ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА 24.2.336.02,
созданного на базе федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» Министерства науки и высшего образования Российской Федерации
ПО ДИССЕРТАЦИИ
НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ ДОКТОРА НАУК

аттестационное дело № _____

решение диссертационного совета от 30.06.2026 № 45

О присуждении Сапрыкиной Ирине Анатольевне, гражданке Российской Федерации, ученой степени доктора юридических наук

Диссертация Сапрыкиной Ирины Анатольевны «Юридические факты в налоговом праве» по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки принята к защите 24.03.2026 (протокол заседания № 17) диссертационным советом 24.2.336.02, созданным на базе федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» Министерства науки и высшего образования Российской Федерации (125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, стр. 2; Приказ Министерства науки и высшего образования Российской Федерации от 20 июля 2022 года № 904/нк).

Соискатель Сапрыкина Ирина Анатольевна, 16 мая 1975 года рождения, гражданка Российской Федерации. В 1998 году И.А. Сапрыкина окончила Воронежский государственный университет по специальности «Юриспруденция» (диплом АВС 0585217 от 25 июня 1998 г.). В 2001 году И.А. Сапрыкина окончила Московский государственный университет

коммерции по специальности «Менеджмент» (диплом с отличием ДВС 0473422 от 30 июня 2001 г.).

В 2009 г. И.А. Сапрыкиной на основании решения и заключения диссертационного совета Д 212.038.04, созданного на базе ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» по диссертации «Процессуальные нормы налогового права», представленной на соискание ученой степени кандидата юридических наук 12.00.14 – Административное право; финансовое право; информационное право, присуждена ученая степень кандидата юридических наук по указанной специальности и выдан диплом ДКН № 088288 от 26 июня 2009 г. (решение ВАК Минобрнауки России от 26 июня 2009 г. № 26к/86).

В 2023 году И.А. Сапрыкиной присвоено ученое звание «доцент» по специальности 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки (диплом ДОЦ № 015208 от 8 сентября 2023 г.; приказ Минобрнауки России от 8 сентября 2023 г. № 1802/нк-2).

В период с 2021 по 2024 год И.А. Сапрыкина обучалась в докторантуре Института «Аспирантура и докторантура» ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

В период подготовки диссертации с 2021 года и по настоящее время И.А. Сапрыкина работает в должности доцента кафедры финансового права юридического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет».

Диссертация выполнена на кафедре финансового права федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

Научный консультант – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации **Артемов Николай Михайлович**, профессор кафедры финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

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»

- дали аргументированные и развернутые положительные отзывы на диссертацию.

Ведущая организация - федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» (г. Саратов) в своем положительном отзыве, подготовленном доктором юридических наук (12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право), профессором, заведующим кафедрой финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» Покачаловой Еленой Вячеславовной, доктором юридических наук (12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право), профессором, профессором кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» Садчиковым Михаилом Николаевичем, обсужденном, одобренном и утвержденном на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» 05.06.2026 (протокол № 17), подписанным заведующим кафедрой финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой, доктором юридических наук, профессором Покачаловой Еленой Вячеславовной, утвержденном

07.05.2026 Проректором по научной работе ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», доктором юридических наук, профессором Белоусовым Сергеем Александровичем, - указала, что диссертация Сапрыкиной Ирины Анатольевны на тему «Юридические факты в налоговом праве», представленная на соискание ученой степени доктора юридических наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки является самостоятельной, завершенной научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной проблемы, имеющей важное значение для развития теории и отрасли финансового права. Диссертация соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени доктора юридических наук, установленным разделом II Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 № 842 (в ред. от 16.10.2024 № 1382), а ее соискатель, Сапрыкина Ирина Анатольевна, заслуживает присуждения ей ученой степени доктора юридических наук по специальности 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Выбор ведущей организации и официальных оппонентов обусловливается их соответствием требованиям, предъявляемым Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 № 842 (в ред. от 16.10.2024 № 1382), наличием у них соответствующих компетенций и большого числа публикаций, посвященных различным аспектам финансового права, налогового права, отдельным вопросам налогово-правового регулирования, а также значимым вопросам в публичном праве, имеющих большое теоретическое, практическое значение и близких к тематике диссертационного исследования И.А. Сапрыкиной.

Отмечая цельность диссертационного исследования, аргументированность выводов и предложений, значимый научный вклад, ведущая организация обозначила ряд дискуссионных вопросов и положений, нуждающихся в уточнении и дополнительном обосновании:

1. В шестом положении, выносимом 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 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, выносимом 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 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 конструкции 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. 14.07.2022) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса РФ» 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 содержание 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, содержащийся в п. 4 статьи 79 Налогового кодекса РФ о процентах на сумму излишне взысканных денежных средств.

На диссертацию и автореферат И.А. Сапрыкиной поступили положительные отзывы.

1. **Отзыв официального оппонента Бит-Шабо Инессы Витальевны,** доктора юридических наук, доцента, доцента кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия им. В.М. Лебедева». В его отзыве дана положительная оценка диссертационной работы, отмечена высокая актуальность выбранной темы, ее научно-теоретическая и научно-практическая востребованность и значимость, отмечена необходимая обоснованность результатов диссертационного исследования, совокупность которых им оценена как ряд научных достижений и как решение ряда значимых научных задач и проблем, обладающих высокой научной новизной и ценностью. Официальным оппонентом высказаны следующие замечания:

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.

3. **Отзыв официального оппонента Бортникова Сергея Петровича**, доктора юридических наук, доцента, директора Института права ФГАОУ ВО «Самарский государственный экономический университет». В его отзыве дана положительная оценка диссертационной работы, отмечена высокая актуальность выбранной темы, ее научно-теоретическая и научно-практическая востребованность и значимость, отмечена необходимая обоснованность результатов диссертационного исследования, совокупность которых оценена как ряд научных достижений и как решение ряда значимых научных задач и проблем, обладающих высокой научной новизной и ценностью. Официальным оппонентом высказаны следующие замечания:

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 являющего самостоятельным правопрекращающим юридическим фактом. При возможности существования межотраслевого состава налогового и административного правоотношения каким формальным требованиям должен соответствовать юридический факт в его интегрированной форме?

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 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 оставаться неизменными.

2. В положении 3, выносимом на защиту, автор указывает на взаимодействие 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 нецелевом применении частноправовых институтов в публичной сфере (злоупотребление в налоговом праве). Может ли вообще злоупотребление 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, как правило имеет факт существования или отсутствия того или иного правоотношения. Так, к примеру, для получения социального налогового вычета налогоплательщику необходимо часть своих средств перечислить 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 нормах права фактов-правоотношений?

4. **Отзыв официального оппонента Щекина Дениса Михайловича,** доктора юридических наук, председателя коллегии адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры» содержит ряд замечаний:

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 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».

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, предложение 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 суммы 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 ученых-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 ввиду 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.

Соискатель дал ответы на все высказанные вопросы и замечания.

На автореферат диссертации поступило 5 положительных отзывов:

1. Отзыв **Запорожцевой Людмилы Анатольевны,** доктора экономических наук, профессора, министра экономического развития Воронежской области. Отзыв положительный, содержит следующие замечания:

1. Следует обратить внимание, что в свете современных тенденций развития искусственного интеллекта, цифровизации и роботизации автор недостаточно внимания уделил их обеспечительной роли в процедуре налогообложения. Думается, что указанные явления могли быть исследованы в системе налоговых юридических фактов.

2. Отзыв **Лагутина Игоря Борисовича,** доктора юридических наук, профессора, профессора кафедры административного и финансового права ФГБОУ ВО «Юго-Западный государственный университет» (ЮЗГУ). Отзыв положительный, содержит следующие замечания:

1. Стоит отметить, что на странице 35 автореферата автор указывает, что «Государство обеспечивает функционирование организационных налоговых правоотношений, включая в гипотезу налоговой нормы юридические факты, образующие правоотношения по введению региональных налогов, местных налогов и сборов». Такая точка зрения требует пояснения в процессе публичной защиты.

3. Отзыв **Белогорцевой (Пешковой) Христины Вячеславовны,** доктора юридических наук, доцента, профессора кафедры административно-правовых и процессуальных дисциплин ФКОУ ВО «Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний». Отзыв положительный, содержит следующие замечания:

1. Из представленного текста автореферата И.А. Сапрыкиной не следует суждения автора о влиянии цифровизации на понимание юридических фактов в налоговом праве и порождаемых ими налоговых правоотношений. Однако суждение об этом представляет интерес в силу активной цифровизации публичной финансовой деятельности в целом.

4. Отзыв **Брянцевой Ларисы Викторовны,** доктора экономических наук, профессора, профессора кафедры финансов и кредита Воронежского государственного аграрного университета им. императора Петра I. Отзыв положительный, содержит следующие замечания:

1. В автореферате недостаточно полно раскрыта связь предлагаемой концепции юридических фактов с современными процессами цифровизации налогового администрирования (например, с функционированием АСК НДС-2, единого налогового счета). Учитывая, что цифровые платформы генерируют новые виды юридически значимых фактов (электронные счета-фактуры, данные

онлайн-касс), было бы интересно увидеть, как предложенная концепция адаптируется к этим реалиям.

2. Положение о квалификации налоговой недоимки как гражданско-правового вреда (со ссылкой на ст. 1064 ГК РФ) является дискуссионным. Традиционно недоимка рассматривается как публично-правовое явление, а пеня – как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности, а не мера гражданско-правовой ответственности. Хотя автор и предлагает новаторский подход, его обоснование в автореферате выглядит недостаточно развернутым. В тексте диссертации, полагаю, данная позиция аргументирована более подробно.

5. Отзыв **Андреева Николая Юрьевича**, кандидата юридических наук, руководителя Центра практической юриспруденции и цифровых компетенций ФГБОУ ВО «Государственный академический университет гуманитарных наук». Отзыв положительный, без замечаний.

Основные научные результаты исследования нашли полноценное отражение в 65 публикациях общим объемом 67,1 п.л., из них 18 статей в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для публикации основных результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени доктора наук.

Наиболее значимые научные работы по теме диссертации:

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

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

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

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

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

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

7. *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.

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

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

10. *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.

11. *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.

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

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

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

15. *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.

Все публикации соискателя полностью соответствуют теме диссертационного исследования и отражают ее содержание.

Диссертационный совет отмечает, что на основании выполненных соискателем исследований внесен вклад в развитие науки финансового права.

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.

Теоретическая и практическая значимость исследования состоит в том, что 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.

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.

Личный вклад соискателя состоит в самостоятельном получении результатов исследования, обладающих научной новизной и имеющих высокую теоретическую и практическую значимость. Автором лично разработаны содержащиеся в диссертации теоретические положения, выявлены актуальные проблемы налогово-правового обеспечения фактической основы налоговых правоотношений, сделаны соответствующие предложения по изменению действующего законодательства о налогах и сборах. Автор самостоятельно подготовил статьи, содержащие основные выводы исследования.

В ходе защиты диссертации были высказаны следующие критические замечания и заданы вопросы:

1. Кучеров И.И.: «Уважаемая Ирина Анатольевна, спасибо за весьма содержательный доклад. Я даже ознакомился с диссертацией. Скажите, пожалуйста, на ваш взгляд, какой ключевой юридический факт связан с возникновением налоговой обязанности? Может быть, проиллюстрируете по отдельным налогам».

2. Благодир А.Л.: «Ирина Анатольевна, в четвертом положении, выносимом на защиту, вы обосновываете видовую классификацию юридических фактов в налоговом праве для неформальных составов. В чем она заключается?».

3. Арзуманова Л.Л.: «Ирина Анатольевна, у меня вопрос такого характера. Ознакомившись сейчас с вашим выступлением и с работой, на ваш взгляд, каковы перспективы введения новых видов налогов? Насколько они нужны?»

4. Комарова В.В.: «Спасибо большое, Ирина Анатольевна, за ваш доклад. У меня вопрос, наверное, в большей степени уточняющий по второму положению, выносимому на защиту, где вы констатируете, что налогово-правовые юридические факты обладают теми же общепризнанными признаками как и другие юридические факты. Но называете четыре особенности, которые, я так

понимаю, позволили вам предложить в публично-правовой науке новые понятия. Юридические факты в налоговом праве в автореферате называете «налоговые юридические факты». Верно? Так вот в отношении характеристик, которые, на ваш взгляд, позволяют выделить эти налоговые юридические факты, я применила к своему любимому конституционному праву и увидела, что все это характерно для нас, конституциалистов, тоже. В связи с этим у меня возник вопрос. Так ли верно выделять в публично-правовой сфере только юридические факты в налоговой сфере? То, что вы предлагаете четыре позиции, это все применимо и к административному, и к конституционному, и к финансовому вопросу. Только ли сфера применения юридических фактов является основанием для их выделения?»

5. Минбалеев А.В.: «Уважаемая Ирина Анатольевна, у меня вопрос с точки зрения развития налоговых отношений и развития юридических фактов в цифровой среде. Понятно, что это достаточно новое, и сегодня много налоговых отношений формируется самых разнообразных в цифровой среде. Вы не исследовали, в чем специфика применительно к цифровой среде юридических фактов в налоговом праве? Каким-то образом может быть происходит их трансформация, расширение состава, может быть появляются какие-то новые?»

Соискатель И.А. Сапрыкина развернуто ответила на заданные ей в ходе заседания замечания и вопросы, должным образом аргументировала свою позицию и ответы.

Диссертационный совет пришел к выводу, что диссертация И.А. Сапрыкиной представляет собой самостоятельную, завершенную научно-квалификационную работу и соответствует критериям, которым должны отвечать диссертации на соискание ученых степеней, установленным Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842.

На заседании 30 июня 2026 года диссертационный совет принял решение за разработку теоретических положений, совокупность которых можно квалифицировать как научное достижение, присудить Сапрыкиной Ирине

Анатольевне ученую степень доктора юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

При проведении тайного голосования с использованием информационно-коммуникационных технологий диссертационный совет в количестве 19 человек (18 – очно, 1 – дистанционно), из них 19 докторов наук по специальности, рассматриваемой диссертации, участвовавших в заседании, из 23 человек, входящих в состав совета, проголосовали: за – 19, против – 0.

Заключение подготовили:

Доктор юридических наук, доцент А.Л. Благодир

Доктор юридических наук, профессор Л.Л. Арзуманова

Председатель
диссертационного совета,
д.ю.н., профессор О.В. Болтинова

Ученый секретарь
диссертационного совета,
д.ю.н., профессор Ю.К. Цареградская

30 июня 2026 года