

Федеральное государственное научно-исследовательское учреждение
«Институт законодательства и сравнительного правоведения при
Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Корнева Екатерина Вячеславовна

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата юридических наук

Москва — 2022

Работа выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: **Кучеров Илья Ильич,**
доктор юридических наук, профессор
первый заместитель директора ФГНИУ
«Институт законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве Российской
Федерации»

Официальные оппоненты: **Хаванова Инна Александровна,**
доктор юридических наук, профессор
Департамента публичного права факультета
права ФГАОУ ВО «Национальный
исследовательский университет «Высшая
школа экономики (ВШЭ)»

Моисеенко Марина Анатольевна,
кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры гражданско-правовых
дисциплин ФГКОУ ВО «Московская академия
Следственного комитета Российской
Федерации»

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Саратовская государственная
юридическая академия»

Защита диссертации состоится «28» сентября 2022 г. в 13:00 на заседании диссертационного совета Д 503.001.04 при ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушкинская, д. 34, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»: <https://izak.ru/science/dissertatsionnye-sovety/dissertatsii/>.

Автореферат разослан «__» августа 2022 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор

Н.А. Поветкина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Российская Федерация является одной из передовых стран по добыче и экспорту нефти и газа¹, что свидетельствует о том, что вопросы добычи углеводородного сырья, а также его налогообложения, находятся в фокусе внимания государства.

Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов, утвержденными Минфином России (далее — Основные направления)² установлена цель совершенствования системы налогообложения добычи углеводородного сырья для вовлечения запасов разрабатываемых месторождений, нерентабельных при текущем уровне налогообложения, и ввод в разработку месторождений в новых регионах. Указанный документ также затрагивает крайне актуальный на настоящий момент вопрос, связанный со снижением выбросов углерода в целях достижения целей климатической повестки³ (преимущественное сокращение потребления угля и нефти (и в меньшей степени природного газа)).

На современном этапе осуществляется активное реформирование налогообложения углеводородного сырья. С 1 января 2019 года введен новый федеральный налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее — НДД), с 1 января 2021 года также внесены изменения в НК РФ⁴ в отношении «обратного акциза»⁵ на этан и сжиженные углеводородные газы.

¹ См.: Статистический сборник ТЭК России — 2019 // Аналитический центр при Правительстве РФ: сайт. URL: https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/ТЕК_annual/ТЕК.2019.pdf (дата обращения: 05.07.2022).

² См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // Доступ из СПС «Консультант Плюс».

³ См.: Распоряжение Правительства РФ от 29.10.2021 № 3052-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития РФ с низким уровнем выбросов парниковых газов до 2050 г.» // СЗ РФ. 2021. № 45. Ст. 7556.

⁴ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁵ См.: Федеральный закон от 15.10.2020 № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части введения обратного акциза на этан, сжиженные углеводородные газы и инвестиционного коэффициента, применяемого при определении размера обратного акциза на нефтяное сырье» // СЗ РФ. 2020. № 42 (часть II). Ст. 6508.

Данные обстоятельства подтверждают важность совершенствования системы налогообложения углеводородного сырья, что свидетельствует о необходимости дальнейшей проработки указанного вопроса. Однако при всей значимости для государства углеводородного сырья в действующем налоговом законодательстве отсутствует эффективный механизм его налогообложения, что обусловлено высокой динамичностью возникающих в данной сфере отношений. Эти обстоятельства свидетельствуют о необходимости научного осмысления правового регулирования данной сферы в связи с ее недостаточной теоретической разработанностью, что позволит установить существующие пробелы и внести предложения по их устранению.

Необходимость совершенствования правового регулирования налогообложения углеводородного сырья свидетельствует об актуальности, своевременности выбранной темы, а также необходимости проведения научного исследования по приведенной проблематике.

Объект исследования составляют общественные отношения, возникающие в рамках правового регулирования налогообложения углеводородного сырья, с акцентированием внимания на НДС и НДД как основных налогов, определяющих налоговую нагрузку нефтегазовых компаний.

Предметом исследования являются нормы финансового законодательства и иные нормативные правовые акты, регулирующие отношения, возникающие при налогообложении углеводородного сырья; подходы, разработанные в доктрине финансового (налогового) права по освещенной проблематике; правоприменительная практика и разъяснения законодательства о налогах и сборах, издаваемые органами государственной власти.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка и обоснование положений теоретического и практического характера, направленные на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья, в том числе элементов юридической конструкции

НДПИ и НДД, способствующие обогащению науки финансового права, а также имеющих практическое значение.

Достижение указанной цели обусловило постановку и решение следующих **задач**:

- охарактеризовать систему обязательных платежей в сфере недропользования с точки зрения их правовой природы в целом и добычи углеводородного сырья в частности;
- провести исторический анализ развития отечественного законодательства о налогах и сборах в сфере недропользования, определить основные предпосылки формирования действующей системы налогообложения углеводородного сырья;
- дать характеристику углеводородному сырью как предмету налогообложения;
- установить элементы юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых и дать их общую характеристику, выявить проблемы, возникающие в правоприменении;
- исследовать элементы юридической конструкции налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, установить его правовую природу;
- охарактеризовать систему налоговых льгот, применяемых при налогообложении углеводородного сырья;
- внести предложения по совершенствованию правового регулирования налогообложения углеводородного сырья.

Степень разработанности темы исследования. Необходимо отметить, что вопросы налогообложения углеводородного сырья не являлись предметом самостоятельного финансово-правового исследования. Общие вопросы правового регулирования НДПИ рассматривались Г. Р. Головановым в одноименном диссертационном исследовании на соискание ученой степени кандидата юридических наук» (Москва, 2009). При этом наибольшее внимание

налогообложению углеводородов уделялось учеными-экономистами, среди которых можно выделить диссертационное исследование на соискание ученой степени кандидата экономических наук В. С. Панчевой «Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России» (Москва, 2015), а также научные труды М. М. Юмаева.

Среди ученых-юристов необходимо отметить С. А. Боголюбова, С. В. Гудкова, Н. В. Данилову, А. И. Перчика как наиболее ярких представителей в области экологического и природоресурсного права.

Среди известных научных работ, в которых была затронута проблематика налога на добычу полезных ископаемых, а также налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья именно с точки зрения финансово-правового аспекта можно выделить труды Н. В. Герасименко и А. А. Ялбулганова, исследовавших вопросы правового регулирования природоресурсных платежей; М. А. Моисеенко и Г. Р. Голованова, изучавших проблемы взимания НДС; Е. Н. Горбуновой, анализировавшей НДС.

Методологическую основу исследования составляет совокупность общенаучных методов (системный и логический, анализ и синтез, аналогия и др.), а также частнонаучных методов (формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой и др.)

Теоретическая база исследования основана на научных работах следующих отечественных ученых — специалистов в области финансового и налогового права: Н. В. Герасименко, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, О. О. Журавлевой, Н. Н. Злобина, В. Н. Ивановой, А. А. Копиной, И. И. Кучерова, М. А. Моисеенко, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, Н. А. Поветкиной, Е. В. Покачаловой, В. В. Попова, Д. А. Смирнова, Г. П. Толстопятенко, И. А. Хавановой, А. А. Ялбулганова, и др.

Эмпирическая база исследования состоит из судебной практики Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и иных арбитражных судов, разъясняющих писем Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы.

Научная новизна диссертационного исследования определяется разработкой и решением задачи, имеющей значение для науки и практики применения финансового права, и заключается в выработке предложений, направленных на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья.

Следует отметить, что в представленной работе детально рассмотрены НДС и НДД, что обусловлено их бюджетообразующим характером, что требует наиболее пристального внимания к ним как с теоретической, так и с практической точки зрения. Вместе с тем дана общая характеристика правового регулирования акцизов, уплачиваемых по товарам, являющимся производными от углеводородного сырья.

Научная новизна диссертационного исследования, свидетельствующая о личном вкладе автора в науку, состоит также в сформулированных теоретических и практических положениях, выносимых на защиту:

1. В целях развития доктрины финансового права разработано авторское определение понятия «налогообложение недропользования», под которым предлагается понимать деятельность государства по установлению налогов и сборов, которые обязательны к уплате лицами, осуществляющими налогооблагаемые виды пользования недрами в соответствии с законодательством РФ, и которые включают в себя как действия (добыча, извлечение) с полезными ископаемыми (их производными) для целей последующего использования их полезных свойств в хозяйственной деятельности.

2. Установлено, что углеводородное сырье как предмет налогообложения, с которым связывается обязанность по уплате НДС, НДД и акцизов, представляет собой сложносоставную категорию, так как включает в себя такие разновидности, как нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, газовый конденсат, попутный газ, газ горючий природный, метан угольных пластов, нефтяное сырье, нефтепродукты, средние дистилляты, природный газ, иные продукты переработки углеводородного сырья. Принадлежность к тому

или иному виду углеводородного сырья, обусловленная соответствием конкретному физико-химическому составу, определяет обязанность налогоплательщика по исчислению и уплате конкретного налога.

3. С точки зрения теории финансово-правовой науки объектом налога на добычу полезных ископаемых является сложный юридический состав, включающий совокупность следующих действий:

1) добыча полезного ископаемого на территории РФ, а также за ее пределами (то есть осуществление определенных действий по извлечению полезного ископаемого из недр);

2) завершение в отношении извлеченного ископаемого комплекса операций, предусмотренных технологией разработки конкретного месторождения и доведение добытого углеводородного сырья до требований, установленных определенным стандартом. Эта юридическая формула не соответствует законодательному определению объекта НДС как добытого полезного ископаемого. С точки зрения теории финансового права добытое полезное ископаемое (в рассматриваемом случае углеводородное сырье) является предметом, а не объектом налога.

Анализ предмета НДС (углеводородного сырья) позволяет прийти к выводу о том, что не сформировано единства в подходах к законодательному определению понятий обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти, природного и попутного газа, газового конденсата для целей налогообложения, что свидетельствует об отсутствии четкого определения такого важного элемента, как предмет НДС. Существующие государственные стандарты, используемые налогоплательщиками в целях исчисления и уплаты НДС, не позволяют восполнить пробелы в определении разновидностей углеводородного сырья для целей налогообложения, что свидетельствует о необходимости разработки национальных стандартов, которые позволили бы устранить существующие пробелы в правовом регулировании.

4. Обосновано, что правоспособность плательщиков НДС, добывающих углеводородное сырье является комплексной, так как включает в себя

элементы как налоговой правоспособности, так и правоспособности по горному праву (горная правоспособность). При этом налоговая правоспособность является производной от горной правоспособности, поскольку налогообложение связывается с результатом лицензируемой деятельности в сфере недропользования — добычи углеводородного сырья.

Процесс недропользования с участием плательщика НДС включает в себя такие стадии, как: постановка на налоговый учет, получение лицензии с правом на добычу определенного вида углеводородного сырья на определенном участке недр, добыча полезного ископаемого с доведением его до состояния, соответствующего определенному стандарту, исчисление и уплата соответствующей суммы НДС.

5. Установлено, что категория потерь добываемого углеводородного сырья является важным элементом при определении количества добытого полезного ископаемого, влияющего на обязанность по уплате НДС. В целях упорядочивания норм, регулирующих понятие фактических и нормативных потерь, используемых в целях исчисления и уплаты НДС, а также устранения противоречий между нормами НК РФ и иными нормативными правовыми актами Правительства РФ и иных федеральных органов власти предложено закрепить в ст. 11.1 НК РФ общее понятие потерь углеводородного сырья, применимого для целей налогообложения, а также разграничить между собой понятия фактических, нормативных и технологических потерь применительно к каждой разновидности углеводородного сырья.

6. Предложена авторская классификация налоговых льгот, применяемых при добыче углеводородного сырья.

В зависимости от элемента юридической конструкции:

- льготы по объекту налогообложения — изъятие из налогооблагаемой базы такого объекта, как метан угольных пластов;
- льготы по налоговой базе — налоговые вычеты;
- льготы по налоговой ставке — понижение налоговых ставок (нулевая ставка налога, понижающий коэффициент).

По времени действия:

- постоянные (нулевая налоговая ставка для попутного газа и газа горючего (природного), закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче газового конденсата, нулевая ставка в части фактических потерь углеводородного сырья);

- временные (то есть вводимые на определенный срок / до определенной даты): понижающий коэффициент Кд применяется до истечения 180 налоговых периодов, понижающий коэффициент Кд для резидента территории опережающего социально-экономического развития принимается равным 0 в течение первых двадцати четырех налоговых периодов.

В зависимости от *целей*, на достижение которых направлена льгота:

- стимулирование добычи определенной разновидности углеводородного сырья;

- стимулирование разработки определенной территории, на которой ведется добыча углеводородного сырья;

- стимулирование на разработку наиболее эффективных схем по добыче углеводородного сырья;

- стимулирование рационального и эффективного недропользования и воспроизводства минерально-сырьевой базы.

7. Ключевым элементом юридической конструкции НДСПИ являются коэффициенты, влияющие на размер налоговой ставки. Применение коэффициентов позволяет как увеличивать, так и уменьшать обязанность по уплате НДСПИ.

Установлено, что применение понижающих коэффициентов позволяет плательщику НДСПИ уменьшить размер налога, подлежащего уплате, что улучшает его экономическое положение и указывает на получение добывающим субъектом определенной экономической выгоды по сравнению с другими плательщиками НДСПИ, что свидетельствует о проявлении стимулирующей функции НДСПИ.

Применение коэффициентов, увеличивающих налоговую ставку для определенных плательщиков НДС, свидетельствует о проявлении дестимулирующей функции НДС.

8. Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу, транспортировку, переработку углеводородного сырья, а также сжигание нефти и газа, оказывают негативное воздействие на окружающую среду. Предотвращение причиняемого природе вреда может осуществляться за счет мер налогового стимулирования. В связи с чем диссертантом предлагается рассмотреть вопрос об установлении налоговых льгот в виде предоставления налогового вычета. Сумма такого вычета может быть определена как величина фактически оплаченных сумм расходов, произведенных компаниями для разработки и применения технологий, снижающих негативное воздействие на окружающую среду, при добыче и переработке углеводородного сырья. Введение данной налоговой льготы фактически позволит реализовать экологическую функцию НДС, что укладывается в «зеленую повестку» — важнейшее направление социально-экономического развития.

9. Сделан вывод о том, что налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья представляет собой специальный налоговый режим, так как обладает признаками, присущими такому режиму. НДС подлежит применению только на определенных участках, переход на режим НДС не прекращает обязанности по уплате НДС, установлена возможность отказа от использования режима НДС по некоторым участкам (по уведомлению налогоплательщика), переход на уплату НДС уменьшает обязанность по уплате НДС. Указанные признаки свидетельствуют о формировании государством специального режима для особых категорий налогоплательщиков.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Представленная диссертационная работа является результатом самостоятельного исследования, посвященного правовому регулированию налогообложения углеводородного сырья. Практическая значимость диссертации заключается в предлагаемых рекомендациях по

совершенствованию налогообложения углеводородного сырья, а также юридической конструкции НДС и НДД.

Выводы и предложения, изложенные в диссертации, могут быть использованы: при совершенствовании налогообложения углеводородного сырья, юридических конструкций НДС и НДД (либо их отдельных элементов), в правоприменительной и судебной практике, в качестве основы для дальнейшего исследования проблематики, существующей в правовом регулировании налогообложения углеводородного сырья, а также при преподавании дисциплины «Финансовое право», «Налоговое право» и смежных дисциплин.

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Теоретические выводы диссертации, а также иные положения и рекомендации отражены в публикациях автора настоящей диссертации в научных журналах, указанных в перечне рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России.

Диссертация обсуждена и одобрена на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов ИЗиСП.

Основные положения и выводы работы были использованы диссертантом в докладах и выступлениях на различных конференциях (круглых столах): VI Международной научной конференции «Пробелы в позитивном праве: доктрина и практика», круглом столе «Кодификация финансового законодательства как механизм восполнения пробелов в праве», научно-практическом круглом столе «Управление публичными финансами в условиях пандемии», Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (10–27 ноября 2020 года), а также при проведении практических занятий в магистратуре Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ и др.

Структура и объем исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих в себя семь параграфов, заключения и библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** диссертационного исследования освещается актуальность выбранной темы, определяется объект и предмет исследования, его цели и задачи, указывается степень научной разработанности темы, научная новизна работы, а также ее теоретическая и практическая значимость, раскрываются основы исследования — методологические, теоретические и эмпирические, формулируются теоретические и практические положения, выносимые на защиту, приводятся сведения о степени достоверности работы, об апробации ее результатов и о структуре исследования.

Первая глава «Теоретико-правовые основы налогообложения углеводородного сырья» содержит три параграфа.

В первом параграфе «Система обязательных платежей в сфере недропользования» автором установлено, что система обязательных платежей в сфере недропользования состоит из платежей налогового и неналогового характера.

Среди критериев отнесения платежей к категории налоговых либо неналоговых выделены: возмездность либо безвозмездность уплачиваемого платежа, наличие либо отсутствие встречного представления (предоставления услуги), цель уплаты платежа (связанная с компенсацией затрат государства, либо уплачиваемая без определенной цели). При этом важным критерием при отнесении платежей к той или иной категории является усмотрение государства, которое вправе самостоятельно определить целесообразность обложения публичными платежами тех или иных экономических объектов. Такое усмотрение законодателя применительно к платежам в сфере недропользования не всегда совпадает с научными представлениями относительно правовой природы тех или иных платежей, что подтверждается наличием у неналоговых платежей признаков, характерных для налогов и сборов, закрепленных в НК РФ.

Система обязательных платежей в сфере недропользования состоит из регулярных и разовых платежей, сбора за участие в аукционе, НДД и НДС. Налоговым кодексом РФ также предусмотрена возможность перехода на систему налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции. Общим и существенным признаком всех вышеперечисленных платежей признан их «рентный характер», так как уплата указанных платежей связывается в законодательстве с использованием недрами либо с получением права на такое пользование с последующим использованием дохода от недропользования.

Во втором параграфе «Эволюция законодательства о налогах и сборах в сфере недропользования» автор проследил эволюцию изменений законодательства о налогах и сборах в сфере недропользования и выделил определенные периоды в развитии российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья.

Автором установлено, что развитие законодательства в сфере налогообложения недропользования было подвержено влиянию различных факторов. К основным критериям, повлиявшим на становление системы налогообложения углеводородного сырья, можно отнести: экономические (разграничение права собственности с установлением государственной собственности на недра, развитие экономики с переходом к рыночной), политические (усиление института публичной власти, смена форм правления, влияние мирового опыта налогообложения углеводородного сырья), правовые (изменение и усовершенствование отраслей законодательства, принципов платности недропользования, разграничение взимаемых платежей в зависимости от их правовой природы).

В третьем параграфе «Углеводородное сырье как предмет налогообложения» автором проанализирован предмет налогообложения НДС, НДД акцизов, а также система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Установлено, что законодательное определение объекта налога по НДС и НДД не совпадает с доктринальным пониманием указанного

элемента юридической конструкции, что приводит к законодательному смешению объекта и предмета налога. Сделан вывод о том, что углеводородное сырье как предмет налогообложения представляет собой сложносоставную категорию, состоящую из таких разновидностей, как нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, газовый конденсат, попутный газ, газ горючий природный, метан угольных пластов, нефтяное сырье, нефтепродукты, средние дистилляты, природный газ, иные продукты переработки углеводородного сырья. Принадлежность к тому или иному виду углеводородного сырья, обусловленная соответствием конкретному химическому составу, определяет обязанность налогоплательщика по исчислению и уплате НДС, НДПИ и акцизов.

Вторая глава «Правовой режим налогообложения углеводородного сырья» включает в себя четыре параграфа.

В первом параграфе «Конструктивные особенности элементов НДС в части добычи углеводородного сырья» установлены элементы юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых, дана их общая характеристика, выявлены проблемы, возникающие в правоприменении.

Автором установлено, что среди основных элементов НДС в НК РФ выделены: налогоплательщики, объект налога, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщиками НДС являются коммерческие организации и индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном законодательством РФ порядке, допущенные к участию в процедурах предоставления участков недр в пользование для добычи углеводородного сырья (аукционах, конкурсах), признанные победителями и имеющие выданную в установленном порядке лицензию на добычу полезных ископаемых на конкретном участке недр.

В ходе анализа правоспособности налогоплательщика НДС диссертантом выявлено, что в ее состав входит как налоговая

правоспособность, так и специальная «горная правоспособность», позволяющие лицу быть субъектом налоговых правоотношений и отношений в сфере недропользования. Отсутствие у лица прав и обязанностей, вытекающих из специальной лицензии на разработку углеводородного сырья, не может влечь за собой обязанности по уплате НДС. Таким образом, горная правоспособность влечет за собой возникновение налоговой правоспособности, так как без признания лица пользователем недр и получения соответствующей лицензии лицо не является налогоплательщиком, а утрата права пользования недрами также влечет за собой утрату статуса налогоплательщика НДС.

В ходе анализа объекта НДС установлено, что понятие объекта НДС, закрепленное в НК РФ и сложившееся в теории финансового права, не совпадают. Под объектом налога с теоретической точки зрения следует понимать процесс добычи углеводородного сырья, то есть осуществление определенных действий по извлечению полезного ископаемого, представляющий собой юридический факт-действие, а также доведение полезного ископаемого до состояния, соответствующего определенному стандарту (с завершением в его отношении всех технологических операций), добытые нефть и газ являются предметом НДС. Углеводородное сырье, признаваемое законодателем объектом НДС, по своим характеристикам не вполне может соответствовать термину «продукция». Диссертантом предложено авторское определение понятия «добытое полезное ископаемое». Установлено, что объектом налога на добычу полезных ископаемых является сложный юридический состав, включающий совокупность следующих действий:

1) добыча полезного ископаемого на территории РФ, а также за ее пределами (то есть осуществление определенных действий по извлечению полезного ископаемого из недр);

2) завершение в отношении извлеченного ископаемого комплекса операций, предусмотренных технологией разработки конкретного

месторождения, и доведение добытого углеводородного сырья до требований, установленных определенным стандартом.

Анализ особенностей определения налоговой базы показал, что налоговая база по углеводородному сырью определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении, в то время как для добычи углеводородного сырья на новом морском месторождении используется его стоимость. Установленный гл. 26 НК РФ порядок исчисления налоговой базы по НДС в отношении отдельных видов углеводородов неоднократно изменялся. Расчет налоговой базы по углеводородному сырью, находящему на новом морском месторождении, является неким экспериментом законодателя. На определенный период времени законодателем установлено, что налоговая база характеризуется стоимостью полезных ископаемых с учетом особых правил ст. 340.1 НК РФ, что обусловлено прежде всего стремлением государства к поиску наиболее эффективной модели определения налоговой базы, способствующей поддержанию фискальной составляющей НДС на должном уровне.

Определение налоговой базы, исходя как из количества, так и из стоимости, закреплено законодателем недостаточно точно и конкретно, что порождает за собой неопределенность в правоприменительной практике и не может в полной мере свидетельствовать об установлении в нормах НК РФ механизма определения конкретного значения налоговой базы. Так, нормами НК РФ (при определении налоговой базы, исходя из количества) установлен порядок определения нефти, но не установлено каких-либо особых требований для определения газа, что представляется не вполне обоснованным.

Установлено, что налоговая ставка в обязательном порядке подлежит умножению на коэффициент, применение которого может как увеличивать, так и уменьшать сумму налога к уплате, что свидетельствует о проявлении стимулирующей и дестимулирующей функции НДС.

Второй параграф «Элементы юридической конструкции налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья»

посвящен исследованию элементов юридической конструкции налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, установлению его правовой природы.

Автором дана краткая характеристика элементов юридической конструкции НДД, установленных в гл. 25⁴ НК РФ. Анализ налога и элементов его юридической конструкции позволил автору прийти к выводу о том, что налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья обладает признаками, характерными для специальных налоговых режимов, о чем свидетельствуют особенности перехода на его уплату, построения элементов юридической конструкции, его взаимодействия с НДС и налогом на прибыль. В связи с чем с точки зрения науки финансового (налогового) права НДД является именно специальным налоговым режимом, переход на уплату которого возможен только при осуществлении определенных видов деятельности на конкретных участках недр.

В третьем параграфе «Налоговые льготы в действующей системе налогообложения углеводородного сырья» охарактеризована система налоговых льгот, применяемых при налогообложении углеводородного сырья.

Установлено, что налоговые льготы, применяемые при налогообложении добычи углеводородного сырья, носят экономический характер и выполняют функцию стимулирования налогоплательщиков на наиболее рациональное освоение недр, повышение инвестиционной активности недропользователей, а также функцию дифференциации условий добычи (сложность добычи полезного ископаемого, сложность территории и т.д.). Данный элемент юридической конструкции налога является важнейшим рычагом воздействия государства на добывающие компании. При этом нормы, закрепляющие налоговые льготы при добыче углеводородного сырья, не всегда изложены понятным юридическим языком, рассмотренные статьи по понижающим коэффициентам, налоговым вычетам, нормативным потерям изобилуют экономическими терминами, которые сложны для восприятия. При этом действующим налоговым законодательством не определены понятия и

термины, используемые при описании налоговых льгот, также не конкретизирована правовая природа установленных и действующих налоговых льгот. По итогам рассмотрения понятия «налоговой льготы», ее классификаций, оснований установления применительно к углеводородному сырью, диссертантом предложена авторская классификация налоговых льгот, применяемых при добыче углеводородного сырья.

Установлено, что нулевая налоговая ставка является налоговой льготой, так как ее применение ведет к освобождению налогоплательщика от обязанности по уплате налога. Выявлены определенные особенности получения налоговых вычетов, которые заключены в том, что субъект, являющийся добытчиком углеводородного сырья должен совершить определенную совокупность юридически значимых действий в целях получения налоговой льготы по НДС, что свидетельствует о необходимости возникновения сложного фактического состава, то есть совокупности юридических фактов для получения вычета, уменьшающего налоговую обязанность налогоплательщика.

Диссертантом дано авторское определение коэффициента к налоговой ставке. Установлено, что коэффициенты также могут уменьшать налоговую ставку, что свидетельствует о том, что понижающие коэффициенты обладают льготной природой и могут быть отнесены к числу налоговых льгот. Выявлены основные цели введения коэффициентов.

При этом действующие налоговые льготы нельзя признать в достаточной степени понятными и эффективными. Глава 26 НК РФ не предусматривает общих принципов предоставления нулевой налоговой ставки, налоговых вычетов и понижающих коэффициентов, что не способствует понятности и обоснованности их использования. Статьи, регулирующие предоставление налоговых льгот, изобилуют экономическими формулами и показателями без их адаптации к праву, что требует существенных доработок в целях повышения доступности восприятия разработанных норм для правоприменителей. Недоступность и сложность законодательной нормы, посвященной льготам, влечет за собой низкую эффективность ее применения, так как неконкретная

норма, установленная законодателем, представляет собой своего рода налоговые риски для плательщика, влекущие с большой долей вероятности возникновение спора с налоговым органом. Данные обстоятельства, которые являются характерными для налоговых льгот по НДС, снижают активность недропользователей и не стимулируют инвестиционную активность налогоплательщика.

В четвертом параграфе «Перспективы совершенствования налогообложения в сфере добычи углеводородного сырья» внесены предложения по совершенствованию правового регулирования налогообложения углеводородного сырья.

Среди перспективных направлений совершенствования налогообложения в сфере добычи углеводородного сырья автором выделены: снижение налоговой нагрузки недропользователей, добывающих углеводородное сырье, проведение оценки существующих налоговых льгот на предмет их эффективности, отмена нерезультативных льгот и введение новых с учетом проведенной инвентаризации запасов углеводородного сырья, в том числе экологически-ориентированных льгот, побуждающих налогоплательщиков создавать условия для минимизации вреда экологии, устранение существующих пробелов и коллизий в нормативно-правовом регулировании налогообложения углеводородного сырья посредством усовершенствования элементов юридической конструкции налогов. Данные мероприятия будут способствовать приведению интересов государства и налогоплательщиков к взаимовыгодному балансу, смогут повысить инвестиционную привлекательность отрасли и создать благоприятные налоговые условия.

В **заключении** автором подводятся итоги диссертационного исследования, формулируются ключевые положения и выводы.

Основные положения диссертации изложены в следующих научных публикациях автора:

**Статьи, опубликованные в ведущих
рецензируемых научных журналах и изданиях,
указанных в перечне ВАК при Минобрнауки России**

1. *Корнева, Е.В.* Углеводородное сырье как предмет налога на добычу полезных ископаемых / Е.В.Корнева // Финансовое право. — 2020. — № 3. — С. 42-45 — 0,5 п. л.

2. *Корнева, Е. В.* Потери добываемого углеводородного сырья в целях применения нулевой налоговой ставки по налогу на добычу полезных ископаемых: правовой аспект /Е.В. Корнева // Финансовое право. — 2020. — № 12. — С. 42-46 — 0,625 п. л.

3. *Корнева, Е. В.* Соотношение налога на добычу полезных ископаемых с иными налогами и сборами, взимаемыми с недропользователей / Е.В. Корнева // Финансовое право. — 2021. — № 4. — С. 44-47 — 0,5 п. л.

Подписано в печать 27.07.2022

Тираж 130 экз

Объем 1,4 усл.п.л.