

«Утверждаю»

**Проректор по научной работе
ФГБОУ ВО «Саратовская
государственная юридическая
академия», д.ю.н., профессор**

С.А. Белоусов

« 06 » сентября 2022 г.

ОТЗЫВ

**ведущей организации – Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» на диссертацию Корневой Екатерины Вячеславовны на тему «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право в Диссертационный совет Д 503.001.04 при ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»
(Москва, 2022. 208 с.)**

Тема диссертационного исследования Екатерины Вячеславовны Корневой представляет значительный научный и практический интерес для современной науки финансового права.

На настоящий момент качественное функционирование экономики любого государства не представляется возможным без использования углеводородного сырья. Российская Федерация является одной из ведущих стран по добыче нефти и газа, кроме того, выступает главным поставщиком нефти и нефтепродуктов в страны Евразийского экономического союза, а также занимает лидирующие позиции по поставке газа.

В основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов поставлена 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. Вместе с тем, в документе отдельное место отведено декарбонизации (снижению выбросов углекислого газа) и энергопереходу, что подчеркивает важность перехода к «зеленой экономике».

На настоящий момент проводится активное реформирование налогообложения углеводородного сырья. Так, в 2019 году было введено сразу два новых налога: налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья и акциз на нефтяное сырье, направленное на переработку («обратный акциз»). Важно отметить, что налог на добычу полезных ископаемых, налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, а также акциз на нефтяное сырье, направленное на переработку, являются нефтегазовыми доходами, а, следовательно, носят бюджетообразующий характер, что, в свою очередь, требует наиболее пристального внимания к ним как с теоретической, так и с практической точки зрения.

Одной из причин относительно редкого обращения ученых к исследованию правового регулирования налогообложения углеводородного сырья является достаточно частое внесение изменений в действующее бюджетное и налоговое законодательство в этой сфере. Постоянные нововведения нередко ведут к различным несовершенствам и рассогласованности между законами и подзаконными нормативными правовыми актами, регламентирующими данные отношения.

Поэтому поднимаемая Е.В. Корневой в диссертации проблематика востребована с позиций научного исследования как в научно-теоретическом, так и практическом аспектах.

Необходимость научного осмысления правового регулирования и оптимизации правоприменительной практики налогообложения углеводородного сырья, в том числе, элементов юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход

от добычи углеводородного сырья predeterminedelyают актуальность темы диссертационного исследования Е.В. Корневой.

Предпринятую автором попытку теоретического осмысления правового регулирования налогообложения углеводородного сырья следует признать достаточно успешной. Содержание представленного научного труда свидетельствует о внесении автором личного вклада в развитие науки финансового права, что выражается, в частности, в разработанных положениях теоретического и практического характера, направленных на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья, в том числе элементов юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, уточнении понятийно-категориального аппарата и выдвижении отдельных научных положений применительно к теме исследования.

Обоснованность положений диссертации и достоверность выводов подтверждается всесторонним и глубоким анализом положений нормативных правовых актов, актов судебной практики, официальных писем Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и др. Научному осмыслению со стороны автора подверглись труды представителей различных юридических наук, прежде всего, финансового, гражданского, экологического, природоресурсного, административного, конституционного права, теории права, а также ученых-экономистов.

Оценивая диссертацию в целом, следует, прежде всего, отметить наличие в ней компонентов, которые являются обязательными для любого диссертационного исследования – актуальность и значимость затронутых проблем для правовой науки и юридической практики; системный и междисциплинарный характер анализа этих проблем; аргументированность и достоверность сформулированных выводов и предложений; предложенные автором решения даны в сравнении с известными в науке решениями.

Формулировка объекта и предмета исследования (с. 4) отвечает избранной теме диссертации, соответствует паспорту научной специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Новизну исследования характеризуют 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, а также положения, выносимые на защиту (с. 6-11). Они отражают результат проведенной работы и отвечают в целом цели и задачам, которые автор поставил перед собой в начале исследования (с. 4-5). В частности, среди успешно решенных в диссертации задач необходимо отметить следующие: установлены элементы юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых и дана их общая характеристика, выявлены проблемы, возникающие в правоприменении; исследованы элементы юридической конструкции налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, установлена его правовая природа; внесены предложения по совершенствованию правового регулирования налогообложения углеводородного сырья.

Структурное единство диссертации (введение, две главы, включающие 7 параграфов, заключение, библиографический список) обусловлено целью и задачами, достижение которых позволило автору осуществить комплексное исследование теоретико-прикладных проблем, связанных с правовым регулированием налогообложения углеводородного сырья. В каждом параграфе и в конце каждой главы диссертационного исследования содержатся сформулированные выводы, предложения по исследуемым вопросам. Материал распределен равномерно, отдельные структурные элементы расположены последовательно и логически взаимосвязаны друг с другом.

Диссертация написана хорошим литературным языком, теоретическая, нормативная и эмпирическая базы исследования весьма обширны, использованы в общей сложности более 220 источников. В качестве эмпирических материалов использовались официальные аналитические и статистические материалы Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы, акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и иных арбитражных судов.

Для решения поставленных задач Е.В. Корневой использованы различные методы научного познания (с. 6).

Следует поддержать и положительно охарактеризовать авторские понятия «налогообложение недропользования» (с. 7 – первое положение, выносимое на защиту, с. 29), «добытое полезное ископаемое» (с. 92).

Заслуживает поддержки разделение автором системы обязательных платежей в сфере недропользования на платежи налогового и неналогового характера (с. 24); выделение диссертантом следующих критериев для отнесения платежей к налоговым или неналоговым: 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) (с. 27).

Вызывает интерес выделение автором конкретных периодов в развитии российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья (с. 27-50); выделение групп критериев, повлиявших на становление системы налогообложения углеводородного сырья: экономические, политические и правовые (с. 50).

Отдельного внимания заслуживает тот факт, что автором на основании анализа предмет налогообложения налога на добычу полезных ископаемых, налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, акцизов, а также системы налогообложения при выполнении соглашений о

разделе продукции установлено, что законодательное определение объекта налога по налогу на добычу полезных ископаемых и налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья не совпадает с доктринальным пониманием указанного элемента юридической конструкции, что, в свою очередь, ведет к законодательному смешению объекта и предмета налога (с.63).

Заслуживает поддержки вывод диссертанта о том, что углеводородное сырье как предмет налогообложения представляет собой сложносоставную категорию (с. 7 – второе положение, выносимое на защиту, с. 70)

Как позитивный факт следует отметить и подробное исследование диссертантом элементов юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых. С позиции финансово-правовой науки автором выделены и проанализированы объект и предмет налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (с. 8 – третье положение, выносимое на защиту, с. 95).

Интересным, а также весьма аргументированным является вывод диссертанта о наличии у налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых горной правоспособности и налоговой правоспособности (с.8-9 – четвертое положение, выносимое на защиту, с. 111-112). Также заслуживают одобрения, выделенные автором стадии процесса недропользования с участием плательщика налога на добычу полезных ископаемых (с.9 – четвертое положение, выносимое на защиту).

Заслуживают поддержки выводы автора о том, что категория потерь добываемого углеводородного сырья является важным элементом при определении количества добытого полезного ископаемого, влияющего на обязанность по уплате налога на добычу полезных ископаемых (с. 9 – пятое положение, выносимое на защиту, с. 141).

Представляется обоснованной предложенная автором классификация налоговых льгот, применяемых при добыче углеводородного сырья (с. 9-10 – шестое положение, выносимое на защиту, с. 167).

Научная ценность проведенного Е.В. Корневой исследования состоит в разработке и решении научной задачи, имеющей значение для теории финансового права и смежных отраслей (разработка и обоснование положений теоретического и практического характера, направленные на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья, в том числе элементов юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья), формулировании автором самостоятельных теоретических выводов и практических предложений, могущих служить основой для дальнейших научных изысканий, и тем самым обогащающих доктрину финансового права, а также использоваться в учебно-методических целях, и в целях разработки законопроектов и иных правовых актов.

Практическая значимость рецензируемого исследования обуславливается главным образом прикладными аспектами диссертации. Автором разработаны рекомендации по совершенствованию налогообложения углеводородного сырья и совершенствованию юридической конструкции налога на добычу полезных ископаемых, которые могут быть использованы в правоприменительной и судебной практике.

Результаты и выводы диссертации ведущая организация рекомендует использовать в последующих научных исследованиях, связанных с поиском общей правовой модели налогообложения углеводородного сырья; в законотворческом процессе (с учетом предложений Е.В. Корневой о восполнении пробела в законодательстве путем формулирования авторского определения понятия «налогообложение недропользования» и реализации авторских предложений, направленных на совершенствование правового регулирования налогообложения углеводородного сырья); в рамках преподавания финансово-правовых дисциплин обучающимся высших учебных заведений юридического профиля.

Вместе с тем, по диссертационной работе Е.В. Корневой представляется возможным обозначить ряд дискуссионных вопросов и положений, нуждающихся в дополнительном обосновании.

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.

Так, согласно федеральному закону от 28 июня 2022 года № 234-ФЗ «О внесении изменений в главу 25-4 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» было расширено применение налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на ряде месторождений.

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?

Высказанные замечания являются основой для научной полемики и не влияют на высокую оценку проведенного Е.В. Корневой научного исследования.

В целом, диссертация Е.В. Корневой является научным исследованием актуальной проблемы, отличается новизной и обоснованностью

содержащихся в ней теоретических и практических выводов и предложений, имеет научно-теоретическое и практическое значение, характеризуется внутренним единством, логичностью изложения.

Автор принимал активное участие в конференциях (круглых столах), где прошли апробацию выносимые на защиту выводы и предложения (с. 12 диссертации). Им опубликовано 3 публикации в журналах, входящих в перечень ведущих научных изданий, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации (с. 22 автореферата).

Автореферат и публикации отражают основные положения диссертации и по своему содержанию ей соответствуют. Диссертация и автореферат диссертации оформлены в соответствии с требованиями, предъявляемыми Министерством науки и высшего образования Российской Федерации.

В диссертации Е.В. Корневой отсутствуют недобросовестные заимствования из текстов научных работ других авторов. Во всех случаях совпадающие отрывки (отрывки, в которых соискателем использован чужой материал) имеют ссылки на автора и (или) источник заимствования.

Таким образом, диссертация Екатерины Вячеславовны Корневой по теме «Правовое регулирование налогообложения углеводородного сырья», является самостоятельной, завершенной научно-квалификационной работой, которая содержит решение научной задачи, имеющей значение для теории и отрасли финансового права, и соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, установленным разделом II Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842 (в ред. Постановления Правительства Российской Федерации от 11 сентября 2021 г. № 1539), а соискатель Екатерина Вячеславовна Корнева заслуживает присуждения ей ученой степени

кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Настоящий отзыв подготовлен доктором юридических наук, профессором кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» Покачаловой Еленой Вячеславовной, обсужден и утвержден на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» 5 сентября 2022 г. (протокол № 2).

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»
410056, г. Саратов, ул. Вольская, 1.
Телефон: (845-2) 29-92-02, факс (845-2) 20-56-58
E-mail: post@ssla.ru Официальный сайт: <http://сгюа.рф>

Заведующий кафедрой финансового,
банковского и таможенного права имени
профессора Нины Ивановны Химичевой
ФГБОУ ВО «Саратовская государственная
юридическая академия»,
доктор юридических наук,
профессор

 Елена Вячеславовна Покачалова

« 5 » сентября 2022 г.

