

по делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Немерова Максима Владимировича

Постановление · № 12-П · от 05.03.2026 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Немерова Максима Владимировича

город Санкт-Петербург 5 марта 2026 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, К.Б.Калиновского, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, А.В.Коновалова, М.Б.Лобова, В.А.Сивицкого, Е.В.Тарибо,

руководствуясь статьей 125 (пункт "а" части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47 1 , 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" ,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации .

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданина М.В.Немерова. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Е.В.Тарибо, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Гражданин М.В.Немеров оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации :

пункта 1 статьи 90 о том, что в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля; показания свидетеля заносятся в протокол; части первой статьи 128, которая предусматривает налоговую ответственность лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин; данное деяние влечет наложение штрафа в размере тысячи рублей.

В отношении М.В.Немерова налоговым органом проводилась выездная налоговая проверка. 11 марта 2024 года налоговый орган направил ему повестку, в которой сообщил о необходимости - в связи с проведением проверки - явиться для допроса в качестве свидетеля об обстоятельствах его деятельности. М.В.Немеров по повестке не явился и решением налогового органа от 27 июня 2024 года был привлечен к ответственности по части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации с наложением штрафа в размере 500 руб.; размер штрафа был уменьшен в два раза ввиду, как указано в решении, несоразмерности деяния тяжести наказания.

Решением Калининского районного суда города Новосибирска от 8 октября 2024 года, оставленным

без изменения апелляционным определением Новосибирского областного суда от 11 февраля 2025 года и определением Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 15 мая 2025 года, отказано в удовлетворении административного иска М.В.Немерова о признании незаконным его привлечения к налоговой ответственности. Суды исходили из того, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит ограничений для вызова налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, на допрос в качестве свидетеля в ее рамках, поскольку налогоплательщик является лицом, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля, т.е. отвечает определению свидетеля, содержащемуся в пункте 1 статьи 90 данного Кодекса ; вне зависимости от того, можно ли признать проверяемого налогоплательщика свидетелем, для него является обязательной повестка о явке на допрос - под угрозой ответственности, предусмотренной статьей 128 данного Кодекса .

Судья Верховного Суда Российской Федерации определением от 1 ноября 2025 года отказал в передаче кассационной жалобы М.В.Немерова для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам этого суда.

По мнению М.В.Немерова, оспариваемые нормы противоречат статьям 45 и 46 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяют вызывать налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, на допрос в налоговый орган в качестве свидетеля, а в случае его неявки - привлекать его к налоговой ответственности, предусмотренной для свидетелей. Таким образом, с учетом требований статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" пункт 1 статьи 90 и часть первая статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на их основании разрешается вопрос о признании свидетелем налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, и о его привлечении к ответственности за неявку на допрос в качестве свидетеля.

2. Статья 57 Конституции Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. Из наличия у каждого этой обязанности проистекает необходимость введения правовых механизмов контроля за правильностью и полнотой ее исполнения.

Регламентация таких механизмов относится к дискреции законодателя, определяющего в силу статьи 72 (пункт "и" части 1) Конституции Российской Федерации общие принципы налогообложения и сборов. Конституционным Судом Российской Федерации - с учетом необходимости поиска оптимального баланса прав и законных интересов частных лиц, обязанных уплачивать налоги и сборы, и публичного интереса в пополнении бюджетов бюджетной системы за счет налоговых доходов и в поддержании правомерного характера экономической деятельности - сформулированы следующие правовые позиции в отношении налогового контроля.

Как следует из Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 года № 14-П , нормативная регламентация налогового контроля подчинена его основной задаче в виде сбора информации для определения наличия у налогоплательщика налоговых обязательств и их действительного размера. Баланс же конституционно значимых ценностей при этом соблюдается постольку, поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103), чем предопределяются не только особенности конкретных контрольных мероприятий, но и - с учетом закрепленных в статье 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации права каждого на судебную защиту его прав и свобод и права на обжалование в суд решений, действий и бездействия органов публичной власти - право налогоплательщика обратиться в суд за защитой своих прав и законных интересов. В том же решении Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что, если налоговые органы, осуществляя налоговый контроль, руководствуются целями и мотивами, противоречащими правопорядку, налоговый контроль может превратиться из инструмента

налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения права собственности, а это недопустимо (статьи 34 и 35; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации). Превышение налоговыми органами своих полномочий либо использование их вопреки законной цели, охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации).

Вместе с тем налоговые обязательства являются прямым следствием экономической деятельности налогоплательщиков, а их возникновению обычно предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданских правоотношениях либо тесно с ними связаны (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 1 июля 2015 года № 19-П, от 15 января 2026 года № 1-П и др.). Как правило, именно налогоплательщики - участники соответствующих правоотношений - в наибольшей степени осведомлены о тех обстоятельствах (например, о моменте фактического получения дохода или о его реальном размере), с которыми налоговый закон связывает возникновение налоговой обязанности и с учетом которых регламентируются ее параметры.

Поэтому, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П, система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком. Следовательно, эффективный налоговый контроль предполагает использование налоговыми органами значимой информации, которая имеется у налогоплательщика, и наличие у них инструментария, обеспечивающего ее получение. Согласование данной особенности системы налогообложения с принципом недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля подразумевает, что в его рамках должно обеспечиваться конструктивное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков, в отношении которых в законной процедуре ставится вопрос о полноте и правильности исчисления и уплаты налогов и сборов. В этих целях от налогоплательщиков требуется содействие налоговым органам в установленных законом пределах в определении действительных налоговых обязательств, в том числе представление необходимых сведений и документов.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации в целях создания условий для исполнения конституционной обязанности по уплате налогов наделяет налоговые органы правом требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, и документы, подтверждающие правильность их исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления), а также правом вызывать налогоплательщиков на основании законного уведомления налогового органа для дачи пояснений (подпункты 1 и 4 пункта 1 статьи 31). При этом налоговый закон определяет порядок и условия реализации указанных полномочий налоговых органов применительно к отдельным мероприятиям и формам налогового контроля с учетом их особенностей и назначения.

Законодательство о налогах и сборах, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 7 апреля 2022 года № 821-О, предусматривает широкий круг контрольных полномочий, связанных с истребованием документов (информации) и осуществляемых в рамках налоговых проверок и анализа полученных материалов, что должно гарантировать не только эффективность применяемых средств налогового контроля, но и его правомерность, предсказуемость и сбалансированность благодаря правовому регулированию контрольных мероприятий, а также ограничениям в отношении их объема, оснований и поводов, периодичности и продолжительности, которые закон устанавливает в обеспечение прав налогоплательщиков и в защиту их законных интересов. Изложенная правовая позиция в полной мере применима и к

институту истребования пояснений, которые в установленных законом пределах могут запрашиваться налоговым органом у налогоплательщика при проведении выездной или камеральной налоговой проверки (подпункт 4 пункта 1 статьи 31, статьи 88 и 89 Налогового кодекса Российской Федерации). Такие пояснения - с учетом обязанности налогоплательщика конструктивно взаимодействовать с налоговым органом при реализации его законных контрольных полномочий - должны быть полными настолько, насколько налогоплательщик имеет фактическую возможность сообщить соответствующую информацию, в том числе отвечая на поставленные вопросы положительно, отрицательно или прямо указывая на отсутствие у него возможности ответить. При этом налоговые органы не должны чрезмерно вмешиваться в деятельность налогоплательщика. Как отмечала в своих разъяснениях Федеральная налоговая служба, при вызове налогоплательщика на основании уведомления для дачи пояснений и при формулировании вопросов, которые предполагается перед ним поставить, налоговые органы должны принимать во внимание, что в целях исключения неправомерного направления уведомлений о вызове в налоговый орган и недопущения подмены мероприятий налогового контроля, предусмотренных пунктом 3 статьи 88, статьями 93 и 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации , следует обеспечивать при вызове налогоплательщика в порядке подпункта 4 пункта 1 его статьи 31 соответствие направляемого уведомления утвержденной форме, а также подробное описание оснований вызова (письмо от 2 декабря 2021 года № ЕА-4-15/16838 и др.). Помимо этого, налоговый орган не вправе уstraняться от выяснения обстоятельств, связанных с фактической способностью налогоплательщика сохранять те или иные сведения и документы или представлять их налоговому органу по его требованию, притом что подпункт 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает обязанность обеспечивать сохранность, причем ограниченное время, данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, только на организации и индивидуальных предпринимателей, но не на физических лиц - налогоплательщиков в отношении их операций, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Эти и иные заслуживающие внимания обстоятельства подлежат оценке в ходе последующего контроля законности действий налогового органа, который запросил у налогоплательщика пояснения (вызвал его для дачи пояснений), притом что, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, из статей 46 (часть 1), 52, 53 и 120 Конституции Российской Федерации следует предназначение судебного контроля как способа разрешения правовых споров на основе независимости и беспристрастности и тем самым - наличие у налогоплательщика права обратиться в суд за защитой от произвольного правоприменения при истребовании пояснений, сведений или документов, необходимых для осуществления налогового контроля (Постановление от 16 июля 2004 года № 14-П ; определения от 16 марта 2006 года № 70-О, от 7 апреля 2022 года № 821-О и др.). В частности, надлежит оценивать соблюдение требований к составу запрашиваемых сведений, к тематике, условиям и порядку их запроса, которые установлены для выездной или камеральной налоговых проверок в том числе статьями 31, 88 и 89 Налогового кодекса Российской Федерации (например, информация, запрашиваемая в рамках выездной налоговой проверки, должна касаться налогов и сборов, исчисления и уплаты которых за соответствующие налоговые периоды проверяется налоговым органом).

Налогоплательщик, без уважительных причин не являясь в налоговый орган для дачи пояснений несмотря на наличие законных оснований для его вызова в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации , по существу, противодействует налоговому контролю и недобросовестно отказывается от взаимодействия с контролирующим его налоговым органом, на недопустимость чего обращал внимание Конституционный Суд Российской Федерации применительно к вопросу о сознательном непредставлении налогоплательщиками документов, затребованных налоговым органом в пределах его полномочий (Постановление от 14 июля 2005 года № 9-П). Обеспечивая гарантии прав проверяемых налогоплательщиков и наделяя их возможностями

судебной защиты их прав, налоговый закон должен содержать надлежащие меры реагирования на подобного рода недобросовестное поведение. Такие меры могут иметь различные формы, и выбор конкретной формы, включая введение налоговой ответственности, относится к дискреции законодателя. Конституционный Суд Российской Федерации уже отмечал, что определение составов налоговых правонарушений является прерогативой законодателя, который может отказаться от наказуемости тех или иных деяний, прибегнув к иным способам обеспечения правомерного поведения налогоплательщиков (Определение от 10 марта 2016 года № 571-О).

4. Вместе с тем вопрос о пределах дискреции законодателя по введению налоговой ответственности за деяния, выразившиеся в том, что налогоплательщиком не представлены пояснения, затребованные налоговым органом, или представлены за пределами установленного срока, должен разрешаться с учетом необходимости соблюдения в процедурах налогового контроля права налогоплательщика не свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, которое гарантируется статьей 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации. Данная конституционная гарантия, состоящая в освобождении любого лица от обязанности давать показания, могущие ухудшить положение его самого или его близких, является одной из важнейших предпосылок реального соблюдения прав и свобод человека и гражданина (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 29 июня 2004 года № 13-П) и проистекает из презумпции невиновности, закрепленной в статье 49 Конституции Российской Федерации. Не подвергая сомнению при рассмотрении настоящего дела всеобщность данной конституционной гарантии, Конституционный Суд Российской Федерации исходит из того, что ее практическая реализация в налоговых правоотношениях должна соотноситься с их особенностями и с тем значением, которым обладает представляемая налогоплательщиком информация для исчисления, уплаты и взимания налогов.

Обязанность налогоплательщика представлять налоговым органам необходимые для уплаты налогов документы и сведения является по своей сути, как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, одной из норм порядка взимания налогов, который призван обеспечить безусловное исполнение каждым конституционной обязанности по уплате налогов и сборов (определения от 19 февраля 1996 года № 5-О и от 5 июля 2005 года № 301-О). В развитие данной правовой позиции Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что в равной мере все налогоплательщики должны в предусмотренных законом пределах вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, представлять в налоговый орган налоговые декларации (расчеты), а в отдельных случаях, предусмотренных законом, - информацию и документы, подтверждающие полноту и своевременность уплаты налогов (определения от 6 марта 2008 года № 449-О-П и от 17 июня 2008 года № 451-О-П). В этой связи не могут подвергаться сомнению с точки зрения статьи 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации те нормы налогового закона, которые прямо возлагают на налогоплательщиков (обладающих, как и все иные лица, правом не свидетельствовать против себя и своих близких) обязанность сообщать налоговым органам предусмотренную налоговым законом или запрашиваемую ими в соответствии с налоговым законом информацию, которая необходима налоговым органам для исполнения их обязанности по установлению в рамках контрольных процедур действительного размера налогового обязательства налогоплательщика.

4.1. Действие гарантии статьи 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации проявляет себя в первую очередь в уголовном судопроизводстве и в производстве по делам об административных правонарушениях, т.е. тогда, когда лицо сталкивается с возможностью использования сообщаемой им правоприменительным органом информации для осуществления в его отношении или в отношении его близких публично-правового преследования.

Так, хотя Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях непосредственно не предусматривает право привлекаемого к административной ответственности лица не

свидетельствовать против себя самого и своих близких, это лицо вправе отказаться давать показания, поскольку указанная конституционная гарантия имеет прямое действие, в полной мере распространяется на законодательство об административных правонарушениях и означает недопустимость любой формы принуждения к свидетельству против себя или своих близких, а ее реализация не может образовывать состав какого-либо общественно опасного деяния, в том числе административно наказуемого (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 22 октября 2008 года № 549-О-О, от 26 октября 2021 года № 2324-О, от 28 февраля 2023 года № 257-О, от 18 июля 2024 года № 1773-О и др.).

Налоговая проверка, имея целью определить наличие неисполненных налоговых обязательств налогоплательщика и их действительный размер, может окончиться для него привлечением к налоговой ответственности. Конституционный Суд Российской Федерации, анализируя положения статей 31 и 82 - 101 Налогового кодекса Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П, указал, что, по их смыслу, обнаружение и выявление налогового правонарушения происходит в рамках налогового контроля и фиксируется при оформлении результатов налоговых проверок. Акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время - поскольку в нем обосновывается наличие в содеянном состава правонарушения, указывается норма налогового закона, определяющая конкретный вид правонарушающего деяния и санкцию за его совершение, - выступает и в качестве правоприменительного акта, которым начинается процесс привлечения к ответственности за налоговое правонарушение.

Приведенная правовая позиция сохраняет актуальность и в контексте действующей редакции норм Налогового кодекса Российской Федерации о налоговом контроле. Статья 101 данного Кодекса подробно регламентирует действия уполномоченных должностных лиц налогового органа, которые в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки устанавливают всю совокупность обстоятельств, свидетельствующих о наличии состава налогового правонарушения: совершало ли лицо, в отношении которого составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах; образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения и имеются ли основания для привлечения к ответственности за его совершение; обстоятельства, исключающие вину в совершении налогового правонарушения, смягчающие или отягчающие ответственность за его совершение (пункт 5). По результатам рассмотрения материалов руководитель налогового органа или его заместитель выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в таковом (пункт 7 той же статьи).

Таким образом, поскольку при проведении выездной налоговой проверки могут быть выявлены обстоятельства, указывающие на совершение налогоплательщиком налогового правонарушения, и по ее результатам налоговый орган разрешает вопрос о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, постольку полученные при проведении проверки пояснения налогоплательщика могут быть использованы против него или его близких в смысле статьи 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации. Поэтому, если налогоплательщик был вызван в налоговый орган для дачи пояснений, он должен иметь возможность - вне зависимости от их формы - воспользоваться предусмотренным указанной конституционной нормой правом, что согласуется и с принципом презумпции невиновности, нашедшим отражение в том числе в пункте 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом налогоплательщик вправе рассчитывать на присущие производству по делу о налоговом правонарушении процессуальные гарантии и до его формального возбуждения в связи с составлением акта налоговой проверки, в котором зафиксированы признаки состава конкретного правонарушения. Так, Конституционным Судом Российской Федерации ранее было признано наличие у налогоплательщика права подавать возражения, обосновывающие правильность и полноту уплаты

им налогов с момента предъявления налоговым органом требования представить соответствующие пояснения и документы, т.е. до привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (Определение от 3 октября 2006 года № 442-О). Тем самым налогоплательщик может воспользоваться правом не свидетельствовать против себя и своих близких независимо от предполагаемого исхода налоговой проверки, по результатам которой могут быть не выявлены налоговые правонарушения и недоимка, выявлена только недоимка или же выявлено правонарушение, не связанное с неуплатой (с неполной уплатой) налогов. Эта процессуальная гарантия, распространяясь на сообщение сведений об обстоятельствах, могущих свидетельствовать о совершении налогоплательщиком любых правонарушений, не ограничивается рамками налоговых проверок, а также рассмотрением материалов налоговой проверки в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации и действует в равной мере в ходе регламентированного статьей 101 4 данного Кодекса производства по делам о правонарушениях, выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля.

Значимость права налогоплательщика не свидетельствовать против себя и своих близких при проведении в его отношении налоговой проверки подтверждается и тем, что по результатам проверки и привлечения к налоговой ответственности он может столкнуться не только с налоговыми доначислениями и необходимостью уплаты налоговых санкций, но и с инициированием его уголовного преследования. Вступление в силу решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности может влечь направление налоговым органом соответствующих материалов в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199 2 УК Российской Федерации, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (пункт 3 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации).

4.2. Ответственность налогоплательщика за неправомерное или несвоевременное непредставление (несообщение) сведений, которые он в силу закона должен представить (сообщить) налоговому органу, установлена - в зависимости от характера сведений - рядом норм Налогового кодекса Российской Федерации. Так, в пункте 1 его статьи 126 законодатель связал наступление ответственности налогоплательщика с непредставлением налоговому органу документов, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных другими статьями данного Кодекса. В свою очередь, при отсутствии в действиях налогоплательщика признаков правонарушения, предусмотренного статьей 126, несообщение (несвоевременное сообщение) налогоплательщиком сведений, которые в соответствии с налоговым законом он должен сообщить налоговому органу, в частности пояснений в рамках камеральной налоговой проверки (в том числе предусмотренных пунктом 3 статьи 88 данного Кодекса в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации), может влечь наступление установленной пунктом 1 статьи 129 1 налоговой ответственности. Такая конструкция состава правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 129 1, - притом что данная норма может применяться в случаях непредставления отдельных сведений, запрошенных и вне рамок налоговой проверки, в том числе в соответствии со статьей 93 1 - продиктована объективными различиями камеральной и выездной налоговых проверок как форм налогового контроля.

Согласно пункту 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, на который дана отсылка в пункте 1 его статьи 129 1, у налогоплательщика возникает обязанность представить в рамках камеральной (но не выездной) налоговой проверки не любые запрошенные налоговым органом пояснения, а те сведения, которые должны быть представлены в строго определенных случаях, составе и при наличии установленных законом условий. Это продиктовано тем, что пояснения запрашиваются у налогоплательщика с целью проверки в ходе камерального контроля достоверности сведений, приведенных им самим в налоговой декларации (включая уточненную), т.е. утверждений налогоплательщика о наличии (отсутствии) налоговых обязательств и об их

конкретных параметрах (объекте, налоговой базе, налоговых льготах, исчисленной сумме налога и т.д., как указано в определении налоговой декларации в пункте 1 статьи 80 данного Кодекса). То же касается и иных случаев, с которыми статья 88 Налогового кодекса Российской Федерации связывает возникновение у налогового органа права потребовать у налогоплательщика пояснений и, соответственно, обязанности налогоплательщика пояснения представить.

Тем самым, в отличие от выездных налоговых проверок, при камеральном налоговом контроле, осуществляемом на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа, истребование у налогоплательщика пояснений в случаях, указанных в статье 88 Налогового кодекса Российской Федерации , основывается не только и не столько на сделанных налоговым органом самостоятельно выводах о налоговой обязанности налогоплательщика, а на допущенных им самим ошибках, несоответствиях и противоречиях в налоговой отчетности.

Конституционный Суд Российской Федерации отмечал, что в таком регулировании проявляется природа камерального контроля как текущего документального контроля, тогда как выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки (Постановление от 24 марта 2017 года № 9-П ; определения от 8 апреля 2010 года № 441-О, от 23 апреля 2015 года № 736-О, от 10 марта 2016 года № 571-О и от 7 апреля 2022 года № 821-О).

В связи с этим возможность применения пункта 1 статьи 129 1 Налогового кодекса Российской Федерации к случаям неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанностей, установленных в иных нормах налогового закона, с учетом наличия у проверяемого налогоплательщика права не свидетельствовать против себя и своих близких не дает оснований для распространения указанной ответственности на налогоплательщиков, которые в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 31 данного Кодекса были вызваны для дачи пояснений в налоговый орган в рамках выездной налоговой проверки.

4.3. Однако представление пояснений не может отождествляться с иными формами взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом в рамках налоговой проверки. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что конституционное право лица, в отношении которого осуществляется производство по уголовному делу или по делу об административном правонарушении, не свидетельствовать против себя и своих близких не исключает возможности проведения иных процессуальных действий с участием такого лица, а также использования, в частности, документов в целях получения доказательств - при условии соблюдения установленной законом процедуры, последующей судебной проверки и оценки полученных доказательств (определения от 16 декабря 2004 года № 448-О , от 3 июля 2007 года № 594-О-П , от 11 мая 2012 года № 673-О и др.).

Приведенная правовая позиция означает, что в силу конституционной гарантии не свидетельствовать против себя и своих близких налогоплательщик не освобождается от обязанности представить имеющиеся у него необходимые для проверки документы, запрошенные налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки с соблюдением требований к их составу, тематике, условиям и порядку запроса (подпункт 6 пункта 1 статьи 23, подпункт 1 пункта 1 статьи 31, статьи 89 и 93 Налогового кодекса Российской Федерации), что делает допустимым привлечение налогоплательщика к ответственности за неисполнение этой обязанности. Из того же исходил Конституционный Суд Российской Федерации, признавая в определениях от 6 марта 2008 года № 449-О-П и от 17 июня 2008 года № 451-О-П , что наличие у налогового органа полномочий по истребованию у налогоплательщика документов и привлечению за их непредставление к ответственности, предусмотренной статьей 126 Налогового кодекса Российской Федерации , согласуется со статьей 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

При этом отдельные контрольные мероприятия в рамках выездной налоговой проверки могут

проводиться налоговыми органами не на территории (в помещении) налогоплательщика, а по месту нахождения налогового органа. В ходе проведения этих мероприятий могут требоваться пояснения налогоплательщика и, значит, его явка в налоговый орган. Понуждение налогоплательщика к обеспечению явки в указанных случаях, а также в иных случаях, когда он был вызван в налоговый орган для дачи пояснений на основании законного уведомления, не препятствует ему реализовать право не свидетельствовать против себя и своих близких непосредственно при даче пояснений. Следовательно, привлечение налогоплательщика к ответственности, когда неявка в налоговый орган не обусловлена уважительными причинами, не вступало бы в противоречие со статьей 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации и способствовало бы предупреждению недобросовестного поведения налогоплательщика, которое выражается в сознательном отказе от конструктивного взаимодействия с налоговым органом.

5. Как демонстрирует дело М.В.Немерова, предусмотренная частью первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации санкция за неявку свидетеля по делу о налоговом правонарушении на допрос в налоговый орган без уважительных на то причин используется для понуждения налогоплательщиков, в отношении которых проводится выездная налоговая проверка, к явке в налоговый орган. Налогоплательщик, таким образом, признается свидетелем применительно к обстоятельствам его собственной деятельности. Подобный подход обосновывается налоговыми органами и в отдельных случаях судами со ссылкой на статью 90 данного Кодекса, регламентирующую правовой статус свидетеля. Согласно ее пункту 1 в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Однако расширительное толкование закрепленного в статье 90 Налогового кодекса Российской Федерации определения свидетеля - как любого лица, без каких-либо исключений - ведет к тому, что свидетелем применительно к обстоятельствам его же деятельности может признаваться налогоплательщик при проведении в его отношении налоговой проверки. Подобный подход, обесмысливая отдельное закрепление прав налоговых органов по вызову налогоплательщиков для дачи пояснений и по вызову свидетелей для допроса (подпункты 4 и 12 пункта 1 статьи 31 данного Кодекса), искажал бы различия в процессуальном положении этих участников производства по делу о налоговом правонарушении и существо свидетельских показаний как отдельного вида доказательств.

5.1. Разграничение показаний свидетеля и показаний лица, в отношении которого ведется производство по делу (будь то дело об административном правонарушении или уголовное дело), и, соответственно, их процессуальных статусов является традиционным для российского права и воспринято законодателем (статья 25.6 КоАП Российской Федерации и статья 56 УПК Российской Федерации). Это разграничение основывается на признании за лицом, в отношении которого ведется производство по делу, особого статуса в целях предоставления ему возможностей защищаться от обвинения.

Сама по себе вероятность наличия у лица заинтересованности в исходе дела - в условиях, когда может иметь место неопределенность в вопросе о субъекте деяния, установление которого относится к предмету деятельности правоприменительного органа, осуществляющего производство по делу (преследование и привлечение к публичной ответственности), - не означает недопустимости его признания свидетелем. Такая возможность соотносится и с буквальным прочтением статьи 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации, которая не препятствует лицу свидетельствовать по своему делу, делу своего супруга и близких родственников, исключая лишь обязанность этого. В то же время по смыслу правовых позиций, изложенных в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации от 21 ноября 2017 года № 30-П и от 11 июля 2024 года № 37-П, по общему правилу не допускается как на судебной, так и на досудебной стадии уголовного процесса возникновение коллизии процессуальных статусов свидетеля и лица, в отношении которого ведется

соответствующее производство.

В рамках же производства по делу о налоговом правонарушении эта коллизия, напротив, проявляет себя в случае признания налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, свидетелем и его допроса в таком качестве об обстоятельствах, связанных с предметом проверки. Допрос свидетеля - одно из наиболее распространенных мероприятий налогового контроля, осуществляемых в рамках выездной налоговой проверки, и обычно в качестве свидетелей допрашиваются лица, в наибольшей степени осведомленные об обстоятельствах хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика. При этом, хотя указанные лица могут быть заинтересованы в том, чтобы допущенные налогоплательщиком правонарушения не были выявлены, они не обладают процессуальным статусом проверяемого лица (в отличие от самого налогоплательщика) и не являются субъектами налогового правонарушения, которое может быть выявлено по результатам налоговой проверки. В их действиях могут содержаться признаки составов иных правонарушений, в том числе тех, ответственность за которые регламентирована за пределами законодательства о налогах и сборах, однако же решение вопроса о привлечении указанных лиц к публичной ответственности не входит в предмет деятельности налогового органа при рассмотрении собственно материалов налоговой проверки.

Следовательно, отсутствуют основания, в том числе проистекающие из правового положения налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, для признания его свидетелем в соответствии со статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации в рамках этой налоговой проверки, для допроса его в качестве свидетеля и для привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 128 данного Кодекса, включая ответственность за неявку на допрос в качестве свидетеля.

5.2. Вместе с тем практика вызова проверяемого налогоплательщика на допрос в налоговый орган в качестве свидетеля, по существу, порождена отсутствием в Налоговом кодексе Российской Федерации оснований (помимо проистекающих из расширительного толкования его статьи 128) для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за неявку по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету проводимой в его отношении выездной налоговой проверки (подпункт 4 пункта 1 статьи 31), когда неявка не была обусловлена уважительными причинами.

Налоговые органы, не имея предусмотренных законом механизмов реагирования на подобное недобросовестное поведение налогоплательщика и воспрепятствования такому поведению, прибегают к ненадлежащим правовым средствам, состоящим в понуждении налогоплательщика к явке для дачи пояснений путем признания его свидетелем в отношении обстоятельств его собственной деятельности и путем допроса в качестве свидетеля. Это не согласуется с провозглашенным в Конституции Российской Федерации принципом верховенства закона (статья 4, часть 2; статья 15, части 1 и 2), а также с вытекающим из ее положений (в том числе статьи 57) и конкретизированным в Налоговом кодексе Российской Федерации принципом связанности налоговых органов законом (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2003 года № 12-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П, от 13 мая 2025 года № 20-П и др.). Налогоплательщики при этом - вопреки прямо предусмотренному статьей 54 (часть 2) Конституции Российской Федерации запрету возлагать ответственность за деяние, которое в момент совершения не признавалось правонарушением, - сталкиваются с привлечением к публично-правовой ответственности, которое обосновывается непредвидимым для них расширительным толкованием норм законодательства о налогах и сборах.

Следовательно, пункт 1 статьи 90 и часть первая статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку в системе действующего правового регулирования они не предполагают признания проверяемого налогоплательщика свидетелем в отношении обстоятельств его собственной деятельности и

применения к нему предусмотренных данным Кодексом мер ответственности в случае его неявки по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету выездной налоговой проверки. Придание названным законоположениям иного смысла вступало бы в противоречие с принципами конституционной законности и недопустимости принуждения свидетельствовать против себя самого и своих близких, что расходилось бы со статьями 15 (части 1 и 2) и 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

При этом законодатель в пределах его дискреции в налоговой сфере вправе установить отдельную налоговую ответственность проверяемого налогоплательщика в случае его неявки по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету выездной налоговой проверки, когда неявка не была обусловлена уважительными причинами.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47 1, 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать пункт 1 статьи 90 и часть первую статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку в системе действующего правового регулирования они не предполагают признания проверяемого налогоплательщика свидетелем в отношении обстоятельств его собственной деятельности и применения к нему предусмотренных данным Кодексом мер ответственности в случае его неявки по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету выездной налоговой проверки.
2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.
3. Судебные акты, вынесенные по делу гражданина Немерова Максима Владимировича, подлежат пересмотру в установленном порядке с учетом конституционно-правового смысла пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленного в настоящем Постановлении.
4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.
5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru).

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 12-П