

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ
НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И СРАВНИТЕЛЬНОГО
ПРАВОВЕДЕНИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Якушев Роман Вячеславович

ПРИМИРИТЕЛЬНАЯ ФУНКЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Специальность: 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2026

Работа выполнена в федеральном государственном научно-исследовательском учреждении «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: *Кучеров Илья Ильич*, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», первый заместитель директора

Официальные оппоненты: *Арзуманова Лана Львовна*, доктор юридических наук, профессор, ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА)», кафедра финансового права, профессор

Килинкарова Елена Васильевна, кандидат юридических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет», кафедра административного и финансового права, доцент

Ведущая организация: ФГБОУВО «Российский государственный университет правосудия имени В.М. Лебедева»

Защита состоится «28» мая 2026 года в 13.00 часов на заседании диссертационного совета 02.1.002.02 при ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, Большая Черемушкинская ул., д. 34, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, Большая Черемушкинская ул., д. 34 и на сайте Института: <https://izak.ru/science/dissertatsionnye-sovety/dissertatsii/>.

Автореферат разослан «_____» апреля 2026 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор

Н. А. Поветкина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современная модель государственного управления ориентирована не только на обеспечение правовой определенности и снижение административной нагрузки, но и на формирование эффективных коммуникаций между государственным органом и всеми участниками правоотношений. В государственных концепциях развития контроля и надзора подчеркивается значение превенции и диалогового взаимодействия, что требует научного осмысления правовых средств, способных обеспечить выполнение таких задач в деятельности органов исполнительной власти¹.

Возможности диалогового взаимодействия наиболее полно реализуются через разрешение конфликтов, в связи с этим тема административных, внесудебных форм разрешения конфликтов стала предметом многочисленных научных исследований, позволивших обратить внимание на проблемы реализации создаваемых для этого процедур. Вместе с тем до настоящего времени не выработано подходов, позволяющих рассматривать такую деятельность сквозь призму функций государственного органа исполнительной власти. Это затрудняет как идентификацию и типологизацию споров, разрешаемых органами власти, так и формирование системных механизмов их предупреждения и управления ими.

Налоговые органы имеют широкий круг полномочий в разных сферах: от налогообложения и регистрации юридических лиц до валютного контроля и регулирования применения контрольно-кассовой техники. Эти сферы имеют высокое значение для финансовой безопасности государства и правового положения частных лиц. В то же время нормативное определение функций

¹ Например, в Стандарте комплексной профилактики нарушений обязательных требований особенно подчеркивается, что «умное» государственное регулирование, преследуя цель обеспечения всесторонней и постоянной защиты охраняемых законом ценностей, заключается в ориентации на политику (идеологию) превенции нарушений обязательных требований и рисков причинения вреда общественно значимым благам и базируется в том числе на таком ключевом аспекте, как выстраивание координационных отношений и диалогового взаимодействия между государством и обществом (см.: Стандарт комплексной профилактики нарушений обязательных требований // СПС «КонсультантПлюс»).

налоговых органов остается фрагментарным². На практике налоговые органы рассматривают значительное количество обращений и споров, причем не только в рамках процедур, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, но и в иных отраслях, а также с применением инструментов, не имеющих четкой процедурной регламентации. Это порождает коллизии, затрудняет выбор правового порядка, приводит к неравномерному развитию механизмов разрешения конфликтов. Тем не менее именно налоговые органы демонстрируют наиболее активное развитие досудебных процедур и коммуникационных инструментов, что закреплено как в концептуальных документах ФНС³, так и в новеллах налогового законодательства⁴. Таким образом, несмотря на то что налоговые органы фактически осуществляют деятельность по разрешению и предотвращению конфликтов и являются драйверами формирования доверительной среды среди органов исполнительной власти, эта деятельность не закреплена нормативно как их функция. Учитывая объем полномочий и практическую значимость управления конфликтами, именно на примере налоговых органов возможно сформулировать и обосновать примирительную функцию органа исполнительной власти как самостоятельного функционального элемента государственного управления.

Изложенные особенности осуществления деятельности налоговых органов позволяют смоделировать на их примере примирительную функцию органа исполнительной власти в целях развития представления о функциях органа исполнительной власти.

² Так, Положение о ФНС России фиксирует их контрольные и надзорные задачи, но одновременно включает в полномочия выполнение иных функций (например, функции удостоверяющего центра), используя термины «функции», «полномочия» и «компетенция» как взаимозаменяемые (см.: Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961). Аналогично Налоговый кодекс РФ говорит о праве налогоплательщика на обжалование, но не обозначает рассмотрение жалоб как функцию налогового органа.

³ См., напр.: Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 гг.» // СПС «КонсультантПлюс»; Манифест ФНС России. Перспектива-2030 // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: www.nalog.gov.ru (дата обращения: 30.11.2025); Приказ ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@ «Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023–2026 гг.» // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/14461030/ (дата обращения: 15.01.2026).

⁴ Например, введение упрощенной процедуры рассмотрения жалоб по ст. 140¹ НК РФ.

Таким образом, актуальность настоящего исследования обусловлена следующим:

1) потребностью в научном осмыслении 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, соединяющим гражданское общество и институты публичной власти;

2) необходимостью идентификации и типологизации конфликтов, которые могут быть разрешены налоговыми органами, поскольку существующая раздробленность правового регулирования не только приводит к возложению на налоговые органы несвойственных им полномочий без достаточного правового инструментария, но и к недоверию к власти, поскольку обращающееся лицо не всегда может получить удовлетворение его обращения (жалобы), например, в связи с выбором неверной формы;

3) значимостью формирования единых принципов и ценностей осуществления налоговыми органами деятельности по управлению конфликтами.

Исследование примирительной функции налоговых органов отвечает современным вызовам, направлено на повышение эффективности публичного управления, снижение социальной и правовой напряженности и развитие диалоговых форм взаимодействия государства и общества.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе реализации примирительной функции налоговыми органами.

Предметом диссертационного исследования выступают нормативные правовые акты, регулирующие в Российской Федерации отношения по реализации налоговыми органами примирительной функции, включая определение компетенции налоговых органов как органов исполнительной власти, наделению их полномочиями по разрешению конфликтов и рассмотрению споров в сфере их специальной компетенции, иные нормативные правовые акты, регламентирующие смежные отношения, а также нормативные акты иностранных государств в

указанной сфере; труды отечественных и зарубежных ученых в области общей теории права, доктринальные работы по административному, финансовому (налоговому) праву и другим отраслям права, в том числе конституционного права, связанные с исследуемой проблематикой, официальные, включая статистические, данные и правоприменительная практика судебных и иных органов публичной власти.

Цель диссертационного исследования заключается в конструировании концептуальных положений о примирительной функции налоговых органов, разработке и обосновании механизмов ее реализации, а также формулировании предложений и научно-практических рекомендаций, направленных на развитие доктрины публичного права и на совершенствование законодательства Российской Федерации и правоприменительной практики в указанной сфере.

Указанная цель определила постановку и решение следующих *задач*:

- определить функциональный профиль налогового органа как органа исполнительной власти;
- идентифицировать юридические конфликты, разрешаемые налоговыми органами, и провести их классификацию;
- сконструировать примирительную функцию налоговых органов через анализ функций, полномочий и компетенций налоговых органов как органов исполнительной власти, наделенных правом разрешать конфликты и рассматривать споры;
- сформулировать определение примирительной функции налоговых органов;
- определить принципы реализации налоговыми органами примирительной функции;
- раскрыть механизм реализации примирительной функции налоговыми органами через юридизированные процедуры разрешения конфликтов налоговыми органами;

– обозначить правовые средства предупреждения конфликтов в сфере специальной компетенции налоговых органов в механизме реализации примирительной функции налоговых органов;

– оценить влияние цифровизации на реализацию примирительной функции налоговых органов через механизм разрешения и предупреждения конфликтов в сфере их специальной компетенции;

– сформулировать предложения по внесению изменений в законодательство Российской Федерации, необходимые для эффективной реализации примирительной функции налоговых органов.

Степень научной разработанности темы. Предложенная тема диссертации не являлась ранее предметом самостоятельного комплексного научного исследования. Вместе с тем отдельные элементы были предметом исследования в разных отраслях права. Так, основу исследования составляют вопросы юридического конфликта, примирения, государственного управления и функций органов исполнительной власти, юридического принуждения, которые были предметом исследований в работах многих авторов.

Теория юридического конфликта является достаточно разработанной в общетеоретическом плане. Свои исследования этой теме посвящали А. П. Астахов⁵, М. Г. Литвинцев⁶, Т. В. Худойкина⁷ и др. Отдельно можно выделить также монографию, посвященную юридическому конфликту, под редакцией Ю. А. Тихомирова⁸, и работы А. Б. Зеленцова, посвященные юридической конфликтологии и правовому спору⁹.

⁵ См.: *Астахов П. А.* Юридические конфликты и современные формы их разрешения: теоретико-правовое исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006.

⁶ См.: *Литвинцев М. Г.* Нормативно-правовые аспекты разрешения конфликтов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.

⁷ См.: *Худойкина Т. В.* Юридический конфликт: динамика, структура, разрешение : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996; *Худойкина Т. В.* Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2002.

⁸ См.: *Юридический конфликт : монография / О. А. Акопян, С. Б. Бальхаева, А. А. Головина [и др.] ; отв ред. Ю. А. Тихомиров.* — М. : ИНФРА-М, 2017.

⁹ См.: *Зеленцов А. Б.* Конфликты в управлении и управление конфликтами. Опыт комплексного исследования предмета и форм административной юрисдикции : монография. М. : Изд-во РУДН, 2001; *Зеленцов А. Б.* Теоретические основы правового спора : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005.

Отраслевые, в том числе налоговые конфликты, были исследованы И. И. Кучеровым¹⁰, А. К. Саркисовым¹¹ и др.

Вопросы разрешения административных и налоговых споров были исследованы в работах следующих авторов: М. В. Аракеловой¹², Т. В. Колесниченко¹³, Н. Г. Кипер¹⁴, П. А. Курындина¹⁵, Д. В. Леонова¹⁶, Д. М. Лифанова¹⁷, Е. Б. Лупарева¹⁸, С. М. Мироновой¹⁹, Б. Г. Рысай²⁰, Г. Х. Тонояна²¹, И. А. Хавановой²², М. Н. Шеметова²³, Д. А. Шинкарюка²⁴ и др.

Примирение как явление права получило внимание в общетеоретическом исследовании Т. В. Чернышовой²⁵. Примирению как процедуре уделено внимание в работе Ю. В. Гущевой²⁶.

Теория принуждения в финансовой сфере была разработана А. Ю. Кикиным²⁷, В. В. Кузовковым²⁸, М. Б. Разгильдиевой²⁹, Н. А. Саттаровой³⁰ и др.

¹⁰ См.: Кучеров И. И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000.

¹¹ См.: Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 43.

¹² См.: Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017.

¹³ См.: Колесниченко Т. В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.

¹⁴ См.: Кипер Н. Г. Разрешение административных споров по обращениям граждан : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

¹⁵ См.: Курындина П. А. Досудебное обжалование действий (бездействия) или решений административных органов: опыт России и Франции : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2020.

¹⁶ См.: Леонов Д. В. Административно-правовой институт досудебного обжалования : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021.

¹⁷ См.: Лифанов Д. М. Административный порядок разрешения правовых споров: вопросы материального и процессуального права : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2024.

¹⁸ См.: Лупарев Е. Б. Административно-правовые споры : дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2003.

¹⁹ См.: Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (Финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006.

²⁰ См.: Рысай Б. Г. Внесудебные формы разрешения административного спора : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2018.

²¹ См.: Тоноян Г. Х. Институт обжалования в административном праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

²² См.: Хаванова И. А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011; Хаванова И. А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2013.

²³ См.: Шеметов М. Н. Административно-правовое регулирование производства по жалобам в таможенных органах Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010.

²⁴ См.: Шинкарюк Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008.

²⁵ См.: Чернышова Т. В. Примирение в праве: понятие и виды : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012.

²⁶ См.: Гущева Ю. В. Примирительная процедура в праве (доктрина, практика, техника) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2013.

²⁷ См.: Кикин А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.

²⁸ См.: Кузовков В. В. Финансово-процессуальное принуждение: теоретико-правовые аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

Вопросы государственного управления, компетенций, полномочий и функций органов государственной власти исследованы в работах Ю. Е. Аврутина, К. С. Бельского, В. С. Воробьевой, П. И. Кононова, Е. В. Кудряшовой, П. А. Курындына, И. И. Кучерова, А. Ф. Малого, Н. А. Поветкиной, С. А. Старостина, А. С. Титова, Ю. А. Тихомирова, Т. Я. Хабриевой, О. В. Шмалия, И. С. Штина, О. Е. Совенко, П. Б. Солянка, В. В. Эмиха и в др.

Однако в указанных работах не проводилось комплексного исследования примирения как функции налоговых органов в контексте реализации ими функции государственного управления в сфере их специальной компетенции через реализацию полномочий по разрешению конфликтов и споров.

Методологической основой исследования выступают общенаучные методы (анализ, синтез, классификация, абстрагирование); специальные методы юридической науки (формально-юридический, метод юридического прогнозирования, метод сравнительного правоведения). Метод анализа позволил изучить проблемы отдельных процедур разрешения конфликтов налоговыми органами. Применение метода синтеза обусловило возможность рассмотрения отдельных досудебных процедур обжалования, реализуемых налоговыми органами в контексте реализации примирительной функции. Применение метода классификации позволило определить разновидности конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, а метод абстрагирования позволил выделить их сущностные признаки. На основе формально-юридического метода исследовано строение современной системы законодательства о правовом положении налоговых органов, формирование их компетенций и наделение полномочиями по разрешению конфликтов, а также выявлены пробелы правового регулирования по отдельным вопросам, связанным с реализацией ими примирительной функции. В работе использовался метод научного прогнозирования для определения последствий интеграции предлагаемых решений в законодательство Российской

²⁹ См.: Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011.

³⁰ См.: Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006.

Федерации и в правоприменительную практику, а также оценки влияния цифровизации на реализацию налоговыми органами примирительной функции.

Метод сравнительного правоведения применялся при исследовании зарубежного опыта реализации примирительной функции налоговыми органами.

Теоретическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составили научные труды ученых-правоведов в области административного и финансового (налогового) права: Л.Л. Арзумановой, Д. Н. Бахраха, И. Л. Бачило, О. В. Болтиновой, Т. А. Вершило, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, Е.В. Килинкаровой, И. И. Кучерова, Б. М. Лазарева, Н. А. Поветкиной, Е. В. Покачаловой, И. В. Рукавишниковой, Е. В. Рябовой, С. В. Рыбаковой, А. Д. Селюкова, Э. Д. Соколовой, Ю. Н. Старилова, Л. К. Терещенко, Р. А. Тории, И.А. Цинделиани и др.

Теоретической основой исследования также выступили работы известных отечественных ученых в области общей теории государства и права и конституционного права: С. С. Алексеева, Л. В. Андриченко, В. В. Ершова, В. В. Лазарева, Ю. А. Тихомирова, Т. Я. Хабриевой и др.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, федеральные конституционные законы, федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, законы субъектов Российской Федерации, иные нормативные правовые акты, регулирующие общественные отношения в сфере реализации налоговыми органами примирительной функции.

Эмпирическая база исследования включает материалы судебной практики Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, а также иных судебных инстанций, официальные аналитические и статистические материалы Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации и иных органов публичной власти.

Научная новизна диссертационного исследования 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.

Научная новизна диссертационного исследования, свидетельствующая о личном вкладе автора в науку, состоит также в сформулированных *положениях, выносимых на публичную защиту*.

1. Установлено, что отличительной особенностью конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, является совпадение цели у 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 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, сформулировано определение конфликта, разрешаемого налоговым органом, под которым предлагается понимать 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.

4. В целях упорядочения конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, выявления особых их черт и признаков проведена их классификация по следующим основаниям:

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

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

3) 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.

5. 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, направленную на результативную реализацию компетенций налоговых органов в соответствии с целями и задачами государственной политики через обратные связи оценки правоприменительной деятельности налоговых органов правореализующими субъектами.

6. Обосновано, что реализация примирительной функции связана как с осуществлением принуждения и контролем, так и с оказанием государственных (публичных) услуг, при этом она не сводится только к разрешению споров и рассмотрению жалоб, а включает 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.

7. 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.

8. 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 и к коллизиям и противоречиям между ними, являющимся самостоятельными причинами возникающих конфликтов. В целях устранения выявленных противоречий сформулированы предложения по совершенствованию законодательства (Приложение 2).

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

10. 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.

11. 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.

Теоретическая и практическая значимость диссертации 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 рассмотрение 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.

Апробация результатов исследования. Теоретические положения диссертации и научно-практические рекомендации представлены в научных публикациях, среди которых четыре опубликованы в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России.

Ключевые научные положения и полученные по итогам исследования выводы докладывались в ходе выступлений с докладами на следующих научных и научно-практических конференциях: V Международный форум налогового права «Тенденции налоговой политики в современных условиях развития российской экономики» (Москва, Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА) 5 июня 2023 г.); Российский налоговый конгресс «Налогово-правовая реальность — 2024» (Москва, ИЗиСП, 18 апреля 2024 г.); XII Петербургский международный юридический форум (Санкт-Петербург, Минюст России и Росконгресс, 26–28 июня 2024 г.); Доктрина финансового права (круглый

стол) (Москва, ИЗиСП, 24 октября 2024 г.), Доктрина финансового права: вклад профессора И. И. Кучерова в развитие современной правовой теории финансовой безопасности (Москва, ИЗиСП, 10 октября 2025 г.) и др.

Структура и объем исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих 8 параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во *введении* к диссертационному исследованию обоснована актуальность исследования, сформулированы объект и предмет исследования, цель и задачи, научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, степень научной разработанности темы, раскрыты методологическая и теоретическая основы исследования, эмпирическая и нормативная базы, сформулированы основные положения, выносимые на защиту, представлены сведения об апробации результатов и структуре диссертационного исследования.

Первая глава *«Теоретико-правовая идентификация примирительной функции налоговых органов»* состоит из четырех параграфов и посвящена формированию теоретической основы исследования, поскольку в ней последовательно рассматриваются функции налоговых органов в системе функций исполнительной власти, природа конфликтности при исполнении публичных полномочий налоговыми органами, содержание примирительной функции и система принципов ее реализации.

В первом параграфе *«Определение функций налоговых органов в системе функций исполнительной власти»* рассматривается общетеоретическая дискуссия о функциях органов исполнительной власти и анализируется соотношение категорий «функции», «компетенция» и «полномочия» в публичном праве. В параграфе последовательно исследуются доктринальные подходы к пониманию функций исполнительной власти, раскрывается значение функции для характеристики назначения органа и содержания его деятельности, а также показывается, что в науке и в нормативном регулировании указанные категории нередко используются несогласованно, вследствие чего функции смешиваются с полномочиями или компетенцией. Существенное внимание уделено результатам административной реформы и закреплённой в ее рамках типологии функций федеральных органов исполнительной власти, поскольку анализ применённых подходов при проведении реформы показывает, что поставленная задача четкого распределения функций между видами федеральных органов исполнительной

власти не была реализована в полной мере, что обусловлено разными причинами, среди которых можно выделить и неверное определение выделенных уникальных функций для каждого уровня (типа) органа исполнительной власти, постоянное перераспределение полномочий при проведении реформы без учета функционального профиля и др. На основе анализа законодательства о налогах и сборах, бюджетного законодательства, иных нормативных правовых актов, затрагивающих сферу деятельности налоговых органов и определяющих их правовой статус, делается вывод о том, что функции налоговых органов следует рассматривать как основные и устойчивые направления их деятельности, в которых выражаются их назначение в системе публичного управления и характер государственного воздействия. При этом полномочия выступают юридическими средствами реализации функций, тогда как компетенция охватывает функции, полномочия и предметы ведения в их системном единстве. В результате обосновывается комплексный характер функционального профиля налоговых органов, который обусловлен сочетанием финансовой и административной правосубъектности и проявляется в совмещении контрольных, регистрационных, разрешительных, информационных и иных правоприменительных направлений деятельности, что создает теоретическую основу для последующего выделения примирительной функции.

Во втором параграфе *«Конфликтность как имманентное свойство исполнения публичных полномочий налоговыми органами»* последовательно рассматривается развитие представлений о конфликте от общесоциального уровня к юридическому и административному конфликту, после чего раскрывается специфика конфликтности в деятельности налоговых органов. Вначале анализируются подходы к пониманию конфликта как социального явления и обосновывается, что в условиях правового государства противоречия, возникающие в процессе публичного управления, неизбежно приобретают юридическую форму, поскольку реализация интересов и принятие управленческих решений опосредуются нормами права и публично-властными процедурами. Далее исследуется соотношение понятий «юридический конфликт»,

«разногласия» и «административный спор», в результате чего показывается, что конфликт в публичной сфере является более широким явлением, чем процессуально оформленный спор. На этой основе автор переходит к анализу административных конфликтов в деятельности налоговых органов и обосновывает, что конфликтность здесь обусловлена не случайными дефектами правоприменения, а самой природой исполнения публичных полномочий, поскольку налоговый контроль, оценка поведения частных субъектов, принятие обязательных решений и применение мер государственного воздействия объективно формируют пространство противоречий между публичным и частным субъектами. Вместе с тем в параграфе специально подчеркивается неоднородность такой конфликтности и проводится принципиальное разграничение между конфликтами в сфере деятельности налоговых органов, конфликтами с участием налоговых органов и конфликтами, разрешаемыми налоговыми органами, поскольку не вся совокупность противоречий в сфере налогообложения и публичных финансов относится к числу тех, которые могут быть урегулированы самими налоговыми органами. Обосновывается, что пределы возможностей налоговых органов по разрешению конфликтов определяются их статусом и полномочиями, в связи с чем они не могут подменять законодателя при разрешении конфликтов, связанных с формированием новой нормативной воли и согласованием интересов на уровне правотворчества, а также не могут подменять судебную власть при осуществлении ее функций. В результате формулируется авторское определение конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, 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. Кроме того, в качестве отличительной особенности таких конфликтов выделяется совпадение цели сторон, поскольку и налоговый орган и иной участник конфликта ориентированы на соблюдение закона, а противоречия возникают при оценке их действий применительно к конкретным ситуациям. Завершается параграф классификацией

конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, которая строится не по формальному признаку участия налогового органа, а исходя из особенностей публично-властной деятельности и пределов компетенции налоговых органов, что создает основу для последующего анализа процедур и иных средств реализации примирительной функции.

В третьем параграфе *«Конструирование примирительной функции налоговых органов»* с учетом выводов, сделанных в предыдущих параграфах о функциях налоговых органов и конфликтности как имманентном свойстве исполнения ими публичных полномочий, последовательно обосновывается возможность и необходимость выделения примирительной функции налоговых органов в качестве самостоятельного функционального направления их деятельности. В параграфе показывается, что в деятельности налоговых органов объективно формируется устойчивый комплекс действий, который связан не только с властным разрешением юридических конфликтов в предусмотренных законом процедурах, но и с их предупреждением, снижением конфликтности и обеспечением правовой определенности во взаимоотношениях с участниками правоотношений. При этом специально подчеркивается, что примирительная функция не тождественна контрольной, юрисдикционной или сервисной функциям налоговых органов, хотя реализуется во взаимосвязи с ними, поскольку ее самостоятельное содержание составляет деятельность по предупреждению и разрешению юридических конфликтов, находящихся в пределах компетенционных и процедурных возможностей налоговых органов. Одновременно обосновывается, что основанием для выделения примирительной функции является не формальное использование соответствующего термина в законодательстве, а системное единство нормативно закрепленных полномочий, процедур и правовых средств, которые в совокупности образуют самостоятельное направление публично-властной деятельности. Кроме того, в параграфе раскрывается значение примирительной функции для обеспечения обратной связи в публичном управлении, поскольку в рамках рассмотрения обращений, жалоб и иных форм досудебного взаимодействия обеспечивается не только

урегулирование конкретных конфликтов, но и выявление дефектов правоприменительной практики, требующих ее последующей корректировки. В результате формулируется авторский подход, согласно которому под примирительной функцией налоговых органов предложено 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, направленную на результативную реализацию компетенций налоговых органов в соответствии с целями и задачами государственной политики, через обратные связи оценки правоприменительной деятельности налоговых органов правореализующими субъектами.

В четвертом параграфе *«Принципы реализации примирительной функции налоговыми органами»* определяется система принципов, которые раскрывают содержание и пределы реализации примирительной функции. С учетом ранее обоснованного подхода к ее самостоятельному характеру в параграфе показывается, что основой ее осуществления выступают общие принципы деятельности налоговых органов как органов исполнительной власти, включая такие как законность, равенство, запрет дискриминации, гласность и транспарентность, объективность и беспристрастность, обоснованность, соразмерность и пропорциональность, защита доверия (правомерных ожиданий) и принцип активной роли налогового органа. Одновременно обосновывается необходимость выделения специальных принципов реализации примирительной функции, к которым, среди прочего, относятся добровольность, целесообразность и системность, поскольку именно они позволяют конкретизировать общие начала применительно к предупреждению и разрешению юридических конфликтов налоговыми органами. В результате делается вывод о том, что специальные принципы не заменяют общих принципов деятельности налоговых органов, а обеспечивают их функциональную адаптацию к задачам примирительной деятельности.

Вторая глава *«Содержание правового механизма реализации примирительной функции налоговыми органами»* посвящена раскрытию прикладного аспекта проведенного исследования, поскольку в ней рассматриваются правовые формы и средства, посредством которых примирительная функция реализуется в деятельности налоговых органов.

В первом параграфе второй главы *«Общие юридизированные процедуры разрешения конфликтов налоговыми органами»* на основе ранее проведенной классификации исследуются процедуры, реализуемые налоговыми органами на основании нормативных правовых актов общего действия, которые применяются различными органами исполнительной власти и потому требуют анализа применительно к особенностям деятельности налоговых органов. В параграфе последовательно рассматриваются процедуры рассмотрения обращений граждан, досудебное (внесудебное) обжалование решений и действий (бездействия) органа, предоставляющего государственную услугу, а также процедуры рассмотрения споров, возникающих в связи с применением мер принуждения, при этом внимание сосредоточено не на формальном перечислении процедур, а на выявлении их соотношения, различий в целях и правовых последствиях, а также особенностей их применения налоговыми органами в рамках одного органа, реализующего разнородные публичные полномочия. В результате анализа выявлены противоречия и неточности действующего регулирования, включая несогласованность общих и ведомственных актов, различия в процедурных требованиях, создающие риск формализации взаимодействия, а также пробелы в регламентации межведомственного взаимодействия и отсутствие единых подходов к рассмотрению отдельных видов обращений. По итогам параграфа обосновывается, что в существующем виде общие юридизированные процедуры не в полной мере обеспечивают достижение целей примирительной функции налоговых органов, в связи с чем формулируются предложения по устранению выявленных несогласованностей и уточнению процедурного регулирования, направленные на повышение эффективности разрешения конфликтов налоговыми органами.

Во втором параграфе второй главы *«Специальные юридизированные процедуры разрешения конфликтов налоговыми органами»* исследуются процедуры, реализуемые на основе законодательства о налогах и сборах и законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. В части процедур, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, показано, что при формальной развитости административного порядка сохраняются проблемы, связанные с обеспечением объективности и беспристрастности рассмотрения жалобы, а также с ограниченными возможностями налогоплательщика влиять на формирование доказательственной базы и добиваться ее полноценной проверки на досудебной стадии. В параграфе обосновываются предложения, направленные на развитие коллегиальных форм рассмотрения налоговых споров, уточнение критериев передачи жалобы на такое рассмотрение, а также на совершенствование процедурных возможностей сторон на стадиях, предшествующих разрешению спора, поскольку неустранимые конфликтные дефекты налогового контроля и других форм контактной деятельности впоследствии воспроизводятся при разрешении спора. Критически оцениваются предложения по большему сближению судебных и административных процедур разрешения спора с учетом предложенной концепции примирительной функции налоговых органов. При анализе специальной процедуры обжалования решений в сфере государственной регистрации выявляются проблемы, связанные с неоднозначностью правовой природы самой процедуры, несогласованностью отдельных элементов регулирования и ограниченностью ее использования для реального урегулирования конфликта, вследствие чего в параграфе формулируются предложения по уточнению оснований вмешательства в регистрационное решение и по развитию процедурных механизмов, обеспечивающих баланс публичных интересов, защиты доверия и прав заявителя.

В третьем параграфе второй главы *«Правовые средства предупреждения конфликтов налоговыми органами»* исследуется профилактическое направление реализации примирительной функции и обосновывается, что предупреждение

конфликтов в деятельности налоговых органов не сводится к предупреждению правонарушений, а представляет собой самостоятельное направление публично-правового воздействия, ориентированное на снижение конфликтности и предотвращение перехода разногласий в юридический спор. В параграфе последовательно анализируются используемые налоговыми органами правовые средства предупреждения конфликтов, их место в системе публичного управления и соотношение с контрольными и примирительными механизмами, при этом обращается внимание на то, что действующее регулирование профилактической деятельности остается фрагментарным и не формирует целостной процедуры предупреждения конфликтов. По результатам исследования выявляются несогласованность нормативных оснований отдельных профилактических мер, неопределенность их целей и пределов применения, а также риск восприятия таких мер как скрытого продолжения контроля, что снижает доверие к ним и, напротив, может провоцировать новые конфликты. В связи с этим в параграфе формулируются предложения по развитию правового регулирования предупреждения конфликтов, которые направлены на более четкое разграничение профилактических и контрольных мероприятий, закрепление процедурных гарантий для участников взаимодействия, а также на согласование профилактических средств с общими и специальными процедурами разрешения конфликтов.

В четвертом параграфе второй главы *«Правовые основы использования налоговыми органами информационных технологий при разрешении конфликтов»* исследуется влияние цифровизации на реализацию примирительной функции налоговых органов и обосновывается, что использование информационных технологий изменяет не только техническую форму взаимодействия, но и правовые условия предупреждения и разрешения конфликтов. В параграфе последовательно анализируются действующие информационные инструменты, применяемые налоговыми органами при рассмотрении обращений, жалоб и иных форм взаимодействия, а также раскрываются их возможности и ограничения с точки зрения обеспечения доступности процедур, снижения издержек

коммуникации и повышения определенности правоприменения. По результатам исследования выявляется, что цифровизация и информатизация при отсутствии надлежащей правовой настройки способна не только снижать, но и воспроизводить конфликтность, в частности, в случаях технических ошибок, недостаточной прозрачности алгоритмов обработки информации, несогласованности электронных сервисов с процедурными требованиями законодательства и неопределенности в вопросах оценки электронных данных и доказательств. В связи с этим в параграфе формулируются предложения по развитию правовых основ использования информационных технологий при реализации примирительной функции налоговых органов, включая закрепление специальных принципов такого использования, распределение рисков технических сбоев, обеспечение альтернативности способов взаимодействия, а также повышение проверяемости и непротиворечивости электронных данных.

В *заключении* представлены основные результаты проведенного исследования, а также определены перспективы дальнейшей разработки темы.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, указанных в перечне Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

по специальности 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки:

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.

Иные публикации:

7. Якушев, Р. В. Новое в развитии досудебного урегулирования споров / Р. В. Якушев // Налоговая политика и практика. — 2022. — № 8 (236). — С. 4–7.

8. Якушев, Р. В. Подходы к рассмотрению налоговых споров в процедуре досудебного обжалования и примеры их разрешения / Р. В. Якушев // Налоговая политика и практика. — 2022. — № 9 (237). — С. 28–32.

9. Якушев, Р. В. Пути снижения конфликтности налоговых отношений / Р. В. Якушев // Налоговед. — 2023. — № 6. — С. 57–59.

10. Якушев, Р. В.; Седова, А. Д. Обзор правовых позиций ФНС России — отражение правоприменительной практики / Р. В. Якушев, А. Д. Седова // Налоговая политика и практика. — 2023. — № 12 (252). — С. 40–43.

11. Якушев, Р. В. Руководство по обжалованию: как правильно обратиться в ФНС России / Р. В. Якушев // Налоговая политика и практика. — 2024. — № 1 (253). — С. 4–7.

12. Якушев, Р. В. Жалобы на акты, действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов: сроки, предмет обжалования, надлежащий ответчик / Р. В. Якушев // Налоговая политика и практика. — 2024. — № 2 (254). — С. 21–23.

13. Якушев, Р. В.; Седова, А. Д. Проактивный подход при доказывании добросовестности / Р. В. Якушев, А. Д. Седова // Налоговая политика и практика. — 2024. — № 3 (255). — С. 40–44.

14. Якушев, Р. В.; Соловьева, В. В. Новое в досудебном урегулировании налоговых споров. Особенности рассмотрения жалобы в упрощенном порядке / Р. В. Якушев, В. В. Соловьева // Налоговая политика и практика. — 2024. — № 6 (258). — С. 56–60.