На правах рукописи

Сапрыкина Ирина Анатольевна

ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат диссертации
на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Москва – 2026

Работа выполнена на кафедре финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

Научный консультант:	**АРТЕМОВ Николай Михайлович,** доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации
Официальные оппоненты:	**БИТ-ШАБО Инесса Витальевна,** доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия им. В.М. Лебедева»
	БОРТНИКОВ Сергей Петрович, доктор юридических наук, доцент, директор Института права ФГАОУ ВО «Самарский государственный экономический университет»
	ЩЕКИН Денис Михайлович, доктор юридических наук, председатель коллегии адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры»
Ведущая организация	**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»**

Защита состоится «30» июня 2026 г. в 13:00 на заседании диссертационного совета 24.2.336.02, созданного на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», по адресу: 123242, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, дом 7, стр. 22, зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»: https://msal.ru

Автореферат разослан «_ _»__ _____ ___2026 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор юридических наук, доцент Ю.К. Цареградская

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Проблема эффективного налогообложения в современных условиях особенно актуальна, поскольку это связано с обеспечением возрастающего объема налоговых поступлений в бюджет. Достижению названной цели способствует совершенствование механизма правового регулирования налоговой сферы и, в первую очередь, его важнейшего элемента – нормативных правовых актов.

В процессе подготовки и принятия актов законодательства о налогах и сборах должны учитываться реальные условия экономической деятельности и объективно существующие имущественные интересы налогоплательщика.

Эффективность налогово-правового регулирования обусловлена прежде всего достоверностью фактологической основы. Юридическая фактология не только имеет теоретическое значение, но и непосредственно влияет на реализацию правовых норм. В процессе налогового правоприменения наряду с установлением необходимого и исчерпывающего перечня юридических фактов важной является их правильная квалификация.

Сложность налогово-правового регулирования на современном этапе предопределяется необходимостью учитывать межотраслевой и имущественный характер правовых связей, складывающихся между субъектами отношений по владению, пользованию и распоряжению объектами собственности, а также иного имущества, принадлежащего им на праве пользования и хозяйственного ведения, регулируемых нормами частного права. Возникновение, изменение, прекращение названных отношений основывается на предусмотренных нормами частного права юридических фактах, которые в последующем оцениваются с позиции норм налогового права применительно к складывающимся налоговым отношениям. Таким образом, юридические факты экономической деятельности налогоплательщика имеют гражданско-правовые основания

возникновения, изменения, прекращения, а их правовой эффект оценивается в рамках налогового правоотношения.

Налоговые юридические факты реализуют динамическую функцию в налоговом правоотношении. При опосредовании юридических фактов происходит возникновение, изменение и прекращение налогового правоотношения. Вместе с тем налоговые юридические факты играют «правообразующую» роль применительно к налогово-правовой норме и налоговой правосубъектности – двум другим, наряду с юридическими фактами, предпосылкам налогового правоотношения. Конструирование юридических фактов в налоговый фактический состав обеспечивает их универсальный характер и возможность правопорождающих последствий применительно к разным видам налоговых правоотношений. Динамическая роль юридических фактов проявляется в механизме налогового-правового регулирования в качестве связующего звена между налогово-правовой нормой и налоговым правоотношением.

Налоговые юридические факты, таким образом, пронизывают всю «налогово-правовую материю» и представляют собой многофункциональную правовую категорию, нацеленную на возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений.

Пристальное научное внимание к налогово-правовой фактологии, разработка концепции юридических фактов в налоговом праве позволяет предложить пути успешного совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах. Корректное закрепление юридических фактов в налогово-правовых нормах с учетом итогов их всестороннего научного исследования и обоснования позволит предупредить злоупотребления правом со стороны налогоплательщика.

Степень разработанности темы исследования. В настоящее время в научной литературе достаточно подробно рассмотрены общетеоретические аспекты юридических фактов. В.Б. Исаковым проводилось глубокое теоретическое исследование юридических фактов в рамках двух работ –

«Юридические факты в советском праве»[1] и «Фактический состав в механизме правового регулирования»[2]. Значительный вклад в развитие доктрины юридических фактов внесла работа В.Н. Синюкова «Юридические факты в системе общественных отношений»[3].

В отраслевых науках также находит отражение изучение юридических фактов и их отраслевых особенностей.

В финансово-правовой науке вопрос юридических фактов как объект самостоятельного научного исследования освещался в диссертации Ю.В. Бабановой «Юридические факты в налоговом праве»[4]. Представляется ценным исследование автором юридических фактов именно как категории налогового права, а также обращение к вопросам их установления и доказывания. Представлены работы, в которых юридические факты рассматриваются в совокупности с финансовым (налоговым) правоотношением[5], а также налоговым обязательством[6], в частности, как основание его возникновения, изменения и прекращения.

Вместе с тем следует отметить, что во всех перечисленных работах не проводилось комплексного исследования налоговых юридических фактов как предпосылки налогового правоотношения и как элемента налогового фактического состава и элемента механизма налогово-правового регулирования. В рамках диссертационной работы также проведены

---

[1] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: Норма: Инфра-М, 2017. 144 с.

[2] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. 128 с.

[3] См.: *Синюков, В.Н.* Юридические факты в системе общественных отношений: дисс. … канд. юрид. наук / В.Н. Синюков. Свердловск, 1984. 194 с.

[4] См.: *Бабанова, Ю.В.* Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. М., 2012. 23 с.

[5] См.: *Карасева, М.В.* Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. Воронеж: Воронеж. гос. ун-т. 1997. 304 с.; *Яговкина, В.А.* Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) /В.А. Яговкина. М.: Граница. 2004. 104 с.

[6] См.: *Красюков, А.В.* Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков. Воронеж: ВГУ, 2018. 312 с.

сопоставление и научный анализ таких видов юридических фактов, как: налогово-правовые презумпции и фикции; пробелы в налоговом праве.

Объект исследования составляют общественные отношения, в рамках которых реализуется основная конституционная обязанность налогоплательщика – обязанность по уплате налогов и сборов, а также особенности их правовой регламентации и реализации в процессе налогового правоприменения.

Предметом исследования являются научные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, нормативные источники налогового права, налоговые правовые позиции, сформулированные в актах органов судебной власти, материалы правоприменительной практики, акты толкования норм законодательства о налогах и сборах, исторические и социологические источники.

Цель и задачи диссертационной работы. Целью работы является построение правовой концепции налоговых юридических фактов, исследование, разработка и обоснование значения юридических фактов в налоговом праве для разрешения теоретических и практических проблем в сфере налогово-правового регулирования и налогового правоприменения. Поставленная цель обусловила необходимость решения таких задач, как:

- выявление основных признаков и особенностей юридических фактов в налоговом праве, формулирование понятия «юридический факт в налоговом праве»;
- классификация юридических фактов в налоговом праве, определение ее критериев и характеристика отдельных видов налоговых юридических фактов;
- изучение понятия, особенностей и видов налоговых фактических составов;
- выявление места, значения и роли юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования, обоснование самостоятельной

динамической функции юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования;

- определение соотношения юридических фактов и порождаемых ими налоговых правоотношений;
- выявление структурных и содержательных особенностей налогового правоотношения, а также влияния юридических фактов не только на налоговое правоотношение в целом, но и на его отдельные структурные элементы: субъекты, объекты и содержание;
- формулирование понятия объекта налогообложения, характеристика современного механизма налогово-правового регулирования объекта налогообложения;
- оценка значения и роли объекта налогообложения в юридической конструкции налога;
- исследование в рамках дихотомической классификации пробелов и нетипичных нормативных предписаний (презумпций и фикций) как отдельных видов юридических фактов в налоговом праве;
- научная разработка понятия аналогии в налоговом праве и пределов ее допустимости.

Нормативную базу исследования составили нормативные правовые акты, регулирующие отношения по исполнению налогоплательщиком обязанности по уплате налога, в частности акты законодательства о налогах и сборах, а также нормативные акты зарубежных стран и акты, утратившие силу.

Э**мпирическая база диссертационного исследования** представлена постановлениями и определениями Конституционного Суда Российской Федерации, актами Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ), материалами судебной практики в области применения законодательства о налогах и сборах, а также документами налоговых органов Российской Федерации.

Теоретическую базу исследования составили труды российских и зарубежных ученых в области теории государства и права, финансового права, административного права, гражданского права, иных отраслей права, а также работы в области теории налогообложения, экономики и финансов.

Автор в своем исследовании опирался на научные работы специалистов в области финансов (Г.М. Бродского, С.Т. Горбушиной, И.А. Дрожжиной, М.Л. Дьяконовой, В.Н. Захарова, В.В. Иванова, В.В. Ковалева, Т.М. Ковалёвой, Т.Н. Кузьменко, А.М. Лушникова, Б.Г. Маслова, Ю.А. Петрова, Л.В. Поповой, Б.М. Пушкарёвой, А.В. Толкушкина, Н.В. Ушак, М.К. Шацило, В.Н. Шитова и др.) и финансового права (Н.М. Артемова, Ю.В. Бабановой, В.В. Бациева, К.С. Бельского, В.В. Бесчеревных, И.В. Бит-Шабо, С.П. Бортникова, А.В. Брызгалина, О.В. Болтиновой, Е.Л. Васяниной, Т.А. Вершило, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, О.О. Журавлевой, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Д.Л. Комягина, А.В. Красюкова, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, М.Е. Мардасовой, М.Ю. Орлова, А.Г. Пауля, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, А.А. Печенкиной, Е.В. Покачаловой, Е.В. Порохова, М.Б. Разгильдиевой, Е.А. Ровинского, И.В. Рукавишниковой, Н.А. Саттаровой, Э.Д. Соколовой, Д.А. Смирнова, С.Е. Смирных, Н.А. Соловьевой, А.А. Тедеева, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, И.А. Цинделиани, Н.Н. Черногора, А.А. Шахмаметьева, Н.А. Шепенко, Д.М. Щекина, С.А. Ядрихинского, А.А. Ялбулганова и др.), в том числе дореволюционного (А.А. Исаева, И.Х. Озерова, И.Т. Тарасова, И.И. Янжула и др.) и советского (А.М. Александрова, В.В. Бесчеревных, Е.А. Ровинского, Б.М. Сабанти, С.Д. Цыпкина и др.) периодов.

В ходе диссертационного исследования автор обращался к научным трудам специалистов-теоретиков права: С.С. Алексеева, Д.Н. Бахраха, В.П. Беляева, С.Н. Братуся, А.Б. Венгерова, Н.В. Витрука, Н.А. Власенко, И.А. Галагана, В.В. Глазырина, В.М. Горшенева, Д.И. Дедова,

Ю.А. Дмитриева, В.Н. Дмитрука, А.А. Иванова, И.А. Исаева, В.Б. Исакова, Т.В. Кашаниной, А.Д. Керимова, В.Н. Кудрявцева, В.В. Лазарева, О.Э. Лейста, С.В. Липень, Е.Г. Лукьяновой, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, П.Е. Недбайло, В.С. Нерсесянца, А.С. Пиголкина, А.В. Полякова, В.Н. Протасова, Т.Н. Радько, М.М. Рассолова, В.Н. Синюкова, В.В. Сорокина, В.Д. Сорокина, Ю.В. Сорокиной, В.В. Субочева, Ю.А. Тихомирова, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота и др.).

В процессе исследования были приняты во внимание позиции следующих правоведов: А.Б. Агапова, М.Б. Добробабы, И.Ш. Килясханова, О.Е. Кутафина, Е.Б. Лупарева, И.В. Пановой, Ю.Н. Старилова, С.А. Старостина, В.Е. Чиркина и др.

Автор также обращался к трудам ученых, специализирующихся в области гражданского права и гражданско-процессуального права: Л.Н. Берг, В.Д. Кравеца, С.А. Курочкина, А.В. Милькова, О.А. Папковой, В.А. Рязановского, М.К. Треушнкова, В.В. Яркова и др.

Нельзя не обратить внимание на исследования иностранных специалистов, чьи научные интересы сосредоточены на общих вопросах права и налогообложения: Ч. Адамса, М. Вебера, П.М Годме, Рудольфа фон Иеринга, Дж. Лейцеля, Д. Ллойда, А. Манигка, С. Медема, Н. Меркуло, М. Ориу, А.А. Пилипенко, Р. Познера, Г. Радбруха, Д. Рикардо, А. Смита, Я. Стоилова, К. Труммера, Лона Л. Фуллера и др.

Научная новизна диссертационного исследования обусловлена поставленной целью и задачами и заключается в формировании концепции юридических фактов в налоговом праве, специфика которой детерминирована современным уровнем правовых механизмов и юридических конструкций, актуальных для применения в налоговых правоотношениях. Диссертационная работа является комплексным монографическим исследованием, в котором сформулировано определение понятия «юридический факт в налоговом праве», представлены существующие классификации юридических фактов, а также

идентифицированы новые виды классификаций юридических фактов в налоговом праве. Исследование вопросов классификации налоговых юридических фактов позволило выявить существующие пробелы в их налогово-правовой регламентации.

В диссертации проведен комплексный, всесторонний анализ научной категории «налогово-правовой юридический факт»: как главного основания динамики налогового правоотношения; как элемента налогового фактического состава; как самостоятельного звена механизма налогово-правового регулирования.

Проведено научное исследование вопроса объекта налогообложения и его правовой регламентации, аргументирована ведущая роль объекта в юридической конструкции налога. Отмечается важность выявления новых и «перспективных» видов объектов налогообложения с целью обеспечения бюджетов дополнительными налоговыми доходами.

В рамках диссертационной работы впервые проводится классификация налоговых юридических фактов по дихотомическому критерию. Суть дихотомической классификации сводится к обособлению признака, который отсутствует у одного понятия, но свойственен при этом другому понятию. Таковыми в налоговом праве являются: юридические факты-презумпции, фикции, пробелы как юридические факты. Презумпции признаются истинным фактом, а фикции представляют собой несуществующий в реальной действительности факт, но признаваемый существующим. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве. Пробел как юридический факт, в свою очередь, влечет преодоление либо устранение пробела в праве.

На защиту выносятся следующие положения, являющиеся новыми или содержащими элементы новизны.

1. Концепция юридических фактов в налоговом праве представляет собой совокупность теоретических взглядов, обосновывающих роль и значение юридических фактов в системе налогово-правового регулирования

в целях повышения его эффективности для обеспечения законных интересов налогоплательщиков и государства в процессе налогообложения. Элементами концепции выступают: 1) совокупность понятий налоговых юридических фактов, их специфических признаков, аналогии и пробелов как юридических фактов в налоговом праве; налоговых правоотношений, объектов налоговых правоотношений; 2) классификация видов налоговых юридических фактов; 3)определение места юридических фактов в механизме правового регулирования налоговых отношений; 4) функции юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования; 5) прямые и обратные связи налоговых юридических фактов и частноправовой сферы в системе правового регулирования финансовых отношений.

2. Юридический факт в налоговых отношениях представляет собой явление общественной жизни, признанное законодательством о налогах и сборах таковым и находящееся в причинной обусловленности с установленной законодательством налоговой обязанностью, а также опосредующее акты, события, действия и состояния в диспозиции налоговой нормы, влекущее установленные законом правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений, а также воздействующее на правовой режим налогообложения.

Налогово-правовым юридическим фактам свойственны все их общетеоретические признаки. Вместе с тем, они обладают и специфическими особенностями, решающими среди которых являются следующие:

1) юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога;

2) юридические факты в налоговой сфере обеспечивают динамику правоотношений, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ и которые составляют предмет налогового права;

3) налогово-правовые юридические факты обладают тесной взаимосвязью и взаимообусловленностью с методом налогово-правового

регулирования, главным проявлением которого является преобладание в законодательстве о налогах и сборах норм-предписаний, закрепляющих должное поведение субъектов налоговых правоотношений, от которых они, при наличии определенных юридических фактов, уклониться не вправе;

4) налоговые юридические факты подлежат фиксации (закреплению) в установленном процедурно-процессуальном порядке, предусмотренном конституционно-правовыми и налогово-правовыми нормами.

3. Доказывается взаимосвязь частноправовой каузы операций и действий участников налоговых правоотношений с налогово-правовыми фактами, закрепленными в гипотезе налоговой нормы, в которой действия обязанных субъектов налоговых отношений влекут установленные законом правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений. Обоснован вывод, что закрепленная в гипотезе налоговой нормы система юридических фактов, полно и достоверно установленных в процессе применения права – одна из важнейших гарантий законности в налоговой сфере.

4. Разработана и научно обоснована видовая классификация юридических фактов в налоговом праве для неформальных составов, в которых налоговым органом осуществляется моделирование поведения и операций налогоплательщика. Доказано, что юридические действия, акты, события и состояния в налоговом праве определены в нормах частного права и опосредованы в объекте налогообложения, исчерпывающе формализованном налоговой нормой. Отсутствие установленного законом нормативного закрепления квалификации действий, актов, событий и состояний как юридических фактов в налоговом праве исключает возможность наложения на налогоплательщика налоговых обязанностей.

5. Установлено, что налоговые юридические факты, с которыми связано освобождение от исполнения налогово-правовой обязанности в ситуации признания задолженности безнадежной к взысканию, имеют сложный межотраслевой состав налогового и административного

правоотношения, основанного на решении налогового органа и являющегося самостоятельным правопрекращающим юридическим фактом.

6. С позиции формально-логической догматики налогового права обосновывается, что частноправовые факты опосредуются в объекте налогообложения в установленном налоговым законодательством порядке, в установленной сумме, механизме исчисления налога, периоде времени, налоговом режиме, объекте налогообложения. Доказывается, что согласно п.1 ст. 53 Налогового кодекса РФ налоговая база не может представлять собой свойство объекта налогообложения, поскольку является лишь его частью, к которой применяется налоговая ставка.

7. Обосновывается наличие прямых и обратных связей налоговых юридических фактов и частноправовой сферы в системе целостного имущественно-правового регулирования финансовых отношений при взыскании налоговой недоимки как следствие причинения гражданско-правового вреда. Доказывается, что феномен компенсационной связи налогового и гражданского права реализуется в квалификации налоговой недоимки как публично-правового явления и как юридического факта возникновения гражданско-правового отношения из возмещения вреда в соответствии со ст. 1064 Гражданского кодекса РФ, расширяя пределы эффективности налогово-правового регулирования. Обосновывается, что подобная компенсационная связь налогового и гражданского права происходит в результате взаимосвязи юридических фактов в системе «обратной связи» оценки недоимки как ущерба, причиненного бюджетной системе в виде недополученных ею денежных средств, вред, который состоит непосредственно в нарушении правил ее функционирования и который должен быть возмещен уплатой пени наряду с уплатой и принудительным взысканием собственно недоимки (сумма неуплаченного налога).

8. Доказывается, что налоговые фактические составы и сложные юридические факты, в ряде случаев играют более важную роль в динамике налогового правоотношения, чем единичные юридические факты. Это

обусловлено как спецификой самих налоговых правоотношений, имеющих комплексный характер, с одной стороны, так и необходимостью четкой правовой регламентации процедуры налогообложения законодателем, с другой стороны. Налоговые юридические факты-правоотношения не опосредуют динамику собственно налогового правоотношения самостоятельно, поскольку могут быть элементом фактического состава или сложного юридического факта. В свою очередь, единичные налоговые юридические факты в рамках фактических составов могут влиять на промежуточные результаты налогово-правового регулирования.

9. Обосновывается ведущая роль классификации юридических фактов в налоговой сфере по динамическому признаку на: порождающие, изменяющие и прекращающие.

К числу юридических фактов, порождающих налоговые правоотношения, относятся: нормативный юридический факт; факты регистрационной деятельности налоговых органов; факт появления у налогоплательщика объекта налогообложения.

К числу изменяющих юридических фактов относятся: юридические факты отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита; юридические факты в отношениях распоряжения средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета; юридические факты, связанные с различными способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

К прекращающим юридическим фактам относятся факты: исполнения обязанности по уплате налога - добровольного и принудительного; смерть налогоплательщика-физического лица; ликвидация налогоплательщика-организации и признание недоимки безнадежной ко взысканию и ее списание.

10. Доказано, что предусмотренные налоговым правом юридические факты обладают юридическим свойством порождать конкретное налоговое правоотношение. Нормативные правовые акты, составляющие

законодательство о налогах и сборах, принимаемые в установленном процедурно-процессуальном порядке и выполняющие роль юридического факта, своей главной целью имеют оперативное воздействие на налоговые правоотношения.

11. Объект налогообложения, среди прочих видов налоговых юридических фактов, обеспечивает динамику налогового правоотношения в качестве правопорождающего юридического факта. Представляется, что уточнение существующего определения понятия «объект налогообложения» обусловлено его характеристикой как юридического факта и может быть дополнено следующим образом: «Объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых Налоговый кодекс РФ связывают возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога». Предлагаемое изменение позволяет разграничить экономическую и правовую составляющую объекта налогообложения, универсализирует основания возникновения налоговых правоотношений, предупреждает излишнюю казуистичность налогового правотворчества, гармонизирует нормы части первой и части второй Налогового кодекса РФ.

12. Обосновано, что в ряде случаев в основе налогового правоотношения лежат не юридические факты, зафиксированные в гипотезе налогово-правовой нормы, а только предположения о них: презумпции и фикции. Презумпции и фикции как разновидности юридических фактов, которые прямо не предусмотрены гипотезами правовых норм, дают динамику налоговому правоотношению и с ними закон связывает наступление юридических последствий.

Презумпции выполняют следующие функции в налогово-правовом регулировании: определяют ориентиры для совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах; являются одним из способов снижения конфликтности налоговых отношений; способствуют достижению баланса публичных и частных интересов в налогово-правовом регулировании; служат достижению цели осуществления и защиты прав налогоплательщиков;

являются одним из способов ограничения негативного усмотрения субъектов налогового правоприменения; определяют правила распределения бремени доказывания при разрешении налоговых споров; в ряде случаев презумпции способствуют преодолению пробелов в налогово-правовом регулировании.

Целью использования фикций, в налогово-правовом регулировании, как средства юридической техники, является оптимизация процедуры налогового правоприменения.

13. В налоговом праве в качестве юридического факта также может рассматриваться пробел. Он порождает правоотношения, связанные с его преодолением и устранением. Пробелы в налоговом праве свойственны ему, как и другим отраслям права. Основным способом преодоления пробелов в налоговом праве является использование аналогии. В целях обеспечения исполнения обязанности налогоплательщиком по уплате налога обоснованным можно признать наличие в налогово-правовом регулировании конструкции «аналогичный налогоплательщик».

14. Основным способом устранения пробелов в налоговом праве является принятие недостающих налогово-правовых норм. В этой связи предлагается следующее уточнение законодательства о налогах и сборах: дополнить статью 3 Налогового кодекса РФ пунктом 8 в следующей формулировке: «В случае отсутствия в законодательстве о налогах и сборах нормы, регулирующей отношения, предусмотренные пунктом 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется норма, регулирующая сходные отношения, а при отсутствии нормы, регулирующей сходные отношения, применяются основные начала законодательства о налогах и сборах, а также принципы справедливости и презумпции добросовестности».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Диссертационное исследование направлено на разработку теории налоговых юридических фактов как нового научного направления исследования финансового права в целом и налогового права в частности, а также

развивает отдельные вопросы налоговой юридической фактологии. Основные выводы диссертационной работы могут быть положены в основу последующих научных исследований вопросов фактологической составляющей налогового и финансового права.

Материалы диссертации могут быть использованы в ходе дальнейшего изучения научных проблем налогового и финансового права, в учебном процессе, а также в целях решения задач совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах и конкретных вопросов налогового правоприменения.

Методологической основой исследования являются традиционные философские методы познания, как общенаучные, так и частнонаучные. К первой группе методов следует отнести: исторический и диалектический, метод системного подхода, логический, анализа и синтеза, индукцию и дедукцию. К частнонаучным методам – формально-логический и сравнительно-правовой.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре финансового права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». Результаты исследования нашли отражение в публикациях автора, выступлениях на конференциях, круглых столах и научно-практических семинарах по актуальным вопросам финансового и налогового права. В частности: Саратовский юридический форум «Законотворческая политика и правоприменение в современной России», секция «Современный миропорядок и цифровая реальность: правовые новации денежного обращения и вопросы обеспечения финансового суверенитета России». Саратовская государственная юридическая академия. Саратов, 7 июня 2023; Третья ежегодная научно-практическая конференция «Из архаики в XXI век: Юридические понятия и конструкции». Воронежский государственный университет. Воронеж, 30 июня 2023; Пятая ежегодная международная научно-практическая конференция «Из архаики в XXI век: Правовое

конструирование». Воронежский государственный университет. Воронеж, 28 мая 2025; международная междисциплинарная научно-практическая конференция «Публичные финансы, публичная власть и государственное управление: историко-правовые и финансово-правовые аспекты». Воронежский государственный университет. Воронеж, 2 апреля 2025. Автор также принимала участие в научных конференциях за рубежом (Высшая банковская школа, г. Торунь, Польша; Карлов университет, г. Прага, Чехия; Университет Сечени Иштван, г. Дьёр, Венгрия; Гродненский государственный университет им. Янки Купалы, г. Гродно, Беларусь), участвовала в различных практических семинарах по вопросам налогообложения («Дробление бизнеса: налоговые аспекты», Воронеж, 2019; «Юридический форум мастеров», Воронеж, 2020), выступала арбитром в студенческих конкурсах по вопросам налогообложения (открытый конкурс ВГУ по международному налогообложению, Воронеж, 2018; Воронежский региональный конкурс по налогообложению, Воронеж, 2019).

Достоверность и обоснованность результатов диссертационного исследования определяется тем, что рекомендации и положения, сформулированные автором, подтверждены использованием логического метода и метода системного анализа предмета исследования. Достоверность и обоснованность научных выводов и предложений автора достигаются за счет изучения обширного перечня нормативно-правовых актов, связанных с предметом исследования, материалов правоприменительной практики, а также значительного числа доктринальных источников российских и зарубежных авторов; применения научных методов исследования, соответствующих цели и задачам работы; аргументированного и непротиворечивого характера сформулированных в результате научного исследования выводов и предложений.

Структура диссертационного исследования, обусловленная объектом, целью и задачами исследования, включает в себя введение, четыре главы, разделенные на параграфы, заключение и библиографию.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, раскрывается степень ее научной разработанности, формулируется объект, предмет, цель, методология и задачи исследования, приводятся сведения о его теоретической, методологической и эмпирической основах, сформулированы выносимые на защиту положения, определяется новизна, теоретическая и практическая значимость работы, содержатся сведения об апробации результатов работы.

В **первой главе «Юридические факты: понятие, общая характеристика, общетеоретическое и налогово-правовое значение»**, включающей четыре параграфа, раскрываются наиболее общие вопросы, входящие в предмет исследования, в частности характеризуются основы концепции налоговых юридических фактов, а также понятие юридических фактов в налоговом праве, методология и критерии их классификации, анализируются налоговые фактические составы, определяется роль и значение юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования.

В первом параграфе **«Юридические факты: понятие, основные признаки и особенности в налоговом праве»** обосновывается, что разработка авторской концепции налоговых юридических фактов полезна в связи с несоответствием существующего уровня научных знаний потребностям юридической практики и перспективам развития законодательства о налогах и сборах. В частности, исследование юридических фактов в налоговом праве расширяет научный потенциал отдельных составляющих механизма налогово-правового регулирования.

Отмечается, что понятие факта используется в различных областях знаний, в которых оно имеет свою специфику и особенности проявления. В зависимости от юридического значения все факты подразделяются на юридически безразличные, не вовлекаемые в процесс правового

регулирования общественных отношений и в силу этого не имеющие юридического значения, и юридически значимые, выполняющие определенную функцию в процессе правового регулирования общественных отношений и, как следствие, – имеющие то или иное юридическое значение. Юридический факт является одним из видов фактов в общем смысле, в силу чего обладает всеми их свойствами. Юридический факт как правовой феномен уже достаточно прочно вошел в юридический научный оборот. Особенность юридических фактов в налоговом праве состоит в том, что в качестве фактов признаются частноправовые обстоятельства, квалифицирующиеся в зависимости от отрасли права: заключение брака, переход вещных прав, признание несостоятельности, заключение трудового договора и пр.

Объективными предпосылками, указывающими на необходимость всестороннего изучения системы юридических фактов, являются: социальные предпосылки (формирующие массив фактических обстоятельств); специальные предпосылки (имеющие значение для деятельности правоприменительных органов) и организационно-юридические предпосылки (регламентирующие деятельность субъектов, наделенных властными полномочиями в налоговых отношениях, связанные с фиксацией, установлением и удостоверением юридических фактов, придании им определенной формы).

Юридические факты в налоговом праве сохраняют как общетеоретическими, так и наделены специальными (отраслевыми) признаками.

Придание юридическому факту юридической силы целиком и полностью зависит от государства. Юридические факты имеют правовое значение лишь в том случае, если они надлежащим образом оформлены и удостоверены. Для юридических фактов важно полное и четкое закрепление в правовой норме. Юридические факты вызывают изменения правоотношения. Появление реальных юридических фактов обусловливает

реализацию предписаний правовых норм – абстрактных правил поведения, вследствие чего идеальная модель правового регулирования переходит в действительную плоскость правоотношения. Юридические факты занимают самостоятельное место в механизме правового регулирования, поскольку составляют необходимое звено в переходе от государственного нормативного регулирования общественных отношений к индивидуальному, поднормативному регулированию через предусмотренные в нормах права субъективные права и корреспондирующие им юридические обязанности. Практическое значение юридических фактов состоит в том, что они, с одной стороны, могут выступать в качестве доказательства, а с другой – зачастую сами подлежат доказыванию. В ряде случаев в роли юридических фактов могут выступать не конкретные фактические обстоятельства, а предположения о них. К числу таких предположений можно отнести правовые презумпции и правовые фикции.

Юридические факты в налоговом праве обусловливают налоговые последствия динамики налогового правоотношения, но не регулируют сами отношения, приводящие к налоговым последствиям. Юридические факты индивидуально, обособленно не имеют решающего значения для налогового правоотношения. Они могут порождать правовые последствия (возникновение, изменение или прекращение правоотношения) только в совокупности с нормой права и наличием правосубъектности участников налоговых правоотношений. *Юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Налоговые юридические факты изначально формулируются и закрепляются в гипотезе налоговой правовой нормы и только потом, будучи ее неотъемлемой частью, становятся важным элементом механизма налогово-правового регулирования. Юридические факты налогового права, с точки зрения содержания ст. 1 НК РФ, могут устанавливаться только НК РФ.* Определение понятия

«налогово-правовой юридический факт» производно от общетеоретического понятия юридического факта. *Юридические факты в налоговом праве* – это закрепленные в гипотезе налогово-правовой нормы определенные обстоятельства, порождающие, изменяющие и прекращающие налоговые правоотношения. Налогово-правовым юридическим фактам свойственны все общетеоретические их признаки. Вместе с тем они обладают и специфическими особенностями, решающими среди которых являются следующие:

1) юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога;

2) юридические факты в налоговом праве функционируют и обеспечивают динамику правоотношений, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ, – отношений, составляющих предмет налогового права;

3) налогово-правовые юридические факты обладают тесной взаимосвязью и взаимообусловленностью с методом налогово-правового регулирования, главным проявлением которого является преобладание в законодательстве о налогах и сборах норм-предписаний, закрепляющих должное поведение субъектов налоговых правоотношений, от которых они при наличии определенных юридических фактов уклониться не вправе.

Во втором параграфе **«Классификация юридических фактов в налоговом праве»** автором отмечается, что классификация является действенным способом познания существующей системы. Внесение изменений в уже сложившиеся классификации может быть признано элементом научной новизны исследования. При проведении классификации предмет и объект рассмотрения помогают систематизировать научные взгляды в отношении изучаемого феномена.

Наиболее признанными классификациями юридических фактов являются их разграничение по волевому признаку и по роли в динамике правоотношения. Самый востребованный критерий классификации

юридических фактов – их деление по так называемому *волевому признаку на события и действия*.

Действия, в свою очередь, дифференцируются на *правомерные* и *неправомерные*. Правомерные действия соответствуют предписаниям (требованиям) норм права, в них выражается правомерное поведение. К ним относится уплата налога, предоставление документов по требованию налогового органа, подача деклараций и пр. Неправомерные, наоборот, противоречат правовым предписаниям, причиняют вред интересам общества и государства: неуплата налога, непредоставление документов, неподача деклараций.

Особенностью юридических фактов для привлечения к налоговой ответственности является то, что самого обстоятельства невыполнения налогового требования недостаточно, нужен еще квалифицированный налоговым законом состав, за который прямо предусмотрена мера ответственности. Значение этого подразделения заключается в том, что оно охватывает две в известной мере противоположных сферы правовой действительности. С одной стороны, это договоры, сделки, административные акты, связанные с «нормальными» правовыми отношениями и порождающие возникновение *регулятивных правоотношений*, с другой – это проступки, преступления, вызывающие возникновение *охранительных правоотношений*. Отмечается, что для юридической деятельности более важными являются неправомерные действия.

Юридические факты-действия – определяющий вид налоговых юридических фактов, которые в правовом регулировании могут выступать в различных качествах. Они способны служить основаниями возникновения, изменения, прекращения правоотношений, наступления иных правовых последствий. Действия также в ряде случаев играют роль того материального объекта, на который воздействуют нормы права и ради которого осуществляется правовое регулирование. Юридические действия – и

многоаспектный объект классификации, в силу чего непросто уложить в единую классификационную модель проявления деятельности субъектов.

В литературе используется ряд делений *правомерных юридических фактов-действий*: по субъекту (действия граждан, организаций, государства); по юридической направленности (юридические акты, юридические поступки, результативные действия); по отраслевой принадлежности (материально-правовые, процессуальные); по способу совершения (лично, через представителя), по способу выражения и закрепления (молчанием, жестом, документом) и др.

Значимую теоретическую и практическую роль играет систематизация *неправомерных действий*. К числу важнейших классификаций можно отнести подразделения неправомерных действий: по степени общественной опасности (проступки, преступления); по субъекту (действия индивидов, организаций); по объекту (преступления против личности, преступления в сфере экономики, преступления против общественной безопасности и общественного порядка и т.д.), по отраслям права (уголовные, административные, гражданские, трудовые и др.); по форме вины (умышленные, неосторожные); по мотиву (хулиганские, корыстные и др.).

Правонарушения образуют преобладающий вид неправомерных действий. Установление правонарушения является основанием назначения меры юридической ответственности.

Наряду с действиями как активным поведением участников налоговых правоотношений стоит обратиться к правовой роли *бездействий* как юридических фактов в налоговом праве.

Юридические факты-события имеют множество проявлений.

Налоговое законодательство в ряде случаев с юридическими фактами-событиями связывает динамику правоотношения. Роль юридических фактов-событий в налогово-правовом регулировании имеет особенности проявления. Для государства приоритетно исполнение обязанности по уплате налога

«*в любом случае*», в связи с чем юридические события чаще всего лишь корректируют налоговые правоотношения, но не прекращают их.

В качестве юридических фактов-событий рассматриваются: с*мерть как юридическое событие; обстоятельства непреодолимой силы*; с наступлением *срока* могут быть связаны определенные правовые последствия; фактическая ошибка может выступать в роли налогового юридического факта.

Состояния являются своего рода «длящимися» юридическими фактами. Юридические факты-состояния не вписываются в классификацию юридических фактов, основанную на волевом признаке. Здесь правильнее исходить из того, как долго они существуют. По выбранному критерию они подразделяются на *длительные* (*состояния*) и *недлительные* (*события* и *действия*).

Юридическим фактом для одного правоотношения может выступать другое *правоотношение*. В этом случае в механизме правового регулирования между юридическими фактами и правовыми отношениями возникает обратная связь. То есть они могут «меняться местами». Закрепление в нормах права фактов-правоотношений определяется требованиями законности и присущими правовому порядку закономерностями возникновения и существования юридических связей. Юридическое значение в данном случае имеет факт наличия либо отсутствия правоотношения. Правоотношение представляет собой форму наиболее значимых ключевых связей. Оправдано, что в качестве юридических фактов используется такой элемент действительности, как правоотношение.

В налоговом праве распространены факты-правоотношения других отраслей права (трудового, семейного, гражданского и др.). Так, основу объекта налогообложения составляют гражданские правоотношения, семейные правоотношения лежат в основе взаимозависимости, трудовые правоотношения порождают отношения подоходного налогообложения и др.

Налоговые факты в настоящее время могут содержаться не только в НК РФ, но и в актах судебных органов, что вызвано объективными потребностями юридической практики.

Классификация налоговых юридических фактов способствует их систематизации, с одной стороны, и детекции потребностей налогово-правового регулирования, с другой стороны. Ключевым критерием классификации налогово-правовых фактов, таким образом, является их разграничение по волевому признаку на события и действия; по роли в динамике правоотношения – на правоустанавливающие, правоизменяющие и правопрекращающие юридические факты; по дихотомическому критерию – на юридические факты-презумпции и фикции и противоположные последним пробелы в налоговом праве как юридические факты.

Действия как определяющий вид налогово-правовых юридических фактов составляют основу реализации конституционной обязанности по уплате налога и представляют собой акты волевого поведения участников налоговых правоотношений, преследующие цель создания предусмотренных налогово-правовыми нормами правовых последствий.

Налоговые юридические факты-действия по критерию их соответствия (несоответствия) предписаниям норм права разграничиваются на правомерные и неправомерные. Правомерному действию налогоплательщика по уплате налога как непротиворечащему предписаниям налогово-правовых норм должно корреспондировать правомерное действие налогового органа, как законное, реализуемое в пределах своей компетенции, обоснованное и исключающее злоупотребление правом действие. Неправомерные действия как противоречащие предписаниям налогово-правовых норм деформируют динамику налогового правоотношения и являются предпосылкой применения мер налогово-правового принуждения.

Правоустанавливающие, правоизменяющие, правопрекращающие юридические факты налогового права последовательны во времени в

указанной очередности в силу детальной и строгой регламентации процедуры исполнения обязанности по уплате налога.

Юридические факты-презумпции и фикции и противопоставляемые им юридические факты-пробелы отличимы по признаку их правовых последствий – только установление юридического факта-пробела влечет его восполнение и устранение. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве.

В третьем параграфе первой главы **«Налоговые фактические составы»** отмечается, что в налогово-правовом регулировании в большинстве своем юридически значимые последствия не могут быть вызваны только одним юридическим фактом, а требуется два или более юридических факта.

Каждый налоговый фактический состав должен составлять минимальный и достаточный перечень налоговых юридических фактов.

Специфику налоговых фактических составов позволяет раскрыть выявление их признаков. *Для налогового фактического состава характерно подразделение на элементы.* Юридический факт является самостоятельным элементом, а не просто составной частью юридического состава. *Для налогового фактического состава характерен особый способ связи между его отдельными элементами.* Налоговый фактический состав представляет собой структуру в ее широком понимании, объединяющую не только элементы такой структуры, но и возникающие между этими элементами отношения (совокупность элементов – юридических фактов и отношений между такими элементами). *Способ связи элементов налогового фактического состава определяет его функционирование как сложной системы*. В частности, в границах налогового фактического состава проявляются специальные функции юридических фактов. Единичный факт может и не порождать юридических последствий, но в рамках фактического состава этот же юридический факт играет правопорождающую роль. В ряде же случаев, наоборот, функция налогового юридического факта может быть

правопрепятствующей. *В качестве системы фактический состав обладает новым качеством – качеством правового последствия.* Элементы фактического состава только в совокупности влекут правовые последствия. Налоговые фактические составы обладают взаимодействием, синхронизируются не только с результатом каждого конкретного налогового правоотношения, но и с общей целью налогово-правового регулирования. Главным желаемым и обобщенным результатом налогово-правовой регламентации является своевременное и полное поступление налоговых платежей в казну. Законодатель, таким образом, должен использовать такие подходы к моделированию налоговых фактических составов, которые исключают возможность уклонения от уплаты налога и неправомерное снижение налоговых платежей. В налоговом законодательстве для достижения обозначенных целей сформированы «знаковые» фактические составы, не свойственные другим отраслям (подотраслям) права: бесспорное взыскание средств налогоплательщика со счета; инвестиционный налоговый кредит; налоговая отчетность и др.

Одной из главных функций налоговых фактических составов является осуществление индивидуального налогово-правового регулирования. Фактические составы обозначают границы индивидуального налогово-правового регулирования, ввиду чего они имеют характерные, свойственные только им, черты, как имеют специфику и налоговые правоотношения, динамику которых обеспечивают налоговые фактические составы.

По характеру взаимосвязанности юридических фактов в фактическом составе разграничиваются *простые, сложные* и *смешанные* фактические составы. Юридические факты, между которыми существует свободная связь, называются простыми, т.е. они возникают в любой последовательности, без четко регламентированного порядка. Главным является то, что в какой-то определенный момент времени все юридические факты такого фактического состава должны наличествовать все вместе. Комплекс юридических фактов, между которыми существует строгая последовательная взаимосвязь,

называют сложным фактическим составом. Комплекс юридических фактов, между которыми связь частично жесткая и частично свободная, именуются смешанными.

Налоговый фактический состав, таким образом, – это система единичных налоговых юридических фактов, особым образом сконструированная законодательством о налогах и сборах, обеспечивающая динамику налогового правоотношения (их возникновение, изменение и прекращение) и порождающая юридические последствия, главным из которых является своевременное и полное поступление налоговых платежей в казну.

Для налоговых фактических составов характерно: подразделение на элементы – отдельные юридические факты, причем, одни и те же налоговые юридические факты могут «участвовать» в различных налоговых составах; особый способ связи между элементами, который представляет собой не только связь элементов – юридических фактов как таковых, но и связь отношений, формирующихся между этими налоговыми фактами; единичные юридические факты, не имеющие самостоятельного динамического эффекта применительно к налоговому правоотношению, в составе налогового фактического состава проявляют свои кинетические свойства и вызывают правовой эффект; образуя систему, именно в такой форме налоговый фактический состав характеризуется свойством порождать определенные правовые последствия.

Одной из главных функций налоговых фактических составов является осуществление индивидуального налогово-правового регулирования. Фактические составы обозначают границы индивидуального налогово-правового регулирования, ввиду чего они имеют характерные, свойственные только им, черты, как имеют специфику и налоговые правоотношения, динамику которых обеспечивают налоговые фактические составы.

В параграфе четвертом главы первой **«Юридические факты в механизме налогово-правового регулирования»** содержится вывод о том,

что нормы налогового права как единичные правовые регуляторы не способны самостоятельно достичь целей налогово-правового регулирования, а требуется определенная нормативно-правовая система их реализации.

Регуляторная роль налоговых юридических фактов может проявляться лишь в том случае, если они анализируются в соотношении с другими основными элементами механизма правового регулирования.

Нормы права в механизме налогово-правового регулирования определяют поведение участников правоотношения. *Юридические факты* устанавливают круг условий, «запускающих правоотношение в движение». *Правоотношения* представляют собой связь участников правоотношения, возникающую на основе норм права. *Акты реализации субъективных прав и юридических обязанностей* оформляют достигнутые цели правового регулирования.

Для эффективного действия механизма налогово-правового регулирования требуется установление необходимых оснований. Юридические факты как раз выступают связующим звеном между нормой объективного права и конкретным правоотношением (юридические факты закреплены в гипотезе нормы права в качестве оснований возникновения, изменения и прекращения правоотношения).

Механизм налогово-правового регулирования как комплексное явление, тем не менее, не исследуется учеными, ввиду чего его анализ в рамках диссертационного исследования представляется оправданным.

Специфика механизма налогово-правового регулирования обусловливается, таким образом, особенностями предмета и метода налогово-правового регулирования, а также приоритетными способами налогово-правового регулирования.

Механизм правового регулирования относится к числу устоявшихся и неоспариваемых общетеоретических категорий. Можно констатировать примеры не только общетеоретического, но и специального отраслевого и межотраслевого исследования механизма правового регулирования. Как

целостная правовая категория механизм налогово-правового регулирования не подвергался самостоятельному научному исследованию. Вместе с тем широко представлены научные разработки, касающиеся отдельных элементов механизма налогово-правового регулирования: нормы налогового права, налогового правоотношения, юридических фактов в налоговом праве, актов реализации норм налогового права. Представляется, что налоговые юридические факты являются неотъемлемым элементом механизма налогово-правового регулирования ввиду их особой связующей роли между нормой налогового права и налоговым правоотношением. Только правовая норма, за исключением единичных случаев, порождает налоговое правоотношение при наступлении и появлении в реальной действительности закрепленных в гипотезе налогово-правовой нормы юридических фактов. Правовое последствие налогово-правового регулирования объективируется в налоговом правоприменительном акте.

Главная задача, выполняемая налоговыми юридическими фактами в правовом регулировании, – обеспечение возникновения, изменения, прекращения налоговых правоотношений. Каждый юридический факт вызывает либо правообразующие, либо правоизменяющие, либо правопрекращающие правовые последствия. Правильно понять и оценить значение указанной функции юридических фактов можно лишь в более широком контексте, в связи с функциями других элементов механизма правового регулирования.

Налоговые юридические факты, таким образом, обеспечивают переход от общей модели прав и обязанностей к конкретной, индивидуализированной. В этом состоит главная функция юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования. Обеспечивая надежное возникновение, изменение, прекращение правовых отношений, юридические факты тем самым способствуют стабильному и надежному функционированию всей системы налогово-правового регулирования.

Вторая глава **«Юридические факты и их значение в динамике налогового правоотношения»,** включающая три параграфа**,** посвящена исследованию динамического воздействия налоговых юридических фактов на налоговое правоотношение, взаимосвязи налоговых юридических фактов с отдельными структурными элементами налогового правоотношения.

В первом параграфе второй главы **«Налоговое правоотношение: понятие, особенности и виды»** раскрывается понятие правоотношения в общетеоретическом смысле, а также проводится характеристика налогового правоотношения как отношения публичного права.

Оправдана общая трактовка налогового правоотношения как общественного правоотношения, урегулированного налогово-правовыми нормами. В нормах права закреплена воля государства. В правоотношении имеет место сочетание, единство государственной (публичной) и индивидуальной воли. Налоговое правоотношение является результатом воздействия норм налогового права на общественное правоотношение. Правоотношение выступает одной из ступеней реализации права.

Для правоотношения в целом и налогового правоотношения, в частности, характерны, таким образом, следующие признаки: представляют собой социальную (общественную) связь между субъектами; субъекты наделены взаимными правами и обязанностями; они возникают на основе норм права; носят сознательный и волевой характер; связь субъектов в правоотношении гарантируется принудительной силой государства; условие возникновения правоотношения – наличие юридических фактов.

Налоговое правоотношение – отношение публичного права, основу которого составляет властное отношение, возникающее между властным и обязанным субъектом, реализующее в первоочередном порядке публичный интерес, обязательным участником которого выступает субъект, наделенный властными полномочиями, которые реализуются в пределах предоставленных им прав и возложенных на них обязанностей.

Основу публичного правоотношения (в частности, налогового правоотношения) составляют императивные нормы.

Налоговые юридические факты, обладая прямыми и обратными связями с налоговыми правоотношениями, получают их «заряд», сами приобретая при этом публичную и властную природу.

Во втором параграфе второй главы **«Налоговое правоотношение: структурные и содержательные особенности»** исследуется структура налогового правоотношения и элементы его структуры. Налоговые правоотношения в качестве элементов структуры включают: 1) субъект налогового правоотношения; 2) объект налогового правоотношения; 3) содержание налогового правоотношения.

Исследование каждого структурного элемента налогового правоотношения в отдельности и определение его прямых и обратных связей с налоговыми юридическими фактами дает возможность выявления существующих пробелов налогово-правового регулирования, с одной стороны, и способно обеспечить некоторые практические рекомендации субъектам налогового правоприменения, с другой стороны. Налоговые юридические факты, обеспечивающие динамику налогового правоотношения, таким образом, обладают правовой связью с каждым из элементов его структуры.

Структуру правоотношения в полной мере можно отнести к юридическим конструкциям по причине обобщения в ней различных сложных явлений, элементов юридической действительности не по признакам, а по их внутреннему содержанию или строению.

Субъект налогового права и субъект налогового правоотношения являются близлежащими понятиями по причине того, что субъект права наделен потенциальным правом вступления в правоотношение, а субъект правоотношения - это реальный участник конкретного налогового правоотношения.

Для участия в налоговом правоотношении всем субъектам налогового права необходимо обладание свойством правосубъектности, объединяющем в своем составе налоговую правоспособность и налоговую дееспособность.

Главными субъектами налогового правоотношения выступают налогоплательщик как носитель частного интереса, с одной стороны, и государство как носитель публичного интереса, с другой стороны. Именно между этими субъектами возникает основное налоговое правоотношение – отношение по уплате налога (налоговая обязанность в широком смысле).

Участие государства в налоговых правоотношениях, таким образом, имеет содержательные и формальные особенности. С *формальной точки зрения* государство действует как субъект власти и организует систему налогообложения в стране. Оно определяет виды налогов и сборов, издавая налоговые правовые нормы, а также наделяет субъектов налогового правоприменения компетенцией в налоговой сфере. Как властный субъект государство формирует также эффективную систему мер налогового принуждения, дисциплинирующих налогоплательщика и обеспечивающих поступление налоговых доходов в казну. С *содержательной точки зрения* государство стремится обеспечить максимально возможное поступление средств в бюджетную систему, выбирая при этом перспективные с финансовой точки зрения объекты налогообложения.

Государство при реализации суверенного права законотворческой деятельности прежде всего создает нормативные юридические факты. При установлении нового налога или сбора данный факт установления налога порождает новое налоговое правоотношение, связанное с взиманием этого налога или сбора, а также расширяет перечень обязанностей налогоплательщика. При предоставлении налоговых льгот в гипотезе налогово-правовой нормы содержится перечень налоговых юридических фактов, наличие которых у налогоплательщика позволяет ему не вступать в налоговое правоотношение. Государство при этом, руководствуясь своим суверенным правом, решает социальные и экономические задачи, с которыми

связано предоставление налоговой льготы. Государство обеспечивает также функционирование организационных налоговых правоотношений, включая в гипотезу налоговой нормы юридические факты, образующие правоотношения по введению региональных налогов, местных налогов и сборов.

Конституция РФ устанавливает налоговую обязанность каждого. Данная норма права носит общий характер и имеет два уровня конкретизации, которые выражены в законодательстве о налогах и сборах. Налогоплательщиками могут быть как граждане (физические лица), так и организации. Именно на этих участников налоговых правоотношений возлагается обязанность по уплате налога. Налогоплательщик устанавливается также применительно к каждому налогу (является элементом юридической конструкции конкретного налога). Возникновение обязанности по уплате налога у налогоплательщика происходит с момента появления объекта налогообложения.

Стоит отметить, что для объекта налогового правоотношения свойственны две характеристики в совокупности: материально-правовая и процессуальная. Первая, материально-правовая характеристика связана, прежде всего, с самим налогом, предполагающим переход части собственности (денежных средств) налогоплательщика в пользу государства. Однако само налоговое правоотношение, будучи сложным и комплексным по своей правовой природе, снабжено процессуальной регламентацией, связанной, к примеру, с налогово-контрольной деятельностью налогового органа. Так, налоговые органы осуществляют последующий налоговый контроль в форме налоговых проверок. Также в случае если у налогоплательщика не возникло в налоговом периоде прибыли (дохода), данный факт не освобождает его от обязанности по предоставлению налоговой отчетности.

Таким образом, объект налогового правоотношения наделен материально-правовым и процессуальным свойством, объединяющим в себе

вещественно-материальную составляющую (налог, сбор, пеня, штраф, проценты), а также процедурные аспекты деятельности субъектов налогового правоприменения, связанные с организацией налогообложения (учет налогоплательщиков, налоговые проверки, истребование документов и доказательств и др.).

Объект налогового правоотношения создает матрицу для построения системы налоговых юридических фактов. Обладая уникальной спецификой, объект налогового правоотношения конструирует сообразную систему налоговых юридических фактов, решающую роль в ряду которых выполняет объект налогообложения.

Содержание налогового правоотношения как совокупность прав и обязанностей субъекта обладает взаимосвязью с юридическими фактами. В процессе движения права именно налоговые юридические факты определяют содержание правоотношения.

В параграфе третьем главы второй **«Значение юридических фактов в динамике налогового правоотношения»** отмечено, что классификация юридических фактов налогового права по их роли в динамике налогового правоотношения отражает основную цель налогово-правового регулирования – своевременное и полное поступление налоговых платежей в бюджетную систему РФ. Правоустанавливающие, правоизменяющие и правопрекращающие юридические факты последовательно сменяют друг друга, результатом чего является исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. При опосредовании налогово-правовых юридических фактов осуществляется как добровольное, так и принудительное исполнение налоговой обязанности.

Основополагающим в налогово-правовом регулировании является вопрос установления налога, с которого начинается реализация публичного интереса, проявляющегося в обязанности налогоплательщика уплачивать налог, и корреспондирующей ей обязанности государства принимать меры по регулированию отношений в сфере налогообложения, соблюдая при

этом принцип баланса частных и публичных интересов, являющийся основополагающим в организации налоговых правоотношений.

Среди юридических фактов наличествуют так называемые *нормативные юридические факты*. Финансовому праву также известны случаи, когда нормативно-правовые акты рассматриваются в качестве юридических фактов. К числу таковых, к примеру, относят ежегодно принимаемый закон о бюджете, соединяющий в себе как нормативные, так и индивидуальные предписания. Для принятия актов законодательства о налогах и сборах обязательным является также соблюдение процедурных требований: общих (например, требований к этапам законодательного процесса) и специальных (предусмотренных НК РФ). Так, ст. 5 НК РФ отражает специфику вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Здесь решающее значение имеют юридические факты-сроки, по истечении которых акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу. Правила вступления актов законодательства о налогах и сборах являются сугубо отраслевыми, выделяют налоговые нормативно-правовые акты среди всей совокупности нормативно - правовых актов.

К числу юридических фактов, порождающих возникновение налоговых отношений принадлежат: нормативный юридический факт; факты регистрационной деятельности налоговых органов; факт появления у налогоплательщика объекта налогообложения.

К числу правоизменяющих юридических фактов относятся: юридические факты отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита; юридические факты в отношениях распоряжения средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета; юридические факты, связанные с различными способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

К правопрекращающим юридическим фактам относятся факты: исполнения обязанности по уплате налога - добровольного и

принудительного; смерть налогоплательщика-физического лица; ликвидация налогоплательщика-организации и признание недоимки безнадежной ко взысканию и ее списание.

В третьей главе **«Объект налогообложения: понятие, законодательное регулирование и значение в юридической конструкции налога», включающей два параграфа,** проводится характеристика объекта налогообложения как главного правообразующего юридического факта в налоговых правоотношениях, а также анализируется его роль и значение в юридической конструкции налога.

В параграфе первом главы третьей **«Понятие и налогово-правовое регулирование объекта налогообложения»** исследуется нормативное определение понятия «объект налогообложения», а также анализируются различные доктринальные его понятия.

Отмечено, что НК РФ не находит различия между предметом и объектом налогообложения. Объект налогообложения отражает правовую связь между предметом налога и носителем налогового бремени. Определение объекта налогообложения является наиболее важным именно для юридической конструкции налога. Объект налогообложения имеет, таким образом, правовую, а не материальную природу.

Отмечается, что в правовом контексте значение объекта налогообложения гораздо шире, чем просто его характеристика в качестве юридического факта, влекущего возникновение налогового правоотношения. Объект налогообложения «завязывает на себе» весь фактический состав отдельного налога. Налог уплачивается на регулярной систематической основе, в течение всего периода, пока у налогоплательщика наличествует объект налога, сама же обязанность по уплате налога возникает с появлением объекта налогообложения.

Объект налогообложения в сущности своей порождает обязанность налоговообязанного лица по уплате налога и конституирует право

государства на взимание налога как реализацию предусмотренных в налоговом законодательстве полномочий. Наличие объекта налогообложения дает властному субъекту право требования уплаты налога.

Объект налогообложения, таким образом, – популярное направление научного исследования в финансовом праве. Оно предполагает сочетание в себе философских, политических, экономических и правовых аспектов.

В целях совершенствования основ налогово-правового регулирования важным является сочетание экономического и юридического параметров исследования объекта налогообложения.

Объект налогообложения – неотъемлемый элемент юридической конструкции каждого вида налогов современной налоговой системы РФ, причем он является центральным, «завязывающим на себе» все остальные элементы налогообложения.

Существует легальная и многочисленные доктринальные дефиниции объекта налогообложения. В налоговом законодательстве не разграничиваются понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения». Предмет налогообложения характеризует тот материальный объект, который составляет вещественную «плоть» объекта налогообложения. Без правовой связи предмета налогообложения с налоговообязанным лицом не может возникнуть объекта налогообложения. Иными словами, в объекте налогообложения проявляется правовая связь субъекта налога и предмета налога.

Закрепленная в ст. 38 НК РФ дефиниция объекта налогообложения не отвечает всем правилам дефинирования и формулирования юридических определений. Она обладает высокой степенью казуистичности, имеет нарушения правил применения родовых признаков и видовых отличий в закреплении понятий. Главная цель четкого и правильного дефинирования объекта налогообложения – предотвращение правоприменительной нестабильности данной нормы. Предлагается введение в налоговое законодательство более точного определения *объекта налогообложения как*

обстоятельства, с наличием или на основании которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.

Объект налогообложения относится к числу налоговых юридических фактов. Главным последствием, порождаемым налоговыми юридическими фактами – объектами налогообложения, является возникновение обязанности по уплате налога у налоговообязанного лица. Связь экономического и правового в составе объекта налогообложения показывает, что экономическое обстоятельство (прибыль, доход, капитал, имущество), облеченное в правовую форму (включение всех этих экономических обстоятельств в перечень объектов налогообложения по отдельным налогам), и правовое оформление актами законодательства о налогах и сборах дает нам основание утверждать, что объект налогообложения не просто относится к числу юридических фактов, но и является решающим среди всех остальных налоговых юридических фактов.

Увеличение налоговых доходов государства возможно не только при повышении ставок существующих налогов, но и при помощи «поиска» новых, ранее не введенных в законодательство о налогах и сборах объектов налогообложения с тем дополнением, что недопустимо получение материального блага и имущественной выгоды в налоговой юрисдикции государства без справедливого отчисления части полученного в пользу государства. «Новые» объекты налогообложения могут вводиться в законодательство о налогах и сборах с учетом положений ст. 3 НК РФ, решающим из которых является принцип всеобщности и равенства налогообложения.

В параграфе втором главы третьей **«Значение объекта налогообложения в юридической конструкции налога и его виды»** указано, что в соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным в случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Такой элемент, как объект налогообложения, занимает

особое место среди всех остальных, поскольку он указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога.

Принято считать, что объект налогообложения представляет собой правовую категорию, имеющую стабильные и конкретно сформулированные в законе признаки, не зависящие от каких-либо внешних условий, и объективно предполагающую наличие экономического основания.

В статье 3 НК РФ указано, что каждый налог должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

Центры экономических интересов в рыночной экономике формируются вокруг получения дохода, использования имущества и осуществления операций, обычных для делового оборота. Таким образом, к объектам налогообложения относятся:

1) получение доходов и прибыли, смешанного дохода, имущества, других видов экономической выгоды;

2) получение (производство), (оприходование) продукции, товаров, другого имущества и имущественных прав;

3) реализация, передача товаров (работ, услуг), имущества, имущественных прав, других благ;

4) пользование предметами, земельными участками, другими объектами природы в производственных и личных целях пользователя с учетом установленных законом ограничений;

5) добыча полезных ископаемых, рыбный промысел и другое пользование природными ресурсами;

6) другие виды экономической деятельности и операции, включая игорный бизнес, предметы роскоши, покупку валюты, вывоз капитала и др.

Глава четвертая диссертации **«Дихотомическая классификация юридических фактов в налоговом праве»**, включающая три параграфа, содержит общий вывод о том, что классификация налоговых юридических фактов по «динамическому» признаку важна в силу того, что для государства

предпочтительно абсолютное исполнение налоговых обязательств и, в конечном итоге, поступление установленных налогов и сборов в бюджетную систему. Налоговая обязанность в ряде случаев рассматривается в широком значении – как правоотношение между частными и публичными субъектами налогового права, а не только как обязанность (обязанности) некоторых частных субъектов.

Предположение о возможности существования классификаций, ранее не проводившихся применительно к налоговым юридическим фактам, может быть подтверждено путем проведения дихотомической классификации юридических фактов. Дихотомия (греч. dichotomia – разделение) – разделение надвое. Впервые идею о существовании дихотомической классификации юридических фактов выдвинул В.Б. Исаков, указывая при этом отрицательное отношение к ней в силу ее неопределенности[7]. Однако дихотомические классификации применяются как в юридической[8], так и в других науках[9]. Суть дихотомической классификации сводится к обособлению признака, который отсутствует у одного понятия, но свойственен при этом другому понятию. Таковыми в налоговом праве являются: юридические факты-презумпции и фикции и пробелы как юридические факты в налоговом праве. Презумпции признаются истинным фактом, а фикции представляют собой несуществующий в реальной действительности факт, но признаваемый существующим. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве. Пробел как юридический факт, наоборот, влечет преодоление либо устранение пробела в праве.

---

[7] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве. С. 31.

[8] См.: *Мельник, К.П.* Дихотомия права: понятие и особенности / К.П. Мельник // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Сер.: Юридические науки. 2014. Т. 27 (66). № 2. С. 24-29; *Дерюгина, Т.В.* О дихотомии конструкции смешанного договора / Т.В. Дерюгина // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2023. Вып. 3 (61). С. 467-478.

[9] См.: *Кушнаренко, Я.В.* Ценности и субъект-объектная дихотомия / Я.В. Кушнаренко // Вестник Томского государственного университета. 2010. № 341. С. 43-47; *Ермишина, Н.Д.* Дихотомия западного и восточного типов культуры / Н.Д. Ермишина // Вестник университета. 2015. № 6. С. 302-305.

В параграфе первом главы четвертой **«Пробелы в налоговом праве: понятие, способы преодоления и восполнения»** рассматривается пробел в налоговом праве как правообразующий юридический факт в отношениях по преодолению и восполнению пробелов в налогово-правовом регулировании.

Подчеркивается, что пробелы в налоговом праве – объективно существующая реальность. Они свойственны налоговому праву, как и другим отраслям (подотраслям) права. Можно констатировать вместе с тем формирование векторов преодоления и устранения пробелов в налоговом праве. Способом устранения пробелов в налоговом праве является принятие недостающих налогово-правовых норм.

О действительности пробела в праве свидетельствует наличие трех обстоятельств, существующих одновременно: общественное отношение, которое требует правового регулирования; недостающая правовая норма; неурегулированность отношения и потребность его регулирования.

Рассматривая структуру норм, посвященных пробелу, можно говорить, что отсутствие нормы, рассчитанной на правовое регулирование спорного случая, является гипотезой, т.е. тем обстоятельством, которое позволяет правоприменителю использовать аналогию. Иными словами, пробел – это юридический факт, влекущий определенные правовые последствия. Оправданно признание пробела в качестве налогового юридического факта, порождающего правовое последствие его устранения или преодоления.

Во **втором параграфе главы четвертой «Нетипичные нормативные предписания как юридические факты в налоговом праве»** исследуется значение и роль в налогово-правовом регулировании правовых презумпций и правовых фикций. В установленных законодательством о налогах и сборах случаях они выполняют функции юридических фактов налогового права.

Предлагается следующее *определение понятия «презумпция» в налоговом праве: это прямо закрепленное в законодательстве о налогах и сборах или вытекающее из его смысла предположение о существовании или отсутствии налогового юридического факта.*

Фикции, как и презумпции, обладают свойством полезности и обеспечения эффективности налогово-правового регулирования. Они обеспечивают динамику процесса налогового правоприменения, а также способствуют реализации прав и исполнения обязанностей участниками налогового правоотношения.

В **третьем параграфе главы четвертой «Аналогия в налоговом праве: понятие и пределы допустимости»** исследуется определение понятия аналогии Одним из главных требований, предъявляемых к юридической технике налогового законодательства, является его определенность. Однако данное требование не всегда может быть достижимо в реальной действительности как по объективным, так и по субъективным причинам. Пробел в налоговом праве как последствие неопределенности в налоговом праве не должен препятствовать реализации прав и исполнению обязанностей в налоговых правоотношениях.

Средством преодоления пробелов в налоговом праве выступает метод аналогии. В налоговом праве не содержится определения понятия «аналогия» и не предусматривается возможности применения аналогии.

Предлагается дополнить статью 3 НК РФ пунктом 8 в следующей формулировке: «В случае отсутствия в законодательстве о налогах и сборах нормы, регулирующей отношения, предусмотренные пунктом 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется норма, регулирующая сходные отношения, а при отсутствии нормы, регулирующей сходные отношения, применяются основные начала законодательства о налогах и сборах, а также принципы справедливости и презумпции добросовестности налогоплательщика».

В **заключении** подводятся итоги и делаются основные выводы, которые были получены в результате проведенного научного исследования, обозначаются выявленные проблемы и предлагаются пути их решения, в том числе и по внесению изменений в отдельные нормы действующего законодательства РФ.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

1. *Сапрыкина*, И.А. Понятие и значение процессуальных норм налогового права / И.А. Сапрыкина // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2007. - № 1 (2). – С. 239-253.

2. *Сапрыкина, И.А.* Структура налогового процесса / И.А. Сапрыкина // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Лингвистика и межкультурная коммуникация. – 2008. - № 1. - 127-132 (0,60).

3. *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты, опосредующие налоговые процессуальные отношения / И.А. Сапрыкина // Финансовое право. – 2012. – № 12. – С. 18-21.

4. *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты и принцип определенности в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 34-38.

5. *Сапрыкина, И.А.* Налоговый прецедент: к вопросу научного осмысления / И.А. Сапрыкина // Современное общество и право. – 2019. – № 4 (41). – С. 70-76.

6. *Сапрыкина, И.А.* Нетипичные нормативные предписания в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2019. – № 131. – С. 31-35.

7. Актуальные проблемы налогового права / *Сенцова М.В., Красюков А.В., Андреев Н.Ю., Дементьев И.В., Пауль А.Г., Бобкова Л.Л., Якушев А.О., Сапрыкина И.А., Мардасова М.Е.* // Налоговед. – 2020. – № 9. – С. 12-23.

8. *Сапрыкина, И.А.* Налоговые фактические составы: понятие и особенности конструкции / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2022. – № 170. – С. 28-31.

9. *Сапрыкина, И.А.* Презумпции в налоговом праве и их значение / И.А. Сапрыкина // Теория и практика общественного развития. – 2022. – № 9 (175). – С. 121-125.

10. *Сапрыкина, И.А.* Пробелы в источниках налогового права: теоретико-правовой подход и перспективы преодоления и устранения / И.А. Сапрыкина // Современное общество и право. – 2022. – № 5 (60). – С. 3-11.

11. *Сапрыкина, И.А.* Фикции в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2022. – № 169. – С. 27-32.

12. *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Бизнес. Образование. Право. – 2022. – № 3 (60). – С. 274-278.

13. *Сапрыкина, И.А.* Понятие юридических фактов-событий в налоговом праве и их роль в налогово-правовом регулировании / И.А. Сапрыкина // Российский журнал правовых исследований. – 2023. – Т. 10. – № 3. – С. 69-74.

14. *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты и их место в механизме налогово-правового регулирования / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2023. – № 178. – С. 32-37.

15. *Сапрыкина, И.А.* Государство как субъект налогового права / И.А. Сапрыкина // Современное общество и право. – 2024. – № 4 (71). – С. 56-64.

16. *Сапрыкина, И.А.* «Мягкое право» в системе регулирования международных налоговых отношений / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2024. – № 188. – С. 39-45.

17. *Сапрыкина, И.А.* Нормы-расчеты в налоговом праве: постановка научной проблемы / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2025. – № 204. – С. 19-24.

18. *Сапрыкина, И.А.* Исполнение обязанности по уплате налога: отдельные аспекты трансформации юридической конструкции / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2025. – № 205. – С. 13-18.

Монографии, учебники и учебно-методические пособия (в том числе публикации в составе авторских коллективов)

19. *Тыртычный, А.Э., Сапрыкина, И.А.* Основы государства и права Российской Федерации: учеб. пособие / А.Э. Тыртычный, И.А. Сапрыкина. – Воронеж: Истоки, 2004. – 162 с.

20. Финансовое право Российской Федерации: схемы: учеб. пособие для студентов всех форм обучения / М.В. Карасева, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина,* А.О. Якушев. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2011. – 112 с.

21. Финансовое право России: учеб. пособие для вузов / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, А.Е. Самсонова, *И.А. Сапрыкина,* Н.А. Соловьева, А.О. Якушев. – 4-е изд. – М., 2011. – 369 с.

22. Финансовое право России: учеб. пособие для вузов / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, А.Е. Самсонова, *И.А. Сапрыкина,* Н.А. Соловьева, А.О. Якушев // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 4-е изд. – М., 2011. – 369 с.

23. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, А.Е. Самсонова, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 4-е изд. – М., 2012. – 369 с.

24. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, А.Е. Самсонова, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 4-е изд., пер. и доп. – М., 2013. – 369 с.

25. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / П.Н. Бирюков, М.В. Карасева, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев, А.Е. Самсонова // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2013. – 388 с.

26. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / М.В. Карасева (Сенцова), А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев, А.В. Красюков, П.Н. Бирюков; отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова). – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2013. – 388 с.

27. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев, А.Е. Самсонова // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2014. – 388 с.

28. Финансовое право: учеб. пособие / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев, А.Е. Самсонова // Сер. 68 Профессиональное образование. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2015. – 388 с.

29. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев, А.Е. Самсонова // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2015. – 388 с.

30. Финансовое право: учебник / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев, А.Е. Самсонова // Сер. 68 Профессиональное образование. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2016. – 388 с.

31. Финансовое право России: учебник / М.В. Карасева, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева, А.О. Якушев,

А.Е. Самсонова // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2016. – 388 с.

32. Учебно-методический комплекс для магистров, обучающихся по программе «Налоговое и финансовое право» / М.В. Сенцова, Н.Ю. Андреев, Л.Л. Бобкова, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Н.А. Соловьева. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017. – 221 с.

33. Финансовое право России: учебник / П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, А.О. Якушев, Н.А. Соловьева // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2017. – 388 с.

34. Финансовое право: учебник / П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, А.О. Якушев, Н.А. Соловьева // Сер. 68 Профессиональное образование. – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2017. – 388 с.

35. Финансовое право: учебник / М.В. Сенцова, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, А.О. Якушев // Сер. 68 Профессиональное образование. – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2018. – 388 с.

36. Финансовое право России: учебник / М.В. Сенцова, П.Н. Бирюков, А.В. Красюков, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, А.О. Якушев // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2018. – 388 с.

37. Финансовое право: учебник / М.В. Сенцова, П.Н. Бирюков, *И.А. Сапрыкина*, А.О. Якушев, А.Г. Пауль, А.В. Красюков // Сер. 68 Профессиональное образование. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2019. – 388 с.

38. Финансовое право России: учебник / М.В. Сенцова, П.Н. Бирюков, *И.А. Сапрыкина*, А.О. Якушев, А.Г. Пауль, А.В. Красюков // Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс. – 5-е изд., пер. и доп. – М., 2019. – 388 с.

39. 111 терминов налогового права: новый взгляд / Н.Ю. Андреев, В.В. Замулко, А.А. Копина, Л.Н. Пастушкова, А.Г. Пауль, Н.Н. Пищулина, К.А. Пономарева, А.В. Реут, Д.А. Реут, А.А. Рябов, *И.А. Сапрыкина*,

Н.А. Соловьева, Э.Э. Юхневич, В.А. Яговкина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. – 575 с.

40. Финансы / Е.Ф. Сысоева, С.А. Абрамов, О.В. Долгова, О.В. Качур, Л.А. Козуб, *И.А. Сапрыкина*, С.П. Федосова, Г.Г. Чигарев, Т.Н. Щербакова. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2020. – 518 с.

41. Актуальные проблемы финансового и налогового права / Н.Ю. Андреев, И.В. Дементьев, А.В. Демин, Т.А. Гусева, М.В. Сенцова, А.В. Красюков, М.Е. Мардасова, В.А. Мачехин, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Е.Е. Смолицкая, А.О. Якушев. – М.: Проспект, 2020. – 272 с.

42. Формирование и развитие отраслей права в исторической и современной правовой реальности России: в 12 т. / О.Н. Горбунова, Р.Л. Хачатуров, Х.В. Пешкова (Белогорцева), С.В. Запольский, Э.Д. Соколова, И.Б. Лагутин, Ю.В. Гинзбург, Н.А. Саттарова, А.Е. Самсонова, С.А. Коловайло, В.В. Гриценко, Е.В. Евсикова, А.В. Реут, *И.А. Сапрыкина*, Е.А. Бочкарева, Д.Г. Алексеева, В.В. Степанова, А.Б. Иванюженко, М.В. Быкова, О.М. Крылов и др. – М., 2021. – Т. IV, Финансовое право России. – 584 с.

43. *Сапрыкина, И.А.* Специальные налоговые режимы: учеб.-метод. пособие / И.А. Сапрыкина. – Воронеж, 2022. – 80 с.

44. Актуальные проблемы финансового и налогового права: учеб. пособие / Н.Ю. Андреев, И.В. Дементьев, А.В. Демин, Т.А. Гусева, М.В. Карасева, А.В. Красюков, М.Е. Мардасова, В.А. Мачехин, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Е.Е. Смолицкая, А.О. Якушев. – М., 2023. – 272 с.

45. Налоговое право: учеб.-метод. пособие / Л.Л. Бобкова, И.В. Дементьев, М.В. Карасева, А.В. Красюков, М.Е. Мардасова, М.В. Обухова, А.Г. Пауль, *И.А. Сапрыкина*, Е.Е. Смолицкая, А.О. Якушев. – Воронеж, 2024. – 108 с.

Публикации в иных изданиях
(в том числе публикации в составе авторских коллективов)

46. *Сапрыкина, И.А.* Антикризисное управление в Российской Федерации: соотношение организационного и правового аспектов / И.А. Сапрыкина // Социально-экономические проблемы переходного периода. – Воронеж, 2004. – С. 91-96.

47. *Сапрыкина, И.А.* Налоги в системе государственных доходов Российской Федерации / И.А. Сапрыкина // Бакановские чтения. Сб. науч. ст. – Воронеж, 2004. – С. 91-93.

48. *Сапрыкина, И.А.* Субъект налогового правоотношения: теоретический аспект / И.А. Сапрыкина // Актуальные проблемы экономики предпринимательства. Межвузовский сборник научных трудов / Ред.: Д.Б. Десятов. – Воронеж, 2004. – С. 158-162.

49. *Сапрыкина*, *И.А*. Принципы Европейского суда по правам человека и налоговое право Российской Федерации / И.А. Сапрыкина // Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary stimulation of fiscal monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010. Collections of papers from the IX international conference. – 2010. – С. 647-657.

50. *Сапрыкина, И.А.* Принципы налогового права: основные подходы к классификации / И.А. Сапрыкина // Публичные финансы и налоговое право. Ежегодник. Общероссийский филиал Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы. – Воронеж, 2010. – С. 157-166.

51. *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты в налоговом праве: теоретический аспект / И.А. Сапрыкина // Публичные финансы и налоговое право. Ежегодник. – Воронеж, 2011. – С. 267-272.

52. *Сапрыкина, И.А.* Понятие и значение юридических фактов в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Налоговое и бюджетное право:

современные проблемы имущественных отношений. Материалы Международной научно-практической конференции / Под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). – 2012. – С. 258-263.

53. *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты и защита прав налогоплательщиков / И.А. Сапрыкина // Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт Евразийского экономического союза и Европейского союза. Материалы Международной научно-практической конференции. – 2016. – С. 269-275.

54. *Сапрыкина, И.А.* Налоговый мониторинг / И.А. Сапрыкина // Современные проблемы экономики и менеджмента. Материалы международной научно-практической конференции: выпуск сборника посвящен 100-летию МОТ, 100-летию ВГУ. – Воронеж: ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»; АНОО ВПО «Воронежский институт высоких технологий», Воронежское региональное отделение «Академия труда и занятости», 2017. – С. 338-342.

55. *Сапрыкина, И.А.* Правовой режим налоговой тайны и субъекты, обеспечивающие ее сохранение / И.А. Сапрыкина // Современные проблемы экономики и менеджмента. Материалы международной научно-практической конференции. – 2018. – С. 212-215.

56. *Сапрыкина, И.А.* Защита прав налогоплательщиков: проблемы эффективного осуществления / И.А. Сапрыкина // Современные проблемы экономики и менеджмента. Материалы международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 289-293.

57. *Селютин, И.В., Сапрыкина, И.А.* Оценка эффективности налоговых льгот: современные проблемы и перспективы развития / И.В. Селютин, *И.А. Сапрыкина* // Современные проблемы экономики и менеджмента. Материалы международной научно-практической конференции / Редкол.: А.А. Федченко, О.А. Колесникова. – 2020. – С. 232-237.

58. *Сапрыкина, И.А.* Фактическая основа правоприменительных актов в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Правовой акт: из архаики в XXI век.

Материалы Первой ежегодной международной научно-практической конференции. Сер.: Юбилеи, конференции, форумы / Под ред. Ю.Н. Старилова, С.Н. Махиной. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2021. – С. 271-277.

59. *Сапрыкина, И.А.* Налог на профессиональный доход: понятие, основы правового регулирования, влияние на социально-трудовую сферу / И.А. Сапрыкина // Инновационные доминанты социально-трудовой сферы: экономика и управление. Материалы ежегодной международной научно-практической конференции по проблемам социально-трудовых отношений (21 заседание). – Воронеж, 2021. – С. 245-249.

60. *Сапрыкина, И.А.* Единый налоговый платеж как новый способ исполнения обязанностей налогоплательщика / И.А. Сапрыкина // Электронный бизнес: проблемы, развитие и перспективы. Материалы XX Всероссийской научно-практической интернет-конференции, посвященной 35-летию кафедры информационных технологий и математических методов в экономике. – Воронеж, 2022. – С. 159-162.

61. *Сапрыкина, И.А.* Значение презумпции в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Правосубъектность участников финансовых правоотношений и ее трансформация в условиях цифровой экономики. Сборник по материалам VI Саратовских финансово-правовых чтений научной школы имени Н.И. Химичевой – Международной научно-практической конференции в рамках Саратовского международного юридического форума, посвященного 90-летнему юбилею Саратовской государственной юридической академии / Под ред. Е.В. Покачаловой. – Саратов, 2022. – С. 171-173.

62. *Сапрыкина, И.А.* Налог на сверхприбыль: новые реалии налогового права Российской Федерации / И.А. Сапрыкина // Современные проблемы экономики и менеджмента. Материалы международной научно-практической конференции. – Воронеж, 2023. – С. 339-342.

63. *Сапрыкина, И.А.* Объект налогообложения и его значение в юридической конструкции налога / И.А. Сапрыкина // Инновационные доминанты социально-трудовой сферы: экономика и управление. Материалы ежегодной международной научно-практической конференции по вопросам экономики и управления социально-трудовой сферой (24 заседание), посвященной 100-летию со дня рождения В.Н. Эйтингона. – Воронеж, 2024. – С. 269-272.

64. *Сапрыкина, И.А.* Реализация регулирующей функции налога в налогообложении доходов физических лиц / И.А. Сапрыкина // Инновационные доминанты социально-трудовой сферы: экономика и управление. Материалы 25-й Юбилейной Международной научно-практической конференции. – Воронеж, 2025. – С. 340-342.

65. *Сапрыкина, И.А.* Налоговый потенциал и платежные возможности налогоплательщика: вопросы соотношения и основные подходы к пониманию / И.А. Сапрыкина // Современные проблемы экономики и менеджмента. Материалы международной научно-практической конференции. – Воронеж, 2025. – С. 412-416.

Общий объем опубликованных работ составил 67, 1 п.л.