В диссертационный совет
24.2.336.02,
созданный на базе ФГАОУ ВО
«Московский
государственный юридический
университет
имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

ОТЗЫВ

официального оппонента
доктора юридических наук, профессора Бит-Шабо Инессы Витальевны
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)
(М.: ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический
университет
имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», 2026)

Диссертационное исследование Сапрыкиной Ирины Анатольевны посвящено весьма значимой и актуальной для современной науки финансового права теме. Проблематика юридических фактов в налоговом праве обусловлена тем обстоятельством, что эффективность налогово-правового регулирования в первую очередь определяется достоверностью его фактологической основы. Как справедливо отмечает диссертант, юридическая фактология не только имеет теоретическое значение, но и непосредственно влияет на реализацию правовых норм, а налоговые юридические факты пронизывают всю «налогово-правовую материю» и представляют собой

многофункциональную правовую категорию, нацеленную на возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений.

Необходимость обеспечения возрастающего объема налоговых поступлений в бюджет в современных социально-экономических условиях функционирования Российской Федерации, в том числе в условиях санкционного давления, потребовала пристального изучения механизма правового регулирования налоговой сферы и его важнейшего элемента – нормативных правовых актов, в гипотезах которых закреплены юридические факты. Сегодня особый интерес представителей юридической науки прикован к поиску оптимальных способов закрепления юридических фактов в налогово-правовых нормах с учетом межотраслевого и имущественного характера правовых связей, складывающихся между субъектами налоговых отношений.

С позиции финансово-правовой теории диссертационное исследование Сапрыкиной И.А. своевременно, является одним из первых исследований в современной науке финансового права, направленным на построение комплексной правовой концепции налоговых юридических фактов, разработку и обоснование значения юридических фактов в налоговом праве для разрешения теоретических и практических проблем в сфере налогово-правового регулирования и налогового правоприменения.

Для современной науки финансового права наиболее важными и значимыми следует считать следующие задачи исследования:

– 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;

– формулирование понятия объекта налогообложения, характеристика современного механизма налогово-правового регулирования объекта налогообложения и оценка его роли 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.

Методологическую основу диссертационного исследования Сапрыкиной И.А. составили традиционные философские методы познания, как общенаучные, так и частнонаучные. К первой группе методов отнесены: исторический и диалектический, метод системного подхода, логический, анализа и синтеза, индукция и дедукция. К частнонаучным методам – формально-логический и сравнительно-правовой. Комплексное применение названных методов позволило автору обеспечить достоверность и обоснованность результатов исследования.

Диссертационное исследование Сапрыкиной И.А. основывается не только на достижениях представителей науки финансового права, но и на исследованиях по теории государства и права, а также по отдельным отраслям права. В работе нашли отражение труды специалистов-теоретиков права (С.С. Алексеева, Д.Н. Бахраха, С.Н. Братуся, А.Б. Венгерова, Н.А. Власенко, В.Б. Исакова, В.Н. Кудрявцева, В.В. Лазарева, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, В.С. Нерсесянца, В.Н. Протасова, В.Н. Синюкова, Ю.А. Тихомирова и других ученых).

Положительной оценки заслуживает использование в работе трудов представителей науки финансового права (Н.М. Артемова, Ю.В. Бабановой,

К.С. Бельского, О.В. Болтиновой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, А.В. Демина, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, М.Ю. Орлова, А.Г. Пауля, С.Г. Пепеляева, Е.В. Покачаловой, М.Б. Разгильдиевой, Е.А. Ровинского, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, И.А. Цинделиани, А.А. Ялбулганова и других ученых), в том числе трудов представителей дореволюционного (А.А. Исаева, И.Х. Озерова, И.Т. Тарасова, И.И. Янжула) и советского (А.М. Александрова, В.В. Бесчеревных, Е.А. Ровинского, Б.М. Сабанти, С.Д. Цыпкина) периодов развития финансово-правовой науки.

Отдельного внимания заслуживает обращение диссертанта к научным трудам в области гражданского права и гражданско-процессуального права, а также к работам иностранных специалистов, чьи научные интересы сосредоточены на общих вопросах права и налогообложения (Ч. Адамса, М. Вебера, П.М. Годме, Рудольфа фон Иеринга, Д. Ллойда, А. Манигка, М. Ориу, Р. Познера, Г. Радбруха, Д. Рикардо, А. Смита, Лона Л. Фуллера и других).

Эмпирическая база диссертационного исследования Сапрыкиной И.А., включает в себя постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, акты Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, материалы судебной практики в области применения законодательства о налогах и сборах, а также документы налоговых органов Российской Федерации. Нормативную базу исследования составили акты законодательства о налогах и сборах, нормативные акты зарубежных стран, а также акты, утратившие силу, что позволило диссертанту провести ретроспективный анализ развития института юридических фактов в налоговом праве.

Научная новизна рецензируемой диссертации Сапрыкиной И.А. заключается в том, что работа является комплексным 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. 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. Впервые в науке финансового права проведена классификация налоговых юридических фактов по дихотомическому критерию.

Результаты проведенного исследования Сапрыкиной И.А. получили необходимую апробацию. Основные положения и выводы диссертационного исследования опубликованы в 65 научных публикациях общим объемом 67,1 печатных листа, в том числе в 18 статьях в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации. Результаты исследования также апробированы на международных и всероссийских научно-практических конференциях.

Исследование позволило автору получить новые научные результаты, представленные в 14 положениях, выносимых на защиту.

Наибольшего внимания заслуживают, в частности, следующие положения, в которых:

– сформулировано авторское определение понятия юридического факта в налоговых отношениях как явления общественной жизни, признанного законодательством о налогах и сборах таковым и находящегося в причинной обусловленности с установленной законодательством налоговой обязанностью, а также опосредующего акты, события, действия и состояния в диспозиции налоговой нормы, влекущего установленные законом правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений (с. 11);

– выявлены специфические особенности налогово-правовых юридических фактов, в числе которых: их установление применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога; обеспечение динамики

правоотношений, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ; тесная взаимосвязь и взаимообусловленность с методом налогово-правового регулирования; необходимость фиксации в установленном процедурно-процессуальном порядке (с. 11–12);

– разработана и научно обоснована видовая классификация юридических фактов в налоговом праве для неформальных составов, в которых налоговым органом осуществляется моделирование поведения и операций налогоплательщика (с. 12);

– обоснована ведущая роль классификации юридических фактов в налоговой сфере по динамическому признаку на правопорождающие, правоизменяющие и правопрекращающие, с детальной характеристикой каждой группы юридических фактов (с. 14);

– предложено уточненное определение объекта налогообложения как обстоятельств, с наличием которых Налоговый кодекс РФ связывает 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 (с. 15);

– впервые в налогово-правовой науке проведена дихотомическая классификация юридических фактов с обособлением юридических фактов-презумпций, фикций и пробелов как юридических фактов. Обосновано, что презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве, тогда как пробел как юридический факт влечет преодоление либо устранение пробела в праве (с. 10, 15–16);

– предложено дополнить статью 3 Налогового кодекса РФ пунктом 8, предусматривающим возможность применения аналогии в налоговом праве: «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» (с. 16).

Возможно с уверенностью констатировать, что представленные основные положения, выносимые на защиту, являются выводами, характеризующими новизну диссертационного исследования. Выводы и предложения Сапрыкиной И.А. обоснованы и достоверны, позволяют констатировать личный вклад диссертанта в развитие науки финансового права, могут быть использованы в законотворческой деятельности, практическими, педагогическими, научными работниками, при подготовке учебников, учебных пособий, программ, лекций для бакалавров, магистрантов, аспирантов по финансовому, налоговому праву.

Структура диссертационного исследования обусловлена логическим содержанием и авторским подходом к решению важной научной задачи, состоит из введения, четырех глав, разделенных на параграфы, заключения и библиографии.

Первая глава диссертационного исследования посвящена изучению юридических фактов: их понятия, общей характеристики, общетеоретического и налогово-правового значения.

В *первом параграфе* анализируется понятие, основные признаки и особенности юридических фактов в налоговом праве. Автор приходит к выводу о том, что юридические факты в налоговом праве – это закрепленные в гипотезе налогово-правовой нормы определенные обстоятельства, порождающие, изменяющие и прекращающие налоговые правоотношения. Положительной оценки заслуживает выделение Сапрыкиной И.А. объективных предпосылок, указывающих на необходимость всестороннего изучения системы юридических фактов: социальных предпосылок, специальных предпосылок и организационно-юридических предпосылок.

Во *втором параграфе* диссертант обстоятельно исследует классификации юридических фактов в налоговом праве. Особую ценность для финансово-правовой науки представляет авторское обоснование того, что ключевым критерием классификации налогово-правовых фактов 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 им пробелы в налоговом праве как юридические факты.

Третий параграф первой главы посвящен налоговым фактическим составам. Заслуживает внимания авторское определение налогового фактического состава как системы единичных налоговых юридических фактов, особым образом сконструированной законодательством о налогах и сборах, обеспечивающей динамику налогового правоотношения и порождающей юридические последствия, главным из которых является своевременное и полное поступление налоговых платежей в казну. Обоснованно отмечается диссертантом, что одной из главных функций налоговых фактических составов является осуществление индивидуального налогово-правового регулирования.

В *четвертом параграфе* первой главы исследуется значение юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования. Автором обоснованно отмечается, что налоговые юридические факты являются неотъемлемым элементом механизма налогово-правового регулирования ввиду их особой связующей роли между нормой налогового права и налоговым правоотношением. Юридические факты обеспечивают переход от общей модели прав и обязанностей к конкретной, индивидуализированной, что и составляет главную функцию юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования.

Во второй главе диссертант Сапрыкина И.А. логично, аргументировано и последовательно исследует юридические факты и их значение в динамике налогового правоотношения.

В рамках *первого параграфа второй главы* автор раскрывает понятие, особенности и виды налогового правоотношения. Положительной оценки заслуживает авторская трактовка налогового правоотношения как отношения публичного права, основу которого составляет властное отношение, возникающее между властным и обязанным субъектом, реализующее в первоочередном порядке публичный интерес.

Второй параграф второй главы посвящен структурным и содержательным особенностям налогового правоотношения. Диссертант обоснованно отмечает, что 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. Заслуживает внимания авторская позиция о том, что 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.

В *третьем параграфе второй главы* диссертант исследует значение юридических фактов в динамике налогового правоотношения. Достоинством работы Сапрыкиной И.А. следует признать детальную характеристику правоустанавливающих, правоизменяющих и правопрекращающих юридических фактов в налоговом праве с указанием их конкретных видов.

Третья глава диссертационного исследования посвящена объекту налогообложения, его понятию, законодательному регулированию и значению в юридической конструкции налога.

В *первом параграфе третьей главы* автор анализирует понятие и налогово-правовое регулирование объекта налогообложения. Особую

актуальность приобретает авторская позиция о том, что объект налогообложения относится к числу налоговых юридических фактов и является решающим среди всех остальных налоговых юридических фактов. Следует согласиться с позицией диссертанта о том, что 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.

Второй параграф третьей главы диссертант посвятил значению объекта налогообложения в юридической конструкции налога и его видам. Поддержки заслуживает авторская позиция о том, что объект налогообложения занимает особое место среди всех остальных элементов налогообложения, поскольку он указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога.

Четвертая глава диссертационного исследования посвящена дихотомической классификации юридических фактов в налоговом праве.

В *первом параграфе четвертой главы* диссертант рассматривает пробелы в налоговом праве, способы их преодоления и восполнения. Нельзя не согласиться с позицией автора, согласно которой пробелы в налоговом праве – объективно существующая реальность, и оправданно признание пробела в качестве налогового юридического факта, порождающего правовое последствие его устранения или преодоления.

Во *втором параграфе четвертой главы* исследуются нетипичные нормативные предписания как юридические факты в налоговом праве. Большое значение для науки финансового права имеет проведенный автором анализ значения и роли в налогово-правовом регулировании правовых презумпций и правовых фикций. Заслуживает поддержки предложенное Сапрыкиной И.А. определение презумпции в налоговом праве как прямо закрепленного в законодательстве о налогах и сборах или вытекающего из его смысла предположения о существовании или отсутствии налогового юридического факта.

В рамках *третьего параграфа четвертой главы* диссертант анализирует понятие аналогии в налоговом праве и пределы ее допустимости. Следует разделить позицию автора о том, что средством преодоления пробелов в налоговом праве выступает метод аналогии, а соответствующее законодательное закрепление возможности применения аналогии будет способствовать обеспечению исполнения обязанности по уплате налога.

Выводы автора основаны на изучении большого числа судебной практики, а также значительного количества доктринальных источников российских и зарубежных авторов. Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что Сапрыкиной И.А. удалось создать содержательный научный труд, в котором в удачном соотношении представлены взаимосвязанные теоретические и практические положения и в целом представлена картина современного состояния учения о юридических фактах в налоговом праве.

При положительной оценке диссертационного исследования Сапрыкиной И.А. необходимо отметить ряд положений, которые носят дискуссионный характер и требуют дополнительной аргументации.

Во-первых, в п. 11 положений, выносимых на защиту (с. 15), автор предлагает уточненное определение понятия объекта налогообложения, согласно которому «объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых Налоговый кодекс РФ связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога». Позитивно оценивая стремление диссертанта разграничить экономическую и правовую составляющую объекта налогообложения, возникает вопрос – насколько обоснованным является полный отказ от указания в дефиниции на стоимостную, количественную или иную характеристику объекта, имеющую существенное значение для исчисления налога?

Действующая редакция статьи 38 НК РФ содержит указание на то, что объект налогообложения должен иметь стоимостную, количественную или физическую характеристику, что обеспечивает его связь с налоговой базой. Предложенная диссертантом формулировка, при всей ее лаконичности, может

породить правоприменительную неопределенность в части соотношения объекта налогообложения и налоговой базы. Высказанное предложение нуждается в дополнительной аргументации с учетом сложившейся практики применения статьи 38 НК РФ. В рамках научной дискуссии можно предложить автору рассмотреть вариант сохранения в дефиниции указания на необходимые характеристики объекта налогообложения, обеспечивающие его связь с иными элементами юридической конструкции налога.

Во-вторых, в п. 14 положений, выносимых на защиту (с. 16), Сапрыкина И.А. предлагает дополнить статью 3 Налогового кодекса РФ пунктом 8, предусматривающим возможность применения нормы, регулирующей сходные отношения, а также применения основных начал законодательства о налогах и сборах, принципов справедливости и презумпции добросовестности при отсутствии прямого правового регулирования. Поддерживая в целом идею легализации аналогии в налоговом праве, представляется дискуссионным вопрос о пределах ее применения.

В частности, предложенная формулировка не разграничивает применение аналогии в материальных и процессуальных налоговых правоотношениях, не учитывает особенности применения аналогии при установлении элементов юридической конструкции налога, что может привести к нарушению конституционного принципа определенности налогообложения, согласно которому каждый должен точно знать, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. Известно, что Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал на недопустимость применения аналогии при установлении элементов налогообложения. Предложение автора нуждается в дополнительном обосновании с позиции разграничения сфер применения аналогии в налоговом праве.

В-третьих, на с. 13 диссертационного исследования автор обосновывает 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. По мнению диссертанта, 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 статьей 1064 Гражданского кодекса РФ.

Высказанное предложение представляется дискуссионным по причине того, что распространение на налоговые отношения цивилистических конструкций возмещения вреда может привести к размыванию границ между налогово-правовой и гражданско-правовой ответственностью, а также создать риск двойного обременения налогоплательщика – публично-правовыми мерами принуждения (взыскание недоимки и пени) и гражданско-правовой ответственностью (возмещение вреда). Кроме того, не вполне ясно, каким образом предложенная диссертантом конструкция соотносится с самостоятельностью отраслей налогового и гражданского права, исключающей применение норм гражданского законодательства к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой (п. 3 ст. 2 ГК РФ). Позиция диссертанта нуждается в дополнительной аргументации.

Следует отметить, что высказанные замечания носят дискуссионный характер и направлены для осмысления диссертантом поставленных проблем в дальнейшей научно-исследовательской деятельности.

Диссертационное исследование Сапрыкиной И.А. логично структурировано, изложено юридически грамотно, рассуждения автора последовательны. Содержание диссертационного исследования соответствует избранной теме, а также заявленным целям и задачам. Выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, а также положения, выносимые на защиту, являются в целом обоснованными и достоверными, обладают требуемой научной новизной и значимостью.

Автореферат Сапрыкиной И.А. отвечает предъявляемым требованиям и отражает основное содержание диссертационной работы.

Диссертационное исследование Сапрыкиной Ирины Анатольевны на тему «Юридические факты в налоговом праве» соответствует паспорту научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки), отвечает требованиям Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842.

Диссертация Сапрыкиной Ирины Анатольевны является самостоятельной, завершенной научно-квалификационной работой, которая содержит решение задач, имеющих существенное значение для публично-правовых (государственно-правовых) наук, а ее автор – Сапрыкина Ирина Анатольевна, заслуживает присуждения ей ученой степени доктора юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

Официальный оппонент: **Инесса Витальевна Бит-Шабо**
доктор юридических наук, доцент,
профессор кафедры финансового права
ФГБОУ ВО «Российский государственный
университет правосудия им. В.М. Лебедева»

«26» мая 2026 года.

ПОДПИСЬ ЗАВЕРЯЮ
Заместитель начальника Управления кадров
УПРАВЛЕНИЕ КАДРОВ

Бит-Шабо И.В.

Контактная информация:
Почтовый адрес: 117418, г. Москва, Новочеремушкинская ул., д. 69
Тел.: +7 (495) 332-53-51; E-mail: raj-priem@mail.ru; Web-сайт: http://www.rgup.ru

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский государственный университет правосудия им. В.М. Лебедева».