

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА Д 503.001.04

на базе Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», учредитель – Правительство Российской Федерации, по диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук

аттестационное дело № _____
решение диссертационного совета от 28.09.2022 г. № 12

О присуждении Корневой Екатерине Вячеславовне, гражданке Российской Федерации, ученой степени кандидата юридических наук.

Диссертация «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья» по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право принята к защите 27 июля 2022 г. (протокол № 9) диссертационным советом Д 503.001.04 на базе Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (учредитель – Правительство Российской Федерации, адрес: 117218 Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34, приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 09.04.2013 г. № 192/нк).

Соискатель Корнева Екатерина Вячеславовна, 18 мая 1993 года рождения. В 2015 г. соискатель окончил ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова» (программа – специалитет, специальность – юриспруденция, очная форма).

Соискатель освоил программу подготовки научных и научно-педагогических кадров в аспирантуре ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» в 2021 году (очная форма), работает в должности юриста по налогам в юридическом департаменте ООО «Прометей право».

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

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

Официальные оппоненты:

- Хаванова Инна Александровна, доктор юридических наук, профессор Департамента публичного права факультета права ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»»;

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

дали положительные отзывы на диссертацию.

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» (410056, Саратовская область, г. Саратов, ул. Чернышевского д. 104) в своем положительном отзыве, подписанном заведующей кафедрой финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», доктором юридических наук, профессором Покачаловой Еленой Вячеславовной, утвержденном проректором по научной работе, доктором юридических наук, профессором Белоусовым С.А., указала, что: 1) в сложившихся в настоящее время экономических условиях, в период действия санкционных ограничений, в том числе связанных с добычей углеводородного сырья в Российской Федерации имеется ли необходимость в совершенствовании разработанных и обоснованных автором положений теоретического и практического характера, направленных на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья? Какие дополнительные меры, по мнению автора, можно предпринять для совершенствования налогообложения углеводородного сырья, какие законодательные изменения были бы уместны (при необходимости такой правовой коррекции); 2) диссертантом в восьмом положении на защиту утверждается необходимость введения налоговой льготы в виде предоставления налогового вычета для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих добычу, транспортировку, переработку углеводородного сырья, а также сжигание нефти и газа. Предложенная диссертантом мера налогового стимулирования должна способствовать снижению негативного воздействия на окружающую среду. Вместе с тем, представляется недостаточно обоснованным вывод о том, что введение налогового вычета будет способствовать не сжиганию попутного нефтяного газа, а более рациональному его использованию. В ходе защиты хотелось бы услышать от соискателя какие дополнительные меры налогового и неналогового стимулирования необходимы для наиболее рационального использования попутного нефтяного газа? 3) в диссертационном исследовании подробно анализируются изменения в налогообложении углеводородного сырья, и, в частности, налога на добычу полезных ископаемых. Вместе с тем, одним из ключевых изменений в данной сфере можно назвать «налоговый маневр» в нефтяной отрасли. Основной идеей «налогового маневра» в нефтяной отрасли выступает постепенная отмена вывозных таможенных пошлин на нефть и одновременное повышение ставок налога на добычу полезных ископаемых. Полагаем важным уточнить позицию автора о влиянии «налогового маневра» в нефтяной отрасли на сферу, непосредственно связанную с применением налога на добычу полезных ископаемых; 4) в девятом положении на защиту диссертант приходит к выводу о том, что налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья представляет собой специальный налоговый

режим. Стоит учитывать, что введенный в 2019 году налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья носит экспериментальный характер, а в действующее правовое регулирование продолжают вноситься изменения. В ходе защиты хотелось бы уточнить позицию соискателя относительно того, являются ли последние изменения законодательства подтверждением авторских выводов о том, что налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья является специальным налоговым режимом? Какие именно корректировки стоило бы внести в проведение данного налогового эксперимента?

Соискатель имеет 3 опубликованные научные работы, в том числе по теме диссертации опубликовано 3 научные работы общим объемом 1,625 печатных листов, из них в рецензируемых научных изданиях опубликовано 3 работы.

Научные работы по теме диссертации:

Углеводородное сырье как предмет налога на добычу полезных ископаемых / Е.В.Корнева// Финансовое право. –2020. – № 3. – 0,5 п.л.

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. – 0, 625 п.л.

Соотношение налога на добычу полезных ископаемых с иными налогами и сборами, взимаемыми с недропользователей/ Е.В. Корнева // Финансовое право. –2021. – № 4. – 0,5 п.л.

На диссертацию и автореферат поступили отзывы:

1. Официального оппонента Хавановой Инны Александровны, доктора юридических наук, профессора Департамента публичного права факультета права ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики (ВШЭ)», имеющий положительный характер, в котором отмечаются следующие дискуссионные положения: 1) как указано в положении 2, выносимом на защиту, диссертантом «установлено, что углеводородное сырье как предмет налогообложения, с которым связывается обязанность по уплате НДС, НДПИ, НДД и акцизов, представляет собой сложносоставную категорию». Диссертанту предлагается пояснить в ходе публичной защиты более подробно, какое значение имеет его вывод о том, что углеводородное сырье представляет собой «сложносоставную категорию», и наличествует ли здесь, по его мнению, некая уникальность правовой природы НДС, НДПИ и НДД, особая специфика «сложного состава», открывающая возможности для совершенствования регулирования, поскольку такого рода множественность известна налоговому праву (например, транспортный налог); 2) в положении 4, выносимом на защиту, диссертант отмечает, что «существующие государственные стандарты, используемые налогоплательщиками в целях исчисления и уплаты НДС, НДПИ, 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». Из тезиса неясно, каким образом диссертант соотносит государственные и национальные

стандарты, и почему именно «разработка» национальных стандартов предлагается в качестве решения для восполнения пробелов в определении разновидностей углеводородного сырья для целей налогообложения; 3) положение 5, выносимое на защиту, имеет характер констатации, что, по мнению рецензента, снижает его научную значимость. Полагаем, что глубина исследования материала, которую, безусловно, продемонстрировал диссертант, позволяла по итогам научного труда более содержательно обозначить базовые подходы к решению выявленной проблемы, не ограничиваясь в положениях, выносимых на защиту, лишь констатацией ее наличия; 4) вряд ли может быть поддержано утверждение диссертанта о том, что «ключевым элементом юридической конструкции НДСП являются коэффициенты», поскольку, несмотря на, безусловно, высокую значимость соответствующих коэффициентов, все-таки нельзя признать их основным или главным элементом юридической конструкции указанного налога; 5) в положении 9, выносимом на защиту диссертантом 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». Перечисляя указанные признаки, диссертант отмечает, что «переход на режим НДС не прекращает обязанности по уплате НДСП». Предлагается пояснить в ходе защиты диссертации, почему эта особенность НДС стала одним из оснований для вывода об отнесении указанного налога к специальным налоговым режимам.

2. Официального оппонента Моисеенко Марины Анатольевны, кандидата юридических наук, доцента, доцента кафедры гражданско-правовых дисциплин ФГКОУ ВО «Московская академия Следственного комитета Российской Федерации», имеющий положительный характер, в котором отмечены следующие недостатки, позволившие сформировать ряд замечаний: 1) в положении 1, выносимом на защиту, предложено авторское определение понятия «налогообложение недропользования». Представляется, что деятельность государства по налогообложению включает не только установление тех или иных налогов, но и их введение и взимание; 2) автором предложено в положении 8, выносимом на защиту, рассмотреть вопрос об установлении налоговых льгот в виде предоставления налогового вычета как величины фактически оплаченных сумм расходов, произведенных компаниями для разработки и применения технологий, снижающих негативное воздействие на окружающую среду, при добыче и переработке углеводородного сырья. Можно справедливо согласиться с автором, что введение данной налоговой льготы фактически позволит реализовать экологическую функцию НДСП. Представляется, что данный вопрос следует согласовать с главой 25 НК РФ налогом на прибыль, поскольку эти расходы включаются при исчислении прибыли. Одновременный учет «экологических расходов» и в налоге на прибыль и в НДСП – безусловно будет способствовать внедрению новых «зеленых технологий», но приведет к снижению фискальной функции НДСП;

3) автору следовало уделить больше внимания техническому оформлению работы.

3. В отзыве доцента кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российского государственного университета правосудия», кандидата юридических наук Безиковой Е.В., носящем положительный характер, отмечено, что многосторонне поддерживая новации по классификации налоговых льгот, применяемых при налогообложении углеводородного сырья, представляется логичным поставить дискуссионный вопрос о соотношении дефиниции «налоговая льгота» (признаки которой четко сформулированы в ст. 56 НК РФ) и иные «налоговые стимулы» в контексте темы исследования.

4. В отзыве заместителя начальника Управления конституционных основ публичного права Секретариата Конституционного суда Российской Федерации Байгозина К.И., носящем положительный характер, отмечено, что: 1) по мнению диссертанта, сбор за участие в аукционе также включается в систему обязательных платежей в сфере недропользования, наряду с разовыми и регулярными платежами, НДС и НДПИ. В связи с этим хотелось бы уточнить позицию автора относительно существенных признаков обязательных платежей за недропользование, на которые он ориентируется в своей работе; 2) автор предлагает ряд рекомендаций (введение налоговых вычетов, льгот), направленных на реализацию экологической функции налога на добычу полезных ископаемых. Однако возникает вопрос, насколько такой подход будет соотноситься с основным предназначением данного публичного платежа – взимание ренты как сверхдохода от добычи нефти и газа; не приведет ли «озеленение» НДС к снижению фискальной функции? 3) хотелось бы уточнить мнение диссертанта по вопросу двойного налогообложения (наличия либо отсутствия) применительно к действующей системе платежей за недропользование. Каково соотношение в указанном аспекте налога на прибыль организаций и таких налоговых платежей, как НДС и НДПИ, а также подлежащих уплате разовых и регулярных платежей в рамках Закона о недрах? Имеются ли риски нарушения прав налогоплательщиков в связи с этим?

5. В отзыве старшего менеджера компании «Эрнст энд Янг» (СНГ) Б.В., кандидата юридических наук Аракеловой М.В., носящем положительный характер, отмечается, что автором дана характеристика отечественного законодательства о налогах и сборах с детальным анализом НДС и НДПИ, как бюджетообразующих налогов, уплачиваемых в Российской Федерации, сделан вывод об их недостаточной эффективности в условиях существующей действительности. При этом возникает закономерный вопрос о правовом регулировании налогообложения углеводородного сырья в зарубежных высокодобывающих странах, который автором в исследовании не рассматривался, но существенно обогатил бы научную работу. В связи с чем, интересна позиция диссертанта относительно анализа только отечественного опыта налогообложения углеводородного сырья без учета достижений зарубежного законодательства.

6. В отзыве заведующей кафедрой налогового права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктора юридических наук, доцента Мошковой Д.М., носящем положительный характер, отмечается, что: 1) в положении 2, выносимом на защиту, диссертантом указывается, что «углеводородное сырье как предмет налогообложения, с которым связывается обязанность по уплате НДС, НДПИ, 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», в связи с чем, возникает вопрос - что нового автор привносит в науку налогового права в рамках данного положения, в чем необходимость вынесения вышесказанного в отдельное положение и как оно соотносится с тем, что автор утверждает в положении 3? 2) видится не очень удачной следующая формулировка, которую использовал автор в положении 3, выносимом на защиту, «...объектом налога на добычу полезных ископаемых является сложный юридический состав...».

Во всех поступивших отзывах на диссертацию и автореферат отмечены актуальность избранной темы исследования, обоснованность и новизна сформулированных в диссертации положений, выводов и рекомендаций. Отмечено, что диссертация и автореферат соответствуют Положению о присуждении ученых степеней, а ее автор, Корнева Екатерина Вячеславовна, заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Выбор официальных оппонентов и ведущей организации обосновывается их признанным авторитетом в области финансового (налогового) права, специализацией и сферой научных исследований, наличием достаточного количества исследований по теме, рассматриваемой соискателем, способностью определить ее научную и практическую значимость.

Диссертационный совет отмечает, что на основании выполненных соискателем исследований:

- разработана новая научная идея, обогащающая научную правовую концепцию налогообложения углеводородного сырья;
- предложены оригинальные суждения по правовому регулированию налогообложения углеводородного сырья;
- доказано, что с позиции теории финансово-правовой науки объектом налога на добычу полезных ископаемых является сложный юридический состав, включающий совокупность следующих действий: - добыча полезного ископаемого на территории РФ, а также за ее пределами (то есть осуществление

определенных действий по извлечению полезного ископаемого из недр); - завершение в отношении извлеченного ископаемого комплекса операций, предусмотренных технологией разработки конкретного месторождения и доведение добытого углеводородного сырья до требований, установленных определенным стандартом. Определено, что данная юридическая формула не соответствует законодательному определению объекта НДС как добытого полезного ископаемого, а с позиции теории финансового (налогового) права добытое полезное ископаемое (в рассматриваемом случае углеводородное сырье) является предметом, а не объектом налога;

- введено в научный оборот авторское понятие «налогообложение недропользования».

Теоретическая значимость исследования обоснована тем, что:

- *доказано*, что углеводородное сырье как предмет налогообложения, с которым связывается обязанность по уплате НДС, НДС 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; применительно к проблематике диссертации эффективно использован комплекс современных общенаучных способов и методов познания (системный и логический, анализ и синтез, аналогия и др.), так и частнонаучных методов (формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой и др.), что позволило обеспечить всесторонность изучения исследуемых явлений, достоверность и непротиворечивость положений диссертационной работы.

- *предложена* авторская классификация налоговых льгот, применяемых при добыче углеводородного сырья;

- *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;

- *идентифицированы* стадии процесса недропользования с участием плательщика НДС, включающие в себя постановку на налоговый учет, получение лицензии с правом на добычу определенного вида углеводородного сырья на определенном участке недр, добычу полезного ископаемого с доведением его до состояния соответствующего определенному стандарту, исчисление и уплату соответствующей суммы НДС;

- *установлено*, что категория потерь добываемого углеводородного сырья

является необходимым элементом при определении количества добытого полезного ископаемого, влияющего на обязанность по уплате НДС;

- *обосновано*, что ключевым элементом юридической конструкции НДС являются коэффициенты, влияющие на размер налоговой ставки. Применение коэффициентов позволяет как увеличивать, так и уменьшать обязанность по уплате НДС;

- *выявлено*, что применение понижающих коэффициентов позволяет плательщику НДС уменьшить размер налога, подлежащего уплате, что улучшает его экономическое положение и указывает на получение добывающим субъектом определенной экономической выгоды по сравнению с другими плательщиками НДС, что свидетельствует о проявлении стимулирующей функции НДС. Применение коэффициентов, увеличивающих налоговую ставку для определенных плательщиков НДС, свидетельствует о проявлении дестимулирующей функции НДС;

- *обосновано*, что установление налоговых льгот в виде предоставления налогового вычета фактически позволяет реализовать экологическую функцию НДС, что соотносится с «зеленой повесткой», как важнейшим направлением социально-экономического развития Российской Федерации;

- *установлено*, 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.

Все вышеуказанное в совокупности расширяет понятийно-категориальный аппарат финансового (налогового) права и обогащает финансово-правовую науку новыми знаниями. Выводы и предложения, содержащиеся в настоящей работе, направлены на развитие и углубление теоретических положений, касающихся правового регулирования налогообложения углеводородного сырья, и пополняет теоретические исследования по данной проблематике.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что разработаны и внедрены в деятельность Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации научные идеи, направленные на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья. Теоретические положения и выводы работы также могут быть использованы:

- в научно-исследовательской деятельности, направленной на развитие налоговых правоотношений;

- в нормотворческой деятельности при совершенствовании налогового законодательства Российской Федерации;

- в практической юридической работе, правоприменительной деятельности органов государственной власти;
- при подготовке учебной, учебно-методической литературы по финансовому (налоговому) праву, комментариев соответствующих нормативно-правовых актов;
- преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», смежных дисциплин, магистерских программ финансово-правового направления.

Оценка достоверности результатов исследования выявила, что сделанные диссертантом выводы и полученные результаты:

- базируются на фундаментальных научных трудах представителей различных юридических наук: прежде всего финансового права, а также гражданского, экологического, природоресурсного, административного, конституционного права, теории права, а также ученых экономистов;
- основываются на всестороннем и глубоком анализе положений нормативных правовых актов, актов судебной практики, официальных писем Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и др.

Личный вклад соискателя состоит в самостоятельной разработке и решении поставленной научной задачи, практических проблем, имеющих существенное значение для финансово-правовой науки, апробации его результатов, в выработке предложений по совершенствованию механизма правового регулирования в исследуемой сфере, в непосредственном участии соискателя в получении результатов, изложенных в исследовании, личном участии в апробации результатов, в подготовке основных публикаций по выполненной работе.

В ходе защиты диссертации были высказаны следующие критические замечания (от Терещенко Л.К., Болтиновой О.В., Капустина А.Я., Соловьева И.Н., Поляковой Т.А.): о необходимости разработки общего понятия потерь углеводородного сырья; уточнения значения авторской классификации налоговых льгот по различным основаниям для развития науки финансового и налогового права; о возможном влиянии добычи полезного ископаемого за пределами территории РФ на налогообложение внутри государства; о понятии предмета НДС и его соотношении с объектом НДС; о влиянии предмета НДС на порядок его исчисления; о возникновения конфликтных ситуаций между ФНС и налогоплательщиками и о наличии судебной практики в этой сфере; об апробации результатов исследования.

Соискатель Корнева Е.В. дала ответы на задаваемые ей в ходе заседания вопросы и привела собственную аргументацию.

На заседании 28 сентября 2022 года диссертационный совет по результатам публичной защиты принял решение – за решение научной задачи, имеющей значение для развития финансово-правовой отрасли знаний, имеющей существенное значение для развития страны, присудить Корневой Екатерине Вячеславовне ученую степень кандидата юридических наук.

При проведении тайного голосования диссертационный совет в количестве 16 человек, из них 9 докторов по специальности рассматриваемой диссертации, участвовавших в заседании, из 22 человек, входящих в состав совета, дополнительно введены на разовую защиту «0» человек, проголосовал: «за» присуждение ученой степени – 16, «против» присуждения ученой степени – 0, недействительных бюллетеней – 0.

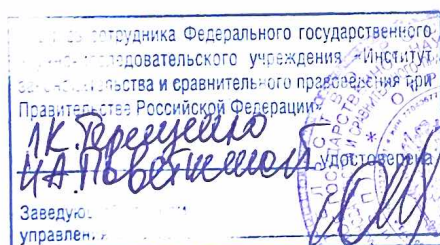
Председательствующий – заместитель председателя
диссертационного совета
доктор юридических наук

Л.К. Терещенко

Ученый секретарь
доктор юридических наук
профессор

Н.А. Поветкина

28 сентября 2022 г.



(И.И. Камешкова)