

Раздел II. Особенности отраслевого налогообложения и учета

В рубрике «Особенности отраслевого налогообложения и учета» размещаются материалы, посвященные анализу и рассмотрению вопросов налогообложения и учета, которые характерны только для определенных отраслей экономики. Это рубрика о налоговой и учетной специфике, которая объективно присутствует в каждой сфере хозяйствования.

Лаврентьева Елена Александровна

доктор экономических наук, профессор,
Заведующий кафедрой Налогообложения и бухгалтерского учета
Государственного университета морского и речного флота
имени адмирала С.О. Макарова
г. Санкт-Петербург
Email: e_lavrentieva@mail.ru

Плавинская Галина Алексеевна

кандидат экономических наук, доцент,
Доцент кафедры Налогообложения и бухгалтерского учета
Государственного университета морского и речного флота
имени адмирала С.О. Макарова
г. Санкт-Петербург
Email: gplav@yandex.ru

Особенности налогообложения деятельности судов, зарегистрированных в Российском международном реестре

Аннотация: Исследован льготный режим налогообложения перевозок судами, зарегистрированными в Российском международном реестре судов; уточнена специфика исчисления НДС, налога на прибыль, налога на имущество организаций, транспортного налога, государственных и таможенных пошлин, страховых взносов во внебюджетные фонды.

Ключевые слова: Российский международный реестр судов, международные перевозки, каботаж, льготный режим налогообложения, регистрация судов.

Annotation: The preferential tax treatment traffic vessels registered in the Russian International Register of Vessels; pinpoint the calculation of VAT, income tax, property tax, vehicle tax, state and customs duties, insurance payments in budget funds.

Keywords: Russian international register of ships, international shipping, cabotage, preferential tax treatment, the registration of ships.

Необходимость создания российского международного реестра судов возникла в связи с массовым уходом национального флота в оффшорные зоны в начале 90-х годов. Тогда доля наших судов под иностранными флагами составляла 18,4% от общего

дедвейта, а на начало 2005 года эта величина достигла 58%. Так, за период с 1995 по 2004 год морской торговый флот России сократился более чем в 3,5 раза

Это было связано с привлекательной системой налогообложения «удобных флагов», 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 году был создан Российский международный реестр судов (РМРС), основной целью которого являлось создание благоприятного инвестиционного климата для судоходных 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, осуществляющие международные перевозки грузов, пассажиров и их багажа, буксировки, за исключением флота, учитываемого в реестрах иностранных государств, а также, если и их возраст на дату подачи заявления о регистрации в Российском международном реестре судов превышает 15 лет;

- суда, используемые для перевозок и буксировки в каботаже, если их возраст этих на 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 киловатт, несамоходные суда вместимостью не менее чем 80, построенные российскими судостроительными организациями после 1 января 2010 года 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 г.г. количество зарегистрированных в нем судов возросло более чем в 2 раза – с 352 до 709 единиц (таблица 1, рисунок 1) [4-6].

Таблица 1 – Динамика состояния флота, контролируемого российскими судовладельцами

Флот	На начало 2011		На начало 2012		На начало 2013		На начало 2014	
	ед.	тыс.т. дедвей- та	ед.	тыс.т. дедвей- та	ед.	тыс.т. дедвей- та	ед.	тыс.т. дедвей- та
под флагом России	1 151	5 262,4	1 067	5 167,7	1 096	5 309	1 130	5 404
в т.ч. зарегистрирова- но в РМРС	347	1 430,0	352	1 431,6	568	1 791,4	709	3 100
доля судов, зареги- стрированных в РМРС	30%	27%	33%	28%	52%	34%	63%	57%
под иностранными флагами, контроли- руемый Россией	332	13 932,6	351	14 447,1	345	15 014	317	15 209
Всего национальный и контролируемый флот России	1 483	19 195,0	1 418	19 614,7	1 441	20 323	1 447	20 613

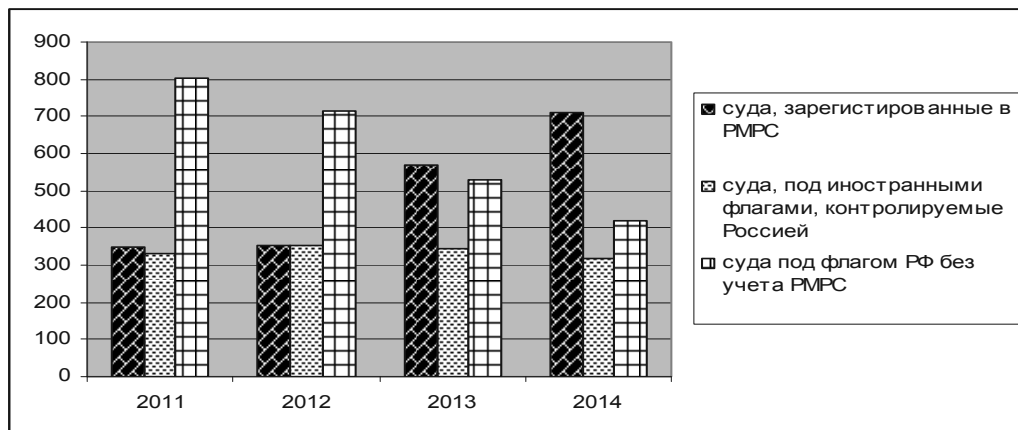


Рисунок 1. Флот, контролируемый российскими судовладельцами

Такие результаты во многом связаны с преимуществом государственных мер поддержки судостроения и судоходства, в также внесения соответствующих преференций в налоговое законодательство.

В чем же особенности формирования необходимых расходов и льготирования налогообложения судоходной деятельности флота, зарегистрированного в Российском международном реестре судов?

Государственная пошлина. За регистрацию и ежегодное подтверждение судов в РМРС уплачивается государственная пошлина, размер которой устанавливается в зависимости от валовой вместимости судна (таблица 2) [1, подпункты 108-109 п. 1 ст. 333.33].

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

Валовая вместимость судна	Регистрация судов	Перерегистрация судов
От 80 единиц до 3 000 единиц включительно	52 000 руб. + 9,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости	14 000 руб. + 22,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 3 000 единиц до 8 000 включительно	54 000 руб. + 8,8 руб. за каждую единицу валовой вместимости	14 000 руб. + 22,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 8 000 единиц до 20 000 включительно	96 000 руб. + 5,0 руб. за каждую единицу валовой вместимости	104 000 руб. + 14,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 20 000 единиц	134 000 руб. + 3,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости	
Свыше 20 000 единиц до 45 000 единиц включительно		204 000 руб. + 9,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 45 000 единиц		260 000 руб. + 8 руб. за каждую единицу валовой вместимости

Оплата госпошлины осуществляется с учетом следующих нормативных положений [1, ст. 333.18, 7, пункты 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. В соответствии с общими положениями при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза уплачиваются четыре основных вида платежей: ввозная таможенная пошлина, налог на добавленную стоимость, акциз (акцизы), таможенные сборы [3, ст. 70].

Однако необходимо учитывать, что для судов, подлежащих регистрации в РМРС, применяется таможенная льгота [8, 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 представлении. В документальный перечень входят свидетельство о регистрации судна и копия подтверждения об уплате госпошлины за регистрацию судна в российский судно международном реестре [9, п. 7.1.6., 10].

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

При исключении судна из РМРС таможенная пошлина подлежит уплате не позднее дня, следующего за днем выбытия этого судна из реестра.

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

Ввоз таких судов освобождается от НДС [1, подп. 12 п. 1 ст. 150] с учетом порядка применения, установленного Таможенным союзом [3, 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 использование осуществляется в иных целях, то таможенные платежи необходимо восстановить, т.е. произвести 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% (1, подп. 10 п. 1 ст. 164). Для подтверждения этого права необходимо предоставить следующий пакет документов:

- контракт (копия 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 права собственности на судно к заказчику регистрация судна в РМРС не будет осуществлена, то уплата НДС производится налоговым агентом, которым признается лицо, 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 (1, п. 6 ст. 161).

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

Налог на прибыль. Судовладельцы при исчислении налога на прибыль не учитывают доходы, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС [1, подп. 33 п. 1 ст. 251]. Под эксплуатацией понимается перевозка грузов, пассажиров и их багажа, оказания иных, связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории РФ, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг. Однако важно подчеркнуть, что и расходы на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием, эксплуатацией, реализацией таких судов также не учитываются при налогообложении (1, 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.

Однако доходы по каботажным перевозкам судами, зарегистрированными в РМРС, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке, так как пункты назначения и (или) отправления расположены на территории РФ [13].

Если расходы судовладельца не могут быть отнесены на конкретный вид деятельности, то они учитываются пропорционально соответствующей доле в суммарном объеме всех полученных доходов. Это в большей степени относится к распределению общехозяйственных расходов, при этом часть, относящаяся к деятельности судов, зарегистрированных в РМРС, для целей налогообложения прибыли не учитывается [1, п. 1 ст. 272].

Важные изменения вступили в силу с 1 января 2012 года в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства [12]:

- 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 т.ч. и 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 года, 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 [1, подп. 33 п. 1 ст. 251 и п. 48.5 ст. 270, 14].

Налог на имущество. Суда, зарегистрированные в РМРС не являются объектом налогообложения для налога на имущество организаций [1, подп. 7 п. 4 ст. 374]. Освобождение предоставляется на основании представленного в налоговый орган свидетельства с месяца, следующего за датой государственной регистрации судов в РМРС.

Транспортный налог. Суда Российского международного реестра судоходства освобождены от уплаты транспортного налога с месяца государственной регистрации судов в этом реестре [1, подп. 9 п. 2 ст. 358].

Исчисление страховых взносов во внебюджетные фонды. С 1 января 2012 года для плательщиков, которые производят выплаты за исполнение трудовых обязанностей членам экипажей судов, зарегистрированных в РМРС, установлены льготные тарифы страховых взносов во все фонды в размере 0 процентов, которые будут применяться в течение 2012-2027 годов [11, ст. 58].

Установленный размер тарифа не зависит от места выполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов – международные или каботажные перевозки. 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 представляются 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 год, 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 получали поддержку и положительное решение [15].

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

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%		

Проведя анализ льготной системы налогообложения для организаций имеющих суда, зарегистрированные в РМРС, можно сделать вывод, что с 2012 года, после принятия Федерального закона от 07.11.2011 № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства», данная система стала более выгодной для судоходного бизнеса, о чем свидетельствует рост количества судов зарегистрированных в РМРС. Однако остаются и требуют решения проблемы с

ведением раздельного учета доходов и расходов по каботажным и международным перевозкам.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть 2)
2. Кодекс торгового мореплавания
3. Таможенный кодекс Таможенного союза
4. Об основных итогах деятельности морского и внутреннего водного транспорта в 2011 году, задачах на 2012 год с среднесрочную перспективу до 2014 года// Информационно-аналитические материалы к расширенному заседанию Совета Федерального агентства морского и речного транспорта 16 марта 2012. Москва, 2012
5. 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 01 марта 2013. Москва, 2013
6. 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 21.03.2014 года. Москва, 2013
7. Приказ Минтранса РФ от 09.12.2010 № 277 «Об утверждении Правил регистрации судов и прав на них в морских портах»
8. Решение Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 № 130 «О едином таможенно-тарифном регулировании таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации»
9. Решение Комиссии Таможенного союза от 15.07.2011 № 728 «О порядке применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза»
10. Постановление Правительства РФ от 16.07.2007 № 448 «О порядке предоставления тарифной льготы в виде освобождения от обложения ввозной таможенной пошлиной судов, регистрируемых в Российском международном реестре судов»
11. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»
12. Федеральный закон от 07.11.2011 № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства»
13. Письмо Минфина России от 07.10.2013 № 03-03-06/1/41503
14. Письмо Минфина России от 16.04.2013 № 03-03-06/1/12744
15. Решение Петрозаводского городского суда Республики Карелия от 18.09.2008 № 2-3344/20