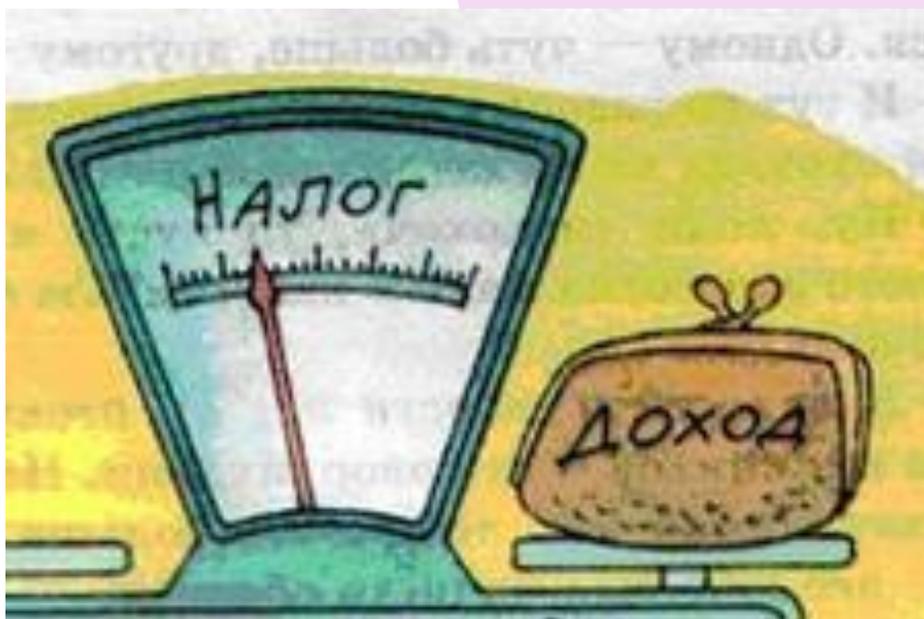


# Налогообложение крестьянских (фермерских) хозяйств

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ КФХ

2025



# Системы налогообложения, применимые для КФХ

Формы КФХ	Общая система налогообложения	Упрощённая система налогообложения	Единый сельскохозяйственный налог	Патентная система налогообложения	Единый налог на профессиональный доход
Без статуса ЮЛ					
В статусе ЮЛ					

# Сроки подачи заявления для перехода на специальный режим

- УСН, ЕСХН – не позднее 31 декабря года, предшествующего применению соответствующего режима (для вновь созданных – не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учёт в налоговом органе)

Если не подано заявление о переходе на специальный режим, применяется общая система налогообложения!



# Общая система налогообложения (налог на прибыль) – предполагает уплату



Налога на добавленную стоимость

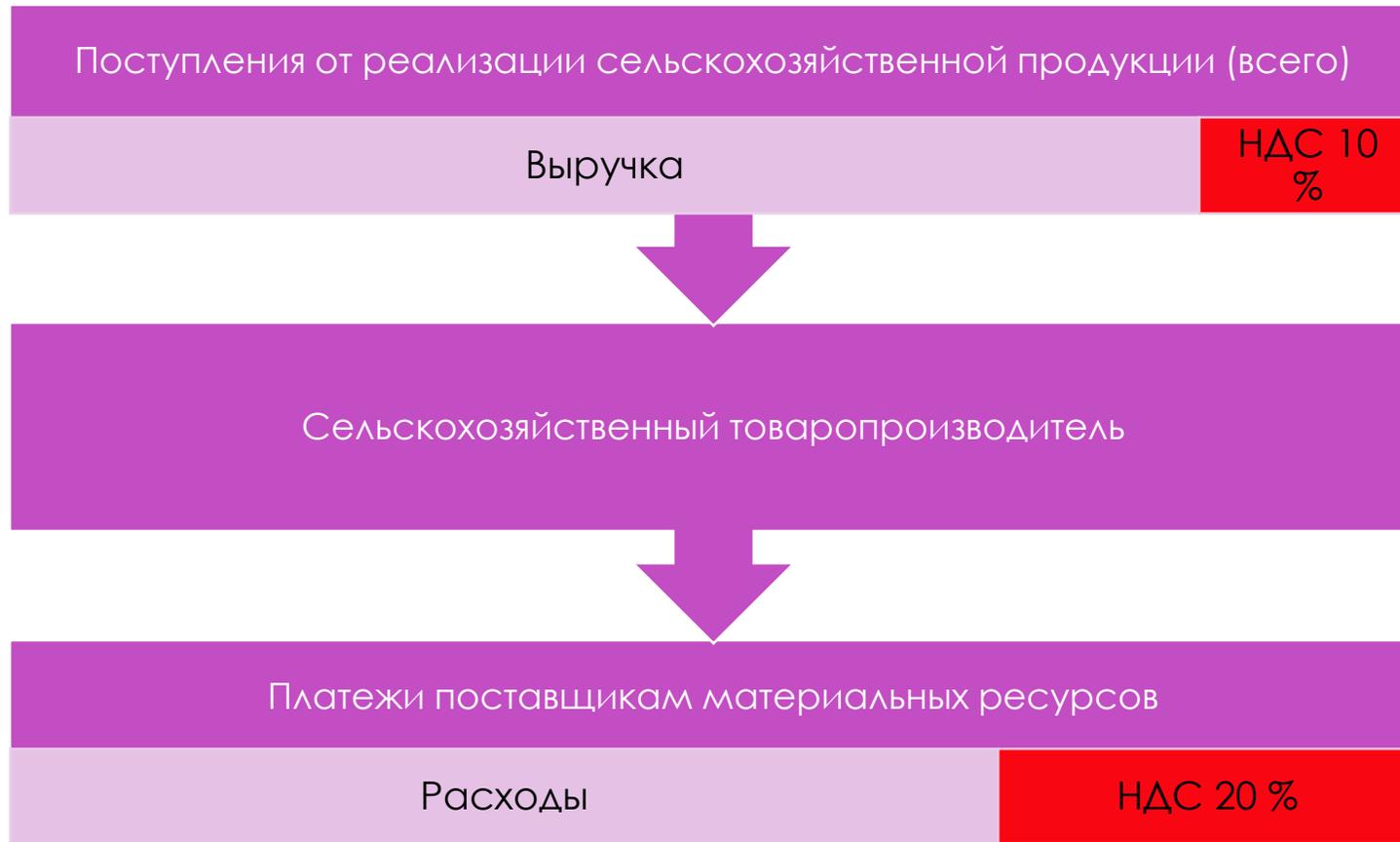


Налога на прибыль (для КФХ-юрлиц)  
/ НДФЛ для КФХ без статуса юрлица



Налога на имущество

# Налог на добавленную стоимость в сельскохозяйственном производстве



В соответствии с пп. 1) ч. 2 ст. 164 Налогового Кодекса РФ налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов облагаются продовольственные товары по списку, содержащемуся в данном подпункте

# Налог на прибыль уплачивают только юридические лица



- В соответствии с нормой ч. 1.3 ст. 284 Налогового Кодекса РФ, «Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 ... Кодекса ..., налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками **собственной сельскохозяйственной продукции**, устанавливается в размере 0 процентов»;
- (доходы от иных видов деятельности облагаются по ставке 20 процентов)

## Глава КФХ без статуса юридического лица уплачивает вместо налога на прибыль НДФЛ (по ставке 13 %)

Налоговый Кодекс РФ, ст. 217:

Не подлежат налогообложению  
(освобождаются от налогообложения)  
следующие виды доходов физических лиц: ...

14) доходы членов крестьянского  
(фермерского) хозяйства, получаемые в этом  
хозяйстве от производства и реализации  
сельскохозяйственной продукции, а также от  
производства сельскохозяйственной продукции,  
ее переработки и реализации, - в течение пяти  
лет, считая с года регистрации указанного  
хозяйства.

Настоящая норма применяется к доходам тех  
членов крестьянского (фермерского) хозяйства,  
в отношении которых такая норма ранее не  
применялась;

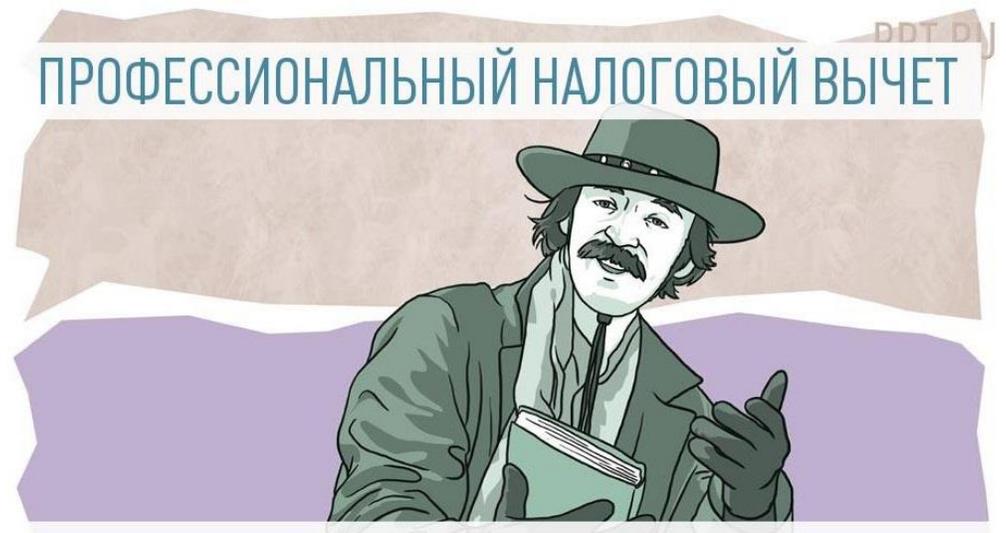


## *Налоговая база КФХ без статуса юрлица для целей НДФЛ*

Расходы по производственной деятельности имеют статус «профессиональных налоговых вычетов» (НК, ст. 221, ч. 1),

Право главы КФХ на вычеты следует из ч. 1 и ч. 7 ст. 227,

Объём вычетов исчисляется самостоятельно и подтверждается документально (в противном случае признаётся в размере 20 процентов дохода)



# *Налогообложение имущества КФХ*

КФХ – юридические лица  
уплачивают налог на  
имущество организаций

КФХ без статуса  
юридического лица  
уплачивают налог на  
имущество физических  
лиц



# *Налог на имущество зависит от статуса КФХ*

## **Налог на имущество организаций Глава 30 НК РФ**

- Объект налогообложения – недвижимое имущество (кроме земельных участков),
- Ставка налога не может превышать 2,2 процента

## **Налог на имущество физических лиц Глава 32 НК РФ**

- Налоговая база определяется, исходя из кадастровой стоимости,
- Налоговые ставки 0,1 – 2 процента

# Упрощённая система налогообложения (НК РФ, ч. 2 ст. 346.11)

Исключает исчисление и уплату:

- Налога на прибыль / НДФЛ,
- Налога на имущество

(Заменяются единым налогом в связи с применением УСН)



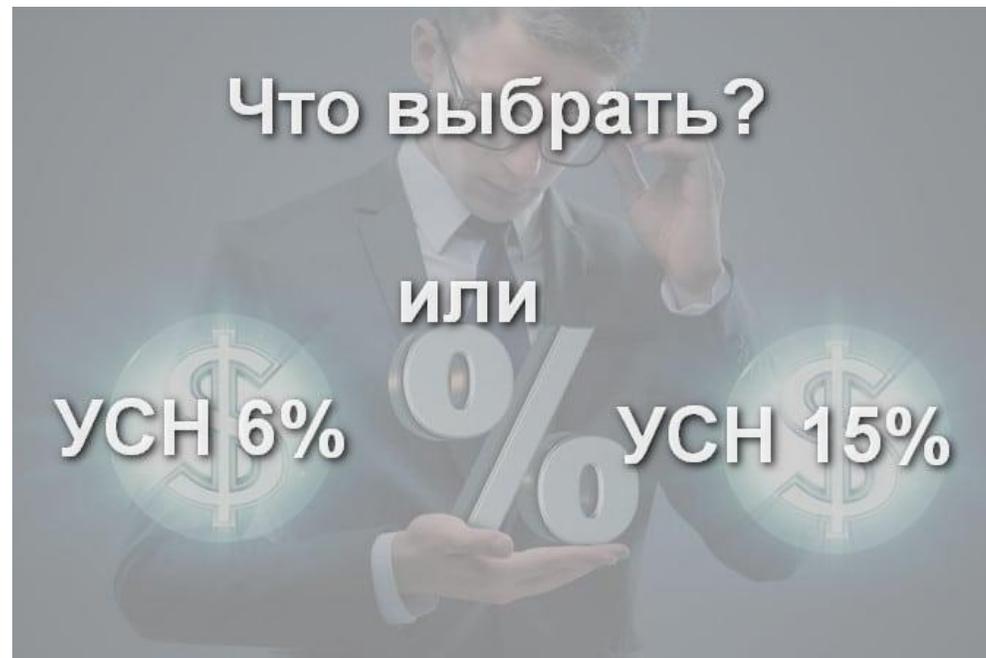
## Ограничения по применению УСН (ст. 346.12)

- За 9 месяцев года перехода на УСН доходы не превысили 337,5 млн. руб.,
- Число работников не превышает 130 человек,
- Остаточная стоимость основных средств не превышает 200 млн. руб.



## Объекты налогообложения при упрощённой системе налогообложения

- Доходы: ставка 6 процентов (в соответствии с ч. 1 ст. 346.20 НК РФ, «Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.»),
- Доходы, уменьшенные на величину расходов: 15 процентов (в соответствии с ч. 2 ст. 346.20 НК РФ, «Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.»).



# УСН и налог на добавленную стоимость

- В общем случае плательщик УСН не является плательщиком НДС



- Обязанность по уплате налога на добавленную стоимость возникнет только после превышения суммы доходов 60 млн руб. в течение одного налогового периода по УСН (т.е. года)

# *Доходы плательщика УСН не превышают 60 млн. руб. за год*

- От освобождения от исчисления и уплаты НДС отказаться нельзя,
- Заявление об освобождении от обязанностей по исчислению и уплате НДС не подаётся,
- НДС, уплаченный в цене приобретений (при системе «доходы, уменьшенные на величину расходов»), включается в состав расходов,
- Плательщики УСН, освобождённые от исчисления и уплаты НДС, не выставляют счета-фактуры «без НДС», декларацию по НДС не подают (362-ФЗ),
- Плательщики УСН обязаны вести книгу продаж для контроля непревышения доходов над уровнем 60 млн. руб. (не путать с книгой учёта доходов и расходов)

# *Плательщик УСН, обязанный уплачивать НДС, может выбрать одну из двух стратегий*

## **С применением налоговых вычетов**

Применяются общие налоговые ставки, в частности:

- 10 процентов по реализации продовольственных товаров,
- 20 процентов – в случаях, когда не предусмотрены специальные налоговые ставки

## **Без применения налоговых вычетов**

Применяются ставки:

- 5 процентов – с 1 числа месяца, перед которым реализация достигла 60 млн. руб. и до достижения реализации в течение одного года 250 млн. руб.,
- 7 процентов – с 1 числа месяца, перед которым реализация достигла 250 млн. руб. (но до достижения суммы реализации 450 млн. руб.)

# *Общие правила применения НДС при УСН*

- Необходимо выставлять счета-фактуры, вести книгу продаж и книгу покупок, а также сдавать декларацию по НДС,
- УСН исчисляется «по оплате», НДС – «по отгрузке» («получению аванса»),
- Выбор ставки по НДС фиксируется в налоговой декларации, заявления и уведомления подавать не нужно,
- В общем случае добровольный переход на другую ставку возможен не чаще одного раза в три года.

# Принудительные изменения ставки НДС

Исходная ситуация	Возможные решения
Годовой доход < 60 млн. руб.	Освобождение о НДС
Доход свыше 60 млн. руб., но до 250 млн. руб.	Выбор ставки 5 или 7 % (без вычетов) или 20 % (с вычетами)
Доход выше 250 млн. руб.	Выбор ставки 7 % (без вычетов) или 20 % (с вычетами)

# Добровольные изменения ставки НДС

Исходная ситуация	Возможные решения
При любом доходе свыше 60 млн. руб. применяется ставка 20 %	Через 3 года после начала применения ставки можно перейти на 7 % (или 5 %, если доходы меньше 250 млн. руб.)
При доходе свыше 250 млн. руб. применяется ставка 7 %	Через 3 года после начала применения ставки можно перейти на 20 %
При доходе свыше от 60 до 250 млн. руб. применяется ставка 7 %	Через 3 года после начала применения ставки можно перейти на 5 % или 20 %

## *Единый сельскохозяйствен ный налог (НК РФ, ч. 3 ст. 346.1)*

Исключает исчисление и  
уплату:

- Налога на прибыль /  
НДФЛ,
- Налога на имущество  
(задействованного в  
сельскохозяйственном  
производстве),

(Заменяются единым  
налогом в связи с  
применением ЕСНХ)



# Критерий возможности перехода на ЕСХН (ст. 346.2 НК РФ)

2. В целях настоящей главы сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от оказания сельскохозяйственным товаропроизводителям услуг, указанных в подпункте 2 настоящего пункта, составляет не менее 70 процентов;

2) организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям, признаваемым таковыми в целях настоящей главы, которые относятся ... к вспомогательной деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции, в том числе:

услуги в области растениеводства...;

услуги в области животноводства...

# Объект налогообложения

- Доходы, уменьшенные на величину расходов
- Ставка налога 6 процентов



# *ЕСХН и налог на добавленную стоимость*

- В общем случае плательщик ЕСХН является плательщиком НДС

- С 2019 г. плательщики ЕСХН вправе подать заявление об освобождении от исчисления и уплаты НДС (ст. 145 НК РФ) – отказаться в дальнейшем от данного права невозможно



**ЕСХН в 2019 году:  
изменения  
относительно НДС**

# Освобождение плательщика ЕСХН от исчисления и уплаты НДС

Сумма доходов за предшествующий налоговый период не превышала:

- 90 миллионов рублей за 2019 год,
- 80 миллионов рублей за 2020 год,
- 70 миллионов рублей за 2021 год,
- 60 миллионов рублей за 2022 год и последующие годы.

- Уведомление в ИФНС подаётся не позднее 20 числа месяца, начиная с которого используется право на освобождение.



*Патентная система  
налогообложения  
(только для ИП и КФХ  
без юридического  
лица)*

Применение ПСН  
освобождает от  
уплаты:

- НДС,
- НДФЛ,
- Налога на  
имущество.



## *Условия применения ПСН*

- Патентная система налогообложения применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, установленных ст. 346.43 Налогового Кодекса,
- С начала календарного года доходы от реализации не превысили 60 млн. руб.,
- Средняя численность наёмных работников не превышает 15 человек.

# *Новые виды деятельности, допускающие применение ПСН, с 01.01.2021 г.*

Патентная система налогообложения применяется в отношении видов предпринимательской деятельности

- 54) растениеводство, услуги в области растениеводства;
- 56) рыболовство и рыбоводство, рыболовство любительское и спортивное;
- 64) животноводство, услуги в области животноводства...





# Объект налогообложения ПСН

Объект налогообложения – потенциально возможный доход, устанавливаемый законом субъекта РФ,

Ставка налога – 6 процентов от потенциально возможного дохода

В Чувашской Республике потенциально возможный доход (без наёмных работников):

- растениеводство – 190 000 руб. в год,
- животноводство – 568 000 руб. в год

*С 01 января 2019 г.  
Налоговое  
законодательство  
дополнено новой  
системой  
налогообложения*

**ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД**





## *Нормативная база*

Федеральный закон "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" от 27.11.2018 г. № 422-ФЗ



## *Налогоплательщики единого налога на профессиональный доход*

- Физические лица (в т.ч. ИП), не имеющие работодателя и наёмных работников,
- Доходы не превышают 2,4 млн. руб. в год,
- Не применяющие иные системы налогообложения

# Главные характеристики единого налога на профессиональный доход

- Налоговая база – доходы,
- Ставки: 4 % по доходам, полученным от физических лиц, 6 % - по доходам от юридических лиц,
- Налоговая декларация – не требуется, доходы декларируются через мобильное приложение (или кредитную организацию),
- Уплата налога ежемесячная (возможен вариант использования мобильного приложения ИФНС),
- Не предполагает уплаты страховых взносов и не формирует пенсионный стаж главы КФХ (422-ФЗ, ст. 2, п. 11)

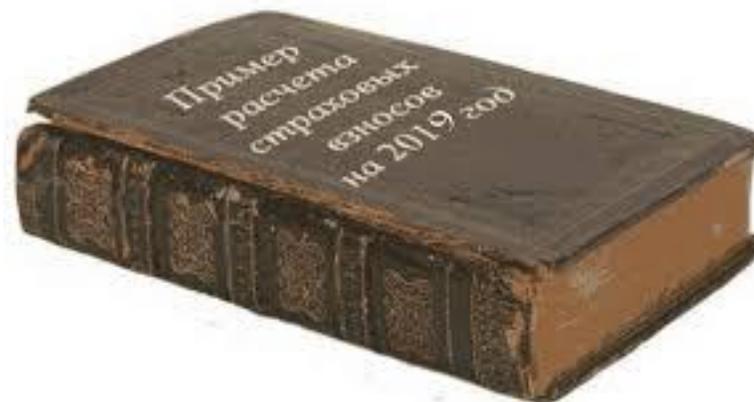
# Страховые взносы, уплачиваемые КФХ

## Как работодателями

Объект обложения страховыми взносами – вознаграждения физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам

Как плательщиками, не производящими выплат физическим лицам

Объект обложения – наличие членов КФХ (включая главу КФХ)



# Страховые взносы, которые КФХ уплачивает как работодатель

Вид страховых взносов	Тариф, %
В Единый социальный фонд	30
От несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	В зависимости от класса профессионального риска (0,2 – 8,5)

# Взносы в фиксированном размере за членов КФХ (НК РФ, ст. 430, часть 2)

Вид страховых взносов	Сумма за каждого члена КФХ за			
	2022 год (рублей)	2023 год (рублей)	2024 год (рублей)	2025 год (рублей)
На обязательное пенсионное страхование	34 445	Х	Х	Х
На обязательное медицинское страхование	8 766	Х	Х	Х
На обязательное пенсионное страхование, на обязательное медицинское страхование	Х	45 842	49 500	53 658

Фиксированные страховые взносы уплачиваются вне зависимости от суммы полученного КФХ дохода

Примечание: для ИП предусмотрены «дополнительные фиксированные взносы» с суммы дохода, превышающей 300 тыс. руб. – в размере 1 % дохода (до достижения суммы страховых взносов 300 888 руб.)

# Что понимать под «оптимальной системой налогообложения»?

## «Неправильные» критерии

- Минимум усилий по ведению налогового учёта,
- «Как посоветовал бухгалтер на аутсорсинге»

## «Правильный» критерий

«максимум остатка средств в распоряжении КФХ после исполнения обязательств перед бюджетом»

# Развилка № 1

## Системы налогообложения без НДС

- Если покупатели продукции не применяют НДС,
- Если КФХ не имеет существенных затрат, содержащих НДС

## Системы налогообложения с НДС

Если покупатели продукции применяют НДС,

**И**

КФХ имеет существенные затраты, содержащие НДС

## Развилка № 2.1 «Выбор оптимальной системы налогообложения без НДС – юрлица с 1 членом без наёмных работников»

Параметры КФХ	УСН «доходы»	УСН «доходы – расходы»	ЕСХН
Доходы	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.
Расходы	950 000 руб.	950 000 руб.	950 000 руб.
в т.ч. страховые взносы	53 658 руб.	53 658 руб.	53 658 руб.
Ставка	6	15	6
Сумма налога расчётная	60 000 руб.	7 500 руб.	3 000 руб.
Сумма налога к уплате	6 342 руб.	10 000 руб.	3 000 руб.
Остаток средств	43 658 руб.	40 000 руб.	47 000 руб.

# *Развилка № 2.2 «Выбор оптимальной системы налогообложения без НДС – без образования юрлица с 1 членом без наёмных работников»*

Параметры КФХ	УСН «ДОХОДЫ»	УСН «ДОХОДЫ – РАСХОДЫ»	ЕСХН	ПСН	ЕНПД
Доходы	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.	1 000 000 руб.
Расходы	950 000 руб.	950 000 руб.	950 000 руб.	950 000 руб.	896 342 руб.
в т.ч. страховые взносы	53 658 руб.	53 658 руб.	53 658 руб.	53 658 руб.	-
Ставка	6	15	6	6	4
Сумма налога расчётная	60 000 руб.	7 500 руб.	3 000 руб.	190 000 * 6 % = 11400 руб.	40 000 руб.
Сумма налога к уплате	6 342 руб.	10 000 руб.	3 000 руб.	0 руб.	40 000 руб.
Остаток средств	43 658 руб.	40 000 руб.	47 000 руб.	50 000 руб.	63 658 руб.

# *Факторы, влияющие на выбор КФХ системы налогообложения*

- Соотношение доходов и расходов,
- Наличие имущества,
- Наличие наёмных работников,
- Количество членов КФХ,
- Потенциально возможный доход для ПСН в регионе,
- Категории покупателей (ФЛ / ЮЛ),
- Иные факторы.

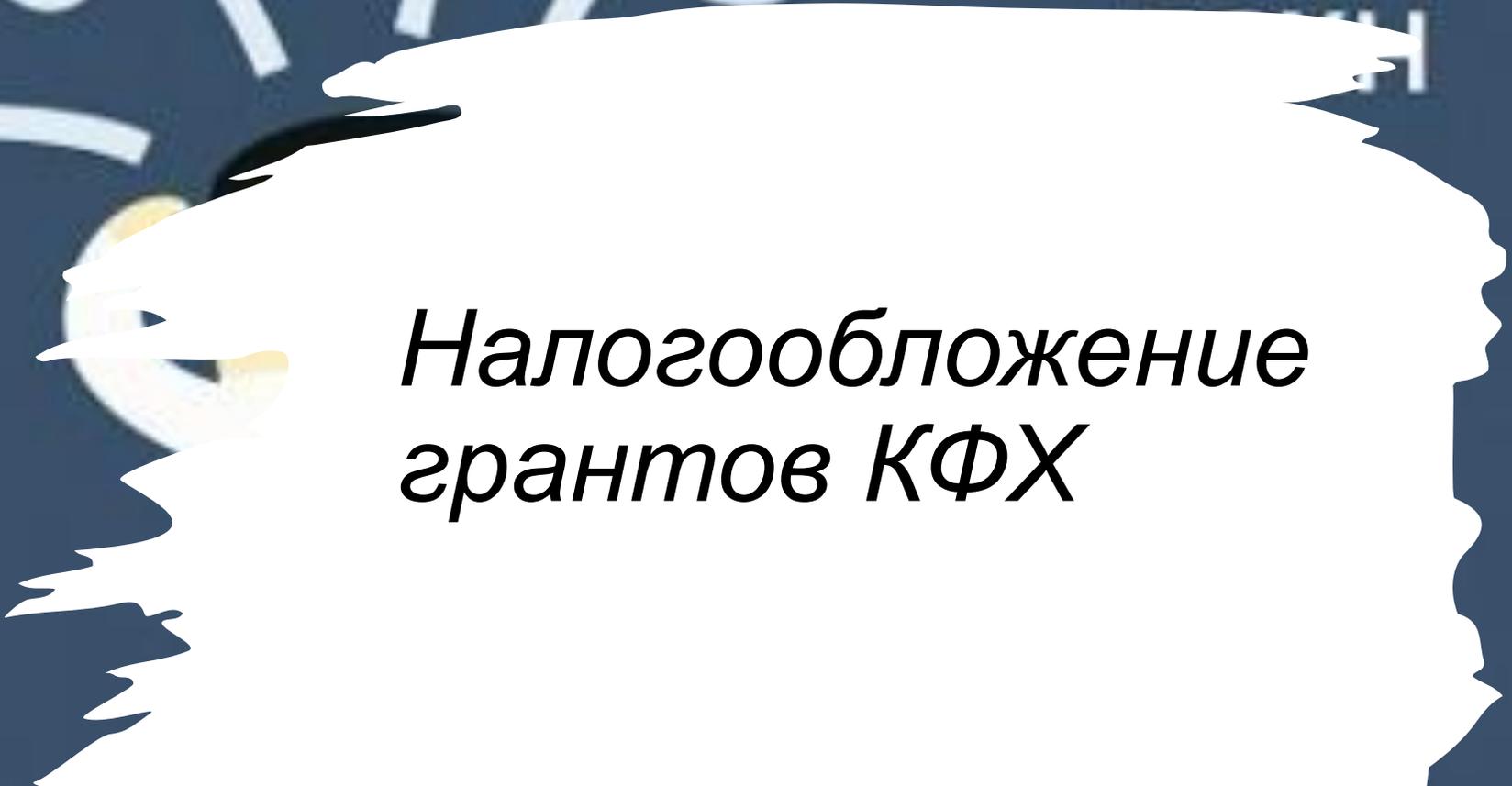
ЕНВД

УСН

ПСН

ОСНО

*Налогообложение  
грантов КФХ*



# *Особенности получения субсидий (в т.ч. грантов) сельскохозяйственными товаропроизводителями – плательщиками и неплательщиками НДС*

**КФХ на НДС, субсидия  
рассчитана от суммы  
затрат с НДС**

НДС, оплаченный поставщику за счёт средств субсидии, к вычету не принимается (норма ч. 2.1. ст. 170 НК РФ)

**КФХ на НДС, субсидия  
рассчитана от суммы  
затрат без НДС**

- Расчёт субсидий производится от суммы затрат без НДС,
- Весь уплаченный поставщикам НДС получатель ставит к вычету

**КФХ – не  
плательщик НДС**

Субсидия перечисляется получателю в сумме, рассчитанной от стоимости приобретения, включающей НДС

*Пример: получателем субсидии (на НДС) куплен трактор стоимостью 6 млн. руб., в т.ч. НДС 1 млн. руб. Получена субсидия 50 % - 3 млн. руб.*

- Получателем субсидии получена счёт-фактура от поставщика «Трактор стоимостью 6 млн. руб., в т.ч. НДС 1 млн. руб.»;
- Субсидия перечислена получателю с формулировкой: «Возмещение 50 % стоимости техники, 3 млн. руб., в т.ч. НДС 500 тыс. руб.»;
- Получателем к вычету будет поставлен НДС в сумме 1 млн. – 500 тыс. = 500 тыс. руб.

*Пример: получателем субсидии (на НДС) куплен трактор стоимостью 6 млн. руб., в т.ч. НДС 1 млн. руб. Получена субсидия 50 % от стоимости без учёта НДС – 2,5 млн. руб. (5 млн. \* 50%)*

- Получателем субсидии получена счёт-фактура от поставщика «Трактор стоимостью 6 млн. руб., в т.ч. НДС 1 млн. руб.»;
- Субсидия перечислена получателю с формулировкой: «Возмещение 50 % стоимости техники, 2,5 млн. руб., без учёта НДС»;
- Получателем к вычету будет поставлен НДС в сумме 1 млн. (в полном объёме полученного счёта-фактуры)

*Пример: получателем (не на НДС) куплен трактор стоимостью 6 млн. руб., в т.ч. НДС 1 млн. руб. Получена субсидия 50 % - 3 млн. руб.*

- Получателем субсидии получена счёт-фактура от поставщика «Трактор стоимостью 6 млн. руб., в т.ч. НДС 1 млн. руб.»;
- Субсидия перечислена получателю с формулировкой: «Возмещение 50 % стоимости техники, 3 млн. руб.»;
- Получатель к вычету НДС не ставит, т.к. не является его плательщиком

## КФХ без образования юридического лица на ОСНО (глава КФХ – плательщик НДФЛ)



Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:

14.1) суммы, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в виде **грантов** на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера, грантов на развитие семейной животноводческой фермы...

(НК РФ, ст. 217, п. 14.1)

# *КФХ в статусе юридического лица на ОСНО (плательщик налога на прибыль)*

- субсидии, полученные **на финансирование** расходов, **не связанных** с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, учитываются по мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств;...
  - субсидии, полученные **на компенсацию** ранее произведенных расходов, **не связанных** с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, или недополученных доходов, учитываются единовременно на дату их зачисления;
- (НК РФ, ст. 271, ч. 4.1, абзацы второй, четвёртый)



# КФХ в статусе юридического лица на ОСНО (плательщик налога на прибыль)

4.1. Средства в виде субсидий ... признаются в составе внереализационных доходов в следующем порядке:

субсидии, полученные на **финансирование** расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, учитываются. **по мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств**

субсидии, полученные на **компенсацию** ранее произведенных расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением, амортизируемого имущества ... учитываются **единовременно на дату их зачисления в сумму, соответствующей сумме начисленной амортизации** по ранее произведенным расходам..., приобретением имущественных прав. Разница между суммой полученных субсидий и суммой, учтенной в составе доходов на дату их зачисления, отражается в составе доходов в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному абзацем третьим настоящего пункта.

(НК РФ, ст. 271, ч. 4.1, абзацы третий, пятый)



# Признание субсидий ИП (КФХ без образования ЮЛ) на общей системе налогообложения (НДФЛ)

Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (далее - Федеральный закон "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации"), отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, указанных в настоящем пункте, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода. Данный порядок учета средств финансовой поддержки не распространяется на случаи приобретения за счет указанного источника амортизируемого имущества.

В случае приобретения за счет средств финансовой поддержки, указанных в настоящем пункте, амортизируемого имущества данные средства финансовой поддержки отражаются в составе доходов по мере признания расходов по приобретению амортизируемого имущества в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса.

## *КФХ применяет ЕСХН*



Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения.

(НК РФ, ст. 346.5, ч. 5, пп. 1)

# *КФХ применяет УСН*

Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, указанных в настоящем пункте, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода.

(НК РФ, ст. 346.17, ч. 1)



# *Особенности, связанные с применением УСН по базе «Доходы» (ст. 346.17 НК РФ)*

Средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, указанных в настоящем пункте, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода.

Порядок признания доходов, предусмотренный абзацами четвертым - шестым настоящего пункта, применяется налогоплательщиками, применяющими в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, а также налогоплательщиками, применяющими в качестве объекта налогообложения доходы, при условии ведения ими учета сумм выплат (средств), указанных в абзацах четвертом - шестом настоящего пункта.

Разъяснения даны в Письме ФНС от 03.09.2014 г. № ГД-4-3/17634@