



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 67-КАД25-12-К8

КАССАЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

11 марта 2026 г.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации в составе
председательствующего судьи Александрова В.Н.,
судей Калининой Л.А. и Капкаева Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Немерова Максима Владимировича на решение Калининского районного суда г. Новосибирска от 10 октября 2024 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Новосибирского областного суда от 11 февраля 2025 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 15 мая 2025 г. по административному делу № 2а-4011/2024 по административному исковому заявлению Немерова М.В. к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 23 по Новосибирской области о признании незаконным решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Капкаева Д.В., объяснения представителей административного истца и административного ответчика, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Немеров М.В. обратился в суд с административным исковым заявлением о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 23 по Новосибирской области от 27 июня 2024 г. о

привлечении к налоговой ответственности в виде штрафа за неявку в налоговый орган для допроса в качестве свидетеля по обстоятельствам, касающимся его деятельности как налогоплательщика в период проведения налоговой проверки.

Решением Калининского районного суда г. Новосибирска от 10 октября 2024 г., оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Новосибирского областного суда от 11 февраля 2025 г. и кассационным определением судебной коллегии по административным делам Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 15 мая 2025 г., в удовлетворении административного искового заявления отказано.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Немеров М.В. просит отменить обжалуемые судебные акты, ссылаясь на нарушение судами норм материального права, указывает на ошибочность выводов судов о возможности совмещения в одном лице статуса налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, и свидетеля, вызываемого для дачи показаний в рамках данной проверки.

Определением заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации от 20 января 2026 г. отменено определение судьи Верховного Суда Российской Федерации от 1 ноября 2025 г. об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании 4 февраля 2026 г.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 4 февраля 2026 г. рассмотрение кассационной жалобы отложено в связи с принятием Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению жалобы Немерова М.В. на нарушение его конституционных прав и свобод гражданина пунктом 1 статьи 90 и абзацем первым статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации.

Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 5 марта 2026 г. № 12-П пункт 1 статьи 90 и часть первая статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации признаны 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 проводимой в его отношении выездной налоговой проверки.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в кассационном порядке судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права или норм процессуального права, которые повлияли или могут повлиять на исход административного дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 328 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Проверив материалы дела, выслушав объяснения представителей административного истца и административного ответчика, обсудив доводы кассационной жалобы, возражения на нее, судебная коллегия считает, что судами при рассмотрении данного дела допущены такого рода нарушения.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в отношении Немерова М.В. проводилась выездная налоговая проверка, 11 марта 2024 г. налоговый орган направил ему повестку о вызове для допроса в качестве свидетеля об обстоятельствах его деятельности. Немеров М.В. по повестке не явился и решением налогового органа от 27 июня 2024 г. был привлечен к ответственности по части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации с наложением штрафа в размере 500 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Новосибирской области от 30 июля 2024 г. в удовлетворении жалобы Немерова М.В. на решение налогового органа от 27 июня 2024 г. отказано.

Полагая свои права нарушенными, Немеров М.В. обратился в суд с настоящим административным иском.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из того, что вне зависимости от того, является вызываемое налоговым органом для допроса в качестве свидетеля лицо налогоплательщиком, в отношении которого проводится проверка, или нет, с момента получения соответствующей повестки у такого лица возникает обязанность явиться в налоговый орган для дачи показаний; несоблюдение данной обязанности образует состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации.

Соглашаясь с выводами суда первой инстанции, суды апелляционной и кассационной инстанций отметили, что нормы действующего законодательства не ограничивают налоговый орган в полномочиях по вызову лица в качестве свидетеля для дачи показаний с учетом статуса лица в рамках проводимой проверки при условии, что лицо обладает информацией относительно обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля.

Между тем судами не учтено следующее.

К обязанностям налогового органа относится контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, который осуществляется должностными лицами в пределах своей компетенции посредством камеральных и выездных проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности (пункт 1 статьи 82, статья 87 Налогового кодекса Российской Федерации).

Порядок и условия реализации указанных полномочий налоговых органов определяются применительно к отдельным мероприятиям и формам налогового контроля с учетом их особенностей и назначения.

В целях реализации возложенных на налоговый орган полномочий налоговому органу предоставлено право требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы, необходимые для проведения проверки, вызывать указанных лиц в налоговые органы на основании письменного уведомления для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах (подпункты 1, 4 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации).

Помимо этого, налоговый орган вправе вызывать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. При этом перед получением показаний свидетель предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний и вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации (подпункт 12 пункта 1 статьи 31, пункты 1, 3, 5 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, законодатель разграничивает показания свидетеля и показания лица, в отношении которого ведется производство по делу. Это объясняется, прежде всего, тем, что статус свидетеля, как правило, предполагает процессуальную нейтральность, тогда как проверяемое лицо является заинтересованным в исходе проверки, и, следовательно, основывается на признании таким за лицом особого статуса в целях предоставления ему возможности защищаться от предъявленного требования (обвинения).

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 5 марта 2026 г. № 12-П, 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, полученные при проведении проверки пояснения налогоплательщика могут быть использованы против него в смысле статьи 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации. Значимость права налогоплательщика не свидетельствовать против себя 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.

Однако данная конституционная гарантия не освобождает налогоплательщика 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), за неисполнение которой предусмотрена соответствующая ответственность (статья 126 Налогового кодекса Российской Федерации).

В рассматриваемом случае налоговый орган, признавая налогоплательщика Немерова М.В. свидетелем в рамках проводимой в отношении его проверки, ссылаясь на пункт 1 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации, из которого следует, что в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Вместе с тем, как указал в упомянутом выше постановлении Конституционный Суд Российской Федерации, 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. Подобный подход, обесмысливая отдельное закрепление прав налоговых органов по вызову налогоплательщиков для дачи пояснений и по вызову свидетелей для допроса, искажал бы различия в процессуальном положении этих участников производства по делу о налоговом правонарушении и существо свидетельских показаний как отдельного вида доказательств.

С учетом изложенного и исходя из правового положения Немерова М.В. у налогового органа отсутствовали правовые основания для признания его свидетелем в соответствии со статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации в рамках проводимой по обстоятельствам его деятельности налоговой проверки и для привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации, а у судов – для признания решения налогового органа законным.

Допущенные судами существенные нарушения норм материального права повлияли на исход административного дела, без их устранения невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов Немерова М.В., в связи с чем обжалуемые судебные акты подлежат отмене, а административное заявление – удовлетворению.

Руководствуясь статьями 328–330 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Калининского районного суда г. Новосибирска от 10 октября 2024 г., апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Новосибирского областного суда от 11 февраля 2025 г. и кассационное определение судебной коллегии по административным делам Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 15 мая 2025 г. отменить.

Административное исковое заявление Немерова Максима Владимировича удовлетворить, признать незаконным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № / 23 по Новосибирской области от 27 июня 2024 г. № 717.

Председательствующий

Судьи