

Раздел II. Особенности отраслевого налогообложения и учета

В рубрике «Особенности отраслевого налогообложения и учета» размещаются материалы, посвященные анализу и рассмотрению вопросов налогообложения и учета, которые характерны только для определенных отраслей экономики. Это рубрика о налоговой и учетной специфике, которая объективно присутствует в каждой сфере хозяйствования.

Васильева Евгения Григорьевна

старший преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин Северо-Кавказского филиала Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (г. Краснодар), кандидат юридических наук,
г. Краснодар
Email: vasileva_e80@mail.ru

О налогообложении предпринимательской деятельности по реализации товаров по образцам и каталогам в пределах объектов стационарной торговой сети: позиция Минфина России и правоприменительной практики

Аннотация: В статье на основе сравнительно-правового анализа рассмотрены вопросы налогообложения предпринимательской деятельности по реализации товаров по образцам и каталогам в пределах объектов стационарной торговой сети. Сделан вывод о применении ЕНВД в отношении розничной торговли при реализации товаров по образцам и каталогам с учетом позиции Минфина России и сложившейся судебной арбитражной практики. Автором определен правовой статус писем Министерства финансов России. Проведен анализ законодательства, его разъяснений, арбитражной практики и дана оценка последствиям применения ЕНВД с учетом положений и особенностей, установленных главой 26.2 НК РФ.

Ключевые слова: письма Минфина России; реализация товаров по образцам и каталогам; объекты стационарной торговой сети; торговля по образцам, вне пределов стационарной торговой сети; нестационарная торговая сеть; объект торговли.

Annotation: In article on the basis of comparative legal analysis considers the issues of taxation of entrepreneurial activity on the sale of goods by sample and directories within the stationary trade network objects. The conclusion about the use of imputed income in respect of the retail trade in the sale of goods on samples and catalogs from the perspective of the Ministry of Finance of Russia and the current judicial and arbitration practice. The author defines the legal status of the letters of the Ministry of Finance of Russia. The analysis of the legislation, its explanations, arbitration practice and assess the implications of ENVD subject to the provisions and features established in Chapter 26.2 of the tax code.

Keywords: *letter of the Russian Ministry of Finance; sales of goods on samples and catalogues; the stationary trade network objects; trading on samples outside the stationary trade network; non-stationary trading network; the object of trade.*

Правовой статус писем Министерства финансов России

Как правило, письма Министерства финансов России (далее – Минфин России) о разъяснении налогового законодательства исходят от Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России.

В письме Минфина России от 7 августа 2007 № 03-02-07/2-138 была отражена позиция по применению ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), согласно которой (со ссылкой на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 16 января 2007 № 12547/06) признано, что письма Минфина России не отвечают критериям нормативного правового акта, а потому не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц.¹ С учетом позиции ВАС РФ Минфин России в письме от 7 августа 2007 № 03-02-07/2-138 разъяснил, что такие письменные разъяснения не обязательны (имеют информационно-разъяснительный характер) для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами.²

В последующем ВАС РФ (определение от 15.06.2009 № 7202/09, постановление Президиума от 30.11.2010 № 4350/10)³ неоднократно выражает позицию о том, что письма Минфина России – официальные разъяснения.

Обратимся к законодателю. В соответствии с п. 1 ст. 34.2 НК РФ в ред. от 16.11.2011⁴ Минфин России дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, иным субъектам налоговых правоотношений по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение им письменных разъяснений данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции с учетом правил и порядка описанного в НК РФ.

С учетом п.п. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Следовательно, Минфину России в соответствии с НК РФ предоставлены полномочия по разъяснению законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Следует отметить п. 1 ст. 4 НК РФ, который предоставляет право федеральным органам исполнительной власти (перечень закреплен ст. 4 НК РФ), исполнительным органам местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, в пределах своей компетенции издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. С учетом указа Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»⁵ в ред. 22.06.2010 одним из таких федеральных

1 ИПС Консультант плюс.

2 Там же.

3 Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).

4 СЗ РФ. 2011. № 47. Ст. 6611.

5 ИПС Консультант плюс.

органов исполнительной власти является Минфин России, которому переданы функции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (преобразованного в Федеральную налоговую службу – п. 15 данного указа) по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности и ведению разъяснительной работы по законодательству РФ о налогах и сборах.

В соответствии с п. п. 5.1 и 5.2 Регламента Министерства финансов Российской Федерации (Приказ Минфина России от 15 июня 2012 № 82н, с изменениями и дополнениями от 28 января, 29 ноября 2013)¹ Министерство принимает нормативные правовые акты по вопросам установленной сферы деятельности Министерства и федеральных органов исполнительной власти, находящихся в ведении Министерства, за исключением вопросов, правовое регулирование которых в соответствии с Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства осуществляется исключительно федеральными конституционными законами, федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации и Правительства. Нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций или имеющие межведомственный характер, подлежат государственной регистрации, опубликованию и вступают в силу в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (п. 5.1. Регламента). Нормативные правовые акты издаются Министерством в форме приказа или ином установленном федеральным законодательством виде в соответствии с правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждаемых Правительством Российской Федерации (пункт 5.2. Регламента).

Указанные нормативные правовые акты издаются Минфином России в форме приказа или ином установленном федеральным законодательством виде в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (далее – Правила), утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 № 1009 в ред. от 17.02.2014.²

Пунктом 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации установлено, что издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается. Согласно п. 2 Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Приказом Минюста России от 04.05.2007 № 88 (в ред. от 26.05.2009) *нормативный правовой акт – это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм.* В свою очередь, под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение.³

В письме департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 сентября 2009 № 03-07-11/222⁴ сообщалось, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководству

1 ИПС Консультант плюс.

2 Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации». СЗ РФ. 1997. № 33. Ст. 3895; СЗ РФ. 2014. № 8. Ст. 816.

3 ИПС Консультант плюс.

4 Там же.

ваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

С учетом позиции, выраженной в письме Минфина России «О формировании единой правоприменительной практики» от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571,¹ при наступлении случаев не согласования письменных разъяснений Минфина России с позициями ВАС РФ и Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ) приоритет отдан судам. Следовательно, письменные разъяснения Минфина России можно признать ненормативным правовым актом. Определение ненормативного (индивидуального) акта ранее было дано в постановлении Пленума ВС РФ от 27 апреля 1993 № 5 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону» (утратило силу в связи с изданием постановления Пленума ВС РФ от 20.01.2003 № 2). В пункте 2, в ред. постановления Пленума ВС РФ от 25.05.2000 № 19 данного постановления разъяснялось о том, что правовые акты могут иметь нормативный и индивидуальный характер. Под правовым актом индивидуального характера понимался акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц. Таким образом, правовой статус писем Министерства финансов России сводится к следующему. Минфин России вправе давать официальные письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Письма Минфина России не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену норм права, не являются нормативными правовыми актами, а также не подлежат подготовке и регистрации в соответствии с Правилами, установленными постановлением Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 № 1009.² Вместе с тем, в арбитражной практике имелись случаи, когда ненормативные письма Минфина России, размещенные в базах данных, являлись решающим аргументом при разрешении налогового спора в пользу налогоплательщика (например, определение ВАС РФ от 15 июня 2009 г. № ВАС-7202/09- оставлено в силе решение суда в пользу налогоплательщика).³

С учетом изложенного прослеживается тенденция о том, что если письма Минфина России противоречат арбитражной практике, суды их не учитывают, а в том случае если письма Минфина России не противоречат толкованию НК РФ, суды принимают их в качестве аргумента при налоговом споре. В случае, когда письма Минфина России противоречат друг другу, суды зачастую применяют п. 7 ст. 3 НК РФ и толкуют все противоречия в пользу налогоплательщика (иных лиц). Проведенный анализ писем Минфина России показал, что достаточно часто они входят в противоречие с трактовкой норм НК РФ, в том числе данной арбитражными судами.

О налогообложении предпринимательской деятельности по реализации товаров по образцам и каталогам в пределах объектов стационарной торговой сети: позиция Минфина России

Согласно ст. 346.27 НК РФ розничная торговля – это предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.⁴

1 ИПС Консультант плюс.

2 Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 №1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации». СЗ РФ. 1997. № 33. Ст. 3895; СЗ РФ. 2014. № 8. Ст. 816.

3 ИПС Консультант плюс.

4 НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. в ред. Федерального закона от 29.12.2014 № 477-ФЗ) // <http://www.pravo.gov.ru> (28.01.2015).

В НК РФ не разъясняется, что следует понимать под торговлей по образцам и каталогам. В связи с этим необходимо обратиться к гражданскому законодательству.

В силу п.1 ст. 497 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) договор розничной купли-продажи может быть заключен на основании ознакомления покупателя с образцом товара, предложенным продавцом и выставленным в месте продажи товаров (продажа товара по образцам).¹ Следовательно, согласно ГК РФ продажа товаров по образцам относится к розничной торговле. Согласно п. 2 постановления Правительства РФ от 21.07.1997 № 918 «Об утверждении Правил продажи товаров по образцам» в ред. от 04.10.2012 (далее – Правила) продажа товаров по образцам это продажа товаров по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с образцом товара, предложенным продавцом и выставленным в месте продажи товара.² При этом выбранные покупателем товары после ознакомления с образцами или каталогами доставляются в указанное покупателем место, если иное не предусмотрено договором (пункт 3 Правил). То есть, как правило, товар, выбранный по образцам, не реализуется в месте, где они выставляются.

Анализ положений ст. 346.27 НК РФ свидетельствует о наличии исключений из общих положений. Так, не относится к розничной торговле для целей единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) не любая реализация товаров по образцам и каталогам, а только та реализация товаров по образцам и каталогам, которая осуществляется вне (пределов, границ, площадей) стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок) (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети.

Минфин России в письме от 23.01.2012 № 03-11-06/3/2 указал следующее. Согласно статье 346.27 НК РФ к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится, в частности, реализация товаров по образцам и каталогам, осуществляемая вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок) (посылочная торговля).³

Таким образом, законодатель не вынес за рамки признания розницей для целей ЕНВД торговлю по образцам и каталогам, которая производится на (территории, площади) объектов стационарной торговой сети. Он отделил от признания розницей для целей ЕНВД лишь ту торговлю по образцам, которая производится вне пределов стационарной торговли. Поскольку, если бы это было не так, то тогда потенциально любая торговля товарами (например, электроникой и бытовой техникой) не относилась бы к розничной торговле для целей ЕНВД. Так как, покупая любой товар, покупатель сначала выбирает его именно по образцам, представленным на витрине (торговом зале), а в последующем продает покупателю не тот товар, который он видел на витрине (как правило), а такой же точно, который принесли ему со склада.

Следовательно, законодатель, говоря о том, что к рознице для целей ЕНВД не относится реализация товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети имел в виду торговлю по образцам и каталогам, осуществляемую именно вне (пределов, границ, площадей) стационарной торговой сети, т.е. за пределами стационарной торговой сети.

Таким образом, из толкования норм усматривается, что торговля по образцам товаров и каталогам, осуществляемая в пределах объектов стационарной торговой сети относится к розничной торговле для целей ЕНВД. Стационарная торговля может вестись в помещении, имеющем или не имеющем торговый зал. Стационарная

1 ГК РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 31.12.2014) // ИПС Консультант плюс.

2 ИПС Консультант плюс.

3 Там же.

торговая сеть, не имеющая торговых залов, – это торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов (ст. 346.27 НК РФ). В статье 346.27 НК РФ приводятся примеры подобных объектов, но их список не является закрытым, так же, как и не исчерпывающий список примеров торговых мест.

Как следует из письма Минфина России от 21.09.2012 года № 03-11-11/282, указывающего на положения статьи 346.27 НК РФ к стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, относится торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты.¹

Таким образом, реализация товаров по образцам и каталогам по договорам розничной купли-продажи через объекты стационарной торговой сети признается розничной торговлей, в отношении которой может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

О налогообложении предпринимательской деятельности по реализации товаров по образцам и каталогам в пределах объектов стационарной торговой сети: позиция правоприменительной практики

ВАС РФ в постановлении от 28.02.2012 № 14139/11 по делу № А72-8306/2010 принял попытку сделать чрезмерно обобщенные выводы в отношении неправомочности применения ЕНВД.² В удовлетворении требований предпринимателю отказано, поскольку к деятельности по продаже товаров, осуществляемой в офисном помещении, не подлежит применению специальный налоговый режим в виде ЕНВД. Суд, не рассмотрев в полном объеме имеющиеся документы, отказал предпринимателю в применении ЕНВД ввиду того, что его объект торговли не является объектом стационарной торговой сети. Суд не счел нужным проверить соответствие этого объекта другим критериям, позволяющим осуществлять розничную торговлю и уплачивать ЕНВД.

Обращаясь к тексту ст. 346.27 НК РФ в целях уплаты ЕНВД розничной торговлей признается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. Она может осуществляться через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м (пп. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Эти два вида торговых объектов (с учетом положений ст. 346.27 НК РФ) организуются для ведения торговли в зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей, и на этом основании относятся к стационарной торговой сети, имеющей торговые залы. Необходимо учесть, что в соответствии с пп. 7 п. 2 ст. 346.26 НК РФ розничная торговля, переводимая на уплату

1 ИПС ГАРАНТ.

2 Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).

ЕНВД, может также осуществляться через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и через объекты нестационарной торговой сети.

Таким образом, можно ли однозначно утверждать, что налогоплательщик не вправе перейти на уплату ЕНВД, если: он арендует нежилое помещение; в помещении установлена контрольно-кассовая техника и оборудовано рабочее место кассира-операциониста; в помещении выставлены на продажу товары, оснащенные ценниками с наименованием товара и ценой, а также каталоги с образцами лент и запчастей для них; оплата товара и передача его покупателям производятся непосредственно в этом же помещении, является спорным. По сути, такой способ торговли ничем не отличается от торговли через магазин. Видится, что определённую роль при рассмотрении дела сыграло то обстоятельство, что согласно договору аренды нежилое помещение использовалось под офис. Из экспликации плана строения следует, что арендуемый предпринимателем офис находится в не предназначенном для торговли административном здании, в котором расположены служебные помещения. Возможно, поскольку выводы кассационной инстанции, оспаривались в первую очередь именно на этом (постановление ФАС ПО от 25.08.2011 № А72-8306/2010 (далее – постановление ФАС ПО)),¹ поддержавший их Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ) также подчеркнул факт статуса помещения как офисного, просто констатируя, что такое помещение не может классифицироваться как объект стационарной торговой сети. Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.02.2011 по делу № 12364/10.

Более сильный аргумент, приведенный в постановлении ФАС ПО – указание на то, что предприниматель осуществляет торговлю по образцам и каталогам. Законодатель, определяя розничную торговлю в целях уплаты ЕНВД в ст. 346.27 НК РФ, указал, что не относится к розничной торговле именно продажа товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети. Поэтому предприниматель поторопился, согласившись с тем, что он занимается таким видом торговли (поскольку его можно подвергнуть сомнению). Так, ссылка в постановлении ФАС ПО на постановление Президиума ВАС РФ от 15.02.2011 № 12364/10,² несостоятельна ввиду следующего. В описанном выше случае судьи рассмотрели принципиально иную ситуацию. В ней налогоплательщик демонстрировал образцы товаров и принимал оплату в одном помещении, а отпускал товар в другом месте (со склада), в котором и происходило исполнение договора розничной купли-продажи. В рассматриваемом случае весь процесс торговли с начала и до конца происходил в одном помещении. Судьи ФАС ПО отметили, что в помещении отсутствовали реализуемые запчасти к основным видам товаров предпринимателя,³ но умолчали, что вся готовая продукция, в том числе запчасти, реализовывалась в том же помещении.

Таким образом, выводы суда и ссылка на постановление Президиума ВАС РФ от 15.02.2011 № 12364/10, в отношении арендуемого имущества (стационарной торговой сети) и вида занимаемой деятельности, являются несостоятельными ввиду следующего. Такое утверждение не соответствует определению стационарной торговой сети, приведенном в ст. 346.27 НК РФ: стационарная торговая сеть – торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям. Т.е. тем самым законодатель сказал, что любое помещение, здание, строение, сооружение, расположенное в предназначенных (предназначенных именно продавцом) и (или) используемых (используемых именно продавцом) для ведения торговли здании-

1 Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).

2 Там же.

3 Там же.

ях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям, является объектом стационарной торговой сети. И наличие определенного офисного имущества (рабочих мест и т.п.) в предназначенном (продавцом) и (или) используемом (продавцом) для ведения торговли помещении (здании, строении, сооружении) не может являться безусловным основанием для утверждения, что такой объект торговли (с частично офисным назначением) не может являться объектом стационарной торговой сети. Однозначного и четкого ответа о том, как трактуется торговля в офисе, в законодательстве отсутствует.

Таким образом, арендуемое нежилое помещение с учетом правоустанавливающих документов может использоваться под торговое и подсобное помещение. Согласно главе 26.3 НК РФ, нестационарная торговая сеть – это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети. Необходимо учитывать, что в соответствии с п.7 ст.3 НК РФ, любые неясности, противоречия и разночтения в налоговом законодательстве РФ должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Подводя итоги, анализируя мнения Минфина России и судебную практику, следует отметить, что вопрос неоднозначный. Вместе с тем, в целях применения главы 26.2 НК РФ демонстрация продукции, реализация товаров по образцам и каталогам не является безусловным основанием для невозможности применения ЕНВД, а также вполне допустимо ее расценивать как розничную торговлю через объект стационарной торговой сети. Если торговля по образцам и каталогам ведется через объекты стационарной сети, у налогоплательщика есть шанс остаться плательщиком ЕНВД (при соблюдении определенных условий применения данного специального налогового режима).

Библиографический список

1. ГК РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. Федерального закона от 31.12.2014 №512-ФЗ) // ИПС Консультант плюс.
2. НК РФ (часть первая) от 31.07. 1998 № 146-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29.12.2014 № 462-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.
3. НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29.12.2014 №477-ФЗ) // <http://www.pravo.gov.ru> (28.01.2015)
4. Постановление Правительства РФ от 21.07.1997 № 918 «Об утверждении Правил продажи товаров по образцам» в ред. от 04.10.2012// ИПС Консультант плюс.
5. Постановление Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // СЗ РФ. 1997. № 33. ст. 3895; СЗ РФ. 2014. № 8. ст. 816.
6. Указ Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // ИПС Консультант плюс.
7. Приказ Минюста РФ от 04.05.2007 № 88 «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» (в ред. от 26.05.2009) // ИПС Консультант плюс.
8. Приказ Минфина РФ от 15.06.2012 № 82н «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями от 28 января, 29 ноября 2013// ИПС Консультант плюс.
9. Письмо Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 // ИПС Консультант плюс.

10. Письмо Минфина России от 11.09.2009 № 03-07-11/222 // ИПС Консультант плюс.
11. Письмо Минфина России от 23.01.2012 № 03-11-06/3/2// ИПС Консультант плюс.
12. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 21.09.2012 № 03-11-11/282 «О применении системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности в отношении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли» // ИПС ГАРАНТ.
13. Письмо Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики» // ИПС Консультант плюс.
14. Определение ВАС РФ от 15.06.2009 № 7202/09; постановление Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 № 4350/10 // Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).
15. Определение ВАС РФ от 15.06.2009 № ВАС-7202/09// ИПС Консультант плюс.
16. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.02.2011 № 12364/10// Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).
17. Постановление ФАС ПО от 25.08.2011 № А72-8306/2010// Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).
18. Постановление ВАС РФ от 28.02.2012 № 14139/11 по делу № А72-8306/2010 // Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru> (28.01.2015).