В диссертационный совет
24.2.336.02,
созданный на базе ФГАОУ ВО
«Московский
государственный юридический
университет
имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»
125993, г. Москва, ул. Садовая-
Кудринская, д. 7, ст. 22

ОТЗЫВ

официального оппонента
доктора юридических наук Щекина Дениса Михайловича 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. Доктринальная ценность и практическая значимость теории налоговых юридических фактов сводится к тому, что они в конечном итоге не только обеспечивают фактическую обоснованность налогово-правового регулирования, но и выступают гарантией обеспечения законности налогового правоприменения. Автор диссертации справедливо обращает внимание на то, что налоговое законодательство «будучи объемным и динамичным, должно опираться на нормативные константы, к числу которых

в полной мере можно отнести налогово-правовые юридические факты» (с. 18 диссертации). Также следует согласиться с диссертантом в том, что именно через юридические факты предусмотренные нормами права обобщенные модели функционирования субъектов права переводятся в плоскость практической реализации прав и исполнения обязанностей конкретных участников правоотношений.

Отсутствие единой концепции налоговых юридических фактов, исследование тех или иных видов юридических фактов налогового права в отдельности порождает некоторую доктринальную неопределенность и отсутствие содержательного единства теории налоговых юридических фактов. По указанным причинам исследование юридических фактов в налоговом праве представляется своевременным, имеющим как теоретическую, так и практическую значимость.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в выработке авторской концепции юридических фактов в налоговом праве, расширяющей научные воззрения относительно их роли в налогово-правовом регулировании. Наиболее важные результаты исследования отражены в положениях, выносимых на защиту.

Автором были обозначены наиболее важные 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;

- 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.

Методологическую базу диссертационного исследования И.А. Сапрыкиной 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.

Научная новизна рецензируемой диссертации И.А. Сапрыкиной состоит в том, что работа является комплексным завершенным исследованием, в котором дано 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.

Вызывает уважением объем научной литературы и иных источников, проанализированной автором.

Достоверными и обоснованными являются многие научные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации. Основные положения исследования нашли отражение в публикациях автора, список которых представлен в автореферате.

Полученные И. А. Сапрыкиной в результате диссертационного исследования научные выводы и рекомендации будут полезны при совершенствовании законодательства о налогах и сборах и в правоприменительной практике. Положения диссертации можно использовать в процессе преподавания дисциплины «Налоговое право» и других специальных дисциплин, при подготовке научных публикаций, а также учебной литературы. Диссертационное исследование И. А. Сапрыкиной прошло достаточную апробацию при выступлениях диссертанта с докладами на научно-практических конференциях, а также при публикации научных статей.

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

Наибольшего внимания заслуживают, в частности, следующие положения:

Так, в положении № 7 выносимом на защиту (стр. 12-13 диссертации) автором 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).

Данная трактовка является верной и научно обоснованной. Действительно недоимка как налогово-правовое явление несет в себе мощный потенциал прямых и обратных связей в системе правового регулирования налоговых отношений. Это подтверждается опытом 1990-х годов, когда чрезмерно высокие ставки налогов приводили к стремительному росту налоговой задолженности, блокировке счетов организаций, кризису неплатежей. Тем самым экономика давала государству «обратные связи» о недопустимости такого уровня налоговых изъятий в конкретно-исторических условиях.

На стр. 13 диссертационного исследования (выносимое на защиту положение № 8) И. А. Сапрыкиной 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.

Это научно обоснованный вывод автора. Налоговые фактические составы остаются еще малоизученной категорией в налоговом праве и нуждаются в пристальном внимании. Сложность общественных отношений, регулируемых налоговым правом, заставляет законодателя прибегать к использованию именно сложных юридических фактов и налоговых фактических составов, на что еще недостаточно обращается внимание в доктрине налогового права. Например, право на вычет НДС требует накопления состава юридических фактов (принятие товара на учет, наличие связи с облагаемой НДС деятельностью, наличие счета-фактуры).

Автор обосновано в положении № 11, выносимом на защиту (стр. 14 диссертационного исследования) отмечает, что объект налогообложения, среди прочих видов налоговых юридических фактов, обеспечивает динамику налогового правоотношения в качестве правопорождающего юридического факта. И. А. Сапрыкиной 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.

В настоящее время в ст. 38 НК РФ объект налогообложения определяется через реализацию товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Предлагаемое И. А. Сапрыкиной определение безусловно лучше существующего и требует своего закрепления в НК РФ.

Также следует поддержать предложение автора, высказанное на стр. 303-304 работы о том, что запрет злоупотребления правом должен относиться не только к налогоплательщикам, но и ко всем участникам налоговых отношений.

При положительной оценке представленной И. А. Сапрыкиной диссертационной работы стоит отметить ряд положений, имеющих дискуссионный характер и требующих дополнительной аргументации.

1. На стр. 14 диссертационного исследования в п. 13 и п. 14 автор предлагает:

«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 связи с этим 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».

Автор дает обоснование этим тезисам на стр. 282-314 диссертационного исследования. Однако предложение по широкому использованию аналогии для восполнения пробелов в налоговом праве вызывает вопросы. Очевидно, что по аналогии не могут быть восполнены обязательные элементы юридической конструкции налога. Например, если законодатель не установил ставку налога, нельзя по аналогии брать ставку иного налога. Таким образом, у аналогии в налоговом праве есть очевидные границы, продиктованные ст. 57 Конституции России, где предусмотрена обязанность платить только законно установленные налоги. Таким образом, предложении автора нуждается в уточнении – допускает ли он по аналогии восполнение элементов юридического состава налога или нет?

Также имеется вопрос об «аналогичном налогоплательщике». По ст. 31 НК РФ определение сумму налога расчетным путем на основании данных об аналогичных налогоплательщиках – это прием налогового контроля, когда плательщик не обеспечивает сохранности или предоставления документов. Тут нет пробела в праве, а есть особый механизм определения налоговых обязательств такого налогоплательщика. Позиция автора нуждается в уточнении – относится ли данный институт к пробелу в налоговом регулировании?

2. На стр. 179-191 диссертационного исследования И. А. Сапрыкина подробно описывает статус такого участника налоговых отношений как государство, справедливо указывая на публично-правовой и властный характер этого субъекта. Однако не всегда государства в налоговых отношениях выступает как властный субъект. Государство может заключать

гражданско-правовые сделки на началах равенства и вести хозяйственную деятельность. В этом случае возникает вопрос о том, должно ли государство уплачивать такие же налоги, как и все другие налогоплательщики. Этот вопрос актуален и для хозяйственной деятельности таких публично-правовых образований как муниципалитеты. Представляется, что изучение этого аспекта обогатило бы диссертационное исследование.

3. На стр. 243 работы автор указывает, что «стоит обратить внимание на достаточно развернутое правовое обеспечение налогов коммунистического времени, а также на работы выдающихся учетных-финансоведов, актуальные и в наши дни». Во времена СССР постулировалось, что советское общество существует в стадии социализма и развитого социализма, сведений о наступлении в СССР коммунизма нет. Поэтому остается не ясным, что имел в виду автор в термине «налоги коммунистического времени». Более того, коммунизм характеризуется изживанием налогов как таковых, поэтому никаких «налогов коммунистического времени» быть не может. Позиция автора нуждается в уточнении.

Вышеприведенные замечания носят частный характер, не снижают общего положительного впечатления от проведенного исследования и не влияют на высокую оценку диссертации И. А. Сапрыкиной, как самостоятельного, концептуального и творческого исследования, имеющего научную новизну, актуальность, практическую и теоретическую значимость. Замечания в первую очередь направлены на развитие уже представленных в работе положений и выводов.

Автореферат диссертации включает все необходимые элементы и материалы, отражает сущность проведенного автором исследования. Представленные диссертация и автореферат полностью отвечают требованиям, предъявляемым к подобного рода работам.

Диссертационное исследование имеет логически верную структуру, изложено юридически грамотным языком, суждения автора

последовательны. Содержание диссертационного исследования раскрывает заявленную тему, отвечает обозначенным целям и задачам исследования. Выводы и предложения, а также положения, выносимые на защиту, являются в основном достоверными и обоснованными, обладают высокой степенью научной новизны и значимости.

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,
доктор юридических наук,
Председатель коллегии
адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры» Д. М. Щекин

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук защищена по специальности: 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки
«01» июня 2026 г.

Подпись заверяю: Д. М. Щекин
Председатель коллегии адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры»

Коллегия адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры», 109012, г. Москва, ул. Никольская, д. 10, офис 705, эт. 7 т + 7 (495) 984 63 01, info@schekinlaw.ru