

УДК 343.3

## К ВОПРОСУ О ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ НЕСОВЕРШЕННОЛЕТНИМИ ДЕТЬМИ

Ю.И. Селивановская

### Аннотация

Обязанность по уплате налога возникает у физического лица при появлении объекта налогообложения и не связана с достижением определённого возраста. Несовершеннолетние дети, являющиеся собственниками недвижимого имущества, обязаны уплачивать налог на имущество физического лица. В статье рассматривается позиция налоговых органов, согласно которой законные представители обязаны уплачивать налоги за своих несовершеннолетних детей, а также анализируется возможность привлечения к налоговой и уголовной ответственности указанных лиц за неуплату ими налогов за своих несовершеннолетних детей.

**Ключевые слова:** налоговая обязанность, налог на имущество несовершеннолетних детей, законный представитель несовершеннолетнего ребёнка, налоговая ответственность, уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, уклонение от уплаты налогов с физического лица.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Это же положение закреплено в Налоговом кодексе РФ (п. 1 ст. 3 НК РФ). Существуют различные классификации налогов и сборов. В зависимости от вида налогоплательщика выделяют налоги, уплачиваемые физическими лицами, и налоги, уплачиваемые организациями (юридическими лицами). К налогам, уплачиваемым физическими лицами, относятся: налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог.

Что понимается в п. 1 ст. 3 НК РФ под словосочетанием *каждое лицо* применительно к физическим лицам? Связана ли обязанность по уплате налога с достижением определённого возраста физическим лицом? Согласно п. 1 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах. Как правило, обязанность по уплате налога возникает при наличии следующих юридических фактов:

- 1) налог предусмотрен законодательством РФ;
- 2) имеется объект налогообложения;
- 3) истёк налоговый период и наступил срок уплаты налога.

Таким образом, базовым юридическим фактом, с которым законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога, является наличие объекта

налогообложения. При этом указанная обязанность никак не связана с достижением налогоплательщиком – физическим лицом какого-либо возраста. Например, объектом налога на имущество физических лиц признаётся расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом<sup>1</sup>;
- 2) жилое помещение (квартира, комната);
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершённого строительства;
- 6) иные здание, строение, сооружение, помещение.

Налогоплательщиками данного налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения (ст. 400 НК РФ). Следовательно, если несовершеннолетний становится собственником, например, жилого помещения, то он обязан уплачивать налог на имущество физических лиц.

Возникает вопрос: может ли несовершеннолетний, будучи несамостоятельным, без участия взрослых исполнить указанную обязанность? Каков порядок уплаты налога несовершеннолетними детьми?

Налоговые органы заняли чёткую позицию, согласно которой налоги за несовершеннолетних детей должны уплачивать их законные представители, приводя в качестве аргумента следующее: п. 2 ст. 27 НК РФ предусмотрено, что законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ.

По действующему гражданскому законодательству в России законными представителями несовершеннолетних лиц выступают их родители, опекуны, попечители. Так, физические лица в возрасте от четырнадцати до восемнадцати лет совершают сделки с письменного согласия своих законных представителей – родителей, усыновителей или попечителя, за исключением тех сделок, которые они вправе совершать самостоятельно (п. 1 и 2 ст. 26 ГК РФ). Следовательно, родители (усыновители, попечитель) как законные представители несовершеннолетних детей, имеющих в собственности имущество, подлежащее налогообложению, осуществляют полномочия по управлению данным имуществом, в том числе исполняют обязанности по уплате налогов (см., например, ПФНС, ПМФ, ПМФ1, ПМФ2).

Данная позиция правоприменителя вызывает большие сомнения, и контраргументов можно привести множество. Так, родители действительно являются законными представителями своих несовершеннолетних детей. Однако российское законодательство не содержит нормы о том, что все обязанности детей исполняются их законными представителями. Налоговые органы ссылаются на нормы гражданского законодательства РФ о частичной дееспособности несовершеннолетних лиц, согласно которым сделки несовершеннолетним совершаются

---

<sup>1</sup> К жилым домам относятся и жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства (ст. 401 НК РФ).

с согласия законных представителей либо законными представителями от имени несовершеннолетнего, признавая уплату налога гражданско-правовой сделкой. Между тем п. 3 ст. 2 ГК РФ не позволяет применять к налоговым отношениям гражданское законодательство: к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законом.

Немаловажно привести и другие аргументы против позиции налоговых органов об обязанности законных представителей уплачивать налоги за несовершеннолетних детей. Если обратиться к ст. 8 НК РФ, то под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В соответствии с указанным определением налог должен уплачиваться физическими лицами из денежных средств, которые принадлежат им на праве частной собственности. Родители, являясь законными представителями несовершеннолетних детей согласно ГК РФ, совершают сделки от имени несовершеннолетних детей, но не за счёт имущества несовершеннолетних детей. Вряд ли можно согласиться с тем, что родители должны исполнять налоговую обязанность детей за счёт своего собственного имущества. Как известно, по общему правилу, имущество родителей не является имуществом детей и наоборот (ч. 4 ст. 60 СК РФ гласит: ребёнок не имеет права собственности на имущество родителей, родители не имеют права собственности на имущество ребёнка). Кроме того, законным представителем юридического лица является его единоличный исполнительный орган. Например, единоличный исполнительный орган общества с ограниченной ответственностью без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы и совершает сделки (ст. 40 Федерального закона РФ от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Налоговую обязанность юридическое лицо осуществляет через единоличный исполнительный орган (директора, генерального директора, президента и т. п.), но это не означает, что директор уплачивает налог за счёт собственных денежных средств.

Следует также обратить внимание на ст. 51 НК РФ, согласно которой обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счёт денежных средств этого недееспособного лица. При этом согласно ст. 32 ГК РФ опекуны являются законными представителями подопечных недееспособных лиц: опекуны являются представителями подопечных в силу закона и совершают от их имени и в их интересах все необходимые сделки. Следовательно, в отношении некоторых законных представителей, например опекунов, закон чётко устанавливает обязанность уплачивать налоги за своего подопечного, причём за счёт денежных средств подопечного. В отношении же родителей, являющихся законными представителями несовершеннолетних детей, такой обязанности законодатель чётко не предусмотрел.

В соответствии со ст. 80 СК РФ родители обязаны содержать своих несовершеннолетних детей. Представляется, что уплата налогов за несовершеннолетнего ребёнка не является реализацией обязанности по содержанию ребёнка. Более того, семейное законодательство РФ не предусматривает обязанности родителей содержать имущество своих несовершеннолетних детей.

Таким образом, законодательство РФ на сегодняшний день не содержит чёткой обязанности родителей (законных представителей) уплачивать налоги за своих несовершеннолетних детей. При этом налоговые органы не только предлагают родителям добровольно заплатить налоги за своих детей, но и принудительно взыскивают задолженность в судебном порядке (см., например, СМОС).

Необходимо отметить, что законным представителем несовершеннолетнего ребёнка могут выступать не только его родители, но и специальные образовательные учреждения (школы-интернаты), на которые также возлагается обязанность по уплате налога за несовершеннолетнего. Так, в Кассационном определении Мурманского областного суда от 25 января 2012 г. по делу № 33-195/2011 указывается: *как установлено судом и подтверждается материалами дела, несовершеннолетний Х., \_\_ 1996 года рождения, является собственником \*\*\* доли квартиры N \*, расположенной по адресу: <...>, в связи с чем является плательщиком налога на имущество физических лиц. Разрешая настоящий спор, с учётом приведённых нами выше норм материального права, суд, во-первых, пришёл к выводу о том, что обязанность по уплате налога, причитающегося с несовершеннолетнего Х., должна быть возложена на его законного представителя. Установив, что решением Печенгского районного суда Мурманской области от \_\_ 2005 г. ответчица К., являющаяся матерью несовершеннолетнего Х., и Х.Н., являющийся его отцом, лишены родительских прав в отношении сына и последний передан на попечение органам опеки и попечительства, суд с учётом положений п. 1 и 2 ст. 71 СК РФ, во-вторых, указал на отсутствие у К. обязанности по уплате налога, причитающегося с её сына, в отношении которого она лишена родительских прав. Судом установлено, что согласно Постановлению администрации муниципального образования Печенгский район от \_\_ 2008 г. № \* Х. направлен в ГООУ «Оленегорская специальная (коррекционная) общеобразовательная школа-интернат для детей сирот и детей, оставшихся без попечения родителей» (КО). Проанализировав положения ст. 31 ГК РФ, ст. 11, 15, 25 Федерального закона от 24 апреля 2008 г. № 48-ФЗ «Об опеке и попечительстве», Мурманский областной суд пришёл, на наш взгляд, к правильному выводу о том, что учебное учреждение, где находится на полном государственном обеспечении Х., как законный представитель несовершеннолетнего обязано уплачивать за него налог на имущество физических лиц (КО).*

Согласно Постановлению Конституционного суда РФ от 1 марта 2012 г. № 6-П по делу о проверке конституционности положения абзаца второго пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации положение абзаца второго пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ не исключает право родителя, который понёс расходы на приобретение на территории Российской Федерации жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребёнка, на однократное использование имущественного

налогового вычета по НДФЛ в сумме фактически произведённых расходов в установленных законом пределах (ПКС). Раз родители получают право на имущественный налоговый вычет по НДФЛ при приобретении жилого помещения в собственность несовершеннолетнего ребёнка, то логичным представляется и уплата ими налога на имущество физических лиц в отношении жилого помещения, собственником которого является их несовершеннолетний ребёнок. Если не установить подобной обязанности, родители с целью уклонения от уплаты НДФЛ либо транспортного или земельного налогов будут приобретать имущество в собственность несовершеннолетних детей, ведь право на имущественный налоговый вычет возникает в любом случае.

Определив, что законные представители должны уплачивать налоги за своих несовершеннолетних детей, поставим другой закономерный вопрос: можно ли их привлечь к ответственности за неуплату налогов за несовершеннолетних?

Физические лица за неуплату налогов могут нести два вида юридической ответственности: налоговую, предусмотренную НК РФ, и уголовную, предусмотренную УК РФ. Например, ст. 122 НК РФ предусматривает следующую ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора): *Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129<sup>3</sup> и 129<sup>5</sup> настоящего Кодекса, влекут взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).*

Статья 198 УК РФ предусматривает уже иную ответственность физического лица за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов: *Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путём непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путём включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершённое в крупном размере, – наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трёхсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осуждённого за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.*

Субъектом ответственности за уклонение от уплаты налогов является физическое вменяемое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста (ст. 19, 20 УК РФ). Без сомнения, несовершеннолетний ребёнок, достигший шестнадцатилетнего возраста, самостоятельно несёт ответственность за неуплату налогов. Если же ребёнок шестнадцати лет не достиг, то ответственность за него несут его законные представители. Так, в соответствии с Письмом УФНС по г. Москве от 9 августа 2007 г. № 28-10/076242@ об обложении НДФЛ суммы подарка за участие в конкурсе от имени несовершеннолетнего ребёнка в возрасте до 18 лет, получившего подлежащий обложению НДФЛ доход, налоговую декларацию заполняет его родитель (опекун, попечитель) как законный представитель ребёнка. Уплату налога от имени ребёнка осуществляет также его родитель как законный представитель, который ещё и несёт ответственность за не-

уплату налогов (ПФНС). Аналогичная позиция содержится в Письме УФНС по г. Москве от 15 января 2010 г. № 20-14/4/002290@ об обложении НДФЛ дохода в виде полученного несовершеннолетним ребёнком недвижимого имущества в порядке дарения (ПФНС1). В п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» указывается:

*Субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным.*

*Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со ст. 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации (ППВС).*

Таким образом, родители (законные представители) несовершеннолетнего ребёнка, не достигшего шестнадцатилетнего возраста, несут и налоговую, и уголовную ответственность за неуплату налогов своими несовершеннолетними детьми.

### Summary

*J.I. Selivanovskaya. On the Problem of Legal Responsibility for Failure to Pay Taxes by Minor Children.*

The obligation to pay taxes arises with the emergence of an object of taxation and is not related to any specific age range. Minor children who own real estate are obliged to pay the individual property tax. The paper considers the position of tax authorities, according to which lawful representatives are obliged to pay taxes for their minor children, as well as analyzes the possibility to charge these individuals with tax criminal offence for failure to pay taxes by them for their minor children.

**Keywords:** tax liability, property tax of minor children, lawful representative of minor child, tax responsibility, responsibility for tax avoidance, evasion of tax payments by individual.

### Источники

КРФ – Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г.) // СЗ РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации // Рос. газ. – 1998. – 6 авг.; СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; СЗ РФ. – 1996. - № 5. – Ст. 410; СЗ РФ. – 2001. – № 49. – Ст. 4552.

- ПФНС – Письмо Федеральной налоговой службы от 23 апр. 2009 г. № 3-5-04/495@. – URL: <http://ppt.ru/newstext.phtml?id=45546>, свободный.
- ПМФ – Письмо Министерства финансов РФ от 11 авг. 2011 г. № 03-05-06-01/62. – URL: <http://zakonbase.ru/content/base/184594/>, свободный.
- ПМФ1 – Письмо Министерства финансов РФ от 28 авг. 2013 г. № 03-05-06-01/35251. – URL: <http://zakonbase.ru/content/base/287585>, свободный.
- ПМФ2 – Письмо Министерства финансов РФ от 5 нояб. 2013 г. № 03-05-06-01/46944. – URL: [http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-341765-pismo\\_minfina\\_rf\\_ot\\_5\\_noyabrya\\_2013\\_g\\_n\\_03\\_05\\_06\\_01\\_46944](http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-341765-pismo_minfina_rf_ot_5_noyabrya_2013_g_n_03_05_06_01_46944), свободный.
- СК РФ – Семейный кодекс Российской Федерации от 29 дек. 1995 г. № 223-ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 16.
- 14-ФЗ – Федеральный закон РФ от 8 февр. 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» // СЗ РФ. – 1998. – № 7. – Ст. 785.
- СМОС – Справка № 01-07/26-666 от 6 окт. 2010 г. «О практике рассмотрения судами Кемеровской области гражданских дел в I полугодии 2010 года по кассационным и надзорным данным». – URL: [http://oblsud.kmr.sudrf.ru/modules.php?name=docum\\_sud&id=107](http://oblsud.kmr.sudrf.ru/modules.php?name=docum_sud&id=107), свободный.
- КО – Кассационное определение Мурманского областного суда от 25 янв. 2012 г. по делу № 33-195/2011 «Обязанность по уплате налога, причитающегося с несовершеннолетнего, должна быть возложена на его законного представителя». – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/8clO9DDgDcVK/>, свободный.
- ПКС – Постановление Конституционного суда РФ от 1 марта 2012 г. № 6-П // СЗ РФ. – 2012. – № 14. – Ст. 1720.
- УК РФ – Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
- ПФНС – Письмо УФНС по г. Москве от 9 авг. 2007 г. № 28-10/076242@ // Моск. налоговый курьер. – 2007. – № 21.
- ПФНС1 – Письмо УФНС по г. Москве от 15 янв. 2010 г. № 20-14/4/002290@ // Моск. налоговый курьер. – 2010. – № 5–6.
- ППВС – Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 дек. 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюл. Верховного Суда РФ. – 2007. – № 3.

Поступила в редакцию  
28.09.15

---

**Селивановская Юлия Игоревна** – кандидат юридических наук, доцент кафедры налогообложения, Казанский (Приволжский) федеральный университет; доцент кафедры экономического права, Казанский национальный исследовательский технический университет им. А.Н. Туполева, г. Казань, Россия.

E-mail: [JISelivanovskaya@mail.ru](mailto:JISelivanovskaya@mail.ru)