«Утверждаю»
Проректор по научной работе
ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», д.ю.н., профессор
_____ С.А. Белоусов
«02» июля 2026 г.

ОТЗЫВ

ведущей организации – федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» на диссертацию Сапрыкиной Ирины Анатольевны на тему «Юридические факты в налоговом праве», представленную на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки) в Диссертационный совет 24.2.336.02, созданный на базе федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»
(г. Москва, 2026. 442 с.)

Тема диссертационного исследования Ирины Анатольевны Сапрыкиной для современной науки налогового права представляет значительный научный и практический интерес. Диссертант убедительно аргументировал значение юридической фактологии для теории налогового права и налоговой практики. Динамическая функция налоговых юридических фактов обусловливает обращение диссертанта не только к вопросу их правовой природы, но и к другим дискуссионным вопросам налогового права, непосредственно связанным с установлением в нормах налогового права юридических фактов (юридических составов), достоверностью фактологической основы, во многом определяющей эффективность налогово-правового регулирования. В данном аспекте логичным является обращение диссертанта к вопросам пробелов в налоговом праве, нетипичным

нормативным предписаниям, допустимости аналогии в налоговом праве и некоторым другим актуальным вопросам взаимодействия нормы налогового права, налогового правоотношения и налогового юридического факта.

Актуальность данной темы определила запрос на научные исследования, направленные на формирование правовой концепции налоговых юридических фактов, разработку теоретических решений в сфере налогово-правового регулирования на основе разработанной концепции. Как верно отмечает диссертант, имеющиеся к настоящему времени исследования относятся к общетеоретическим аспектам юридических фактов или к отдельным вопросам налоговых юридических фактов, таким как, порядок установления юридических фактов, их связь с налоговыми правоотношениями и налоговыми обязательствами, и не носят комплексного характера.

Научная новизна диссертационной работы И.А. Сапрыкиной заключается в комплексном подходе в осмыслении категории юридических фактов в налоговом праве и формировании концепции налоговых юридических фактов. Комплексный характер исследования свидетельствует о достижении диссертантом поставленной цели: диссертантом разработана правовая концепция налоговых юридических фактов. Предложенная И.А. Сапрыкиной концепция может быть использована для разрешения теоретических и практических проблем в сфере налогово-правового регулирования.

Диссертантом успешно решены поставленные задачи. На основе решений, предлагаемых теорией права, И.А. Сапрыкиной выявлены признаки юридических фактов, применимые к налоговым юридическим фактам: придание им юридической силы исключительно государством; особый порядок юридического оформления; юридические факты являются элементом механизма правового регулирования; юридические факты имеют доказательственное значение и сами выступают предметом доказывания и др. (с. 37-40). Аргументированным представляется суждение о том, что одной из особенностей налоговых юридических фактов выступает их

обусловленность частноправовыми обстоятельствами (с. 21). В исследовании последовательно прослеживается идея принадлежности одних и тех же жизненных обстоятельств к различным отраслям правового регулирования, что для гражданского и налогового права обусловлено преимущественно денежным характером регулируемых отношений. Для налоговых юридических фактов характерны и иные отраслевые особенности, выявленные диссертантом: объективность, конкретизация, придание динамичности налоговым правоотношениям и др. (с. 42-47). Анализ признаков юридических фактов и особенностей налоговых юридических фактов позволил И.А. Сапрыкиной разработать понятие «юридический факт в налоговом праве» (с. 56). Предложенное понятие имеет определенное значение для развития науки налогового права, так как не только расширяет терминологический аппарат, но и может быть использовано для уточнения связанных понятий и категорий (налоговое правоотношение, норма налогового права, др.).

На основе решений, предлагаемых теорией права, диссертант провел классификацию налоговых юридических фактов, выявил проблемы правоприменения, связанные с юридическими фактами разных видов. Особое значение для науки налогового права имеет проведенный И.А. Сапрыкиной анализ прецедентов в регулировании налоговых отношений. Диссертант аргументировано отмечает, что налоговый прецедент выполняет правотворческую функцию, развивает налоговое нормотворчество, определяет порядок работы налоговых органов, устраняет неясности налоговых форм, выполняет др. функции (с. 87-89). Представляет интерес проведенный И.А. Сапрыкиной анализ расчетных юридических фактов в их связи с фактами-презумпциями, фикциями и пробелами в праве (с. 89-93). Поставленный вопрос относится к одному из наиболее дискуссионных в теории и практике налогового права. Разработанные решения могут быть использованы в налоговом нормотворчестве (например, при установлении окладных налогов) и в налоговой практике (например, при налоговой реконструкции).

Безусловно, заслуживает внимания исследование диссертантом

особенностей и видов налоговых фактических составов. Следует согласиться с мнением И.А. Сапрыкиной о том, что чертой фактического состава является его системность, предполагающая взаимосвязь и взаимодействие его элементов (с. 95). Аргументированным является довод о высоких налоговых рисках предпроверочного анализа, результаты которого во многом зависят от умозрения налоговых органов, не являются предсказуемыми и определенными для налогоплательщиков. Целесообразно поддержать предлагаемый И.А. Сапрыкиной перечень признаков налоговых фактических составов (с. 103- 107). Особое значение для науки налогового права имеет проведенное в диссертации разграничение между налоговыми фактическими составами и сложными юридическими фактами (с. 111-116).

Представляет интерес вывод диссертанта об обусловленности фактической основы правоприменительных актов полномочиями субъектов налогового права (с. 133). Особое значение в данном аспекте приобретают нормы налогового процесса, устанавливающие порядок реализации властных полномочий. Аргументированным является замечание о фактической реализации налоговыми органами нормотворческих полномочий вследствие противоречивых предписаний налогового законодательства (с. 134).

Исследование особенностей отраслевого механизма правового регулирования позволило диссертанту прийти к обоснованному выводу о том, что главной функцией юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования является обеспечение перехода от общей модели прав и обязанностей к конкретной, индивидуализированной модели (с. 138). Юридические факты вместе с другими юридическими средствами наполняют общую модель налогово-правового регулирования конкретным содержанием.

Следует согласиться с мнением диссертанта о необходимости построения механизма солидарной ответственности государства и уполномоченного органа за незаконное взыскание обязательных платежей (с. 189). Индивидуализация ответственности необходима для повышения эффективности деятельности налоговых органов.

Доказателен вывод о материально-правовом и процессуальном характере объекта налогового правоотношения (с. 194). Особое значение

данный вывод получает в условиях цифровизации общественных отношений и государственного регулирования. Включение юридически-значимых обстоятельств в цифровое поле не только повышает эффективность налогового контроля, но и существенно снижает издержки самих налогоплательщиков, обусловленные исполнением налоговой обязанности.

Заслуживающим внимания является вывод о необходимости осмысления правовой категории «объект налогообложения» с учетом достижений экономической теории налогообложения (с. 226). Налоговое нормотворчество в отрыве от экономической теории не только несет риски избыточных ограничений прав налогоплательщика, но и создает угрозу реализации государством экономической функции.

Определенное значение для науки налогового права имеют выделяемые диссертантом критерии выбора объектов налогообложения: способность приносить доходы, сложность скрытия от налогового контроля, приоритет фискальной функции в налогообложении объекта (с. 228), а также вывод о динамике таких критериев, зависящих от политической и экономической ситуации (с. 242). Аргументированным является мнение диссертанта о смешении в Налоговом кодексе РФ понятий предмета и объекта налогообложения (с. 252). Необходимо отметить, что данное замечание имеет не только теоретическое значение. Налоговые споры включают категорию споров обусловленных данным обстоятельством (в частности, споры по исчислению поимущественных налогов).

Справедливым представляется вывод диссертанта, что понятие объекта налогообложение формируется из философских, политических, экономических и правовых аспектов (с. 253), а закрепленное в Налоговом кодексе РФ понятие объекта налогообложения по существу легитимитизирует связь экономического и юридического начал данного правового явления, наделяя его свойством решающего налогового юридического факта (с. 254). Достоверность данного суждения подтверждается дискуссиями об установлении налога на сверхприбыль.

Следует поддержать мнение диссертанта о том, что применение в налоговом законодательстве приема юридической конструкции нацелено,

главным образом, на реализацию принципа определенности налогообложения, что выступает одной из гарантий реализации прав налогоплательщика (с. 260). Качество системности придает юридической конструкции свойство гарантии недопущения избыточного ограничения прав налогоплательщика, а также реализации им своих прав.

Следует поддержать диссертанта в том, что применение расчетного пути исчисления налогов непосредственно связано с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и сам по себе расчетный путь при обоснованном его применении, не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков (с. 268).

В процессе работы диссертантом тщательно изучена судебная практика реализации принципа правовой определенности (с. 288-289). И.А. Сапрыкиной справедливо констатируется, что пробелы в налоговом праве могут стать предпосылкой злоупотребления правом как со стороны налогоплательщика, имеющего частный интерес, так и со стороны налогового органа, реализующего публичный интерес (с. 302). Диссертант справедливо отмечает значительную роль толкования в преодолении пробелов. Полученные по результатам толкования налоговые правовые позиции становятся ориентирами для законодателя и способствуют формированию новых судебных доктрин (с. 310).

Определенное значение для правовой науки имеет выявление И.А. Сапрыкиной признаков презумпции, которые отличают ее от других правовых категорий (с. 325-326) и фикции (с. 335-336). Выявленные признаки позволили диссертанту предложить собственное определение презумпции в налоговом праве (с. 331) и исследовать природу налоговых фикций (с. 338-340).

Положительной стороной диссертационной работы И.А. Сапрыкиной является ее структура, построенная на принципе «от общего к частному». В первой главе рассмотрены понятие и признаки юридических фактов, их классификация и роль в механизме правового регулирования. Вторая глава раскрывает основные функции юридических фактов в динамике налогового правоотношения. В третьей главе исследуется юридическая

конструкция налога в аспекте юридических фактов. Особое место занимает исследование объекта налогообложения. Четвертая глава посвящена проблеме наличия пробелов в праве с позиции их принадлежности к налоговым юридическим фактам.

Для решения поставленных задач И.А. Сапрыкиной использованы различные методы научного познания. Метод системного подхода позволил диссертанту выявить место юридических фактов в юридической конструкции налога и механизме правового регулирования. Использование логического метода было направлено на аргументацию выводов и разработку (уточнение) понятий и категорий налогового права на основе решений, предлагаемых теорией права. Анализ и синтез позволил И.А. Сапрыкиной классифицировать, обобщить и выявить основные признаки исследуемых правовых явлений.

Исследование позволило диссертанту получить новые научные результаты, основные из которых выдвинуты для публичной защиты. Научная новизна определяется разработанными диссертантом положениями. Разработана концепция юридических фактов в налоговом праве и ее элементы (с.10). Выявлены отраслевые признаки юридических фактов в налоговом праве (с. 10-11). Доказана взаимосвязь гражданско-правовых и налогово-правовых юридических фактов (с. 11). Разработана классификация налоговых юридических фактов (с. 12). Обоснована роль классификации юридических фактов в налоговой сфере по динамическому признаку на: порождающие, изменяющие и прекращающие (с. 13). Уточнено понятие объекта налогообложения с позиции юридического факта (с. 14). В диссертации И.А. Сапрыкиной разработаны и иные, имеющие важное значение для развития налогово-правовой науки, выводы и положения, а также практические предложения, которые могут быть использованы в нормотворческой и правоприменительной деятельности органов государственной власти и судебных органов, в образовательной и научно-исследовательской работе образовательных учреждений юридического профиля.

Теоретическая значимость исследования И.А. Сапрыкиной заключается

в том, что положения и выводы автора уточняют и развивают понятийный аппарат, применяемый в теории налогового права, а также непосредственно выражается в развитии теории судебного правоприменения.

Вместе с тем, по диссертационной работе И.А. Сапрыкиной представляется возможным высказать ряд дискуссионных замечаний.

1. В шестом положении, выносимым на защиту, диссертант указывает на ошибочность понятия «налоговая база» в пункте 1 статьи 53 Налогового кодекса РФ, так как налоговая база выступает частью объекта налогообложения и не является его характеристикой. Данное суждение представляется верным в отношении налогов, объектом обложения по которым является доход или прибыль. Между тем, юридические конструкции некоторых налогов не позволяют соотнести налоговую базу и объект налогообложения как часть и целое (например, транспортный налог или налог на добычу полезного ископаемого). Для уточнения позиции диссертанту предлагается дополнительно аргументировать суждение.

2. В девятом положении, выносимом на защиту, диссертант классифицирует налоговые юридические факты в аспекте их динамического признака на порождающие, изменяющие и прекращающие и перечисляет налоговые юридические факты применительно к каждому виду. Из положения нельзя сделать однозначный вывод о том, является ли предлагаемый диссертантом перечень налоговых юридических фактов по каждому виду закрытым или диссертант допускает дополнение перечня. Например, к какому виду налоговых юридических фактов диссертант относит принятие нормативного правового акта, устанавливающего налоговую амнистию, и выполнение налогоплательщиком условий налоговой амнистии?

3. По тексту диссертации И.А. Сапрыкина использует смысловые конструкции «налоговый юридический факт» (например, с. 4) и «юридический факт в налоговом праве» (например, с. 6). Являются ли данные смысловые конструкции тождественными и взаимозаменяемыми? Или налоговый юридический факт является одним из видов юридических фактов в налоговом праве? Имеются ли у налогового юридического факта

признаки, которые позволяют его «качественно» обособить от юридических фактов в иных отраслях права?

4. В тринадцатом положении, выносимым на защиту, диссертант относит к юридическим фактам пробел и аргументирует применение конструкции «аналогичный налогоплательщик» в целях обеспечения исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В данном аспекте интересным представляется мнение диссертанта в отношении выполнения критерия истинности юридического факта (корреспондентная и конвенциональная теории) с учетом принципов экономической обоснованности и справедливости налогообложения. Диссертанту предлагается также рассмотреть вопрос истинности юридического факта в отношении конструкций кадастровой стоимости и потенциально возможного к получению дохода, которые использует законодатель при установлении некоторых налогов. Является ли законным отступление от критерия истинности юридического факта для целей обеспечения реализации принципа экономической обоснованности или справедливости налогообложения?

5. В четырнадцатом положении, выносимом на защиту, диссертант предлагает дополнить Налоговый кодекс РФ правилом, допускающим устранение пробелов в налоговом праве путем аналогии закона, а при отсутствии нормы, регулирующей сходные отношения, позволяющим использование основных начал законодательства о налогах и сборах, а также принципов справедливости и презумпции невиновности. Между тем, пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса РФ до вступления в силу Федерального закона от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ (ред. от 14.07.2022) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» предусматривал, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, исходя из принципа справедливости. С учетом исключения из Налогового кодекса РФ принципа справедливости в отношении установления налогов диссертанту предлагается уточнить соотношение содержания принципа справедливости при установлении налогов и принципа справедливости при устранении

пробелов в налоговом праве.

6. И.А. Сапрыкина предлагает принять налоговую норму, предусматривающую начисление процентов при нарушении срока возврата из бюджета незаконно взысканных с налогоплательщика сумм (с. 189). Между тем, исследование не отвечает на вопрос о соотношении предлагаемой нормы и нормы, содержащейся в п. 4 статьи 79 Налогового кодекса РФ о процентах на сумму излишне взысканных денежных средств.

Высказанные замечания содержат элементы научной полемики и не влияют на высокую оценку проведенного И.А. Сапрыкиной научного исследования. Автореферат и публикации отражают основное содержание диссертации. Выводы и предложения, выносимые на защиту, прошли апробацию в рамках участия автора в международных и всероссийских конференциях. По тематике диссертации И.А. Сапрыкиной опубликовано 38 научных статей, из которых 18 статей опубликовано в рецензируемых изданиях, рекомендованных перечнем ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Диссертация Ирины Анатольевны Сапрыкиной по теме «Юридические факты в налоговом праве» является научным исследованием актуальной проблемы, отличается новизной и обоснованностью содержащихся в ней теоретических и практических выводов и предложений, совокупность которых можно квалифицировать как научное достижение. Она представляет собой научную квалификационную работу, в которой на основании выполненных автором исследований разработаны теоретические положения, имеющие значение для развития науки налогового права.

Диссертация и автореферат соответствуют требованиям Раздела II Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842 (ред. от 16 октября 2024 г.), а соискатель Ирина Анатольевна Сапрыкина заслуживает присуждения ученой степени доктора юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

Настоящий отзыв подготовлен доктором юридических наук, доцентом, профессором кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» Садчиковым Михаилом Николаевичем, доктором юридических наук, профессором, профессором, кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» Покачаловой Еленой Вячеславовной, обсужден и утвержден на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» «05» мая 2026 г. (протокол № 17).

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

«05» мая 2026 г.

Сведения о ведущей организации:
Полное наименование организации: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»
Сокращенные наименования организации: Саратовская государственная юридическая академия, ФГБОУ ВО «СГЮА»
Почтовый индекс и адрес организации: 410056, Саратовская область, г. Саратов, ул. им. Чернышевского Н.Г., зд. 104, стр. 3
Официальный сайт организации: https://сгюа.рф
Адрес электронной почты: rector@ssla.ru
Телефон: 8 (845) 229 90-71, факс: 8 (845) 220-56-58

Подпись Покачаловой Е.В.
УДОСТОВЕРЯЮ
Начальник управления кадрового и документационного обеспечения федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»
Ванюкова М.А.

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ «САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ» УПРАВЛЕНИЕ КАДРОВОГО И ДОКУМЕНТАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ