

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: КАКОЙ ВЫБРАТЬ ЧАРТЕР?

Одной из непростых сфер в налогообложении является деятельность морских компаний. Вопросы возникают не только из-за сложности законодательства, но и из-за отсутствия четких и понятных разъяснений компетентных органов.

Чартеры наиболее часто применяются в деятельности морских компаний, но порядок их налогообложения до сих пор вызывает вопросы у многих специалистов. В этой статье мы сравним налоговые режимы, которые применяются к этим договорам.

Сколько их всего?

В гражданском законодательстве чартер выступает в двух формах.

Первая разновидность чартера – это предоставление вместимости транспортного средства на один или несколько рейсов. В этом случае в пользование предоставляется не само судно, а его вместимость, т. е. имеют место отношения, являющиеся разновидностью перевозки, которая регламентируется статьей 787 ГК РФ, а порядок и форма такого договора устанавливаются транспортными уставами и кодексами. Статьей 115 Кодекса торгового мореплавания РФ дается определение договора морской перевозки груза. В соответствии с ним перевозчик обязуется доставить груз в порт назначения и выдать его получателю, отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

При этом договор на морские перевозки груза может быть заключен как с условием предоставления для морской перевозки груза всего судна, части его или определенных судовых помещений (чартер), так и без такого условия. Вознаграждение по такому чартеру (по договору морской перевозки груза) является платой за услуги по перевозке.

Вторая разновидность чартера – это предоставление транспортного средства во временное владение и (или) пользование. В этом случае предоставляется само транспортное средство, то есть имеет место аренда, которая регламентируется § 3 Главы 34 ГК РФ «Аренда транспортных средств», а так-

же транспортными уставами и кодексами (ст. 641, 649 ГК РФ).

В Кодексе торгового мореплавания РФ (ст. 198, 211) дается определение договора фрахтования судна без экипажа (БЕРБОУТ-ЧАРТЕРА). В соответствии с договором бербоут-чартера судовладелец обязуется за обусловленную плату предоставить фрахтователю в пользование судно, а по договору тайм-чартера кроме судна – еще и услуги членов экипажа.

Итак, вознаграждение по такому чартеру (договорам по бербоут-чартеру и тайм-чартеру) является платой за аренду судна.

Чартер разный – прибыль одна.

Налогообложение доходов по договорам чартера осуществляется не по названию договора, а по сути возникающих между сторонами отношений. Однако налогообложение прибыли налоговых резидентов РФ не будет зависеть от разновидности чартера, потому что ставки налога на прибыль от перевозок и от аренды одинаковые.

Для нерезидентов вопрос налогообложения доходов от чартера далеко неоднозначен. В этой статье мы не будем рассматривать проблему применения правил устранения двойного налогообложения по чартерам, а остановимся на другой, не менее злободневной.

На практике нередко встречаются ситуации, когда налоговый орган требует применения ставки 20 % к доходам иностранной компании по договорам аренды судна (бербоут-чартер или тайм-чартер). Такая точка зрения, по мнению авторов, необоснованна, и к этим доходам, так же, как и к перевозке, должна применяться ставка налога 6 %.

Каков чартер – таков и НДС.

Исчисление НДС по договорам чартера в отличие от налогообложения доходов осуществляется в зависимости от разновидности чартера: перевозка или аренда. Объектом налогообложения по НДС является реализация на территории РФ товаров (работ, услуг). Поэтому для определения обязанности по уплате НДС необходимо установить место



реализации услуг, воспользовавшись статьей 148 НК РФ.

НДС и перевозка.

Местом реализации услуг по перевозке является место фактического оказания услуг (п. 2 ст. 148). При этом особенности налогообложения транспортных перевозок определены в ст. 157, согласно которой налоговая база определяется как стоимость перевозки только в пределах территории РФ. Таким образом, если предметом договора перевозки является перевозка по территории РФ (в пределах территориальных вод), то ее стоимость облагается НДС независимо от того, кто ее осуществляет (резидент или нерезидент).

Если перевозка осуществляется из РФ за пределы территориальных вод, то часть стоимости перевозки (за пределами РФ) не включается в налоговую базу (т.е. не учитывается при исчислении налога), а часть стоимости перевозки в пределах территории РФ облагается налогом с учетом следующих особенностей:

стоимость перевозки (по территории РФ) облагается по нулевой ставке НДС, если перевозятся экспортируемые или транзитные грузы;

стоимость перевозки пассажиров и багажа (по территории РФ) облагается по нулевой ставке НДС, если пункты отправления или назначения находятся за пределами РФ и перевозки оформлены едиными международными перевозочными документами.

Однако для применения нулевой ставки необходимы подтверждающие документы, перечень и особенности оформления которых зависят от конкретных обстоятельств. Если перевозка осуществляется без захода в территориальные воды РФ (за пределами территории РФ), то стоимость таких услуг не является объектом налогообложения.

Услуги	Место реализации	Объект налогообложения	Налоговая база	Ставка налога, %	Составление счетов-фактур	Включение данных в декларацию	Право на вычеты НДС
Перевозка по территории РФ	РФ	Да	Стоимость перевозки	20	Да	Да	Да
Перевозка вне территории РФ	Вне РФ	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет

В приводимой ниже таблице представлены правила (условия) взимания НДС с услуг по перевозкам (в нее не вошли правила в отношении международных перевозок, осуществляемых из РФ за пределы ее территории и обратно).

НДС и тайм-чартер.

Так же, как и для услуг по перевозке, местом реализации услуг по договору тайм-чартера является место оказания услуг по управлению и технической эксплуатации предоставленного в аренду судна (п. 2 ст. 48).

Таким образом, если судно находилось за пределами территориальных вод РФ, арендная плата (фрахт) не является объектом налогообложения российским НДС. Если же судно находилось в водах РФ, НДС должен быть уплачен именно за этот период. Он может быть определен и подтвержден заверенной капитаном выпиской из судового журнала.

НДС и бербоут-чартер.

Сдача в аренду судов (кроме тайм-чартера) не попадает в перечень особых случаев определения места реализации услуг (пп. 1 – 4 п. 1 ст. 148). Поэтому к бербоут-чартеру применяются общие правила, установленные пп. 5 п. 1 ст. 148, а именно: местом реализации признается место нахождения (на основе государственной или иной регистрации) организации, которая оказывает данные услуги. Таким образом, если арендодатель находится в РФ, то местом реализации признается Россия и НДС подлежит уплате вне зависимости от фактического места плавания судна.

Если же арендодатель не находится в России на основе государственной или иной регистрации, то местом реализации не считается РФ и НДС в российский бюджет не уплачивается.

Итак, чтобы правильно установить режим налогообложения чартера, необходимо определить существенные моменты заключенного договора. Если же Вы только планируете заключить договор, воспользуйтесь знаниями налогового законодательства для выбора наиболее подходящего для Вас решения.

В таблице представлены правила (условия) взимания НДС с услуг по перевозкам (в нее не вошли правила в отношении международных перевозок, осуществляемых из РФ за пределы ее территории и обратно).

К. КОНЬКОВ – ведущий аудитор
ООО «Оценка Консалтинг»
С. БАРАНОВ – адвокат
Калининградской областной
коллегии адвокатов
(«М.И.», 2001, № 2)

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ДАННЫЕ УРОВНЯ ТАРИФОВ МОРСКИХ РЫБНЫХ ПОРТОВ (В РУБ.)

Наименование груза	Мурманск С 01.09.01	Калининград С 01.04.01	Находка С 01.01.01	Владивосток С 01.12.01
Судовые работы (погрузка-выгрузка) 1 т				
Рыбопродукция в бочках	156	233	375	358
Рыба мороженая	196	154	400	350
Консервы, пресервы	193	144	290	250
Мука рыбная	226	177	385	330
Вагонные, складские работы (погрузка-выгрузка) 1 т				
Рыбопродукция в бочках	106	127	160	160
Рыба мороженая	125	106	165	175
Консервы, пресервы	110	81	150	100
Мука рыбная	176	113	155	150
Хранение грузов 1 т/сут				
В камерах холодильника	11,5	12	8	8