09АП-7619/21, оставленного без изменения постановлением АС Московского округа от 20.07.021 № Ф05-10724/19, решения Арбитражного суда Амурской области от 18.09.2023 по делу № А04-6582/2023, Арбитражного суда Тамбовской области от 28.07.2021 по делу № А64-3396/2021, Арбитражного суда Краснодарского края от 02.08.2021 по делу № А32-14062/2021, АС Красноярского края от 15.12.2021 по делу № А33-24678/2021).

Так, в Решении Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.11.2023 по делу № А56-71795/2023 указано, что обязательства поставщика (подрядчика, исполнителя), не имеющие стоимостного выражения, — это все обязательства, которые поставщик (подрядчик, исполнитель) должен исполнить на основании контракта, заключенного в соответствии со ст. 34 Закона № 44-ФЗ, за исключением обязательств по поставке товара (выполнению работ, оказанию услуг) надлежащего качества и в оговоренном контрактом количестве (объеме). Обеспечение исполнения обязательства относится к числу обязательств, не имеющих стоимостного выражения, а является акцессорным к основному обязательству исполнителя (смотрите другое аналогичное решение этого же суда от 19.10.2023 по делу № А56-69594/2023).

В Решении АС Новосибирской области от 21.05.2020 г. по делу № А45-6286/2020 суд признал необоснованным требование о начислении неустойки за просрочку оформления приемки исполнения по контракту, вызванную непредоставлением обеспечения гарантийных обязательств вопреки условиям контракта. В данном решении суд также отметил, что подобное нарушение не может являться основанием для привлечения подрядчика к ответственности за нарушение сроков сдачи работ, поскольку указанные положения касаются уже порядка оформления документов (подписание акта выполненных работ) заказчиком, то есть обязательств заказчика. Само по себе непредоставление в соответствии с ч. 7.1 ст. 94 Закона № 44-ФЗ и условиями контракта обеспечения исполнения гарантийных обязательств ситуации, когда все работы по контракту выполнены контрагентом и приняты заказчиком в полном объеме, не влияет



на факт признания контракта действующим либо исполненным.

4. Нельзя не отметить, что отсутствие в Законе № 44-ФЗ однозначной нормы либо совокупности норм, определяющих последствия невыполнения/просрочки исполнения обязательства по предоставлению обеспечения гарантийных обязательств по контракту, не является упущением законодателя, пробелом закона. Указанное нарушение не соответствует ни одному из названных в чч. 7, 8 ст. 34 Закона № 44-ФЗ виду ответственности по той причине, что правовой механизм обеспечения исполнения указанного обязательства заключается в другом: заказчик в принципе не должен допускать приемки товара, работы или услуги до предоставления контрагентом суммы обеспечения гарантийных обязательств. В такой ситуации должна возникнуть просрочка исполнения основного обязательства по контракту, которая является однозначным основанием для начисления пени по ч. 7 ст. 34 Закона № 44-ФЗ.

Заказчик, принимая исполнение в названной ситуации, своими конклюдентными действиями (п. 3 ст. 438 ГК РФ) согласует нарушение. Однако такая приемка не прекращает обязательство о предоставлении суммы обеспечения исполнения гарантийных обязательств — это обязательство продолжает тре-

бовать исполнения (ст. 309, 310 ГК РФ). Также такая приемка не лишает заказчика права на предъявление требования об уплате штрафа за ненадлежащее исполнение обязательства, не имеющего стоимостного характера, что подтверждает приведенная выше судебная практика.

В заключение напомним, что начисленные поставщику, но не списанные заказчиком суммы неустоек (штрафов, пеней) в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств, предусмотренных контрактом, подлежат списанию в случаях и порядке, которые установлены Правительством РФ. Соответствующие Правила утверждены постановлением Правительства РФ от 04.07.2018 № 783. Положения этого документа применяются и к неустойкам, начисленным за несвоевременное предоставление обеспечения исполнения гарантийного обязательства (смотрите Решение Арбитражного суда Амурской области от 10.03.2023 по делу № А04-9111/2022).

*Ответ подготовила:  
эксперт службы  
Правового консалтинга ГАРАНТ  
Чашина Татьяна*

*Ответ прошел контроль качества*