

«УТВЕРЖДАЮ»

Директор

Института законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве

Российской Федерации,
Академии РАН и РА

профессор
Хабриева



2026 г.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ
ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО
НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОГО УЧРЕЖДЕНИЯ "ИНСТИТУТ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"**

Диссертация Якушева Романа Вячеславовича на тему:
«Примирительная функция налоговых органов» выполнена на кафедре
публичного права ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве Российской Федерации».

В период подготовки диссертации Якушев Р.В. занимал должность
старшего преподавателя кафедры публичного права ФГНИУ «Институт
законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве
Российской Федерации» (по настоящее время), а также должность
начальника Управления досудебного урегулирования налоговых споров
ФНС России.

В 2004 году Якушев Р.В. окончил Государственное образовательное
учреждение высшего профессионального образования «Российская правовая
академия Министерства юстиции Российской Федерации».

Кандидатские экзамены сданы: в 2025 году (История и философия
науки (юридические науки), иностранный язык (французский язык) и
Публично-правовые (государственно-правовые) науки) в ФГНИУ «Институт
законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве

Российской Федерации» (специальность - 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

Научный руководитель – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации Кучеров Илья Ильич, работает в должности первого заместителя директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

По результатам рассмотрения и обсуждения диссертации Якушева Р.В. на тему: «Примирительная функция налоговых органов», выполненной по специальности 5.1.2 - Публично-правовые (государственно-правовые) науки, на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры публичного права, принято следующее заключение.

Диссертация Якушева Р.В. написана единолично, содержит совокупность новых научных результатов, имеет внутреннее единство, является научно-квалифицированной работой. На основании выполненных соискателем исследований разработана и решена новая научная идея, обогащающая теорию публичного права в части финансово-правового регулирования, которая заключается в системном обосновании примирительной функции налоговых органов как самостоятельного элемента государственного управления. Разработанная идея позволяет перейти от фрагментарного анализа досудебных процедур и разрозненных полномочий налоговых органов по разрешению споров к целостной концепции, в рамках которой деятельность по предупреждению и разрешению юридических конфликтов рассматривается не как вспомогательный инструмент, а как полноценное функциональное направление, обеспечивающее эффективную коммуникацию государства и общества, снижение правовой напряженности и реализацию обратных связей в публичном управлении. Форма изложения содержания характеризуется активным применением средств логического мышления, аргументированностью суждений и точностью приводимых данных. Выводы и предложения диссертанта отвечают требованиям

оригинальности, уникальности, могут быть квалифицированы как научное достижение и использованы в законотворческой и правоприменительной деятельности при совершенствовании правового статуса налоговых органов и процедур разрешения конфликтов, а также для дальнейших научных исследований проблем реализации функций органов исполнительной власти в условиях развития диалоговых форм взаимодействия с обществом.

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена объективной потребностью в научном переосмыслении функциональной характеристики органов исполнительной власти в условиях трансформации современной модели государственного управления, ориентированной не только на обеспечение правовой определенности и снижение административной нагрузки, но и на формирование эффективных коммуникаций между публичными институтами и обществом. В государственных концепциях развития контроля и надзора последовательно подчеркивается значение превенции и диалогового взаимодействия, что требует доктринального осмысления правовых средств, способных обеспечить выполнение указанных задач в деятельности органов исполнительной власти. В рамках отечественной правовой системы возникает настоятельная необходимость в научном обосновании и законодательном закреплении таких функциональных направлений деятельности органов публичной власти, которые позволяли бы не только реализовывать контрольно-надзорные полномочия, но и обеспечивать предупреждение и разрешение юридических конфликтов в рамках диалоговых форм взаимодействия.

Научная актуальность проявляется в недостаточной разработанности в рамках российской административно-правовой и финансово-правовой доктрины целостной концепции примирительной функции органа исполнительной власти, которая рассматривала бы деятельность по управлению конфликтами не как вспомогательный или альтернативный по отношению к судебной защите инструмент, а как самостоятельное

функциональное направление, имманентно присущее публичному управлению. Налоговые органы, обладающие широким кругом полномочий в сферах, имеющих ключевое значение для финансовой безопасности государства и правового положения частных лиц, демонстрируют наиболее активное развитие досудебных процедур и коммуникационных инструментов, однако их деятельность по разрешению и предотвращению конфликтов до настоящего времени не получила нормативного закрепления в качестве самостоятельной функции, что порождает коллизии, затрудняет выбор надлежащего правового регулирования и приводит к неравномерному развитию механизмов разрешения споров.

Практическая значимость исследования детерминирована потребностями правоприменительной практики, включая необходимость идентификации и типологизации конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, устранения раздробленности правового регулирования, приводящей к возложению на налоговые органы полномочий без достаточного правового инструментария, а также формирования единых принципов и ценностей осуществления деятельности по управлению конфликтами. Существующая фрагментарность нормативного определения функций налоговых органов создает риски для лица, обращающегося за защитой своих прав, поскольку не всегда позволяет получить удовлетворение обращения (жалобы) в связи с выбором неверной формы, что, в свою очередь, подрывает доверие к публичной власти и препятствует снижению социальной и правовой напряженности.

Таким образом, актуальность темы настоящего исследования вытекает из необходимости научного осмысления эволюции функций органа исполнительной власти в связи с активным внедрением в его работу требований об эффективных коммуникациях с обществом и усилением значимости конфликта как инструмента обратной связи, соединяющего гражданское общество и институты публичной власти. Ее своевременность и значимость для совершенствования действующего законодательства,

регулирующего правовой статус и деятельность налоговых органов, демонстрируют востребованность данного исследования с научной и практической позиции, поскольку полученные результаты направлены на повышение эффективности публичного управления и развитие диалоговых форм взаимодействия государства и общества.

Личное участие автора в получении результатов научного исследования, изложенных в диссертации, проявляется в самостоятельной разработке и решении поставленных научных задач, теоретических и практических проблем, имеющих существенное значение для публично-правовой науки, апробации его результатов, в выработке предложений по совершенствованию механизма правового регулирования в исследуемой сфере, а также в непосредственном участии соискателя в получении результатов, изложенных в исследовании, а именно:

1. Установлено, что отличительной особенностью конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, является совпадение цели сторон конфликта, поскольку налоговый орган и противостоящий ему участник конфликта стремятся добиться соблюдения закона, а противоречия возникают при оценке их действий применительно к конкретным ситуациям.

2. Обосновано, что налоговые органы в разрешении конфликта не могут подменять законодателя и формировать иную волю, не закрепленную в нормативном правовом акте, поэтому если конфликт касается вопросов, в том числе примирения разнообразных интересов, отнесенных к компетенции законодателя, то они не могут быть разрешены налоговым органом. При разрешении конфликтов налоговый орган не может и подменять и судебную власть, также имеющую и реализующую свои особые функции в демократическом государстве. Указанное определяет пределы возможностей налоговых органов по разрешению конфликтов, вытекающие из особенностей их статуса и полномочий, а также позволяет отличить «конфликты, разрешаемые налоговыми органами» от «конфликтов, с участием налоговых органов» и «конфликтов в сфере компетенции

налоговых органов».

3. В целях правовой идентификации конфликтов, разрешаемых налоговыми органами:

1) сформулировано определение конфликта, разрешаемого налоговым органом, под которым предлагается понимать как противоречие, возникающее из специальной правосубъектности налоговых органов, обусловленное несовпадением оценки законности и обоснованности управленческой деятельности налоговых органов, разрешаемое налоговыми органами с применением нормативно определенных мер.

2) в целях упорядочивания конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, выявления особых их черт и признаков проведена их классификация по следующим основаниям:

I. исходя из сферы возникновения конфликта, разрешаемого налоговыми органами: конфликты, вытекающие из специальной финансовой компетенции и конфликты, вытекающие из специальной административной компетенции;

II. по направлению воздействия: конфликты, связанные с осуществлением мер принуждения и конфликты, связанные с оказанием государственных услуг;

III. по наличию юридизированных процедур разрешения конфликта налоговыми органами:

общие процедуры — реализуемые на основе нормативных правовых актов, имеющих универсальное значение для разрешения широкого круга споров в административном порядке и для взаимодействия с органами государственной власти, применяемые различными органами исполнительной власти, а не только налоговыми органами;

специальные процедуры — реализуемые на основе специальных нормативных правовых актов, в рамках которых налоговые органы наделены исключительными полномочиями и установлены специальные правила разрешения споров.

4. На основе констатации того, что государственное управление представляет собой форму реализации исполнительной власти, путем воздействия на общество с целью упорядочения общественных отношений, через определение функций органа исполнительной власти, предложено под примирительной функцией налоговых органов понимать самостоятельную и активную деятельность налоговых органов по предупреждению и разрешению с применением нормативно закрепленных средств и способов юридических конфликтов в сфере их специальной правосубъектности, направленная на результативную реализацию компетенций налоговых органов в соответствии с целями и задачами государственной политики, через обратные связи оценки правоприменительной деятельности налоговых органов правореализующими субъектами.

5. Обосновано, что реализация примирительной функции связана как с осуществлением принуждения и контролем, так и оказанием государственных (публичных) услуг, при этом она не сводится только к разрешению споров и рассмотрению жалоб, включая в себя также действия по предупреждению конфликтов.

Соотношение примирения и принуждения проявляется в том, что возможность примирения обусловлена наличием у налогового органа права применения мер принуждения, что позволяет ему не только принимать решение, но и реализовывать его, вместе с тем при реализации примирительной функции может возникать обоснованная необходимость воздержаться от применения мер принуждения до разрешения юридического конфликта по существу, что проистекает из необходимости не только обеспечения баланса частных и публичных интересов, но также непротиворечивости, предсказуемости и эффективности деятельности органа исполнительной власти, что позволяет примирению выступать связующим звеном между государственным управлением и обеспечением правопорядка для общего блага.

6. На основе анализа научных подходов к принципам деятельности

органов исполнительной власти, применительно к налоговым органам, определены общие принципы, которые составляют основу их деятельности. К таким принципам относятся: законность, равенство, запрет дискриминации, гласность и транспарентность, объективность и беспристрастность, обоснованность, соразмерность и пропорциональность, защита доверия (правомерных ожиданий), а также принцип активной роли налогового органа. Без реализации этих принципов невозможно осуществление деятельности налоговых органов, в том числе их примирительной функции. В группе специальных принципов выделены такие, которые позволяют достичь целей примирительной функции максимально эффективным образом при их реализации, включая: добровольность, целесообразность и системность.

7. Установлено существенное различие как общих, так и специальных процедур разрешения споров налоговыми органами, приводящее не только к необходимости формирования условий, в том числе финансовых, для поддержания разных процедур, но к коллизиям и противоречиям между ними, являющимся самостоятельными причинами возникающих конфликтов. В целях устранения выявленных противоречий сформулированы предложения по совершенствованию законодательства (Приложение 2).

8. Анализ специальных юридизированных процедур разрешения конфликтов налоговыми органами позволил сформулировать предложения по их совершенствованию исходя из сформулированной теории примирительной функции налоговых органов (Приложение 2).

9. Обосновано, что профилактика конфликтов является важной составляющей примирительной функции налоговых органов, однако она не может сводиться только к профилактике правонарушений. Выявлено, что профилактические мероприятия могут иметь негативные последствия для лица, не наделенного властными полномочиями, поэтому необходимо их проведение в соответствии с принципами осуществления примирительной функции, во избежание подавления предпринимательской активности

«мягкими» мерами, которые сами по себе не затрагивают прав лица, но выявленные таким образом противоречия могут перерасти в спор и противостояние сторон, не только по первопричине расхождения, но и самим профилактическим мерам, разрушая доверительные отношения и снижая эффективность мер воздействия.

10. Выявлено, что ключевым фактором, влияющим в настоящее время на развитие примирительной функции налоговых органов является внедрение и использование при осуществлении деятельности налоговыми органами новых информационно-телекоммуникационных (цифровых) технологий, которые позволяют не только эффективнее осуществлять профилактические меры, но также обеспечивают возможность стандартизации процедур разрешения конфликтов и рассмотрения споров, обеспечивают доступность осуществления обратной связи с налоговыми органами, вместе с тем проведенный анализ показал наличие рисков от их использования, которые могут быть нивелированы путем внедрения предложенных специальных принципов использования цифровых технологий при реализации примирительной функции налоговыми органами: распределение рисков технической ошибки, альтернативность, добровольность, достоверность, непротиворечивость и проверяемость электронных данных и доказательств.

Научная новизна диссертации определяется тем, что в работе впервые системно моделируется примирительная функция налоговых органов, правовой механизм реализации которой включает в себя предупреждение и разрешение налоговыми органами конфликтов в сфере их специальной компетенции.

В диссертации обосновывается самостоятельное значение примирительной функции налоговых органов, реализуемой через предупреждение и разрешения конфликтов в сфере их специальной компетенции, оказывающей воздействия на общество для упорядочения общественных отношений в соответствии с целями и задачами

государственной политики через обратные связи оценки правоприменительной деятельности налоговых органов правореализующими субъектами. Такой подход позволяет сформировать системное научное знание о полномочиях налоговых органов по разрешению конфликтов, не через альтернативность или вспомогательность по отношению к функциям судебной власти, а как полноценную функцию органа исполнительной власти, для чего потребовалось не только идентифицировать и классифицировать конфликты, разрешаемые налоговыми органами, но и сформулировать принципы и механизмы ее реализации.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения развивают научное представление о функциях органа исполнительной власти. Проведенное системное исследование конфликтов, разрешаемых налоговыми органами в контексте механизмов реализации примирительной функции, позволяет не только по-новому взглянуть на досудебный порядок урегулирования споров, повсеместно внедряемый в разных сферах, но выделить его самостоятельные цели и принципы, а также определить условия профилактики конфликтов, не основанные на количественных измерениях. Рассмотрение разнообразных процедур разрешения споров, обращений граждан и рассмотрения административных жалоб, реализуемых налоговыми органами, позволило обозначить необходимость формирования модели предотвращения формального отношения налогового органа к возникновению конфликта, а также сформулировать предложения по профилактике конфликтов и принципы использования цифровых и информационных технологий налоговыми органами.

Результаты исследования могут найти свое применение в нормотворческой деятельности, практической юридической работе, в том числе в правоприменительной деятельности налоговых органов. Материалы и теоретические положения диссертации могут быть использованы для

последующей разработки теоретических и практических проблем административного и финансового права в Российской Федерации и послужить основой для совершенствования соответствующих отраслей законодательства Российской Федерации, в научно-исследовательской деятельности, а также в процессе преподавания соответствующих учебных дисциплин, в частности при чтении базовых учебных курсов по административному и налоговому праву, специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации.

Ценность научных работ автора проявляется в разработке целостной концепции примирительной функции налоговых органов как самостоятельного направления деятельности органов исполнительной власти, а также в предложении конкретных механизмов правовой идентификации и типологизации конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, и принципов реализации соответствующей функции, апробированных в научных публикациях, индексируемых в международных и российских реферативных базах данных и системах цитирования.

Полнота изложения материалов диссертации отражена в 14 работах, опубликованных диссертантом, общим объемом 4,43 п.л., в том числе 6 из них опубликованы рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Министерством науки и высшего образования Российской Федерации:

1. Якушев, Р.В. Обзор общего порядка и актуальных проблем правового института досудебного разбирательства в России / Р.В. Якушев // Право и государство: теория и практика. — 2024. — № 10 (238). — С. 269–271.

2. Якушев, Р.В. Информационные системы налоговых органов как инструмент предупреждения и разрешения налоговых споров / Р.В. Якушев // Финансовое право. — 2024. — № 10. — С. 16–21.

3. Якушев, Р.В. Новые подходы к урегулированию споров с налоговыми органами в досудебном порядке / Р.В. Якушев // *Налоги*. — 2025. — № 2. — С. 23–27.

4. Якушев, Р.В. Причинность конфликтов в налоговых отношениях с Древней Руси по настоящее время / Р.В. Якушев // *Право и государство: теория и практика*. — 2025. — № 5. — С. 133–139.

5. Якушев, Р.В. Альтернативное разрешение налоговых споров: современные подходы в странах СНГ и БРИКС / Р.В. Якушев // *Экономика. Налоги. Право*. — 2025. — № 4. — С. 164–171.

6. Якушев, Р.В. Конфликты, разрешаемые налоговыми органами / Р.В. Якушев // *Финансовое право*. — 2025. — № 10. — С. 17–21.

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Диссертация обсуждена и одобрена на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры публичного права Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

Теоретические положения диссертации и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных Министерством науки и высшего образования в Российской Федерации.

Основные теоретические положения и полученные по результатам исследования выводы использовались при выступлениях с докладами на научных и научно-практических конференциях различного уровня.

Соответствие диссертации специальности. Диссертационное исследование Якушева Романа Вячеславовича на тему: «Примирительная функция налоговых органов», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук, соответствует специальности 5.1.2 - Публично-

правовые (государственно-правовые) науки и отвечает требованиям Положения о порядке присуждения ученых степеней.

Диссертация Якушева Романа Вячеславовича на тему: «Примирительная функция налоговых органов» **рекомендуется к защите** на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Заключение принято на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры публичного права Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

На заседании присутствовало – 9 человек.

Результаты голосования: «за» – «9» чел., «против» – «0» чел., воздержалось – «0» чел. (протокол № 3.1. от 11.02. 2026 г.).

Заведующий отделом финансового,
налогового и бюджетного законодательства,
и.о. заведующего кафедрой публичного права,
доктор юридических наук, профессор

Н.А. Поветкина



(В.Г. Якушев)