

УДК 003.1:347.791.3

В.В. Жихарева

**ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ
МЕЖДУНАРОДНОЙ РЕГИСТРАЦИИ МОРСКИХ СУДОВ**

Изучены основные модели тоннажного налога, применяющегося при регистрации морских судов в международных регистрах развитых стран. Исследованы особенности применения тоннажного налога при международной регистрации морских судов в Украине. Выявлены составляющие экономического эффекта, который может быть получен от введения альтернативной системы налогообложения.

Ключевые слова: регистрация морских судов, международные регистры, тоннажный налог, флаг судна.

Вивчено основні моделі тоннажного податку, що застосовується при реєстрації морських суден у міжнародних регистрах розвинених країн. Досліджені особливостей застосування тоннажного податку при міжнародній реєстрації морських суден в Україні. Виявлено складові економічного ефекту, що може бути отриманий від введення альтернативної системи оподаткування.

Ключові слова: реєстрація морських суден, міжнародні регистри, тоннажний податок, флаг судна.

The basic models of tonnage tax applied at registration of sea ships in international registers of developed countries are studied. The features of application of the tonnage tax at registration of sea ships in international register in Ukraine are investigated. Components of economic effect which can be received from introduction of alternative taxation system are revealed.

Keywords: registration of sea ships, international registers, tonnage tax, flag of ship.

Постановка проблемы. В условиях растущей конкуренции в транспортной сфере, а также с учетом требований ВТО, время прямых мер государственного протекционизма в условиях либерализации торговли и судоходства прошло. Усилия большинства стран направлены на повышение конкурентоспособности национальной транспортной отрасли. В настоящее время в развитых странах используются такие способы поддержки деятельности судоходных компаний как система тоннажного налога при регистрации судов в международном реестре, ускоренная амортизация стоимости судов, отсрочка налоговых обязательств, освобождение от налога на увеличение рыночной стоимости основного капитала и прочие налоговые льготы (по подоходному налогу акционеров судовладельческих компаний, освобождение от налога на имущество, налога на прибыль, таможенных пошлин и НДС и др.). Введение налоговых стимулов позволило европейским судоходным компаниям превратиться в крупные логистические предприятия, получающие значительные выгоды от глобализации.

В Украине с 2001 года было разработано несколько вариантов проекта Закона о международном реестре судов, но, к сожалению, Закон до сих пор не принят. В связи с этим представляется важным исследование экономических аспектов международной регистрации морских судов.

Обзор последних исследований и публикаций. Особенности косвенных методов поддержки деятельности судоходных компаний рассмотрены в [1, 2, 3, 5-7, 9]. По оценкам специалистов, создание международных регистров способствовало концентрации 97 % флота страны под национальный флаг в Дании, 84 % в Турции, 70 % в Италии, 81 % во Франции, 83 % в Португалии. Вторые регистры в большинстве стран предоставляют судовладельцам различные виды налоговых льгот, в ряде стран предусмотрена альтернативная система налогообложения [9].

Тоннажный налог (tonnage tax) в качестве альтернативы корпоративному налогу впервые был введен в Греции в 1957 году, и с тех пор получил распространение во многих европейских странах – в Нидерландах (1996 год), Норвегии (1996 год), Германии (1999 год), Великобритании (2000 год), в 2002 году – в Дании, Испании, Финляндии и Ирландии, в 2003 году в Бельгии и Франции, в 2004 году – в Италии. В настоящее время тоннажный налог применяется также в США, Кипре, Корее, Китае, Индии, Литве, Польше, Словении и других странах, а также в ряде типичных оффшорных юрисдикций. Российский международный реестр судов (РМРС), созданный в 2005 году, предусматривает применение к зарегистрированным в нем судам особого налогового режима, являющегося аналогом системы тоннажного налога [2].

Как указано в отчете группы ведущих специалистов в области судоходства (Report from the Group of Senior Shipping Professionals / European Commission, 2008), одним из направлений развития судоходной отрасли стран ЕС до 2018 года должен быть отказ от мер государственного протекционизма, а «прямые меры протекционизма, применяемые в других странах, должны беспокоить Европейское Сообщество» [8].

Задачи исследования. Основными задачами исследования являются: изучение основных моделей тоннажного налога, применяющегося при регистрации судов в международных регистрах развитых стран; исследование особенностей применения тоннажного налога в Украине; выявление составляющих экономического эффекта, который может быть получен от введения альтернативной системы налогообложения.

Основной материал исследования. Тоннажный налог является альтернативным методом расчета обычного налога на прибыль с учетом тоннажа оперируемых судов и позволяет существенно снизить налоговые выплаты по сравнению с обычной системой налогообложения прибыли.

Введение тоннажного налога в развитых странах связано с оттоком тоннажа под «удобные» флаги и созданием международных судовых регистров. Из-за «рефлагирования» национального флота многие страны были вынуждены учредить вторые или международные регистры, которые также как и регистры «удобного» флага относятся к категории открытых и позволяют объединить преимущества регистров «удобного» флага и национальных регистров. Вторые регистры сохраняют экономическую связь между судном и государством флага, юридическую и контролируемую роль государства. Но правила в отношении налогов, национальности моряков, уровня зарплаты и местонахождения компании являются более гибкими, чем для традиционных национальных регистров. Сегодня вторые регистры существуют в Голландии, Дании, Великобритании, Италии, Франции, Германии, Португалии, России, Турции и других странах.

К основным преимуществам тоннажного налога относятся следующие: позволяет снизить размер налоговых выплат; дает возможность использования фиксированной ставки, что позволяет легко прогнозировать величину налоговых выплат; поощряет развитие судоходного бизнеса, так как компании, использующие систему тоннажного налога, должны осуществлять эксплуатацию судов; введение тоннажного налога способствует развитию инвестиционной деятельности судоходных компаний, так как позволяет накапливать средства для воспроизводства основных фондов.

Система исчисления тоннажного налога имеет разные формы в различных странах. Греческая система расчета налога является наиболее сложной, так как учитывает не только брутто-регистрационный тоннаж судов, но и их возраст. Кипр использует сходную систему исчисления тоннажного налога, включающую базовую ставку, которая увеличивается с учетом прироста валового тоннажа, и корректируется с учетом возраста судов.

Базовыми моделями расчета тоннажного налога, используемыми сегодня в большинстве развитых западноевропейских стран, являются голландская и норвежская модели.

Голландская модель. Наиболее распространенная сегодня модель расчета тоннажного налога начала использоваться в 1996 году в Голландии. Эта модель и ее модификации используются во многих странах. По данной модели налогообложению подлежит не реальная прибыль, а расчетная величина прибыли, которая определяется путем умножения чистого регистрового тоннажа судов компании на стандартную величину суточной прибыли в расчете на NRT, устанавливаемую законодательством. Такая расчетная прибыль для одного или нескольких судов облагается по обычной ставке корпоративного налога [7].

Порядок расчета тоннажного налога для судна 25000 NRT по голландской модели показан в табл. 1. При этом судоходная компания должна быть зарегистрирована в Голландии, а этот метод расчета налога может применяться только для операций по эксплуатации судов при выполнении следующих условий. Основные функции судового менеджмента осуществляются в Голландии по отношению к собственным или зафрахтованным на базе бербоут-чартера судам. Суда, которые сданы в бербоут-чартер, не рассматриваются как эксплуатируемые судовладельцем. Выполнение основных функций судового менеджмента в Голландии по отношению к судам, принадлежащим другой компании. При этом применяются ограничения относительно соотношения количества собственных и оперируемых судов.

В прибыль судоходной компании включается прибыль от эксплуатации судов, а также прибыль, получаемая от других видов деятельности, связанных с обслуживанием судов. К таким видам деятельности относятся стивидорные операции и агентирование судов, если они осуществляются судоходной компанией. Прибыль от продажи имущества, используемого в судоходном бизнесе (суда, здания, перегрузочное оборудование), также относится к прибыли судоходной компании, налогооблагаемой по рассматриваемой системе.

Таблица 1

*Порядок расчета тоннажного налога
для голландских судоходных компаний*

1. Определяется суточная прибыль в зависимости от тоннажа по следующим ставкам:	
Тоннаж	Суточная прибыль на 1000 NRT, EUR
До 1000 NRT	9,1
Свыше 1000 NRT до 10000 NRT	6,8
Свыше 10000 NRT до 25000 NRT	4,5
Свыше 25000 NRT	2,3
2. Рассчитывается прибыль за определенный период.	
3. Рассчитывается налог по ставке обычного налога на прибыль. При этом базой налогообложения является расчетная прибыль.	
Пример расчета	
Одно судно: 25000 NRT	
Ставка корпоративного налога: 34,5 %	
	Суточная прибыль, EUR
Первые 1000 NRT	9,1
За следующие 9000 NRT (до 10000 NRT)	61,2
За следующие 15000 NRT (до 25000 NRT)	67,5
Итого	137,8
Расчетная годовая прибыль (для расчета налога)	$137,8 \cdot 365 = 50297$ EUR
Тоннажный налог	$50297 \cdot 0,345 = 17352,47$ EUR

Количество судов, отфрахтованных в тайм-чартер (включая трип-чартер), не должно превышать 75 % общего тоннажа. Требования о регистрации судов под голландским флагом нет, голландская судоходная компания может использовать систему расчета тоннажного налога применительно к судам под любыми флагами. При этом судоходная компания должна быть зарегистрирована в Голландии. Аналогичное требование существует в ряде стран ЕС, применяющих эту альтернативную систему налогообложения (например, для немецких KG-компаний, суда которых зарегистрированы в международном судоходном регистре).

Компания, которая перешла на оплату тоннажного налога, не может вернуться к обычной системе налогообложения прибыли в течение 10 лет.

Система расчета налога на тоннаж для немецких судовладельческих KG-компаний базируется на голландской системе. В табл. 2 приведен пример расчета годового тоннажного налога для судна немецкой KG-компания.

В марте 2009 года Европейская Комиссия утвердила план государственной помощи транспортной отрасли Германии, который предполагает ежегодные инвестиции в развитие транспортной инфраструктуры в размере 115 млн. EUR до конца 2011 года, а также снижение ставок тоннажного налога для шипменеджерских компаний до 75 % от базовых ставок для развития этого вида деятельности в ЕС.

В табл. 3 и 4 показан порядок расчета тоннажного налога для английских и испанских судоходных компаний, которые также используют голландскую модель.

Норвежская модель. Модель, действующая в Норвегии, была введена в 1996 году. Она также предполагает расчет налога на основе единообразной ставки в зависимости от чистой регистровой вместимости судов (табл. 5). При этом может предусматриваться скидка 25 % при выполнении судами определенных экологических требований [7].

Таблица 2

Порядок расчета тоннажного налога
для немецких KG-компаний

Тоннаж	Суточная прибыль на 1000 NRT, EUR
До 1000 NRT	9,2
За следующие 9000 NRT (до 10000 NRT)	6,9
За следующие 15000 NRT (до 25000 NRT)	4,6
Свыше 25000 NRT	2,3
Пример расчета	
Одно судно: 25000 NRT	
Ставка корпоративного налога (с учетом надбавок): 25 %	
	Суточная прибыль, EUR
Первые 1000 NRT	9,2
За следующие 9000 NRT (до 10000 NRT)	62,1
За следующие 15000 NRT (до 25000 NRT)	69,0
Итого	140,3
Расчетная годовая прибыль (для расчета налога)	$140,3 \cdot 365 = 51209,5 \text{ EUR}$
Тоннажный налог	$50297 \cdot 0,25 = 12574 \text{ EUR}$

Таблиця 3

Порядок расчета тоннажного налога
для судоходных компаний Великобритании

Тоннаж	Суточная прибыль на 1000 NRT, GBP
До 1000 NRT	6,0
Свыше 1000 NRT до 10000 NRT	4,5
Свыше 10000 NRT до 25000 NRT	3,0
Свыше 25000 NRT	1,5
Пример расчета	
Одно судно: 25000 NRT	
Ставка корпоративного налога: 28 %	
	Суточная прибыль, GBP
Первые 1000 NRT	6,0
За следующие 9000 NRT (до 10000 NRT)	40,5
За следующие 15000 NRT (до 25000 NRT)	45,0
Итого	91,5
Расчетная годовая прибыль (для расчета налога)	$91,5 \cdot 365 = 33397,5$ GBP
Тоннажный налог	$33397,5 \cdot 0,28 = 9351,30$ GBP

Таблиця 4

Порядок расчета тоннажного налога
для испанских судоходных компаний

Тоннаж	Суточная прибыль на 1000 NRT, EUR
До 1000 NRT	9,0
Свыше 1000 NRT до 10000 NRT	7,0
Свыше 10000 NRT до 25000 NRT	4,0
Свыше 25000 NRT	2,0
Пример расчета	
Одно судно: 25000 NRT	
Ставка корпоративного налога: 35 %	
	Суточная прибыль, EUR
Первые 1000 NRT	9
За следующие 9000 NRT (до 10000 NRT)	63
За следующие 15000 NRT (до 25000 NRT)	60
Итого	132
Расчетная годовая прибыль (для расчета налога)	$132 \cdot 365 = 48180$ EUR
Тоннажный налог	$48180 \cdot 0,35 = 16863$ EUR

Судоходная компания должна быть обществом с ограниченной ответственностью (KS-компанией). Компания должна владеть судном, а ее операции должны ограничиваться эксплуатацией флота. Первоначально в норвежской модели было предусмотрено, что прибыль не облагается налогом, если она направляется на выплату дивидендов внешним акционерам, оставшаяся часть прибыли подлежит налогообложению по обычной ставке корпоративного налога. Процентные платежи по долговому фи-

нансированию приобретения судов при оплате тоннажного налога не вычитаются из налогооблагаемой прибыли.

Таблица 5

Порядок расчета тоннажного налога
для норвежских KS-компаний

Тоннаж	Суточная прибыль на 1000 NRT, NOK
До 1000 NRT	0
Свыше 1000 NRT до 10000 NRT	72
Свыше 10000 NRT до 25000 NRT	48
Свыше 25000 NRT	24
Пример расчета	
Одно судно: 25000 NRT	
Ставка корпоративного налога: 28 %	
	Суточная прибыль, NOK
Первые 1000 NRT	0
За следующие 9000 NRT (до 10000 NRT)	648
За следующие 15000 NRT (до 25000 NRT)	720
Итого	1368
Расчетная годовая прибыль (для расчета налога)	$1368 \cdot 365 = 499320$ NOK
Тоннажный налог	$499320 \cdot 0,28 = 139809$ NOK

С 2008 года ряд льгот для норвежских судоходных компаний был отменен правительством. В норвежской системе отсутствуют барьеры для входа и выхода из нее в отличие от голландской модели.

В табл. 6 сравниваются голландская и норвежская модели применения тоннажного налога.

Таблица 6

Сравнение особенностей основных моделей тоннажного налога и различия их применения в разных странах

Голландская модель	Норвежская модель
Голландия Германия Дания Ирландия Испания, Франция Бельгия (используются скидки, поощряющие приобретение новых судов)	Норвегия Финляндия
<i>Виды деятельности</i>	
В Голландии любые виды деятельности, связанные с работой судоходных компаний. Остальные страны имеют некоторые ограничения по видам деятельности.	Только эксплуатация судов.
<i>Продолжительность применения модели налогообложения</i>	
10 лет, затем можно возобновлять.	1 год, затем можно возобновлять.
<i>Метод расчета</i>	
Расчетная прибыль базируется на чистой регистровой вместимости, определяется по 4 размерным группам. В Бельгии определяется по 5 размерным группам судов.	Расчетная прибыль базируется на чистой регистровой вместимости, определяется по 3 размерным группам.

Продолжение табл.6

<i>Флаг судна</i>	
Любой флаг.	Любой флаг. В Финляндии только финский флаг при работе на международных перевозках для собственных или фрахтованных в бербоут-чартер судов. Тайм-чартер можно использовать только для судов под флагами стран ЕС.
Голландская модель	Норвежская модель
<i>Юридические особенности</i>	
Плательщиками тоннажного налога могут быть как корпорации, так и индивидуальные предприниматели. В Дании отличаются требования к компаниям-судовладельцам (нет таких ограничений как в Норвегии). В Бельгии и Германии платить тоннажный налог могут также шипменеджерские компании.	Плательщиками тоннажного налога могут быть только компании – владельцы судов.
<i>Прибыль от продажи капитальных активов</i>	
Налоговое освобождение распространяется на прибыль от продажи судов, зданий и оборудования. В Дании, Франции и Испании налоговое освобождение распространяется только на прибыль от продажи судов.	Прибыль от продажи активов не подлежит налогообложению.
<i>Тайм- или бербоут-чартер</i>	
Количество судов в тайм-чартере не должно превышать 75 %. В Дании – может составлять 80 %.	Количество судов в тайм-чартере не должно превышать 75 %. В Финляндии – только 50 % и только под флагом стран ЕС.

Финляндия использует комбинированную систему расчета налога на тоннаж, основанную на голландской и норвежской моделях. В 2006 году тоннажный налог по голландской модели был введен в Польше, в 2007 году – в Литве. В январе 2009 года Европейской Комиссией было одобрено введение тоннажного налога на период 10 лет в Словении, при этом было отмечено, что схема тоннажного налога соответствует Директиве о государственной помощи морскому транспорту (Community Guidelines for state aid to maritime transport, 2004). В апреле 2009 года Япония ввела на 5 лет тоннажный налог для 10 японских судоходных компаний, включая трех крупнейших перевозчиков, – «Nippon Yusen Kabushiki Kaisha» (NYK Line), «Mitsui O.S.K. Lines» (MOL) и «Kawasaki Kisen Kaisha Ltd» (K Line) [2].

В РФ судовладелец, зарегистрировавший суда в РМРС, освобождается сразу от четырех налогов: на имущество (2,2 %), на прибыль (24%), таможенных пошлин (5 %) и НДС (18 %). Суда, построенные в России, компании смогут приобретать при ставке НДС 0 %. Суда, ввозимые на территорию РФ и подлежащие регистрации в РМРС, не облагаются налогом; суда, зарегистрированные в РМРС, не облагаются транспортным налогом, а судовладельцы освобождаются в отношении этих судов от налога на имущество. Возможен переход из Государственного судового реестра в бербоут-чартерный и Российский международный реестр судов с получением соответствующих налоговых льгот. Технический надзор за судами, зарегистрированными в Российском международном реестре судов, и их классификация, по выбору судовладельца, может осуществляться иностранными классификационными обществами, что создает условия для снижения расходов судовладельцев на переоформление свидетельств. Специальный налоговый режим не распространяется на другие виды деятельности судовладельцев, кроме морских перевозок. Налогообложение предусматривает оплату первичной государственной пошлины и ежегодной пошлины за продление регистрации судна в реестре, при этом величина пошлины определена на основе средневзвешенных ставок тоннажного сбора по трем

оффшорным юрисдикциям, в которых зарегистрировано 96 % судов, принадлежащих российским судовладельцам (Либерия, Кипр и Мальта) [6].

Режим налогообложения для судов, зарегистрированных в украинском международном реестре, должен предусматривать регистрационный сбор и ежегодную оплату тоннажного налога [3]. Суда, зарегистрированные в реестре, должны использоваться исключительно для международных перевозок грузов и пассажиров. Таким образом, речь идет о введении особого режима для новых судов, построенных в Украине, либо судов, переведенных под украинскую регистрацию из-за рубежа.

При выборе уровня ставок сборов за регистрацию судов в украинском реестре необходимо учесть что:

– Закон о международном реестре должен предусматривать применение к зарегистрированным в нем судам особого налогового режима, создающего для эксплуатации этих судов экономические условия, аналогичные действующим в зарубежных странах, где такие реестры уже созданы;

– создаваемый реестр должен быть конкурентоспособным в сравнении со странами «удобного» флага и «международными» реестрами. Экономические условия реестра должны быть на уровне стран, в которых зарегистрирован действующий флот под иностранными флагами, контролируемый украинскими владельцами;

– государство должно получить дополнительные поступления в долгосрочной перспективе.

Главной задачей является не возврат старых судов под украинский флаг, а привлечение новых, вновь построенных судов. Для достижения ощутимых результатов по привлечению флота под украинский флаг потребует определенное время. Опыт зарубежных стран показывает, что указанный процесс занимает не менее 3-5 лет.

Следует учитывать экономический эффект, который может быть получен от введения альтернативной системы налогообложения, связанный с развитием отечественного судострое-

ния, предприятий судового менеджмента и других компаний транспортного сервиса. Введение международного реестра и связанных с этим налоговых льгот позволит в долгосрочной перспективе:

- увеличить состав украинского флота;
- увеличить освоение перевозок внешнеторговых грузов Украины флотом под национальным флагом;
- увеличить собственные средства судоходных компаний Украины на обновление флота;
- предоставить дополнительные рабочие места на судах и на берегу;
- получить ежегодные сборы за регистрацию судов;
- получить отчисления подоходного налога с членов экипажей судов.

В смежных отраслях в процессе реализации указанных мер предполагается:

- увеличение объемов судостроения для украинских компаний;
- дополнительное привлечение инвестиций в отрасль;
- дополнительные рабочие места и, как следствие, экономия расходов бюджета на пособия по безработице;
- дополнительные поступления в страховой и банковский секторы.

Выводы. Таким образом, основной целью создания международного реестра является не получение доходов от регистрации судов, а мультипликативный эффект для экономики страны в целом, включая защиту внешней торговли от резких колебаний конъюнктуры фрахтового рынка, обеспечение экономической безопасности экспортно-импортных операций страны, оживление связанных с судоходством отраслей экономики и обеспечение высоких международных стандартов судов. При этом налоговая база может возрасти только за счет регистрации в Украине судов, которые в действующих условиях уже зарегистрированы за рубежом. Поскольку в настоящее время большая часть судов частных украинских судовладельцев эксплуатирует-

ся под «удобними» флагами и налоги на прибыль от их эксплуатации все равно не попадают в государственный бюджет Украины, применение данной системы этими компаниями не приведет к сокращению бюджетных поступлений государства. Уровень налоговых выплат при тоннажной системе сопоставим с затратами на регистрацию плюс ежегодный тоннажный сбор в оффшорных юрисдикциях, поэтому введение альтернативной системы налогообложения является мерой повышения привлекательности украинского флага при регистрации в украинском международном реестре.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Буркинський Б.В. Амортизація як джерело інвестування у морський транспорт / Б.В. Буркинський, М.І. Котлубай. – Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2001. – 122 с.
2. Жихарева В.В. Теория и практика инвестиционной деятельности судоходных компаний: Монография / В.В. Жихарева. – Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2010. – 480 с.
3. Котлубай О.М. Конкурентоспроможність та сталий розвиток морегосподарського комплексу України: Монографія / За заг. ред. О.М. Котлубая // Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2011. – 427 с.
4. Ницевич А. Регистрация морских судов в аспекте международного морского права / А.А. Ницевич, Н.В. Мельников // Судоходство. – 2004. – № 5-6. – С. 57.

5. Редина С.В. Механізм ефективного функціонування судноплавних компаній України [електронний ресурс] / С.В. Редина // Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент». – Вип. 5 (18). – Ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2008. – Режим доступу к документу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_em/2008_5_2/Zbirnik_EM_08_2_142.pdf
6. Российский международный реестр судов (комментарии и основные нормативные правовые акты) / Нормативные документы РФ. – М.: Морские вести, 2006. – 64 с.
7. Nuytemans M. European «national» flag issues / M.Nuytemans. – Royal Belgium Shipowners' Association, 2003. – 36 p.
8. Report from the Group of Senior Shipping Professionals [електронний ресурс]. – European Commission, 2008. – Режим доступу к документу: <http://www.ec.europa.eu>
9. Wilen B. European Shipping Policy / B. Wilen. – Goteborg: Institute of Shipping Analyses, 2004. – 35 p.

Стаття надійшла до редакції 06.02.2012

Рецензент – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри «Економічна теорія і кібернетика» Одеського національного морського університету **Г.С. Махуренко**.