

Дата поступления рукописи в редакцию: 10.07.2026 г.  
Дата принятия рукописи в печать: 30.07.2026 г.

DOI: 10.24412/2076-1503-2026-8-306-311

**КАЗАКОВ Денис Владимирович,**  
Частнопрактикующий юрист в г. Москва,  
e-mail: advokatkazakovdv@yandex.ru

## НАЛОГОВЫЙ ПРОИЗВОЛ ИЛИ ПЕРЕРАСЧЁТ И ВЗЫСКАНИЕ ПЕНИ ЗА МИНУВШИЕ ПЕРИОДЫ

**Аннотация.** В статье приводится судебная практика арбитражных судов города Москвы по делам об оспаривании перерасчета и взыскания пени в начале 2025 г. по налоговой задолженности за период до 08.03.2022 г. Автор анализирует проведенные налоговыми органами мероприятия на предмет соответствия законодательству, судебной практике и правовой доктрине. Делается вывод о необходимости формирования правовой позиции Высших судов РФ по данному вопросу, поскольку усматривается превышение полномочий со стороны налоговых органов.

**Ключевые слова:** пеня, налоговая пеня, налоговое администрирование, принудительное взыскание, акцессорность.

**KAZAKOV Denis Vladimirovich,**  
Private Lawyer in Moscow

## TAX ABUSE OR RECALCULATION AND COLLECTION OF PENALTIES FOR PAST PERIODS

**Annotation.** This article presents the case law of Moscow arbitration courts in cases challenging the recalculation and collection of penalties in early 2025 on tax arrears for the period up to March 8, 2022. The author analyzes the actions taken by tax authorities for compliance with legislation, judicial practice, and legal doctrine. The author concludes that it is necessary to formulate a legal position for the Supreme Courts of the Russian Federation on this issue, as this suggests abuse of authority by tax authorities.

**Key words:** penalty, tax penalty, tax administration, forced collection, accessory nature.

В 2025-2026 г. в арбитражных судах Москвы сложилась практика по отдельной категории налоговых споров, связанных с оспариванием доначисления и взыскания пени по налоговой задолженности. Рассматриваемая судебная практика является устойчивой в пользу налоговых органов и однородной по своему содержанию. Например, требования только по одному заявлению налогоплательщика было удовлетворено в суде первой инстанции, но отменено в высшей инстанции. Анализируя рассмотренные судебные дела, можно иначе взглянуть как на правовой институт налоговой пени, так и на институт налогового администрирования.

В рамках настоящего исследования были рассмотрены следующие судебные акты по номерам дел:

Арбитражный суд города Москвы (первая инстанция): № А40-45874/25-116-330, № А40-284998/25-75-2292, № А40-46171/25-99-377, №

А40-55083/25-75-459, №А40-299131/25-108-2341, №А40-254467/25-108-1758, № А40-48194/25-140-317, № А40-157749/25-108-1214, № А40-173143/25-140-1216, № А40-139207/25-99-848, А40-150040/25-99-991, № А40-166171/25-140-1130, А40-180324/25-140-1287.

9 Арбитражный апелляционный суд (Апелляционная инстанция): № А40-128734/2025, № А40-167155/25 / № 09АП-58596/2025, № А40-115002/25 / № 09АП-11334/2026, А40-203778/25 / № 09АП-11407/2026, №А40-174833/25 / № 09АП-13540/2026, № А40-183847/25 / № 09АП-2711/2026, № А40-93984/25 / № 09АП-59919/2025.

Арбитражный суд Московского округа (Кассационная инстанция): № А40-72941/2025, № А40-106360/2025, № А40-103950/2025, № А40-67214/2025.

Рассматриваемая судебная практика одно-

родна по своему содержанию и в большинстве случаев различаются только суммы доначислений, период недоимки, сальдо ЕНС и исполнение основного обязательства, но есть и особенные случаи. Обобщая, фабулу дел можно выразить в следующем виде.

09.01.2025 г. налоговые органы проводят меры по актуализации сальдо единого налогового счета налогоплательщиков-организаций. В ходе данных мероприятий в автоматическом режиме проводится перерасчет пени по ставке 1/150 ЦБ. Пеня рассчитывается в отношении недоимки, начисленной преимущественно в 2023 г. и возникшей в период до 08.03.2022 г., на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в результате проведения ВМП. В тот же день указанная недоимка по пени отображается в виде отрицательного сальдо на ЕНС налогоплательщика. Далее начинается процесс взыскания доначисленной недоимки по пени, который осуществляется либо налоговым органом в порядке ст. 46, 69 НК РФ, либо уплачивается добровольно налогоплательщиком. У некоторых налогоплательщиков был положительный и достаточный ЕНП, чтобы погасить задолженность в порядке п.8 ст. 45 НК РФ. У других было отрицательное сальдо ЕНС с уже сформированными мерами взыскания, в таком случае налоговые органы не обязаны никак сообщать о проведенных мероприятиях, поэтому указанные доначисления оказались неожиданностью для налогоплательщиков. Налогоплательщики, обнаружив доначисления, обращаются в Арбитражный суд г. Москвы с требованием к налоговому органу о признании действий в перерасчете, доначислении и взыскании пени незаконными. Во многих случаях, недоимка на сумму которой перерассчитана пеня и задолженность по пени уже давно погашена налогоплательщикам и у них отсутствовали неисполненные налоговые обязательства. Тем не менее, суды трех инстанций упорно отказывают налогоплательщикам по заявленным требованиям. Важно отметить, что на дату настоящего исследования обращений в Верховный суд РФ и Конституционный суд РФ по рассматриваемому вопросу не поступало.

Нормативной базой в рассматриваемых отношениях является Налоговый кодекс РФ и ряд Федеральных законов, которыми внесены изменения в Налоговый кодекс РФ:

Во-первых, 01.10.2017 г. вступил в силу Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ, согласно пп. «б» п. 13 ст. 1, п.п. 7, 9 ст. 13, были внесены изменения в п.5 ст. 75 НК РФ, которые добавили дифференцированные ставки по пени для организаций в зависимости от сроков просрочки обяза-

тельства по уплате задолженности.

Во-вторых, Федеральным законом от 26.03.2022 № 67-ФЗ в п. п. «б» п. 2 ст. 1 введено положение, согласно которому ставка по пене с 09.03.2022 г. рассчитывается согласно 1/300 ставки ЦБ РФ. Указанным ФЗ также в п. 3 ст. 5 устанавливается, что ставка пени для организаций считается по ставке 1/300 ЦБ РФ и применяется к недоимке, возникшей в том числе до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, то есть до 08.03.2022 г. Таким образом, законодатель установил обратную силу действия закона во времени, улучшающую положение налогоплательщика. Фактически, данное положение является специальной нормой по отношению к ст. 75 НК РФ, поскольку устанавливает запрет на перерасчет пени по иной ставке за период до 08.03.2022 г. Поэтому п. 3 ст. 5 ФЗ от 26.03.2022 № 67 можно считать главенствующей нормой в рассматриваемых отношениях.

На 09.01.2025 г., то есть на дату перерасчета пени п. 3 ст. 5 ФЗ от 26.03.2022 № 67, а также на дату рассмотрения судами заявлений указанное положение остается в силе. Тем не менее, ни налоговыми органами, ни судами данному пункту не уделено должного внимания. Так, во многих решениях арбитражных судов отсутствует ссылка на данный Федеральный закон. Суды, вынося решение по интуиции, ограничиваются общими нормами НК РФ о том, что предельный срок перерасчета и начисления пени не установлен, а данная недоимка не является безнадежной ко взысканию.

В-третьих, Постановлением Правительства РФ от 29.03.2023 N 500 введен мораторий на начисление пени, который действовал с 08.03.2022 по 01.01.2025 г. В данный период пени исчислялась по ставке 1/300 ставки ЦБ, согласно п.4, п.5 ст. 75 НК РФ.

В-четвертых, согласно п.п. 13 ст.19 Федерального закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ (ред. от 28.11.2025) действие положений пункта 5 статьи 75 НК РФ распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2024 года. То-есть начисление пени по ставке 1/300 продолжается с 2024 г. и далее.

В-пятых, Федеральным законом от 28.11.2025 N 425-ФЗ в п.п. «а» п. 31 ст. 1 введено положение, согласно которому срок действия особого порядка расчета пени для организаций продлевается до конца 2026 года (28.11.2025).

Действующая в 2025 г. редакция Налогового кодекса РФ, действующие Федеральные законы о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ не предусматривали обязанности для налоговых органов провести перерасчет пени, возникшей до 03.08.2022 г. и рассчитанной по ставке 1/300

по ставке 1/150, в том числе и после прекращения действия моратория. Поэтому вопрос о том, насколько данные мероприятия являются законными и правомерными до сих пор остается открытым.

Представленная судебная практика позволяет иначе взглянуть на правовую природу налоговой пени.

Пеня в налоговых правоотношениях имеет двойственную правовую природу и обладает как признаками средства обеспечения обязательства, так и признаками финансовой ответственности. Верховный суд РФ в Обзоре судебной практики N 1 (2021) от 07.04.2021 указывает, что пеня в налоговых обязательствах является одновременно обеспечительной мерой и мерой имущественной ответственности.

Налоговая пеня является в большей степени именно обеспечительной мерой. Этот вывод следует прежде всего из законодательного закрепления ст. 75 НК РФ, посвященной пени, в Главе 11 НК РФ, которая называется «способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов».

Конституционный суд РФ неоднократно указывал в постановлении от 17.12.1996 N 20-П, от 13.05.2025 N 20-П определениях от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П, от 17.02.2015 № 422-О на то, что пеня носит производный (акцессорный) характер и является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

ВАС РФ в Постановлении от 16 апреля 2013 г. N 15638/12 отмечает, что пени являются правостановительной мерой государственного принуждения, носящей компенсационный характер, за несвоевременную уплату налога в бюджет и взыскиваются с лица, на которое возложена такая обязанность.

ВС РФ, например, в Определении от 27.04.2017 N 304-КГ17-3988 по делу N А27-26167/2015 также поддерживает позицию о том, что пени носят производный характер, поскольку начисление пеней непосредственно связано с несвоевременной уплатой налогов в бюджет. До фактической уплаты налога в бюджет налогоплательщик неправомерно пользуется денежными средствами.

Таким образом, одним из определяющих признаков пени является ее акцессорность, то есть производность от основного обязательства. Иные признаки пени, например, императивность, автоматизация, непрерывность начисления, длящийся характер не носят существенного значения в рамках настоящего исследования.

Акцессорность является сугубо доктринальной категорией и не имеет легального опреде-

ления в налоговом законодательстве. В общем виде под акцессорностью понимается правовая связь между обеспечительным правом и обеспечиваемым требованием [1]. В научной литературе предлагаются различные подходы к определению акцессорности. Согласно ограничительному подходу, акцессорное обязательство строго зависит от основного обязательства [2]. Строгая зависимость выражается в том, что основное обязательство определяет юридическую судьбу зависимого обязательства, а также имеется признак следования зависимого за основным.

Согласно расширительному подходу, акцессорность может несколько форм выражения. Например, выделяют акцессорность возникновения, акцессорность объема требования, акцессорность следования за главным требованием, акцессорность прекращения, акцессорность возможности принудительного осуществления и т.д. Расширительный подход также предполагает, что у конкретного вида обязательства, либо правоотношения, может быть, своя «особенная» акцессорность с определёнными признаками [3].

Акцессорность налоговой пени можно понимать в достаточно широком смысле, поскольку этому способствуют как положения Налогового кодекса, так и сложившаяся судебная практика.

Признак акцессорности налоговой пени характеризуется в следующем:

Из содержания п.2 ст. 75 НК РФ, следует, что пеня уплачивается дополнительно к основной недоимке по налогам, согласно редакции НК РФ от 17.04.2026. В предыдущих редакциях, например до введения ЕНС в 2023 г., существовала формулировка «уплачивается помимо причитающихся». После введения ЕНС и единого налогового платежа, пеня согласно п.п. 5 п.8 ст. 45 НК РФ уплачивается после погашения совокупной недоимки по налогам, а начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки.

Согласно п. 6 ст. 11.3 НК РФ сумма пеней, рассчитанная в отношении конкретной налоговой задолженности, учитывается в сальдо ЕНС налогоплательщика не ранее момента учета основной задолженности в ЕНС. В данном случае речь идет о техническом учете пени в административном ресурсе налоговых органов.

Верховный суд РФ указывает, что если основная задолженность по налогам признана безнадёжной ко взысканию, то пеня, начисленная на сумму этой задолженности, также признается безнадёжной ко взысканию ввиду ее производного характера.

Согласно п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, пеня имеет отдельные сроки принудительного взыскания задолженности

в порядке ст.46,47,69,70 НК РФ. Данные сроки начинаются исчисляться только после погашения основной недоимки по налогам. Указанное положение вероятно утратило свою актуальность поскольку оно не согласуется с акцессорным характером налоговой пени, разъяснениями ВС РФ. Более того, новым законодательным регламентированием введен институт ЕНС в 2023 г., согласно которому требование по ст. 69, 70 НК РФ выставляется однократно после возникновения отрицательного сальдо ЕНС и действует до тех пор, пока сальдо ЕНС не станет положительным, вне зависимости от уплаты задолженности отдельно по налогам или пени. Однако на дату возникновения рассматриваемой практики п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 остаётся в силе и на него ссылаются в том числе суды.

Таким образом, пеня однозначно имеет производный характер, что подтверждается нормами НК РФ, разъяснениями ВС РФ и судебной практикой. Перерасчет пени, произведенный налоговым органом 09.01.2025 г., начисление задолженности по пени в ЕНС налогоплательщиков и последующее их взыскание явно противоречит доктринальным представлениям о правовой природе налоговой пени. Особое недоумение вызывает проведение подобных мероприятий в отношении налогоплательщиков, которые полностью исполнили налоговые обязательства по уплате налогов и пени. Названные действия налоговых органов не применимы для акцессорного по своей природе обязательства, наоборот, их применение возможно только для абсолютного, абстрактного обязательства, которое может существовать само по себе и которым не является налоговая пеня.

Наконец, в результате исследования представленной судебной практики ставится вопрос о добросовестном налоговом администрировании, который предусмотрен п.2 ст. 22 НК РФ и его соотношении с законными и правомерными ожиданиями налогоплательщиков.

Высшие суды РФ приводят следующие принципы добросовестного налогового администрирования – полнота, своевременность и последовательность действий налогового органа. В рассматриваемой ситуации есть основания полагать, что налоговые органы при перерасчете пени пренебрегли указанными принципами, что создает некий репутационный ущерб налоговой службе, а также подрывает доверие со стороны добросовестных налогоплательщиков.

Согласно принципу полноты налогового администрирования, не допускается излишние взыскание налогов в размерах, превышающих законные требования, а также запрещается недобор по обязательным платежам [4]. В рассматриваемой

ситуации законного основания для перерасчета и доначисления пени по ставке 1/150 ЦБ РФ у налоговых органов не имелось. Более того, из п. 3 ст. 5 Федерального закона от 26.03.2022 № 67-ФЗ следует, что пени по недоимке, возникшей до 08.03.2022 г. считается по ставке 1/300 ЦБ РФ. Вопрос о том, каким именно образом вдруг возникшая недоимка причиняет ущерб бюджетной системе не рассматривался судами, при вынесении решения. В случаях, когда налогоплательщик исполнил свою обязанность и погасил основную задолженность по налогам и начисленную пени по ставке 1/300, согласно действующему на тот момент законодательству. Как неоднократно указывал ВС РФ обоснованием ущерба бюджету и соответственно начислением пени является недополучение налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Таким образом, ущерб бюджету не причинялся, а обратное налоговыми органами не доказано.

Принцип своевременности в налоговом администрировании означает принятие налоговым органом мер в разумные сроки. Суды в своих решениях указывают на то, что НК РФ не предусматривает предельный срок начисления пени, а также предельные сроки по перерасчёту пени.

Верховный суд РФ в определении от 16.03.2018 по делу № А40-230080/2016 сформировал позицию, согласно которой недопустимы избыточные или неограниченные по времени мероприятия налогового контроля, влекущие за собой негативные экономические последствия для налогоплательщика. В ином случае создается неопределённость относительно налоговых прав и обязательств, при которой налогоплательщик лишается возможности добросовестно предвидеть налоговые последствия своих действий. При этом, бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности соблюдения срока перерасчета пени, лежит на налоговом органе. В рассматриваемой практике налоговые органы не обосновывали разумность сроков, а суды не исследовали данный вопрос.

Перерасчет пени за периоды до 08.03.2022 г. и отраженный на ЕНС в 2023 г. нельзя считать своевременным, поскольку некоторые налогоплательщики исполнили свою обязанность в полном объеме в 2023-2024 г. То есть в некоторых случаях прошло более полутора лет, что признается ВС РФ значительным сроком.

Принцип последовательности в налоговом администрировании означает соблюдение налоговым органом процедур и административных мер в том порядке, который устанавливается налоговым законодательством. В рассматриваемом случае данный принцип налоговыми органами также на-

рушится, поскольку присутствует ничем не мотивированный временной разрыв между мерами принудительного взыскания задолженности.

Кроме того, есть основания полагать, что налоговыми органами были пропущены сроки принудительного взыскания задолженности по ст. 46, 69, 70 НК РФ.

Из положений п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 следует, что пеня имеет обособленный срок принудительного взыскания, который начинается исчисляться с момента уплаты основной суммы задолженности по налогам в полном объеме.

Согласно п.1 ст. 70 НК РФ основанием для выставления требования об уплате задолженности служит именно техническое отражение недоимки на сальдо ЕНС налогоплательщика, а не ее абстрактное юридическое существование. Однако в рассматриваемой практике недоимка и рассчитанная по ней пеня уже были начислены на ЕНС налогоплательщика в 2023 г. по решению по ВМП и тогда же принимались меры принудительного взыскания задолженности. Тот факт, что недоимка по пени была перерассчитана в дальнейшем налоговыми органами не свидетельствует о том, что у налогоплательщика возникла новая задолженность. Потому что это будет перерасчет уже существующей ранее задолженности, по которой уже были приняты меры взыскания. Кроме того, технический учет задолженности по пени в сальдо ЕНС, согласно, п. 6 ст. 11.3 НК РФ, возможен только после учета основной суммы задолженности, что опять свидетельствует в пользу того, что недоимка по пени не является новой задолженностью.

Таким образом, принятие налоговым органом мер принудительного взыскания задолженности в отношении перерассчитанной суммы недоимки является незаконными, потому что пропущены сроки принудительного взыскания. На это обстоятельство также обращают внимания суды, когда налоговый орган взыскивал задолженность по перерассчитанной пени в исковом порядке в рамках административного производства, например, в делах №А40-299131/25-108-2341, №А40-254467/25-108-1758.

Перерасчет и последующие взыскание пени по задолженности до 08.03.2022 г. явно противоречит принципам добросовестного налогового администрирования и является само по себе неправомерным [5].

Как неоднократно указывал Верховный суд РФ законодательство о налогах и сборах должно быть сформулировано максимально четким образом, чтобы исключить возможные интерпретации и разночтения.

Из пояснительной записки к проекту феде-

рального закона "О внесении изменений в пункт 4 статьи 75 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" следует, что планируемые изменения, в частности, в п.4 ст. 75 НК РФ направлены в первую очередь на поддержку бизнеса в условиях нестабильной экономической ситуации.

Для достижения указанных целей предполагается временное приостановление начисления пени по ставке 1/150 ЦБ РФ. Законодатель, вводя указанные поправки, преследовал цель защиты бизнеса от негативных последствий экономического кризиса, в том числе путем установления обратной силы действия закона во времени, улучшающего положение налогоплательщика. Дальнейшее законодательное регламентирование не отменяет данные меры, а продляет их действие до конца 2026 г. Поэтому, перерасчет и доначисление пеней противоречит как логике законодателя, так и смыслу вводимых им антикризисных мер.

Данные действия однозначно нарушают законные и правомерные ожидания налогоплательщиков, также подрывают доверие к налоговым органам. Суды в рассматриваемой практике указывают на то, что налогоплательщики предвидели или могли предвидеть факт наличия у них недоимки, в том числе рассчитанной по неправильной ставке в 1/300. Однако на практике это превращается в абсурдную ситуацию: налогоплательщик еще в момент начисления основной задолженности и пени в 2023 г. самостоятельно проводит свой перерасчет пени по ставке 1/150 и предоставляет его в налоговый орган. Налоговая, естественно, отказывает налогоплательщику в перерасчете пени в сторону увеличения на основании действующего на тот момент моратория, а также того, что пеня рассчитывается автоматически и налоговые органы обязаны полагаться именно на автоматический расчет пени.

Таким образом, доначисление пени налоговыми органами в рассматриваемых делах явно противоречит ст. 11.3, 46, 69, 70 НК РФ, п. 3 ст. 5 ФЗ от 26.03.2022 № 67, правовым позициям, сформированным Высшими судами РФ и доктринальным представлениям о правовой природе пени. Поскольку арбитражные суды упорно окатывают организациям в защите своих прав, то в данной ситуации необходимы разъяснения ВС РФ и КС РФ.

#### Список литературы:

- [1] Яшина И.Ю. Ослабление принципа акцессорности залоговых прав в зарубежных правовопорядках // Право и государство: теория и практика. 2021. № 6 (198). С. 25-27.
- [2] Трухан Р.П. Общетеоретические аспекты

признаков акцессорности в российском праве // Право и государство: теория и практика. 2023. № 4 (220). С. 47-49.

[3] Фролов Алексей Иннокентьевич Акцессорность как эффект функциональной производности гражданского правоотношения // Вестник Томского государственного университета. 2018. № 29. С. 193-204.

[4] Кузнецов Л.Д. Основы современного налогового администрирования // Финансовые рынки и банки. 2023. № 10. С. 65-69.

[5] М. В. Карасева (Сенцова) Доверие и недоверие как парные категории в теории налогового права // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2024. № 2 (57). С. 319-324.

#### References:

[1] Yashina I.Yu. Weakening of the principle of

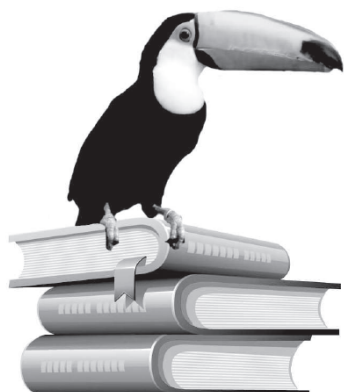
accessory collateral rights in foreign law and order // Law and state: theory and practice. 2021. № 6 (198). S. 25-27.

[2] Trukhan R.P. General theoretical aspects of signs of accessory in Russian law // Law and state: theory and practice. 2023. № 4 (220). S. 47-49.

[3] Frolov Alexey Innokentievich Accessory as an effect of the functional productivity of civil legal relations // Bulletin of Tomsk State University. 2018. № 29. S. 193-204.

[4] Kuznetsov L.D. Fundamentals of modern tax administration // Financial markets and banks. 2023. № 10. С. 65-69.

[5] M.V. Karaseva (Sentsova) Trust and distrust as paired categories in the theory of tax law // Vestnik VSU. Series: Right. 2024. № 2 (57). S. 319-324.



**ЮРКОМПАНИ**

*www.law-books.ru*

Юридическое издательство  
**«ЮРКОМПАНИ»**

Издание учебников,  
учебных и методических  
пособий, монографий,  
научных статей.

Профессионально.

В максимально  
короткие сроки.

Размещаем  
в РИНЦ, E-Library.