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, доцента Бортникова Сергея Петровича
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)

Представленная к защите диссертация Сапрыкиной Ирины Анатольевны «Юридические факты в налоговом праве» весьма актуальная, что обусловлено как значительностью теоретических пробелов, так и наличием острых практических вопросов, возникающих в условиях постоянно изменяющегося налогового законодательства России. Несмотря на полтора столетия развития идеи Ф.К. фон Савиньи о юридических фактах, она остается недостаточно разработанной и в теории права, и в отраслевых науках. До настоящего времени в юридической литературе не создана общепринятая классификация юридических фактов в налоговом праве, ведутся споры о их природе и составе. Споры ведутся и по ключевым понятиям в налоговых отношениях, к которым можно отнести понятие налоговой обязанности и юридических фактов, порождающих её. Не исследованы системообразующие факторы налогового права, включая юридические факты, ранее не выступавшие предметом самостоятельного исследования.

Диссертант справедливо отмечает, что практическая актуальность на фоне постоянных изменений налогового законодательства обусловливает необходимость в новых научных разработках, а поднимаемые в работе вопросы

требуют разрешения проблемы разграничения смежных составов с идентификацией соответствующих юридических фактов в налоговых отношениях.

Исследование правовых категорий юридических фактов в налоговом праве необходимо для уточнения научного знания о системе налогового права, совершенствования практики системного правоприменения налогово-правовых средств и выработки наиболее оптимальных направлений налоговой политики.

Таким образом, тема диссертации отличается своевременностью постановки проблем и имеет теоретическую и практическую значимость для науки налогового права и юридической практики.

Правильным представляется определение объекта исследования, в качестве которого выступают 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. Автор четко выделяет и цель исследования, состоящую в выработке научно-обоснованных положений, содержащих выводы о построение правовой концепции налоговых юридических фактов, а также в исследовании, разработке и обосновании значения юридических фактов в налоговом праве для разрешения теоретических и практических проблем в сфере налогово-правового регулирования и налогового правоприменения.

Актуальность избранной тематики диссертационного исследования предопределяется также тем, что в условиях пока еще несовершенного, но динамично развивающегося налогового законодательства довольно часто возникают случаи различного толкования одних и тех же налогово-правовых норм, квалификации сделок и правоотношений в целях налогообложения, составов налоговых правонарушений, что приводит к различным выводам налоговых и судебных органов относительно разграничения дозволенной налоговой оптимизации, отсутствию единообразной правоприменительной практики в сфере налогового администрирования. Таким образом,

практическое и теоретическое значение построения единой концептуальной теории проблем юридических фактов в налоговом праве сложно переоценить.

Несмотря на широкое обсуждение феномена юридического факта, в том числе в работах В.Б. Исакова[1], В.Н. Синюкова[2], Ю.В. Бабановой[3] Д.В. Винницкого и других авторов специальные исследования крайне редки.

В целом, изучение представленной работы показывает, что автор провел достаточно глубокое сравнительно-правовое исследование проблем юридических фактов в налоговых отношениях, опираясь как на общую теорию права, так и на весьма динамично меняющуюся судебную практику. Диссертантом проанализирована сущность правового феномена юридического факта в финансовых отношениях, предпринята попытка его анализа и систематизации по видам и структуре (основные элементы), проведено исследование правовых конструкций (моделей) общих правил о действии юридического факта в налоговых отношениях. С позиции финансово-правовой теории диссертационное исследование Сапрыкиной И.А. своевременно, едва ли не впервые предложена комплексная налогово-правовая концепция именно налоговых юридических фактов.

Заслуживает внимания научно-обоснованные предложения о выявления новых и «перспективных» видов объектов налогообложения с целью обеспечения бюджетов дополнительными налоговыми доходами. В рамках диссертационной работы впервые проведена классификация налоговых юридических фактов по дихотомическому критерию, в котором автор проводит обособление признака, который отсутствует у одного понятия, но свойственен при этом другому понятию

Богатой по содержанию является эмпирическая база исследования, включающая в себя обобщающий анализ судебных актов различных судов

---

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

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

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

России, связанные с применением и толкованием общих правил об определении объекта правоотношения и юридического факта, а также материалы нормативных актов, отчеты, обзоры, официальная и статистическая информация.

Новизна исследования состоит в раскрытии автором через призму финансово-правовых норм проблем идентификации определенных налоговым законом или раскрытых судебной практикой обстоятельств, с которыми связывают не только возникновение, изменение или прекращение самого налогового правоотношениях, но его отдельных элементов (объекта).

Отдельно следует указать на значимость поставленных диссертантом задач исследования, среди которых следует особо выделить в указанной выше дихотомической классификации пробелов и нетипичных нормативных предписаний (презумпций и фикций) как отдельных видов юридических фактов в налоговом праве, а также обоснование самостоятельной динамической функции юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования.

В диссертации рассматриваются проблемы методологического аспекта теории юридических фактов, в своей основе опирающуюся как на традиционные философские методы, так и на теории права и теории финансовой и налоговой отраслей. Причем несмотря на то, что вопрос методологии в учении о юридических фактах неоднократно был предметом изучения в работах отечественных и зарубежных исследователей, диссертант основное внимание фокусирует на выявлении проблем методологии в отраслевой теории юридических фактов, определении существующих методов, применяемых в данной теории, их систематизации. Исследование направлено на концептуальное рассмотрение и анализ проблем методологического аспекта налоговой теории юридических фактов. До сих пор в данном вопросе остаются определенные проблемы. Актуальным следует отметить определение места юридических фактов в системе метода правового регулирования налоговых отношений. Исследование указанных проблем ориентировано на достижение

целей научной определенности в финансового-правовой теории юридических фактов и более качественное решение конкретных практических задач.

Опираясь на разработки 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, 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), диссертант указывает, что в развитие авторитетных научных суждений необходимо проводить дальнейшие исследования юридических фактов с позиции познания их отраслевых (подотраслевых) особенностей, в нашем случае – налогово-правовых.

Диссертационное исследование И. А. Сапрыкиной имеет как теоретический, так и прикладной характер. Выводы и предложения, изложенные в диссертации, являются обоснованными, достоверными, свидетельствуют о личном вкладе И. А. Сапрыкиной в науку финансового права, могут быть использованы в нормотворческой и правоприменительной деятельности, а также в дальнейших научных исследованиях.

Структура научного исследования обусловлена логическим содержанием и авторским подходом к решению поставленных в работе научных проблем и включает введение; три главы, объединяющие девять параграфов; заключение; библиографический список использованных источников.

Основные положения научного исследования отражены в 65 научных публикациях соискателя, в том числе в 18 статьях в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации. Выводы автора могут быть использованы в будущем с целью преподавания дисциплин по кафедре финансового права и подготовки научных публикаций.

Диссертантом разработана и научно обоснована видовая классификация юридических фактов в налоговом праве для неформальных составов, в которых

налоговым органом осуществляется моделирование поведения и операций налогоплательщика. Автором 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.

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.

Среди важных положений следует выделить тезис о взаимосвязи 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. Как следствие, автором 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).

Также диссертант указывает, что классификация налоговых юридических фактов способствует их систематизации, с одной стороны, и детекции потребностей налогово-правового регулирования, с другой стороны. Ключевым критерием классификации налоговоправовых 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 последним пробелы в налоговом праве как юридические факты.

Структура диссертации логична, отвечает заявленной теме исследования, содержательна, направлена на раскрытие выбранной темы, состоит из введения, четырех глав, разделенных на параграфы, заключения и библиографии.

В первой главе определяют базовые свойства юридических фактов (с. 19), их проявление, анализируется понятие, основные признаки и особенности юридических фактов в налоговом праве.

Автор дает оценку того, что является юридическим фактом и имеет ли какое-либо обстоятельство юридическое значение, указывая, что идентификацию феномена будет осуществлять суд применительно к экономическим и иным обстоятельствам (с. 22).

На фоне общетеоретических свойств в работе выделяются специфические особенности, решающими среди которых являются следующие: они имеют целевой и обусловленный характер, обеспечивают динамику не всех правоотношений, но тех, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ и которые составляют предмет налогового права; взаимообусловлены методом налогово-правового регулирования; подлежат закреплению в установленном процедурно-процессуальном порядке, предусмотренном конституционно-правовыми и налогово-правовыми нормами.

Во второй главе указывается, что государство при реализации суверенного права законотворческой деятельности прежде всего создает нормативные юридические факты. Именно исследование налогового правоотношения во второй главе позволяет автору определить роль и значения юридических фактов в динамике налогового правоотношения (167, 180 и далее).

Исследованию объекта налогового регулирования и его связи с юридическим фактом в налоговых отношениях посвящена третья глава. Полемика автора с выдвинутыми в литературе суждениями обоснована, хорошо аргументирована и доказательна (с. 235-240 и далее). В качестве вывода автор заключает, что, в самом общем смысле, получение налогоплательщиком экономического результата (материального блага) является юридическим фактом, который порождает возникновение обязанности по уплате налога.

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

Рассматривая структуру норм, посвященных пробелу, автор указывает, 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. Автор полагает оправданным признание пробела в качестве налогового юридического факта, порождающего правовое последствие его устранения или преодоления (с. 301, 320 и др.). В работе присутствуют конкретные предложения по изменению налогового законодательства. Например автором 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».

Диссертантом предпринята уместная и весьма интересная, как с теоретической, так и с практической стороны исследования, попытка видового и сущностного определения юридического факта как гипотезы правовой нормы (стр. 54-56, 60) на фоне требований определенности и формализации налогового правила.

В диссертации сформулировано немало различных теоретических выводов и предложений, направленных на совершенствование доктрины российского права. Необходимо отметить в целом корректное ведение полемики автором в рамках проводимого диссертационного исследования. В эмпирический базе представлены нормативные правовые акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, практика судов.

Вместе с тем, наряду с положительной оценкой диссертации, следует отметить некоторые дискуссионные вопросы.

1. Автором 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.

Вместе с тем, во многих местах работы автор указывает на формирование налогового юридического факта в гипотезе налоговой нормы.

При возможности существования межотраслевого состава налогового и административного правоотношения каким формальным требованиям должен соответствовать юридический факт в его интегрированной форме?

2. Так или иначе, но в схемах обхода налогового правила лежат, как правило, частноправовые институты: сделки, институты инкорпорирования и организационно-правовые формы осуществления предпринимательской деятельности, формы мобилизации трудовых ресурсов и пр.

Исследованный в диссертации институт запрета злоупотребления правом не является единственным охранительным механизмом. Например, если в гражданском праве операция остается законной, то налоговые последствия могут быть противоправными. И при признании сделки недействительной, налоговые последствия могут остаться неизменными.

В положении 3, выдвигаемом на защиту, автор указывает на 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.

Возможно, автору следовало бы уделить большее внимание определению механизма генезиса налогового юридического факта в цепочке разноотраслевых событий, и определить, в какой отрасли права происходит юридически значимое событие, например: осуществляется обход закона: при совершении сделки, не имеющей экономической цели (злоупотребление в гражданском праве) или при нецелевом применении частноправовых институтов в публичной сфере (злоупотребление в налоговом праве). Может ли вообще уклонение быть скрытым посредством создания искусственных фактов, имеющих значение для налогообложения?

3. Закрепление в нормах права фактов-правоотношений обусловлено и внутренними закономерностями правопорядка, предполагающего скоординированное возникновение и существование правовых связей. Факт-правоотношение обладает значительной социальной емкостью. В обобщенном, концентрированном виде он вбирает в себя широкий массив социальных обстоятельств. Все это делает факты-правоотношения привлекательными для использования в правовом регулировании.

Юридическое значение имеет, как правило, факт существования (или отсутствия) того или иного правоотношения. Так, к примеру, для получения социального налогового вычета налогоплательщику необходимо часть своих

средств перечислять в виде пожертвований благотворительным организациям, для заключения брака - отсутствие другого зарегистрированного брака и так далее.

Факт-правоотношение - производный юридический факт, вторичный по отношению к определенной группе социальных обстоятельств. Его «юридическая надежность» в немалой степени зависит от совершенства юридического механизма образования правоотношений. Если этот механизм не обеспечивает должного уровня законности в возникновении правоотношений, то использование такого факта будет иметь следствием перенос ошибки в новую область общественных отношений? Как могут сочетаться факт-правоотношение и состав юридических фактов, может ли их высокая интеграция порождать конкуренцию в формировании налогового правила? Допускает ли диссертант закрепление в нормах права фактов-правоотношений?

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: Бортников Сергей Петрович
доктор юридических наук, доцент,
(юридические науки, 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право)
директор института права
ФГАОУ ВО «Самарский государственный экономический университет»

«10» июня 2026 года.

Подпись Бортникова
заверяю
Департамент управления делами и кадров
«_____» _____ 20____ г.

Контактная информация:

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Самарский государственный экономический университет»; Институт права. 443090, г. Самара, уо. Советской Армии, 141.

+ 7 (846) 267 56 47, serg-bortnikov@yandex.ru