



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ26-138

РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

23 апреля 2026 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации
при секретаре
с участием прокурора

Кириллова В.С.
Вознесенской Н.Г.
Русакова И.В.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению акционерного общества «ПИНО» о признании частично недействующим письма Федеральной налоговой службы от 5 июля 2023 г. № КЧ-4-8/8543@ «О порядке исполнения определений судов о принятии обеспечительных мер»,

установил:

5 июля 2023 г. Федеральной налоговой службой (далее также – ФНС России) издано письмо КЧ-4-8/8543@ «О порядке исполнения определений судов о принятии обеспечительных мер» (далее также – Письмо).

Разъясняя вопросы порядка исполнения определений судов о принятии обеспечительных мер в виде приостановления полностью или частично действия решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение налоговых органов) с учётом изменений законодательства о налогах и сборах, внесённых Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 14 июля 2022 г.

№ 263-ФЗ), ФНС России в абзаце седьмом Письма указала, что, если на дату вынесения определения суда об обеспечительных мерах задолженность по решению налогового органа, в отношении которого вынесены обеспечительные меры, не была погашена, соответствующие суммы задолженности подлежат исключению из совокупной обязанности с даты вынесения определения суда об обеспечительных мерах вне зависимости от того, когда налоговый орган получил такое определение.

Акционерное общество «ПИНО» (далее также – АО «ПИНО», Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском заявлением, в котором просит признать Письмо не действующим в той мере, в какой оно в системе действующего правового регулирования предусматривает применение подпункта 3 пункта 7 статьи 11³ Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ) только к непогашенной задолженности, ссылаясь на то, что Письмо по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемого положения подпункта 3 пункта 7 статьи 11³ НК РФ, которое не предусматривает для исключения из совокупной обязанности сумм налогов, пеней и штрафов, доначисленных приостановленным судом решением налогового органа, условия о том, что обязанность по уплате таких сумм налогов должна быть не исполнена. Административный истец полагает, что Письмо вводит дополнительное условие, прямо не предусмотренное законом, – наличие непогашенной задолженности на дату вынесения определения суда, обладает нормативными свойствами, устанавливает не предусмотренные действующим законодательством общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение. По мнению административного истца, Письмом нарушаются его права и законные интересы как добросовестного налогоплательщика на применение обеспечительных мер при оспаривании в суде решений налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, поскольку Письмо фактически запрещает исполнить определение суда о принятии обеспечительных мер, что влечёт нарушение его имущественных интересов.

В обоснование заявленного требования АО «ПИНО» указало, что на основании Письма территориальным органом ФНС России Обществу было отказано в уменьшении совокупного сальдо на едином счёте налогоплательщика несмотря на определение арбитражного суда от 5 февраля 2026 г. о приостановлении действия решения инспекции ФНС России по г. Новороссийску Краснодарского края от 30 мая 2025 г. № 5с2 о привлечении Общества к налоговой ответственности, которым также были доначислены суммы налогов, штрафов и пеней. Налоговая задолженность АО «ПИНО», доначисленная решением налогового органа и оспариваемая им в суде, на момент принятия судом обеспечительных мер была частично погашена за счёт средств, направляемых Обществом на уплату текущих налогов, путём определения принадлежности платежа в последовательности, предусмотренной пунктом 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, при этом

обязанность по уплате текущих налогов с более поздним моментом возникновения осталась неисполненной.

В письменных возражениях ФНС России и Министерство финансов Российской Федерации (далее также – Минфин России) указали, что Письмо издано в пределах предоставленных федеральному органу полномочий, не нарушает прав и законных интересов административного истца, не является нормативным актом, устанавливающим обязательные правила поведения, а содержащиеся в нём разъяснения не выходят за рамки адекватного толкования положений действующего законодательства и не влекут изменение правового регулирования соответствующих отношений.

Министерство юстиции Российской Федерации (далее также – Минюст России) в письменном отзыве указало, что Письмо по своей правовой природе не является нормативным правовым актом, требующим государственной регистрации и официального опубликования, носит рекомендательный характер и не может нарушать либо иным образом затрагивать права и законные интересы административного истца.

В судебном заседании представитель административного истца АО «ПИНО» Нежданова А.В. поддержала заявленное требование.

Представители ФНС России Келих Е.И., Минфина России Шиляев А.П. и Минюста России Николаев С.В., поддержав изложенную в письменных возражениях правовую позицию, просили отказать в удовлетворении административного иска.

Выслушав объяснения представителя административного истца акционерного общества «ПИНО» Неждановой А.В., возражения представителя Федеральной налоговой службы Келих Е.И., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., представителя Министерства юстиции Российской Федерации Николаева С.В., проверив наличие у оспариваемого акта нормативных свойств и его соответствие действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Русакова И.В., полагавшего необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Налоговые органы представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а также в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, в состав которой входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы (статьи 1 и 2 Закона Российской Федерации

от 21 марта 1991 г. № 943-І «О налоговых органах Российской Федерации», пункт 1 статьи 30 НК РФ).

В силу абзаца четвертого пункта 5.1 Типового регламента взаимодействия федеральных органов исполнительной власти, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 30 (далее – Типовой регламент), территориальные органы федерального органа исполнительной власти являются государственными органами, находящимися в его подчинении. Порядок организации деятельности территориальных органов федеральных органов исполнительной власти предусматривается в регламенте соответствующего федерального органа исполнительной власти.

Пунктами 10.3 и 12.5 Типового регламента предусмотрено взаимодействие федеральных органов исполнительной власти при предоставлении и получении информации в форме писем, в том числе путём направления в электронной форме с использованием системы межведомственного электронного документооборота или в форме документов на бумажном носителе.

Как следует из Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим, в частности, функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (пункт 1); находится в ведении Минфина России (пункт 2); осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями (пункт 4).

С целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности ФНС России имеет право осуществлять контроль за деятельностью своих территориальных органов и подведомственных организаций (подпункт 6.4 пункта 6 Положения).

Формы контроля, осуществляемого ФНС России в отношении территориальных органов, в названных положениях не конкретизированы и могут выражаться в том числе в виде направления в территориальные органы писем, в которых рассматриваются отдельные вопросы организации работы.

Данные разъяснения ФНС России направлены для сведения и использования в работе налоговых органов.

Таким образом, ФНС России издала Письмо в пределах своей компетенции и предоставленных полномочий, реализуя возложенные на неё функции и задачи.

В соответствии с требованиями пункта 1 части 5 статьи 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании акта, содержащего разъяснения законодательства и обладающего нормативными свойствами, суд принимает решение об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый акт полностью или в части не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Между тем подобного основания по настоящему административному делу не имеется.

Оспариваемое письмо по своему содержанию является документом информационно-разъяснительного характера и касается порядка исполнения налоговыми органами определений судов о принятии обеспечительных мер в виде приостановления полностью или частично действия решений налоговых органов с учётом изменений законодательства о налогах и сборах, внесённых Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ. При этом изложенные разъяснения, согласно которым в случае вынесения судом такого определения из состава совокупной обязанности исключается не вся налоговая задолженность, указанная в решении налогового органа, исполнение которого приостановлено судом, а только не погашенная на дату вынесения определения суда, не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведённые в Письме конкретные нормы Налогового кодекса Российской Федерации и сопутствующая им интерпретация соответствуют действительному смыслу разъясняемых ФНС России нормативных положений и не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что Письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, лишены правовых оснований.

В силу статьи 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Из данного конституционного предписания следует, что вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно – правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ усовершенствован порядок уплаты налогов, сборов и взносов в виде единого налогового платежа (ЕНП) при введении с 1 января 2023 г. института единого налогового счёта (ЕНС).

Согласно пункту 2 статьи 11³ Налогового кодекса Российской Федерации единым налоговым счётом признаётся форма учёта налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности и денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа.

На основании пункта 3 названной статьи НК РФ сальдо единого налогового счёта представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности.

Пунктом 5 статьи 11³ НК РФ определён порядок формирования и отражения на едином налоговом счёте совокупной обязанности в зависимости от основания её возникновения. В частности, обязанность, сформированная на основе решения налогового органа, учитывается на едином налоговом счёте налогоплательщика со дня вступления в силу такого решения (подпункт 9 пункта 5 статьи 11³ НК РФ).

Соответствующая обязанность подлежит исполнению с момента отражения на едином налоговом счёте налогоплательщика в порядке статьи 45 НК РФ, согласно пункту 1 которого налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления денежных средств в качестве единого налогового платежа, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах; налоговая обязанность должна быть исполнена в установленный срок.

В силу подпункта 1 пункта 7 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность по уплате налога считается исполненной (частично исполненной) налогоплательщиком со дня перечисления денежных средств в качестве единого налогового платежа в бюджетную систему Российской Федерации или со дня признания денежных средств в качестве единого налогового платежа при наличии на соответствующую дату учтённой на едином налоговом счёте совокупной обязанности в части, в отношении которой может быть определена принадлежность таких сумм денежных средств в соответствии с пунктом 8 приведённой статьи.

Исходя из приведённой нормы перечисленные налогоплательщиком в счёт уплаты налогов денежные средства признаются единым налоговым платежом и участвуют в погашении общей совокупной обязанности, имеющейся на едином налоговом счёте на дату поступления платежа, а не конкретной обязанности по налогу, указанной налогоплательщиком в платёжном поручении. При этом определение принадлежности сумм денежных средств на едином налоговом счёте осуществляется не в соответствии с назначением платежа, указанным в платёжном поручении, как ошибочно полагает административный истец, а автоматически в соответствии с очередностью, установленной пунктом 8 статьи 45 НК РФ. Указанная процедура носит динамический характер и основана на обновлении и актуальности информации о состоянии сальдо единого налогового счёта.

Принадлежность сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, определяется налоговыми органами на основании учтённой на едином налоговом счёте налогоплательщика суммы его совокупной обязанности с соблюдением следующей последовательности: недоимка по налогу на доходы физических лиц – начиная с наиболее раннего момента её возникновения; налог на доходы физических лиц – с момента возникновения обязанности по его перечислению налоговым агентом; недоимка по иным налогам, сборам, страховым взносам – начиная с наиболее раннего момента её возникновения; иные налоги, авансовые платежи, сборы, страховые взносы – с момента возникновения обязанности по их уплате (перечислению); пени; проценты; штрафы (пункт 8 статьи 45 НК РФ).

Приведённые правила находятся в системной взаимосвязи с положениями статьи 11³ Налогового кодекса Российской Федерации, которые предусматривают общую регламентацию институтов единого налогового счёта и единого налогового платежа и, в частности, правила формирования на едином налоговом счёте совокупной обязанности налогоплательщика. Так, при определении размера совокупной обязанности не учитываются, в частности, суммы налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, указанных в вынесенном налоговым органом акте, если судом были приняты меры предварительной защиты (обеспечительные меры), в соответствии с которыми приостановлено полностью или в части действие такого оспариваемого акта налогового органа, либо если вышестоящим налоговым органом было принято решение о приостановлении исполнения такого акта, – до дня вступления в законную силу судебного акта об отмене (замене) указанных мер предварительной защиты (обеспечительных мер) либо до дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по соответствующей жалобе, повлёкших прекращение приостановления полностью или в части действия акта налогового органа (подпункт 3 пункта 7 названной статьи).

Данное регулирование предусматривает условия своевременного исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, в том числе посредством установления очерёдности погашения задолженности по налогам.

Аналогичная норма содержится в пункте 2 части 2 статьи 4 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ, в соответствии с которым во входящее сальдо единого налогового счёта, формируемое 1 января 2023 г., не подлежат включению неисполненные обязанности, указанные в решении налоговых органов, исполнение которых приостановлено по состоянию на 31 декабря 2022 г. полностью или в части в результате принятия судом мер предварительной защиты (обеспечительных мер).

Мнение административного истца о противоречии Письма в оспоренной части подпункту 3 пункта 7 статьи 11³ НК РФ и пункту 2 части 2 статьи 4 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ основано на ошибочном толковании им норм Налогового кодекса Российской Федерации и поименованного федерального закона. Обществом не учтено, что налогоплательщик, перечисляющий денежные средства, признаваемые в

качестве единого налогового плательца, на единый налоговый счёт, не вправе самостоятельно определять последовательность исполнения соответствующей обязанности путём указания назначения платежа, поскольку это отнесено к исключительной компетенции налогового органа, нашедшей закрепление в пункте 8 статьи 45 НК РФ.

Таким образом, налоговая обязанность, возникшая на основании решения налогового органа, отражается в совокупной обязанности на едином налоговом счёте налогоплательщика со дня вступления в силу решения налогового органа. Начиная с этой даты налоговый орган вправе совершать действия, направленные на исполнение данного решения, в частности путём определения принадлежности перечисляемых налогоплательщиком денежных средств в счёт уплаты такой задолженности в порядке пункта 8 статьи 45 НК РФ.

После вынесения судом определения о принятии обеспечительных мер в виде приостановления действия решения налогового органа налоговая обязанность, сформированная на основании данного решения, исключается из совокупной обязанности и не подлежит отражению на едином налоговом счёте вплоть до отмены обеспечительных мер.

Исключение налога, пеней, штрафов, отражённых в решении налогового органа, из состава совокупной обязанности направлено на недопустимость принудительного исполнения такого решения, взыскания начисленных сумм (в том числе путём определения принадлежности перечисляемых налогоплательщиком денежных средств в счёт уплаты такой задолженности в порядке пункта 8 статьи 45 НК РФ) в течение срока действия судебных обеспечительных мер.

Частью 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации предусмотрено право арбитражного суда по ходатайству заявителя приостановить действие оспариваемого ненормативного правового акта, решения государственного органа.

Целью обеспечительных мер, применяемых в арбитражном процессе арбитражным судом по заявлению лица, участвующего в деле, а в случаях, предусмотренных законом, и иного лица и являющихся срочными, временными мерами, направленными на обеспечение иска или имущественных интересов заявителя, является недопущение затруднения или невозможности исполнения судебного акта, а также предотвращение причинения значительного ущерба заявителю (части 1 и 2 статьи 90 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Согласно пункту 14 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 1 июня 2023 г. № 15 «О некоторых вопросах принятия судами мер по обеспечению иска, обеспечительных мер и мер предварительной защиты» (далее – постановление Пленума № 15) при оценке доводов заявителя о принятии обеспечительных мер принимаются во внимание разумность и обоснованность требований, связь испрашиваемой меры с предметом заявленного требования, вероятность причинения заявителю значительного ущерба в случае непринятия обеспечительных мер, обеспечение

баланса интересов сторон, предотвращение нарушения при принятии обеспечительных мер публичных интересов, интересов третьих лиц.

Введение обеспечительных мер имеет целью предотвращение наступления ущерба в будущем, а не устранение уже наступивших последствий исполнения оспариваемого ненормативного акта.

Исполнение решения налогового органа приостанавливается судом только после вынесения определения о принятии обеспечительных мер. До этого момента решение налогового органа, вступившее в силу, подлежит исполнению, и, соответственно, налоговый орган вправе принимать меры, направленные на побуждение налогоплательщика к добровольному исполнению решения, а также меры по взысканию налоговой задолженности в порядке и сроки, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации.

Абзацем вторым пункта 29 постановления Пленума № 15 предусмотрено, что приостановление действия ненормативного правового акта, решения государственного или иного органа, должностного лица не влечёт их недействительности. Под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения в качестве обеспечительной меры понимается запрет совершения действий, предусмотренных данным актом, решением. Если действия, предусмотренные ненормативным правовым актом, решением, уже совершены либо их осуществление началось (например, внесены изменения в публичный реестр, списаны средства со счёта), судам необходимо выяснять, насколько испрашиваемые обеспечительные меры фактически исполнимы и эффективны, а также оценивать, может ли непринятие таких мер привести к причинению значительного ущерба заявителю, затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта.

С учётом приведённых разъяснений приостановление действия решения налогового органа не предполагает признания его недействительным на период до принятия данной обеспечительной меры, а следовательно, исполнение обязанности по уплате налога (пеней, штрафов), осуществлённое после вступления в силу решения налогового органа и до вынесения судом определения о принятии обеспечительных мер, не может быть признано необоснованным или незаконным. Налог, уплаченный (взысканный) во исполнение действующего решения до момента приостановления его действия судом, не признаётся излишне уплаченным (взысканным) и не подлежит возврату налогоплательщику только на основании факта принятия судом обеспечительных мер.

Принятие судом обеспечительных мер предполагает прекращение дальнейших действий налогового органа по взысканию задолженности (то есть сохранение существующего состояния отношений (*status quo*) между сторонами), а не улучшение имущественного положения налогоплательщика путём возврата правомерно взысканных средств, что означало бы не приостановление действия факторов, способных влиять на вероятность причинения заявителю какого-либо ущерба, а их полное устранение.

Отмеченные выше законоположения в их системной взаимосвязи правильно истолкованы в соответствии с их смысловым содержанием в Письме.

Таким образом, оспариваемое Письмо не вступает в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах.

Разъяснения положений подпункта 3 пункта 7 статьи 11³ НК РФ и пункта 2 части 2 статьи 4 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ в системной взаимосвязи с учётом части 1 статьи 96 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в оспариваемом письме ФНС России не противоречат действительному смыслу разъясняемых положений, не создают новых правил налогообложения, отличных от установленных названным кодексом, а следовательно, не нарушают права и законные интересы налогоплательщика.

Действительный смысл разъясняемых нормативных положений ФНС России не искажён и не содержит произвольного толкования.

В целом, дав разъяснения территориальным налоговым органам, ФНС России в Письме не изменила и не дополнила действующее налоговое законодательство Российской Федерации, в связи с чем содержание оспариваемого акта, вопреки доводам административного истца, не устанавливает не предусмотренные приведёнными в нём положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределённый круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

В связи с этим доводы административного истца о нарушении Письмом его прав как налогоплательщика несостоятельны.

Кроме того, издание Письма не требовало соблюдения процедур, предусмотренных Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» и Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждёнными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009.

Факт упоминания Письма в различных решениях Управления Федеральной налоговой службы и арбитражных судов сам по себе также не означает, что Письмо вследствие ссылок на него приобрело нормативные свойства для неопределённого круга лиц, рассчитано на неоднократное применение. Данный факт не может самостоятельно повлечь удовлетворения заявленного требования. Из текстов представленных административным истцом копий решений усматривается, что налоговый орган и арбитражные суды применяли непосредственно нормы Налогового кодекса Российской Федерации и различных федеральных законов.

По приведённым выше мотивам Письмо не подлежит признанию недействующим по результатам проверки его содержания, поскольку оно не

оказывает общерегулирующего воздействия на общественные правоотношения, отличного от требований закона.

Руководствуясь статьями 175–180, 217¹ Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления акционерного общества «ПИНО» о признании частично недействующим письма Федеральной налоговой службы от 5 июля 2023 г. № КЧ-4-8/8543@ «О порядке исполнения определений судов о принятии обеспечительных мер» отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации



В.С. Кириллов