

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

УДК 656.61: 316.334.2

DOI: 10.15587/2313-8416.2018.120975

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ МОРСЬКОГО СУДНОПЛАВСТВА© **І. В. Познанська, О. А. Липинська**

В дослідженні проаналізовано світовий досвід інституціонального забезпечення ефективного функціонування та розвитку судноплавної галузі. Визначено особливості оподаткування за трьома основними видами: засоби оподаткування тоннажу, режими стимулювання розвитку судноплавства та сприятливі податкові режими. Визначено відмінності голландської та грецької моделі оподаткування тоннажу за основними показниками. Надано рекомендації щодо визначення напрямку реформування оподаткування української судноплавної галузі

Ключові слова: ринок морських транспортних послуг, податкові режими, вантажомісткість судна, оподаткований прибуток

1. Вступ

Світовий досвід розвитку судноплавної галузі має дуже специфічний характер та від інших галузей відрізняється тим, що діяльність судноплавної галузі виходить за рамки національних інтересів країни. Основною умовою ефективного функціонування судноплавних компаній це відображення в національному законодавстві загальноприйнятих стандартів та правил щодо забезпечення виконання морських перевезень. Висока капіталоємність галузі та її глобалізаційний характер потребує значної державної підтримки. Ця особливість створює умови до формування специфічної інституціональної складової судноплавної галузі.

Національна система інститутів відносно здійснення морських перевезень складається з актів національного транспортного законодавства, яка, в тому числі, визначає податкове законодавство, як елемент системи інститутів, що має забезпечувати ефективне функціонування та розвиток морського судноплавства України.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

Проблеми створення сприятливих умов розвитку судноплавної галузі висвітлені в багатьох роботах вітчизняних та зарубіжних вчених. Існує низка

публікацій пов'язаних з наданням інформації про місцеву інфраструктуру судноплавства та регуляторні, корпоративні та податкові умови різних країнах світу [1]. В роботі [2] визначено загальні перспективи для України в разі створення Міжнародного реєстру суден, як додаткового з особливими умовами реєстрації та оподаткування. Використовувати тоннажний податок, як інструмент стимулювання розвитку національного судноплавства запропоновано в роботі [3].

В роботі [4] розглядаються методи державного регулювання судноплавства за рахунок вдосконалення бухгалтерського обліку національних перевізників. Зарубіжні публікації зазвичай спрямовані на вирішенні нагальних проблем судноплавної галузі конкретної країни [5, 6], або вузькоспеціалізовані аспекти оподаткування, наприклад, роботи технічного флоту [7].

В роботі [8] критикується податкова політика в судноплавної галузі США та підкреслюється важливість своєчасного відновлення законодавчої бази відповідно викликам часу. Відстрочка в податковому законодавстві США для судноплавних компаній тобто принцип, за яким американські транснаціональні корпорації не оподатковуються за рахунок прибутку за кордоном, доки ці суми не повернуті до Сполучених Штатів відображено в роботі [9] Найбільш повний спектр питань щодо

реформування оподаткування судноплавної галузі представлено в [10].

З метою формування ефективної системи та умов розвитку української судноплавної галузі, проведено дослідження світового ринку морських транспортних послуг відносно податкового навантаження на судноплавні компанії. Найбільш впливові морські держави створюють особливі податкові умови функціонування своїх компаній. Саме тому досвід цих країн повинен стати прикладом для відродження національної судноплавної галузі.

3. Мета та задачі дослідження

Мета дослідження – формування умов ефективного функціонування та розвитку національних судноплавних компаній визначені такі наукові завдання.

Для досягнення мети були поставлені наступні задачі:

- проаналізувати світовий досвід системи оподаткування судноплавних компаній провідних морських держав;
- визначити основні критерії та відмінності податкових систем;
- виконати порівняльний аналіз режимів оподаткування тоннажу за основними показниками;
- надати рекомендації щодо найбільш ефективної системи оподаткування для українських реалій.

4. Загальноприйняті світові основи формування інституціонального розвитку судноплавства

В світі склалися загальноприйняті стандарти забезпечення економічних умов ефективного функціонування судноплавних компаній, існує три категорії податкових режимів: засоби оподаткування тоннажу; режими стимулювання розвитку судноплавства; сприятливі податкові режими, які не передбачають особливих вилучень для судноплавної галузі. В додаток до цього використовують податкові договори та специфічні податкові зобов'язання для платників податку-нерезидентів.

4.1. Засоби оподаткування тоннажу

Під засобами оподаткування тоннажу розуміється саме тоннажний податок та його різновиди.

Більшість податкових режимів оподаткування тоннажу мають аналогічні характеристики: розрахунок прибутку залежить від зареєстрованого тоннажу судна, помноженого на фіксовану суму очікуваного прибутку за тонну за сутки. У всіх країнах використовується система регресивної шкали, оскільки судна меншого розміру, як правило, мають вищу ставку на тонну, ніж більші судна.

Розрізняють дві тоннажні податкові моделі: голландську та грецьку.

Голландська модель, вважається найпопулярнішою формою оподаткування тоннажу. Режими

можуть бути застосовані фізичними особами та компаніями, що підлягають оподаткуванню у відповідних країнах.

У голландській моделі оподатковуваний операційний прибуток судна базується на чистому тоннажі судна, а не на фактичних операційних результатах. Основною відмінністю між голландською моделлю та звичайним методом оподаткування є розрахунок прибутку, пов'язаного з судноплавною діяльністю судноплавної компанії. Крім того, судноплавна компанія та її невідповідний судноплавству дохід підлягають звичайному оподаткуванню.

За грецькою податковою моделлю база оподаткування розраховується на основі валового тоннажу суден замість фактичної операційної виручки.

Грецька модель може бути застосована до: грецьких або іноземних компаній, що володіють суднами під грецьким прапором; іноземних судноплавних компаній із суднами, що знаходяться під іноземним прапором, які обслуговуються грецькою компанією з управління судноплавством, яка займається виключно діяльністю з управління суднами та відповідає певним критеріям.

Грецька модель використовується також Кіпром та Мальтою, але методи розрахунків, які застосовуються Кіпром і Мальтою, дещо відрізняються. Грецька тоннажна податкова модель охоплює всі судна та всі види транспортування. Також звільняється від оподаткування податком на прибуток, не залежно від кількості проміжних холдингових компаній до власника-бенефіціара.

За грецькою моделлю оподатковуваний тоннаж судна розраховується на основі коефіцієнтів, що використовують фіксовану кількість груп місткості судна. У Греції судовласник не підлягає звичайному оподаткуванню прибутку відносно доходу, отриманого від експлуатації судна, або прибутку від капіталу, що виникає внаслідок продажу судна, що покидає грецький прапор (інакше кажучи, тоннажний податок розповсюджується на усі його податкові зобов'язання).

4.2. Режими стимулювання розвитку судноплавства

Багато країн пропонують податкові пільги, крім податку на тоннаж, які можна виділити в окремий вид податкового режиму – режим стимулювання судноплавства. Форма яких відрізняється, проте загалом характеризується скороченням податкового навантаження. Податкові пільги зменшують податкове навантаження на судноплавні компанії шляхом звуження податкової бази, зниження ставки податку або надання повної податкової пільги. Ці заходи спрямовані в залежності в від національної транспортної політики або на перевезення вантажів цієї країни, або на розвиток міжнародного судноплавства (табл. 1).

Таблиця 1

Країни та засоби застосування режиму стимулювання судноплавства

Бразилія	Доходи від фрахту, пов'язані з вивезенням товарів з Бразилії, звільнені від федеральних податків, таких як PIS та COFINS (загалом стягується 9,25 %, 7,6 % та 1,65 % відповідно)
Канарські острови	В разі оподаткування прибутку СІТ існує податковий кредит у розмірі 90 % оподаткованого обороту пов'язаного із експлуатацією суден, зареєстрованих у спеціальному реєстрі
Кюрасао і Сент-Мартен	80 % прибутку від міжнародних перевезень оподатковується на рівні 1/10 від стандартної ставки податку на прибуток підприємств. положення про капітальні вкладення
Франція	Податок на додану вартість компанії (CVAE) може не стягуватись від діяльності за межами національної території
Гонконг	Доходи від фрахту, звільнені від податку на прибуток, якщо у Гонконзі перевезення не виконуються
Італія	Доходи від використання суден, зареєстрованих у Міжнародному італійському реєстрі, звільнюються від оподаткування з урахуванням 80 % від італійського податку на прибуток
Малайзія	До 2012 р. податкове звільнення від сплати податку на прибуток, яке становить 100 % від обґрунтованого доходу, було доступне малайзійській компанії-резиденту
Нідерланди	Інвестиційні надбавки та/або прискорена амортизація доступні для конкретних екологічно чистих або енергоефективних суден
Панама	Судна не підлягають оподаткуванню, коли дохід відноситься до міжнародної морської торгівлі
Філіппіни	Підлягають оподаткуванню податку на прибуток в розмірі 2,5 % на основі Gross Philippine Billings (GPB) та податку у розмірі 3 % від суми квартальні валових надходжень
Росія	Звільнені від податку на прибуток деякі види доходів від діяльності, пов'язаної з судноплавством
Сінгапур	Судноплавні компанії можуть скористатися зниженою ставкою податку (до 0 %) за рахунок програми Maritime Sector Incentive (MSI)
Швеція	Податкова амортизація на машини та обладнання, включаючи судна, дозволяють амортизувати 30 % від амортизаційного залишку або 20 % прямої амортизації відповідно до рахунків
Туреччина	Для суден, зареєстрованих у Міжнародному реєстрі судів Туреччини (TIVR), застосовується плата за реєстрацію та річний збір за тоннаж (1 долл. за тонну).

4. 3. Сприятливі податкові режими

Деякі країни не пропонують спеціальних податкових пільг для своєї транспортної галузі. Замість цього загальне податкове законодавство застосовується так само, як і для будь-якої іншої

компанії. Різні аспекти податкового режиму можуть збільшити привабливість юрисдикції, наприклад, податкові канікули чи податкові пільги. Особливості оподаткування в таких країнах представлені в табл. 2.

Таблиця 2

Сприятливі податкові режими

Антигуа і Барбуда	Ставка СІТ становить 0%.
Барбадос	Ставки податку на прибуток компанії складаються з 0,25 % до 2,5 %.
Бермудські острови	Не зобов'язані платити податок на прибуток, податок на прибуток від капіталу або особистого доходу отриманого на Бермудських островах, якщо вони зареєстровані як "компанія звільнена від сплати"
Британські Віргінські острови (BVI)	Зареєстровані відповідно до Закону про бізнес-компанії від 2004 року, звільнюються від усіх податків на прибуток
Кайманові острови	Діяльність за межами Кайманових островів, звільняється будь-якого податку на прибуток, доходи, прибуток або приріст капіталу строком від 20 до 50 років
Естонія	Всі нерозподілені корпоративні прибутки не оподатковуються податком СІТ
Острів Мен	Податки від міжнародної діяльності, за обмеженими винятками, підлягають сплаті податку на прибуток, однак ставка СІТ становить 0 %
Сент-Люсія	Можна обрати звільнення від сплати податку на прибуток або підлягати оподаткуванню податку на прибуток за ставкою 1 %

4. 4. Оподаткування доходів від міжнародного судноплавства

Крім трьох основних режимів оподаткування судноплавних компаній існує Типовий договір Організації економічного співробітництва та розвитку ОЕСР, окрема стаття якого за певних обставин виділяє оподаткування доходів від міжнародного судноплавства для країни, в якій розташоване місце ефективного менеджменту. За допомогою угод про уникнення подвійного оподаткування, що містять цю статтю, більшість доходів від перевезення суднопла-

вних підприємств підлягають оподаткуванню за (сприятливим) податковим режимом своєї країни проживання, навіть якщо вони матимуть постійне представництво в іншій країні.

4. 5. Пільгові умови для судноплавних компаній-нерезидентів

Низка країн, запровадила специфічні правила для судноплавних компаній-нерезидентів у своєму національному податковому законодавстві, які наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Внутрішні правила країн для судноплавних компаній-нерезидентів

Канада	Прибуток від міжнародних перевезень, не оподатковується, якщо компанія-нерезидент зареєстрована в країні, яка звільняє канадську компанію від сплати податку від подібних міжнародних перевезень в іншій країні
Ліберія	Дохід (у тому числі дохід від продажу, здавання в оренду або фрахтування) судна, не оподатковується за умови, що прибуток не стосується перевезень виключно в межах Ліберії
Маршаллові острови	Закон, як правило, передбачає, звільнення від будь-якого податку на прибуток, оподаткування доходу, податку на додану вартість, податку на майно або інших податків, крім першого внеску та річного реєстраційного збору
Нідерланди	Звільнення від оподаткування здійснюється за умови, що керівництво судноплавної компанії не відбувається в Нідерландах. Крім того, вимагається, взаємність
Тайвань	Дохід від підприємницької діяльності звільняється від тайванського СІТ, вимагається, взаємність
США	Звільнення від федерального податку на прибуток доступне для доходу отриманого від міжнародної експлуатації суден, якщо це є об'єктом взаємного звільнення від оподаткування

5. Результати дослідження

5. 1. Розрахунок податку на тоннаж за голландською моделлю

За голландською моделлю оподаткування тоннажу, фіксований (зарахований) прибуток розраховується з використанням груп регресивних розмірів на основі чистої вантажомісткості. Розрахункові прибутки оподатковуються відповідно до законодавчої ставки СІТ (податок на прибуток підприємств), або для приватних підприємців, в більшості випадків по ставці податку на доходи фізичних осіб.

Наприклад, розрахунок прибутку та податку згідно з голландською моделлю оподаткування тоннажу для 5-річного вантажного судна з валовою місткістю 20 тис. т. і чистою місткістю 18 тис. т., що працює протягом усього року, складатиме 8578 євро за рік. Тобто, оподатковуваний прибуток:

$$1 \times 8,00 \text{ євро} + 9 \times 6,00 \text{ євро} + 8 \times 4,00 \text{ євро} = 94 \text{ євро}$$

оподаткованого прибутку в день. На рік оподатковуваний прибуток становить $94 \times 365 = 34310$ євро.

Виходячи з розміру ставки податку на прибуток встановленої в країні, то при її рівні 25 %, сума стягнення з податку на прибуток становить

$$34310 \times 25 \% = 8578 \text{ євро за рік.}$$

5. 2. Розрахунок податку на тоннаж за грецькою моделлю

Підставі грецької податкової моделі для 5-річного вантажного судна, що експлуатується грецькою компанією-резидентом, що працює протягом всього року валовою тоннажем 20 000 та нетто-тоннажем 18 000. Для розрахунку оподаткованого тоннажу на основі грецької моделі використовують коефіцієнти відповідно показникам вантажомісткості судна.

Для судна 20 000 GRT це становить: $10\,000 \times 1,2 + 10\,000 \times 1,1 = 23\,000$ тонн, що підлягає оподаткуванню (відповідно до показників 2015 року). Ця сума помножується на відповідну ставку податку, яка відповідає віку судна. Ставка податку для суден віком від 5 до 9 років становить 0,73 \$ за тону, тобто облікова податкова ставка складатиме $23\,000 \times 0.730 = 16\,790$ \$

5.3 Основні відмінності та особливості голландської та грецької тоннажної моделі

Відмінність представлених цих податкових моделей полягає в використанні, як бази оподаткування чистого або валового тоннажу та методу розрахунку оподаткованого прибутку. Для грецької моделі особливістю є те, що коефіцієнти враховують вік судна та надається можливість використання старих

суден. Голландська модель спрямована на стимулювання залучення наймолодших суден з найбільшою вантажомісткістю. Одним з ключових питань для можливості оподаткування за тоннаж ним податком є визначення діяльності, яка є відповідною. Для голландської моделі це участь у міжнародних перевезен-

нях, а для грецької моделі головною умовою є перебування судна у власності, або менеджмент компанії в цій країні. Прапор судна теж грає важливу роль та багато засобів для заохочення переведення суден під прапор країни, наприклад, для тих що перебуває в оренді на умовах бербоут-чартеру (табл. 4).

Таблиця 4

Порівняльна характеристика голландської та грецької тоннажної податкової моделі

Показники	Голландська податкова модель	Грецька податкова модель
База оподаткування	Чистий тоннаж Розраховується за регресивною шкалою	Валовий тоннаж Розраховується за допомогою коефіцієнтів
Вік судна	Не залежить від віку судна	Від віку судна залежить ставка податку, яка найменша для наймолодших(вік від 0 до 4 років) та найстаріших суден (віком понад 30 років)
Тоннаж судна	Сума податку найменша чистий тоннаж яких понад 25 тис. т.	Коефіцієнт використання валового тоннажу для суден понад 80 001 тонн, для суден до 20 тис. т. коефіцієнт >1
Відповідність діяльності компанії	Експлуатація судна в міжнародних перевезеннях на морі	Судна повинні перебувати у власності або управлінні конкретної країни
Платники податку	Можуть претендувати усі види господарчої діяльності, яка визнана кваліфікаційною	
Умови щодо власності	Навіть судна що перебувають в оренді на умовах бербоут-чартеру, за виключенням деяких винятків	Окрім суден під власністю судновласників країни, судна що працюють на умовах тайм-чартеру та бербоут-чартеру
Період блокування	За звичай 10 років (в деяких випадках 5 років)	За звичай податок є обов'язковим для судноплавних компаній діяльність яких вважається кваліфікаційною, але не менш 10 років)
Податок на прибуток підприємств	Не підлягає оподаткуванню. Особливі умови для відстрочених податкових зобов'язань	Не підлягає оподаткуванню.
Прапор судна	Умови щодо прапору обов'язкові, але є багато винятків	Повне або часткове використання суден під прапором країни
Діяльність з управління судноплаством	За звичай не підпадає під загальні правила, але багато країн зробили винятки	

6. Висновки

1. У дослідженні проведено аналіз сучасного стану та засобів оподаткування підприємств судноплавної галузі. Капіталомісткість судноплавної галузі створює передумови для розробки засобів стимулювання судноплавства для кожної морської держави, тому традиційно використовують такі з них, як засоби оподаткування тоннажу, режими стимулювання розвитку судноплавства, також судноплавство стрімко розвивається в країнах зі сприятливою системою оподаткування, крім того для уникнення подвійного оподаткування використовуються міжнародні договори, а для залучення іноземних компаній перевізників використовується особливий режим оподаткування для компаній-нерезидентів.

2. Визначено основні критерії та відмінності податкових систем: база оподаткування, вік судна, тоннаж судна, відповідність діяльності компанії, умови щодо власності та прапору судна, строку дії податкових зобов'язань.

3. Виконано порівняльний аналіз режимів оподаткування тоннажу за основними показниками, ви-

значено найбільш ефективної системи оподаткування для українських реалій на ринку морських перевезень. Розглянуто сучасні підходи для забезпечення ефективного функціонування та розвитку судноплавної галузі.

4. Переймання досвіду зарубіжних країн щодо відродження судноплавної галузі України, використання засобів оподаткування тоннажу допоможе залучити під український прапор найбільшої кількості суден та отримати таким чином значного збільшення надходжень до бюджету України, а також допоможе забезпечити гідні умови праці для українських моряків.

Ринок морських перевезень має дуже динамічну структуру, тому що залежить від стану та напрямків розвитку міжнародної торгівлі та потребує постійного корегування даних.

Крім цього не менш важливий вплив на занепад української судноплавної галузі має відсутність в країні чіткої судноплавної політики та непрозорість національної системи виконавчих органів.

Література

1. Shipping industry almanac 2016 / London: Ernst & Young Global Limited, 2016. 518 p.
2. Жихарева В. В. Международная регистрация судов: перспективы для Украины // Порты Украины. 2013. № 2. URL: <http://portsukraine.com/node/3181>
3. Хаймінова Ю. В. Тоннажний податок як інструмент стимулювання розвитку національного судноплавства // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2016. № 1. С. 174–179.
4. Белова Н. М. Вдосконалення державного регулювання судноплавства як фактор забезпечення конкурентоспроможності національних перевізників // Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія". Серія: Економіка. 2012. Т. 189, № 177. С. 90–96.
5. Doshi H., Kanabar S. Shipping Taxation: A Calculate Determination. Shipping marine&ports World. 2013. URL: http://www.smpworld.com/himanshu_doshi_guest.html
6. Skarlatos T. Greek shipping industry faces threat of higher taxes / BBC News. Athens, 2015. URL: <http://www.bbc.com/news/business-34455981>
7. Corporate taxation in the global offshore shipping industry / PricewaterhouseCoopers. 2014. 20 p. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/transportation-logistics/pdf/pwc-offshore-shipping.pdf>
8. Farr A. D. Taxation of Marine Shipping Income: A Critique of U.S. Tax Laws in the Energy Transport Industry // Tulane Maritime Law Journal. 2015. URL: <http://www.tulanemaritimejournal.org/taxation-marine-shipping-income-critique-u-s-tax-laws-energy-transport-industry/>
9. Kies K. A Perfect Experiment: 'Deferral' And the U.S. Shipping Industry // Tax Analysts. 2007. P. 997–1000.
10. The Parliament of the commonwealth of Australia / Deputy Prime Minister and Treasurer Wayne Swan MP. 2012. 53 p.

Дата надходження рукопису 12.12.2017

Познанська Інна Володимирівна, кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, Відділ ринку транспортних послуг, Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень Національної академії наук України, Французький бул., 29, м. Одеса, Україна, 65044
E-mail: poznan75@gmail.com

Липинська Олена Андріївна, доктор економічних наук, старший науковий співробітник, Відділ ринку транспортних послуг, Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень Національної академії наук України, Французький бул., 29, м. Одеса, Україна, 65044
E-mail: alenalip@ukr.net