

## ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ДЛЯ РАЗРЕШЕНИЯ ВОПРОСА О ВЗЫСКАНИИ НАЛОГОВ<sup>1</sup> С ЗАКОННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, НЕ ДОСТИГШИХ СОВЕРШЕННОЛЕТИЯ

О.И. Юстус

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», г. Тверь

Статья посвящена анализу различных отраслевых норм, по мнению автора, составляющих правовую базу для взыскания налогов с законных представителей несовершеннолетних налогоплательщиков; автором анализируется взаимосвязь указанных норм, отмечается их противоречивый отраслевой характер; обосновывается необходимость дополнения налогового законодательства, сопровождаемого соответствующим конституционным толкованием либо разъяснением ВС РФ.

**Ключевые слова:** *несовершеннолетние налогоплательщики, законные представители несовершеннолетних, налоговая дееспособность физических лиц.*

Институт налоговой правосубъектности физических лиц, несмотря на многочисленные финансово-правовые исследования и относительно сложившуюся судебную практику, по-прежнему вызывает оживленную научную дискуссию [17], поскольку проблема правовых оснований взыскания недоимки по налогам с законных представителей несовершеннолетних налогоплательщиков до настоящего времени не нашла надлежащего правового закрепления.

Основа научного подхода к решению данной проблемы была заложена еще в середине 90-х годов прошлого века: вначале цивилистами [13, с. 36–40], а затем и представителями финансово-правовой науки [14, с. 125–130]. Суть предложенного ими подхода сводилась к выявлению производности налоговой дееспособности физических лиц от дееспособности гражданской и трудовой. В отсутствие какого-либо специального правового регулирования в налоговом праве первоначально предлагалось определить возраст возникновения налоговой дееспособности (а также деликтоспособности) с 14 лет [14, с. 127]. При этом отмечалось, что недостающие элементы дееспособности малолетних восполняются дееспособностью их законных представителей.

Впоследствии с появлением положений ст. 107, 109 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [4] данная позиция была скорректирована, и в качестве возраста наступления дееспособности (деликтоспособности) было предложено определить шестнадцатилетний возраст [12, с. 98]. При этом специалистами справедливо указывалось, что закрепление в НК РФ возраста, при наступлении которого физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, не устранило основные проблемы, связанные с правосубъектностью несовершеннолетних налогоплательщиков, а именно: отсутствует надлежащее правовое регулирование, связанное с возложением обязанностей, осуществлением прав и привлечением к ответственности законных представителей налогоплательщиков, не достигших возраста налоговой дееспособности [15, с. 14].

Появление Определения Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд) от 30 июня 2020 г. № 1467-О [10] в очередной раз указало на актуальность описанной проблемы и ее затянувшуюся неразрешенность.

Вместе с тем ее разрешение, как представляется, не столь однозначно, что косвенным образом подтверждается и отсутствием сформированной Конституционным Судом позиции по данному вопросу, а также непоявлением давно ожидаемого правового регулирования на уровне НК РФ.

---

<sup>1</sup> Под налогами в данном случае и далее будут подразумеваться налоги, обязанность по уплате которых актами законодательства о налогах и сборах возложена на налогоплательщиков, не достигших совершеннолетия.

Остроту проблеме придает активно появляющаяся судебная практика (см., например: апелляционное определение СК по административным делам Нижегородского областного суда от 19 июня 2019 г. по делу № 33а-7245/2019; апелляционное определение СК по административным делам Суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 18 апреля 2019 г. по делу № 33а-1152/2019; апелляционное определение СК по гражданским делам Нижегородского областного суда от 2 апреля 2019 г. по делу № 33-2885/2019; постановление Президиума Забайкальского краевого суда от 14 марта 2019 г. по делу № 4Га-1067/2018 и пр.), а также сформулированная в отсутствие надлежащего правового регулирования официальная позиция финансовых и налоговых органов (см., например: письмо Минфина России от 9 ноября 2020 г. № 03-05-06-01/97059, письма ФНС России от 6 ноября 2020 г. № ЗГ-2-21/1913@, от 21 октября 2020 г. № БС-2-21/1815@ и др.).

В этой связи выявление правовых оснований взыскания налога с законных представителей несовершеннолетних налогоплательщиков представляется весьма актуальным.

Конституционную основу формируемой по данной проблеме позиции составляют положения ст. 57 Конституции РФ, закрепляющей обязанность каждого платить законно установленные налоги, а также ч. 4 ст. 67.1, определяющей детей в качестве важнейшего приоритета государственной политики России, и ч. 2 ст. 38, устанавливающей заботу о детях, их воспитание в качестве равной обязанности родителей [1].

В силу ст. 54 Семейного кодекса Российской Федерации (далее – СК РФ) [3] ребенком является лицо, не достигшее возраста восемнадцати лет (совершеннолетия). При этом ребенок (т.е. несовершеннолетнее лицо) имеет право на получение содержания от своих родителей (ст. 60 СК РФ), иных установленных законом лиц, в том числе в рамках алиментных обязательств (ст. 80–83, 86 СК РФ). Вместе с тем законодательство (например, ст. 60 СК РФ) определяет раздельный режим собственности родителей и детей и обязывает родителей при осуществлении правомочий по управлению имуществом детей соблюдать ряд ограничений, установленных в отношении имущества подопечных, в частности родителям запрещается без предварительного разрешения органов опеки и попечительства совершать любые действия, влекущие уменьшение имущества детей.

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ) [2] связывает наступление полной гражданской дееспособности с достижением совершеннолетия, при этом выделяется дееспособность малолетних (ст. 28 ГК РФ) и дееспособность несовершеннолетних в возрасте от 14 до 18 лет (ст. 26 ГК РФ).

Примечательно, что именно гражданское законодательство дает легальное определение понятия дееспособности гражданина, определяя ее как способность лица приобретать и осуществлять гражданские права, создавать и исполнять гражданские обязанности. Если же рассуждать о налоговой дееспособности, то, в отличие от гражданско-правового понимания, прежде всего необходимо отметить такой ее элемент, как возможность исполнения налоговых обязанностей. Первичность обязанностей по отношению к правам связана со спецификой налоговых правоотношений и производным характером субъективных прав налогоплательщиков по отношению к их налоговым обязанностям.

При этом, поскольку налоговые обязательства производны от экономической деятельности, а нормы налогового законодательства объективно взаимосвязаны с нормами гражданского законодательства [9], более детально проанализируем ситуации, в которых у несовершеннолетних потенциально может возникнуть объект налогообложения (имущество или доход, заработок и пр.) и, соответственно, возможность исполнения налоговых обязанностей.

Следует предположить, что право собственности несовершеннолетнего на объект налогообложения напрямую не предполагает его возможности исполнить налоговую обязанность. Такая возможность потенциально возникает при распоряжении объектом либо возмездном владении им третьими лицами на законных основаниях (например, при передаче объекта налогообложения в аренду, совершении сделки купли-продажи в отношении объекта налогообложения и пр.), то есть при получении дохода. Однако при этом необходимо учесть, что законные представители в силу ограничений ст. 60 СК РФ, ст. 37 ГК РФ не вправе без предварительного разрешения органов опеки и попечительства исполнить налоговую

обязанность несовершеннолетнего за счет его средств. Одновременно с данным пробелом вопрос о процедуре исполнения налоговой обязанности самими несовершеннолетними также не имеет соответствующего правового регулирования ни со стороны СК РФ, ни со стороны ГК РФ.

Особого внимания заслуживают случаи осуществления несовершеннолетними предпринимательской деятельности, которая в силу ст. 23 ГК РФ может осуществляться гражданином в качестве индивидуального предпринимателя либо в качестве «самозанятого» [8].

Гражданское законодательство (ст. 27 ГК РФ), а также Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (ст. 22.1) [6] связывает указанные статусы с достижением шестнадцатилетнего возраста. Что касается режима налога на профессиональный доход, Министерство финансов РФ полагает, что указанный статус также могут получить дети в возрасте от 14 до 16 лет при наличии письменного согласия законных представителей на совершение сделок в связи с ведением видов деятельности, в отношении которых может применяться режим «самозанятых» без регистрации их в качестве индивидуальных предпринимателей [11].

Полагаем, что данная позиция во многом определяется интересами практики. Действительно, все чаще молодые люди пытаются обрести финансовую независимость еще до совершеннолетия, и столь бурно развивающееся цифровое общество во многом этому способствует [16].

Вместе с тем, говоря о предпринимательской деятельности несовершеннолетних, необходимо учитывать, что это деятельность, осуществляемая ими самостоятельно, на свой риск (ст. 2 ГК РФ), может быть убыточной. В этой связи, а также в иных ситуациях, полагаем, что в отношении несовершеннолетних допустимо применение процедур, предусмотренных Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [7]. Как представляется, инициирование таких процедур возможно при достижении несовершеннолетними четырнадцатилетнего возраста.

Далее перейдем к анализу норм налогового законодательства. Прежде всего необходимо отметить, что НК РФ не связывает статус налогоплательщика с достижением индивидуальным субъектом какого-либо конкретного возраста. Определяющим параметром названного статуса является наличие оснований, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает возникновение, изменение или прекращение обязанности по уплате налога (ст. 19, 44 НК РФ). При этом ст. 45 НК РФ допускает уплату налога за налогоплательщика иным лицом. Среди прочих к числу таких лиц относятся законные представители налогоплательщика, которыми в отношении налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в таком качестве в соответствии с гражданским законодательством (ст. 27 НК РФ).

Каких-либо специальных норм, предусматривающих процедуры добровольного или принудительного исполнения налоговой обязанности применительно к законным представителям несовершеннолетних налогоплательщиков, НК РФ не предусматривает. Кроме того, при анализе правовых оснований взыскания налога с законных представителей несовершеннолетних необходимо исходить из установленного НК РФ возраста налоговой деликтоспособности физических лиц (16 лет), включая составы неуплаты (неполной уплаты) сумм налога.

Также существенными обстоятельствами, принимаемыми во внимание, являются положения ст. 48 НК РФ, устанавливающей последовательность процедур по взысканию налогов с физических лиц (к которым по смыслу ст. 46–47 НК РФ относятся и самозанятые). Поскольку при этом рассмотрение дел о взыскании налогов производится в соответствии с законодательством об административном производстве, учету подлежат положения ст. 5 Кодекса административного судопроизводства (далее – КАС РФ) [5], согласно которой административная процессуальная дееспособность по данной категории дел принадлежит, в том числе, несовершеннолетним гражданам в возрасте от 14 до 18 лет. В случае необходимости суд может привлечь к участию в деле законных представителей данных граждан.

Таким образом, при разрешении вопроса о правовых основаниях взыскания налога с законных представителей несовершеннолетних существенным является многообразие и противоречивый характер сообразующихся правовых норм. Как представляется, устранение существующего пробела может происходить либо по варианту разработки соответствующего конституционного подхода, либо по варианту внесения изменений в НК РФ (по аналогии со ст. 1073, 1074 ГК РФ). Вместе с тем, поскольку, по нашему мнению, внесение изменений в НК РФ не сможет в полном объеме устранить имеющиеся отраслевые несоответствия правового регулирования, данные изменения целесообразно дополнить конституционным толкованием или разъяснениями Верховного Суда Российской Федерации.

### Список литературы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 28.06.2021 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
3. Семейный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 1995 г. № 223-ФЗ (ред. от 02.07.2021 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
5. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ (ред. от 30.04.2021 г., с изм. от 15.07.2021 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
6. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (последняя редакция) // СПС «КонсультантПлюс».
7. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (последняя редакция) // СПС «КонсультантПлюс».
8. Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» (последняя редакция) // СПС «КонсультантПлюс».
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 г. № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» // СПС «КонсультантПлюс».
10. Определение Конституционного Суда РФ от 30 июня 2020 г. № 1467-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Максимцева Вячеслава Викторовича на нарушение его конституционных прав статьями 21, 26 и 28 Гражданского кодекса Российской Федерации и статьями 61, 80 и 86 Семейного кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
11. Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 30 апреля 2021 г. № 03-11-11/33669 // СПС «КонсультантПлюс».
12. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: Изд-во НОРМА, 2000. 192 с.
13. Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М.: Изд-во Международ. центра финансово-эконом. развития, 1995. 144 с.
14. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. 304 с.
15. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. URL: <https://viewer.rusneb.ru/ru/rsl01003065086?page=1&rotate=0&theme=white> (дата обращения: 05.11.2021).
16. Бизнес по-школьному: как создать стартап в 15 лет и получить серебряную медаль [Электронный ресурс]. URL: [https://deti.mail.ru/article/biznes-po-shkolnomu-kak-sozdat-startap-v-15-let-i/?utm\\_campaign=47714159&utm\\_medium=banner&utm\\_content=97530399&utm\\_source=news.mail.ru](https://deti.mail.ru/article/biznes-po-shkolnomu-kak-sozdat-startap-v-15-let-i/?utm_campaign=47714159&utm_medium=banner&utm_content=97530399&utm_source=news.mail.ru) (дата обращения: 07.11.2021).
17. Доклад на конференции «Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ», 20 – 28 апреля 2021 г. [Электронный ресурс]. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/04/14/uplata\\_nalogov\\_roditelyami\\_za\\_detej\\_opredelenie\\_ks\\_rf\\_ot\\_30\\_iyunya\\_2020\\_g\\_n\\_1467-o](https://zakon.ru/blog/2021/04/14/uplata_nalogov_roditelyami_za_detej_opredelenie_ks_rf_ot_30_iyunya_2020_g_n_1467-o) (дата обращения: 07.11.2021).

*Об авторе:*

ЮСТУС Ольга Ивановна – кандидат юридических наук, доцент кафедры конституционного, административного и таможенного права ФГБОУ ВО «Тверской государственной университет» (170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33), ORCID: 0000-0002-3112-3112, SPIN-код 6648-986, e-mail: olga.i.yustus@gmail.com

**LEGAL BASIS FOR RESOLVING THE ISSUE OF COLLECTING TAXES FROM LEGAL REPRESENTATIVES OF TAXPAYERS WHO HAVE NOT REACHED THE AGE OF MAJORITY**

**O.I. Yustus**

Tver State University

The article is devoted to the analysis of various sectoral norms, according to the author, which constitute the legal basis for collecting taxes from legal representatives of minor taxpayers; the author analyzes the relationship of these norms, notes their contradictory sectoral nature; justifies the need to supplement tax legislation, accompanied by an appropriate constitutional interpretation or explanation of the Supreme Court of the Russian Federation.

**Keywords:** *minor taxpayers; legal representatives of minors; tax capacity of individuals.*

*About author:*

YUSTUS Olga – PhD in Law, associate Professor of the Department of constitutional, administrative and customs law of Tver state University (33 Zhelyabova str., Tver, 170100), ORCID: 0000-0002-3112-3112, SPIN-code: 6648-986, e-mail: olga.i.yustus@gmail.com

Юстус О.И. Правовые основы для разрешения вопроса о взыскании налогов с законных представителей налогоплательщиков, не достигших совершеннолетия // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2021. № 4 (68). С. 131–137.