

Статья 54.1 Налогового кодекса РФ «Пределы осуществления прав налогоплательщиком»: новое в правовом регулировании

Мы продолжаем серию публикаций, связанных с рисками при осуществлении хозяйственной деятельности. Ранее мы рассказывали о последствиях не проявляемой должной осмотрительности при заключении сделок.

В данной статье начальник юридического отдела Аудиторско-консалтинговой группы «Эталон» Павлов Сергей Леонидович, расскажет о новой статье 54.1 Налогового кодекса РФ и попытается подробно оценить её влияние на налоговые правоотношения.



Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ, вступившим в законную силу с 19 августа 2017 года часть I Налогового кодекса РФ дополнена статьей 54.1 Налогового кодекса РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

Как мы видим, законодатель при принятии данного закона сделал оглядку на ст. 10 Гражданского кодекса РФ «Пределы осуществления гражданских прав», которая, совместно с пунктом 4 статьи 1 Гражданского кодекса РФ, устанавливает запрет на незаконное и недобросовестное поведение участников гражданского процесса.

Однако, некоторые специалисты достаточно критически относятся к применению такой законодательной техники, считая, что в публичных правоотношениях и в налоговых в частности, основанных на властных полномочиях государства определять конкретные правила «игры», говорить о пределах осуществления прав по исчислению сумм налогов неуместно.

С такой позицией сложно не согласиться.

Конституционный суд России неоднократно по этому поводу высказывал свою позицию, согласно которой «конституционная обязанность платить законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ) имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой) характер, что предопределено самой природой государства и государственной власти; налоговые правоотношения, соответственно, основаны на властном подчинении одной стороны другой и предполагают субординацию сторон, а налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну; специфика юридической природы налоговых отношений обуславливает применение к ним, главным образом, императивного метода правового регулирования и, следовательно, связанность свободы действий субъектов налогового права наличием прямых нормативных предписаний налогового законодательства

(постановления от 17 декабря 1996 года N 20-П и от 14 июля 2005 года N 9-П; определения от 27 декабря 2005 года N 503-О и от 7 ноября 2008 года N 1049-О-О, от 8 ноября 2018 г. N 2796-О)»

По мнению Виктора Бациева (Интервью с Виктором Бациевым//В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований» //опубликованная на сайте zakon.ru) «законодатель пытался решить задачу в публичной сфере и при этом прекрасно понимал, что источник злоупотреблений лежит в области оформления отношений между субъектами оборота, т.е. в сфере гражданско-правовой. А в ней-то как раз и можно вести речь об определенных пределах. Но в итоге этот синтез нашел свое выражение в неудачном наименовании нормы».

Однако, не наименование правой нормы определяют правила поведения, а её содержание.

Так какие же новеллы ввел законодатель и является ли эти нововведения действительно новыми.

По мнению ФНС России (письмо от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@) введенная Законом N163-ФЗ статья 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования "агрессивных" механизмов налоговой оптимизации.



Новая статья 54.1 Налогового кодекса РФ состоит из четырех пунктов.

Первые три пункта устанавливают правовое регулирование налоговых правоотношений, а четвертый, распространяет их не только на налогоплательщиков, но и на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов.

В части 1 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ законодатель установил запрет на умышленное уклонение от уплаты налогов или зачет (возврат) суммы налога.

Согласно данной норме «недопускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика».

По мнению Федеральной налоговой службы (письма ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@, от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@) «указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т. п.».

Данные положения следует применять в случае доказывания умышленных действий самого налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неудержанию (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом. При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

Характерными примерами такого «искажения» являются:

- создание схемы «дробления бизнеса», направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;

- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;

- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения; нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, могут быть отнесены:

- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;

- отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения».

По мнению ФНС России об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п.

В этой связи, в письме ФНС России от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@ четко указывается, что налоговые органы для целей применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

1) существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось);

2) причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;

3) умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога;

4) потери бюджета.

Таким образом, законодатель говорит о том, что единственной целью совершения сделки не может являться уменьшение налога или возврат его из бюджета. Сделки должны иметь экономическую цель, реально влечь за собой установление, изменение или прекращение прав и обязанностей участников сделки, а не создавать её видимость.

В этом смысле данная норма ничего нового не привносит.

Об этом говорил в свое время Высший Арбитражный Суд России в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" указывая в п. 9, что «налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели».

Положительным моментом для налогоплательщиков является норма части 3 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ, в которой законодательно закреплены положения, которые направлены на исключение из практики налоговых органов и судебной практики формальный подход при выявлении обстоятельств занижения налоговой базы или уклонения от уплаты налогов.

В частности, предусмотрено, что такие обстоятельства, как *подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций), не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.*

Об этом же утверждается и в уже упомянутом письме ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@: «*Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям)*».

Однако, правила закрепленные в части 3 статьей 54.1 Налогового кодекса РФ, устанавливающие перечень обстоятельств, которые сами по себе не свидетельствуют о неправомерном уменьшении налогоплательщиком налоговых обязательств, так же были известны судебной практике ранее (абз. 1 п. 10 в постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 ", п. 31 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного суда Российской Федерации 16.02.2017).

И в этом смысле законодатель так же ничего нового в правоприменительную практику данной нормой не привнес.



Особый интерес вызывает норма части 2 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ. **По нашему мнению данная норма является ключевой.**

Этой нормой определены условия, одновременное соблюдение которых, дает

налогоплательщику право уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй Налогового кодекса РФ, но естественно, при отсутствии признаков, предусмотренных в части 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ).

Таковыми условиями законодатель установил следующие:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

За долгие годы, прошедшие с момента принятия Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ постановления от 12.10.2006 № 53, налогоплательщики свыклись с мыслью о необходимости доказывания и документального подтверждения налоговому органу и суду проявления должной осмотрительности при выборе контрагента и реальности осуществления хозяйственных операций. Многие налогоплательщики создали у себя систему проверки контрагентов, разработали внутренние правила сбора документов, подтверждающих их «благонадежность».

Судебная практика на деле показала не бессмысленность такой работы и во многих случаях позволила налогоплательщикам доказать свою правоту и защититься от претензий налоговых органов, обвинявших в неуплате налогов в результате совершения сделок с так называемыми «фирмами-однодневками».

Часть 2 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ по существу смещает акценты с доказывания должной осмотрительности на установление факта исполнения сделки именно тем лицом, который поставил товар, выполнил работу или оказал услугу.

Многие юристы придерживаются мнения, что это норма ничего не изменила, и считают, что она закрепила ранее сложившуюся практику правоприменения. При беглом прочтении данной нормы действительно будет складываться такое впечатление.

Однако, по нашему мнению, проблема правоприменения данной нормы будет вызывать значительные вопросы.

Для понимания этих причин необходимо, вспомнить как принимался этот закон и цели его принятия.

Изначально законопроект, внесенный в Государственную Думу РФ депутатом Андреем Макаровым в 2014 году был более «радикальный», т.к. предполагал внесение изменений в ст. 169 и 252 Налогового кодекса РФ, предусматривавших обязательное требования к первичным документам, дефект которых влек за собой отказ в применении налоговых вычетов по НДС и расходах по налогу на прибыль.

В частности предполагались, что не могут быть учтены:

документы, подписанные неуполномоченным или неустановленным лицом;

документы, подписанные от имени лица, не осуществившего реализацию товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав, за исключением случаев, когда исполнение этих обязательств в соответствии с законодательством Российской Федерации или с условиями договора может быть возложено на третье лицо, либо в случаях исполнения этого обязательства на основе договора комиссии, агентского договора (предусматривающего исполнение от имени агента).

Т.е. если требования не выполняются — все операции, подтверждаемые такими документами, не учитываются для целей налогообложения.

Это был наиболее худший вариант для налогоплательщиков, т.к. предполагал внесение изменений в конкретные налоги (НДС и налог на прибыль) и прямо влиял на порядок исчисления налоговых обязательств.

При принятии закона в 2017 году эти поправки ушли из законопроекта и, мы думаем, не без учета ранее сложившейся практики, которая в итоге нашла свое отражение в части 3 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ.

Но какова цель принятия этого законопроекта?

В пояснительных записках к законопроекту сказано, что он *«подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах».*

По мнению инициатора законопроекта, *«в результате введения в оборот постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 концепции налоговой выгоды при применении налоговыми органами таких оценочных категорий, как «экономическая обоснованность», «должная осмотрительность», даже для налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих свои налоговые обязанности, наступают негативные налоговые последствия».*

Законопроект так же направлен на *«решение проблемы использования налогоплательщиками формально правомерных действий с целью неуплаты (не полной уплаты) налога, неправомерного получения права на возмещение (зачет, возврат) сумм налогов».*

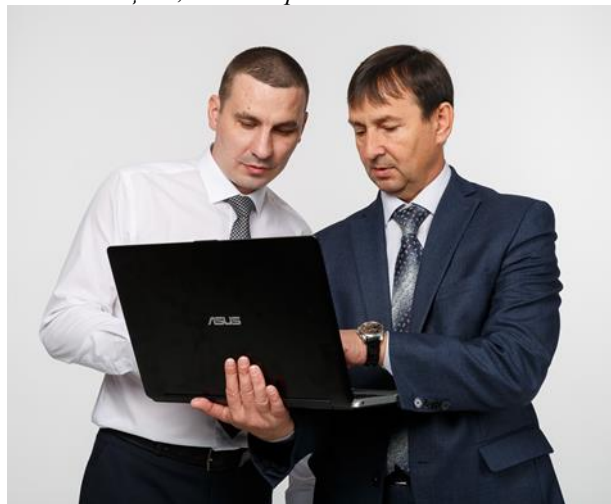
Таким образом, целью принятия законопроекта послужило широкое, но при этом законодательно не предусмотренное толкование правоприменителями таких оценочных понятий как **«экономическая обоснованность»** и **«должная осмотрительность»**, нередко приводящая к неблагоприятным последствиям для добросовестных налогоплательщиков, что обуславливало необходимость ограничения такого толкования законодательными рамками.

И что же мы получили в итоге? А в итоге мы получили принцип надлежащей стороны в сделке, который определен в общей части Налогового кодекса РФ.

Хотелось бы отметить, что этот принцип надлежащей стороны в сделке и ранее применялся, но практика его применения, в большей степени, касалась НДС. Это налог косвенный и во многом связан с формальными выполнением требований ст.169 Налогового кодекса РФ. А вот с налогом на прибыль здесь все намного сложнее.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В свое время Высший Арбитражный Суд России в пункте 8 постановления Пленума от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснил, что применяя названную норму, *«необходимо учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы».*



Изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

В случае отсутствия или признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям доходы (расходы) по этим операциям

определяются налоговым органом по правилам указанного подпункта с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика».

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях главы 25 НК РФ признается для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Пунктом 7 Постановления N 53 установлено, что если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

В силу названных норм Налогового кодекса РФ и постановления N 53 определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, в случае установления налоговым органом недостоверности представленных налогоплательщиком документов и имеются предположения о наличии получения необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Такой подход не исключает возможность определить налог на прибыль с учетом расходов на приобретение товаров, работ (услуг), определенных расчетным путем, при не выполнении условий определенных частью 2 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ.

Более того, такой подход напрямую предполагается и при наличии обстоятельств, предусмотренных частью 1 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ, но при одном существенном условии – реальности расходной операции.

Вышеуказанные постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ в настоящее время не отменены и продолжают действовать, что не исключает возможность их применения.

Таким образом, по налогу на прибыль мы имеем конкуренцию норм общей части Налогового кодекса РФ (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 и ст. 54.1 Налогового кодекса РФ)

А теперь посмотрим, что по этому поводу думает налоговый орган.

По мнению Федеральной налоговой службы «*невыполнение хотя бы одного из указанных в части*

2 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ критериев влечет для налогоплательщика последствия в виде отказа учета таких сделок (операций) в целях налогообложения. В этой связи в ходе мероприятий налогового контроля особое внимание необходимо уделять исследованию обстоятельств, подтверждающих или опровергающих реальное выполнение сделки (операций) контрагентом.

При этом налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.

Указанное свидетельствует о том, что при установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в пункте 2 статьи 54.1 Кодекса, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме».

Таким образом, **налоговый орган прямо дает указания об игнорировании ранее принятых разъяснений высшей судебной инстанции, считая, что законодатель ввел новое правовое регулирование.**

Хотелось бы отметить, что в разъяснениях Федеральной налоговой службы имеются и положительные для налогоплательщика позиции.

По мнению налогового органа (Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. N СА-4-7/16152@) «*Положения пункта 2 статьи 54.1 Кодекса не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.*

Таким образом, налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных пунктом 2 статьи 54.1 Кодекса условий».

Одновременно с принятием статьи 54.1 Налогового кодекса РФ, статья 82 Налогового кодекса РФ была дополнена частью 5, согласно которой доказывание обстоятельств, предусмотренных частью 1 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ, и (или) факта несоблюдения условий, установленных п. 2 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разд. V, V.1, V.2 Налогового кодекса РФ.

Пункт 2 ст. 2 Федерального закона N 163-ФЗ гласит, что п. 5 ст. 82 Налогового кодекса РФ применяется к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу указанного закона, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами также после дня вступления в силу этого закона, то есть после 19.08.2017.

Судебная практика по вопросу применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ стала складываться сразу же после вступления ее в силу.

Налогоплательщики в судебных спорах доказывали необходимость её применения к налоговым проверкам, решения о назначении которых, вынесены налоговыми органами до вступления в силу данной нормы. Однако суд единодушно встал в этом вопросе на сторону налоговых органов.

Но два налогоплательщика дошли и до Конституционного суда, считая, что при рассмотрении их дел должны были быть применены нормы ст. 54.1 НК РФ во взаимосвязи с п. 5 ст. 82 НК РФ, которые улучшают положение налогоплательщиков, в том числе в вопросе о доказывании осмотрительности при выборе контрагентов по сделке.

Конституционный Суд РФ в своих определениях об отказе в принятии жалобы (определения Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 N 1152-О, от 17.07.2018 N 1717-О) указал, что *«по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, применительно к актам законодательства о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25 января 2007 года N 37-О-О, от 15 апреля 2008 года N 262-О-О, от 20 ноября 2008 года N 745-О-О, от 16 июля 2009 года N 691-О-О и др.)»*.

Названный Федеральный закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (часть 1 его статьи 2), т.е. с 19 августа 2017 года. При этом нормативные положения, регулирующие общие положения о налоговом контроле (статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом статьи 54.1 данного Кодекса), применяются к налоговым проверкам, состоявшимся после дня вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 года N 163-ФЗ (часть 2 его статьи 2), и тем самым относятся к охваченным указанными проверками налоговым периодам.

Такое регулирование согласуется с общим принципом действия закона, в том числе во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации, конкретизирующих положения статьи 5 "Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени" Налогового кодекса Российской Федерации».

Но самая важная позиция была отмечена в определении Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 N 1152-О, согласно которой, правоприменитель при разрешении дел, относящихся к прошлым налоговым периодам, не лишен возможности учесть правовые позиции высших судов по вопросам оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, в случае если для этого есть основания и это улучшает положение налогоплательщиков.

О чем это говорит? На наш взгляд о том, что в **отношении выездных налоговых проверок, назначенных после вступления в силу Федерального закона N 163-ФЗ по которым подлежит применению ст. 54.1 Налогового кодекса РФ в отношении налоговых периодов предшествующих дате вступления в силу данного Закона, подлежат применению ранее правовые позиции высших судов**, в случае если для этого есть основания и это улучшает положение налогоплательщиков.

А это будет основная категория дел, которые будут рассматриваться в судах в течении еще как минимум трех лет (глубина охвата налоговых проверок).

К чему приведет правоприменительная практика покажет время.

Но мы придерживаемся позиции, что по своему содержанию ст. 54.1 Налогового кодекса РФ не привносит принципиальных дополнительных правил, которые кардинально повлияют на формирование новой судебной практики в данном контексте.

В завершение разговора вновь отметим, что мы надеемся на всесторонний и глубокий анализ каждой конкретной ситуации с целью достижения максимальной объективности при проведении налоговых проверок и рассмотрении налоговых споров в суде, в контексте применения ст. 54.1. Налогового кодекса РФ.