

## Конституционный Суд РФ подтвердил, что имущественные потери нельзя облагать налогом как вмененный доход

*Вниманию налогоплательщиков – физических лиц, а также налоговых менеджеров семейных офисов*

---

**Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает, что в первом Постановлении, вынесенном в 2026 г., КС РФ предписал устранить неясности уплаты налога на доходы физических лиц при мене имущества<sup>1</sup>. Однако позиция Суда заметно шире: нельзя облагать имущественные потери налогом как вмененный доход.**

В деле, ставшем поводом к рассмотрению вопроса в КС РФ, два физических лица обменялись земельными участками сельскохозяйственного назначения. Для заявительницы кадастровая стоимость отчужденного участка была больше, чем приобретенного, в несколько раз. Стороны, однако, признали в договоре оба участка равноценными, оценив один в несколько раз меньше, а другой примерно на 20% больше кадастровой стоимости.

В гражданско-правовых отношениях к мене применяются правила о купле-продаже: каждая сторона признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен<sup>2</sup>.

В судебной практике выработан подход, согласно которому к мене применяются правила о продаже в том числе в налоговых целях. Отчужденное каждой стороной имущество считается проданным за цену договора. Из дохода стороны вычитаются ее расходы на приобретение проданного имущества<sup>3</sup>. Стоимость полученного может признаваться в налоговых целях, когда оно будет продано.

---

<sup>1</sup> Постановление КС РФ от 15.01.2026 № 1-П (далее – Постановление КС РФ, Постановление).

<sup>2</sup> Пункт 2 ст. 567 ГК РФ.

<sup>3</sup> Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ (утв. Постановлением Президиума ВС РФ 21.10.2015), п. 9.

## Комментарий

Например, граждане обменялись имуществом на 1 млн руб., потратив ранее на его покупку по 200 тыс. руб. Тогда каждый из них должен признать доход по 1 млн руб., может вычесть по 200 тыс. руб., а налогом облагается разница – по 800 тыс. руб.

Стоимость приобретения имущества, полученного при мене, по 1 млн руб., можно будет учесть при его продаже.

Продажа, состоявшаяся при мене, может освобождаться от налога на общих основаниях, например по сроку обладания имуществом. Однако для некоторых видов имущества такие освобождения неприменимы.

При продаже недвижимости по цене ниже кадастровой стоимости в Налоговом кодексе РФ предусмотрено вмененное налогообложение: считается, что доход составляет не меньше 0,7 кадастровой стоимости<sup>4</sup>. С 2025 г. регионы могут уменьшать или отменять 30%-ную «скидку»<sup>5</sup>, хотя конкретного дела (2021 г.) такая возможность не коснулась.

Приравняв мену к продаже для целей изложенного правила, которое облагает вмененный доход, налоговый орган посчитал, что заявительница получила доход не в размере стоимости полученного имущества, а на основе кадастровой стоимости отчужденного участка.

КС РФ указал, что права заявительницы оказались недопустимо ограничены.

Применимые нормы недостаточно ясны: в иных ситуациях законодатель прямо упоминает мену наряду с куплей-продажей, но в этой ситуации не упомянул.

Однако ссылкой на неясность Суд не ограничился.

КС РФ указал, что применение к мене правил о продаже не означает, что такие отношения тождественны, а лишь упрощает защиту нарушенных прав в схожих для продажи и мены ситуациях (например, сторона, передавшая имущество, нарушила требования к его качеству). Мену нельзя приравнять к продаже полностью, нужно учитывать своеобразие ее содержания.

Кроме того, КС РФ обратил внимание на прежнюю позицию ВС РФ, согласно которой если обмененное имущество имеет одинаковую рыночную стоимость, то доход у сторон отсутствует и налоговая обязанность не возникает<sup>6</sup>. Этот подход действовал, в том числе когда стоимость приобретения обмененного

---

<sup>4</sup> Пункт 2 ст. 214.10 НК РФ.

<sup>5</sup> Пункт 9 ст. 214.10 НК РФ.

<sup>6</sup> Обзор законодательства и судебной практики ВС РФ за III кв. 2009 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ 25.11.2009), ответ на вопрос № 1.

имущества была меньше его стоимости на время мены. Подход ВС РФ изменен без изменения НК РФ, что указывает на неясность закона.

Исследуя разницу кадастровых стоимостей предметов мены, КС РФ посчитал нужным различать их равноценность и равнозначность.

При мене приобретаемая вещь может стоить меньше отчужденной. Но нельзя предполагать, что разница – это доход, полученный и скрытый от налога. Приобретенная вещь, оцениваемая дешевле отчужденной, может отвечать потребностям лица, не сводимым к имущественной ценности предметов мены. КС РФ привел примеры, не связанные с предметом спора (коллекционирование, возвращение семейной реликвии), что указывает на широту занятого подхода.

Доход может возникать у лица, которое при мене получило вещь, оцениваемую **дороже** отчужденной, а не дешевле, как в деле заявительницы.

КС РФ указал, что нельзя возлагать вмененное налоговое бремя на сторону, уступившую в ценности при мене, не оценив причин ее действий, поскольку иное означало бы налогообложение имущественных потерь вместо доходов.

Однако, даже получив при мене вещь **дороже** отчужденной, можно доказать, что в силу упомянутых не связанных с их имущественной ценностью причин другая сторона уступила в ценности, не стремясь обогатить сторону, которой удалось получить выгоду. Тогда предметы мены будут неравноценными, но останутся равнозначными, и выгода не будет налогооблагаемым доходом получившей ее стороны.

Подход применяется к мене в целях, не связанных с предпринимательством.

### **Комментарий «Пепеляев Групп»**

В конкретном деле предметы мены однородны: это сельскохозяйственные земли. Для таких операций есть основания считать, что положение сторон не изменилось в степени, свойственной получению дохода. По схожей логике построено освобождение от налога доходов, полученных при продаже жилья и покупке другого жилья большей площади для семьи с детьми<sup>7</sup>.

К мене неоднородных предметов стоит до решения законодателя отнестись *осторожно*. Текст Постановления КС РФ позволяет считать, что в отсутствие стоимостной разницы дохода ни у кого нет, а однородность предметов мены не важна. Однако возможен более строгий подход налоговых органов, а далее и законодателя, особенно если будут явные злоупотребления позицией КС РФ.

Для налогоплательщиков заманчивым выглядит упомянутый подход ВС РФ конца 2000-х гг.: если рыночная стоимость предметов мены равна, то никто дохода не получил, так как благосостояние сторон не приросло. Здесь

---

<sup>7</sup> Пункт 2.1 ст. 217.1 НК РФ.

не важно, что обменяли (землю на землю, дачный дом на автомобиль и т. д.), важно лишь, сколько это стоит на день, когда совершен обмен.

Однако КС РФ прямо не предписал восстановить этот подход в силе и впредь следовать только ему.

Подход ВС РФ 2015 г. воспроизводит в отношениях граждан понимание мены, обычное для предпринимательских отношений и финансового учета: мена – это две встречные купли-продажи, которые стороны упростили, чтобы избежать встречных платежей или оформления зачета денежных требований.

Мы полагаем, что в предпринимательской сфере такой подход сохранится.

Однако КС РФ воспроизвел в Постановлении ранее выработанную позицию, что нельзя допустить обложение имущественных потерь под видом вмененного дохода, когда таковой в действительности не был и не мог быть получен.

Эта позиция отражена в прошлогоднем Постановлении КС РФ о налоговых последствиях выдачи имущества выходящему участнику хозяйственного общества<sup>8</sup>. Полагаем, что ее повторение должно повлиять на законодательные решения, вырабатываемые во исполнение прошлогоднего Постановления. В частности, нельзя признать допустимым, чтобы в упомянутых ситуациях хозяйственному обществу вменялся доход в сумме стоимости имущества, которое выдано участнику, будто общество продало это имущество участнику.

Что касается отклонения цены сделки от кадастрового или рыночного уровня, вероятно, законодатель воспроизведет подход КС РФ: при мене доход будет вменен удачливой стороне (при продаже – по-прежнему продавцу).

Однако неясно, сохранит ли законодатель дополнительное условие вменения налога удачливой стороне мены – отсутствие разумных причин отклонения.

Доказывание разумных причин, в силу которых возникло ценовое отклонение, может вызвать практические сложности. При мене вопрос о выгодности такого отклонения возникает для стороны, которая приобрела имущество, стоящее дороже переданного. Причину ценовой уступки может пояснить лишь другая сторона. Но в отсутствие для нее налога у нее нет интереса раскрывать эту причину, как нет и правомерного способа понудить сторону к раскрытию.

С практической точки зрения можно рекомендовать сторонам закреплять такие причины, если они допустимы к раскрытию, в письменных соглашениях.

### **О чем подумать, что сделать**

При планировании мены имущества физических лиц советуем учитывать Постановление КС РФ и оценивать степень риска отказа в его применении, в частности когда предметы мены неоднородны.

---

<sup>8</sup> Постановление КС РФ от 21.01.2025 № 2-П.

## Помощь консультанта

Мы готовы проконсультировать вас о любых вопросах налогообложения доходов физических лиц и о налоговых рисках приравнивания имущественных потерь к доходам в условиях неясности законодательства.

---

## Контактные данные



**Пётр Попов**

Советник

[p.porov@pgplaw.ru](mailto:p.porov@pgplaw.ru)