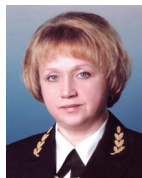


Налоговые аспекты развития Российского международного реестра судов



Е. А. Лаврентьева,
д-р экон. наук, профессор,
проректор, заведующий
кафедрой налогообложения
и бухгалтерского учета
Государственного
университета морского и
речного флота (ГУМРФ) им.
адмирала С. О. Макарова



Г. А. Плавинская,
канд. экон. наук, доцент
кафедрой налогообложения
и бухгалтерского учета
ГУМРФ им. адмирала
С. О. Макарова

Определяющим аспектом создания в России благоприятного инвестиционного климата для судоходных компаний, обеспечения условий для возврата судов под отечественный флаг, повышения конкурентоспособности российского флота на международном рынке является система льготного налогообложения, применяемая для судовладельцев в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре.

Сложившаяся практика регистрации судов под «удобным» флагом имеет мировую тенденцию. В большинстве из 35 крупных морских держав более половины тоннажа национального флота зарегистрировано под иностранным флагом. Наиболее привлекательными для регистрации являются Панама, Либерия и Сингапур (табл. 1).

Только половина из 5313 морских торговых судов Китая ходит под национальным флагом [1]. Сложившееся положение характерно и для России. В 1990-е годы доля наших судов под иностранными флагами составляла 18,4 % от общего дедвейта, в 2005 г. этот показатель достиг 58 %. Таким образом, за период с 1995 по 2004 г. морской торговый флот России сократился более чем в 3,5 раза. На начало 2013 г. наибольшее количество российских судов было зарегистрировано под флагами Либерии (92 ед.), Мальты (73 ед.), Кипра и Панамы (по 44 ед.). Это было связано с привлекательной системой налогообложения в оффшорных зонах, где низкая плата за регистрацию, незначительные налоги или их полное отсутствие, возможность использования дешевой рабочей силы предоставляли судовладельцам существенные финансово-экономические преимущества.

Сложившееся положение определило необходимость формирования подобной системы в Российской Федерации, поэтому в 2006 г. был создан Российский международный реестр судов (РМРС), основной целью которого являлось создание благоприятного инвестиционного климата для судо-

ходных компаний, возврата судов под отечественный флаг, повышения конкурентоспособности российского флота на международном рынке. В достижении поставленных целей определяющим аспектом является применяемая система льготного налогообложения.

Для минимизации налоговых рисков важно учитывать спектр судоходной деятельности при использовании РМРС, в котором в соответствии с нормативными документами [2, ч. 7 ст. 33] регистрируются:

- суда, выполняющие международные перевозки грузов, пассажиров и их багажа, буксировки, за исключением флота, учитываемого в реестрах иностранных государств, а также если их возраст в момент подачи заявления о регистрации в РМРС превышает 15 лет;
- суда, используемые для перевозок и буксировки в каботаже, если их возраст в момент регистрации не превышает 15 лет;
- суда для разведки и разработки минеральных и других неживых ресурсов морского дна и его недр, гидротехнических и подводно-технических работ, а также для обеспечения указанных работ и видов деятельности;
- самоходные суда с главными двигателями мощностью не менее 55 кВт, несамоходные суда вместимостью не менее 80 единиц, построенные российскими судостроительными организациями после 1 января 2010 г. и используемые для торгового мореплавания.

Период формирования нового для российского судоходства реестра был не простым, однако за прошедшие годы ситуация поступательно меняется.

Только за 2012–2013 гг. количество зарегистрированных в нем судов возросло более чем в два раза: с 352 до 709 единиц (рис. 1) [3–5].

Достигнутые положительные результаты во многом связаны с применением государственных мер поддержки судостроения и судоходства, а также с законодательным введением налоговых преференций для судовладельцев в рассматриваемом реестре.

Важно акцентировать внимание на особенностях формирования расходов и льготирования налогообложения судоходной деятельности флота, зарегистрированного в РМРС, а именно:

- порядок уплаты и размер регистрационных и таможенных пошлин;
- формирование налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль, налогу на имущество организаций, транспортному налогу;
- исчисление страховых взносов во внебюджетные фонды.

Уплата пошлин

Государственные пошлины устанавливаются в зависимости от валовой вместимости судна и уплачиваются за регистрацию и ежегодное подтверждение судов в РМРС [6, пп. 108, 109 п. 1 ст. 333.33]. С 1 января 2015 г. размер базовых ставок государственной пош-

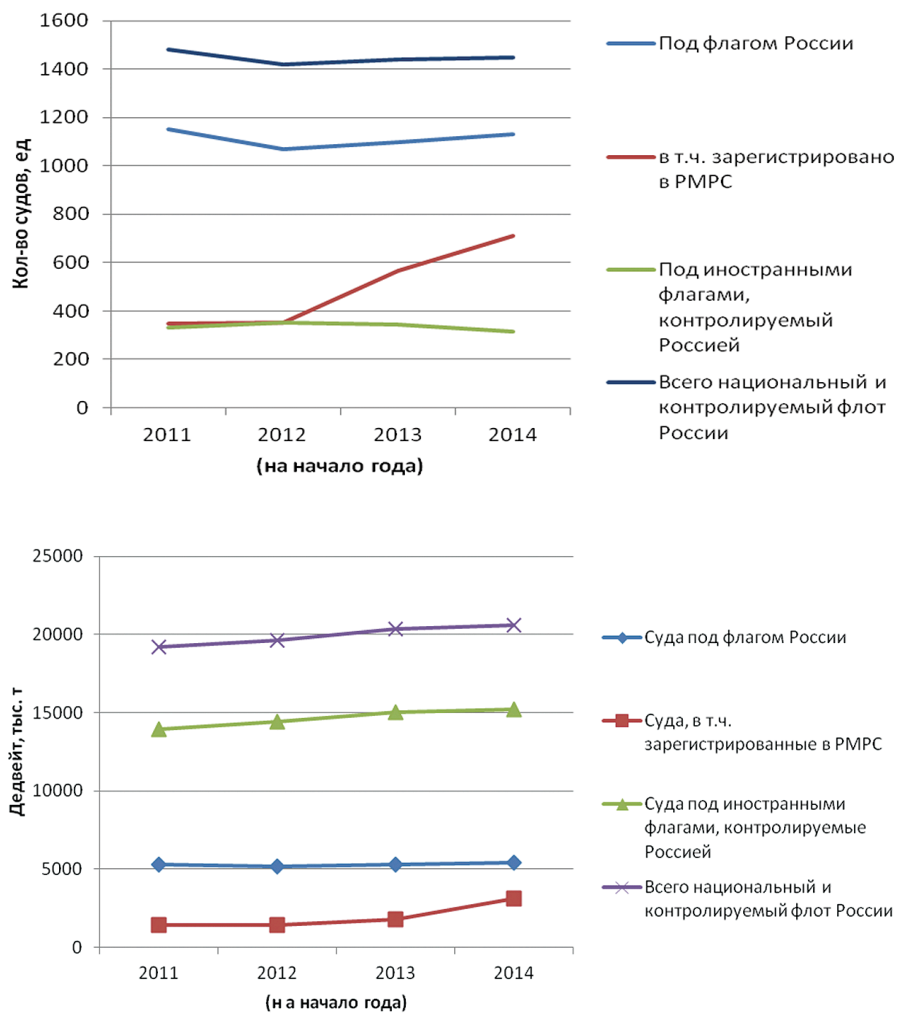


Рис. 1. Динамика состояния флота, контролируемого российскими судовладельцами

Таблица 1. Основные флаги регистрации по состоянию на 1 января 2013 г.

Флаг регистрации	Общее количество судов, ед.	Дедвейт, тыс. т	Принадлежность судов	
			Количество, ед	Страна
Ангигуа и Барбуда	1270	14 126	1103	Германия
Багамские острова	1345	73 670	193 185 128	Греция Норвегия Великобритания
Кипр	919	31 665	183 190	Кипр Греция
Либерия	3097	198 012	1298	Германия
Мальта	1700	68 798	510 296	Греция Турция
Маршалловы Острова	2019	140 002	496 252 261	Греция США Германия
Панама	7110	349 833	2481 838 572 491 413	Япония Китай Республика Корея Греция Китайская провинция Тайвань
Сингапур	2125	89 381	1090 170 158	Сингапур Дания Япония

Таблица 2. Размер госпошлины за регистрацию (подтверждение регистрации) судов в РМРС

Валовая вместимость судна, ед	Размер государственной пошлины	
	Регистрация судов	Перерегистрация судов
От 80 до 3000 включительно	85 000 руб. + 9,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости	25 000 руб. + 22,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 3000 до 8000 включительно	87 000 руб. + 8,8 руб. за каждую единицу валовой вместимости	25 000 руб. + 22,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 8000 до 20 000 включительно	155 000 руб. + 5,0 руб. за каждую единицу валовой вместимости	170 000 руб. + 14,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 20 000	215 000 руб. + 3,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости	
Свыше 20 000 до 45 000 включительно		330 000 руб. + 9,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 45 000		420 000 руб. + 8 руб. за каждую единицу валовой вместимости

лины увеличился более чем на 60 % [7] (табл. 2).

Оплата госпошлины осуществляется в следующем порядке [6, ст. 333.18; 8, п. 54–55]:

- при регистрации судна в РМРС – перечисление до даты регистрации, а подтверждение об оплате включается в состав пакета регистрационных документов;
- при ежегодном подтверждении – перечисление до 15 марта последующего года с предоставлением в орган регистрации подтверждающего документа в этот же срок.

Таможенные пошлины уплачиваются в соответствии с общими положениями при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, предусмотрены четыре основных вида платежей: ввозная таможенная пошлина, налог на добавленную стоимость, акциз (акцизы), таможенные сборы [9, ст. 70].

Однако необходимо учитывать, что для судов, подлежащих регистрации в РМРС, применяется таможенная льгота [10, п. 7.1.6], предоставление которой обязывает декларанта в течение 45 дней с даты принятия таможенной декларации предъявить в таможенный орган комплект необходимых документов или письменное обязательство об их предоставлении. В документальный перечень входят свидетельство о регистрации судна и копия подтверждения об уплате госпошлины за регистрацию судна в российском международном реестре [11, п. 7.1.6; 12].

Если в установленный срок документы не будут представлены, то таможенная пошлина должна быть оплачена в полном размере.

При исключении судна из РМРС та-

моженную пошлину подлежит уплате не позднее дня, следующего за днем выбытия этого судна из реестра.

Приведенный порядок подтверждения права на применение таможенной льготы действовал до 3 октября 2014 г., далее в соответствии с новым положением [13] не предоставляется обеспечение уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении:

- судов, ввозимых на территорию Российской Федерации и регистрируемых в РМРС, на дату подачи таможенной декларации при наличии письменного обязательства декларанта представить свидетельство о регистрации судна в РМРС в течение 45 дней с указанной даты;
- судов, зарегистрированных в РМРС, – на весь период регистрации.

При этом Федеральное агентство морского и речного транспорта и Федеральная таможенная служба должны организовать обмен информацией о судах, зарегистрированных в РМРС, а также о судах, выбывающих (выбывших) из РМРС, в рамках единой системы межведомственного электронного взаимодействия.

Налоговые обязательства

Налог на добавленную стоимость

Действующее законодательство предусматривает определенные льготы при ввозе и реализации судов, подлежащих регистрации в РМРС.

Ввоз таких судов освобождается от налога на добавленную стоимость (НДС) [6, пп. 12 п. 1 ст. 150] с учетом порядка применения, установленного Таможенным союзом [9, ст. 200].

Судно рассматривается как условно выпущенный товар, помещенный под

таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, в отношении которого предоставлены льготы по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов. Обязательным условием являются ограничения по пользованию и (или) распоряжению такого товара только в целях предоставления льгот.

Условно выпущенные имеют статус иностранных товаров и находятся под таможенным контролем. Если их использовать в иных целях, то таможенные платежи необходимо восстановить, то есть произвести уплату в первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен – в день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

Реализация построенных судов, подлежащих регистрации в РМРС, облагается НДС по ставке 0 % [6, пп. 10 п. 1 ст. 164]. Для подтверждения этого права необходимо предоставить следующий пакет документов:

- контракт (копию контракта) на реализацию судна, содержащий условие об обязательной регистрации построенного судна в РМРС в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности от судостроителя к заказчику;
- выписку из реестра строящихся судов с указанием, что по окончании строительства судно подлежит регистрации в РМРС;
- документы, подтверждающие факт перехода права собственности от судостроителя к заказчику.

Если в течение 45 календарных дней с момента перехода к заказчику права

собственности на судно оно не будет зарегистрировано в РМРС, то уплата НДС производится налоговым агентом: лицом, в собственности которого находится судно по истечении 45 календарных дней с момента перехода права собственности. Налоговая база определяется как стоимость, по которой это судно было реализовано заказчику, с учетом НДС. Налоговый агент обязан исчислить налог по ставке 18 % и перечислить его в бюджет [6, п. 6 ст. 161].

При последующей реализации приобретенных построенных судов, подлежащих регистрации в РМРС, применение ставки НДС в размере 0 % не предусмотрено [14].

При эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС, исчисление НДС производится в общеустановленном порядке.

Налог на прибыль

При исчислении налога на прибыль судовладельцы не учитывают доходы, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС [6, пп. 33 п. 1 ст. 251]. Под эксплуатацией понимается перевозка грузов, пассажиров и их багажа, оказания иных, связанных с этим, услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории РФ, а также сдача таких судов в аренду для оказания подобных услуг. Важно подчеркнуть, что и расходы на обслуживание, ремонт и иные цели, касающиеся содержания, эксплуатации, реализации таких судов, также не учитываются при налогообложении [6, п. 48.5 ст. 270].

Таким образом, если судовладелец имеет суда, зарегистрированные как в РМРС, так и в Государственном судовом реестре, то он обязан обеспечить отдельный учет доходов и расходов от деятельности судов, зарегистрированных в разных реестрах. Порядок ведения отдельного учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения.

Доходы по каботажным перевозкам судами, зарегистрированными в РМРС, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке, так как пункты назначения и(или) отправления расположены на территории РФ [15].

Если расходы судовладельца не могут быть отнесены на конкретный вид деятельности, то они учитываются пропорционально соответствующей

доле в суммарном объеме всех полученных доходов [6, п. 1 ст. 272]. Это в большей степени относится к распределению общехозяйственных расходов. Причем часть, относящаяся к деятельности судов, зарегистрированных в РМРС, для целей налогообложения прибыли не учитывается. Сложившаяся арбитражная практика подтверждает приведенное утверждение [16, 17].

Важные изменения вступили в силу с 1 января 2012 г. в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства [18]:

- в составе доходов не учитываются доходы от реализации судов, зарегистрированных в РМРС. Аналогичная норма введена и для расходов: затраты, связанные с реализацией таких судов, не учитываются в составе расходов;

- из состава амортизируемого имущества исключаются суда на период их нахождения в РМРС. Амортизация для них не начисляется вне зависимости от вида перевозок, в том числе каботажных. Важен только сам факт нахождения судна в реестре;

- не учитываются доходы от эксплуатации зарегистрированных в РМРС судов, построенных российскими судостроительными компаниями после 1 января 2010 г., независимо от места расположения пунктов отправления и назначения, включая каботажные перевозки.

При исчислении налога на прибыль необходимо учитывать, что курсовые разницы, возникающие от переоценки имущества в виде валютных ценностей, не являются доходами (расходами), соответственно, и учитываются в общеустановленном порядке, их распределение между различными видами деятельности не производится [6, пп. 33 п. 1 ст. 251, п. 48.5 ст. 270; 19].

Налог на имущество

Суда, зарегистрированные в РМРС, не являются объектом налогообложения для налога на имущество организаций [6, пп. 7 п. 4 ст. 374]. Освобождение применяется на основании представленного в налоговый орган свидетельства с месяца, следующего за датой государственной регистрации судов в РМРС.

Необходимо учитывать, что введенная налоговая льгота существенно влияет на формирование доходной части региональных бюджетов, так, сумма выпадающих доходов бюджетов

субъектов РФ по налогу на имущество организаций только за 2012 г. возросла более чем в 2 раза. Если в 2011 г. сумма выпадающих доходов составляла 303 407 млн руб., то в 2013 г. – 826 257 млн руб. [20].

Транспортный налог

Суда РМРС освобождены от уплаты транспортного налога с месяца государственной регистрации судов в этом реестре [6, пп. 9 п. 2 ст. 358].

Страховые взносы во внебюджетные фонды

С 1 января 2012 г. для тех, кто производит выплаты за исполнение трудовых обязанностей членам экипажей судов, зарегистрированных в РМРС, установлены льготные тарифы страховых взносов во все фонды в размере 0 %, которые будут применяться в течение 2012–2027 гг. [21, ст. 58].

Установленный размер тарифа не зависит от места выполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов — международных или каботажных перевозок. Несмотря на то что с оплаты труда плавсостава судовладельцы не перечисляют страховых взносов во внебюджетные фонды, члены экипажей судов являются застрахованными лицами, поэтому по ним предоставляются сведения в Пенсионный фонд.

Таким образом, у членов экипажей судов, зарегистрированных в РМРС, исчезли проблемы с подтверждением страхового стажа, необходимого для назначения пенсии, которые были в период с 2006 по 2011 г., когда страховые взносы не уплачивались и в Пенсионном фонде отсутствовала информация о страховом стаже работников. Плавсостав вынужден был обращаться в судебные органы, где в большинстве случаев люди получали поддержку и положительные решения [22].

В систематизированном виде особенности налогообложения деятельности судов, зарегистрированных в РМРС, представлены в *табл. 3*.

Анализ льготной системы налогообложения для организаций, имеющих суда, зарегистрированные в РМРС, показывает, что с 2012 г., после принятия Федерального закона от 7 ноября 2011 г. № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходст-

Таблица 3. Налогообложение деятельности судов, зарегистрированных в РМРС

Налоги, страховые взносы, таможенные платежи	Деятельность судов, зарегистрированных в РМРС		
	Эксплуатация	Ввоз	Реализация построенных судов
Государственная пошлина	Уплачивается за регистрацию и ежегодное подтверждение		
Таможенные пошлины	Не предусмотрены	Таможенная льгота При исключении из РМРС таможенная пошлина подлежит уплате	Не предусмотрены
Налог на добавленную стоимость	Уплачивается в общеустановленном порядке	Не подлежит налогообложению	Ставка 0 %
Налог на прибыль организаций	Не учитываются доходы и расходы	Не предусмотрены	
Налог на имущество организаций	Не являются объектом налогообложения		
Транспортный налог			
Страховые взносы во внебюджетные фонды	Льготный тариф – 0%		

ва», данная система стала более выгодной для судоходного бизнеса. Об этом свидетельствует рост количества судов, зарегистрированных в РМРС. Тем не менее, требуют решения проблемы с ведением раздельного учета доходов и расходов по каботажным и международным перевозкам. ■

Литература

1. Обзор морского транспорта 2013 год. UNCTAD/RMT/2013: Издание организации объединенных наций. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/rmt2013_ru.pdf.
2. Кодекс торгового мореплавания.
3. Об основных итогах деятельности морского и внутреннего водного транспорта в 2011 году, задачах на 2012 год и среднесрочную перспективу до 2014 года // Информационно-аналитические материалы к расширенному заседанию Совета Федерального агентства морского и речного транспорта 16 марта 2012. М., 2012.
4. Об основных итогах деятельности морского и внутреннего водного транспорта в 2012 году, задачах на 2013 год и среднесрочную перспективу до 2015 года // Информационно-аналитические материалы к расширенному заседанию Совета Федерального агентства морского и речного транспорта 1 марта 2013. М., 2013.
5. Об основных итогах деятельности морского и внутреннего водного транспорта в 2013 году, задачах на 2014 год и среднесрочную перспективу до 2016

- года // Информационно-аналитические материалы к расширенному заседанию Совета Федерального агентства морского и речного транспорта 21 марта 2014 г. М., 2014.
6. Налоговый кодекс РФ. Ч. 2.
7. Федеральный закон от 21 июля 2014 г. № 221-ФЗ «О внесении изменений в главу 25.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».
8. Приказ Минтранса РФ от 9 дек. 2010 г. № 277 «Об утверждении Правил регистрации судов и прав на них в морских портах».
9. Таможенный кодекс Таможенного союза.
10. Решение Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 130 «О едином таможенно-тарифном регулировании таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации».
11. Решение Комиссии Таможенного союза от 15 июля 2011 г. № 728 «О порядке применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза».
12. Постановление Правительства РФ от 16 июля 2007 г. № 448 «О порядке предоставления тарифной льготы в виде освобождения от обложения ввозной таможенной пошлиной судов, регистрируемых в Российском международном реестре судов».
13. Постановление Правительства от 23 сент. 2014 г. № 969 «Об освобо-

- ждения от предоставления обеспечения уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении судов, ввозимых в Российскую Федерацию и регистрируемых в Российском международном реестре судов».
14. Письмо Минфина России от 6 окт. 2014 г. № 03-07-08/50019.
15. Письмо Минфина России от 25 апр. 2014 г. № 03-03-06/1/19465.
16. Определение ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № ВАС-8594/14.
17. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 15 мая 2014 г. № Ф03-1770/2014.
18. Федеральный закон от 7 ноября 2011 г. № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства».
19. Письмо Минфина России от 16 апр. 2013 г. № 03-03-06/1/12744.
20. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 1 июля 2014 г.).
21. Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».
22. Решение Петрозаводского городского суда Республики Карелия от 18 сент. 2008 г. № 2-3344/20.