

«УТВЕРЖДАЮ»

Директор

Института законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве

Российской Федерации,

Академик РАН, д.ю.н., профессор

А.Я. Хабриева



2021г.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОГО УЧРЕЖДЕНИЯ "ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

Диссертация Корневой Екатерины Вячеславовны на тему: «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья» выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

В период подготовки диссертации Корнева Е.В. являлась аспирантом очной формы обучения в аспирантуре ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», а также работала юристом по налогам в юридическом департаменте ООО «Прометей право» (2018 г.- н/в.)

В 2015г. Корнева Е.В. окончила МГУ им. М.В. Ломоносова (специалитет, специальность юриспруденция, очная форма); в 2021 г. освоила в ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» программу подготовки научно-педагогических кадров в

аспирантуре по направлению подготовки «Юриспруденция» по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право (очная форма).

Кандидатские экзамены сданы в 2019, 2021 г.г. в ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (специальность - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право).

Научный руководитель – доктор юридических наук, профессор Кучеров Илья Ильич, работает в должности Первого заместителя директора ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

По результатам рассмотрения и обсуждения диссертации Корневой Е.В. на тему «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья», выполненной по специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право, на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов, принято следующее заключение.

Диссертация Корневой Е.В. написана единолично, содержит совокупность новых научных результатов и имеет внутреннее единство, является научно-квалифицированной работой. На основании выполненных соискателем исследований разработана и решена новая научная идея, обогащающая научную концепцию по разработке теоретических и практических основ правового регулирования налогообложения углеводородного сырья, что позволило выработать научно обоснованные предложения по совершенствованию налогового законодательства и практики его применения в исследуемом вопросе. Форма изложения содержания характеризуется активным применением средств логического мышления, аргументированностью суждений и точностью приводимых данных. Выводы и предложения диссертанта отвечают требованиям оригинальности, уникальности, могут быть квалифицированы как научное достижение и использованы в законотворческой и правоприменительной

деятельности, а также для дальнейших научных исследований правовых проблем финансового (налогового) права.

Актуальность темы исследования.

Российская Федерация является одной из передовых стран по добыче и экспорту нефти и газа, 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) 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 повестки (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 также внесены изменения в НК РФ в отношении «обратного акциза» на этан и сжиженные углеводородные газы.

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.

Личное участие автора в получении результатов научных исследований, изложенных в диссертации, проявляется 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, а также в непосредственном участии соискателя в получении результатов, изложенных в исследовании, а именно:

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, включающие 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 НДСП 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 НДСП (углеводородного сырья) позволяет прийти к выводу о том, что не сформировано единства в подходах в законодательном определении 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 НДСП. Существующие государственные стандарты, используемые налогоплательщиками в целях исчисления и уплаты НДСП, 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 НДСП, 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 нормативно-правовыми актами Правительства РФ и иных федеральных органов власти, предложено закрепить в статье 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 НДСИ являются коэффициенты, влияющие на размер налоговой ставки. Применение коэффициентов позволяет как увеличивать, так и уменьшать обязанность по уплате НДСИ.

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

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», как 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.

Научная новизна диссертации 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.

В представленной работе детально рассмотрены НДС и НДС, 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.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного 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 НДС.

Выводы и предложения, изложенные в диссертации, могут быть использованы: при совершенствовании налогообложения углеводородного сырья, юридических конструкций НДС и НДС (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 «Налоговое право».

Ценность научных работ автора проявляется в формировании целостной научной концепции о правовом регулировании налогообложения углеводородного сырья, которая, в свою очередь, дополняет и развивает теорию финансового (налогового) права по исследуемым вопросам.

Полнота изложения материалов диссертации отражена в работах, опубликованных диссертантом, в том числе 3 из них опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Министерством науки и высшего образования Российской Федерации:

1. Углеводородное сырье как предмет налога на добычу полезных ископаемых / Е.В.Корнева// Финансовое право. 2020. № 3.

2. 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.

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

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Диссертация обсуждена и одобрена на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

Теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне рецензируемых научных журналов, рекомендованных Министерством науки и высшего образования Российской Федерации.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались:

- при проведении практических занятий;
- в докладах и выступлениях на различных конференциях (форумах) и круглых столах.

Соответствие диссертации специальности. Диссертация Корневой Екатерины Вячеславовны на тему: «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук, соответствует специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право и отвечает требованиям Положения о порядке присуждения ученых степеней.

Диссертация Корневой Екатерины Вячеславовны на тему: «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья» **рекомендуется к защите** на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право.

Заключение принято на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

На заседании присутствовало – 10 человек.

Результаты голосования: «за» – «10» чел., «против» – «0» чел., воздержалось – «0» чел. (протокол № 10 от 11 ноября 2021 г).

Заведующий отделом финансового,
налогового и бюджетного законодательства,
заведующий кафедрой правового обеспечения
публичных финансов,
доктор юридических наук, профессор Н.А. Поветкина

