



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 27 декабря 2023 г. N БВ-4-7/16343@

**О ПРИМЕНЕНИИ
ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 122 НК РФ ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ УТОЧНЕННЫХ
НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ В ПОРЯДКЕ СТАТЬИ 81 НК РФ**

Федеральная налоговая служба в целях единообразного применения положений [статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) при представлении налогоплательщиками в порядке [статьи 81](#) Налогового кодекса уточненных налоговых деклараций по итогам налогового периода с суммой налога к доплате в бюджет после истечения установленного срока для представления соответствующих деклараций и срока уплаты налога сообщает следующее.

1. В силу [пункта 1 статьи 81](#) Налогового кодекса при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, он обязан представить уточненную налоговую декларацию.

[Статьей 122](#) Налогового кодекса предусмотрена ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия).

Основания, при которых налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной декларации в налоговый орган после истечения срока подачи декларации и срока уплаты налога, перечислены в [пункте 4 статьи 81](#) Налогового кодекса:

- уточненная налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что на момент представления уточненной налоговой декларации имеется положительное сальдо единого налогового счета в размере, соответствующем недостающей сумме налога и соответствующих ей пеней ([подпункт 1 пункта 4 статьи 81](#) Налогового кодекса);

- уточненная налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога ([подпункт 2 пункта 4 статьи 81](#) Налогового кодекса).

При применении вышеуказанных законоположений следует учитывать следующее.

1.1. Обнаружение налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, подтверждается актом налоговой проверки, в котором указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах. Направление в адрес налогоплательщика требования о представлении пояснений по выявленным ошибкам в налоговой декларации, по противоречиям между сведениями, содержащимися в представленных документах, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, до составления акта налоговой проверки, не свидетельствует об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога ([письмо](#) ФНС России от 21.02.2018 N СА-4-9/3514@).

1.2. Положительное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных

средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, больше денежного выражения совокупной обязанности, под которой понимается общая сумма налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которую обязан уплатить (перечислить) налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент, и сумма налога, подлежащая возврату в бюджетную систему Российской Федерации в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, за исключениями, указанными в пункте 2 статьи 11, пунктах 3 и 7 статьи 11.3 Налогового кодекса.

При этом в силу нормативных предписаний законодательства о налогах и сборах (например, части 5.1, 5.2 статьи 4 Федерального закона от 14.07.2022 N 263-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации", пункты 7 - 9 статьи 78 Налогового кодекса), а также на основании соответствующего заявления налогоплательщика суммы положительного сальдо единого налогового счета могут быть зачтены в счет исполнения предстоящих обязанностей налогоплательщика по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса). Учитывая, что на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 11.3 Налогового кодекса в день возникновения задолженности на едином налоговом счете суммы, зачтенные в счет исполнения предстоящей обязанности налогоплательщика, признаются единым налоговым платежом, такие суммы также подлежат учету при решении вопроса об освобождении от ответственности.

1.3. При разрешении вопроса о достаточности размера положительного сальдо для покрытия как суммы налога, так и пени следует учитывать, что пени не начисляются на имеющиеся в соответствующий календарный день суммы положительного сальдо и суммы, зачтенные в счет исполнения предстоящих обязанностей (пункт 2 постановления Правительства Российской Федерации от 29.03.2023 N 500).

1.4. В силу подпункта 2 пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса для освобождения от ответственности соблюдение условия о наличии положительного сальдо единого налогового счета не требуется, если уточненная декларация к доплате представлена после проведения выездной налоговой проверки, по результатам которой не были выявлены нарушения.

2. В случае несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 4 статьи 81 Налогового кодекса, при представлении уточненной налоговой декларации, увеличивающей налоговые обязательства налогоплательщика по итогам налогового периода, основания для освобождения от ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса, отсутствуют.

При этом если налоговым органом решается вопрос о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса, размер штрафа должен определяться с учетом пункта 4 статьи 122 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 4 статьи 122 Налогового кодекса не признается правонарушением неуплата или неполная уплата налога (сбора, страховых взносов) в случае, если у налогоплательщика (плательщика сбора, страховых взносов) со дня, на который приходится установленный Налоговым кодексом срок уплаты налога (сбора, страховых взносов), до дня вынесения решения о привлечении к ответственности за правонарушение, предусмотренное пунктом 1 данной статьи, непрерывно имелось положительное сальдо единого налогового счета в размере, достаточном для полной или частичной уплаты налога. В этом случае налогоплательщик (плательщик сбора, страховых взносов) освобождается от предусмотренной настоящей статьей ответственности в части, соответствующей указанному положительному сальдо единого налогового счета.

Учитывая, что основания для привлечения к ответственности при представлении уточненной налоговой декларации, увеличивающей налоговые обязательства налогоплательщика, определяются на момент ее представления, размер непрерывного положительного сальдо необходимо устанавливать за период со срока уплаты налога до дня представления такой уточненной налоговой декларации. Иное толкование ставило бы налогоплательщика, добровольно уточнившего ранее задекларированную обязанность, в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, скрытая обязанность которого выявлена по итогам мероприятий налогового контроля.

В отношении недоимок, возникших по конкретному налогу в связи с представлением уточненных налоговых деклараций за налоговые периоды до 01.01.2023 (до внедрения института единого налогового

счета), при применении положений [пункта 4 статьи 122](#) Налогового кодекса необходимо учитывать переплату соответствующего налога, непрерывно существовавшую со срока уплаты налога и до 01.01.2023, руководствуясь [пунктом 20](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", а с 01.01.2023 учитывается непрерывное положительное сальдо единого налогового счета.

В случае совершения налогоплательщиком умышленного правонарушения, подпадающего под положения [пункта 3 статьи 122](#) Налогового кодекса, основания не признавать такое деяние правонарушением в связи с наличием положительного сальдо по [пункту 4 статьи 122](#) Налогового кодекса отсутствуют.

3. Также следует учитывать, что размер штрафа, назначаемого за неуплату (неполную уплату) сумм налога (сбора, страховых взносов), подлежит уменьшению при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, к которым могут быть отнесены любые обстоятельства, признаваемые судом или налоговым органом в качестве таковых ([подпункт 3 пункта 1 статьи 112](#) Налогового кодекса).

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с установленным размером, но не может быть снижен до нуля рублей ([пункт 3 статьи 114](#) Налогового кодекса, [пункт 30](#) Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2019), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 17.07.2019).

Самостоятельное выявление налогоплательщиком ошибок и неточностей и представление уточненной налоговой декларации может рассматриваться как смягчающее ответственность обстоятельство даже в том случае, если при этом налогоплательщиком не были уплачены налог и пени ([пункт 17](#) Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

На основании вышеизложенного факт самостоятельного выявления налогоплательщиком ошибок и неточностей и представления им уточненной налоговой декларации может учитываться при привлечении к ответственности как смягчающее ответственность обстоятельство даже в том случае, если при этом налогоплательщиком не были уплачены в срок налог и пени и приводить к снижению размера штрафа, предусмотренного [статьей 122](#) Налогового кодекса, не менее чем в два раза с учетом иных конкретных обстоятельств, смягчающих ответственность.

Наличие положительного сальдо на момент представления уточненной декларации, увеличивающей налоговые обязательства налогоплательщика по итогам налогового периода, также может рассматриваться в качестве смягчающего ответственность обстоятельства и приводить к снижению размера штрафа пропорционально соотношению размера задекларированного налога к доплате к размеру имеющегося положительного сальдо.

Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации и межрегиональным инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам поручается довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
В.В.БАЦИЕВ