

Налогообложение хозяйственной постройки, сданной в аренду под магазин: квалификация ставки, фиксация изменения использования и восстановление прежнего режима

1. Постановка вопроса

Собственник — физическое лицо — имеет на земельном участке для ведения личного подсобного хозяйства (либо садоводства, огородничества, ИЖС) хозяйственную постройку (строение, сооружение), которая ранее полностью освобождалась от налога на имущество физических лиц как объект площадью не более 50 кв. м, расположенный на таком участке (подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ). Постройка сдана в аренду под магазин. Собственник полагает, что объект должен теперь облагаться «по ставке 2 %», и спрашивает: где и как зафиксировать изменение (какой орган, какая процедура, какое заявление), и как вернуть прежний режим налогообложения после выезда арендатора. Ниже разобраны все существенные правовые версии: (1) объект остаётся «хозяйственной постройкой» и меняется только льготный статус; (2) объект попадает в региональный перечень по ст. 378.2 НК РФ и облагается по 2 %; (3) изменяется вид разрешённого использования участка / назначение объекта, и утрачивается даже пониженная ставка 0,1 %; (4) собственник — индивидуальный предприниматель на специальном режиме. Отдельно разобраны каналы фиксации сведений (ЕГРН, региональный перечень, налоговый орган) и порядок возврата к прежнему режиму.

2. Ключевая правовая рамка: кто и на основании чего исчисляет налог

Раздел 2.1. Налог исчисляет налоговый орган, а не налогоплательщик.

Налог на имущество физических лиц — налог «уведомительного» типа: сумма исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту (п. 1 ст. 408 НК РФ) на основании сведений, представляемых в налоговые органы в соответствии со ст. 85 НК РФ (п. 2 ст. 408 НК РФ). Налоговый период — календарный год (п. 1 ст. 405 НК РФ), уплата

— не позднее 1 декабря года, следующего за истёкшим налоговым периодом (ст. 409 НК РФ). Налоговая база — кадастровая стоимость, внесённая в ЕГРН по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 1 ст. 402 НК РФ).

Практическое следствие: в законодательстве **не существует** процедуры «заявления об изменении налоговой ставки». Ставка не «переключается» налогоплательщиком — она определяется налоговым органом автоматически, исходя из: (а) юридических характеристик объекта в ЕГРН (вид объекта, назначение, площадь); (б) характеристик земельного участка (вид разрешённого использования); (в) включения объекта в региональный перечень, определяемый по п. 7 ст. 378.2 НК РФ; (г) факта использования объекта в предпринимательской деятельности (для льготы); (д) ставки, установленной нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (п. 1 ст. 406 НК РФ).

Раздел 2.2. Предельные ставки (п. 2 ст. 406 НК РФ). - **0,1 %** — в отношении, в частности, гаражей и машино-мест; **хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства** (подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ). Эта ставка может быть уменьшена до нуля или увеличена не более чем в три раза (то есть до 0,3 %) нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (п. 3 ст. 406 НК РФ). - **2 %** — в отношении объектов, **включённых в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ**; объектов, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ; а также любых объектов с кадастровой стоимостью свыше 300 млн руб. (подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ). - **0,5 %** — в отношении **прочих** объектов налогообложения (подп. 3 п. 2 ст. 406 НК РФ).

Отсюда первый принципиальный вывод: **«2 %» — не универсальная ставка для коммерчески используемой недвижимости.** Она применима только по трём основаниям, перечисленным в подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ. Сдача постройки в аренду под магазин сама по себе ни одного из этих оснований не создаёт.

Раздел 2.3. Формулировка «хозпостройки» в действующей редакции. В редакции, действующей в настоящее время, подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ (и корреспондирующий подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ) говорят об участках «для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства». В более ранних редакциях (в том числе приведённых в использованных источниках) упоминалось также

«дачное хозяйство»; соответствующие изменения внесены Федеральным законом от 29.09.2019 № 321-ФЗ. Для периодов до вступления этих изменений в силу применяется прежняя формулировка — это существенно при перерасчётах за прошлые годы.

3. Версия 1 (основная, наиболее вероятная): объект остаётся «хозяйственной постройкой» — ставка 0,1 %, но утрачивается льгота

3.1. Что именно теряется

Льгота для хозяйственных построек установлена подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ: физические лица освобождаются от налога в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м и которые расположены на участках для ведения ЛПХ, огородничества, садоводства или ИЖС.

Однако п. 2 ст. 407 НК РФ содержит универсальное ограничение для **всех** льгот, перечисленных в п. 1 этой статьи:

*«Налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и **не используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности**».*

Следовательно, при использовании постройки в предпринимательской деятельности **освобождение не применяется**, но **ставка остаётся прежней** — 0,1 % (предел, установленный подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ), поскольку объект по-прежнему является хозяйственной постройкой площадью до 50 кв. м на участке соответствующего вида разрешённого использования. Налог в таком случае «появляется», но по ставке 0,1 % (или иной, установленной муниципалитетом в пределах 0,1–0,3 %), а **не** по ставке 2 %.

3.2. Две конкурирующие позиции по вопросу о «предпринимательском использовании»

Позиция А (преобладающая в правоприменении). Систематическая сдача имущества в аренду — предпринимательская деятельность. Основание — п. 1 ст. 2 ГК РФ (деятельность, направленная на систематическое получение

прибыли) во взаимосвязи с п. 1 ст. 23 НК РФ. Если аренда носит регулярный, возмездный, длящийся характер, а тем более если арендатор использует объект под магазин (то есть объективно ведёт в нём торговую деятельность), льгота по подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ не применяется за соответствующие налоговые периоды.

Позиция Б (защитная, встречается в судебной практике). Формально п. 2 ст. 407 НК РФ говорит об объекте, «не используемом **налогоплательщиком** в предпринимательской деятельности». При передаче вещи в аренду её эксплуатирует арендатор; собственник лишь получает арендную плату. Кроме того, разовая (единичная) сделка не образует предпринимательской деятельности в смысле п. 1 ст. 2 ГК РФ, а собственник, не имеющий статуса ИП, не обязан квалифицировать разовую сдачу имущества как предпринимательство. При таком прочтении льгота сохраняется.

Когда применяется каждая позиция: - Позиция А — при длящихся, повторяющихся арендных отношениях, при коммерческом характере использования объекта арендатором, при наличии у собственника статуса ИП, при неоднократной сдаче разных объектов. - Позиция Б — при действительно единичной, краткосрочной сделке, отсутствии систематичности, отсутствии статуса ИП и иных признаков предпринимательства. Риск переквалификации при этом остаётся высоким, и рассчитывать на неё как на устойчивую стратегию нельзя.

3.3. Практический вывод по версии 1

С высокой вероятностью объект **не** должен облагаться по ставке 2 %. Корректный режим: ставка 0,1 % (или 0,1–0,3 % — по НПА муниципального образования) **без применения льготы** на периоды аренды. То есть налоговые последствия аренды выражаются в утрате освобождения, а не в повышении ставки до 2 %. Если налоговый орган уже применил льготу за прошлые периоды, риск — доначисление налога и пеней (ст. 75 НК РФ); если, напротив, налоговый орган применил ставку 2 % без включения объекта в перечень, позиция налогоплательщика защитима.

4. Версия 2: объект включён (или подлежит включению) в региональный перечень — ставка 2 %

4.1. Основание

Подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ: 2 % — в отношении объектов, включённых в перечень, определяемый в соответствии с **п. 7 ст. 378.2 НК РФ**, а также объектов, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ, и объектов с кадастровой стоимостью свыше 300 млн руб.

Дополнительно: **п. 5 ст. 407 НК РФ прямо устанавливает, что налоговая льгота не предоставляется в отношении объектов, указанных в подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ** (за исключением гаражей и машино-мест, расположенных в таких объектах). То есть если постройка попала в перечень — ни льгота по подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ, ни какая-либо иная льгота из п. 1 ст. 407 НК РФ к ней не применяется, и налог считается по 2 %.

4.2. Как объект попадает в перечень

Перечень формирует уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ на налоговый период (п. 7 ст. 378.2 НК РФ). В перечень включаются объекты, отвечающие критериям п. 1 ст. 378.2 НК РФ: административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них; нежилые помещения, назначение которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, либо которые фактически используются для этих целей. Критерии определения (в том числе 20-процентный порог площадей, предназначенных для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания) установлены п. 3-5 ст. 378.2 НК РФ. Вид фактического использования зданий, строений, сооружений и помещений определяется уполномоченным органом субъекта РФ в порядке, установленном региональным законодательством (п. 9 ст. 378.2 НК РФ).

Для города Москвы перечень определяется постановлением Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП; аналогичные акты приняты в других субъектах РФ. Ставки налога на имущество физических лиц в Москве установлены Законом г. Москвы от 19.11.2014 № 51 «О налоге на имущество физических лиц» (в частности, 0,1 % — для объектов, перечисленных в подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ, включая хозяйственные постройки до 50 кв. м; 2 % — для объектов, включённых в перечень; 0,5 % — для прочих объектов; конкретный состав ставок следует проверять в действующей редакции закона субъекта).

4.3. Когда версия работает, а когда нет

- **Работает**, если постройка фактически превращена в торговый объект и уполномоченный орган субъекта РФ включил её в перечень (либо она соответствует критериям абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ). В этом случае ставка 2 % применяется независимо от того, что собственник — физическое лицо, и льгота не предоставляется в силу прямого указания п. 5 ст. 407 НК РФ.
- **Не работает**, если объект в перечень не включён. Тогда ссылка на 2 % неосновательна: включение в перечень — не автоматическое следствие сдачи в аренду, а результат правоприменительной процедуры в субъекте РФ. Отсутствие объекта в перечне — юридически значимое обстоятельство, исключающее применение подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ.
- **Особый случай** — кадастровая стоимость свыше 300 млн руб.: тогда 2 % применяются напрямую на основании подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ, вне зависимости от перечня. Для хозяйственной постройки это практически исключено, но проверять следует.

4.4. Практический вывод по версии 2

Если объект включён в перечень — ставка 2 % законна, и снизить её нельзя иначе как путём исключения объекта из перечня (для следующего налогового периода) либо оспаривания включения. Если объект в перечень не включён — применима версия 1 (0,1 % или 0,5 % без льготы), и требование «2 %» не имеет нормативного основания.

5. Версия 3: изменён вид разрешённого использования участка / назначение объекта — утрата даже пониженной ставки 0,1 %

Пониженная ставка 0,1 % (подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ) и льгота (подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ) сформулированы **кумулятивно**: объект должен быть хозяйственным строением (сооружением) площадью не более 50 кв. м и располагаться на участке для ведения ЛПХ, огородничества, садоводства или ИЖС.

Если для размещения магазина фактически изменён вид разрешённого использования земельного участка (например, на вид, допускающий размещение объектов торговли) либо изменено назначение/наименование объекта недвижимости в ЕГРН, то: - льгота по подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ не применяется (утрачено условие о виде участка); - пониженная ставка 0,1 % по подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ также не применяется; - объект облагается как

«прочий» — по ставке до 0,5 % (подп. 3 п. 2 ст. 406 НК РФ) в размере, установленном НПА муниципального образования, а если он попал в перечень — по 2 % (см. раздел 4).

Отдельно следует учитывать ограничения земельного и градостроительного законодательства: садовый земельный участок предназначен для отдыха граждан и (или) выращивания гражданами для собственных нужд сельскохозяйственных культур с правом размещения садовых домов, жилых домов, хозяйственных построек и гаражей (ст. 3 Федерального закона от 29.07.2017 № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд...»); размещение объекта торговли может потребовать изменения вида разрешённого использования участка либо получения разрешения в порядке ст. 37, 39 Градостроительного кодекса РФ. Использование участка не по целевому назначению образует состав административного правонарушения (ст. 8.8 КоАП РФ).

Практический вывод по версии 3: если ВРИ участка был изменён, «возврат ставки» потребует не только прекращения аренды, но и обратного изменения ВРИ (через орган, уполномоченный на изменение вида разрешённого использования, и внесение сведений в ЕГРН), иначе условия подп. 1 п. 2 ст. 406 и подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ не восстанавливаются.

6. Версия 4: собственник — индивидуальный предприниматель на специальном режиме

Если собственник имеет статус ИП и применяет УСН, ПСН или ЕСХН, он (по общему правилу) **не признаётся налогоплательщиком налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности**, за исключением объектов, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость (перечень по п. 7 ст. 378.2 НК РФ и объекты, предусмотренные абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ): п. 3 ст. 346.11, п. 10 ст. 346.43, п. 3 ст. 346.1 НК РФ.

Практический вывод: при таком статусе вопрос о ставке 0,1 % или 0,5 % вообще не возникает — налог не исчисляется. Ставка 2 % сохранится только в случае включения объекта в региональный перечень. Если оформление арендных отношений переводится на ИП с патентной или упрощённой системой, это существенно меняет налоговый результат, и такой вариант следует просчитать отдельно.

7. Где и как «зафиксировать» изменение: три канала

Поскольку процедуры «подачи сведений для изменения ставки» в НК РФ нет, значение имеют три канала фиксации юридически значимых обстоятельств.

7.1. Канал первый: ЕГРН и Росреестр

Сведения об объекте недвижимости (вид объекта, назначение, площадь, вид разрешённого использования земельного участка) поступают в налоговые органы от органа регистрации прав в порядке межведомственного информационного взаимодействия (ст. 85 НК РФ). Внесение изменений в ЕГРН осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (ст. 14 — основания для государственного кадастрового учёта и государственной регистрации прав; ст. 15 — заявитель; ст. 18 — состав документов; ст. 32–33 — порядок учёта изменений; ст. 51 — государственная регистрация аренды). Заявление подаётся через МФЦ, личный кабинет на сайте Росреестра или через портал государственных услуг.

Что здесь фиксируется: - изменение назначения/наименования нежилого здания (постройки) — если объект перестал быть «хозяйственной постройкой» и стал торговым объектом либо, наоборот, возвращается в прежнее качество; - изменение вида разрешённого использования земельного участка — если такое изменение производилось; - государственная регистрация договора аренды здания или сооружения, заключённого на срок не менее одного года (п. 2 ст. 651 ГК РФ), и регистрация прекращения аренды (ст. 51 Федерального закона № 218-ФЗ). Это также означает, что сведения об обременении объективно доступны налоговому органу, что повышает вероятность выявления факта коммерческого использования.

Важно: изменение сведений в ЕГРН само по себе не «переключает» ставку — оно лишь меняет фактические данные, на которые опирается налоговый орган.

7.2. Канал второй: уполномоченный орган субъекта РФ (региональный перечень)

Если ставится задача включения объекта в перечень (когда это соответствует действительности) либо, наоборот, исключения из него, адресатом обращения является уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ, формирующий перечень (п. 7 ст. 378.2 НК РФ), а процедура связана с определением вида фактического использования объекта (п. 9 ст. 378.2 НК РФ) в порядке, установленном региональным нормативным правовым актом. В

Москве перечень определяется постановлением Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП.

Существенно: перечень определяется **на налоговый период**, поэтому включение или исключение объекта действует на год в целом; «серединное» изменение вида фактического использования в течение года само по себе режим текущего года не переворачивает (см. раздел 8.2).

7.3. Канал третий: налоговый орган

Налоговый орган — адресат для заявления о предоставлении льготы. Согласно п. 6 ст. 407 НК РФ, лицо, имеющее право на налоговую льготу, представляет заявление о предоставлении льготы и документы, подтверждающие право на неё, в налоговый орган по своему выбору. Заявление подаётся по форме, рекомендованной ФНС России (приказ ФНС России от 14.11.2017 № ММВ-7-21/897@), либо в свободной форме; способы подачи — лично, почтой, через МФЦ, через «Личный кабинет налогоплательщика» (ст. 11.2 НК РФ), через портал государственных услуг.

Дополнительно налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган за разъяснениями и за перерасчётом (ст. 21 НК РФ), а при наличии переплаты — за её зачётом или возвратом (ст. 78, 79 НК РФ). Досудебное обжалование действий налогового органа — в порядке ст. 137–139.3 НК РФ (обязательная досудебная стадия), судебное — ст. 138 НК РФ.

Формулировка заявления (рекомендуемая): просьба не применять льготу по подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ в отношении конкретного объекта (кадастровый номер, адрес) за периоды, когда объект использовался в предпринимательской деятельности, с указанием реквизитов договора аренды, — при риске доначисления. Обратное заявление — о предоставлении льготы с даты прекращения использования (см. раздел 8).

7.4. Сводная таблица

Сценарий	Ставка	Льгота (освобождение)	Норма
Хозпостройка ≤ 50 кв. м на участке ЛПХ/садоводства/огородничества/ИЖС, не в перечне, не используется в бизнесе	0,1 % (муниципалитет вправе установить 0–0,3 %)	Предоставляется — налог равен нулю	подп. 1 п. 2, п. 3 ст. 406; подп. 15 п. 1, п. 2 ст. 407 НК РФ

Сценарий	Ставка	Льгота (освобождение)	Норма
Та же постройка, используется в предпринимательской деятельности (аренда под магазин), не в перечне	0,1 % (либо 0-0,3 % по НПА МО)	Не предоставляется	подп. 1 п. 2 ст. 406; п. 2 ст. 407 НК РФ
Объект включён в региональный перечень	2 %	Не предоставляется	подп. 2 п. 2 ст. 406; п. 5 ст. 407 НК РФ
Кадастровая стоимость свыше 300 млн руб.	2 %	Не предоставляется	подп. 2 п. 2 ст. 406; п. 5 ст. 407 НК РФ
Объект не отвечает условиям подп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ (площадь более 50 кв. м либо участок иного ВРИ), не в перечне	До 0,5 % (по НПА МО)	Не предоставляется	подп. 3 п. 2 ст. 406; подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ
Собственник — ИП на УСН/ПСН/ЕСХН, объект используется в бизнесе, не в перечне	Налог не исчисляется	—	п. 3 ст. 346.11, п. 10 ст. 346.43, п. 3 ст. 346.1 НК РФ

8. Возврат прежнего режима после выезда арендатора

8.1. Если утрачена только льгота (версия 1)

Льгота по подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ восстанавливается автоматически, как только отпадает условие п. 2 ст. 407 НК РФ (объект не используется в предпринимательской деятельности). Налоговый орган исчисляет налог за

каждый налоговый период на основании имеющихся у него сведений (п. 1, 2 ст. 408 НК РФ).

Практические шаги: 1. Оформить прекращение аренды: соглашение о расторжении, акт возврата объекта; при зарегистрированной аренде — государственная регистрация прекращения обременения (ст. 51 Федерального закона № 218-ФЗ). 2. Убедиться в фактическом прекращении предпринимательского использования объекта (отсутствие иных арендаторов, отсутствие торговой деятельности в постройке). 3. Подать в налоговый орган заявление о предоставлении льготы (п. 6 ст. 407 НК РФ) с приложением документов, подтверждающих прекращение использования, — способами, указанными в разделе 7.3. 4. При необходимости — обратиться за перерасчётом и (при переплате) за зачётом или возвратом (ст. 78, 79 НК РФ; возврат — в пределах трёх лет со дня уплаты, п. 7 ст. 78 НК РФ).

Спорный аспект — внутригодовая пропорция. Существуют две позиции: -

Позиция 1. Налоговый период — календарный год (п. 1 ст. 405 НК РФ), налоговая база — стоимость на 1 января (п. 1 ст. 402 НК РФ); если объект использовался в бизнесе часть года, льгота за этот год не применяется вовсе.

- **Позиция 2.** Ст. 408 НК РФ предусматривает исчисление налога с учётом коэффициента при возникновении и прекращении в течение налогового периода права собственности (п. 5 ст. 408 НК РФ) и права на налоговую льготу (п. 6 ст. 408 НК РФ), причём месяц прекращения права принимается за полный месяц. Тогда при выезде арендатора, например, в апреле льгота применяется за оставшиеся месяцы года пропорционально.

Позиция 2 имеет прямое нормативное основание и по состоянию на сегодня выглядит предпочтительной для налогоплательщика, однако налоговые органы на практике нередко исходят из годового «среза». Рекомендуемая тактика — заявить льготу с расчётом по п. 6 ст. 408 НК РФ и быть готовым обосновывать пропорцию; окончательно спор решается в порядке ст. 137–139.3, 138 НК РФ.

8.2. Если применялась ставка 2 % из-за включения в перечень (версия 2)

Здесь возврат к прежнему режиму сложнее: перечень определяется уполномоченным органом субъекта РФ **на налоговый период** (п. 7 ст. 378.2 НК РФ), а не по факту использования в конкретном месяце. Поэтому: 1. Следует обратиться в уполномоченный орган субъекта РФ с заявлением об исключении объекта из перечня на очередной налоговый период, приложив документы, подтверждающие прекращение торгового использования (акт возврата, расторжение договора, акт обследования, документы о фактическом

использовании). Процедура определения вида фактического использования установлена региональным законодательством в развитие п. 9 ст. 378.2 НК РФ. 2. Если уполномоченный орган отказывает, включение в перечень может быть оспорено в суде (глава 22 КАС РФ, глава 24 АПК РФ); в судебной практике требование об исключении объекта из перечня удовлетворяется с перерасчётом налога за соответствующий налоговый период. 3. Изменение вида фактического использования внутри текущего года само по себе не изменяет налоговую базу за этот год, если объект включён в перечень на данный налоговый период; расчёт за год производится исходя из перечня, действовавшего в этом периоде.

8.3. Если изменялся ВРИ участка / назначение объекта (версия 3)

Необходимо обратное изменение вида разрешённого использования земельного участка и (или) сведений о назначении объекта в ЕГРН, иначе условия применения подп. 1 п. 2 ст. 406 и подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ не восстанавливаются (см. раздел 5). Технически это делается через заявление в орган регистрации прав (ст. 14, 15, 18, 32 Федерального закона № 218-ФЗ) и, если требуется, через акт органа местного самоуправления об изменении вида разрешённого использования (ст. 37 Земельного кодекса РФ), с учётом градостроительных регламентов (ст. 36 Градостроительного кодекса РФ).

8.4. Смежное: кадастровая стоимость

Ставка и льгота — не единственные переменные. Кадастровая стоимость определяется по итогам государственной кадастровой оценки (Федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»). Если постройка в период аренды учитывалась как торговый объект, возможна (но не автоматична) корректировка стоимости при очередной оценке; результаты оценки могут быть оспорены в порядке, установленном ст. 21-22 указанного закона.

9. Риски, сроки и ответственность

- **Перерасчёт в сторону увеличения.** Налоговый орган вправе пересчитать налог, если получит сведения о коммерческом использовании объекта (ст. 52, 408, 85 НК РФ); налоговое уведомление, по общему правилу, не может быть направлено более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления (п. 2 ст. 52 НК РФ).

- **Пени.** Начисляются на сумму несвоевременно уплаченного налога (ст. 75 НК РФ); пени не начисляются в случаях, указанных в п. 8 ст. 75 НК РФ, в том числе при выполнении налогоплательщиком письменных разъяснений финансовых или налоговых органов.
- **Штраф по ст. 122 НК РФ.** В отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, применение этой нормы затруднено: налог исчисляется налоговым органом, а не налогоплательщиком; правоприменительная практика по таким делам неоднородна. В отношении ИП риск применения ст. 122 НК РФ существенно выше.
- **Смежные налоговые последствия аренды.** Доход от сдачи имущества в аренду облагается НДФЛ (ст. 208, 209, 210, 224 НК РФ); если арендатор — организация или ИП, он выступает налоговым агентом (ст. 226 НК РФ), если арендатор — физическое лицо, декларацию подаёт сам арендодатель (ст. 228 НК РФ). Земельный налог и его ставка от факта сдачи объекта в аренду не зависят.
- **Административные риски.** Использование участка не по целевому назначению (размещение магазина на садовом или приусадебном участке без изменения ВРИ) образует состав ст. 8.8 КоАП РФ.

10. Практические выводы по каждой версии (сводно)

1. **Предположение о ставке 2 % по факту аренды, скорее всего, ошибочно.** Ставка 2 % применяется только по основаниям подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ: включение объекта в региональный перечень (п. 7 ст. 378.2 НК РФ) либо кадастровая стоимость свыше 300 млн руб.
2. **Наиболее вероятный корректный режим:** ставка 0,1 % (в пределах, установленных НПА муниципального образования, — от 0 до 0,3 %, п. 3 ст. 406 НК РФ) без применения льготы по подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ в силу п. 2 ст. 407 НК РФ. Экономический эффект аренды — не рост ставки, а появление налоговой обязанности за счёт утраты освобождения.
3. **«Заявления об изменении ставки» не существует.** Фиксировать нужно не ставку, а обстоятельства: (а) сведения о фактическом использовании — через уполномоченный орган субъекта РФ (п. 7, 9 ст. 378.2 НК РФ) для целей перечня; (б) характеристики объекта и участка — через ЕГРН (Федеральный закон № 218-ФЗ; ст. 85 НК РФ); (в) налоговый статус — заявлением в налоговый орган (п. 6 ст. 407 НК РФ), в том числе заявлением о неприменении льготы за периоды коммерческого использования (снижение риска пеней по ст. 75 НК РФ).

4. **Возврат прежнего режима** после выезда арендатора: с нового налогового периода льгота применяется автоматически при отсутствии предпринимательского использования; для подстраховки — заявление по п. 6 ст. 407 НК РФ с документами о расторжении договора и возврате объекта; при включении в перечень — обращение об исключении из перечня на следующий налоговый период (при необходимости — судебное оспаривание); при изменённом ВРИ — обратное изменение вида разрешённого использования с внесением сведений в ЕГРН.
5. **Внутригодовой расчёт** — предмет спора: п. 6 ст. 408 НК РФ допускает применение коэффициента при прекращении права на льготу, тогда как налоговые органы могут настаивать на годовой оценке; обе позиции следует держать в виду и обосновывать расчёт ссылкой на п. 6 ст. 408 НК РФ.
6. **Особые сценарии, требующие отдельного просчёта:** наличие у собственника статуса ИП на УСН/ПСН/ЕСХН (налог на имущество физических лиц за используемый в бизнесе объект, не включённый в перечень, не исчисляется — п. 3 ст. 346.11, п. 10 ст. 346.43, п. 3 ст. 346.1 НК РФ); наличие нескольких хозяйственных построек (льгота предоставляется в отношении одного объекта каждого вида по выбору налогоплательщика — п. 3, подп. 4 п. 4 ст. 407 НК РФ, то есть освобождение можно «перенести» на другую постройку).

11. Список использованных нормативных источников

Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая: - ст. 11.2 (личный кабинет налогоплательщика); - ст. 21 (права налогоплательщиков), ст. 52 (исчисление налога налоговым органом), ст. 75 (пени), ст. 78, 79 (зачёт и возврат); - ст. 85 (обязанности органов, представляющих сведения), ст. 86 (обязанности банков); - ст. 137–139.3, 138 (обжалование); - ст. 346.1 (п. 3), 346.11 (п. 3), 346.43 (п. 10) (освобождение ИП на специальных режимах от налога на имущество физических лиц); - ст. 378.2 (п. 1, 3–5, 7, 9, 10 — перечень объектов и определение вида фактического использования); - ст. 400–409, в том числе: ст. 401 (объект налогообложения), ст. 402 (п. 1 — налоговая база), ст. 403 (налоговые вычеты), ст. 405 (налоговый период), ст. 406 (п. 1, подп. 1–3 п. 2, п. 3 — налоговые ставки), ст. 407 (подп. 15 п. 1, п. 2, 3, подп. 4 п. 4, п. 5, 6 — налоговые льготы), ст. 408 (п. 1, 2, 5, 6, 8.2, 9 — порядок исчисления), ст. 409 (порядок и сроки уплаты); - ст. 208, 209, 210, 224, 226, 228 (НДФЛ при сдаче имущества в аренду); - ст. 122 (налоговая ответственность), ст. 129.1 (несообщение сведений).

Гражданский кодекс Российской Федерации: - п. 1 ст. 2 (понятие предпринимательской деятельности), п. 1 ст. 23 (предпринимательская деятельность гражданина); - п. 2 ст. 651 (государственная регистрация аренды здания или сооружения на срок не менее года).

Земельный кодекс Российской Федерации: ст. 7 (состав земель), ст. 37 (виды разрешённого использования).

Градостроительный кодекс Российской Федерации: ст. 36 (градостроительный регламент), ст. 37, ст. 39 (условно разрешённый вид использования).

Федеральные законы: - Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-ФЗ (введение главы 32 НК РФ; признание утратившим силу Закона РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»); - Федеральный закон от 30.09.2017 № 286-ФЗ (в редакции которого изложены отдельные положения ст. 407 НК РФ о хозяйственных постройках — согласно приведённым источникам); - Федеральный закон от 03.08.2018 № 334-ФЗ (изменения ст. 406, 407, 408 НК РФ); - Федеральный закон от 29.09.2019 № 321-ФЗ (изменение формулировки о видах земельных участков в подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ); - Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ (изменения в порядке исчисления налога, ст. 408 НК РФ); - Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ (введение п. 8.2 ст. 408 НК РФ); - Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (ст. 1, 8, 14, 15, 18, 32, 33, 51); - Федеральный закон от 29.07.2017 № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд...» (ст. 3, 23); - Федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» (ст. 21, 22 — оспаривание результатов определения кадастровой стоимости).

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: ст. 8.8 (использование земельного участка не по целевому назначению).

Подзаконные и региональные акты (в качестве примеров): - приказ ФНС России от 14.11.2017 № ММВ-7-21/897@ (рекомендуемая форма заявления о предоставлении налоговой льготы); - Закон г. Москвы от 19.11.2014 № 51 «О налоге на имущество физических лиц» (ставки налога на территории города); - постановление Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП (определение перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость).

Примечание о правоприменительной практике: устойчивые позиции по вопросам, разобранным в разделах 3.2 и 8.1, сформированы

многочисленными судебными актами и разъяснениями финансовых и налоговых органов; в настоящем разборе они изложены как конкурирующие подходы (позиции А и Б, позиции 1 и 2) с указанием норм, на которых каждая из них основана, поскольку единообразная практика по ним на сегодняшний день не сложилась.

