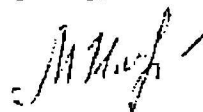


9 17-12/266

У

На правах рукописи



Ильичева Мария Александровна

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ
С УЧАСТИЕМ КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
(НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ)**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук



006656606

Москва — 2017

Диссертация выполнена на кафедре административного и финансового права ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)».

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Смирникова Юлия Леонтьевна

Официальные оппоненты: Попов Василий Валерьевич,
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»,
кафедра финансового, банковского
и таможенного права, профессор

Яговкина Вита Александровна,
кандидат юридических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Российская академия
народного хозяйства и государственной
службы при Президенте Российской
Федерации» Институт обществен-
ственных наук, кафедра государствен-
ного регулирования экономики, доцент

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Московский государ-
ственный юридический университет
имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»

Защита состоится 13 апреля 2017 года в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 999.067.02 при ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Макляя, д. 6, ауд.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВО «Российский университет дружбы народов» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Макляя, д. 6.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2017 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Н. А. Селезнева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современной экономике одну из ведущих ролей играют предприятия нефтегазовой отрасли, признаваемые в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками (далее — предприятия нефтегазовой отрасли). Зачастую деятельность указанных предприятий осуществляется через цепочку дочерних и зависимых организаций, создаваемых во многих регионах страны.

Все большую роль в экономике государства играют предприятия, деятельность которых связана с добычей полезных ископаемых, в том числе с добычей газа. Как правило, такую деятельность ведут предприятия, которые в соответствии со сформированными законодателем критериями можно отнести к категории крупнейших налогоплательщиков. Однако необходимо отметить, что указанные критерии отнесения таких организаций к категории крупнейших налогоплательщиков достаточно спорны, а также часто подвержены изменениям.

С учетом частого изменения критериев отнесения налогоплательщиков к категории «крупнейший налогоплательщик», а также активного влияния предприятий нефтегазовой отрасли на экономику страны в целом в современном мире все большую актуальность приобретает вопрос поиска методов оптимального налогообложения таких предприятий.

Особого внимания заслуживает специфика нефтегазодобывающих предприятий в системе крупнейших налогоплательщиков. Необходимо отметить, что помимо налогового законодательства регулирование отношений с участием предприятий нефтегазовой отрасли осуществляется с помощью законодательства смежных отраслей права. В том числе нормативно-правовое регулирование указанных отношений основывается на Конституции Российской Федерации¹ (далее — Конституция РФ), Гражданском кодексе Российской Федерации² (далее — ГК РФ), Федеральном законе от 31.03.1999 № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации»³, устанавливающем основные принципы государственного регулирования и взаимоотношений в сфере газовой отрасли, Законе РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах»⁴ (далее —

¹ См.: СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

² См.: Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Там же. 1996. № 5. Ст. 410; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ // Там же. 2001. № 49. Ст. 4552; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ // Там же. 2006. № 52 (Ч. 1). Ст. 5496.

³ См.: СЗ РФ. 1999. № 14. Ст. 1667.

⁴ См.: Там же. 1995. № 10. Ст. 823.

Закон о недрах), Федеральном законе от 04.05.2011 № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»⁵, Федеральном законе от 17.08.1995 № 147-ФЗ «О естественных монополиях»⁶, Федеральном законе от 30.11.1995 № 187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации»⁷ и других актах законодательства.

Тем не менее стоит отметить, что российское законодательство в настоящий момент требует совершенствования, что будет способствовать оптимальному регулированию деятельности крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли.

В настоящее время «в целях отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются следующие критерии: показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации; признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц; наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности»⁸.

В то же время существует необходимость в формировании более четких механизмов налогообложения деятельности указанной категории налогоплательщиков, учитывающих всю присущую им специфику. Для поставленных целей необходимо решение двух задач. Во-первых, необходимо сформировать справедливый режим налогообложения, который стимулировал бы развитие всей нефтегазовой отрасли в целом и, как следствие, повлек за собой общее усиление экономики страны. Во-вторых, необходимо, понимая всю важность налоговых доходов в формировании бюджета государства, обеспечить их стабильное поступление.

Налог на добычу полезных ископаемых (далее — НДПИ), уплачиваемый предприятиями нефтегазовой отрасли, является одной из основных составляющих бюджета государства. Таким образом, оптимизация и более грамотное администрирование взимания данного налога очень важны для формирования бюджета государства в частности и его экономики в целом.

В настоящий момент в системе администрирования налогообложения добычи полезных ископаемых, в том числе углеводородов, существуют пробелы, а также неоднозначно трактуемые положения.

⁵ См.: СЗ РФ. 2011. № 19. Ст. 2716.

⁶ См.: Там же. 1995. № 34. Ст. 3426.

⁷ См.: Там же. № 49. Ст. 4694.

⁸ Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ (ред. от 20.07.2015) «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

В связи с этим в первую очередь стоит отметить необходимость дальнейшего совершенствования, в том числе в теоретическом аспекте, понятия крупнейших налогоплательщиков в целом и крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли в частности. Для указанных целей важно проведение полного и всестороннего анализа сущности крупнейших налогоплательщиков, в том числе путем выделения признаков, характерных для указанных субъектов. Также необходимо разработать новые или усовершенствовать уже сформированные принципы, элементы и механизмы налогообложения крупнейших налогоплательщиков.

Важность и актуальность проведения указанного исследования обусловлена малоизученностью темы налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками. Насущная необходимость исследования указанной темы продиктована тем, что, несмотря на наличие обширной правоприменительной практики, в ней имеется большое количество проблем и коллизий.

Степень научной разработанности темы исследования. Отдельные юридические вопросы, касающиеся деятельности крупнейших налогоплательщиков, анализировались в кандидатских диссертациях И. В. Фоновой⁹ и А. А. Юнак¹⁰.

Вопросы правового регулирования НДС были предметом рассмотрения кандидатских диссертаций Г. Р. Голованова¹¹, Е. Н. Комиссаровой¹².

Отдельные экономические проблемы налогообложения крупнейших налогоплательщиков разбирались в работах А. С. Баландиной, А. Н. Голоскокова, Л. С. Гринкевич, Т. Ш. Камалиева, А. Н. Козырина, В. А. Крюкова, В. С. Панчевой, Л. Г. Хазанова, Д. Г. Черника, С. В. Черняковского и др.

Некоторые юридические проблемы налогообложения крупнейших налогоплательщиков рассматривались в работах таких ученых, как Р. Р. Вахитов, Г. Р. Гауф, Е. В. Кудряшова, С. Г. Пепеляев и др.

Исследования отдельных проблем правового регулирования взимания налога на добычу полезных ископаемых присутствуют в трудах

⁹ См.: Фонова И. В. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

¹⁰ См.: Юнак А. А. Проблемы правового регулирования налогового контроля и учета крупнейших налогоплательщиков : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

¹¹ См.: Голованов Г. Р. Правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

¹² См.: Комиссарова Е. Н. Финансово-правовые аспекты реализации налоговой политики в нефтяной отрасли России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2009.

С. А. Боголюбова, Н. В. Герасименко, С. В. Гудкова, Н. В. Даниловой, М. А. Моисеенко, А. И. Перчика, М. М. Юмаева, А. А. Ялбулганова.

Однако комплексные исследования юридического аспекта деятельности предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых крупнейшими налогоплательщиками в соответствии с претерпевшим на настоящий момент времени значительные изменения законодательством, не проводились.

Также сейчас отсутствуют исследования, которые посвящены анализу достоинств и недостатков налога на финансовый результат или налога на дополнительный доход, планируемых для введения, в качестве перспективы развития налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли.

В данной работе впервые комплексно исследуется проблема налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых крупнейшими налогоплательщиками. В рамках диссертации проводится анализ существующей на настоящий момент и весьма неоднозначной судебной практики для целей ее адаптации к указанным налоговым правоотношениям. Также предлагается изменение порядка расчета ставки НДС в отношении таких полезных ископаемых, как газ горючий природный и газовый конденсат, с помощью введенных ст. 342.2 и ст. 342.4 НК РФ формул, путем переложения указанной функции на налоговые органы. Указанное будет способствовать более грамотному расчету ставки НДС и большей дифференциации указанного налога для увеличения поступлений в бюджет страны в целом.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками.

Предмет исследования составляют российское законодательство о налогах и сборах, теоретические положения налогово-правового регулирования деятельности предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, нормы права, касающиеся порядка начисления НДС по отношению к газодобывающим предприятиям, правоприменительная и судебная практика.

Цель диссертационного исследования заключается в формировании теоретических основ правового регулирования налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков и выработке с учетом этого практических рекомендаций, направленных на повышение эффективности их функционирования.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие научные задачи:

- выявить особенности налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков и определить критерии отнесения к категории крупнейших налогоплательщиков;

- выявить понятия взаимозависимости, используемые в различных отраслях права, и унифицировать их для отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших;

- унифицировать определения полезных ископаемых для использования как в налоговом законодательстве, так и в сфере недропользования;

- выявить проблемы, возникающие при налогообложении крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли, и сформулировать предложения, направленные на совершенствование налогового законодательства;

- изучить вопрос имплементации как налога на финансовый результат, так и налога на дополнительный доход в качестве или альтернативы, или дополнения к НДС в области регулирования налогообложения крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли.

Методологическая основа исследования. Для решения поставленных в исследовании задач были использованы различные методы познания: как общенаучные, так и частнонаучные. Среди примененных автором общенаучных методов были анализ, синтез, дедукция и индукция, наблюдение, сравнение. Проанализировано изменение налогового законодательства, применяющегося в рамках недропользования, отмечены как плюсы, так и минусы произошедших нововведений. Метод синтеза был применен при формировании предложения о введении обобщенного понятия полезного ископаемого, использование которого будет возможно как в налоговой сфере, так и в рамках недропользования. Методы дедукции и индукции были применены для выявления особенностей налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков, в том числе путем сравнения способов администрирования указанной категории налогоплательщиков с остальными налогоплательщиками. В рамках использования частнонаучных методов автором были применены логический, статистический, сравнительно-правовой, исторический методы, методы системного анализа и экономического анализа права и др. Логический метод исследования был применен в процессе написания работы в рамках проведенного критического анализа правового регулирования налога на добычу полезных ископаемых. Статистический метод — в рамках анализа поступлений в бюджеты государства для формирования вывода о постоянном росте

роли крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли в формировании бюджета РФ. Сравнительно-правовой метод — в рамках анализа международного опыта введения налога на базе экономического результата взамен ранее действовавшей системы налогообложения на примере налоговых систем Великобритании, Норвегии и Нидерландов. Исторический метод исследования — при изучении возникновения, формирования и развития понятия ренты.

Теоретической основой данного исследования явились труды и выводы по общей теории государства и права таких ученых, как: А. И. Абрамов, С. С. Алексеев, М. И. Байтин, А. М. Васильев, В. М. Горшенев, В. А. Затонский, В. А. Кулапов, А. В. Малько, Н. И. Матузов, В. П. Реутов, В. М. Сырых, А. Е. Черданцев, Н. В. Черноголовкин и др.

Также теоретическую основу исследования составили труды таких представителей науки финансового права, как О. В. Болтинова, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляев, В. В. Попов, Ю. Л. Смирникова, Э. Д. Соколова, Г. П. Толстопятенко, Н. И. Химичева, и ряда других ученых.

Были проанализированы труды таких представителей науки административного права, как И. Н. Ананов, С. М. Берцинский, В. А. Власов, Ю. М. Козлов, А. П. Коренев, Б. М. Лазарев, А. Е. Лунев, В. М. Манохин, Д. М. Овсянко, Г. И. Петров, Л. Л. Попов, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков, С. С. Студеникин, Ц. А. Ямпольская, и ряда других.

Учтены мнения таких представителей науки экологического права, как С. А. Боголюбов, Н. Н. Веденин, О. Л. Дубовик, Б. В. Ерофеев, и других ученых.

Также в работе использовались труды иностранных ученых: А. Смита, Д. Рикардо, Дж. С. Милля, К. Маркса и др.

Нормативно-правовую основу исследования составляют Конституция РФ, нормы гражданского и налогового законодательства, федеральные законы в сфере недропользования, иные нормативные правовые документы РФ, а также акты органов исполнительной власти разъяснительного характера.

Эмпирическую основу настоящего исследования составляют определения Конституционного Суда РФ, определения Высшего Арбитражного Суда РФ, постановления Пленума и Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, а также решения федеральных арбитражных судов различных округов. В то же время в работе использованы международные и российские государственные стандарты.

Эмпирическая основа диссертационной работы также выражена в непосредственном участии автора с 2011 г. по настоящее время в су-

дебных процессах по исследуемому вопросу в качестве стороны, представляющей интересы предприятия нефтегазовой отрасли, признанного в соответствии с законодательством крупнейшим налогоплательщиком. Предложения, выработанные в процессе подготовки диссертации, были использованы автором в качестве доводов в судебном заседании с последующим доказыванием данной позиции суду.

Научная новизна диссертационной работы заключается в комплексном исследовании правового положения предприятий нефтегазовой отрасли — крупнейших налогоплательщиков. Диссертация расширяет научные представления о правовом регулировании налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков, а также особенностях правового регулирования налога на добычу полезных ископаемых.

Работа направлена на совершенствование категориального аппарата финансового права, обоснование авторской концепции налогово-правового статуса предприятий нефтегазовой отрасли — крупнейших налогоплательщиков, выявление существующих коллизий права, возникающих при налогообложении указанных субъектов, и разработку способов их разрешения.

В результате проведенного исследования на защиту выносятся следующие новые или содержащие элементы новизны положения:

1. Крупнейший налогоплательщик — это одна или несколько организаций или физических лиц, соответствующих не менее чем одному критерию: определенные показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год их бухгалтерской и налоговой отчетности, утверждаемые федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов; признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц; наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности, на которые возложена обязанность по уплате налогов. Критерии отнесения субъектов к категории крупнейших налогоплательщиков позволяют уточнить особенности их правового статуса, поскольку указание на возможность отнесения к этой категории как одной, так и нескольких организаций позволяет четко определить, что в вертикально-интегрированных предприятиях нефтегазовой отрасли бремя уплаты НДС несет не только та организация, которая непосредственно осуществляет пользование недрами, но и вся группа организаций в целом.

2. Эффективность правового регулирования налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков — предприятий нефтегазовой отрасли зависит от выбора конкретных правовых средств, к которым относятся: налоги и неналоговые платежи; конкретный способ администрирования, заключающийся в уведомительном порядке постановки на учет в специально созданных и разграниченных не по территориальному принципу, а по видам основной деятельности межрегиональных и федеральных налоговых инспекциях; специальные лицензии для приобретения статуса пользователей недр (плательщиков НДС) для целей разведки и добычи полезных ископаемых или для геологического изучения недр.

3. В целях устранения коллизий права, а также обеспечения принципов прозрачности и ясности законодательства и приведения к единообразию существующей судебной практики предлагается не ограничивать действие института взаимозависимости в рамках ст. 105.1 НК РФ исключительно для целей контроля цены сделки.

4. Межотраслевые связи финансового права на уровне правовых норм проявляются в использовании горно-геологических терминов при характеристике объекта налогообложения. Юридическая интерпретация понятия «полезное ископаемое» в правовом механизме налога на добычу полезных ископаемых необходима в целях стимулирования эффективности производства и, в частности, максимизации извлечения полезных ископаемых из недр. Предложено определить понятие полезного ископаемого как содержащиеся в недрах природные минеральные образования, углеводороды и подземные воды, химический состав и физические свойства которых позволяют использовать их в сфере материального производства и потребления непосредственно или после переработки, в том числе продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству, соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации.

5. При определении объекта налогообложения в целях исчисления налоговой базы по НДС нередко возникают спорные ситуации между налогоплательщиком и налоговым органом, которые затем разрешаются в судебном порядке. В целях систематизации налогообложения, а также приведения к единообразию существующей судебной практики предлагается для целей определения полезного ископаемого, которое будет облагаться НДС, руководствоваться содержанием полученной для разработки конкретного участка недр лицензии. Вместе с тем, в ситуации, когда добыча полезных ископаемых осуществлялась

без лицензии, должен быть применен особый порядок взыскания сумм ущерба за самовольное пользование недрами.

6. Сложность и запутанность применения формул, предусмотренных ст. 342.2 и 342.4 НК РФ, влечет возможность злоупотреблений налогоплательщиками при определении налоговой ставки в сторону ее уменьшения, что может привести к сокращению поступлений в бюджет, а также вызывает увеличение организационных расходов налогоплательщика для расчета НДС. Предложено передать функцию по расчету коэффициентов, применяемых в формулах, налоговым органам. Это будет способствовать обеспечению принципа справедливости и соразмерности налогообложения, упрощению налогового администрирования деятельности предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, а также повышению рентабельности сложных, выработанных и некондиционных месторождений, в целях увеличения поступлений в бюджет государства.

7. Выявлено, что в законодательстве не урегулирован вопрос о налогообложении добычи газовых гидратов. Это влечет отсутствие учета этих полезных ископаемых в целях налогообложения. В рамках систематизации и учета всех видов добываемых полезных ископаемых для обложения НДС предлагается внести изменения в абз. 4 подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ, изложив его в следующей редакции: «Газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа; в том числе газовый гидрат из всех видов месторождений».

8. В целях решения проблемы двойного налогообложения природного газа в ситуации применения сайклинг-процессов обоснована необходимость разделять объемы добытого в первый раз газа от газа, добытого повторно. В связи с этим необходимы четкие правовые нормы, регулирующие разделение добытого газа.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что в рамках указанного диссертационного исследования впервые был проведен комплексный анализ правового регулирования налоговых отношений с участием предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, выделены их существенные признаки и особенности.

Кроме того, в ходе написания данной работы диссертантом была обоснована необходимость и выработан порядок налогообложения добычи газовых гидратов, а также проанализированы существующие и предложены новые методы, способствующие наибольшей дифференциации НДС, в том числе путем расчета ставок налога в соответствии с положениями ст. 342.2 и 342.4 НК РФ налоговым органом.

В рамках исследования впервые дается оценка, проводится комплексное сравнение налога на финансовый результат и налога на дополнительный доход, предлагаемых к применению при добыче углеводородного сырья в качестве альтернативы НДС.

Практическая значимость исследования заключается в прикладной направленности предложенных рекомендаций по формированию режима налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, а также в возможности правотворческого и правоприменительного использования данных предложений. Указанные рекомендации могут использовать:

- законодательные органы РФ в процессе разработки изменений как НК РФ, так и иных законодательных актов;

- правоприменительные органы, в том числе налоговые органы в процессе проведения налоговых проверок предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, а также суды при рассмотрении споров как между указанными лицами, так и между государством и данными субъектами;

- юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в нефтегазовой отрасли.

Кроме того, представляется возможным и целесообразным использование результатов данного исследования при преподавании такой дисциплины, как «Налоговое право», а также в процессе написания различных пособий и рекомендаций в налоговой отрасли права.

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена на кафедре административного и финансового права ВГУЮ (РПА Минюста России), где проведено ее обсуждение и рецензирование. Основные положения и выводы, полученные в результате проведенного исследования, изложены в опубликованных автором восьми научных статьях, семь из которых напечатаны в научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, а также трех научных докладах и сообщениях на всероссийских научных, научно-практических конференциях, семинарах и круглых столах, в том числе на 11-м Ежегодном практическом семинаре «Налоги и ТЭК — 2014» в рамках Международного форума «ПравоТЭК — 2013», Всероссийском ежегодном семинаре-конференции «Налоги и ТЭК — 2015: Налогообложение и бухучет в нефтегазовых компаниях», IV Петербургском международном газовом форуме. Также результаты исследования апробированы в рамках практической деятельности автора.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих пять параграфов и три подпараграфа, заключения и библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность диссертационного исследования, определяются его объект, предмет, цель и задачи, научная новизна, теоретическая и практическая значимость результатов диссертационного исследования, сформулированы выводы и положения, выносимые на защиту, освещаются вопросы апробации результатов диссертационного исследования.

Первая глава «Теоретико-правовые основы налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Эволюция правового регулирования налоговых отношений с участием предприятий нефтегазовой отрасли» проанализированы значительные изменения, произошедшие за последние десять лет как в налоговом законодательстве, так и в смежных отраслях права, регулирующих недропользование в России.

Вместе с тем рассмотрены основные принципы налогового законодательства, а также история и результаты совершенствования регулирования деятельности предприятий нефтегазовой отрасли различными нормативными правовыми актами.

Отмечено, что существенной составляющей платежей за пользование недрами является рента. В рамках указанного проанализированы различные налоговые механизмы, предусмотренные российским законодательством, а также эффективность их использования в связи со спецификой рентных отношений. Предложены различные способы дифференциации системы рентных платежей в качестве основных инструментов реализации политики государства в области освоения природных ресурсов.

Автор отмечает различную природу рентных платежей и налогов, несмотря на определенную схожесть в их установлении, а также приходит к выводу о необходимости учета как экономических, так и экологических факторов при налогообложении предприятий нефтегазовой отрасли.

В рамках изучения правомерности деятельности предприятий нефтегазовой отрасли проанализированы важнейшие изменения как в вопросах лицензирования указанной деятельности, так и в вопросах налогообложения. Дана оценка результатам введения налога на добычу полезных ископаемых, заменившего действовавший до этого ряд платежей за пользование недрами, а также отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, отмечены достоинства и недостатки введения указанного налога.

Также подчеркнуто, что в настоящее время налоговые отношения с участием предприятий нефтегазовой отрасли подлежат регулированию как налоговым законодательством, так и смежным правом.

Указанное обстоятельство обусловлено спецификой их деятельности. Таким образом, говоря о законодательстве, регулирующем налоговые отношения с участием предприятий нефтегазовой отрасли, также подразумевается законодательство о недрах, о лицензировании, о трансфертном ценообразовании и др.

Учитывая изложенное, автор считает целесообразным отметить возможность возникновения коллизий и споров в связи с необходимостью учета и сочетания множества норм и законов.

Во втором параграфе «Особенности налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков» автор рассматривает историю развития методов, различные принципы администрирования деятельности крупнейших налогоплательщиков в России, а также исследует отдельные вопросы соответствующего правового регулирования в других странах.

Также автор отмечает неоднозначную оценку различными учеными целесообразности и эффективности организации межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам, в том числе отраслевой принцип построения системы указанных налоговых органов на федеральном уровне с позиции ее соответствия принятой в стране структуре государственного устройства и системе управления. В дополнение проводится всесторонняя оценка процедуры постановки крупнейших налогоплательщиков на учет в налоговых органах в уведомительном порядке.

Приведены и проанализированы статистические данные по вопросу итогов начавшейся в 1998 г. налоговой реформы, затронувшей в том числе деятельность организаций нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с выработанными законодателем критериями крупнейшими налогоплательщиками.

По результатам проведенного анализа статистических данных сделан вывод о постоянном возрастании роли крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли в формировании бюджета РФ. Представляется верным, что в достижении вышеуказанной положительной динамики значительную роль сыграло выделение этой группы налогоплательщиков в качестве самостоятельного объекта налогового администрирования.

Вместе с тем отмечается отсутствие достаточного отражения специфики налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков в НК РФ. Данное мнение подтверждается в том числе отсутствием в НК РФ определения указанной категории налогоплательщиков и критериев отнесения к ней. По результатам указанного предложено для закрепления в ст. 19 НК РФ усовершенствованное авторское определение крупнейшего налогоплательщика.

Установлено, что помимо НК РФ существует большое количество разрозненных, иногда противоречащих друг другу законов и под-

законных актов, регулирующих налогообложение в сфере недропользования. Предложены способы устранения существующих коллизий.

В рамках рассмотрения понятия крупнейшего налогоплательщика автором проведен всесторонний анализ института взаимозависимости в различных отраслях права. Отмечена возможность определения взаимозависимости через группу таких понятий, как «аффилированность», «заинтересованность», «принадлежность лиц к одной группе», «зависимость». Прослежена история развития указанного вопроса как в гражданском и антимонопольном, так и в налоговом законодательстве, рассмотрены мнения различных ученых. Отмечена неоднозначная судебная практика по вопросу признания лиц взаимозависимыми, в том числе в налоговых целях. По результатам указанного сделан вывод о том, что претерпевший ранее значительные изменения и сформировавшийся на настоящий момент институт взаимозависимости в рамках ст. 105.1 НК РФ не обеспечивает установление справедливого режима налогообложения всех организаций в целом, в связи с тем что сосредоточивается только на одном инструменте контроля, а именно на трансфертном ценообразовании. Учитывая изложенное, автором предложено не ограничивать действие данного института в рамках ст. 105.1 НК РФ исключительно целями контроля цены сделки.

Также автором рассмотрены основные этапы развития налогового контроля за деятельностью предприятий газовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, выделены характерные особенности указанного процесса.

Под налоговым администрированием крупнейших налогоплательщиков автором предложено понимать один из способов реализации прав и юридических обязанностей крупнейших налогоплательщиков и налоговых администраций, установленный в сфере налогообложения и регулируемый административно-правовыми и налогово-правовыми нормами.

Вторая глава «Правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых» состоит из трех параграфов. Второй параграф «Правовое регулирование элементов налогообложения», в свою очередь, состоит из трех подпараграфов.

В первом параграфе «Правовая природа налога на добычу полезных ископаемых» отмечается, что в настоящее время НДСП является основным платежом за пользование природными ресурсами. В рамках проведенного анализа правовой природы платежей, уплачиваемых за право пользования природными ресурсами, сделан вывод о наличии у них явно выраженного рентного характера.

Автором проведен комплексный анализ истории возникновения и развития теории ренты.

Предложено в соответствии с классификацией по принципу источника возникновения природной ренты относить сбор за выдачу лицензий, НДСП, акцизы к классу горной ренты.

Сделан вывод о том, что по своей правовой природе НДСП является рентным платежом. Вся суть указанного налога сводится в конечном счете к справедливому и осуществляемому в полном объеме взиманию горной ренты. В связи с указанным, рента является его неотъемлемой частью, обусловленной правовой природой. Соответственно, важно отметить наличие взаимосвязи ренты и НДСП.

Автор отмечает, что в условиях реформируемой экономики проблемы извлечения природно-ресурсной ренты стали приобретать актуальный характер.

Вместе с тем автором предложен путь развития недропользования в России, в соответствии с которым рентная составляющая в системе налогов, сборов и других обязательных платежей должна быть в значительной степени усилена.

Во втором параграфе «Правовое регулирование элементов налогообложения» автор детально рассматривает элементы НДСП.

В первом подпараграфе «Субъект, объект, налоговый период, порядок исчисления и уплаты налога» автор исследует правовое регулирование элементов налога на добычу полезных ископаемых, а также историю введения НДСП, анализирует используемые в мировой практике налогообложения кумулятивный и некумулятивный способы исчисления налогов.

Автором были сформулированы как общие, так и применимые по отношению к НДСП определения налогоплательщика, объекта налога, единицы и масштаба налога, налогового оклада, налогового и отчетного периодов. Также автор проанализировал варианты, источники и сроки уплаты налога, способы его исчисления.

В рамках определения объекта НДСП автор отмечает, что это добытые полезные ископаемые. Вместе с тем по результатам проведенного анализа автор приходит к выводу о том, что использовать дефиницию определения полезного ископаемого, закрепленного в гл. 26 НК РФ, в целях недропользования невозможно в связи с тем, что в целях налогообложения указанный термин имеет абсолютно иное значение.

Для недопущения коллизий, а также в целях систематизации и приведения к единообразию понятий, применяемых в сфере недропользования и налогообложения, сформулировано обобщенное авторское понятие полезного ископаемого для целей закрепления в п. 1 ст. 337 НК РФ.

Также автором была проанализирована сложная юридическая техника определения добытого полезного ископаемого, использовавшаяся до отказа законодателя от перечисления конкретных видов месторождений и внесения поправок в гл. 26 НК РФ, а также возникавшие коллизии права в области определения добытого углеводородного сырья.

В рамках указанного были рассмотрены различные Классификаторы полезных ископаемых и подземных вод, а также судебная практика по вопросу определения объектов налогообложения НДПИ.

В целях устранения противоречий предложено в подп. 1 п. 1 ст. 336 НК РФ установить прямое указание на то, что для определения облагаемого НДПИ полезного ископаемого необходимо руководствоваться содержанием полученной для разработки конкретного участка недр лицензии.

Приобретение статуса плательщика НДПИ пользователем недр является последствием получения им лицензии (разрешения) на право пользования участком недр. С учетом указанного автором сделан вывод о том, что в ситуации, когда добыча полезных ископаемых осуществлялась без лицензии, должен быть применен особый порядок взыскания сумм ущерба за самовольное пользование недрами.

Вместе с тем необходимо отметить, что к пользователям недр применяются определенные требования, характерные конкретно для данной категории лиц.

Во втором подпараграфе «Налоговая база» автором приводится определение данного элемента налога.

Также автор, рассмотрев как действующее законодательство, так и существующую судебную практику, пришел к выводу о том, что при определении налоговой базы по НДПИ необходимо учитывать только первичные документы по учету добычи полезных ископаемых, формы геологической отчетности, а также регистры по учету доходов от реализации добытых полезных ископаемых и затрат на добычу. Определение налоговой базы по НДПИ иным способом, например, исходя из выручки, поступившей на расчетный счет налогоплательщика, из данных о количестве отгруженного полезного ископаемого, содержащихся в счетах-фактурах, и т. п., неправомерно. В случае когда налогоплательщиком осуществляется добыча нескольких видов полезных ископаемых, налоговая база должна рассчитываться в отношении каждого полезного ископаемого отдельно. Соответственно, возникает необходимость организации ведения раздельного учета этих полезных ископаемых.

Также автором рассмотрен процесс определения количества добытого полезного ископаемого с помощью прямого или косвенного метода и проанализированы способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых.

Вместе с тем автор указывает на необходимость утверждения в учетной политике налогоплательщика конкретного метода определения количества добытого полезного ископаемого, а также то обстоятельство, что изменен такой метод может быть только по причине изменения технологии добычи, что необходимо отразить в техническом проекте разработки месторождения.

По результатам проведенного анализа законодательства и судебной практики по вопросу возможности включения в расчетную стоимость полезного ископаемого в порядке подп. 1 п. 4 ст. 340 НК РФ материальных расходов в рамках технологических операций автором сделан следующий вывод. Для включения в расчетную стоимость такие материальные расходы (в том числе расходы по транспортировке полезного ископаемого до склада готовой продукции) должны быть предусмотрены техническим проектом разработки месторождения. При этом необходимо отметить, что при решении вопроса об исчислении расчетной стоимости полезного ископаемого необходимо руководствоваться именно проектом разработки месторождения, а не иным документом.

Также в рамках исследования по результатам проведенного анализа существующей судебной практики и нормативно-правовых актов автором был рассмотрен дискуссионный вопрос о том, как рассчитывать налоговую базу по НДС, если реализация полезного ископаемого в налоговом периоде отсутствует.

В ходе работы автором была отмечена позиция судов о том, что обязанность предоставления декларации по месту нахождения участка недр и налоговой декларации по месту регистрации налогоплательщика могут не совпадать. Был сделан вывод о том, что факт предоставления налоговой декларации по НДС по месту нахождения участка недр не освобождает налогоплательщика от исполнения обязанности представить декларацию по месту регистрации.

Указанное обстоятельство не касается предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками, подающих налоговую отчетность только в соответствующую инспекцию по крупнейшим налогоплательщикам, но при этом в целом рождает множество неясностей и возникающих нарушений.

В третьем подпараграфе «Налоговые ставки» автор рассматривает различные виды и сущность указанного элемента налогообложения, анализирует мнения ученых по данному вопросу, проводит оценку методов вычисления и отслеживает историю дифференциации налоговых ставок.

Также автор уделяет внимание вопросу налоговых льгот, указывает виды налоговых льгот и проводит их оценку в качестве характерного примера прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования. В связи с тем что перечень налоговых ставок по НДС, установленный в ст. 342 НК РФ, предусматривает ставку 0 % (0 рублей), представляется важным тот факт, что ставка в размере 0 % не является налоговой льготой.

Заклучение о существенном различии налоговой ставки 0 % и налоговой льготы служит основанием для последующего вывода автора

о том, что применение налогоплательщиком нулевой ставки не свидетельствует об отсутствии у него обязанности по расчету налоговой базы.

В ходе изучения вопроса применения налоговых ставок по НДС в рамках деятельности предприятий нефтегазовой отрасли автором было выявлено, что на практике разработка газоконденсатных месторождений может производиться с применением сайклинг-процесса, суть которого заключается в закачке в пласт добытого ранее и осушенного природного газа. В дальнейшем этот газ может быть извлечен из недр повторно, что порождает проблему двойного налогообложения одного и того же объема природного газа.

Автором предложены два способа теоретического решения указанной проблемы: освободить газ, направляемый в пласт, от НДС или разработать методику, которая позволит разделять объемы добытого в первый раз газа от газа, добытого повторно.

Также в исследовании отмечается теоретическая возможность использования различных подходов к формульному расчету ставки НДС. Автором были проанализированы три подхода, применявшиеся в России.

В рамках анализа указанных подходов были также рассмотрены формулы для расчета ставок НДС в отношении газа горючего природного и газового конденсата (подп. 10 и 11 п. 2 ст. 342, ст. 342.4 НК РФ).

По результатам рассмотрения указанных формул выявлено, что в настоящий момент для целей расчета НДС по указанным полезным ископаемым используется небесспорная концепция зависимости ставки налога на газ от доли и цены конденсата и, соответственно, ставки налога на конденсат от доли и цены газа.

Вместе с тем применение данных формул для расчета ставок НДС в отношении газа горючего природного и газового конденсата путем расчета базового значения единицы условного топлива, а также касательно порядка определения и применения коэффициента, характеризующего степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья, вызывает правовые коллизии. Указанные формулы также включают коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата, а также показатель, характеризующий расходы на транспортировку газа горючего природного. Автором отмечается, что сложность и запутанность применения формул влечет как возможность злоупотреблений налогоплательщиками при определении налоговой ставки в сторону ее уменьшения, что может привести к сокращению поступлений в бюджет, так и увеличение организационных расходов налогоплательщика для расчета НДС.

В связи с указанным представляется целесообразным переложить обязанность по расчету размера указанных коэффициентов на государство.

Также в ходе исследования автором были выявлены существующие коллизии при определении категорий сложности месторождений. Так, размер НДС на газ для находящихся в примерно одинаковых условиях месторождений, например Киринского (категория сложности 2) и Южно-Киринского (категория 3), различается более чем в десять раз.

Кроме того, было выявлено отсутствие законодательного урегулирования налогообложения добычи газовых гидратов. Указанное влечет за собой отсутствие учета этих полезных ископаемых в целях налогообложения. В рамках систематизации всех добываемых полезных ископаемых было предложено внести изменения в четвертый абзац подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ, присоединив газовые гидраты к газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья.

В третьем параграфе «Перспективы развития налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли» рассматриваются особенности правового регулирования предлагаемых для введения налогов (налога на финансовый результат или налога на дополнительный доход) для нефтяной отрасли, а также перспективы распространения одного из указанных налогов на газовую отрасль.

В рамках исследования автор приводит и анализирует различные статистические данные, касающиеся как реформирования ставки НДС в России и изменений соответствующих поступлений в бюджет от недропользователей, так и увеличения поступлений в бюджеты Великобритании, Норвегии, Нидерландов, связанные с реформированием систем налогообложения и введением налога на базе экономического результата.

Проанализированы достоинства и недостатки налога на финансовый результат, налога на дополнительный доход и действующей системы налогообложения, приведены имеющиеся расчеты.

В итоге автором предложено считать целесообразным изначально введение налога на дополнительный доход в качестве альтернативы НДС для предприятий нефтяного сектора, а после апробации указанного налога и для предприятий газовой отрасли.

В заключении диссертационного исследования в обобщенном виде изложены основные теоретические выводы и наиболее значимые практические рекомендации, подчеркнуты характерные особенности структуры и статуса крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

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

1. Эволюция правового регулирования отношений с участием крупнейших налогоплательщиков / М. А. Германова // Бизнес в законе. — 2015. — № 4. — 0,5 п. л.

2. Система обязательных платежей за природопользование: коллизии законодательства / М. А. Германова // Пробелы в российском законодательстве. — 2015. — № 4. — 0,5 п. л.

3. Правовое регулирование ставки налога на добычу полезных ископаемых как элемента налогообложения / М. А. Германова // Правовая культура. — 2015. — № 4. — 0,5 п. л.

4. Налог на финансовый результат как альтернатива НДС / М. А. Германова // Право и экономика. — 2015. — № 9. — 0,75 п. л.

5. Особенности налогообложения углеводородного сырья: проблемы правового регулирования / М. А. Германова // Вестник арбитражной практики. — 2016. — № 3. — 0,6 п. л.

6. Объект НДС: коллизии правового регулирования / М. А. Германова // Право и экономика. — 2016. — № 4. — 0,6 п. л.

7. Правовое регулирование налоговых отношений с участием крупнейших налогоплательщиков (на примере предприятий нефтегазовой отрасли) / М. А. Ильичева // Налоги. — 2016. — № 5. — 0,5 п. л.

Другие публикации

8. Коллизии права и спорные моменты в определении налоговой базы по НДС / М. А. Германова // Вестник арбитражной практики. — 2015. — № 4. — 0,75 п. л.

Ильичева Мария Александровна
«Правовое регулирование налоговых отношений
с участием крупнейших налогоплательщиков
(на примере предприятий нефтегазовой отрасли)»

Диссертация представляет собой исследование общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли, признаваемых в соответствии с законодательством крупнейшими налогоплательщиками. В рамках диссертационной работы предложены авторские понятия «крупнейший налогоплательщик», «полезное ископаемое», выявлены и унифицированы для целей отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших понятия взаимозависимости, используемые в различных отраслях права. В ходе анализа особенностей налогообложения нефтегазовой отрасли выявлены возникающие коллизии права и предложены способы их устранения. Проанализирован процесс взимания налога на добычу полезных ископаемых с предприятий нефтегазовой отрасли — крупнейших налогоплательщиков, в том числе порядок применения формул, предусмотренных ст. 342.2 и 342.4 Налогового кодекса РФ, предложены способы дальнейшей дифференциации налога. Выявлено, что в законодательстве не урегулирован вопрос о налогообложении добычи газовых гидратов, предложены способы устранения указанного обстоятельства. Проанализирована проблема двойного налогообложения, возникающая при применении сайклинг-процессов в рамках деятельности предприятий нефтегазовой отрасли. Выявлены достоинства и недостатки налога на финансовый результат, налога на дополнительный доход и действующей системы налогообложения нефтегазовой отрасли, проанализирован мировой опыт введения налога на базе экономического результата.

Ilicheva Mariya A.
“Legal regulation of the tax relations
with participation of the largest taxpayers
(on the example of the entities of an oil and gas industry)”

The dissertation represents a research of the public relations arising in the sphere of the taxation of the entities of an oil and gas industry recognized according to the legislation the largest taxpayers. Within dissertation the author's concepts “the largest taxpayer”, “mineral” are offered, the definitions used in various industries are revealed and unified for the purposes of reference of taxpayers to category of the largest of a concept of mutual dependence. During the analysis of features of the taxation of an oil and gas industry the arising collisions of the right are revealed and methods of their elimination are offered. Process of collection of a Mineral Production Tax from the entities of an oil and gas industry — the largest taxpayers is analysed, including an order of application of the formulas provided by articles 342.2 and 342.4 of the Tax Code of the Russian Federation, methods of further differentiation of a tax are offered. It is revealed that in the legislation the question of the taxation of production of gas hydrates isn't settled, methods of elimination of the specified circumstance are offered. The problem of double taxation arising in case of application of saykling-processes within activities of the entities of an oil and gas industry is analysed. Merits and demerits of a tax on a financial result, a tax on an additional income and the operating system of the taxation of an oil and gas industry are revealed, the international experience of entering of a tax based on economic result is analysed.

Подписано в печать 13.02.2017.
Формат 60x90 1/16. Усл. печ. л. 1,5. Тираж 100 экз.

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Всероссийский государственный университет юстиции
(РПА Минюста России)».
117638, г. Москва, ул. Азовская, д. 2, корп. 1.

2016156368

