

от индивидуального предпринимателя Хабиевой Елены Викторовны – Трапезников А.И.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 20 по Пермскому краю – Келих Е.И., Филиппова Н.А., Шагинян Н.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 20 по Пермскому краю (далее – налоговый орган, инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Хабиевой Елены Викторовны (далее – Хабиева Е.В., предприниматель) по вопросам правильности исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц за 2019 г., по результатам которой налоговым органом принято решение от 02 июня 2023 г. № 2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данным решением предпринимателю доначислен налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в сумме 2 434 536 рублей, взыскан штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс), в размере 30 431 рублей 69 копеек.

Управление Федеральной налоговой службы по Пермскому краю решением от 14 июня 2023 г. №18-16/237 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу Хабиевой Е.В. на решение инспекции.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, предприниматель обратилась в арбитражный суд с заявлением, в котором просила признать решение инспекции от 02 июня 2023г. № 2 недействительным.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 14 марта 2024 г., оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного

апелляционного суда от 10 июня 2024 г., требования предпринимателя удовлетворены, оспариваемое решение инспекции признано недействительным.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 24 октября 2024 г. отменил решение суда от 14 марта 2024 г. и постановление суда апелляционной инстанции от 10 июня 2024 г., направив дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда Пермского края от 05 марта 2025 г., оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29 мая 2025 г., в удовлетворении требований предпринимателю отказано.

Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 27 августа 2025 г. решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставлены без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, Хабиева Е.В. просит пересмотреть судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, состоявшиеся при новом рассмотрении дела, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 12 марта 2026 г. кассационная жалоба Хабиевой Е.В. вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что жалоба подлежит удовлетворению, а судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, Хабиева Е.В. в период с 21 августа 2019 г. по 22 октября 2019 г. зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя с основным видом деятельности – «Аренда и управление собственным или арендованным нежилым недвижимым имуществом».

Посягина С.Д. зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя в период с 20 мая 2011 г. по 28 августа 2019 г. с видом деятельности – «Аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом».

Между Посягиной С.Д. (даритель) и Хабиевой Е.В. (одаряемая) заключен договор дарения от 02 июля 2019 г., в соответствии с которым даритель, являющаяся матерью одаряемой, передала в дар своей дочери Хабиевой Е.В. 11 объектов недвижимости, которые использовались в предпринимательской деятельности как дарителя, так и одаряемого.

Основанием для вынесения оспариваемого предпринимателем решения послужил вывод инспекции о нарушении налогоплательщиком положений статей 210, 227, 228 НК РФ в связи с неотражением в декларации по НДФЛ за 2019 г. дохода, полученного по договору дарения от своей матери (Посягиной С.Д.), в виде коммерческой недвижимости.

Признавая незаконным оспариваемое решение инспекции при первоначальном рассмотрении дела, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что абзац 2 пункта 18¹ статьи 217 НК РФ, предусматривая освобождение от обложения НДФЛ доходов в виде недвижимого имущества, связывает возможность такого освобождения исключительно с наличием родственных отношений дарителя и одаряемого. Характер использования недвижимого имущества (возможный или фактический), его функциональные характеристики, наличие у дарителя и/или одаряемого статуса индивидуального предпринимателя значения для применения данной нормы не имеет. Поскольку в рассматриваемом случае даритель и одаряемая по отношению друг к другу являются матерью и дочерью (близкими

родственниками), что не оспаривается налоговым органом, полученный Хабиевой Е.В. доход в виде недвижимого имущества подлежит освобождению от налогообложения НДФЛ.

Отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, арбитражный суд кассационной инстанции признал обоснованным вывод налогового органа о наличии у предпринимателя обязанности по уплате НДФЛ с дохода от полученного в дар недвижимого имущества и, руководствуясь положениями пункта 1 статьи 210, пункта 1 статьи 211, пункта 1 статьи 214¹⁰ и статьей 224 НК РФ, пришел к выводу о том, что в случае если даритель, являющийся индивидуальным предпринимателем, совершает дарение коммерческой недвижимости, используемой в предпринимательской деятельности, в пользу одаряемого - близкого родственника, который также использует подаренную недвижимость в предпринимательских целях, то полученная в порядке дарения недвижимость фактически квалифицируется в качестве предпринимательского внереализационного дохода, подлежащего налогообложению у одаряемого налогом, применяемым в рамках осуществляемой деятельности.

При новом рассмотрении дела суды трех инстанций отказали в удовлетворении требований Хабиевой Е.В. исходя из высказанной арбитражным судом округа правовой позиции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации полагает, что выводы судов первой, апелляционной и кассационной инстанций о законности произведенных налоговым органом доначислений не соответствуют нормам материального права по следующим основаниям.

В соответствии со статьями 41, 209 НК РФ объектом обложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками – экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно

оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой (подпункт 2 пункта 2 статьи 211 НК РФ).

По общему правилу, закрепленному в абзаце первом пункта 181 статьи 217 НК РФ (в редакции, действовавшей на дату совершения договора дарения), не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если иное не предусмотрено данным пунктом.

Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами) (абзац второй пункта 18¹ статьи 217 НК РФ).

Из приведенных положений следует, что облагаемым налогом доходом физического лица в случае дарения по существу выступает вменяемая гражданину выгода в виде экономии на расходах по созданию (приобретению) соответствующего имущества. Такого рода экономическая выгода облагается

НДФЛ, поскольку по общему правилу гражданин должен был понести расходы при возмездном приобретении имущества у иных участников оборота, но вследствие получения имущества в дар освобождается от необходимости нести данные расходы.

Вместе с тем отношения по дарению между членами семьи и (или) близкими родственниками по своей природе не предполагают и не могут предполагать экономического (предпринимательского) характера сделки между дарителем и одаряемым, поскольку имущество меняет своего собственника, но остается внутри круга лиц, связанных между собой близким родством.

Законодатель, вводя в действие с 1 января 2006 г. положения пункта 18¹ статьи 217 НК РФ, отказался от налогообложения доходов, полученных в порядке дарения от членов семьи и близких родственников, чтобы обеспечить свободу дарения и исключить возникновение ситуаций, когда граждане были бы вынуждены отказываться от совершения дарения своим близким родственникам ввиду возникновения последствий налогообложения данной операции.

Таким образом, возможность освобождения дохода от обложения НДФЛ связывается законом исключительно с наличием семейных или близкородственных отношений между дарителем и одаряемым. Ограничение сферы применения освобождения от налогообложения в зависимости от характера использования полученного в дар недвижимого имущества (возможный или фактический), его функциональных характеристик, наличия у дарителя или одаряемого статуса индивидуального предпринимателя законом не предусмотрено, как это не имело бы значение и при налогообложении доходов, получаемых в порядке наследования.

С учетом вышеизложенного суды при рассмотрении настоящего дела не должны были ограничивать сферу применения пункта 18¹ статьи 217 НК РФ, устанавливая в отсутствие прочной законодательной основы более обременительный режим налогообложения для некоторых сделок между членами семьи и близкими родственниками, тем самым, фактически

обуславливая уплатой налога возможность распоряжения данными лицами своими гражданскими правами в отношении принадлежащего им имущества.

Из материалов дела следует и установлено судами, что первоначально имущество было получено Хабиевой Е.В. от ее супруга Хабиева Е.Б. по договору дарения от 15 апреля 2011 г., затем передано Хабиевой Е.В. своей матери Посягиной С.Д. по договору дарения от 16 мая 2011 г. и впоследствии обратно подарено Хабиевой Е.В. по договору дарения от 02 июля 2019 г. То есть по сути Хабиевой Е.В. было возвращено ранее принадлежавшее ей и ее супругу имущество, дарение которого происходило между членами семьи и среди близких родственников.

Имущество, расположенное по адресу: г. Пермь, ул. Гальперина, д. 8, было передано в аренду обществу с ограниченной ответственностью «Уральская управляющая компания». Объекты недвижимости, расположенные по адресу: г. Пермь, ул. Монастырская, д. 14, использовались для размещения адвокатского кабинета, а также переданы в субаренду обществу с ограниченной ответственностью «Компания Белла Урала».

В данном случае само по себе дарение не повлекло облагаемого НДФЛ имущественного прироста у Хабиевой Е.В. ввиду непрерывного нахождения объектов под контролем членов семьи и близких родственников, обращение имущества между которыми не привело к изменению общего финансового результата его использования.

Наличие у Хабиевой Е.В. статуса индивидуального предпринимателя и использование имущества в предпринимательской деятельности влечет за собой применение особенностей налогообложения, установленных главой 23 НК РФ для доходов гражданина от ведения предпринимательской деятельности (статья 221, подпункт 1 пункта 1 статьи 227 НК РФ).

Между тем фактов нарушений, связанных с неуплатой НДФЛ или иных налогов при сдаче в аренду и ином использовании полученного имущества Хабиевой Е.В. или иными членами семьи и близкими родственниками,

владевшими имуществом в различные периоды, со стороны налогового органа в ходе налоговой проверки установлено не было.

Фактически подход инспекции, поддержанный судами при рассмотрении дела, означает, что Хабиева Е.В. должна будет уплатить налог со стоимости полученного в дар имущества, а затем – продолжать уплачивать налоги с дохода от использования этого имущества в предпринимательских целях, не имея возможности вычесть расходы на его приобретение в виду отсутствия последних.

При таких обстоятельствах взимание налога с Хабиевой Е.В. нарушает принципы экономического основания налога и равенства налогообложения (пункты 1 и 3 статьи 3 НК РФ), в соответствии с которыми правила налогообложения должны учитывать объективные закономерности экономической деятельности плательщиков налога, а плательщики – нести равное бремя налогообложения при одинаковой платежеспособности.

Судебная коллегия считает также обоснованным довод налогоплательщика о том, что доначисление налога произведено инспекцией без учета официальных разъяснений Министерства финансов Российской Федерации по вопросу о налоговых последствиях дарения имущества между членами семьи и близкими родственниками.

Закрепляя полномочия финансовых органов в области налогов, сборов, страховых взносов, статья 34² НК РФ (пункт 1) устанавливает, что Минфин России дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Акты, содержащие разъяснения законодательства (методические рекомендации, разъяснения, письма и т.п.), могут быть учтены судом при проверке законности оспариваемых решений, действий (бездействия), исходя из необходимости обеспечения поддержания доверия к закону

и действиям государства (пункт 21 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 июня 2022 г. № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»).

Таким образом налогоплательщики, добросовестно полагавшиеся в своих действиях на официальные разъяснения положений законодательства о налогах и сборах, вправе ожидать, что их поведение будет оцениваться уполномоченным государственным органом как правомерное, они не столкнутся с неблагоприятными имущественными последствиями своих действий, и в случае возникновения спора с налоговыми органами вправе рассчитывать на получение судебной защиты с учетом положений пункта 1 статьи 34² НК РФ и приведенных разъяснений Пленума Верховного Суда Российской Федерации.

Реализуя предоставленные законом полномочия и отвечая на поступившие запросы налогоплательщиков, Министерство финансов Российской Федерации в ряде писем (от 22 декабря 2014 г. № 03-11-11/66174, от 27 мая 2019 г. № 03-11-11/38260, от 12 октября 2022 г. № 03-04-05/98449, от 10 апреля 2025 г. № 03-04-05/35604 и др.) указывало на возможность применения освобождения от налогообложения, предусмотренного пунктом 18¹ статьи 217 НК РФ, в случае получения гражданином от члена семьи и (или) близкого родственника в качестве дара объектов недвижимости нежилого назначения, используемых гражданином в предпринимательских целях. При этом Минфином России отмечено, что ограничения в применении освобождения от налогообложения в случае дарения недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности, указанными положениями статьи 217 НК РФ не установлены.

Разъяснения Министерства финансов Российской Федерации по данному вопросу носили последовательный характер, давались в течение длительного периода времени, опубликованы в информационном справочных системах, в

связи с чем могут рассматриваться как акты официального толкования законодательства о налогах и сборах, создавшие у налогоплательщиков соответствующие правомерные ожидания, в связи с чем подлежали учету налоговым органом при вынесении спорного решения по результатам проведенной в отношении Хабиевой Е.В. налоговой проверки.

Тем не менее, законность оспариваемого решения инспекции проверена судами без учета разъяснений Минфина России, подтверждающих правильность действий налогоплательщика и отсутствие оснований для вывода о неуплате налога при получении имущества в дар.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации полагает, что решение Арбитражного суда Пермского края от 05 марта 2025 г., постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29 мая 2025 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27 августа 2025 г. по делу № А50-28917/2023 подлежат отмене с вынесением по делу нового решения об удовлетворении заявленного Хабиевой Е.В. требования.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ – 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Пермского края от 05 марта 2025 г., постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29 мая 2025 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27 августа 2025 г. по делу № А50-28917/2023 отменить.

Заявленное индивидуальным предпринимателем Хабиевой Еленой Викторовной требование удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 20 по Пермскому краю от 02 июня 2023 г.

№ 2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Председательствующий судья

В.В. Попов

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.А. Якимов