

# **по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 214-10 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Селюковой Любови Александровны**

Постановление · № 1-П · от 15.01.2026 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

## **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

### **КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Селюковой Любови Александровны

город Санкт-Петербург 15 января 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 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 567 ГК Российской Федерации .

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданки Л.А.Селюковой. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявительницей законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Ю.Бушева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Гражданка Л.А.Селюкова оспаривает конституционность следующих законоположений: пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации , в силу которого в случае, если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта, определенная на указанную данным пунктом дату, умноженная на понижающий коэффициент 0,7, в целях налогообложения доходы налогоплательщика от продажи этого объекта недвижимого имущества принимаются равными умноженной на понижающий коэффициент 0,7 соответствующей кадастровой стоимости этого объекта; пункта 2 статьи 567 ГК Российской Федерации , предусматривающего, что к договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (глава 30 данного Кодекса ), если это не противоречит правилам главы 31 "Мена" данного Кодекса и существу мены; при этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

1.1. Как следует из представленных материалов, Л.А.Селюковой принадлежал земельный участок (категория земель сельскохозяйственного назначения) с кадастровой стоимостью 2 953 783 руб.,

который она обменяла по договору мены, заключенному 17 июня 2021 года с другим физическим лицом, на земельный участок той же категории с меньшей кадастровой стоимостью (421 969 руб.). По условиям договора участки признавались равноценными (стоимость каждого из них установлена сторонами в размере 500 000 руб.), т.е. обмен производился без каких-либо доплат.

Налоговый орган привлек Л.А.Селюкову к налоговой ответственности с начислением недоимки по налогу на доходы физических лиц (далее также - НДФЛ) в размере 138 794 руб. и пени, с чем в целом согласился вышестоящий налоговый орган. При этом доход заявительницы был определен исходя из кадастровой стоимости отчужденного ею по договору мены земельного участка (2 953 783 руб.), умноженной на понижающий коэффициент 0,7.

Заявительница, не согласившись, в частности, с начислением недоимки, обжаловала решения налоговых органов в судебном порядке. Суды первой и апелляционной инстанций поддержали позицию заявительницы, признав незаконным привлечение ее к налоговой ответственности и начисление указанной недоимки (решение Ленинского районного суда города Курска от 25 апреля 2023 года и апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 1 августа 2023 года). При этом суды исходили из того, что доход стороны договора мены для цели взимания НДФЛ подлежал определению исходя из стоимости полученного ею имущества. С этим, однако, не согласилась судебная коллегия по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции, отменившая апелляционное определение и направившая дело на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции (кассационное определение от 11 декабря 2023 года). Как указал суд кассационной инстанции, стоимость земельного участка, полученного Л.А.Селюковой по договору мены, составила 500 000 руб., т.е. доход заявительницы от обмена земельных участков меньше, чем кадастровая стоимость отчужденного ею участка, умноженная на понижающий коэффициент 0,7. Соответственно, в силу пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежащего применению, по мнению суда, к доходам по договору мены во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации, доход заявительницы для целей исчисления НДФЛ должен приниматься равным кадастровой стоимости отчужденного ею земельного участка, умноженной на понижающий коэффициент 0,7.

В ходе нового рассмотрения дела суды согласились с позицией налоговых органов о том, что доход заявительницы по договору мены необходимо определять исходя из стоимости отчужденного ею участка (апелляционное определение судебной коллегии по административным делам Курского областного суда от 2 апреля 2024 года, кассационное определение судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 17 июня 2024 года). Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 30 сентября 2024 года, с которым согласился заместитель Председателя этого суда (письмо от 16 января 2025 года), отказано в передаче кассационной жалобы заявительницы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению Л.А.Селюковой, оспариваемые законоположения не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они позволяют налоговым органам определять доход для целей взимания НДФЛ исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества, отчужденного налогоплательщиком по договору мены, в частности, в случае, когда стоимость отчужденного объекта существенно превышает стоимость приобретенного по такому договору объекта. Как полагает заявительница, доход в этом случае должен определяться исходя из кадастровой стоимости приобретенного, а не отчужденного объекта недвижимого имущества.

1.2. Из положений статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" следует, что Конституционный Суд Российской Федерации принимает

постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл оспариваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием, в том числе в решениях по конкретному делу, или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе.

Вопрос о возможности применения к передаче жилого помещения по договору мены тех же налоговых последствий в части необходимости уплаты НДФЛ, что и в случае отчуждения такого помещения по договору купли-продажи, ранее ставился перед Конституционным Судом Российской Федерации в жалобе на нарушение конституционных прав пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации. Определением от 10 ноября 2022 года № 2942-О Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии этой жалобы к рассмотрению, отметив, что данное законоположение, рассматриваемое вне системной связи с нормами налогового законодательства, - притом что таковые в жалобе заявителя не оспаривались - не может расцениваться как ограничивающее его права и свободы.

Вместе с тем, как свидетельствует конкретное дело Л.А.Селюковой, налоговые органы и суды обосновывают необходимость исчисления и уплаты НДФЛ с применением кадастровой стоимости передаваемого по договору мены земельного участка положениями оспариваемого в жалобе пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации со ссылкой также на пункт 2 статьи 567 ГК Российской Федерации. При этом дело заявительницы, как показало в том числе предварительное изучение ее обращения, не является единичным примером такого правоприменения. Аналогичный подход к налогообложению доходов по договору мены сформулирован в разъяснениях финансовых органов (например, письмо Минфина России от 29 декабря 2023 года № 03-04-05/128182) и находит поддержку в судебной практике (например, кассационное определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 21 июня 2023 года № 88а-6003/2023).

Таким образом, с учетом изложенного предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу является пункт 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой на его основании во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации решается вопрос об обязанности гражданина уплатить НДФЛ в связи с отчуждением им по договору мены объектов недвижимого имущества такого объекта в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности.

2. Статья 57 Конституции Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. Во взаимосвязи с предписаниями ее статей 15 и 18 это требование предполагает, что налоговая обязанность должна пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это предусмотрено законом, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, касающейся изъятия денежных средств (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 марта 2009 года № 5-П, от 6 июня 2019 года № 22-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П и др.). Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым в основные права и свободы, постольку регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и вместе с тем не создавались бы условия для нарушения их прав, а также прав и законных интересов других лиц (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 года № 9-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П и др.).

Обращаясь к вопросам правового регулирования налогообложения, Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что в силу требования определенности правового регулирования, которое следует из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства, налоговые установления должны быть понятны субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы нормативных положений, находящихся в очевидной взаимосвязи. Конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают определение понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П и др.). При этом нормы законодательства о налогах и сборах должны отвечать указанным критериям не только сами по себе, но и в том, как они изложены и действуют в системной связи с иными законоположениями.

Неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе судами, которые должны обеспечивать конституционное истолкование подлежащих применению нормативных положений и тем самым необходимую степень определенности правового регулирования путем выявления не только содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся во взаимосвязи нормативных положений, но и более сложных взаимосвязей правовых предписаний (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 апреля 2013 года № 8-П, от 25 июня 2015 года № 16-П, от 24 марта 2017 года № 9-П и др.). Посредством этого может быть обеспечено конституционно-правовое требование определенности правового регулирования и формального равенства участников регулируемых отношений (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 11 ноября 2003 года № 16-П, от 14 апреля 2008 года № 7-П, от 5 марта 2013 года № 5-П, от 23 мая 2013 года № 11-П и др.). Вместе с тем такое толкование должно быть разумно предсказуемым в силу его логической непротиворечивости, ясности и понятности, опоры правоприменителя на ранее высказанные и устойчивые позиции судов (при наличии таковых), сформулированные по аналогичным и (или) корреспондирующим вопросам при схожих обстоятельствах, и должно с учетом указанных условий исключать иное, противоречащее первоначальному толкование одной и той же нормы (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 января 2025 года № 2-П и др.).

В тех же случаях, когда в результате толкования в судебной практике допускается придание тем или иным законоположениям нормативно-правового смысла, влекущего нарушение реализуемых на их основе конституционных прав, возникает вопрос о соответствии этих законоположений Конституции Российской Федерации, который подлежит разрешению Конституционным Судом Российской Федерации, с тем чтобы исключить их применение и истолкование в значении, противоречащем конституционным нормам (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1997 года № 21-П, от 23 февраля 1999 года № 4-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 23 января 2007 года № 1-П, от 24 марта 2023 года № 10-П и др.).

2.1. Устанавливая в соответствии с Конституцией Российской Федерации основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах, федеральный законодатель указал в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации, что данное законодательство основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (пункт 1); налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (пункт 3).

По смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации применительно к налогообложению доходов физических лиц необходимость учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога означает, что обложению подлежит именно экономическая

выгода налогоплательщика или его реальный (чистый) доход (постановления от 24 февраля 1998 года № 7-П, от 13 марта 2008 года № 5-П, от 30 ноября 2016 года № 27-П, от 21 января 2025 года № 2-П и др.).

В свою очередь, Налоговый кодекс Российской Федерации, относящий доход налогоплательщика к числу объектов налогообложения (пункт 1 статьи 38), признает доходом в пункте 1 статьи 41 экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую в соответствии с главами 23 "Налог на доходы физических лиц" и 25 "Налог на прибыль организаций" данного Кодекса.

2.2. Для целей главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации объектом обложения НДФЛ признается полученный налогоплательщиком доход (статья 209), притом что исчисление суммы налога осуществляется исходя из правил определения налоговой базы и налоговой ставки, подлежащих применению к соответствующему виду дохода (статьи 210, 224 и 225).

Статья 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога по доходам, полученным от продажи недвижимого имущества, а также по доходам в виде объекта недвижимого имущества, полученного в порядке дарения. По смыслу пункта 2 этой статьи в случае, если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта, умноженная на понижающий коэффициент 0,7, в целях налогообложения доходы налогоплательщика от продажи этого объекта принимаются равными величине указанной кадастровой стоимости, умноженной на понижающий коэффициент 0,7. Введение такого регулирования, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации применительно к аналогичному положению ранее действовавшего пункта 5 статьи 217 1 Налогового кодекса Российской Федерации, направлено на предотвращение злоупотребления налогоплательщиками своими правами путем занижения действительной стоимости недвижимого имущества при его отчуждении с целью уклонения от уплаты налога (Определение от 2 июля 2019 года № 1833-О).

В силу пункта 6 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации доходы налогоплательщика при получении объекта недвижимого имущества в порядке дарения принимаются равными кадастровой стоимости этого объекта, внесенной в Единый государственный реестр недвижимости (далее также - ЕГРН) и подлежащей применению с 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на соответствующий объект недвижимого имущества (в случае образования этого объекта недвижимого имущества в течение налогового периода - кадастровой стоимости этого объекта, определенной на дату его постановки на государственный кадастровый учет).

Между тем по своему буквальному смыслу статья 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентируя последствия отчуждения объектов недвижимого имущества по договорам купли-продажи или получения их в порядке дарения, не предусматривает правил определения налоговой базы по доходам от совершения гражданами мены таких объектов.

3. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, при истолковании норм налогового законодательства и определении на их основе налоговых обязательств налогоплательщиков необходимо принимать во внимание то, что налоговые обязательства являются прямым следствием деятельности налогоплательщиков в экономической сфере (участия в гражданском обороте). Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Соответственно, нормы налогового законодательства - исходя как из публичных интересов государства, так и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства (постановления от 14

июля 2003 года № 12-П , от 1 июля 2015 года № 19-П , от 21 января 2025 года № 2-П ; определения от 4 апреля 2006 года № 98-О , от 8 ноября 2018 года № 2796-О , от 14 декабря 2021 года № 2645-О, от 13 марта 2025 года № 598-О и др.).

С учетом этого законодатель, конструируя нормы налогового законодательства и отдавая приоритет положениям Налогового кодекса Российской Федерации при уяснении его специфических понятий и терминов (таких как "налогоплательщик", "объект налогообложения", "налоговая база", "налоговый период" и др.), все же предусматривает, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом (пункты 1 и 3 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации ). Тем самым предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых находится в зависимости от правового регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства, в том числе от гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, в частности с точки зрения их налоговых последствий (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2009 года № 20-П и Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17 мая 2022 года № 1136-О ).

Регламентация договорных обязательственных отношений, возникающих в связи с заключением договоров купли-продажи и мены имущества, включая вопросы передачи права собственности на имущество во исполнение этих договоров, относится к предмету гражданско-правового регулирования (пункт 1 статьи 2 ГК Российской Федерации ). Следовательно, данная регламентация не может игнорироваться при определении налоговых последствий заключения и исполнения договоров купли-продажи и мены объектов недвижимого имущества.

3.1. Договоры купли-продажи и мены имущества, хотя они в равной мере направлены на отчуждение имущества и могут рассматриваться в ряду оснований приобретения права собственности (пункт 2 статьи 218 ГК Российской Федерации ), предполагают различное содержание складывающихся в связи с их заключением обязательственных правоотношений. При продаже товара продавец получает право требовать денежную оплату от покупателя, тогда как существо взаимных предоставлений по договору мены состоит в обмене товарами (пункт 1 статьи 454 и пункт 1 статьи 567 ГК Российской Федерации ).

Различия в содержании обязательственных правоотношений, складывающихся на основании договоров купли-продажи и мены, не умаляются положением пункта 2 статьи 567 ГК Российской Федерации о том, что к договору мены могут применяться правила о купле-продаже, при этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Данное законоположение прямо закрепляет, что правила о купле-продаже могут применяться к мене, если это не противоречит законодательному регулированию договора мены и его существу. Такая оговорка, используемая также при регламентации иных договорных отношений (например, в силу статьи 783 данного Кодекса правила о договоре подряда применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит положениям соответствующей главы данного Кодекса и особенностям предмета последнего), является приемом законодательной техники, благодаря которому сходные ситуации разрешаются сходным образом. Например, с опорой на данное правило предписания о последствиях продажи некачественного товара применяются в судебной практике и к случаям передачи некачественного товара по договору мены.

При этом сам по себе данный прием юридической техники не искажает и не отменяет гражданско-правового существа договора, опосредующего обмен товарами. Игнорирование законодателем самостоятельности такого обмена как особых экономических отношений - а равно и сопутствующих им интересов, - отличающихся (несмотря на наличие сходных черт) от отношений, опосредованных договором купли-продажи, обесмыслило бы и введение в Гражданский кодекс Российской

Федерации отдельной главы 31 "Мена" вместо выделения одноименного параграфа в главе 30 "Купля-продажа". Отличительной особенностью мены является, в частности, то, что в силу прямого указания пункта 1 статьи 568 ГК Российской Федерации обмениваемые товары признаются равноценными, хотя стороны могут договориться и об ином. На этот случай пункт 2 той же статьи предусматривает для стороны, передающей товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, обязанность оплатить разницу в ценах. В судебной практике также сформулирована позиция, согласно которой содержащиеся в договоре мены или иных документах, являющихся его неотъемлемой частью, данные о неодинаковой стоимости (ценах) сами по себе не свидетельствуют о неравноценности обмениваемых товаров. Правильная оценка сложившимся между сторонами отношениям может быть дана только после выяснения воли сторон по затронутому вопросу (пункт 7 Обзора практики разрешения споров, связанных с договором мены, утвержденного информационным письмом Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 сентября 2002 года № 69). В частности, отмечается, что при отсутствии в договоре мены условий, свидетельствующих о неравноценности передаваемых сторонами друг другу векселей, они рассматриваются как равноценные независимо от того, что суммы векселей (номинальные стоимости) различны (пункт 8 того же Обзора).

Следовательно, юридико-техническая конструкция пункта 2 статьи 567 ГК Российской Федерации не предопределяет применения предусмотренных пунктом 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации особенностей исчисления доходов налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества при определении налоговых последствий обмена. Ранее Конституционный Суд Российской Федерации применительно к обмену жилых помещений обратил на это внимание в упомянутом Определении от 10 ноября 2022 года № 2942-О, отметив, что данное положение Гражданского кодекса Российской Федерации, имеющее бланкетный характер, само по себе - с учетом круга отношений, регулируемых гражданским законодательством (статья 2 этого же Кодекса), - не регламентирует налоговых последствий заключения договора мены. Следует, однако, признать, что содержание пункта 2 статьи 567 ГК Российской Федерации может создавать некоторые предпосылки для вывода в правоприменительной практике о распространении правил об обложении НДФЛ дохода по договорам купли-продажи на договоры мены. Между тем такое расширительное толкование применительно к налоговым отношениям едва ли разумно предсказуемо, тем более для граждан, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, поскольку сделки с недвижимым имуществом для них обычно не являются регулярными. Не вносит определенности и то обстоятельство, что федеральный законодатель в отдельных случаях, осуществляя регулирование НДФЛ, прямо указывает в Налоговом кодексе Российской Федерации на договор мены при закреплении доходов в виде материальной выгоды и налоговой базы по таким доходам, особенностей определения налоговой базы по операциям с отдельными активами (подпункт 3 пункта 1 и абзац третий пункта 4 статьи 212, абзац четвертый подпункта 1 пункта 10 статьи 214 1, статья 214 11), а также условий освобождения от уплаты налога и предоставления имущественных налоговых вычетов (абзац третий пункта 2 1 статьи 217 1 и статья 220), однако в статье 214 10 данного Кодекса договор мены не упоминает.

3.2. Механизм налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества, содержащийся в пункте 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации (помимо того, что по своему буквальному смыслу охватывает именно доходы от купли-продажи), сконструирован исходя из гражданско-правового существа данного договора, направленного на получение продавцом, признаваемым налогоплательщиком, денежной оплаты по договору.

Применение кадастровой стоимости проданного объекта в качестве налоговой базы ставится в зависимость от результатов сравнения величины указанной кадастровой стоимости и размера полученной продавцом оплаты по договору. Если вырученная денежная сумма составляет менее умноженной на понижающий коэффициент величины кадастровой стоимости отчужденного объекта,

то продавец уплачивает налог с этой величины. Конституционный Суд Российской Федерации, оценивая данное правовое регулирование, в Определении от 2 июля 2019 года № 1833-О исходил из того, что тем самым в условиях, когда покупатель, приобретающий на основании договора купли-продажи право собственности на объект недвижимого имущества, не признается плательщиком налога, обеспечивается определение полученного продавцом денежного дохода, который является источником уплаты налога в бюджет и поэтому может быть сокрыт им от налогообложения. Напротив, денежные расчеты по договору мены, если обмениваемое имущество является равноценным, не осуществляются в принципе. При исполнении же неравноценной мены такие денежные расчеты, нацеленные на компенсацию расхождения в стоимости объектов, не составляют основного содержания отношений (включая интересы сторон) по договору.

Более того, граждане зачастую прибегают к гражданско-правовой конструкции договора мены из-за недоступности или недостаточности денежных средств для покупки недвижимого или иного имущества, а также по различным причинам личного характера. Установление в статье 568 ГК Российской Федерации в качестве общего правила того, что обмениваемые товары признаются равноценными (хотя стороны вправе, но не обязаны прийти к соглашению о неравноценности обмена), свидетельствует о том, что законодатель допускает ситуации, когда фактическая стоимость обмениваемых без каких-либо доплат объектов не совпадает. При этом у соответствующей стороны мены по отношению к другой не возникает обязанности по доплате. Поэтому не исключено приобретение гражданином по договору мены объекта, стоимость которого отличается от стоимости отчужденного объекта в меньшую сторону, если приобретенное имущество отвечает его субъективным предпочтениям, связанным с конкретной жизненной ситуацией (например, получение в результате такого обмена искомого объекта дизайна, предмета, имеющего важное значение для коллекционера, отсутствующего в свободной продаже объекта, возвращение ранее утраченной фамильной реликвии и т.п.). В сделках с недвижимостью так может быть удовлетворена, например, потребность в приобретении жилья, имеющего большую площадь, но расположенного в менее престижном районе населенного пункта, в создании условий для переезда в другой регион страны и др.

Однако в условиях, когда налоговая база определяется с применением кадастровой стоимости отчужденного по договору мены объекта, вынужденными уплачивать налог с величины имущественных потерь оказываются в первую очередь граждане, совершающие подобные сделки в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности. Гражданин же, осуществляющий предпринимательскую деятельность по отчуждению имущества на систематической (регулярной) основе (в том числе по договорам мены) в целях извлечения прибыли, имеет возможность в установленном законом порядке уменьшать облагаемые доходы от такой деятельности на связанные с ней фактически понесенные расходы в соответствии со статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации, что аналогично определению прибыли в целях исчисления налога на прибыль организаций, под которой по общему правилу понимаются полученные доходы, уменьшенные на величину расходов.

В свою очередь, с учетом особенностей регламентации имущественных налоговых вычетов, на которые в соответствии с положениями статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации может быть уменьшен полученный налогоплательщиком - физическим лицом налогооблагаемый доход, в том числе особенностей, касающихся состава подлежащих вычету налогоплательщиком расходов, применение пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающего особенности определения дохода налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества, к договору мены недвижимого имущества со ссылкой на расхождение в стоимости обмениваемых объектов может привести к взиманию налога с обеих сторон договора безотносительно к тому, получает ли какая-либо из сторон денежные средства или приращение имущества. При этом та сторона, которая передала объект с большей стоимостью, может оказаться

вынужденной уплачивать налог, исчисленный исходя из кадастровой стоимости отчужденного ею объекта, - по сути, из размера имущественных потерь, - вне зависимости от своей добросовестности и наличия разумных причин для совершения обмена.

3.3. С представлениями о равноценности обмениваемых товаров тесно связано используемое в законодательстве понятие равнозначности: равнозначные объекты обычно имеют равную либо сопоставимую ценность, притом что для ее определения, помимо показателя цены, может учитываться несколько параметров.

Так, исполняя предписания статьи 17 1 Федерального закона от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ "О защите конкуренции" - применительно к порядку заключения договоров в отношении государственного и муниципального имущества - об определении условий, при которых недвижимое имущество признается равнозначным (по сути, равноценным) ранее имевшемуся недвижимому имуществу, ФАС России включила в число таких условий, подлежащих одновременному соблюдению, место расположения объекта недвижимости, а также его площадь и стоимость, которые при этом не могут отклоняться от исходных более чем на 20 процентов (приказ от 10 марта 2025 года № 154/25 ). Из оценочного характера понятия равнозначности (эквивалентности) встречного предоставления, необходимости учета всей совокупности обстоятельств, сопутствующих совершению гражданско-правовых сделок, для установления равнозначности (эквивалентности) встречного предоставления - применительно к делам о признании недействительным договора купли-продажи и применении последствий его недействительности - исходит и судебная практика (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15 февраля 2019 года № 305-ЭС18-8671(2), от 5 мая 2022 года № 306-ЭС21-4742 и др.). На такой подход - применительно к определению налоговых последствий совершения гражданско-правовых сделок - ориентирует в своих решениях и Конституционный Суд Российской Федерации (Постановление от 21 января 2025 года № 2-П и др.).

В то же время, если стоимостное различие между обмениваемыми объектами является очевидно значительным (существенным), могут возникнуть сомнения в добросовестности и (или) разумности поведения одного или обоих участников обмена. Притом что в силу прямого указания закона добросовестность и разумность их действий презюмируются (пункт 5 статьи 10 ГК Российской Федерации ), игнорирование этого различия может спровоцировать распространение порицаемой законодателем практики злоупотребления правом, иного недобросовестного поведения (в частности, извлечения выгоды из явно неразумного поведения контрагента, совершения обмена исключительно с целью уклонения от уплаты налогов и др.).

В русле противодействия подобным тенденциям действующее законодательство и правоприменительная практика не оставляют без внимания случаи значительного расхождения в стоимости объектов, получаемых сторонами сделки, или заметного отклонения указанной контрагентами цены передаваемого по договору объекта от рыночной, с определением критериев, позволяющих считать подобные расхождения существенными.

Так, законодатель, регламентируя отношения в исключительной ситуации состояния участника оборота (включая гражданина) при его несостоятельности (банкротстве), для учета интересов третьих лиц, которые могут быть затронуты сделкой, совершаемой участниками оборота, в качестве одного из признаков подозрительной сделки в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" устанавливает неравноценность встречного исполнения по обязательствам. Она будет усматриваться, в частности, в передаче имущества или ином исполнении обязательств, когда рыночная стоимость переданного должником имущества или осуществленного им иного исполнения обязательств - не любым образом, но существенно - превышает стоимость полученного встречного исполнения обязательств, определенную с учетом условий и обстоятельств такого встречного исполнения (пункт 1 статьи 61 2 названного Федерального закона ).

В судебной практике существенность отклонения согласованной цены предмета договора от обычных (рыночных) условий встречного предоставления по аналогичным сделкам, которое может повлечь негативные для сторон соответствующей сделки гражданско-правовые последствия, констатируется, в частности, при кратности такого отличия в отсутствии разумных оснований (пункт 93 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015 года № 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации"; пункт 24 Обзора судебной практики № 1 (2021), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 7 апреля 2021 года; пункт 20 Обзора судебной практики по спорам, связанным с договором финансовой аренды (лизинга), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 27 октября 2021 года; постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 февраля 2014 года № 13846/13; определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24 июля 2025 года № 305-ЭС25-2583; постановление Арбитражного суда Московского округа от 16 июля 2019 года № Ф05-6204/2018; постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 октября 2019 года № Ф02-4906/2019 и др.).

3.4. Отсутствие равнозначности (эквивалентности) встречных предоставлений может иметь значение не только для гражданско-правовых сделок, но и для целей налогообложения, притом что в силу пункта 1 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации по общему правилу учитывается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки; пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. При этом положения данной статьи предоставляют налоговым органам право проверять правильность применения цен лишь в качестве принудительной меры, позволяющей обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов с обязанных лиц в случае выявления существенного занижения или завышения налогоплательщиком цены на товар, приводящих к уменьшению уплачиваемых в бюджет налогов, и не предполагают их полномочий по регулированию цен и установлению цены сделки вопреки решению договаривающихся сторон. Иное нарушало бы, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, свободу договора в той части, в какой она позволяет сторонам самостоятельно согласовать цену сделки, и допускало бы возможность отступления налоговых органов от полномочий, предусмотренных законом (Определение от 18 сентября 2014 года № 1822-О). Кроме того, Конституционный Суд Российской Федерации ранее отмечал, что налоговое законодательство не использует понятия экономической целесообразности и не регулирует порядка и условий ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность (Определение от 4 июня 2007 года № 320-О-П ).

Таким образом, как в гражданском, так и в налоговом законодательстве одно лишь различие в стоимости (цене) объектов оборота, встречно предоставляемых по гражданско-правовым сделкам, само по себе не приводит к негативным экономическим последствиям для сторон соответствующей сделки. Такое различие стоимостей обмениваемых объектов может не иметь значения и для налоговых последствий договора мены.

Вместе с тем такие последствия могут иметь место при существенном различии, притом что в зависимости от особенностей обстоятельств конкретной жизненной ситуации значение существенности такого расхождения стоимостей может различаться, тем более в отношениях между гражданами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность.

3.5. Анализ правоприменительной практики показывает, что судами и финансовыми органами использовались различные подходы к определению налоговых последствий совершения мены

недвижимого имущества; взимание налога со стоимости обмененного (отчужденного) налогоплательщиком объекта, как это имело место в деле заявительницы, является не единственным подходом. Более того, до 2015 года в правоприменительной практике преобладала правовая позиция о том, что взимание налога при исполнении гражданами договоров равноценной мены имущества не осуществляется.

Президиум Верховного Суда Российской Федерации в ответе на вопрос № 1, включенном в Обзор законодательства и судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2009 года (утвержден 25 ноября 2009 года), сформулировал следующую правовую позицию: если полученное имущество полностью оплачено встречным предоставлением физическим лицом другого имущества равной рыночной стоимости (что и происходит по договору мены равноценного имущества), налоговая база по результатам сделки равна нулю и налог в результате отчуждения имущества по договору мены уплачиваться не должен. Хотя предпосылкой для выработки данной позиции послужил вопрос о порядке налогообложения мены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, суды общей юрисдикции применяли ее при разрешении споров о налоговых последствиях совершения гражданами равноценной мены различных видов имущества, включая объекты недвижимого имущества (кассационные определения Верховного Суда Республики Карелия от 1 апреля 2011 года № 33-902/2011, Санкт-Петербургского городского суда от 27 февраля 2012 года № 33-2780/2012 и др.).

Впоследствии подход в правоприменительной практике изменился, хотя глава 23 "Налог на доходы физических лиц" Налогового кодекса Российской Федерации не была дополнена нормами, регламентирующими налогообложение доходов по договору мены недвижимого имущества. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации в Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден 21 октября 2015 года), включен пример обмена квартиры на жилой дом, сопровождающийся выводом о том, что облагаемый налогом доход гражданина от отчуждения имущества по договору мены должен определяться исходя из стоимости имущества, полученного им от другой стороны договора; при этом налогоплательщик вправе применить имущественный налоговый вычет (пункт 9). В отличие от пункта 6 данного Обзора, разъясняющего вопросы взимания НДФЛ при получении дохода по договору дарения, названный пункт не указывает на допустимость использования кадастровой стоимости приобретенного имущества при исчислении налога в случае совершения мены. В свою очередь, Минфин России в разъяснениях со ссылкой на приведенную правовую позицию также указывал, что при отчуждении имущества по договору мены налогооблагаемый доход определяется исходя из стоимости имущества, полученного от другой стороны этого договора (письма от 20 августа 2018 года № 03-04-05/58754, от 30 марта 2022 года № 03-04-05/26046 и др.). Вместе с тем приведенные разъяснения, ориентирующие на исчисление налога по стоимости полученного налогоплательщиком объекта, не предусматривают особенностей определения налоговой базы по НДФЛ в зависимости от того, является мена равноценной или неравноценной. Это не позволяет однозначно определить, какую - кадастровую, рыночную или согласованную сторонами в договоре - стоимость объекта недвижимости надлежит учитывать в качестве налоговой базы по НДФЛ в рассматриваемом случае.

4. Согласно правовым позициям Конституционного Суда Российской Федерации соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, реальность его целей и позволяют налогоплательщикам добросовестно платить налоги, а налоговым органам - осуществлять контроль над действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления от 10 июля 2017 года № 19-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П, от 6 июня 2019 года № 22-П и др.).

Вместе с тем выявленная в настоящем Постановлении противоречивость судебной практики и разъяснений финансовых органов по вопросу о налоговых последствиях совершения гражданами в личных целях обмена недвижимого имущества лишает налогоплательщиков возможности разумно предвидеть последствия своих действий. В том числе непредсказуемым оказывается потенциальное привлечение к налоговой ответственности в случае выбора гражданином того или иного варианта своего поведения. Правоприменительная практика, как это демонстрирует в том числе дело заявительницы, допускает исчисление налога на основе как стоимости приобретенного имущества, согласованной сторонами в договоре мены, так и кадастровой стоимости отчужденного гражданином имущества, указанной в публичном реестре.

Это ведет, в частности, к тому, что налоговые обязательства при совершении указанных сделок без достаточных оснований определяются по правилам налогообложения дохода от сделок купли-продажи, т.е. в соответствии с пунктом 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации. Вследствие этого налогоплательщики оказываются вынужденными уплачивать подоходный налог, исчисленный, по сути, исходя из их имущественных потерь.

5. Законодатель, как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 19 апреля 2023 года № 19-П, осуществляя дискреционные полномочия, вправе по-разному подходить к определению понятия "доход". Однако из принципов правовой определенности и равенства всех перед законом следует невозможность толковать разным (по существу, противоположным) образом одну и ту же по своему функциональному назначению экономико-правовую категорию, по крайней мере если из конкретной правовой нормы с учетом ее места в системе правового регулирования не следует, что законодатель осознанно придавал этой категории иное значение, чем в других нормах и правовых институтах. При толковании в каждом случае понятия "доход" - в отсутствие легальной дефиниции такового применительно к конкретной сфере правоотношений - надлежит учитывать как отраслевую принадлежность правового института, в котором используется данный термин, так и его системную связь с иными правовыми предписаниями, а равно и цели, которые преследовал законодатель, употребляя его самостоятельно или наряду с понятиями "выручка", "прибыль", "экономическая выгода" и т.п.

Сказанное касается и закрепленного в пункте 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации понимания дохода как экономической выгоды, специальные правила определения которой в случае получения физическим лицом дохода по договору мены недвижимого имущества законодателем не предусмотрены в главе 23 "Налог на доходы физических лиц" данного Кодекса. В этой связи для установления получения налогоплательщиком экономической выгоды от совершенной сделки требуется оценка изменения его имущественного положения по результатам обмена имущества.

5.1. Вместе с тем как таковое приобретение налогоплательщиком недвижимого имущества по договору мены не свидетельствует безусловно о получении им экономической выгоды от сделки. Обмен сопровождается отчуждением принадлежавшего налогоплательщику имущества, т.е. уменьшением его имущественной сферы, и вместе с тем предполагает эквивалентность встречных предоставлений (обмениваемых объектов), причем и в том случае, когда он на основании соглашения участников мены является неравноценным, поскольку тогда производимая одной из сторон доплата в соответствии с пунктом 2 статьи 568 ГК Российской Федерации компенсирует в пользу другой стороны разницу стоимостей обмениваемых объектов.

Поэтому для установления действительного изменения имущественного положения сторон по договору мены (в частности, в случае существенного расхождения в стоимости обмениваемых объектов) может требоваться опровержение эквивалентности произведенного обмена с учетом всей совокупности обстоятельств, сопутствующих совершению соответствующих гражданско-правовых сделок. Такое опровержение - с учетом установленного в Налоговом кодексе Российской Федерации

общего правила о признании рыночными применяемых налогоплательщиками в сделках цен, а также признании рыночными доходов (прибыли, выручки), получаемых сторонами таких сделок (абзац третий пункта 1 статьи 105.3), - может осуществляться в рамках процедур налогового контроля при оценке законности действий налогоплательщика с точки зрения получения им необоснованной налоговой выгоды от совершения сделки (сокрытия полученных по договору доходов) и в иных предусмотренных налоговым законодательством случаях.

5.2. Конституционный Суд Российской Федерации вместе с тем подчеркивал, что предусмотренные налоговым законодательством правила определения цен основаны на презумпции добросовестности налогоплательщиков при согласовании цен заключаемых ими сделок, которая может быть опровергнута налоговыми органами при соблюдении законодательно установленных условий (определения от 28 мая 2013 года № 830-О, от 18 сентября 2014 года № 1822-О, от 27 сентября 2018 года № 2464-О и др.).

Применительно к обмену недвижимого имущества для опровержения его эквивалентности в налоговых целях, т.е. установления получения соответствующей стороной договора мены экономической выгоды от произведенного обмена, внимания могут требовать обстоятельства, связанные с отчуждением налогоплательщиком значительно более дорогостоящего имущества в обмен на существенно меньший по стоимости объект при отсутствии у такой сделки разумных с точки зрения обычного гражданина мотивов, включая внеэкономические (бытовые) мотивы: переезд на новое место жительства, улучшение жилищных условий и т. д.

В случае же опровержения эквивалентности произведенного обмена объектами недвижимого имущества особое значение приобретают экономические характеристики обмененных объектов как один из показателей, которые могут быть учтены при установлении изменившегося имущественного положения сторон и, соответственно, размера дохода, полученного налогоплательщиком и подлежащего обложению НДФЛ. Для объектов недвижимого имущества такой экономической характеристикой является их кадастровая стоимость, определяемая в ходе государственной кадастровой оценки, по общему правилу, в отношении всех учтенных в ЕГРН зданий, помещений, сооружений, объектов незавершенного строительства, машино-мест (части 1 и 3 статьи 11 Федерального закона от 3 июля 2016 года № 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке"). Как неоднократно подчеркивал Конституционный Суд Российской Федерации, кадастровая стоимость не лишена экономических оснований и имеет связь с рыночной стоимостью объекта недвижимого имущества, подлежащего оценке (Постановление от 15 февраля 2019 года № 10-П ; определения от 3 июля 2014 года № 1555-О, от 16 июля 2015 года № 1769-О и № 1790-О, от 25 октября 2016 года № 2207-О и др.).

В отсутствие специальных правил определения подлежащего налогообложению дохода физических лиц от совершения мены недвижимого имущества предпочтительность учета именно кадастровой стоимости обмененных объектов вытекает из предсказуемости размера рассчитываемых на ее основе налоговых обязательств, притом что, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, у налогоплательщика при несогласии предполагается наличие возможности по установлению кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества в размере его рыночной стоимости, если кадастровая стоимость используется для расчета его налоговых обязательств (Постановление от 11 июля 2017 года № 20-П ; определения от 30 сентября 2019 года № 2604-О, от 27 февраля 2020 года № 380-О, от 28 июня 2022 года № 1564-О и др.). В то же время природа кадастровой стоимости, а также нормативно-правовая регламентация ее определения и применения позволяют - с учетом того, что опровержение эквивалентности произведенного физическими лицами обмена в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности, обусловлено отказом от применения в их отношении в налоговых целях презумпции достоверности указанной в сделке цены, - принимать во внимание для такого опровержения существенное отклонение кадастровой стоимости полученного налогоплательщиком объекта от кадастровой стоимости объекта,

отчужденного им, в условиях, когда отсутствуют разумные, в том числе внеэкономические, мотивы для совершения такого обмена.

Соответственно, при опровержении эквивалентности совершенного обмена подлежащая налогообложению экономическая выгода, полученная физическим лицом по договору мены в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности, может состоять в превышении кадастровой стоимости приобретенного им имущества над кадастровой стоимостью переданного по этому договору объекта. При этом учету подлежат и те суммы, которые выплачиваются по договору мены, если она является в соответствии с его условиями неравноценной, поскольку при опровержении эквивалентности обмена они также влияют на изменение имущественного положения сторон. Указанные поступления, формируя экономическую выгоду налогоплательщика, образуют его налогооблагаемый доход по договору мены. Если же кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества не определена или не подлежит применению в соответствии с законодательством о государственной кадастровой оценке, налоговым органом в рамках его полномочий по осуществлению налогового контроля должно быть обеспечено определение рыночной стоимости этого объекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации".

6. Конституционный Суд Российской Федерации применительно к нормам налогового законодательства особо отмечал, что если толкование нормы (прежде всего в судебных актах) не позволяет устранить устойчивые расхождения в ее интерпретации и при сопоставлении с другими нормами либо само создает такие разночтения, то надлежащее уяснение ее смысла может стать невозможным даже в соотношении с конституционными установлениями. В этом случае наиболее корректным, если не единственно возможным, способом определить действительное содержание соответствующего правового регулирования является в силу принципа разделения властей (статья 10 Конституции Российской Федерации) законодательное уточнение нормы (Постановление от 19 декабря 2019 года № 41-П ).

Таким образом, пункт 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой он во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации допускает произвольное разрешение вопроса об определении подлежащего обложению НДФЛ дохода действующего добросовестно налогоплательщика в случае совершения им мены объектов недвижимого имущества в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности. При этом не могут игнорироваться содержащиеся в статье 41 Налогового кодекса Российской Федерации и его главе 23 положения, позволяющие в случае опровержения равноценности (эквивалентности) совершенной мены установить подлежащую налогообложению экономическую выгоду налогоплательщика с учетом кадастровой стоимости приобретенного им недвижимого имущества и ее превышения над кадастровой стоимостью имущества отчужденного, а также полученных им выплат - при наличии таковых - по договору мены. Федеральному законодателю же надлежит внести в Налоговый кодекс Российской Федерации вытекающие из настоящего Постановления необходимые изменения в части правового регулирования обложения НДФЛ полученных по договору мены недвижимого имущества доходов физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Законодатель, формулируя в соответствии с высказанными в настоящем Постановлении правовыми позициями правила налогообложения указанных доходов, должен принимать во внимание закрепленное в пункте 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации понимание дохода как экономической выгоды и провозглашенный в пункте 1 статьи 3 этого Кодекса принцип учета фактической способности к уплате налоговых платежей. Во всяком случае должен соблюдаться вытекающий из статей 19 и 57 Конституции Российской Федерации принцип равенства налогообложения, предполагающий, в частности, его нейтральность (постановления

Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2012 года № 18-П , от 25 декабря 2012 года № 33-П , от 15 февраля 2019 года № 10-П и др.). Тем самым граждане, отчуждающие объекты недвижимого имущества по договорам мены, не должны быть поставлены в худшее положение по сравнению со сторонами договора купли-продажи, в том числе с точки зрения возможностей по использованию имущественных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 220 Налогового кодекса Российской Федерации , и освобождений от налогообложения, установленных, в частности, пунктом 17 1 статьи 217 данного Кодекса .

С учетом общего правила о действии постановлений Конституционного Суда Российской Федерации на будущее время, вытекающего из принципа правовой определенности и презумпции конституционности нормативных актов, а также положений статьи 125 (часть 6) Конституции Российской Федерации, признание пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, а также особенности исполнения настоящего Постановления не являются основанием для пересмотра размера налоговых обязательств неограниченного круга налогоплательщиков, исполнивших обязанность по уплате НДФЛ за предшествовавшие вынесению настоящего Постановления периоды и не оспоривших соответствующую обязанность (ее размер) в установленном законом порядке, а также для пересмотра судебных актов по иным, помимо дела заявительницы, делам, если такие судебные акты вступили в законную силу.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47 1 , 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" , Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать пункт 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой он во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации допускает произвольное разрешение вопроса об определении подлежащего обложению НДФЛ дохода действующего добросовестно налогоплательщика в случае совершения им мены объектов недвижимого имущества в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности.
2. Федеральному законодателю надлежит - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, - внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления.

Впредь до внесения в правовое регулирование изменений, вытекающих из настоящего Постановления, при совершении налогоплательщиком мены объектов недвижимого имущества в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности, НДФЛ взимается - в случае опровержения эквивалентности совершенной мены, а именно установления отсутствия разумных, в том числе внеэкономических, мотивов для ее совершения при существенном превышении кадастровой стоимости полученного в результате мены недвижимого имущества над кадастровой стоимостью отчужденного недвижимого имущества (при этом, если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества не определена или не подлежит применению в соответствии с законодательством о государственной кадастровой оценке, применяется рыночная стоимость, определяемая налоговым органом на основании отчета об оценке), в том числе с учетом всех выплаченных по такому договору денежных средств, - с соответствующей разницы.

Признание пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, а также указанные особенности исполнения настоящего Постановления не являются основанием для пересмотра размера налоговых обязательств неограниченного круга налогоплательщиков, исполнивших обязанность по уплате НДФЛ за

предшествовавшие вынесению настоящего Постановления периоды и не оспоривших соответствующую обязанность (ее размер) в установленном законом порядке, а также для пересмотра судебных актов по иным, помимо дела заявительницы, делам, если судебные акты по этим делам вступили в законную силу.

3. Судебные акты, вынесенные по делу гражданки Селюковой Любви Александровны на основании пункта 2 статьи 214 10 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 ГК Российской Федерации, подлежат пересмотру в установленном порядке с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных 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](http://www.pravo.gov.ru)).

Конституционный Суд  
Российской Федерации

№ 1-П