

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

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
заслуженный юрист Российской
Федерации, доктор юридических наук,
профессор
Кучеров Илья Ильич

Москва — 2026

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
Глава 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВАЯ ИДЕНТИФИКАЦИЯ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ	18
1.1. Определение функций налоговых органов в системе функций исполнительной власти.....	18
1.2. Конфликтность как имманентное свойство исполнения публичных полномочий налоговыми органами.....	30
1.3. Конструирование примирительной функции налоговых органов	52
1.4. Принципы реализации примирительной функции налоговыми органами	75
Глава 2. СОДЕРЖАНИЕ ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА РЕАЛИЗАЦИИ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ	96
2.1. Общие юридизированные процедуры разрешения конфликтов налоговыми органами.....	96
2.1.1. Рассмотрение обращений граждан.....	96
2.1.2. Досудебное (внесудебное) обжалование решений и действий (бездействия) органа, предоставляющего государственную услугу.....	106
2.1.3. Процедуры рассмотрения споров в связи с применением мер принуждения.....	115
2.2. Специальные юридизированные процедуры разрешения конфликтов налоговыми органами	127
2.2.1. Специальные процедуры, предусмотренные законодательством о налогах и сборах	127
2.2.2. Специальная процедура по обжалованию решения о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации	159
2.3. Правовые средства предупреждения конфликтов налоговыми органами	166
2.4. Правовые основы использования налоговыми органами информационных технологий при разрешении конфликтов	195
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	212
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	215

Приложение 1	256
Сравнение процедур досудебного урегулирования в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.....	256
Приложение 2	258
Предложения о внесении изменений в нормативные правовые акты Российской Федерации в связи с совершенствованием реализации примирительной функции налоговыми органами	258

ВВЕДЕНИЕ

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 Федерации и в правоприменительную практику, а также оценки влияния

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.

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 юдизированных 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. 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.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВАЯ ИДЕНТИФИКАЦИЯ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

1.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В СИСТЕМЕ ФУНКЦИЙ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

Хотя в теории государственного управления со второй половины XX века укоренилось расширительное понимание управления как деятельности не только исполнительных органов, в условиях административной реформы именно исполнительная власть рассматривается как центральный объект правового анализа, прежде всего из-за ее непосредственной связи с интересами общества и качеством публичных услуг³¹. Происходящее поэтапное усиление требований к эффективности, прозрачности и предсказуемости исполнительной власти приводит к востребованности научных исследований правовой природы исполнительной власти, необходимости анализа ее структурных элементов, а также правовой характеристики органов, входящих в систему исполнительной власти. Такое внимание связано прежде всего с тем, что именно данные органы осуществляют повседневное публичное управление, принимают индивидуальные административные акты, оказывают государственные услуги и непосредственно взаимодействуют с гражданами и организациями. Совершенно справедливой в этой связи представляется неоднократно высказываемая в научных работах мысль, что целями административных реформ является повышение доверия населения и частного сектора³² к государству, а также формирование эффективности системы государственных органов и повышение авторитета государственного служащего, контроль за результатом их деятельности и эффективность издержек. Верно и указание на то, что конечная цель всех административных реформ заключается в совершенствовании способности государства реализовывать политику,

³¹ См.: *Нарышкин С. Е., Хабриева Т. Я.* Административная реформа в России: некоторые итоги и задачи юридической науки // Журнал российского права. 2006. № 11. С.3-13

³² См.: *Хабриева Т. Я., Ноздрачев А. Ф., Тихомиров Ю. А.* Административная реформа: решения и проблемы // Журнал российского права. 2006. № 2. С. 3 - 23

предписанную законом³³. Разбалансированность в государственном управлении создает риски утраты суверенитета в связи с невозможностью претворения в жизнь государственной политики, донесения посредством норм образцов общественного поведения.

В этой связи особую значимость приобретает вопрос о функциях органов исполнительной власти, поскольку именно через понятие функции раскрывается содержание их деятельности, целевая направленность и способы реализации публичных полномочий. Функции очерчивают устойчивые направления государственного воздействия органом исполнительной власти, позволяя понять его предназначение через анализ сущностных элементов его деятельности, что сложно сделать, оценивая только отдельные полномочия или сферы, которые, кроме того, могут носить временный характер. Соответственно, корректное научное определение функций органа исполнительной власти является методологической основой для анализа его роли в публичном управлении и для понимания механизмов, посредством которых достигаются цели государственного регулирования; это также позволяет определить оптимальный набор полномочий, которыми необходимо его наделить.

Как отмечает Ю. Н. Стариков, сущность функций исполнительной власти выявляется посредством анализа результатов, которые достигаются в процессе осуществления исполнительной власти. Исходя из такого подхода предлагается выделять такие функции исполнительной власти как: исполнительная (правоприменительная), правозащитная, социально-экономическая, функция обеспечения законности и соблюдения конституционного порядка в стране, регулирующая, нормотворческая, охранительная (юрисдикционная) функция³⁴. При этом, несмотря на то что в российском законодательстве отсутствует легальное определение органа исполнительной власти, тем не менее организация и деятельность исполнительной власти проявляется именно через организацию и функционирование системы ее органов, имеющих нормативно установленные

³³ См.: Хабриева Т. Я., Ноздрачев А. Ф., Тихомиров Ю. А. Указ. соч. С. 3 - 23

³⁴ См.: Общее административное право : учебник : в 2 ч. / под ред. Ю. Н. Старикова. 2-е изд., пересмотр. и доп. Воронеж : Изд. дом ВГУ, 2016. Ч. 1. С. 54–55.

цели, задачи, компетенцию, структуру и необходимые для работы государственные должности государственной службы (управленческий персонал)³⁵.

В одной из своих работ К. С. Бельский определяет функции органов исполнительной власти как ведущие направления в его деятельности, в которых выражается целевая нагрузка данной ветви государственной власти, при этом с ними также напрямую связан предоставляемый органам исполнительной власти объем государственно-властных полномочий³⁶. Кроме этого, указанный ученый выделяет дополнительные два уровня ее функций: первый — охватывающий основные функции исполнительной власти, имеющие глобальное значение для жизни общества и вытекающие из субстанциональной природы этой власти, а именно безопасность и правопорядок; второй — представляющий собой регулятивно-управленческую деятельность по руководству экономикой, финансами, культурой, образованием, здравоохранением, обороной, внутренними и внешними делами государства³⁷. Изложенное констатирует, что государственные функции реализуются в том числе через функции исполнительной власти, представленной непосредственно органами исполнительной власти, которые тем не менее не реализуют одновременно все функции разом: они распределяются между ними, исходя прежде всего из сфер осуществления деятельности.

Так, А. Б. Зеленцов отмечает, что юридической мерой власти конкретного органа публичной администрации выступает его компетенция как совокупность юридически установленных властных прав (полномочий) и обязанностей. Вместе с тем компетенция не означает получение определенного объема государственной власти, поскольку власть едина и неделима, хотя и реализуется разными органами.

В. С. Воробьева в своем исследовании теории компетенции приходит к выводу, что юридическая природа компетенции определяется спецификой структурных элементов, среди которых ей были выделены следующие: во-первых, предметы ведения, которые определяют пространственные и содержательные

³⁵ См.: *Общее административное право* / под ред. Ю. Н. Старилова. Ч. 1. С. 233.

³⁶ См.: *Бельский К. С.* О функциях исполнительной власти // *Государство и право*. 1997. № 3.

³⁷ См.: *Бельский К. С.* Указ. соч.

сферы общественной жизни, являющиеся объектом воздействия определенного субъекта права; во-вторых, властные полномочия, которые показывают возможности субъекта осуществлять государственную власть и выражаются в предоставлении определенного объема прав на совершение властных действий; в-третьих, функции и обязанности субъекта компетенции³⁸. Указанный автор отмечает, что функции показывают основные направления деятельности субъекта компетенции, а обязанности характеризуют необходимость такой деятельности³⁹, тем самым взаимоувязывая функции, полномочия и компетенции. В. В. Эмих обращает внимание на то, что компетенция государственного органа материализует его цели, задачи и функции, поэтому, по мнению автора, компетенция государственного органа представляет собой своего рода юридическую гарантию выполнения его целей, задач и функций⁴⁰. Таким образом, для определения органа исполнительной власти значение имеет его компетенция, при этом полномочия являются составным элементом компетенции, наравне со сферами (предметами ведения) и возложенными функциями, определяющими права и обязанности. Данный вывод позволяет также отметить, что наравне с функциями государства, функциями исполнительной власти выделяются отдельные функции органа исполнительной власти, при этом они не противопоставляются компетенции, а определяют круг полномочий, возлагаемых на данный орган исполнительной власти.

Вместе с тем указанные теоретические положения имеют особенности преломления в реальной практике определения ключевых понятий для конкретных органов исполнительной власти, что в отсутствие законодательных положений может приводить к смешению рассматриваемых понятий⁴¹. Например, А. Ф. Малый по результатам анализа на предмет использования категории «функция» нормативных правовых актов, закрепляющих роль, предназначение и

³⁸ См.: *Воробьева С. В.* Компетенция как инструмент государственно-правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тамбов, 2007. С. 13–14.

³⁹ См.: *Воробьева С. В.* Указ. соч.

⁴⁰ См.: *Эмих В. В.* Понятие компетенции государственного органа в современном российском праве // Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения Российской академии наук. 2010. № 10.

⁴¹ См.: *Нарышкин С. Е., Хабриева Т. Я.* Административная реформа в России: некоторые итоги и задачи юридической науки // Журнал российского права. 2006. № 11.

основные направления деятельности органов исполнительной власти, отметил следующее: «Во-первых, термин «функция» используется в нормативных актах для обозначения направления деятельности органа государственной власти. Законодатель применяет его при характеристике управленческой деятельности исполнительных органов, закрепляя их роль и предназначение в системе управления социально-экономическими процессами в обществе. При отражении в правовых актах роли и предназначения субъектов политического процесса законодатель старается избегать использования категории «функция». Во-вторых, законодатель различает содержание таких категорий, как «функция», «полномочия», «предметы ведения». Содержание функции несводимо к правам и обязанностям. Функция — это совокупность взаимодействий, направленных на решение задач, с целью реализации которых и учрежден данный орган. В-третьих, осуществление функции возможно только в том случае, если реализующий ее орган наделен достаточными полномочиями и ресурсами»⁴².

Исходя из вышеизложенного можно заключить, что все органы исполнительной власти, будучи элементами единой системы публичного управления, осуществляют общие функции исполнительной власти, которые определяют саму ее суть. Вместе с тем в нормативных правовых актах, обеспечивающих создание и функционирование конкретного органа исполнительной власти, могут упоминаться как компетенции и полномочия, так и функции при описании содержания его деятельности, отражая отдельный аспект статуса органа, а их объем формируется с учетом его места и роли в общей системе исполнительной власти. Такой подход обусловлен тем, что эффективное функционирование публичной администрации требует недопущения дублирования функций, компетенций и полномочий между органами, поскольку пересечение сфер деятельности неизбежно порождает риски коллизий и неопределенности в сфере государственного управления, вместе с тем и

⁴² *Малый А. Ф.* Функции органов государственной власти: институционализация правовой категории // Ученые записки Казанского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2012. Т. 154. № 4.

«дробление» не всегда в полной мере отражает весь спектр деятельности органа, вычлняя только отдельные (идентифицирующие) его аспекты.

В 2003 году в России была проведена масштабная административная реформа⁴³, среди приоритетных направлений которой можно выделить такие, как: ограничение вмешательства государства в экономическую деятельность субъектов предпринимательства, в том числе прекращение избыточного государственного регулирования, исключение дублирования функций и полномочий федеральных органов исполнительной власти, а также организационное разделение функций, касающихся регулирования экономической деятельности, надзора и контроля, управления государственным имуществом и предоставления государственными организациями услуг гражданам и юридическим лицам и др. В результате проводимой реформы была также сформирована типология функций органов исполнительной власти, а именно выделены функции по принятию нормативных правовых актов, по контролю и надзору, по управлению государственным имуществом, по оказанию государственных услуг⁴⁴. Б. В. Россинский отмечает, что основной концепцией построения указанной системы являлось разделение функций по разным видам исполнительных органов: федеральным министерствам, федеральным службам и федеральным агентствам⁴⁵. Такая мера была необходима для устранения монополизма одного органа в управлении той или иной отраслью⁴⁶.

Исходя из концепции реформы, основной функцией федерального министерства стало обеспечение формирования государственной политики и нормативно-правового регулирования в закрепленной сфере деятельности, кроме того, к числу его обязательных признаков были отнесены координация и контроль деятельности подведомственных федеральных служб и агентств, позволяющие отразить его системообразующую роль в структуре исполнительной власти.

⁴³ См.: Указ Президента РФ от 23.07.2003 № 824 «О мерах по проведению административной реформы в 2003–2004 годах» // СЗ РФ. 2003. № 30. Ст. 3046.

⁴⁴ См.: Правовое обеспечение государственного управления и исполнительная власть : учебник / Э. П. Андрухина, И. В. Ахрем, Н. Н. Бакурова и др. ; под ред. С. А. Старостина. М. : Проспект, 2017.

⁴⁵ См.: *Россинский Б. В.* Значение структуры федеральных органов исполнительной власти в государственном управлении // Актуальные проблемы российского права. 2024. № 3.

⁴⁶ См.: *Россинский Б. В.* Размышления о реформе системы федеральных органов исполнительной власти // Административное право и процесс. 2019. № 10.

Федеральная служба, напротив, имеет иное функциональное назначение. Ее ключевым предназначением является осуществление функций контроля и надзора в соответствующей сфере, таким образом, федеральная служба действует преимущественно в сфере правоприменения, реализуя установленную законом государственную политику через контрольные, надзорные и разрешительные процедуры. По первоначальной задумке реформы она не должна была осуществлять нормативно-правовое регулирование, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательными актами. Такое ограничение оправдывалось тем, что совмещение в одном органе нормотворческих и контрольно-надзорных функций могло приводить к тому, что нормативные правовые акты такого органа зачастую издавались бы с учетом собственных интересов органа по осуществлению контрольно-надзорных функций, а не исходя из задач, решение которых было необходимо для улучшения в сфере деятельности данного органа⁴⁷. Вместе с тем существует и другая позиция о том, что такое ограничение неоправданно, поэтому за федеральными службами и агентствами необходимо закреплять право нормативной регламентации различного рода вопросов в пределах сфер их деятельности, направленных на детализацию и конкретизацию установленных законом норм⁴⁸. Промежуточные итоги реализации реформы показывают, что истина в этом вопросе находится посередине: все чаще можно наблюдать наделение соответствующих органов необходимыми полномочиями, что позволяет не только разгрузить законодателя и не перегружать законодательный акт техническими параметрами, связанными с внедрением новых технологий, но и обеспечить оперативное внедрение различных форм и форматов во взаимодействие с частными субъектами, исходя из необходимой практики применения, что дает возможность оперативно принимать технические решения и ускорять внедрение более удобных сервисов. Федеральное агентство занимает самостоятельную нишу среди органов исполнительной власти, поскольку его отличительным признаком является оказание государственных

⁴⁷ См.: *Росинский Б. В.* Указ. соч.

⁴⁸ См.: *Административная реформа в России : науч.-практ. пособие / Е. К. Волчинская, Н. А. Игнатюк, Н. М. Казанцев и др. ; под ред. С. Е. Нарышкина, Т. Я. Хабриевой.* М. : Контракт : ИНФРА-М, 2006.

услуг, управление государственным имуществом и осуществление правоприменительной деятельности, но без полномочий по контролю и надзору. Однако очевидно, что оказание государственных услуг выполняется не только агентствами, но и службами, в этом смысле однозначного разделения не получилось, поэтому считать реформу окончательно завершённой пока рано, и не только потому, что донастройка и перестройка системы государственных органов продолжается, о чем свидетельствуют многочисленные нормативные правовые акты⁴⁹, но и также потому, что многие поставленные этой административной реформой цели пока так и не были достигнуты в полной мере.

Противоречивость подходов законодателя к определению места функции по оказанию государственных (публичных) услуг привели в том числе и к тому, что возникла необходимость их разграничения с другими функциями, в том числе с функцией по контролю и надзору⁵⁰, при этом исследователи обращают внимание не только на разницу процедур, но также и на формирование специальных принципов, к которым предлагается относить, например, следующие: непрерывности, корректности, динамичности⁵¹, обеспечения равного доступа к публичным услугам и качества публичных услуг, единства правовых и организационных основ предоставления публичных услуг, подконтрольности оказания публичных услуг, рациональности и оптимальности оказания публичных услуг⁵², оперативности, регламентирования, стандартизации, безопасности информации и др. Реализация прав лиц, обращающихся за услугами, также может сопровождаться конфликтами, в том числе и с участием налоговых органов, однако их сущность будет отличаться от тех, которые обусловлены применением мер принуждения или контроля за исполнением обязанностей.

В результате проводимой административной реформы было также преобразовано и Министерство РФ по налогам и сборам в Федеральную

⁴⁹ Так, только основной Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» менялся уже более 17 раз.

⁵⁰ См., напр.: Рычкова И. Н. Предоставление государственных услуг как административно-правовая функция органов исполнительной власти : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 4.

⁵¹ См.: Пуляевская И. А. Административно-правовое регулирование предоставления публичных услуг в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 2023. С. 9.

⁵² См.: Морозова Е. В. Публичные услуги: теоретико-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 9.

налоговую службу РФ (далее — ФНС России), при этом функции упраздняемого министерства по принятию нормативных правовых актов, по ведению разъяснительной работы по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах были переданы Министерству финансов РФ⁵³. Таким образом, после реформы налоговые органы в системе органов исполнительной власти получили место службы с выделением основной функции, которая характерна именно для службы, а также с определением сферы, в которой эта функция реализуется, что и нашло отражение в Постановлении Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»⁵⁴. Согласно рассматриваемому акту ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за применением контрольно-кассовой техники, выполняет функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов, кроме того, уполномочена в сфере государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, аккредитации филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением филиалов иностранных страховых организаций и представительств иностранных кредитных организаций), и обеспечивает представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам. Данный перечень показывает нам выделение именно основной функции и указание сфер, в которых она реализуется. Вместе с тем анализ указанного акта показывает, что помимо

⁵³ См.: Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

⁵⁴ См.: СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

«традиционной» для службы функции, существует еще и дополнительный перечень различных полномочий, связанных с реализацией основной функции в выделенных сферах, включая оказание государственных услуг, издание нормативных правовых актов, информирование, функцию главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание службы и реализацию возложенных на нее функций и др. Таким образом, нормативное закрепление функций и полномочий в учредительном акте не исчерпывает всего содержания деятельности налоговых органов и не может рассматриваться как окончательное или единственно возможное определение их функционального профиля. В зависимости от целей и задач государственного управления отдельные направления деятельности могут детализироваться, объединяться либо получать самостоятельное функциональное значение, выходя за рамки формально обозначенных функций, что должно позволить определить примирительную деятельность налоговых органов не как внешнее по отношению к налоговым органам явление, а как развивающееся функциональное направление, формирующееся в ответ на практические потребности урегулирования конфликтов в сфере публичного управления.

Возможность реализовывать функции исполнительного органа проистекает не только из учредительного акта, но и прежде всего из тех полномочий, которые определены в федеральном законодательстве, поэтому правосубъектность органа исполнительной власти детализируется тем актом, который определяет права и обязанности участника регулируемого им правоотношения, что позволяет говорить не только о конкретном наименовании федерального органа исполнительной власти как таковом и его месте в системе органов исполнительной власти, которые, как показывает анализ истории преобразований, существенно менялись и пересматривались, но и о совокупности, собирательном понятии — налоговые органы, поскольку именно данный термин используется в законодательстве. Так, в соответствии с Законом РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»⁵⁵ (далее — Закон о налоговых

⁵⁵ См.: Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

органах) налоговые органы Российской Федерации являются единой централизованной системой контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации⁵⁶. Схожее определение содержится и в ст. 30 Налогового кодекса Российской Федерации⁵⁷ (далее — НК РФ).

Ст. 160.1 Бюджетного кодекса РФ⁵⁸, а также принятое в соответствии с ней Распоряжение Правительства РФ от 16.09.2021 № 2591-р «Об утверждении перечня главных администраторов доходов федерального бюджета»⁵⁹ определяют специальный статус ФНС России и ее территориальных органов в бюджетных отношениях⁶⁰, при этом, по справедливому мнению Т. А. Вершило, бюджетная сфера является особой областью управленческой деятельности государства, которая не исчерпывается только бюджетными правоотношениями⁶¹. Однако управление в бюджетной сфере постоянно находится в состоянии реформирования для поиска эффективных моделей, хотя и некоторые очевидные этапы деятельности в этой сфере не всегда своевременно получают надлежащее закрепление процедур и полномочий⁶², что обуславливает как наличие специфичных конфликтов, так и необходимость поиска способов достижения поставленных целей, разрешая их или минимизируя последствия.

⁵⁶ См.: Ст. 1 Закона о налоговых органах.

⁵⁷ См.: СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824, СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁵⁸ См.: СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

⁵⁹ См.: СЗ РФ. 2021. № 39. Ст. 6762.

⁶⁰ Согласимся с тем, что посредством своих компетенций субъекты бюджетного права реализуют свои права, исполняют обязанности и несут юридическую ответственность в процессе взаимодействия (подробнее см.: *Поветкина Н. А.* Российская Федерация как субъект бюджетного права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004).

⁶¹ См.: *Вершило Т. А.* Особенности государственного управления бюджетной сферой в условиях развития цифровой экономики // *Финансовое право.* 2022. № 4.

⁶² См.: *Титов Г. А.* Правовое регулирование администрирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации // *Финансовое право.* 2023. № 9.

М. В. Карасева (Сенцова) отмечает, что приведенные выше нормы определяют специальную правосубъектность налогового органа, которая выражаясь в его компетенции, охватывает финансы как специфическую сферу управленческой деятельности и реализуется исключительно в налоговом правоотношении, противопоставляя ей общую правосубъектность налогового органа как субъекта, который может нести обязанности и реализовывать права в различных сферах общественных отношений⁶³. Указанный подход показывает именно специфику налоговых органов, которые, с одной стороны, реализуют свою функцию в финансовой сфере, а с другой — выполняют широкие, а не специфические, возложенные на них полномочия органа исполнительной власти, которые, в отличие от финансовых, могут расширяться или сужаться в зависимости от текущего порядка формирования функций и сфер в системе органов исполнительной власти. Таким образом, налоговые органы обладают двумя видами специальной правосубъектности: финансовая правосубъектность и административная правосубъектность. Такая особенность приводит к тому, что налоговые органы особенно активны в сфере своей финансовой деятельности, что иногда приводит к ошибкам в закреплении полномочий, например, стремлению превратить Налоговый кодекс Российской Федерации в кодекс налоговых органов, включив в него все возможные полномочия налоговых органов, выводя их из-под отраслевого регулирования и предусмотренных в связи с ним ограничений, существующих для всех остальных органов исполнительной власти, что может быть чревато размыванием предмета регулирования законодательства о налогах и сборах, либо возникновению коллизий между разными полномочиями и противоречиями в деятельности единого органа.

На основании проведенного анализа можно заключить, что формирование функций налоговых органов в системе функций органов исполнительной власти прежде всего обусловлено их институциональным положением как федеральной службы, при этом в рамках общей системы исполнительной власти налоговые

⁶³ См.: Карасева (Сенцова) М. В. Федеральная налоговая служба: специальная и общая правосубъектность // Финансовое право. 2022. № 4.

органы осуществляют те функции, которые возложены на них в соответствии с предметами ведения и целями государственного управления, не охватывая всей совокупности функций данной ветви власти.

Функции налоговых органов следует рассматривать как основные, устойчивые направления их деятельности, отражающие назначение данного органа в публичном управлении и определяющие характер государственного воздействия. Эти функции не тождественны полномочиям и не исчерпываются их совокупностью: полномочия выступают юридическими средствами реализации функций, тогда как компетенция охватывает функции, полномочия и соответствующие сферы ведения в их единстве. В финансовой сфере функции налоговых органов направлены на обеспечение законности и эффективности формирования доходной части бюджета, что предопределяет их особую роль в налоговых и бюджетных правоотношениях. Вместе с тем в рамках административной компетенции налоговые органы реализуют функции, присущие органам исполнительной власти как таковым, включая контрольные, регистрационные, разрешительные, информационные и иные правоприменительные направления деятельности. Такое положение приводит к усложнению функционального профиля налоговых органов не только в связи с разнообразием сфер деятельности, но и потому, что функции, реализуемые в рамках различных сфер публичного управления, не всегда совпадают по методам и механизмам правового регулирования.

1.2. КОНФЛИКТНОСТЬ КАК ИММАНЕНТНОЕ СВОЙСТВО ИСПОЛНЕНИЯ ПУБЛИЧНЫХ ПОЛНОМОЧИЙ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Конфликты сопровождают человечество на протяжении всей его истории и отражают диалектическое понимание природы человека. В некотором смысле прогресс и социальное развитие в обществе происходит благодаря существованию конфликта, который позволяет выявлять интересы разных общностей во время их столкновения, однако для правового государства важно не только наличие возможности выявлять противоречия, но и примирять их, а значит, требуются

способы мирного разрешения конфликтных ситуаций для противодействия его разрушительной мощи, а также инструменты оценки его позитивного движущего фактора, исходя из текущих социокультурных особенностей⁶⁴.

В условиях правового государства социальные противоречия, возникающие в процессе публичного управления, неизбежно приобретают юридическую форму, поскольку реализация интересов, столкновение позиций и принятие управленческих решений опосредуются нормами права и публично-властными процедурами. Деятельность органов исполнительной власти, включая налоговые органы, осуществляется преимущественно в рамках формализованных правоотношений и выражается в принятии юридически значимых актов, применении обязательных требований и использовании властных полномочий. В этой связи конфликты, возникающие в сфере деятельности налоговых органов, выходят за рамки исключительно социального или экономического противостояния и трансформируются в юридические конфликты, подлежащие разрешению с использованием правовых механизмов.

В юридической науке на основе общего научного подхода к конфликтам выстраивается понятие юридического конфликта путем наполнения его правовым содержанием. В обобщенном виде юридический конфликт описывают как противоборство субъектов права с противоречивыми правовыми интересами, возникающее в связи с созданием, реализацией, применением, изменением, нарушением либо толкованием норм права⁶⁵, что позволило начать разрабатывать юридический инструментарий для управления конфликтами. Можно также отметить, что в настоящее время конфликты оцениваются большинством авторов как явление, у которого нет явной негативной или позитивной окраски⁶⁶, таким образом происходит признание неизбежности конфликта, но с выявлением его

⁶⁴ См., напр.: Дудник С. И., Осипов И. Д. Проблема конфликта в историко-философском измерении // Вестник Санкт-Петербургского университета. Философия и конфликтология. 2018. Т. 34. Вып. 2.

⁶⁵ См., напр.: Юридическая конфликтология : монография : в 2 ч. Ч. 1. Введение в общую теорию конфликтов / А. В. Дмитриев, В. Н. Кудрявцев, С. В. Кудрявцев. М., 1993. С. 210; Литвинцев М. Г. Нормативно-правовые аспекты разрешения конфликтов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996; Худойкина Т. В. Юридический конфликт: динамика, структура, разрешение : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996; Зеленцов А. Б. Конфликты в управлении и управление конфликтами. Опыт комплексного исследования предмета и форм административной юрисдикции : монография. М. : Изд-во РУДН. 2001; Астахов П. А. Указ. соч. и др.

⁶⁶ См.: Юридический конфликт : монография / О. А. Акопян, С. Б. Бальхаева, А. А. Головина [и др.] ; отв ред. Ю. А. Тихомиров. — М. : ИНФРА-М, 2017. С. 37.

позитивных функций для осмысления и выработки юридических механизмов и их разрешения во благо общества. Отмечается, что ценность юридического конфликта заключается в том, что он может отражать деформации правовой реальности, указывать на дефекты правовой системы, несовершенство законодательства и судебной практики, выявлять дисбаланс в организации и функционировании государственно-правовых институтов⁶⁷.

Юридический конфликт определяется через конфликт социальный, но обладающий своими особенными признаками, среди которых Т. В. Худойкина выделяет прежде всего наличие связи с правовыми отношениями сторон, и тогда, по ее мнению, конфликт происходит между субъектами права с противоречивыми правовыми интересами, причинами возникновения которого является создание, реализация, применение, нарушение, толкование права, либо он связывается с особой юридической процедурой, позволяющей в дальнейшем осуществить завершение конфликта юридическим способом, если в возникшем противоборстве присутствует хотя бы один элемент юридического характера, то есть «юридический конфликт напрямую связан либо с правовыми отношениями сторон, либо с юридизированными процедурами»⁶⁸. В монографии, посвященной юридическому конфликту, ответственным редактором которой выступил Ю. А. Тихомиров, среди признаков юридического конфликта выделяются такие: наличие процедур разрешения споров, легального порядка, нормативной характеристики, а также наличие механизмов диагностики и предотвращения конфликтов⁶⁹. С обязательным признаком наличия юридической процедуры разрешения правового конфликта соглашается и М. А. Романенко⁷⁰. П. А. Астахов относит правовой конфликт к имманентным в сфере права явлениям. По его мнению, правовой конфликт выступает как универсальный способ (механизм) реализации правопритязаний, субъективных прав и законных интересов в процессе

⁶⁷ См.: Худойкина Т. В. Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 245.

⁶⁸ Худойкина Т. В. Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 14.

⁶⁹ См.: Юридический конфликт : монография / О. А. Акопян, С. Б. Бальхаева, А. А. Головина [и др.] ; отв ред. Ю. А. Тихомиров. — М. : ИНФРА-М, 2017. С. 36.

⁷⁰ См.: Романенко М. А. Альтернативные формы разрешения правовых конфликтов в сфере прав человека и гражданина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 7.

правореализации и правоприменения, при этом имеет две формы — правовой спор и правонарушение⁷¹. Такой подход согласуется и с позицией А. Б. Зеленцова, который определяет правовой конфликт как юридизированный социальный конфликт, то есть обусловленное противоречивыми социальными интересами противостояние субъектов права, в котором они обосновывают свои притязания или отказ в удовлетворении притязаний на существующем законодательстве или действуют вопреки установленным правовым запретам и юридическим обязанностям⁷².

Исследователи приходят к выводу, что юридический конфликт может формироваться в разных сферах, что позволяет рассматривать его как общее явление в праве, так и выделять его особенности в зависимости от сферы, прежде всего в связи с различием причин, его порождающих, и способов, посредством которых он разрешается. Например, отмечается, что в публичной сфере конфликты прежде всего обусловлены наличием общего антагонизма между частной и публичной собственностью в отсутствии понимания общественного блага⁷³. Вместе с тем современные государства научились управлять конфликтами через комплекс мер, являющихся частью демократических механизмов, создающих предпосылки для формирования баланса частных и публичных интересов⁷⁴, обеспечивающих транспарентность и справедливость государственной политики, а также повышая уровень финансовой грамотности населения, в целях формирования сознательного отношения к действиям государства и проводимым им реформам⁷⁵. Однако несмотря на это, правонарушения в публичной сфере, а также уклонения от исполнения публичных

⁷¹ См.: *Астахов П. А.* Указ. соч.

⁷² См.: *Зеленцов А. Б.* Теоретические основы правового спора : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 9–14.

⁷³ См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М. : ЮрИнфоР, 2001. С. 388; *Рябова Е. В.* Влияние форм прямой демократии в бюджетном процессе на состояние финансовой культуры в обществе // *Финансовое право.* 2024. № 1. С. 19–22.

⁷⁴ См.: *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2023.

⁷⁵ См.: *Поветкина Н. А., Кудряшова Е. В.* Финансовая грамотность в фокусе права // *Журнал российского права.* 2019. № 3; *Кудряшова Е. В.* Правовые принципы реформ в сфере финансового законодательства // *Финансовое право.* 2008. № 7; *Кудряшова Е. В.* Финансово-цифровая грамотность в контексте права // *Финансовое право.* 2021. № 3; *Поветкина Н. А., Кудряшова Е. В.* Финансовая грамотность и устойчивое развитие в цифровую эпоху (правовое измерение) : монография. М. : Норма : ИНФРА-М, 2020; *Копина А. А.* Повышение финансовой грамотности как способ улучшения налоговой дисциплины // *Финансовое право.* 2021. № 7 и др.

обязанностей все еще существуют и создают угрозы. В контексте рассматриваемой нами темы к существенным относится уклонение от уплаты налога, создающее угрозы⁷⁶ прежде всего финансовой безопасности⁷⁷, а также фиктивная регистрация, ликвидация юридических лиц, создание транзитных компаний, осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, нарушения в сфере использования контрольно-кассовой техники и т. д., которые влияют не только на общие условия ведения предпринимательской деятельности, но оказывают негативное влияние на интересы граждан.

По справедливому замечанию И. И. Кучерова, в налоговой сфере совершение налоговых правонарушений как следствие нежелания уплачивать налоги может быть вызвано не только и не столько высоким уровнем налогообложения, но и пониженной налоговой способностью организаций и населения, негативными процессами, происходящими в экономике — замедлением темпов роста уровня производства ввиду высокой себестоимости, наличием неснижающейся инфляции, ростом неплатежей в бюджет, недостатком оборотных средств у хозяйствующих субъектов, вывозом и «тенизацией» капитала⁷⁸. Данные вопросы лежат в области общего государственного управления и требуют системных мер. Н. А. Поветкина обращает внимание на то, что обратный негативный эффект на стабильное осуществление финансовой деятельности как государства в целом, так и каждого отдельного хозяйствующего субъекта оказывает существование различных рисков⁷⁹. Следует подчеркнуть, что применение контрольно-кассовой техники важно не только для целей налогового контроля, но и для защиты прав

⁷⁶ См.: *Кучеров И. И.* Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1999; *Кучеров И. И.* Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000. С. 261; Уголовно-правовая охрана финансово-бюджетной сферы : научно-практическое пособие / отв. ред. И. И. Кучеров, О. А. Зайцев, С. Л. Нудель. М. : ИЗиСП : КОНТРАКТ, 2021 и др.

⁷⁷ Подробнее см.: *Институты финансовой безопасности* : монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М., 2017; *Риски финансовой безопасности: правовой формат* : монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М., 2018; *Правовые средства обеспечения финансовой безопасности* : монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М., 2019.

⁷⁸ См.: *Кучеров И. И.* Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000. С. 261.

⁷⁹ См.: *Поветкина Н. А.* О формировании концептуальных основ риск-ориентированного подхода в финансово-бюджетном контроле // *Финансовое право*. 2015. № 12.

потребителей, поэтому безопасность, обеспечиваемая налоговыми органами, выходит за пределы одной только финансовой безопасности.

Говоря о причинах конфликтов в публичной сфере, стоит обратить внимание на позицию Ю. В. Гуцевой, отмечающей, что в условиях социальной неопределенности, размытости и неясности групповых позиций, несформированности социальных ролей стороны конфликта неструктурированы и конфликты носят преимущественно латентный характер⁸⁰. С таким выводом перекликается позиция, сформированная в социологии, согласно которой только лояльное принятие статуса означает действие субъекта в соответствии с предписаниями закона, в то время как существует еще множество поведенческих моделей, которые могут приводить к конфликту в связи с неприятием субъектом своего статуса. Очевидно, что налогоплательщик, считающий, что налоговая система справедлива, будет охотнее исполнять обязанности, а при возникновении юридического конфликта — искать соответствующее закону решение. Н. А. Хлопаева выделяет следующие модели неприятия своего статуса, которые могут влиять на возникновение конфликта и должны быть обязательно учтены при формировании подходов к процедурам их разрешения:

– искажение статуса — рационализация статуса в зависимости от интересов субъекта (сужение статуса или расширительная его интерпретация), что приводит к желанию субъекта реализовывать только права, но не исполнять обязанности;

– игнорирование статуса в случае, если статус не престижен или закрепляет ограниченность возможностей субъекта;

– притязание на чужой статус, когда субъект исходя из внутренних убеждений считает, что присвоение ему этого статуса справедливо, хотя формально не имеет к нему отношения;

– отрицание статуса — в этом случае субъект не желает идентифицировать себя с определенным статусом, не желая принимать на себя обязанности и ответственность;

⁸⁰ См.: Гуцева Ю. В. Примирительная процедура в праве (доктрина, практика, техника) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2013. С. 8–10.

– неосведомленность субъекта о статусе имеет место в случае появления нового статуса, о котором субъект еще не успел узнать, что свидетельствует о пассивности субъекта, такая ситуация соотносится с проблемой недостаточной правовой грамотности⁸¹.

Выявление и пресечение этих «заблуждений» важно для поддержания правопорядка, поэтому органу исполнительной власти необходим соответствующий инструментарий, который позволил бы изменить представление субъекта о своем статусе. Например, вопросы, связанные с настраиванием налоговой системы с учетом уровня отношения налогоплательщика к исполнению своей основной обязанности, связывают с налоговой культурой. А. В. Реут отмечает, что налог и его юридическая конструкция не должны входить в противоречие с налоговой культурой, иначе введение такого налога будет сопровождаться дисбалансом во взаимосвязанных частях налоговой культуры, следствием чего может стать невыполнение налогом в полной мере своих фискальных и регулятивных функций, пока элементы налоговой культуры не придут в равновесие⁸². Очевидно, что налоги устанавливаются законом и непосредственное моделирование норм не относится к полномочиям органа исполнительной власти, вместе с тем налоговые органы, осуществляя управление в налоговой сфере, заинтересованы в устранении дисбалансов налоговой культуры и повышении добровольного исполнения обязанностей, что требует действенных каналов обратной связи. Приоритетным инструментом остается информирование, однако его преимущественно односторонний и ограниченный характер нередко снижает эффективность. В этой связи возрастает значение двусторонних форм коммуникации, прежде всего урегулирования конфликтов: в таких процедурах налоговый орган получает информацию о фактическом поведении обязанного лица и возникающих затруднениях, что позволяет корректировать управленческие решения и формировать предложения по совершенствованию регулирования. Таким образом, не только понимание причин

⁸¹ См.: *Хлопаева Н. А.* Субъект права: мнение социолога // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 44–46.

⁸² См.: *Реут А. В.* Влияние налоговой культуры на установление налогов (на примере налога на доходы физических лиц) // Финансовое право. 2020. № 8.

возникновения конфликтов, но и сфер их возникновения имеет принципиальное значение для выбора адекватных механизмов и правовых средств работы с ними.

Как отмечалось в первом параграфе, государственное управление осуществляется не отдельным органом, а всей совокупностью публичной власти, реализующей свои функции через различные органы. В зарубежных исследованиях отмечается, что административное право развивается как результат взаимодействия множества акторов публичной власти и частных субъектов, чьи интересы, позиции и институциональные возможности находятся в постоянном соотношении с уже сложившимися правовыми и организационными механизмами. При этом административное право — это не поле битвы, оно прежде всего выполняет функцию согласования разнородных интересов, выступая одновременно пространством разрешения противоречий и носителем публичных ценностей, принципов и прав, обеспечивающих баланс в системе государственного управления⁸³. В этой связи невозможно исходить из предпосылки, что какой-либо один орган исполнительной власти способен обеспечить полностью бесконфликтную среду в пределах определенной отрасли или сферы общественных отношений, поскольку часть конфликтов носит системный характер и обусловлена содержанием и направлениями государственной политики, поиском баланса публичных и частных интересов в меняющейся реальности, а также выбором приоритетов социально-экономического развития. Подобные конфликты выходят за рамки компетенции отдельных органов исполнительной власти и могут быть разрешены лишь на уровне согласованных действий различных ветвей и органов публичной власти, в том числе посредством изменения законодательства, корректировки государственной политики или пересмотра управленческих решений стратегического характера.

Наряду с этим существует и иная группа конфликтов, возникающих непосредственно в процессе реализации деятельности органами исполнительной

⁸³ См.: *Napolitano G. Conflicts and strategies in administrative law // International Journal of Constitutional Law. 2014. Vol. 12. Iss. 2.*

власти и связанных с осуществлением управленческих, контрольных, разрешительных и иных административных функций. Эти конфликты обусловлены правоприменительной деятельностью органов исполнительной власти, особенностями административных процедур, использованием властных полномочий и взаимодействием государства с частными субъектами. Именно в этой сфере органы исполнительной власти наделены обязанностью и возможностью не только выявлять и разрешать возникающие противоречия, но и выстраивать механизмы их предупреждения.

Указанные конфликты, возникающие в рамках исполнения публично-властных полномочий, в научной литературе и правоприменительной практике обозначаются как административные конфликты. Их специфика заключается в том, что они разворачиваются в пределах компетенции конкретных органов исполнительной власти и подлежат разрешению с использованием административных процедур, что позволяет рассматривать их как самостоятельный объект правового анализа. А. К. Саркисов обращает внимание, что особенностью административных конфликтов является то, что они «...возникают либо при упорядочении публичного процесса управления деятельностью общества, когда видоизменяется сложившийся порядок управления, либо при реализации целей, интересов и потребностей, противоречащих существующему порядку управления, когда наличие общественной саморегуляции в той или иной форме (государственного принуждения) воспринимается как препятствие групповой или индивидуальной деятельности»⁸⁴. В диссертационном исследовании конфликтов в сфере налоговых отношений А. К. Саркисова причина конфликтов определена довольно-таки противоречиво, поскольку, с одной стороны, подчеркивается изначальная конфликтогенность управленческой и контрольной деятельности, обусловленная фундаментальной проблемой власти, взаимоотношениями господства и подчинения, в которых представление о должном поведении неизбежно

⁸⁴ Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 43.

преобладает над представлением о желаемом, что само по себе постоянно воспроизводит соответствующие конфликты, а с другой стороны — делается вывод о том, что презумпция конфликтности налоговых отношений не подтверждается результатами теоретического анализа⁸⁵. Вместе с тем на основании выводов, сделанных в исследовании, можно заключить, что конфликты в налоговой сфере присутствуют и это не столько особенность именно налоговой сферы, сколько проблема деятельности органов исполнительной власти, при этом в налоговой сфере можно найти свои специфические способы избежания или снижения конфликтности.

Исполнительная власть по своей природе ориентирована на практическую реализацию законов и обеспечение их исполнения.

Выявление административных конфликтов как конфликтов, возникающих в пределах компетенции органов исполнительной власти, позволяет поставить вопрос о тех аспектах публично-властной деятельности, в рамках которых конфликтность проявляется больше всего. Анализ причин их возникновения показывает, что одну из ключевых ролей в формировании административных конфликтов играет в том числе использование органами исполнительной власти властных полномочий, прежде всего связанных с возможностью одностороннего воздействия на поведение частных субъектов.

В сфере применения таких полномочий может проявляться фундаментальное противоречие между публичным интересом и индивидуальной свободой, лежащее в основе административных конфликтов. В предыдущем параграфе отмечалось, что стремление устранить противоречие, возникающее при совмещении в одном органе полномочий по установлению порядка процедур и их непосредственному осуществлению, привело к институциональному разделению этих направлений между различными органами исполнительной власти. Такая конструкция отражает осознание рисков искажения целей государственного управления, при котором принудительное воздействие может ошибочно восприниматься как единственный способ реализации нормативных предписаний.

⁸⁵ См.: Саркисов А. К. Указ. соч. С. 32–43.

Таким образом, с одной стороны, возможность государственного принуждения выступает необходимым атрибутом исполнительной власти и условием реального исполнения публичных предписаний, а с другой — формирует предел, за которым управленческое воздействие может восприниматься адресатами как чрезмерное либо несправедливое, что приводит не только к конфликтам, но и к усложнению мер воздействия. В этой связи обращение к административному принуждению позволяет не только выявить структурные причины конфликтности в деятельности органов исполнительной власти, но и определить те границы, при достижении которых возникает потребность в иных функциональных механизмах урегулирования и снижения конфликтности.

Административное принуждение выступает универсальным инструментом исполнительной власти, обеспечивающим действенность государственного управления и обязательность правовых предписаний. Без возможности применения мер принудительного характера исполнение публичных функций утратило бы реальное содержание, а нормы права регулятивную силу. В этой связи административное принуждение является не внешним по отношению к управленческой деятельности элементом, а средством осуществления исполнительной власти, предопределяющим ее эффективность. Вместе с тем В. Р. Кисин обращает внимание, что в научных исследованиях административное принуждение рассматривается противоречиво, в том числе за счет того, что в него часто включаются любые меры правового воздействия⁸⁶. П. И. Кононов выделяет 5 основных черт административного принуждения, выступающего разновидностью правового принуждения, которые, по его мнению, сформировались в науке административного права: прежде всего его целью является охрана общественных отношений, общественного порядка и общественной безопасности; кроме того, оно заключается в оказании на субъектов охраняемых правоотношений государственно-властного воздействия психического, физического, материального или организационного характера; влечет для адресатов принудительного

⁸⁶ См.: Кисин В. Р. Опыт критического анализа некоторых научных представлений о понятии и сущности административного принуждения // Административное право и процесс. 2025. № 10. С. 29–33.

воздействия ограничения личного, организационного или имущественного характера; применяется широким кругом органов исполнительной власти, их должностными лицами, а также судами (судьями) в отношении субъектов, не находящихся в их организационно-служебном подчинении; применяется в случаях совершения правонарушений, а также в случаях возникновения чрезвычайных обстоятельств (эпидемий, эпизоотий, стихийных бедствий, катастроф и т. п.)⁸⁷.

Н. А. Саттарова отмечает, что принуждение является важнейшим признаком государства, однако автор не сводит принуждение в финансовой сфере только к применению карательных санкций, обосновывая, что наряду с карательными санкциями необходимо включить в систему принуждения меры обеспечительного, восстановительного, предупредительного характера, которые необходимо подразделять в зависимости от сферы применения на бюджетные, налоговые и валютные⁸⁸. Н. А. Поветкина указывает на возникновение проблем с бюджетным принуждением в связи с расширением числа участников бюджетных правоотношений, что, по мнению автора, приведет и к усилению значения судебных решений в бюджетной сфере⁸⁹, в связи с порождаемыми конфликтами.

А. Ю. Кикин в своем исследовании определяет следующее: «Государственное принуждение осуществляется посредством мер правового воздействия на физических лиц и организации, применение которых имеет своей целью стимулирование законопослушного поведения и обеспечение неукоснительного соблюдения всеми установленных государством общеобязательных правовых предписаний. Правовое принуждение является одной из форм правового регулирования и предполагает применение уполномоченными государственными органами соответствующих мер принудительного характера, заключающихся в материальном, организационном, физическом и психическом воздействии на подвластные субъекты правоотношений при наличии оснований, и в порядке,

⁸⁷ См.: Кононов П. И. Актуальные проблемы административного права : учебник. М. : КНОРУС, 2023.

⁸⁸ См.: Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 9–10.

⁸⁹ См.: Поветкина Н. А. Трансформация бюджетного законодательства: причины, формы, перспективы // Финансовое право. 2021. № 12.

определенном законом»⁹⁰. Однако потом, устанавливая меры принуждения в налоговой сфере, отступает от своего первоначального широкого определения принуждения и сводит все только к применению ответственности или негативных мер процессуального принуждения, как, например, отмена отсрочки и т. д., при этом указывая, что и это деление достаточно условно⁹¹. В. В. Кузовков относит меры финансово-процессуального принуждения к институту финансовой деятельности государства и муниципальных образований⁹². М. Б. Разгильдиева обращает внимание на то, что угроза применения мер правового принуждения является элементом убеждающего правового воздействия⁹³.

Проведенный анализ исследований принуждения показал, что практически все исследователи обуславливают необходимость принуждения в сфере публичных финансов наличием правонарушений, уклонением от уплаты налогов и т. д., и не определяют соотношение принуждения с другими формами и методами государственного управления, которых существует большое множество⁹⁴, что оставляет вопрос о соотношении принуждения и разрешения конфликта не до конца исследованным. Кроме того, необходимо поддержать вывод о том, что принуждение в правовом государстве не является безграничным, его сдерживают правовые принципы — принцип разделения властей, принцип верховенства закона, принцип приоритета прав и свобод человека и гражданина, принцип презумпции невиновности и т. д.⁹⁵.

Вместе с тем использование административного принуждения неизбежно затрагивает сферу частных интересов и сопровождается ограничением прав и свобод, что объективно повышает уровень конфликтности в публичных правоотношениях. Именно на этапе применения мер принуждения противоречие

⁹⁰ Кикин А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 6–7.

⁹¹ См.: Кикин А. Ю. Указ. соч.

⁹² См.: Кузовков В. В. Финансово-процессуальное принуждение: теоретико-правовые аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 8–11.

⁹³ См.: Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 13.

⁹⁴ См.: Правовое обеспечение государственного управления и исполнительная власть : учебник / Э. П. Андрюхина, И. В. Ахрем, Н. Н. Бакурова и др. ; под ред. С. А. Старостина. М. : Проспект, 2017.

⁹⁵ См.: Rogov A. P. Особенности государственного принуждения в правовом государстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. С. 14–15.

между публичным и частным интересами приобретает наибольшую остроту и нередко трансформируется в административный конфликт. Вместе с тем административное принуждение не может рассматриваться исключительно как причина возникновения конфликтов. Выступая базовым инструментом исполнительной власти, оно обеспечивает возможность непосредственной реализации компетенции государственного органа и тем самым придает реальное содержание публичному управлению. От того, каким образом применяются меры принуждения, зависит эффективность претворения в жизнь государственной политики в соответствующей сфере. Возникающие в результате применения административного принуждения конфликты и споры не следует рассматривать исключительно как негативное последствие властного воздействия. Напротив, они выполняют функцию обратной связи, указывая на пределы допустимого использования принудительных механизмов и необходимость обращения к иным средствам административного реагирования от информационного и разъяснительного сопровождения деятельности налоговых органов до корректировки применяемых управленческих подходов, введения новых инструментов и, в отдельных случаях, пересмотра государственной политики. Кроме того, наличие процедур разрешения конфликтов и споров, возникающих в связи с применением административного принуждения, способствует контролю за деятельностью органов исполнительной власти, предотвращая концентрацию неограниченных полномочий и обеспечивая баланс публичных и частных интересов. В этом смысле административное принуждение и связанные с ним конфликтные механизмы выступают не только инструментом воздействия, но и элементом системы сдержек, обеспечивающих правовую и институциональную устойчивость государственного управления.

Продолжая рассмотрение юридического конфликта в публичной сфере, необходимо обратить внимание также на то, что в настоящее время сложились разные подходы к определению соотношения понятий «юридический конфликт», «спор», «разногласия». В некотором смысле конфликт представляется явлением, которое возникает в связи с наличием разногласий и может завершаться после

обмена претензиями и урегулированием этих разногласий, при этом спор — это такой этап конфликта, который разрешается с обращением к юрисдикционным органам, если разрешить конфликт на первом этапе не удалось. Вместе с тем в разрабатываемой теории административно-правового спора существуют и другие подходы к интерпретации соотношения указанных понятий в ситуации, когда одной из сторон выступает лицо, наделенное государственно-властными управленческими полномочиями. Так, Е. Б. Лупарев обращает внимание, что хотя конфликт может быть предпосылкой возникновения спора в юридическом смысле, но не любой административный спор развивается на базе конфликта, и тем более не любой спор есть конфликт⁹⁶. Д. М. Лифанов справедливо проводит различия между терминами «административный спор» и «спор, разрешаемый в административном порядке»⁹⁷. Кроме субъектного признака в административно-правовом споре выделяют также особенности предмета спора, так А. Б. Зеленцов, О. А. Ястребов указывают, что административно-правовой спор, выступающий как конфликт, который возникает из административно-правовых отношений, является спором о субъективном публичном праве, «...то есть о праве, которое считается принадлежащим определенному лицу в правоотношениях с участием частных лиц и административных органов, действующих как публичная власть, и (или) о законности использования этими органами публичных полномочий в отношениях с частными лицами»⁹⁸. Такой подход разделяет и Д. М. Лифанов, отмечающий, что «...решения публичной администрации об отказе в реализации субъективных прав, действия либо бездействие их должностных лиц, нарушающие и (или) создающие препятствия в соблюдении таких прав, могут рассматриваться в качестве объективных предпосылок возникновения споров»⁹⁹. Таким образом, разграничение понятий «юридический конфликт», «разногласия» и «административный спор» позволяет рассматривать конфликт в публичной сфере как более широкое явление, не сводимое к процессуально оформленному

⁹⁶ См.: Лупарев Е. Б. Административно-правовые споры : дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 30.

⁹⁷ См.: Лифанов Д. М. Указ. соч. С. 59.

⁹⁸ Зеленцов А. Б., Ястребов О. А. Судебное административное право : учебник. М. : Статут, 2017. С. 22.

⁹⁹ Лифанов Д. М. Указ. соч. С. 60.

спору и не всегда предполагающее обращение к юрисдикционным механизмам. В этой логике конфликты, разрешаемые налоговыми органами, представляют собой особый вид административных конфликтов, возникающих в рамках реализации публично-властных полномочий и подлежащих урегулированию как в форме административного спора, так и посредством иных, неюрисдикционных механизмов, что и предопределяет необходимость их специального теоретико-правового определения.

Конфликтность в деятельности налоговых органов обусловлена не случайными обстоятельствами правоприменения, а прежде всего самой природой исполнения ими публичных полномочий. Осуществление налогового контроля, оценка поведения частных субъектов с точки зрения соответствия обязательным требованиям, принятие обязательных для исполнения решений и применение мер государственного воздействия неизбежно формируют пространство противоречий между публичным и частным интересом. В этом смысле административные конфликты выступают не побочным эффектом, а имманентным следствием реализации публичной власти налоговыми органами. При этом управление конфликтами является необходимой составляющей их деятельности. Вместе с тем данная конфликтность проявляется неоднородно. Не вся совокупность конфликтов, возникающих в сфере налогообложения и публичных финансов, относится к административным конфликтам, разрешаемым налоговыми органами. Часть противоречий имеет более широкий характер, затрагивает вопросы государственной политики, законодательного регулирования либо выходит за пределы административной компетенции налоговых органов и подлежит разрешению иными органами публичной власти или в судебном порядке. Это требует разграничения конфликтов, возникающих в сфере деятельности налоговых органов, и административных конфликтов, разрешаемых налоговыми органами в рамках исполнения ими публичных полномочий.

Конфликты, разрешаемые налоговыми органами, относятся к административным конфликтам, которые, в свою очередь, являются видом юридического конфликта, при этом такие конфликты разрешаются налоговыми

органами в административном порядке, в том числе в специальной процедуре, предусмотренной для разрешения административного спора, как юридически оформленного процесса разрешения разногласий, имеющего выделенные стадии, четко определенные полномочия субъектов и завершающегося юридически значимым актом.

Изложенное позволяет определить конфликты, разрешаемые 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.

Отличительной особенностью таких конфликтов является то, что цели у сторон конфликта совпадают: каждая стремится добиться соблюдения закона, а противоречие же происходит в оценке его действия применительно к индивидуальной ситуации¹⁰⁰. Очевидно, 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, что определяет пределы возможностей налоговых органов по разрешению конфликтов, вытекающие из особенностей их статуса и полномочий.

Обоснованная в настоящем параграфе имманентность конфликтов в процессе исполнения налоговыми органами публично-властных полномочий проявляется в их многообразии и неоднородности. Как уже ранее было показано, конфликтность в данной сфере не носит единообразного характера, а проявляется в зависимости от содержания реализуемых функций, особенностей административных процедур, степени властного воздействия и характера взаимодействия с частными субъектами. В этих условиях обобщенное описание

¹⁰⁰ Т. В. Худойкина дает определение такому конфликту — когнитивный конфликт, то есть борьба между мнениями по поводу объективных свойств того или иного предмета или явления, спор о знании — о правоте или неправоте участника по поводу тех или иных его утверждений (см.: Худойкина Т. В. Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород. 2002. С. 169).

конфликтов не позволяет в полной мере выразить их правовую природу и значение для деятельности налоговых органов, поэтому существует необходимость в проведении классификации конфликтов, направленной на выявление их устойчивых признаков и особенностей, имеющих значение для правового анализа. Такая классификация должна исходить не из формального участия налоговых органов в конфликтных ситуациях, а из специфики конфликтов, обусловленных и воспроизводимых самой публично-властной деятельностью и подлежащих разрешению в рамках компетенции налоговых органов. Это позволяет конкретизировать круг административных конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, и тем самым создать основу для последующего анализа механизмов их урегулирования и роли примирительной функции в системе функций органа исполнительной власти. На основе анализа функций, компетенций и полномочий налоговых органов, и с учетом введенного нами определения, предлагается классификация конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, по следующим основаниям.

По критериям субъектного участия можно выделить следующие группы:

1. Налоговые органы и частные субъекты (организации и физические лица).
2. Налоговые органы и публичные субъекты (другие государственные органы, юридические лица публичного права и т. д.).
3. Налоговые органы и налоговые органы (вопрос распределения полномочий между налоговыми органами разного уровня и т. д.).

Исходя из сферы возникновения конфликта, разрешаемого налоговыми органами, можно выделить:

- 1) конфликты, вытекающие из специальной финансовой компетенции:
 - конфликты, вытекающие из налоговых правоотношений;
 - конфликты, вытекающие из правоотношений, связанных с взиманием обязательных платежей, уплата которых не регулируется законодательством о налогах и сборах, однако полномочия по их администрированию возложены на налоговые органы (например, утилизационный сбор);
 - конфликты, вытекающие из бюджетных правоотношений;

- конфликты, вытекающие из валютных правоотношений.

2) конфликты, вытекающие из специальной административной компетенции:

- конфликты, вытекающие из административных правоотношений, связанных с применением контрольно-кассовой техники;

- конфликты, вытекающие из административных правоотношений, связанных с государственной регистрацией юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, аккредитации филиалов, представительств иностранных юридических лиц;

- конфликты, связанные с ведением государственных информационных ресурсов и реестров (Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности, Единый государственный реестр записей актов гражданского состояния).

Исходя из направления воздействия можно выделить:

- конфликты, связанные с осуществлением мер принуждения;
- конфликты, связанные с оказанием государственных услуг.

Исходя из наличия юридизированной процедуры разрешения конфликта налоговыми органами.

Общие процедуры, имеющие универсальное значение для разрешения широкого круга споров в административном порядке, взаимодействия с органами государственной власти, применяемые разными органами исполнительной власти, а не только налоговыми органами, к которым можно отнести следующие.

Согласно ст. 2 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации»¹⁰¹ граждане имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения, включая обращения объединений граждан, в том числе юридических лиц, в государственные органы, органы местного самоуправления и их должностным лицам, в государственные и муниципальные учреждения и иные

¹⁰¹ См.: СЗ РФ. 2006. № 19. Ст. 2060.

организации, на которые возложено осуществление публично значимых функций, и их должностным лицам. Универсальность порядка определена в ч. 2 ст. 1 рассматриваемого закона, где определено, что порядок, предусмотренный данным законом, распространяется на все обращения граждан, кроме тех, для которых федеральными конституционными или иными федеральными законами предусмотрен свой порядок.

Установленная Кодексом РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ¹⁰² (далее — КоАП). В соответствии с пунктом 3 части 1 ст. 30.1 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении, вынесенное должностным лицом, может быть обжаловано в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу либо в районный суд по месту рассмотрения дела. Универсальность данного порядка ограничена предметом жалобы.

Установленная Федеральным законом от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»¹⁰³ (далее — Закон об организации предоставления государственных и муниципальных услуг) процедура досудебного (внесудебного) обжалования заявителем решений и действий (бездействия) органа, предоставляющего государственную услугу, органа, предоставляющего муниципальную услугу, должностного лица органа, предоставляющего государственную услугу, или органа, предоставляющего муниципальную услугу, либо государственного или муниципального служащего, многофункционального центра, работника многофункционального центра, а также организаций, осуществляющих функции по предоставлению государственных или муниципальных услуг, или их работников. На налоговые органы также возложены функции по предоставлению государственных и муниципальных услуг, поэтому и их деяния, связанные с их оказанием, могут быть обжалованы в данном порядке.

Установленная Федеральным законом от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской

¹⁰² См.: СЗ РФ. 2002. № 1 (Ч. 1). Ст. 1.

¹⁰³ См.: СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4179.

Федерации»¹⁰⁴ процедура обжалования решений контрольных (надзорных) органов, действий (бездействия) их должностных лиц (гл. 9). Налоговые органы наделены полномочиями по осуществлению государственного контроля и надзора, поэтому осуществляемые ими деяния в этой сфере могут быть обжалованы в порядке, установленном данным нормативным правовым актом, наравне с обжалованием деяний и актов других уполномоченных государственных органов.

К специальным процедурам следует отнести процедуры, которые реализуются исключительно налоговыми органами. В отличие от ранее рассмотренных процедур, в рамках которых налоговые органы участвуют наряду с иными федеральными органами исполнительной власти, в данном случае именно налоговые органы выступают единственными уполномоченными субъектами, осуществляющими соответствующие полномочия в специальном порядке.

К числу таких процедур относятся, прежде всего, процедуры, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. К ним относятся подача и рассмотрение апелляционной жалобы, жалобы, упрощенный порядок рассмотрения жалобы (гл. 20 НК РФ), взаимосогласительная процедура (ст. 105.31 НК РФ), соглашение о ценообразовании (гл. 14.6 НК РФ), вызов налогоплательщика для дачи пояснений (ст. 31 НК РФ), а также иные формы взаимодействия, в том числе направленные на предупреждение возникновения разногласий.

К специальным процедурам относится также процедура, установленная Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»¹⁰⁵ (далее — Закон о госрегистрации ЮЛ и ИП). Согласно ст. 2 указанного Федерального закона государственная регистрация осуществляется уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти, в том числе его территориальными органами, которые по тексту закона обозначаются как регистрирующий орган. Глава VIII.¹ Закона о госрегистрации ЮЛ и ИП

¹⁰⁴ См.: Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 19.03.2026).

¹⁰⁵ См.: СЗ РФ. 2001. № 33 (Ч. I). Ст. 3431.

устанавливает порядок обжалования решения о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации.

Среди специальных процедур необходимо особо выделить процедуры, предусмотренные НК РФ. Только в этих случаях налоговые органы прямо названы законом в качестве субъектов, действующих в рамках налоговых правоотношений и наделенных полномочиями по разрешению разногласий и споров. В случае же с процедурой, установленной Законом о госрегистрации ЮЛ и ИП, налоговые органы также реализуют ее самостоятельно, однако соответствующие полномочия вытекают не из налоговых правоотношений, а из возложенных на них функций регистрирующего органа. Это обстоятельство имеет существенное значение для оценки возможностей создания универсальных средств и способов разрешения разногласий и споров. Различие в правовой природе таких процедур может затруднять правильное определение порядка защиты права, порядка обжалования и той процедуры, которая подлежит применению в конкретном случае¹⁰⁶. Подводя итог, можно заметить, что осуществленная в данном параграфе классификация конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, выступает необходимым теоретическим инструментом, позволяющим осмыслить имманентную конфликтность исполнения публично-властных полномочий не как абстрактное свойство управленческой деятельности, а как совокупность юридически значимых и различающихся по своей природе противоречий. Она обеспечивает методологическую основу для дифференцированного подхода к выбору правовых

¹⁰⁶ Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 31.01.2023 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Н. Н. Налевой» (см.: СПС «КонсультантПлюс»), п. 2 ст. 138 НК РФ признается соответствующим Конституции Российской Федерации. Вместе с тем суд, с одной стороны, указывает на то, что когда деятельность налоговых органов обусловлена не реализацией полномочий, установленных законодательством о налогах и сборах, а выполнением функций, возложенных на них федеральными законами (нормативными правовыми актами Правительства РФ), тогда в рамках действующего регулирования отсутствуют основания для распространения предусмотренного НК РФ особого порядка обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц на случаи, не связанные с применением законодательства о налогах и сборах, а с другой стороны, — суд обращает внимание и на то, что п. 2 ст. 138 НК РФ не исключает такой его интерпретации, при которой он может быть распространен на обжалование любых актов налоговых органов ненормативного характера, в том числе актов об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии. Обращение заинтересованных лиц с заявлением в арбитражный суд о признании недействительными актов налоговых органов об отказе в предоставлении субсидии после истечения установленного ч. 4 ст. 198 АПК РФ процессуального срока, но с соблюдением сроков, определяемых в соответствии с п. 2 и 3 ст. 138, п. 2 ст. 139 и п. 6 ст. 140 НК РФ, должно быть принято арбитражным судом к производству и рассмотрено по существу.

средств предупреждения и урегулирования конфликтов и тем самым создает предпосылки для обоснования примирительной функции налоговых органов как самостоятельного функционального направления, ориентированного на снижение конфликтности публичного управления и важнейшего информативного наполнения.

1.3. КОНСТРУИРОВАНИЕ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Государства в своем историческом развитии постоянно находятся в состоянии различных вызовов и рисков как внутренних, так и внешних; не случайно теория конфликта, строившаяся на идеях немецкой философии, оценивает его как неизбежное состояние, которое лишь на время чередуется миром¹⁰⁷ с точки зрения глобальных, а не индивидуальных процессов. Сохранение суверенитета отдельного государства в таком процессе во многом зависит от того, насколько готово оно меняться и учитывать меняющиеся факторы, перестраивать свою систему управления. Правоведы тонко чувствуют происходящие изменения, поэтому в современных правовых исследованиях все больше внимания уделяется направлениям реагирования на происходящие процессы, обосновывается необходимость разработки и внедрения новых правовых средств и способов государственного управления с учетом меняющихся вызовов и целей. Тематика государственного управления и поиска наиболее эффективных его моделей стала центром многих исследований, проводимых в настоящее время, поскольку именно это отвечает задачам устойчивого развития современных государств.

Поиск решений для выявленных проблем государственного управления прежде всего породил проведение реформы контрольно-надзорной деятельности, в рамках которой, в частности, был разработан Стандарт комплексной профилактики нарушений обязательных требований (утв. Протоколом заседания проектного комитета по основному направлению стратегического развития Российской Федерации «Реформа контрольной и надзорной деятельности» от

¹⁰⁷ См.: *Круглов А. Н.* Беллицистский взгляд Гегеля на войну. Исходное состояние и ранние произведения // Вестник РУДН. Серия: Философия. 2022. Т. 26. № 3.

12.09.2017 № 61(11))¹⁰⁸ (далее — Стандарт комплексной профилактики нарушений обязательных требований). Согласно данному документу он распространяется на все федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные на осуществление государственного контроля (надзора) и включенные в приоритетную программу «Реформа контрольной и надзорной деятельности»¹⁰⁹, при этом в нем признается очевидность неэффективности и недостаточности традиционной субординационной модели взаимоотношений государства и бизнеса и преобладания карательной (пресекающей) роли государственных органов, а также определяются риски причинения вреда общественно значимым благам при модели публичного управления, основанной на перманентном противостоянии двух неравноправных сторон, поскольку она не позволяет создать систему устойчивой комплексной охраны общественно значимых благ и способствует увеличению идеологического разрыва между государством и хозяйствующими субъектами. В Стандарте отмечается, 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. Представляется, что достижение указанного невозможно обеспечить исключительно такими средствами, как информирование и консультирование, поскольку их односторонний характер не позволяет своевременно выявить проблему, поэтому возрастает значение административных способов урегулирования разногласий, которые формируют обратную связь между государством и частными субъектами, создают условия для своевременного выявления конфликтных ситуаций, а также

¹⁰⁸ См.: Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰⁹ Согласно Паспорту приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» ФНС России относится к исполнителям и соисполнителям этой программы (см.: Паспорт приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» // СПС «Консультант Плюс»).

позволяют оценивать их причины и предупреждать их эскалацию за счет раннего, процедурно гарантированного разрешения.

В Стратегии национальной безопасности Российской Федерации (далее — Стратегия) указывается на существование вызовов и реалий сегодняшнего дня, обусловленных внешней политикой недружественных стран, экономическими и другими рисками, которые способствовали началу процесса создания нового мироустройства, что сопровождается, не только негативными факторами, но и появлением дополнительных возможностей для нашего государства, определяемых внутренним потенциалом страны, привлекательностью системы ценностей, готовностью и способностью реализовать свои конкурентные преимущества путем повышения эффективности государственного управления¹¹⁰.

Стимулирование экономики и реализация экономической политики невозможны без учета потребностей основных субъектов экономики — предпринимателей, для которых важнейшим условием является обеспечение защиты свободы предпринимательской деятельности, которое может реализовываться разными по эффективности способами, однако невнимание к этому вопросу способно привести к конфликтам в случае безграничного вмешательства государства в данную сферу, самым негативным результатом которого будет недостижение целей экономического развития ввиду угасания предпринимательской активности, поэтому представляется верным вывод о неконструктивности противопоставления предпринимательской деятельности и общественных интересов¹¹¹.

В сфере компетенции налоговых органов находятся важнейшие вопросы государственного управления, от эффективной реализации которых зависит как успех, так и провал реализации основных целей. Так, излишняя формализованность в разрешении конфликтов, связанных с регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, может приводить к

¹¹⁰ См.: Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 27 (Ч. III). Ст. 5351.

¹¹¹ См.: Якимова Е. М. Концепция свободы предпринимательской деятельности как элемент экономической основы конституционного строя в России и в мире: поиск оптимального решения // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2018. № 1.

разрастанию теневого сектора, а профискальный уклон в разрешении налоговых конфликтов — к угасанию предпринимательской и инвестиционной активности. При этом индивидуальные показатели налоговых органов будут свидетельствовать об эффективности в их деятельности, но не в достижении общих государственных целей. Такую разбалансировку необходимо устранять, а ее выявление должно происходить именно в процессе не просто разрешения конфликтов, но при обязательной рефлексии по их результатам. Вводя новые обязывающие нормы только исходя из принципа удобства и интереса органов государственной власти без учета последствий для тех, кто будет их исполнять, государство может способствовать сужению круга добросовестных лиц, выталкивая в «серую» зону тех, кто не может справиться с возрастающей административной нагрузкой. В этой ситуации возрастание именно конфликтов станет сигналом о проблеме.

Налоговые органы являются наиболее откликающимися на критику и готовыми к публичным обсуждениям возникающих сложностей на разных площадках, что создает дополнительные каналы для получения информации, однако она не всегда может быть использована ввиду отсутствия значимости средств для реализации их примирительной функции. Указанные стремления можно также увидеть и в опубликованных документах Федеральной налоговой службы Российской Федерации: «Манифесте ФНС России. Перспектива-2030», «Миссии ФНС России» и «Политике ФНС России в области качества на 2023–2026 гг.»¹¹². Однако можно заметить, что они затрагивают только налоговую сферу, поэтому чаще всего достижения налоговых органов в сфере управления конфликтами ограничиваются только работой с налоговыми спорами.

Изложенное показывает, что в настоящем деятельность органов исполнительной власти по урегулированию разногласий не является внешним по отношению к публичному управлению элементом, а представляет собой один из механизмов реализации их компетенции, при этом центральное значение в этой связи приобретает вопрос о том, каким образом полномочия налоговых органов по

¹¹² См.: Якушев Р. В. Новые подходы к урегулированию споров с налоговыми органами в досудебном порядке // *Налоги*. 2025. № 2.

рассмотрению обращений и разногласий трансформируются в юридически оформленные процедуры разрешения споров и какое место такие процедуры занимают в системе функций органа исполнительной власти. В настоящее время существует значительное количество исследований, посвященных спорам, разрешаемым в административном порядке¹¹³ органами исполнительной власти¹¹⁴, а также поиску «альтернативных» механизмов¹¹⁵. Такое многообразие можно объяснить также и наличием разрозненного правового регулирования. В предыдущем параграфе мы уже выделяли несколько процедур, осуществляемых налоговыми органами в соответствии с различными нормативными правовыми актами. На эту проблему обращает внимание и Д. М. Лифанов, отметивший наличие проблем системности и согласованности положений нормативных правовых и подзаконных актов в сфере разрешения публичной администрацией правовых споров¹¹⁶. Очевидно, что с точки зрения приоритета специальных норм над общими такая раздробленность, с одной стороны, создает предпосылки для формирования понятного и простого правового регулирования, в котором происходит очерчивание строго определенной группы отношений и настраиваются процедуры под них, учитывающие особенности отношений, что является особым приемом юридической техники, но, с другой стороны, на

¹¹³ См.: *Лунарев Е. Б.* Административно-правовые споры : дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2003; *Миронова С. М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (Финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006; *Новиков А. В.* Обращения граждан: административно-процедурные правовые аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2006; *Тоноян Г. Х.* Институт обжалования в административном праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008; *Колесниченко Т. В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011 и др.

¹¹⁴ См.: *Купер Н. Г.* Разрешение административных споров по обращениям граждан : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008; *Шеметов М. Н.* Административно-правовое регулирование производства по жалобам в таможенных органах Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010; *Шинкарьюк Д. А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008; *Хаванова И. А.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011; *Рысай Б. Г.* Указ. соч.; *Леонов Д. В.* Административно-правовой институт досудебного обжалования : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021; *Курындин П. А.* Досудебное обжалование действий (бездействия) или решений административных органов: опыт России и Франции : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2020; *Лифанов Д. М.* Административный порядок разрешения правовых споров: вопросы материального и процессуального права : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2024 и др.

¹¹⁵ См.: *Брыжинский А. А.* Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России : дис. ... канд. юрид. наук. Саранск, 2005; *Романенко М. А.* Указ. соч.; *Аракелова М. В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017; *Полтавцева А. В.* Альтернативные способы разрешения административно-правовых споров : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2023; *Алексеева Т. В.* Институты альтернативного разрешения споров в России: проблемы и перспективы развития : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2020 и др.

¹¹⁶ См.: *Лифанов Д. М.* Указ. соч. С. 46–47.

примере налоговых органов можно видеть и негативные стороны такой раздробленности, что будет рассмотрено подробнее в следующей главе.

В этой связи далее представляется целесообразным рассмотреть наиболее общую и распространенную форму урегулирования конфликтов, а именно досудебное обжалование, поскольку именно через него наиболее отчетливо проявляется содержание полномочий налоговых органов по рассмотрению споров, их процессуальная оформленность и пределы использования. С. В. Украинцев указывает на собирательный характер данного понятия, отмечая, что он представляет собой процесс обращения граждан в специализированные юрисдикционные или государственные органы для разрешения конфликтов и споров до их перехода в суд¹¹⁷. М. В. Аракелова также обращает внимание на наличие такого существенного признака досудебного порядка урегулирования спора, как отсутствие суда в процедуре урегулирования конфликта, однако она расширяет понятие досудебной процедуры, указывая на последовательность проводимых процедур, их взаимосвязанность, направленность на предотвращение возникновения и (или) последующее урегулирование возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками разногласий, связанных с полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов (сборов), объемом прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов¹¹⁸. К альтернативным формам автор относит две формы: первая — превентивные процедуры, такие, как налоговое консультирование и горизонтальный мониторинг; вторая — медиация, которая имеет место уже непосредственно после возникновения спорных ситуаций, а также обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц¹¹⁹. Такой подход автора указывает на необходимость совокупной оценки деятельности налогового органа в контексте не просто «досудебной» и уж тем более не «альтернативной» формы, а как

¹¹⁷ См.: Украинцев С. В. Специальное административное обжалование в системе механизмов защиты прав граждан // Административное право и процесс. 2023. № 12. С. 69–72.

¹¹⁸ См.: Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017.

¹¹⁹ См.: Аракелова М. В. Указ. соч.

полноценной деятельности налогового органа по реализации возложенных на него функций органа исполнительной власти.

По справедливому замечанию Д. М. Лифанова основу института административного порядка разрешения правовых споров составляет административно-правовой механизм реализации уполномоченными органами и должностными лицами специальных функций по разрешению различных по своей правовой природе споров, восстановлению правового порядка и защиты нарушенных субъективных прав, свобод и законных интересов, при этом данные функции применяются для урегулирования противоречий и разногласий независимо от характера споров и содержания правоотношений, из которых они возникли¹²⁰. Вышеизложенное показывает, что автор выделяет это как самостоятельное направление деятельности органа государственной власти. При этом некоторые авторы идут дальше, указывая, что органы исполнительной власти наделены юрисдикционной функцией. Так, И. С. Штин в своем диссертационном исследовании отмечает, что юрисдикционная функция государства не сводится целиком и полностью только к деятельности судебных органов, при этом под юрисдикционной функцией автор предлагает понимать «...разрешение всех предполагаемых или наличных споров и конфликтов как между государством (его органом, должностными лицами) и любым лицом, так и между любыми лицами в государстве, находящимися под властью этого государства, на основании применения к этому конкретному спору норм права, определение на основе норм права прав и обязанностей лиц, применение к правонарушителям санкций правовых норм, установленных в нормативно-правовых актах государства»¹²¹. Вместе с тем П. П. Серков, напротив, обращает внимание на то, что понятие «юрисдикция» исторически и на международном уровне сложилось как «полномочия судебной власти на осуществление правосудия», по его мнению, «...в системе сдержек и противовесов, когда законодательные, исполнительные и судебные органы государственной власти выполняют присущие им функции,

¹²⁰ См.: Лифанов Д. М. Указ. соч. С. 13–14.

¹²¹ Штин И. С. Юрисдикционная функция современного государства : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 9–10.

юрисдикционные полномочия являются единственным объективно существующим критерием, позволяющим отличить сущность правоприменения между судебными и иными органами государственной власти»¹²². И с приведенной в его работе аргументацией сложно не согласиться.

Классическое понимание принципа разделения властей исходит из наличия законодательной, исполнительной и судебной ветвей власти, при этом значимыми элементами системы сдержек и противовесов являются роль и компетенция органов функциональных ветвей власти, так как они также направлены на недопущение чрезмерной концентрации власти у какого-либо государственного органа¹²³, поэтому невозможно умалить роль суда или заменить функцию суда «альтернативными» или «досудебными» процедурами. Функция суда связана со взаимным влиянием и сдерживанием правотворческих, судебных и исполнительных органов государственной власти посредством прямых и обратных связей¹²⁴. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, именно судебная власть, предназначенная к тому по своей природе, играет решающую роль в государственной защите прав и свобод человека и гражданина, и именно суд окончательно разрешает спор о праве, чем предопределяется значение судебных решений как государственных правовых актов, выносимых именем Российской Федерации и имеющих общеобязательный характер¹²⁵.

Государственное же управление представляет собой особую форму осуществления функций государства, его задачи, формы и методы обуславливаются природой и целями самого государства¹²⁶. Это форма реализации исполнительной власти, воздействие на общество (индивида, группу людей,

¹²² Серков П. П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы : монография. М. : Норма : ИНФРА-М, 2012.

¹²³ См.: Тиханов Н. А. Классическое понимание принципа разделения властей и современное государственное устройство: необходимо ли теоретическое переосмысление? // Конституционное и муниципальное право. 2024. № 8.

¹²⁴ См.: Еришов В. В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений : монография. М. : РГУП, 2018. С. 50.

¹²⁵ См.: Постановления Конституционного Суда РФ от 04.04.2002 № 8-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 09.11.2018 № 39-П // СПС «Консультант Плюс» и др.

¹²⁶ См.: Правовое обеспечение государственного управления и исполнительная власть : учебник / Э. П. Андрухина, И. В. Ахрем, Н. Н. Бакурова и др. ; под ред. С. А. Старостина. М. : Проспект, 2017.

коллективы) с целью упорядочения общественных отношений, при этом такое упорядочение происходит через определение функций органа исполнительной власти, которое означает нормативно установленный вид властной деятельности указанного органа государства, постоянно осуществляемый им в масштабах страны¹²⁷. Указанное предопределяет формирования у государственного органа исполнительной власти функции, отвечающей современным потребностям развития, направленной на совершенствование механизмов управления, прежде всего через получение необходимой информации о правоприменении и правореализации посредством выявления правовых конфликтов, их разрешения, а также управления ими. Важно отметить, что функции прежде всего представляют основные направления деятельности органа, которые определяют его роль и место в системе государственной власти. По сути, определяя функцию органа государственной власти, мы можем ответить на вопрос, зачем этот орган существует, поэтому определение функций может быть сформулировано максимально общим образом, что также не исключает возможности для ее дробления, исходя из осуществляемой деятельности. Функции органа государственной власти должны быть определены точно¹²⁸. При этом, как было отмечено в первом параграфе, функции, компетенции и полномочия не совпадают, но находятся в системной связи. Очевидно, что наличие полномочий на разрешение споров находится в системной взаимосвязи прежде всего с регуляторными и охранительными функциями органа исполнительной власти. Вместе с тем современные реалии требуют выделения самостоятельного значения примирительной функции, при этом не сводя ее только к примирительным процедурам. Такое выделение прежде всего позволит:

– систематизировать представление о деятельности органа исполнительной власти (на примере налоговых органов, обладающих ярко выраженной функцией по контролю) по разрешению споров и предотвращению конфликтов;

¹²⁷ См.: Хабриева Т. Я., Ноздрачев А. Ф., Тихомиров Ю. А. Указ. соч.

¹²⁸ См.: Лазарев Б. М. Компетенция органов управления. М. : Юрид. лит., 1972.

– обеспечит формирование единых и предсказуемых административных процедур;

– будет способствовать развитию доктрины административного усмотрения в деятельности налогового органа.

При этом учеными давно обосновывается необходимость отхода от концепции «власть — подчинение» в деятельности органов исполнительной власти¹²⁹. Функции государственного органа не исчерпываются перечнем формальных полномочий, они должны соответствовать социальным целям, для достижения которых орган создан. Для налоговых органов это прежде всего означает баланс между фискальными задачами и поддержанием доверия к налоговой системе, но не только, учитывая многообразие сфер их деятельности.

Специализация суда и процедур разрешения им споров, вытекающих из административных правоотношений, не способна решить все вопросы государственного управления. Именно создание эффективных систем управления лежит в основе альтернативных и досудебных процедур урегулирования споров в публичных отношениях. Совершенно справедливым представляется вывод о том, что основными функциями жалобы являются: правозащитная, сигнальная и регулятивная, среди которых сигнальная функция выражается в информировании органов власти о проблемах, возникающих в той или иной сфере общественных отношений, а регулятивная функция состоит в том, что подача жалобы может привести к изменениям в нормативно-правовом регулировании¹³⁰. При этом эти функции должны работать в системе, что значит невозможность сведения полномочий органов исполнительной власти по рассмотрению споров только к защите прав граждан.

Право является главным регулятором в государстве, поэтому обеспечение правомерного поведения должно быть целью всех государственных процедур.

¹²⁹ См., напр.: *Старилов Ю. Н.* Административное усмотрение: нормативная правовая полноценность в контексте дискуссии об административных процедурах // *Административное право и процесс.* 2024. № 11; *Запольский С. В.* Перечитывая Б. М. Лазарева (о компетенции органов исполнительной власти и механизме управления) // *Актуальные проблемы науки административного и финансового права : сборник материалов международной науч.-практ. конференции «Лазаревские чтения — 2021»* (Москва). М. : ИГИП РАН, 2021 и др.

¹³⁰ См.: *Косолапов А. В.* Жалоба как правовое средство (общетеоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2016. С.9.

Проблемы правового нигилизма могут иметь свои истоки не только в том, что право перестало быть ценностью, но также и в том, что принимаемые регуляторные нормы избыточны и попытки еще большим объемом регуляторных норм заменить необходимую ревизию причин неэффективности не решают, а ухудшают данную ситуацию, поэтому стимулирование правомерного поведения может проявляться не только в установлении конкретных поощрительных норм или эффективных мер принуждения, но и в возможности установления доступных каналов обратной связи о наличии конфликтов при применении норм, что обуславливает значение внесудебных механизмов разрешения конфликтов органами исполнительной власти.

В некоторых исследованиях отмечают, что в понятие альтернативных способов разрешения юридических конфликтов заложено противопоставление их государственным способам разрешения юридических конфликтов (государственному правосудию), при этом данное противопоставление обосновывается чрезмерной формализацией действий и отношений конфликтующих сторон в «государственных процедурах», однако авторами признается, что применительно к уже действующим «альтернативным процедурам» в Российской Федерации такая характеристика слабо относится¹³¹. Одним из «альтернативных» способов называется примирение, однако представляется, что его противопоставление «государственным» процедурам ошибочно, поскольку оно все равно им регламентируется для обеспечения соблюдения прав сторон и предоставления гарантий справедливого разрешения спора. Однако по сложившейся традиции оно представляется наиболее эффективным способом разрешения конфликтов именно из-за возможности участников действовать свободнее, чем в строго формальном процессе, где судья, а не стороны, принимает окончательное решение. Вместе с тем необходимость регулирования этих процессов, формирования дополнительных гарантий и проверок (утверждения решения) показывает, что далеко не всегда сами спорящие

¹³¹ См.: Юридический конфликт : монография / О. А. Акопян, С. Б. Бальхаева, А. А. Головина [и др.] ; отв. ред. Ю. А. Тихомиров. — М. : ИНФРА-М, 2017. С. 164.

стороны готовы к такой свободе по множеству причин, которые оказывают влияние на действительное урегулирование конфликта. Рассуждая об «альтернативности», необходимо также учесть разработанные П. Б. Солянко три модели деятельности суда как субъекта, разрешающего частноправовые споры: примирительную, распорядительную и смешанную¹³², в рамках которых суд либо стремится к тому, чтобы устранить несогласованность позиций спорящих сторон и примирить их, либо уточнить, какой объем прав и обязанностей для каждой из них будет справедливым, либо смешивает это. Автор обращает внимание на то, что в современных обществах распространена именно смешанная модель, в которой у суда нет обязанности достигать компромисса, однако эффективной он признает именно примирительную модель¹³³. При этом примирение как функция не обозначена в нормативных правовых актах, определяющих статус судебной власти, однако она не только ими непосредственно реализуется, но и в последнее время все больше усиливается ее значение¹³⁴.

Т. В. Чернышова в своем диссертационном исследовании осуществляет общетеоретический анализ института примирения в праве. Автор обоснованно относит примирение к одному из эффективных средств разрешения конфликтов между участниками общественных отношений, при этом, по ее справедливому мнению, оно является неотъемлемой составляющей права, морали и религии¹³⁵. В исследовании выделяются три функции примирения: юридическая, социальная и экономическая. В юридической функции Т. В. Чернышова в некотором смысле противопоставляет охрану прав и законных интересов участников общественных отношений, обеспечение стабильности и безопасности правопорядка и восстановление (компенсацию) неблагоприятных последствий нарушения мирных отношений контрагентов¹³⁶. Очевидно, такое противопоставление получается ввиду проводимого различия примирения в частном и публичном праве, осуществляемого автором. Вместе с тем, если говорить о функциях примирения,

¹³² См.: Солянко П. Б. Суд как субъект права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2020. С. 31–32.

¹³³ См.: Солянко П. Б. Указ. соч.

¹³⁴ См.: Солянко П. Б. Указ. соч.

¹³⁵ См.: Чернышова Т. В. Примирение в праве: понятие и виды : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 7.

¹³⁶ См.: Чернышова Т. В. Указ. соч. С. 9–10.

то такое противопоставление в описании функции вредно, поскольку не только в частных отношениях требуется защита прав, но и в публичных возникает необходимость восстановления от неблагоприятных последствий, хотя и «контрагенты» могут быть с разным правовым статусом, поэтому представляется, что эта функция не «дробится» в отношении частных и публичных отношений, хотя и механизмы могут быть реализованы разные. Можно согласиться в том, что посредством примирения возможно найти оптимальный баланс разнородных социальных притязаний как в законотворческой, так и в правоприменительной практике, и в этом проявляется его важная социальная функция¹³⁷. Однако экономическая функция примирения определена автором достаточно примитивно: через указание на экономию и без обращения в суд; получается, что указанный исследователь в некотором смысле сводит все к примирению в частных отношениях — экономию и для государства, и для частного субъекта, если он воспользуется «альтернативной», а не судебной процедурой. Такая «экономия» мнимая и без относимости к типу сторон конфликта. Вместе с тем можно считать оправданным «разгружать суды» через передачу процедур по разрешению споров на частные субъекты, но реализация эффективной «альтернативной» процедуры с участием органа исполнительной власти, прежде всего для государства не является бесплатной, поэтому, организуя такую процедуру, необходимо понимать ценность получаемого государством результата от ее внедрения. Представляется, что экономическая функция у примирения действительно есть и она взаимосвязана с двумя другими функциями, она отвечает за свободу предпринимательской деятельности, возможность не использовать меры принуждения в управлении там, где требуется свобода, и возможность найти наилучшие для реализации решения с точки зрения сохранения экономического субъекта в соответствии с целями государственной политики, а также эффективного способа с точки зрения затрат достижения поставленных целей.

Рассмотренные нами подходы к примирительным процедурам показывают наличие одной главной проблемы оценки значимости примирительных процедур

¹³⁷ См.: Чернышова Т. В. Указ. соч.

для разрешения юридических конфликтов органами исполнительной власти: большинство исследователей примирительные процедуры относят к альтернативным процедурам разрешения споров, альтернативным не только по отношению к судебным, но и по отношению к существующим досудебным процедурам разрешения споров. В целях улучшения качества проводимых примирительных процедур, основные рекомендации, предлагаемые исследователями, фактически сводятся к тому, что для эффективного примирения необходимо ухудшение доступности правосудия, увеличение его стоимости и т. д. При этом развитие примирительных процедур сводится к их большей юридизации и максимальной приближенности к судебным. Однако это не учитывает самостоятельность и значимость этих процедур именно для работы самого органа исполнительной власти. Вместе с тем необходимо признать, что споры частных субъектов отличаются от споров с участием публичного субъекта, поэтому переложение эффективных механизмов альтернативных методов разрешения споров между частными субъектами на публичную материю без функционального анализа деятельности органа государственной власти и формирования мер, которые он может применять при предотвращении и разрешении конфликта, могут привести к их невостребованности. Кроме того, в указанных работах авторами анализируются уже существующие и выработанные механизмы примирения, а не производится правовое моделирование, что ограничивает широту исследования, которому недостает правового прогнозирования при определении возможностей использования такого инструмента с учетом происходящих социальных изменений, на которые необходимо реагировать государствам, перестраивая свои способы воздействия для ответа на негативные тенденции, к которыми можно отнести также увеличивающееся отчуждение граждан от власти.

Возможно, что в частном праве необходимо побуждать (понуждать) стороны к тому, чтобы искать компромисс, но поскольку они не могут самостоятельно обеспечивать принуждение, поэтому им нужен облеченный властью государственный орган, который будет карать за нарушение договорных

обязательств и понуждать их к соблюдению, несмотря ни на что. Однако необходимо признать, что в конфликтах, вытекающих из договорных отношений, у сторон есть неоспоримое преимущество, поскольку они, заключая договор, выступающий нормативной саморегуляцией¹³⁸, действовали из наилучших для себя индивидуальных решений, а поэтому лучше осведомлены о причинах вступления в такие отношения и о причинах возникшего конфликта, а также об удовлетворяющих их возможных условиях и механизмах его разрешения, однако по каким-то причинам не способны признать наличие как собственного интереса у другого лица, так и демонстрировать желание его учитывать, прибегая к юрисдикционным мерам для принуждения стороны к соблюдению договора в том виде, который учитывает только ее интерес. Очевидно, что эффективность разрешения такого конфликта зависит от формирования желания сторон сотрудничать, взвешивая для себя наиболее удобные варианты, в том числе и через понимание, что суд может принять неудовлетворяющее одну из сторон решение, и тогда конфликт не разрешится — он перейдет или в стадию исполнения или перерастет из юридического в другую форму, поскольку в результате судебного акта так и не будут устранены породившие конфликт причины. Такая неудовлетворенность может порождать недовольство и судебными органами и государством, наделившим их полномочиями, что является опасным следствием неразрешенного конфликта, способствуя развитию правового нигилизма. Очевидно и то, что в этой ситуации могут быть разные возможности у сторон, поэтому для сбалансированности государство сначала вводит регуляцию для ограничения, например, последствий монополизации, а потом устанавливает возможности для разрешения конфликтов. Не может вызывать сомнений то, что государство не в целях «экономии», а в целях формирования эффективных механизмов разрешения конфликта с учетом причин, его породивших, для сохранения всего гражданского оборота должно способствовать использованию примирительных процедур для разрешения споров частных субъектов. Вместе с

¹³⁸ См.: Тихомиров Ю. А. Договор как регулятор общественных отношений // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1990. № 5.

тем это не всегда возможно, если одна из сторон обладает определенным преимуществом (например, монопольным), или причины, породившие конфликт, входят в противоречие с проводимой государством политикой и не соответствуют государственному регулированию, то тут невозможно и даже опасно применение примирительных процедур без механизмов балансировки интересов.

Такая конструкция не может быть применена к органу государственной власти как участнику конфликта, поскольку у него есть уже свои возможности для обеспечения правопорядка и общественной безопасности во вверенной сфере. Он не может выступать участником неюрисдикционного процесса¹³⁹. В публичных отношениях государственный орган сам обладает значительными возможностями для реализации возложенных на него публично-значимых функций, поэтому его стремление получить обратную связь от обязанной стороны, вникнуть в первоисточник конфликта является не просто желанием или добрым намерением, а способом реализации возложенных полномочий для выполнения общих государственных функций, дополнительной защитой государства от рисков превалирования индивидуальных выгод над установленными правилами и согласованными публичными интересами. Государство не может устраивать «соревнования» между реализацией государственных функций¹⁴⁰, а также ему может дорого обходиться дублирование функций, поскольку это не только создает коллизии, но и неэффективный механизм может угрожать принципу разделения властей.

Ю. А. Тихомиров в своих работах неоднократно обосновывал необходимость формирования партнерской модели взаимоотношений в различных сферах, подчеркивая важность предоставления органам исполнительной власти большей самостоятельности в достижении результата, в том числе и во взаимодействии с частными субъектами в условиях происходящей

¹³⁹ См.: *Архипова Е. Ю.* Неюрисдикционный процесс как объект теоретико-правового исследования : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2017.

¹⁴⁰ Например, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 30.06.2016 № Ф05-7182/2016 по делу № А40-64538/2015 (см.: СПС «Консультант Плюс») совершенно справедливо со ссылкой на принцип разделения полномочий исполнительной и судебной власти, установленный ст. 10 Конституции РФ, указывается на то, что арбитражный суд не может подменять деятельность налоговых органов по проведению налоговых проверок.

административной реформы, одним из принципов которой является нацеленность на результат¹⁴¹. Участие граждан в деятельности органов исполнительной власти — это форма суверенитета народа в осуществлении важнейшего вида государственной власти. Участие граждан позволяет обеспечивать в том числе ориентацию на общественную поддержку, предотвращение конфликтов¹⁴² и т. д. Представляется, что за последнее время было сделано много для возможностей участия представителей предпринимательства, а также других общественных объединений при разработке стратегий развития и проектов нормативных правовых актов, вместе с тем это не снимает актуальности повышения эффективности государственного управления через получение обратной связи со стороны частных субъектов о том, как осуществляется реализация права, достигаются ли заявленные цели, однако отмечается, что это не было достигнуто, что не позволяет объективно оценивать результаты административной реформы и своевременно вносить изменения в стратегию и тактику ее проведения¹⁴³.

О. В. Шмалий предлагает подходить к эффективности исполнительной власти как явлению, образованному системным взаимодействием двух ее составляющих — законности и результативности, что позволяет ей обосновать понимание эффективности исполнительной власти как: «...состояния ее организации и осуществления, обеспечивающего достижение правовыми средствами выраженных в праве целей, отражающих сбалансированное соотношение социальных интересов различных групп, находящихся в пространстве правообразующего интереса, основанного на социально-ценностном содержании правовой регламентации, и подлежащей эмпирической верификации посредством правового мониторинга»¹⁴⁴. Вместе с тем Ю. Е. Аврутин справедливо указывает, что разрабатываемая таким образом триада «цель — действие — результат», без учета «побочных эффектов» государственно-правового

¹⁴¹ См.: Тихомиров Ю. А. Договоры между бизнесом и органами власти // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 9.

¹⁴² См.: Хабриева Т. Я., Ноздрачев А. Ф., Тихомиров Ю. А. Указ. соч.

¹⁴³ См.: Вишняков В. Г. Административная реформа: 15 лет поисков концепции // Законодательство и экономика. 2011. № 7.

¹⁴⁴ Шмалий О. В. Правовое обеспечение эффективности исполнительной власти (теоретико-методологические аспекты) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Ростов н/Д., 2011. С. 13.

воздействия, возникающих при попытках достижения любых сформулированных целей в минимально сжатые сроки и любой ценой, особенно опасно для нашей страны¹⁴⁵. В этой связи интерес представляет позиция В. В. Ершова, согласно которой существование принципа обратной связи как универсального способа управления сложноорганизованными системами, обеспечивающего эффективное регулирование, посредством реализации которого происходит конкретизация концептуальных положений диалектики о развитии, самодвижении и изменении сложных органических систем, в том числе системы и форм внутригосударственного и международного права¹⁴⁶. Конкретизация права, по мнению автора, происходит не только в результате уточнения и детализации правотворческими органами общих и специальных основополагающих принципов, но и коррекции правового регулирования общественных отношений в результате их индивидуального регулирования с учетом конкретных фактических обстоятельств при безусловном учете основополагающих принципов и норм права, реализующихся в государстве¹⁴⁷.

При оценивании проведенной реформы 2003 года отмечается, что установление мониторинга и диагностики деятельности органов исполнительной власти означает среди прочего необходимость исследования корреляции между целями, функциями и действиями государственных органов и реальными переменами в отраслях и сферах, в уровне деятельности организаций и предприятий, а также необходимость разработки механизма действия законов и иных нормативных правовых актов, используя позитивные и устраняя негативные факторы и добиваясь расширения сфер правомерного поведения граждан¹⁴⁸.

Достижение таких целей требует пересмотра функций государственных органов, а также создает предпосылки для наделения их различными «новыми» для них полномочиями, связанными с необходимостью не только обеспечивать

¹⁴⁵ См.: *Аврутин Ю. Е.* Место института административного судопроизводства в правовой системе современной России в контексте обеспечения надлежащего государственного управления // *Административное право и процесс.* 2015. № 11.

¹⁴⁶ См.: *Ершов В. В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений : монография. М. : РГУП, 2018. С. 28–29.

¹⁴⁷ См.: *Ершов В. В.* Указ. соч.

¹⁴⁸ См.: *Хабриева Т. Я., Ноздрачев А. Ф., Тихомиров Ю. А.* Указ. соч.

соблюдение законности во вверенной им сфере, но и работать с конфликтами, разрешение которых требует в настоящее время эффективных средств и способов, а не только разнообразия мер принуждения. Должно осуществляться целенаправленное формирование новых правовых механизмов работы органов исполнительной власти, что возможно лишь в рамках крупных изменений в объеме и методах правового регулирования¹⁴⁹.

Одним из направлений административной реформы было разграничение функций и устранение дублирующих функций органов государственной власти, однако подход к разрешению споров, направленный на подмену суда органом исполнительной власти, как нами уже выше отмечалось, противоречит этой цели.

Изложенное выше позволяет нам существующие способы предотвращения и разрешения юридического конфликта, защиты прав и интересов граждан, осуществляемые государственными органами исполнительной власти объединить в примирительной функции органа исполнительной власти, которая выполняет важнейшую цель получения обратной связи правоприменения, а также поддержания доверия к государству, создавая возможности для реализации проводимой им политики, через повышение эффективности государственного управления.

В предыдущих параграфах нами уже отмечались особенности правового положения налоговых органов, а также многообразие разрешаемых ими конфликтов, представляется, что в настоящее время важно разрабатывать систему прямых и обратных связей налоговых органов во вверенной им сфере. Такая система должна включать уже существующие процедуры разрешения споров, а также охватывать дополнительные направления для предотвращения конфликтов.

Очевидно, что теоретическое обоснование наличия примирительной функции у налогового органа направлено не на то, чтобы «разгрузить» суды, с этим справляются другие инструменты, способствующие пресечению излишнего сутяжничества (государственные пошлины) и стимулирующие (соглашения сторон и т. д.). Целью обособления примирительной функции налогового органа

¹⁴⁹ См.: Хабриева Т. Я., Ноздрачев А. Ф., Тихомиров Ю. А. Указ. соч.

может быть создание эффективных механизмов защиты нарушенных прав, предотвращение их нарушения, а также разрешение юридических конфликтов в сфере государственного управления. Преимущество реализации примирительной функции органом исполнительной власти видится даже не в том, что для субъектов появляется возможность избежать громоздких процедур, очевидно обусловленных системой сдержек и противовесов для реализации принципа разделения властей и предотвращения концентрации власти «в одних руках» (поскольку, если это не продиктовано такой необходимостью, то зачем это поддерживать), а в том, что налоговые органы, как органы исполнительной власти, действительно могут разрешить юридический конфликт, предложив варианты немедленных действий в соответствии с целями и принципами государственного управления в заданной сфере, которые будут претворяться в жизнь в связи с наличием у налоговых органов властных полномочий непосредственно, учитывая подлинные причины возникновения такого конфликта. Поскольку традиционным является разделение функций по ветвям власти, а также по органам исполнительной власти, то примирительная функция является подвидом функции органа исполнительной власти, объединяющим функции по обеспечению правопорядка и государственного регулирования в сфере деятельности органа исполнительной власти.

Службы в системе органов исполнительной власти прежде всего выполняют контрольные функции, вместе с тем применительно к налоговому органу можно заметить, что такое функциональное разделение выдержано не полностью. Данный вывод можно проиллюстрировать положениями ст. 6 Закона о налоговых органах, в которой сначала определяются главные задачи налогового органа, а потом говорится о наличии дополнительных функций, при этом, несмотря на наличие законодательно установленных исключительных полномочий по разрешению споров во вверенных сферах, а также введение обязательных досудебных процедур урегулирования споров, эта деятельность налогового органа никак не отражается в определении его функций. Контрольная функция органа исполнительной власти также взаимоувязывается с активной деятельностью

органа исполнительной власти, направленная на выявление причин отклонения от действия закона и определения путей их устранения¹⁵⁰, вместе с тем она не сопряжена с оценкой результата реализации компетенции органа исполнительной власти правореализующим субъектом, хотя осуществление контроля является одним из способов выявления юридического конфликта. Кроме, собственно, контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, как уже ранее отмечалось, ФНС России также является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, осуществляющим аккредитацию филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением филиалов иностранных страховых организаций и представительств иностранных кредитных организаций), а также обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам¹⁵¹, наделенным перечнем полномочий, вытекающих из нормативных правовых актов разной отраслевой принадлежности, данные полномочия позволяют ей выполнять функции органа исполнительной власти.

Изложенное позволяет нам дать следующее определение примирительной функции налоговых органов, а именно: самостоятельная и активная деятельность налоговых органов по предупреждению и разрешению с применением нормативно закрепленных средств и способов юридических конфликтов в сфере реализации специальной правосубъектности налоговых органов, 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.

¹⁵⁰ См.: *Савенко О. Е.* Контрольная функция государственных органов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 9–10.

¹⁵¹ См.: Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

Реализация примирительной функции взаимоувязана как с осуществлением принуждения и контролем, так и с оказанием государственных (публичных) услуг, позволяя достигать целей государственного управления. Она тем не менее отличается от них субъектом, инициирующим разрешение юридического конфликта, поскольку в данном случае таким субъектом выступает не наделенный специальными государственным полномочиями субъект, а лицо, которое полагает, что в результате реализации налоговым органом специальной правосубъектности были нарушены его права и (или) не в соответствии с законом определены обязанности. При этом налоговый орган, осуществляя примирительную функцию, не может выходить за пределы своих полномочий даже в целях контроля за законностью принимаемых актов, осуществляемых деяний.

Говоря о соотношении примирения и принуждения, необходимо отметить, что возможность примирения обусловлена наличием у налогового органа права применения мер принуждения, 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 и непротиворечивости и эффективности мер реализации функций государственного управления, что позволяет примирению выступать связующим элементом между функциями государственного управления и обеспечения правопорядка.

Прежде чем обозначить правовой механизм реализации примирительной функции налоговыми органами, обозначим понятие правового механизма.

О. В. Панкова под правовым механизмом в самом широком смысле предлагает понимать комплекс юридических средств, последовательно организованных и действующих поэтапно по определенной, нормативно заданной схеме (процедуре). Далее автор на основе анализа многообразия различных подходов к определению правового механизма вырабатывает такую структуру процессуально-правового механизма осуществления правосудия по делам об административных правонарушениях: 1) судьи, наделенные административно-

юрисдикционными полномочиями, и их компетенция по таким делам; 2) процедуры; 3) ответственность судей¹⁵². Автор отмечает, что структуру этого механизма необходимо отличать от его содержания, которое включает совокупность средств и способов, предусмотренных законодательством для осуществления судьей административно-юрисдикционных полномочий¹⁵³.

Ю. А. Тихомировым механизм административно-правового регулирования рассматривается в контексте характеристики природы регулирования, форм и методов его осуществления, а также его основных средств и видов. К числу средств автор относит: а) нормативное регулирование; б) официальное признание, удостоверение статуса субъектов права; в) определение порядка ведения той или иной деятельности; г) установление нормативных требований к содержанию и качеству видов деятельности; д) организацию поддержки объектов управления; е) введение запретов и санкций за отступление от нормативов¹⁵⁴.

П. И. Кононов определяет механизм административно-правового регулирования через систему административно-правовых средств (административно-правовых инструментов), при помощи которых осуществляется последовательное юридическое воздействие на общественные отношения, возникающие в административно-публичной сфере, в целях их правового регулирования, правовой охраны и защиты¹⁵⁵.

Изложенное показывает, что в научной литературе в настоящее время отсутствует единый подход к определению правового механизма. Не ставя целью рассмотрение соответствующей доктринальной дискуссии, для целей настоящего исследования на основе проведенного анализа и выявленных общих признаков будем исходить из того, что механизм реализации примирительной функции налоговыми органами представляет собой систему юридических средств, направленных на предотвращение, урегулирование и минимизацию конфликтов

¹⁵² См.: Панкова О. В. Правосудие по делам об административных правонарушениях в судах общей юрисдикции : монография. М. : Статут, 2023.

¹⁵³ См.: Панкова О. В. Указ. соч.

¹⁵⁴ См.: Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс : полный курс. 2-е изд., доп. и перераб. М., 2008. С. 358, 374.

¹⁵⁵ См.: Кононов П. И. Указ. соч.

между государством и субъектами правоотношений в пределах специальной компетенции налоговых органов. Содержание этого механизма включает в себя процедуры разрешения споров и правовые средства предотвращения конфликтов.

1.4. ПРИНЦИПЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

В настоящее время в теории права нет единого подхода к пониманию принципа права, а также определения его значения в регулировании. Согласно общепринятому подходу, принципы являются отражением закономерностей развития общества и государства, при этом они не являются статичными и развиваются, совершенствуются вместе с прогрессом общества и правовой системы.

Ю. Н. Андреев при анализе соотношения принципов и методов правового регулирования указывает на большее значение принципов, чем праворегулятивных методов, поскольку первые охватывают все стороны правовой жизни, начиная от возникновения правовых интересов, их легитимации и заканчивая правореализацией и правовой защитой, активно воздействуют на деятельность государственных органов, правоприменение и юридическую ответственность¹⁵⁶. Вместе с тем отношение к принципам зависит от типа правопонимания¹⁵⁷. Так, А. В. Коновалов предлагает решительно отказаться от нормативистского понимания правовых принципов. При этом автор, с одной стороны, указывает на то, что выражение принципа права не так существенно, а с другой — приходит к выводу, что нормативное закрепление является наиболее сильным вариантом, создающим предпосылки для наилучшей реализации принципов на практике¹⁵⁸. Им отрицается как территориальное разнообразие принципов, так и возможности их изменения во времени.

¹⁵⁶ См.: Андреев Ю. Н. О соотношении правовых принципов и методов правового регулирования // *Цивилист*. 2023. № 3.

¹⁵⁷ См.: Сидоркин А. С. Принципы права: понятие и реализация в российском законодательстве и судебной практике : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 8.

¹⁵⁸ См.: Коновалов А. В. К вопросу о понятии принципов права // *Lex russica*. 2018. № 8.

Необходимо также обратить внимание на наличие разнообразных систем принципов, взаимодействующих друг с другом, при этом особый интерес в контексте исследуемой темы представляют взаимосвязи принципов материального и процессуального права, поскольку реализация примирительной функции опирается на процедуры разрешения споров, а также правовые средства предотвращения конфликтов. Н. А. Грешнова при анализе взаимодействия указанных выше принципов выявила следующие закономерности: а) каждая отрасль материального права имеет систему принципов, осуществляющих функцию защиты нарушенного права только при взаимодействии с принципами юридического процесса; б) общие принципы материального права во многом определяют содержание общих принципов юридического процесса; в) система принципов юридического процесса предназначена для обеспечения реализации материальных принципов права; г) подсистема специальноотраслевых принципов материального права имеет более дифференцированный характер по сравнению с аналогичными специальными принципами юридического процесса¹⁵⁹. Очевидно, что в данном случае автор ведет речь о соотношении принципов структурно обособленных отраслей материального и процессуального права, однако в конфликтах, разрешаемых налоговыми органами, может не быть такого четкого разграничения между материальными и процессуальными (процедурными) нормами, что приводит нас к необходимости восполнения принципов материальных норм права и выработки совокупности принципов выполнения функций органом исполнительной власти, включая в нее и «специальные» принципы реализации процессуальных (процедурных) полномочий. При этом необходимо обратить внимание на то, что в отраслях может быть дополнительное структурирование принципов, например, И. И. Кучеров указывает, что принципы налогообложения делятся на правовые, экономические и организационно-функциональные¹⁶⁰.

¹⁵⁹ См.: Грешнова Н. А. Принцип состязательности в юридическом процессе России (проблемы теории и практики) : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015.

¹⁶⁰ См.: Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М., 2012.

Наиболее общим и универсальным принципом, определяющим содержание деятельности органа исполнительной власти, представляется принцип верховенства прав и свобод человека и гражданина, необходимости их соблюдения и защиты (ст. 2, 17, 18, ч. 2 ст. 24, ст. 45, 55 Конституции РФ). Конституционный Суд РФ в своей правовой позиции обозначил, что «...правовое государство по самой своей сути может признаваться таковым лишь при условии, что оно обеспечивает безопасность граждан, охрану и защиту их прав и законных интересов, эффективное восстановление в правах. Поэтому в Российской Федерации как правовом государстве человек, его права и свободы являются высшей ценностью, а их признание, соблюдение и защита — обязанностью государства; права и свободы человека и гражданина в Российской Федерации признаются и гарантируются согласно общепризнанным принципам и нормам международного права. Они определяют смысл, содержание и применение законов и обеспечиваются правосудием; государственная защита прав и свобод человека и гражданина гарантируется на основе принципа юридического равенства»¹⁶¹. «Государство обязано соблюдать и защищать не только права и свободы граждан, непосредственно закрепленные Конституцией Российской Федерации, но и производные от них другие права и их гарантии, приобретаемые на основании федерального закона»¹⁶². Таким образом, принцип верховенства Конституции Российской Федерации и федеральных законов на всей территории государства (ч. 2 ст. 4, ч. 1 ст. 15 Конституции РФ) органически взаимоувязан с вышеобозначенным принципом.

Ю. А. Тихомиров отмечает, что широкий перечень конституционных прав и свобод открывает гражданам простор для выражения своих интересов и активного участия в общественных делах, но реализация конституционного потенциала требует институциональных форм, которые обеспечивали бы стабильное и широкое участие граждан и их объединений в решении частных и публичных

¹⁶¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 21.11.2002 № 15-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 1 пункта 3 и абзаца первого пункта 6 статьи 9 Закона Российской Федерации “О вынужденных переселенцах” в связи с жалобой гражданина М. А. Мкртычана» // СПС «Консультант Плюс».

¹⁶² Там же.

вопросов¹⁶³. Указанное предопределяет и значение примирительной функции налоговых органов, которая, с одной стороны, должна осуществляться таким образом, чтобы соответствовать рассматриваемому принципу, а с другой стороны, сама ее реализация служит механизмом обратной связи и возможности донести до правоприменительного органа наличие противоречий. По справедливому замечанию Г. А. Гаджиева, наибольшее количество велений в адрес законодателя Конституционный Суд России вывел из принципов верховенства права и правового государства, обогатив правовой арсенал российских юристов представлениями о таких принципах, как принцип правовой определенности (принцип стабильности условий ведения предпринимательской деятельности — его составляющая часть), принцип публичной достоверности правовых норм и принцип соразмерности ограничений¹⁶⁴.

Налоговые органы осуществляют правоприменительную деятельность при разрешении юридических конфликтов в сфере реализации своей специальной правосубъектности, что также оказывает влияние на особенности формирования принципов и пределов.

В предыдущих параграфах нами уже отмечалось многообразие сфер возникновения конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, возникающих из их специальной правосубъектности, реализующейся не только в налоговых правоотношениях, но и в административных и т. д. В данных сферах существует значительное многообразие выработанных доктриной принципов, а также принципов, например, построения налоговой системы (ст. 3 НК РФ), однако существует проблема отсутствия единообразного закрепления принципов реализации деятельности налоговых органов, что является характерным в целом для органов исполнительной власти, принципы осуществления которой устанавливаются фрагментарно, по отдельным видам деятельности (правоохранительной, контрольной и т. д.).

¹⁶³ См.: Тихомиров Ю. А. Гражданское общество в фокусе права // Журнал российского права. 2013. № 10.

¹⁶⁴ См.: Гаджиев Г. А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. Качество законов с российской точки зрения // Сравнительное конституционное обозрение. 2012. № 4.

П. И. Кононов обращает внимание на то, что в настоящее время не сформировалось единообразного закрепленного в законе представления о принципах осуществления деятельности органами исполнительной власти, однако в некоторых актах можно встретить принципы для отдельных видов административно-правовой деятельности¹⁶⁵. Автором предлагается выделить такие ее принципы: принцип обеспечения при осуществлении административно-публичной деятельности баланса публичных и частных интересов; принцип осуществления административно-публичной деятельности в пределах компетенции и полномочий, определенных нормами административного или административно-процессуального права; принцип правомерного и обоснованного административного усмотрения; принцип соответствия (соразмерности, пропорциональности) возлагаемых на лицо административно-правовым актом публичных обязанностей, применяемых к нему административно-правовых мер характеру разрешаемой юридико-фактической ситуации, целям и результатам ее разрешения и учета возможных последствий их реализации¹⁶⁶.

П. А. Курындин указывает на существование принципа надлежащей административной процедуры, отмечая, что хотя он и не закреплен нормативно, однако имеются выработанные подходы к оценке его соблюдения Верховным Судом РФ¹⁶⁷.

О. Е. Семенова считает, что в современной юридической науке уже сформировалось представление о базовых принципах административно-процессуальной деятельности. Особенности принципов административно-процессуальной деятельности является то, что они характерны для государственно-управленческой сферы в целом близки по своей природе к принципам правосудия, но вместе с тем отражают специфику административной юрисдикции. По мнению автора, к таким принципам относятся: законность,

¹⁶⁵ См.: Кононов П. И. Указ. соч.

¹⁶⁶ См.: Кононов П. И. Указ. соч.

¹⁶⁷ См.: Курындин П. А. Надлежащая административная процедура как общий принцип административного права // Российская юстиция. 2024. № 5.

компетентность, процессуальное равенство сторон, охрана интересов государства и личности, достижение материальной истины, доступность, гласность, экономичность, состязательность¹⁶⁸.

Учеными выделяются также принципы отдельных подфункций правоприменительной деятельности органов исполнительной власти. Например, выработаны научно обоснованные принципы предупреждения противоправных деяний¹⁶⁹. А. М. Переседовым названы принципы административно-правовой превенции в контрольной (надзорной) деятельности, которые охватывают не только принципы собственно контроля, но и являются специфическими для обеспечения превенции. Автор к таким принципам относит: принцип добровольности, принцип системности, принцип соотносимости, принцип целесообразности, принцип эффективности, принцип информационной открытости, принцип вовлеченности, принцип актуальности и принцип периодичности¹⁷⁰.

Необходимость законодательного закрепления порядка осуществления административных процедур признается многими авторами, при этом одним из важнейших элементов такого нормативного акта считается именно установление принципов осуществления административных процедур. Так, первая попытка законодательно установить правовое регулирование административных процедур была предпринята в 2001 году в Проекте Федерального закона № 64090-3 «Об административных процедурах»¹⁷¹. В Проекте содержалась ст. 3, обозначающая основные начала законодательства об административных процедурах, которая включала требования равенства и запрета дискриминации, запрета обратной силы ухудшающих положений, законности, запрет вмешательства в деятельность должностных лиц, гласности и открытости процедур, непосредственного исследования доказательств, язык, а также запрет на передачу полномочий по

¹⁶⁸ См.: Семенова О. Е. Развитие и принципы административно-юрисдикционного процесса // Административное право и процесс. 2020. № 8.

¹⁶⁹ См.: Головкина А. Г. Государственная система профилактики правонарушений в современной России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 11–12.

¹⁷⁰ См.: Переседов А. М. Принципы административно-правовой превенции в контрольной (надзорной) деятельности // Административное право и процесс. 2021. № 10. С. 44–47.

¹⁷¹ См.: СПС «Консультант Плюс».

рассмотрению и разрешению административных дел полностью или частично коммерческим и некоммерческим организациям.

Важность регулирования административных процедур подчеркивается тем, что на уровне консультационных межгосударственных органов также был разработан модельный акт об административных процедурах¹⁷². В данном акте принципы административных процедур содержатся в отдельных статьях (11–18) и включают в себя: законности и обоснованности; равенства и запрета дискриминации; запрета злоупотребления формальными требованиями; защиты доверия (правомерных ожиданий); соразмерности; правовой определенности и предсказуемости; активной роли административного органа (должностного лица).

Многими учеными предлагались собственные идеи о том, какие принципы должны быть в такой акт включены. Например, И. П. Соловей предлагает закрепить в отдельных статьях соответствующего акта следующие принципы: законность; соответствие административного акта (действия) цели, предусмотренной федеральным законом (запрет злоупотребления полномочиями); соразмерность административных актов (действий); равенство граждан и организаций перед законом и административным органом; беспристрастность и объективность; обоснованность; запрет отказа в применении правовых норм; единообразие административной практики; охрана доверия граждан и организаций к административной практике; запрет сверхформализма; своевременность издания административного акта и совершения действия; активность административного органа (должностного лица); охват большим меньшего; экономичность административной деятельности; презумпция достоверности; предоставление возможности выразить мнение; ограничение превентивного государственного контроля (надзора); толкование законодательства в пользу граждан и организаций; недопустимость неблагоприятных последствий при аналогии закона или права¹⁷³.

¹⁷² См.: Постановление № 54–28 Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ «О модельном законе «Об административных процедурах» (Принято в г. Самарканде 28.10.2022) // СПС «Консультант Плюс».

¹⁷³ См.: Соловей Ю. П. Принципы осуществления публичной администрацией дискреционных полномочий // Административное право и процесс. 2018. № 7.

Многие из обозначенных принципов уже применяются на практике благодаря существующим правовым позициям высших судебных инстанций. Вместе с тем поддерживаем позиции авторов, что отсутствие их законодательного закрепления затрудняет деятельность органов исполнительной власти, при этом на примере деятельности налоговых органов видно, что возникают и сложности обобщения указанных принципов, поскольку они формируются под влиянием разных сфер и имеют свои особенности и преломления.

Анализ изложенных подходов в преломлении к выделенной нами примирительной функции налоговых органов позволяет нам прежде всего выделить две группы принципов — общую и специальную. К общей группе предлагается отнести следующие принципы: законность, равенство, запрет дискриминации, гласность и транспарентность, объективность и беспристрастность, обоснованность и объективность, соразмерность и пропорциональность, защита доверия (правомерных ожиданий), активной роли налогового органа, единообразия. Эти принципы, прежде всего, определяют основы осуществления деятельности органа исполнительной власти и являются применимыми и к деятельности налоговых органов по реализации примирительной функции. В специальную группу выделим принципы: добровольности, целесообразности и системности. Данные принципы тесно пересекаются с вышеобозначенными принципами, однако их выделение и закрепление позволяет достичь целей именно примирительной функции, а не просто обеспечивает основу осуществления деятельности органа государственной власти.

Системно рассмотрим эти принципы во взаимосвязи с содержанием примирительной функции налоговых органов.

Принцип законности, который Конституционный Суд РФ называет принципом связанности налоговых органов законом и основанности на законе их деятельности¹⁷⁴ (ч. 2 ст. 15 Конституции РФ), пересекается и с принципом

¹⁷⁴ См., напр.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 № 31-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165

осуществления деятельности только в соответствии с компетенцией. Вместе с тем осуществление компетенции требует наличия системного обеспечения ее выполнения, к которым Ю. А. Тихомиров относит следующие: а) стабильность власти и ее институтов; б) обоснованный выбор формы и структуры органа; в) правильное регулирование компетенции; г) высокая компетентность руководителей, должностных лиц и служащих; д) достаточные материально-финансовые ресурсы; е) защита компетенции¹⁷⁵. При этом автор указывает на то, что встречается множество прямых нарушений компетенции, а именно: а) вмешательство в компетенцию других госорганов и сферы хозяйствующих субъектов; б) присвоение властных полномочий; в) неиспользование полномочий; г) необеспеченность компетенции; д) воспрепятствование законной деятельности; е) гипертрофия или умаление роли и полномочий отдельных структур; ж) противоправные злоупотребления властью¹⁷⁶. Представляется, что данные факторы должны учитываться при формировании правил реализации примирительной функции налогового органа, поскольку они окажут непосредственное влияние на эффективность. Кроме того, это позволяет и сформулировать требования к должностным лицам, принимающим решение, поскольку позволяют нам говорить также и о компетенции должностного лица, которая в данном случае предполагает не только отдельные особенности принятия решений и определения круга служебных полномочий, но и требование к профессионализму. Очевидно, что в такой ситуации мало просто установить критерии доступа к гражданской службе, необходимо создавать условия для постоянного профессионального роста, освоения навыков и предупреждения конфликта интересов. Решения принимает конкретный человек, хотя и от имени, и в соответствии с полномочиями государственного органа, поэтому большое значение имеет стимулирование желания такого лица разобраться в причинах конфликта и хорошее понимание определенных законом возможностей для его

Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁷⁵ См.: Тихомиров Ю. А. Теория компетенции // Журнал российского права. 2000. № 10.

¹⁷⁶ См.: Тихомиров Ю. А. Указ. соч.

подлинного, а не формального разрешения. Существует потребность и в создании условий для обмена опытом, рефлексии выявленных конфликтов и способов их разрешения.

В настоящее время ФНС России утверждена «Миссия ФНС России» и «Политика ФНС России в области качества на 2023–2026 гг.»¹⁷⁷. Согласно данным документам миссия ФНС России состоит в качественном и эффективном налоговом администрировании, с признанием того, что это является инвестицией в общее будущее. При этом ФНС России гарантирует открытые и доступные условия для уплаты налогов, а также обеспечивает взаимодействие, основанное на доверии, предсказуемости и сокращении взаимных издержек — все ради достижения успеха налогоплательщика, развития общества и процветания страны. Прежде всего обращает на себя внимание, что миссия касается исключительно деятельности Службы в сфере налогов и сборов, а удовлетворенность предполагается оценивать только налогоплательщика, тем не менее провозглашенные приоритеты вполне могут сформировать основной принцип деятельности налоговых органов как сервисность, то есть с ориентацией на потребности, а не просто на формальное выполнение полномочий. Важно обратить внимание на план мероприятий для реализации поставленных целей, анализ которого предполагает оценку именно сервисов и услуг, а не реализацию совокупных функций ФНС России как органа государственной власти, что несколько снижает значимость данных документов, вместе с тем показывает востребованность обратной связи. Представляется, что необходимо сформировать непротиворечивый и комплексный подход к реализации всех специальных полномочий налоговыми органами, иначе возможно возникновение противоречий внутри подразделений налоговых органов, а также недостаточное внимание к исполнению всех своих обязанностей или смешивание их с игнорированием существующей специфики.

¹⁷⁷ См.: Приказ ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@ // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/14461030/ (дата обращения: 15.01.2026).

Говоря о принципе компетенции, необходимо также оценить возможность реализации принципа независимости в соотношении с принципом линейного подчинения, учитывая, что даже в судебной практике нет однозначного ответа на вопрос о том, существуют ли препятствия в отмене вышестоящим органом решения нижестоящего как в сфере разрешения споров, так и предоставления государственных услуг¹⁷⁸. С. А. Ядрихинский обращает внимание на то, что требование беспристрастности к арбитру является отражением принципа полного, всестороннего и объективного рассмотрения дела, при этом руководитель налогового органа, рассматривающий возражения по акту налоговой проверки, вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, *a priori* не могут оценивать результаты деятельности своих подчиненных объективно и беспристрастно, решая вопрос о законности и обоснованности выводов в акте проверки, поскольку они связаны единым централизованным характером системы налоговых органов¹⁷⁹. Представляется, что указанное мнение действительно отличает специфику разрешения конфликтов налоговыми органами и это должно иметь преломление как в определении особенностей состязательности сторон, так и закреплении механизмов подлинного стремления к разрешению конфликтов. Представляется, что в данном случае существующая проблематика не должна регулироваться на уровне разнонаправленных принципов, а должна предусматривать четкие соотношения между разными уровнями налоговых органов для целей соблюдения законности и правопорядка, что будет рассмотрено нами в следующих главах.

Принцип равенства (ст. 19 Конституции РФ). К. А. Чернов указывает, что принцип равенства выражается в следующих основных положениях: установление и применение единых правовых средств, составляющих основу

¹⁷⁸ Например, в сфере реализации государственных услуг связанных с государственной регистрацией в одних ситуациях принимается решение о том, ст. 9 Закона о налоговых органах применяется для всех видов деятельности ФНС России, в том числе в сфере предоставления государственных услуг по государственной регистрации изменений, касающихся сведений о юридическом лице, а в других, напротив, указывается что законодательством о государственной регистрации налоговым органам (как вышестоящим, так и издавшим акт) не предоставлено полномочий на отмену ранее вынесенных актов о предоставлении государственных услуг (подробнее см.: Винницкий А. В., Харинов И. Н. Отмена в порядке самоконтроля благоприятствующих административных актов // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2020. № 6).

¹⁷⁹ См.: Ядрихинский С. А. Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12.

механизма правового регулирования, то есть норм права, юридических фактов, актов реализации прав и обязанностей, для всех участников общественных отношений; создание системы изъятий из общего режима правового регулирования для отдельных участников общественных отношений; создание системы организационных средств, необходимых для реализации прав и обязанностей участников общественных отношений; равенство прав, обязанностей и возможностей участников общественных отношений, в том числе конституционных прав и обязанностей¹⁸⁰. Данный принцип отдельно разрабатывается в налоговой сфере как принцип построения налоговой системы¹⁸¹. Кроме того, с данным принципом тесно связан другой не менее важный принцип, имеющий значение для рассмотрения споров, — принцип состязательности сторон. Равенство сторон предполагает, что пол, раса и иные подобные характеристики участников спора не должны влиять на принятие решения. В свою очередь, состязательность допускает установление особенностей распределения бремени доказывания между сторонами. Однако и в этом случае ни одна из сторон не освобождается полностью от обязанности доказывать те обстоятельства, на которые она ссылается в обоснование своей позиции..

Принцип соразмерности имеет значение в контексте поиска баланса частных и публичных интересов. Несмотря на то что в значительном количестве исследований по финансовому и административному праву, необходимость поиска баланса частных и публичных интересов при осуществлении деятельности как в сфере публичных финансов, так и государственного управления презюмируется, тем не менее сам вопрос о его сущности и порядке достижения представляется дискуссионным. По справедливому замечанию А. Г. Малиновой, реальный баланс публичных и частных интересов может быть достигнут только при таком правопорядке, в котором и публичные, и частные интересы получают равное и

¹⁸⁰ См.: *Чернов К. А.* Принцип равенства как общеправовой принцип российского права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2003. С. 12–13.

¹⁸¹ См., напр.: *Смирнов Д. А., Лайченкова Н. Н.* Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования // *Налоги.* 2007. № 5; *Кучеров И. И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // *Финансовое право.* 2009. № 4; *Журавлева О. О.* Принцип равенства налогообложения и его реализация в условиях цифровизации // *Имущественные отношения в Российской Федерации.* 2024. № 10 и др.

более или менее полное удовлетворение¹⁸². При этом автор склоняется к тому, что в настоящее время баланс интересов преждевременно представлен в современном правоведении в образе реальных концептов, но к нему необходимо относиться более реалистично, скорее как «идеалу», к которому надо стремиться¹⁸³.

А. С. Титов обеспечение максимального паритета интересов государства и налогоплательщика в совокупности с достижением пополнения бюджетов при минимальной затрате сил и средств на налогообложение определил как критерий эффективности действия норм налогового права¹⁸⁴. Таким образом, автор обозначил этап, на котором должно происходить балансирование публичных и частных интересов, а именно в процессе работы законодателя. Недостатком такого подхода к принципу для правоприменителя является то, что выявление воли законодателя, определяющего те или иные элементы налога, не всегда можно однозначно определить, что может еще больше усиливать конфликт¹⁸⁵. Вместе с тем при наличии необходимых инструментов для рефлексии на основе правоприменительной практики и донесения ее результатов до законодателя такой подход становится критерием, на основе которого происходит обмен и формируются прямые и обратные связи, что становится не принципом, а средством реализации примирительной функции налоговых органов.

По мнению П. И. Кононова сущность рассматриваемого принципа заключается в том, что принимаемые в ходе административно-публичной деятельности административные решения и совершаемые административные действия одновременно должны быть направлены как на поддержание и охрану публичных (общегосударственных, общественных) интересов, так и на удовлетворение частных интересов отдельных физических лиц или организаций, в

¹⁸² См.: *Малинова А. Г.* Баланс интересов и его «ипостаси» в правоведении // Российский юридический журнал. 2022. № 2.

¹⁸³ См.: *Малинова А. Г.* Указ. соч.

¹⁸⁴ См.: *Титов А. С.* Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. С.21–22.

¹⁸⁵ См.: *Рябова Е. В.* Концепция подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации // Финансовое право. 2014. № 4; *Журавлева О. О.* Правовой режим налоговых льгот // Журнал российского права. 2021. № 1; *Журавлева О. О.* Налоговая льгота или пробел? // Финансовое право. 2020. № 6; *Леднева Ю. В.* Стимулирование научной и инновационной деятельности посредством налоговых преференций // Финансовое право. 2021. № 8; *Котина А. А.* Правовые средства реализации функций налогов на современном этапе // Налоги. 2023. № 3 и др.

отношении которых указанная деятельность осуществляется¹⁸⁶. Представляется, что такое понимание принципа не создает реальной возможности использования его для настройки государственного управления, ввиду попытки охватить все возможные интересы, которые невозможно заранее спрогнозировать, вместе с тем при разрешении конфликта органами исполнительной власти такой подход может сориентировать на необходимость не просто реализации формализованных правил, а выявление интересов частного субъекта в каждой конкретной ситуации, выбор точек соприкосновения и разрешение конфликтов с учетом такой балансировки.

Рассматривая вопросы баланса публичных и частных интересов, К. А. Писенко обращает внимание на то, что предмет баланса интересов образует не только совокупность частных и публичных интересов, но и публичные интересы сами по себе нуждаются в балансировке между собой. Автор предлагает выделять условный совокупный фундаментальный публичный интерес, базирующийся на одной или нескольких концептуальных идеях и задачах развития государства на определенном этапе, а его достижению должно способствовать закрепление и достижение вторичных публичных интересов, которые обеспечиваются совокупностью разнообразных правовых средств, включенных в различные направления государственной правовой политики, при этом балансировка частных и публичных интересов выполняет скорее правозащитную функцию¹⁸⁷. Развивая данную идею, можно определить, что налоговые органы, реализуя примирительную функцию в разных сферах, несмотря на существование различной политики в управляемых сферах, тем не менее должны согласовывать это с единым общим публичным интересом, создавая условия защиты от излишнего вмешательства в деятельность частных субъектов, в том числе и через выявление таких интересов в каждом конкретном споре, а также, выбирая средства правового воздействия, исходить из значимости эффективности, минимизации ущерба и излишнего вмешательства в деятельность

¹⁸⁶ См.: Кононов П. И. Указ. соч.

¹⁸⁷ См.: Писенко К. А. Баланс интересов как предметно-целевой элемент регулирования в сфере антимонопольной политики и публично-правовые средства его обеспечения // Юрист. 2018. № 1.

частного субъекта, что согласуется и с другими принципами, обозначенными нами.

Не менее важным в контексте рассмотрения обозначенной системы принципов имеет значение формирование правомерного и обоснованного административного усмотрения. П. И. Кононов, определяющий необходимость выделения именно данного принципа, указывает, что под усмотрением понимается предоставляемая административно-публичному органу свобода в оценке юридических фактов, обстоятельств разрешаемой им юридико-фактической ситуации (дела) и свобода выбора на основе такой оценки форм реагирования на возникшую ситуацию (совершение юридически значимых действий, издание (принятие) правового акта). При этом указанная свобода выбора принимаемых административно-публичным органом решений (правовых актов) и совершаемых им действий ограничена рамками его компетенции, установленной нормами административного права¹⁸⁸. Проводя исследование усмотрения на налоговом правоприменении, Ю. В. Старых обращает внимание на то, что несмотря на стремление законодателя в целях поддержания баланса частных и публичных интересов урегулировать налоговые отношения предельно конкретно, понятно и недвусмысленно, исключив какую-либо самостоятельность в деятельности уполномоченных субъектов, тем не менее усмотрение в налоговом правоприменении существует в силу объективных и субъективных причин¹⁸⁹. А. О. Черемисина также приходит к выводу, что: во-первых, усмотрение следует рассматривать как положительное явление, проявляющееся прежде всего в деятельности органов государственного управления; во-вторых, усмотрение следует признать устоявшимся методом государственного управления; в-третьих, усмотрение не должно противоречить законности¹⁹⁰. А. А. Никитин в своем диссертационном исследовании выделяет особенности усмотрения для разных видов деятельности. По его мнению, правоприменительное усмотрение субъекта

¹⁸⁸ См.: Кононов П. И. Указ. соч.

¹⁸⁹ См.: Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М. В. Карасевой. М. : Юриспруденция, 2007. С. 26.

¹⁹⁰ См.: Черемисина А. О. Принцип целесообразности в деятельности органов исполнительной власти // Административное право и процесс. 2013. № 3. С. 66–67.

складывается из нескольких элементов, не всегда имеющих внешнее выражение и не обладающих самостоятельным значением. В число элементов механизма формирования правоприменительного усмотрения, соответствующих стадиям правоприменительного процесса, входят: усмотрение при установлении фактических обстоятельств дела, усмотрение при юридической квалификации дела, усмотрение при проверке и толковании выбранной правовой нормы (или их совокупности), непосредственно выбор варианта решения дела и его отражение в правоприменительном акте, усмотрение при исполнении принятого решения (может носить факультативный характер)¹⁹¹.

Принцип гласности и транспарентности. Гласность прежде всего касается открытости информации для участников конфликтов. На примере налоговых правоотношений можно заметить, что в статье 21 НК РФ содержится несколько нормативных прав налогоплательщика на информацию, таким образом, право на нее — это не просто принцип, но законно установленное требование к деятельности налогового органа, однако, несмотря на это, по-прежнему существуют отдельные виды конфликтов, обусловленные недоступностью информации для налогоплательщика¹⁹². Такое положение не отвечает целям и задачам государства, поскольку приводит к затягиванию конфликта, его разрастанию в связи с увеличением побочных конфликтов защиты отдельных прав, мешая сосредоточиться на разрешении конфликта по сути отношения — определение действительного размера налоговой обязанности. Очевидно, что налогоплательщик обладает меньшими возможностями по сбору и обработке информации, чем налоговый орган, поэтому соблюдение принципа гласности является важным условием не только для разрешения конфликта, но и для выравнивания сторон в конфликте, выявления подлинных мотивов его возникновения и т. д. В. В. Силкин предлагает определить транспарентность

¹⁹¹ См.: *Никитин А. А.* Правовое усмотрение: теория, практика, техника : дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2021. С. 16–28.

¹⁹² Так, в Постановлениях Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.04.2023 и Арбитражного суда Поволжского округа от 01.08.2023 по делу № А55-13578/2022 (см.: СПС «Консультант Плюс») отмечается, что обстоятельства, которые не были положены в основу оспариваемого решения налогового органа, и доказательства, которые не были собраны им и раскрыты на стадии мероприятия налогового контроля и (или) в ходе досудебного разрешения налогового спора, не могут быть положены в основу решения суда о соответствии закону оспариваемого решения.

исполнительной власти с двух сторон: с одной стороны, как общий принцип, состоящий в формировании единой активной и открытой общественной среды, выстраивании диалога государства и общества, основанный на началах информационной открытости, доступности и обратной связи, а с другой — как правовой принцип, который должен опосредовать воплощение общего принципа транспарентности, при этом, по мнению автора, содержание транспарентности составляют несколько элементов: предоставление государственными органами информации о своей деятельности самостоятельно и по запросу граждан, а также предоставление гражданам и организациям возможности выразить свою точку зрения по значимым общественным вопросам¹⁹³, что согласуется с общим принципом гласности органов исполнительной власти, однако реализация указанных принципов не должна приводить к раскрытию защищенной специальными режимами информации лицам, которые не имеют доступа к ней, поэтому этот принцип сдерживается ранее рассмотренными принципами защиты прав человека, соблюдения закона и т. д.

Дополнительно стоит обратить внимание на то, что ФНС России не определяет политику во вверенных ей сферах, это осуществляют соответствующие министерства, что порождает дополнительный парадокс, связанный, например, с необходимостью следовать их разъяснениям, что, с одной стороны, позволяет сдерживать и сглаживать разнонаправленные позиции внутри органов исполнительной власти, но с другой — может приводить к невозможности самостоятельного объективного разрешения возникшего конкретного конфликта. Так, исходя из содержания подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ, предписывающего налоговым органам руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, следует, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и

¹⁹³ См.: *Силкин В. В.* Транспарентность исполнительной власти в цифровую эпоху // Российский юридический журнал. 2021. № 4.

сборах, данными министерством при осуществлении им координации и контроля деятельности находящейся в его ведении ФНС России. Вместе с тем такие разъяснения не предполагают анализа конкретной ситуации. Согласно п. 12.5 Регламента Минфина России¹⁹⁴ разъяснение законодательства Российской Федерации, практики его применения, а также толкование норм, терминов и понятий осуществляются Министерством по обращениям в случаях, если на Министерство возложена соответствующая обязанность или если это необходимо для обоснования решения, принятого по обращению, при этом в Министерстве, если законодательством Российской Федерации не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения по проведению экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, в этом случае руководители структурных подразделений информируют об этом заявителей. Таким образом, налоговый орган при решении конкретного дела должен руководствоваться разъяснением, которое было дано по его запросу, а не по запросу налогоплательщика¹⁹⁵, и без оценки, разъясняющим органом конкретных обстоятельств. Очевидно, что в такой ситуации возможны расхождения с точки зрения законности и сложности с урегулированием конфликтов. Более того, это порождает дополнительные конфликты, поскольку налогоплательщик, обращающийся в Минфин России за разъяснением, рассчитывает, что он поступает добросовестно, если следует ему, однако на практике возникают такие ситуации, в которых налоговый орган, не связанный такими разъяснениями, предполагает нарушение законодательства¹⁹⁶.

Принцип добровольности. Указанный принцип выделяется в качестве традиционного принципа для примирения. Так, в ст. 137 Кодекса административного судопроизводства указано, что примирение сторон осуществляется на основе принципов добровольности, сотрудничества, равноправия и конфиденциальности.

¹⁹⁴ См.: Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 11.03.2026).

¹⁹⁵ См., напр.: Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 10.11.2016 № АПЛ16-462 // СПС «Консультант Плюс».

¹⁹⁶ См.: *Ядрихинский С. А.* К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика // *Налоги.* 2019. № 6.

Наличие таких принципов и возможность для их реализации критикуется Е. В. Михайловой, указывающей, что публично-правовые отношения основаны на власти и подчинении, а потому исключают добровольность¹⁹⁷. Действительно, для реализации публичных отношений налоговым органам достаточно наличия принуждения. Однако добровольность нельзя сводить к исполнению обязанностей, добровольно относится к выбору процедуры, а также данный принцип нельзя трактовать как отказ налоговых органов от реализации своей компетенции, он означает право, а не обязанность на подачу жалобы или использование иных мер для разрешения конфликта. Справедливо мнение о том, что право на общую жалобу является абсолютным, неограниченным, неотчуждаемым правом гражданина. Для реализации такого права не требуется какого-либо согласия. Право на такую жалобу не ограничено по содержанию, могут быть обжалованы любые действия (бездействие), решение органа исполнительной власти или уполномоченного должностного лица, если одна из сторон административного правоотношения полагает, что такими действиями (бездействием) или решением нарушаются его права и (или) законные интересы¹⁹⁸, поэтому добровольность сводится к запрету на понуждение со стороны налогового органа на выбор той или иной формы реализации права на защиту. Кроме того, добровольность должна быть сопряжена с отсутствием репрессивности, подача жалобы не должна ухудшать положение лица, которое с ней обратилось, для этого у государственного органа должны быть другие механизмы проверки качества осуществления деятельности нижестоящими налоговыми органами. Например, при разрешении налоговых споров суд не подменяет собой налоговые органы и не берет на себя функцию сбора доказательств или продолжения мероприятий налогового контроля¹⁹⁹, при этом в

¹⁹⁷ См.: Михайлова Е. В. Векторы развития отечественной правовой доктрины в сфере защиты гражданских прав, свобод и законных интересов // Нотариальный вестник. 2024. № 7.

¹⁹⁸ См.: Разрешительная система в Российской Федерации : научно-практическое пособие / Л. Ю. Акимов, Л. В. Андриченко, Е. А. Артемьева и др.; отв. ред. А. Ф. Ноздрачев. М. : ИЗиСП : ИНФРА-М, 2015.

¹⁹⁹ См., напр.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 31.01.2023 № 308-ЭС22-21205 по делу № А32-30180/2021; Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 02.08.2018 по делу № А45-1459/2018 (оставлено в силе Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.10.2018 № Ф04-4425/2018 и Определением Верховного Суда РФ от 06.02.2019 № 304-

полномочия вышестоящего налогового органа также входит проверка законности решения, а не осуществление дополнительных мероприятий налогового контроля²⁰⁰. Поэтому данный принцип должен балансироваться как активностью налоговых органов, так и принципами объективности и беспристрастности. Отдельно принцип добровольности требует развития в контексте профилактических мероприятий, прежде всего учета интересов вовлекаемых субъектов.

Принцип целесообразности связан с общими принципами соразмерности, пропорциональности, которые означают, что при принятии решений административные органы обязаны обеспечивать баланс разных конфликтующих интересов, а также соответствие между целями административной деятельности и используемыми при ее осуществлении средствами²⁰¹. Кроме того, как отмечено в Стандарте комплексной профилактики нарушений обязательных требований, профилактическая деятельность контрольно-надзорных органов должна строиться с учетом текущего и прогнозируемого состояния подконтрольной сферы общественных отношений, итогов постоянного мониторинга и анализа влияния на уровень соблюдения подконтрольными субъектами и иными лицами обязательных требований и состояние защищенности охраняемых законом ценностей, применяемых профилактических мер и основываться на применении результатов такого анализа для планирования дальнейшей профилактической работы, что само по себе формирует не только принцип регулярности аналитической работы, но и обогащает выделенный ранее принцип дополнительным условием его успешной реализации, отмечая, что ожидаемый социальный эффект может быть достигнут только в условиях исключения избыточного административного давления на подконтрольных субъектов и плотного конструктивного сотрудничества контрольно-надзорных органов с подконтрольными субъектами по вопросам соблюдения обязательных требований и осуществления контрольно-надзорной

КГ18-24463); Постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.04.2023 и Арбитражного суда Поволжского округа от 01.08.2023 по делу № А55-13578/2022 // СПС «Консультант Плюс».

²⁰⁰ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.02.2022 № Ф02-7160/2021 по делу № А10-874/2021 // СПС «Консультант Плюс».

²⁰¹ См.: *Кононов П. И.* Указ. соч.

деятельности. Таким образом, принцип соответствия не может быть успешно претворен в жизнь, если требуется усиление административной нагрузки, а проводимые меры государственного управления и его части примирения регулярно не анализируются и не оцениваются.

Выделенный принцип системности обеспечивает целостность, взаимосвязанность и комплексный подход к предотвращению и урегулированию конфликтов. Этот принцип не сводится к отдельным процедурам, а предполагает интеграцию всех элементов примирительной функции в единую систему, что повышает ее эффективность и предсказуемость, а также обеспечивает экономию ресурсов, исключает дублирование мероприятий. В данной сфере можно опереться на позицию Ю. А. Тихомирова, отметившего, что упорядочение административной деятельности придает ей открытый и предсказуемый характер, следовательно, способствует ее эффективности и демократичности²⁰².

Изложенное позволяет заключить, что принципы реализации налоговыми органами примирительной функции включают в себя как общие принципы осуществления деятельности органами исполнительной власти, так специальные принципы, позволяющие достичь целей примирительной функции эффективным образом.

²⁰² См.: Тихомиров Ю. А. Административные процедуры: доктрина и практика // Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. М. : Статут, 2011.

ГЛАВА 2. СОДЕРЖАНИЕ ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА РЕАЛИЗАЦИИ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

2.1. ОБЩИЕ ЮРИДИЗИРОВАННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ РАЗРЕШЕНИЯ КОНФЛИКТОВ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Согласно выводам, сделанным в первой главе, налоговые органы при разрешении споров, руководствуются нормами разнообразной отраслевой принадлежности, что позволило классифицировать по критерию наличия общих и специальных юрдицированных процедур их разрешения, при этом некоторые процедуры не подстроены под особенности структуры налоговых органов и полномочий, ими реализуемых, в связи с этим требуется раскрытие их порядка по существу, а не только в контексте конфликтов, разрешаемых налоговыми органами.

2.1.1 Рассмотрение обращений граждан

К наиболее общей и универсальной процедуре можно отнести ту, которая установлена Федеральным законом от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации»²⁰³ (далее — Закон о порядке рассмотрения обращений граждан). Универсальность данной процедуры обеспечивается как широким количеством субъектов, так и предметов обращения, при этом процедурные требования определены таким образом, чтобы даже при введении новых правоотношений можно было данные процедуры применять для защиты прав. Если говорить о направлении конфликтов, которые могут быть разрешены в рамках данной процедуры, то в данном случае как конфликты, связанные оказанием государственных услуг, так и конфликты в связи с мерами принуждения теоретически могут быть рассмотрены. Вместе с тем необходимо помнить, что большинство споров, разрешаемых налоговыми органами в рамках реализации примирительной функции, имеют свои собственные процедуры, закрепленные в федеральных законах, что предполагает использование их при

²⁰³ См.: СЗ РФ. 2006. № 19. Ст. 2060.

разрешении специальных споров, что тем не менее не исключает полностью возможность применения рассматриваемого порядка налоговыми органами.

Данный закон позволяет гражданам в обеспеченном государством процедурном порядке реализовывать свое конституционное право предъявлять требования к государственным (муниципальным) органам, государственным (муниципальным) учреждениям, а также организациям, осуществляющим публично значимые функции, в целях реализации или защиты иного по отношению к конституционному праву на обращение субъективного права или законного интереса²⁰⁴. Необходимо согласиться с тем, что наличие такого регулирования означает только формирование государством необходимой процедуры и возможности для обращения, но искомый гражданином результат зависит не только от соблюдения самой процедуры, включая не только формальные признаки обращения, но и компетенцию органа и т. д., но также и от сути запроса и его соответствия правовым нормам, которыми соответствующие субъективные права и законные интересы устанавливаются. Право граждан на обращение, предусмотренное ст. 33 Конституции России, позволяет им высказаться относительно деятельности публичной власти, выразить свои потребности в эффективном устройстве государственной и общественной жизни²⁰⁵.

Общим порядком предусмотрено три типа обращения гражданина: предложение, заявление и жалоба. Предложение предполагает рекомендацию, в то время как заявление и жалоба — просьбу обращающегося лица. Вместе с тем процедура рассмотрения является общей для них всех, поэтому в дальнейшем по тексту рассматриваемого закона используется родовое их понятие. Такой подход законодателя нельзя признать удачным на примере ситуаций, с которыми сталкиваются налоговые органы. Так, налоговые органы заинтересованы в том,

²⁰⁴ См.: *Савоськин А. В.* Обращения граждан в Российской Федерации (конституционно-правовое исследование) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2019. С. 11.

²⁰⁵ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2012 № 19-П «По делу о проверке конституционности части 1 статьи 1, части 1 статьи 2 и статьи 3 Федерального закона “О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации” в связи с запросом Законодательного Собрания Ростовской области» // СПС «КонсультантПлюс».

чтобы получать сообщения от лиц, о возможном нарушении законодательства, контроль за соблюдением которого находится в их компетенции, при этом, например, законодательство о налогах и сборах не содержит специального порядка для направления таких сообщений, поэтому используется общий, предусматривающий, что налоговые органы должны не просто реагировать на факты возможного нарушения закона, но применять общий порядок, включающий обязанность органа отчитываться о мероприятиях, связанных с соблюдением общих прав лица при обращении, то есть, например, знакомить лицо с документами, а также принимать меры, направленные на восстановление или защиту нарушенных прав, свобод и законных интересов гражданина, которые непосредственно ситуацией, изложенной в обращении, могут не нарушаться, кроме того, такие обращения могут использоваться для давления на другое частное лицо. Например, Костромским областным судом было рассмотрено дело, в котором истец требовал признать незаконным бездействие налогового органа, выразившегося в нерассмотрении поданного им через управление по субъекту заявления о проведении внеплановой документальной камеральной налоговой проверки другого частного субъекта, поскольку лицом усматривалось возможное нарушение последним законодательства о налогах и сборах, выразившееся в недекларировании сумм, которые истец заплатил этому лицу по решению суда, при этом налоговый орган, являющийся адресатом заявления информировал истца о действующем законодательстве о налогах и сборах, что не устроило заявителя, и он подал дополнительную жалобу на бездействие этого органа в ФНС России. Согласно материалам дела истец был не согласен как с тем, что налоговые органы выбрали общую процедуру для ответа, хотя он обращался в специальной процедуре, так и с тем, что не ознакомили его с результатами проведенных контрольных мероприятий и не отразили их результаты на официальном сайте²⁰⁶. Представляется, что продолжение спора породила не только проблема разграничения общей и специальной процедур, поскольку, если бы происходило

²⁰⁶ См.: Апелляционное определение Костромского областного суда от 17.02.2025 по делу № 33а-449/2025 // СПС «Консультант Плюс».

рассмотрение в рамках специальной процедуры, то лицу было бы просто отказано в удовлетворении жалобы даже на том основании, что его права налогоплательщика в данном случае не нарушаются, но отсутствие адекватной заявлению о возможном нарушении законодательства процедуры.

Законом о порядке рассмотрения обращения граждан определен круг прав обращающегося лица, а также перечень гарантий, связанных с обращением, прежде всего включающий запрет на преследование в связи с обращением, а также запрет на разглашение сведений, содержащихся в обращении, касающихся его личной жизни, без его согласия. Гарантия, связанная с запретом на преследование в связи с обращением, распространяется и на ответственность, связанную с защитой чести и достоинства, поскольку действующее регулирование устанавливает особый (ограниченный) режим использования информации, которая поступила государственным органам, органам местного самоуправления и их должностным лицам в связи с получением обращений граждан, не предполагающий ее произвольного (не связанного с проверкой указанных в обращении фактов) разглашения²⁰⁷, при этом именно на органы государственной власти, органы местного самоуправления возлагается обязанность выяснения на основе фактических обстоятельств в каждом конкретном случае того, было ли обращение в государственные органы, органы местного самоуправления обусловлено стремлением (попыткой) реализовать свои конституционные права или оно связано исключительно с намерением причинить вред другому лицу²⁰⁸. Вместе с тем ст. 11 Закона об обращении граждан не предусматривает процессуальных особенностей, связанных с обнаружением намерения причинить вред другому лицу. В связи с этим проблематика, связанная со злоупотреблением правом при обращении в государственные и муниципальные органы, является весьма актуальной, при этом данное явление может вредить не только лицам, на которые поступают обращения, но и государственным органам, когда заявители

²⁰⁷ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25.11.2020 № 2858-О // СПС «Консультант Плюс».

²⁰⁸ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 05.12.2019 № 3272-О // СПС «Консультант Плюс».

недобросовестно пользуются возможностями процедуры, перегружая работу государственного органа.

В силу ч. 1 ст. 4 Закона о порядке рассмотрения обращений граждан обращения гражданина могут быть направлены в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу в письменной форме или в форме электронного документа, в том числе с использованием федеральной государственной информационной системы «Единый портал государственных и муниципальных услуг (функций)».

Ч. 3 ст. 8 Закона о порядке рассмотрения обращений граждан предусмотрено, что письменное обращение, содержащее вопросы, решение которых не входит в компетенцию данных государственного органа, органа местного самоуправления или должностного лица, направляется в течение семи дней со дня регистрации в соответствующий орган или соответствующему должностному лицу, в компетенцию которых входит решение поставленных в обращении вопросов, с уведомлением гражданина, направившего обращение, о переадресации обращения.

В соответствии с ч. 1 ст. 9 Закона о порядке рассмотрения обращений граждан обращение, поступившее в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу в соответствии с их компетенцией, подлежит обязательному рассмотрению.

Авторами отмечается, что более 80 % поступающих обращений не входят в компетенцию органа или должностного лица, которым они адресованы, при этом появление электронных форм не просто не решило этих проблем, а в некотором смысле привело к их усугублению, поскольку стало способствовать появлению веерных рассылок, механизмов противодействия которым не содержится в рассматриваемом правовом регулировании²⁰⁹.

Представляется, что необходимо формирование единого окна не только по смыслу, что лицо может зайти на один портал, но по сути, когда лицо может

²⁰⁹ См.: *Степкин С. П.* Проблемы злоупотребления правом при реализации права граждан на обращения // Российский юридический журнал. 2019. № 1.

подать через одно окно (единый портал), где уже по смыслу обращения будет происходить его распределение с уведомлением соответствующего субъекта в процессе и возможностью ознакомиться с результатом такого распределения. Современные цифровые системы позволяют проводить такую сортировку автоматически, вместе с тем возможны ошибки, обусловленные неточностью формулировок, несоответствия общей форме, что будет приводить к ошибке системы, в этом случае возможно установление отдельной возможности обосновать необходимость направления дополнительно органу по выбору заявителя, что позволит и заявителю конкретизировать свое обращение с учетом полномочий конкретного государственного органа, поскольку обращение может состоять из взаимосвязанных вопросов, относящихся к полномочиям разных органов исполнительной власти. Такие простые технически реализуемые шаги станут шагом к достижению большей эффективности в работе всех государственных органов с обращениями граждан, при этом на примере работы налоговых органов очевидно, что может потребоваться формирование совместной работы нескольких ведомств с обращением одного лица, что ставит вопрос о едином комплексном ответе органа государственной власти. Так, Конституционный Суд РФ уже указывал применительно к вопросу о реализации Минфином России полномочий по разъяснению законодательства о налогах и сборах, что уполномоченный орган государственной власти (при недостаточной осведомленности по существу поставленного перед ним вопроса) правомочен получить дополнительные сведения с использованием процедур межведомственного взаимодействия, в том числе привлечь к разрешению поставленного налогоплательщиком вопроса тот государственный орган, который в силу своей ведомственной специализации обладает необходимой компетенцией в соответствующей сфере регулирования, однако на основе этих сведений он должен — в силу своей специализации (исключительной компетенции) в налоговых вопросах — принять решение самостоятельно²¹⁰.

²¹⁰ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149

Ч. 5 с. 8 Закона о порядке рассмотрения обращений граждан предусмотрено, что государственный орган, орган местного самоуправления или должностное лицо при направлении письменного обращения на рассмотрение в другой государственный орган, орган местного самоуправления или иному должностному лицу может в случае необходимости запрашивать в указанных органах или у должностного лица документы и материалы о результатах рассмотрения письменного обращения. Отмечается, что такая форма запроса является важным элементом и позволяет органу или должностному лицу публичной власти, с одной стороны, получить информацию о результатах рассмотрения обращения гражданина компетентным органом и учесть ее при поступлении последующих обращений, а с другой стороны, подчеркнуть важность поднимаемых в обращении вопросов. Рассматриваемым законом предусмотрено всего два вида запроса: запрос о результатах рассмотрения компетентным органом и запрос документов и материалов для самостоятельного рассмотрения обращения гражданина органом или должностным лицом публичной власти, к которым обращение поступило, при этом это является внутренней перепиской государственных органов, что также исключает возможность гражданина требовать направления такого запроса²¹¹.

Указанные положения развиваются и в соответствующих административных регламентах органов исполнительной власти. Ранее в п. 65 Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по осуществлению личного приема граждан, обеспечению своевременного и полного рассмотрения обращений граждан, принятию по ним решений и направлению заявителям ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок также содержалось положение о том, что если гражданин в одном обращении ставит ряд вопросов, разрешение которых находится в компетенции нескольких государственных органов, копия обращения в течение семи дней со

Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7532.

²¹¹ См.: *Степкин С. П.* Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 2 мая 2006 года № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» (постатейный). 2-е изд. М. : ЛитРес, 2025.

дня его регистрации направляется в соответствующие государственные органы²¹². А в другом Административном регламенте было предусмотрено, что при исполнении государственной функции должностными лицами, ответственными за ее исполнение, представляется в том числе информация о письменных разъяснениях Минфина России по вопросам применения законодательства России о налогах и сборах, а в случае, если выявлено, что поставленный в письменном обращении вопрос не урегулирован законодательством о налогах и сборах и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также отсутствует разъяснение Минфина по данному вопросу, в ответе налогоплательщику (его представителю) указывается на это обстоятельство (пп. 7 п. 22 и п. 51 Административного регламента ФНС России²¹³), что означало невозможность получения налогоплательщиком государственной услуги в такой ситуации, хотя, как нами указывалось в предыдущей главе, получение ответа налоговым органом и налогоплательщиком ответа от Министерства финансов РФ имеет два разных последствия, поэтому такими положениями налоговый орган формально отказывался запрашивать ответ, чтобы не получить обязательное для себя руководство. Результатом чего стало наличие многочисленных противоречивых ответов по разнообразным запросам налогоплательщика, которые еще больше усложняют правореализацию в налоговой сфере.

В большинстве существующих в настоящее время регламентах дублируется данное правило о необходимости направления обращения²¹⁴. Приказом ФНС России от 17.02.2014 N ММВ-7-7/53@ был утвержден Регламент Федеральной

²¹² См.: Приказ Минфина России от 15.02.2012 № 25н «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по осуществлению личного приема граждан, обеспечению своевременного и полного рассмотрения обращений граждан, принятию по ним решений и направлению заявителям ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2012. № 39.

²¹³ См.: Приказ Минфина РФ от 18.01.2008 № 9н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения» (недейств.) // Российская газета. 2008. № 100.

²¹⁴ См., напр.: Приказ ФТС России от 04.09.2018 № 1380 «Об утверждении Регламента Федеральной таможенной службы» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 25.12.2025).

налоговой службы (далее — Регламент ФНС России)²¹⁵, согласно п. 8.13 которого обращения по вопросам, относящимся к компетенции Минфина России, поступившие в Службу, Руководитель (заместитель Руководителя) направляет в Минфин России и одновременно информируют об этом заявителей, при этом актом не ограничено распространение данного пункта и на оказание государственных услуг, в то время как в гл. 12 по работе с обращениями граждан указывается, что она не распространяется на взаимоотношения граждан и ФНС России в процессе реализации Службой государственных функций и предоставления государственных услуг этим гражданам в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, соответствующими административными регламентами, а до их принятия — актами Минфина России и ФНС России, что представляется несколько широкой формулировкой.

Вместе с тем в п. 12.5 Регламента ФНС России также предусматривается возможность направления обращения на рассмотрение в другой орган государственной власти, орган местного самоуправления или соответствующему должностному лицу другому органу государственной власти запроса, а также о запросе документов и результатов рассмотрения, но уже без конкретизации в отношении именно Минфина России. Необходимо также обратить внимание на то, что такие извещения носят информационный, разъяснительно-рекомендательный характер²¹⁶. Не вдаваясь в соотношение обращений граждан и получения ими государственных услуг, а также иных обращений в органы государственной власти²¹⁷, что будет рассмотрено далее, тем не менее полагаем, что такое

²¹⁵ См.: Приказ ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» // Российская газета. 2014. № 124.

²¹⁶ См., напр.: Определение Верховного Суда РФ от 16.01.2020 № 304-ЭС19-25436 по делу № А75-21156/2018 // СПС «Консультант Плюс».

²¹⁷ Так, Минфин России в своем Письме от 19.01.2024 № 03-02-06/3950 (см.: СПС «Консультант Плюс») отмечает, что реализация предоставленных пп. 1 и 2 ст. 34.2 НК РФ полномочий по разъяснению не является государственной услугой, а для реализации указанных полномочий утверждение соответствующего административного регламента не требуется, что основывается как на различиях в заявителях, процедуре разъяснений, а также на невозможность регламентирования налоговых правоотношений актами иной отраслевой принадлежности. Вместе с тем полномочие налоговых органов, которое тоже реализуется в соответствии с НК РФ (Ст. 21 и 80 НК РФ) по информированию налогоплательщика сопровождается специальным административным регламентом, который принят в том числе в соответствии с актами, которые определяют порядок оказания государственных услуг (см.: Приказ ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов,

нерегламентированное взаимодействие не отвечает принципам эффективности и соответствия, особенно в случае сложных комплексных обращений, затрагивающих полномочия нескольких органов в случаях, когда необходимо получить комплексный согласованный ответ от конкретного органа государственной власти с учетом позиций всех других органов и должностных лиц, к компетенции которых относится решение данного вопроса. В связи с этим предлагаем внести необходимые изменения в части определения порядка взаимодействия органов государственной власти при подготовке совместных ответов на обращения граждан (см. Приложение 2), поскольку это поможет в условиях развития информатизации и межведомственного взаимодействия сократить необходимость обращений в разные органы государственной власти при решении сложного комплексного вопроса, а также обеспечит единообразие ответа и поддержит доверие к органам государственной власти, муниципальных образований и к должностным лицам.

Можно отметить также несогласованность положений Закона о порядке рассмотрения обращений граждан с положениями ч. 3 ст. 10 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»²¹⁸ (далее — Закон о защите прав ЮЛ и ИП при осуществлении контроля (надзора)), который в настоящее время имеет временный характер действия ввиду перехода на новое правовое регулирование, о чем будет сказано ниже, тем не менее положения о том, что анонимные обращения и заявления не могут приводить к назначению внеплановой проверки, представляются эффективным барьером к несправедливым претензиям, но при этом ч. 1 ст. 11 Закона о порядке рассмотрения обращений граждан предусматривает, что только в случае направления анонимного обращения ответ

плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 13.01.2026)).

²¹⁸ См.: СЗ РФ. 2008. № 52 (Ч. I). Ст. 6249.

не дается, однако не исключает проведения контрольных мероприятий. В связи с этим важно не только конкретизировать их объем, но также установить универсальное правило. В связи с этим предлагаются изменения в действующее регулирование (См. Приложение 2).

2.1.2. Досудебное (внесудебное) обжалование решений и действий (бездействия) органа, предоставляющего государственную услугу

Схожим по значению, однако выступающим специальным по сравнению с предыдущей процедурой разрешения споров, который также реализуется налоговыми органами, является установленный Федеральным законом от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»²¹⁹ порядок досудебного (внесудебного) обжалования заявителем решений и действий (бездействия) органа, предоставляющего государственную услугу, органа, предоставляющего муниципальную услугу, должностного лица органа, предоставляющего государственную услугу, или органа, предоставляющего муниципальную услугу, либо государственного или муниципального служащего, многофункционального центра, работника многофункционального центра, а также организаций, осуществляющих функции по предоставлению государственных или муниципальных услуг, или их работников в соответствии с гл. 2.1. Согласно пояснительной записке к Федеральному закону от 03.12.2011 № 383-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»²²⁰, которым данная глава была введена, отмечается, что жалобы граждан, которые по своей природе требуют оперативного принятия решений и восстановления нарушенных прав и законных интересов, рассматриваются в общем порядке, наравне с иными обращениями, и поэтому обжалование чаще всего не помогает получению своевременной и качественной государственной или муниципальной услуги. В ней также признается, что жалобы переадресовываются в соответствующие

²¹⁹ См.: СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4179.

²²⁰ См.: СЗ РФ. 2011. № 49 (Ч. 5). Ст. 7061.

органы власти и поступают на рассмотрение должностным лицам, которые фактически не несут никакой ответственности за формальный ответ или игнорирование жалобы, судебный же порядок не отвечает принципам эффективности и оперативности. Таким образом, указанным выше законом были введены не только правила рассмотрения, но и административная ответственность за нарушение прав граждан и организаций при предоставлении государственных услуг. Очевидно, что такая необходимость формирования многообразия досудебных порядков является следствием универсальности общей процедуры, которая в некотором смысле мешает ужесточать правила и требования к данной деятельности, некоторые примеры чего были приведены ранее.

Государственные услуги в науке имеют противоречивую теоретико-правовую идентификацию, что обусловлено в том числе многообразием обращений к государственным органам, с разными последствиями для заявителей, в частности, предлагается разграничивать государственные услуги и деятельность государственных органов, связанную с выдачей разрешений и лицензий. Так, И. Н. Рычкова предлагает разграничивать властно-принудительную деятельность и деятельность по предоставлению государственных услуг, для чего она предлагает уточнить понятие запроса о предоставлении государственной услуги путем введения дополнительных квалифицирующих критериев его определения как «..обращения, направленного заявителем в уполномоченный орган (должностному лицу) в устной, письменной или электронной форме с целью реализации предоставленных ему субъективных прав, не связанного их защитой, рассмотрением споров или применением мер принуждения, а также совершением регистрационных или разрешительных действий»²²¹. Такой подход имеет важное значение для формирования бесконфликтной среды в работе налоговых органов, поскольку налоговые органы как оказывают государственные услуги, так и совершают разнообразные регистрационные или разрешительные действия, которые должны сопровождаться разным набором действий для достижения

²²¹ Рычкова И. Н. Указ. соч. С. 9.

целей, а их смешение приводит к возникновению конфликтов в силу неоправданных расширений или сокращений полномочий.

Кроме того, по справедливому замечанию В. А. Мещерягиной наблюдается совпадение предметов правового регулирования в части административного порядка обжалования Закона об обращении граждан и Закона об организации предоставления государственных и муниципальных услуг, при этом автор отмечает, что, с одной стороны, процедура обращения граждан является общей по сравнению с жалобой на действия (бездействие) в связи с оказанием государственных услуг, которая является специальной, поскольку регулирует самостоятельную разновидность обращения, но, с другой стороны, автором высказывается сомнение, так ли это очевидно с точки зрения теории права о толковании коллизий, если действия с предоставлением государственных услуг обжалуются частично²²².

И. Н. Харинов приводит обоснование специального характера административной жалобы в соответствии с Законом об организации предоставления государственных и муниципальных услуг по сравнению с общим порядком, прежде всего обращая внимание на наличие специального регулирования, что уже само предполагает действие правила, что норма специальная имеет приоритет. Также им выделяются следующие характеризующие признаки: специальный предмет обжалования (автор обосновывает, что специальная административная жалоба может быть подана заявителем в случае любого нарушения его прав, свобод и законных интересов в сфере предоставления административных услуг); специальный срок ее рассмотрения (короче и с запретом на продление); ограничение субъектов, которые могут обратиться с жалобой; ограничение перечня субъектов-адресатов; исключение устной формы подачи жалобы²²³.

²²² См.: Мещерягина В. А. Право граждан на обращение в органы исполнительной власти Российской Федерации (конституционно-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2018.

²²³ См.: Харинов И. Н. Предоставление публичных услуг и защита прав их получателей: административно-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2019. С. 155–157.

Приведенная дискуссия показывает проблему соотношения разных процедур, которая особенно заметна на примере налоговых органов, что влияет на возможность эффективной реализации ими примирительной функции.

В силу ч. 1 ст. 12 Закона о порядке рассмотрения обращений граждан письменное обращение, поступившее в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу в соответствии с их компетенцией, рассматривается в течение 30 дней со дня регистрации письменного обращения.

Можно обратить внимание на то, что в некоторых случаях общий порядок может быть применен и в тех случаях, если нарушена процедура обращения в специальном порядке. Так, в НК РФ определен порядок проведения процедуры подачи жалобы (апелляционной жалобы)²²⁴, вместе с тем при ее нарушении налоговый орган может рассмотреть поступившие материалы в общем порядке как обращение гражданина²²⁵, однако необходимо учитывать, что это должно быть такое нарушение процедуры, которое мешает рассмотреть в установленном специальном порядке, но не препятствует рассмотрению в соответствии с общим порядком. Например, неверное указание органа, которому адресуется жалоба, не может быть препятствием для рассмотрения жалобы, поданной в соответствии с законодательством о налогах и сборах²²⁶. Очевидно, что переквалификация процедуры, исходя из требований точного соблюдения правил направления обращения, имеет свои последствия, которые требуется оценить.

Во-первых, реализация лицом права на обращение, несмотря на наличие неточностей при подаче, отвечает задачам примирительной функции, если позволяет разрешить конфликт, однако, если ожидаемый от специальной процедуры результат не будет достигнут, то это приведет только к большему количеству споров, но теперь уже обусловленных выбором самой процедуры, что не отвечает целям и задачам реализации примирительной функции, а также принципу соответствия (соразмерности).

²²⁴ Данный порядок будет рассмотрен нами в следующем параграфе.

²²⁵ См., напр.: Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 02.10.2017 № 4-КГ17-46 // СПС «Консультант Плюс».

²²⁶ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2020 № Ф02-7276/2019 по делу № А33-27297/2019 // СПС «Консультант Плюс».

Во-вторых, создание формальных барьеров для получения результатов в рамках специальной процедуры. Так, различия в специальной и общей процедуре может выражаться как в различии сроков, так и в видах принимаемых решений, поэтому существует риск, что при наличии неточностей конкретный сотрудник будет отдавать предпочтения той процедуре, в которой он с наименьшими усилиями получает больший для себя эффект, а это не всегда отвечает интересам обращающейся стороны. Как неоднократно отмечал Конституционный Суд РФ, Конституция РФ гарантирует каждому право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления (ст. 33), защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (ст. 45, ч. 2). Данные конституционные нормы требуют, чтобы гражданин рассматривался не как объект государственной деятельности, а как равноправный субъект, могущий защищать свои права всеми не запрещенными законом способами и спорить с государством в лице любых его органов, предполагают не только право подать в соответствующий государственный орган или должностному лицу заявление, ходатайство или жалобу, но и право получить на это обращение адекватный ответ²²⁷. Таким образом, разнообразие процедур обращения к налоговому органу и их существенное отличие друг от друга может выступать препятствием для эффективной реализации примирительной функции, что обуславливает необходимость определения соотношения общей и специальных процедур, а также формирования практических механизмов реализации принципа соответствия в такой ситуации, через призму наиболее эффективного способа защиты нарушенных прав, возможности обращающемуся субъекту получить разъяснения о возможных процедурах, с предоставлением права их выбора, включая разъяснения о способах устранения выявленных неточностей, не позволяющих воспользоваться специальной процедурой и возможностями их устранения без возврата или с сохранением даты первоначального обращения.

²²⁷ См.: Постановления Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 № 38-П, от 03.05.1995 № 4-П; определения Конституционного Суда РФ от 26.05.2011 № 619-О-О, от 29.03.2016 № 551-О, от 30.01.2020 № 16-О и др // СПС «Консультант Плюс».

Такой подход соответствует общей «клиентоориентированной» модели работы налогового органа и представляется возможным при формировании «единого окна» обращений, в том числе с использованием цифровых сервисов.

Отдельно хотелось бы остановиться на рассмотрении сопровождающих реализацию данных процедур ведомственных актов.

Как уже ранее отмечалось, ведомственное регулирование работы с обращениями граждан и организации личного приема определено в двенадцатом разделе Регламента ФНС России.

Исходя из анализа положений указанного акта в Федеральной налоговой службе подлежат обязательному рассмотрению предложения, заявления и жалобы граждан и организаций, а также ходатайства в их поддержку по вопросам сферы деятельности Федеральной налоговой службы, порядка исполнения государственных функций и оказания государственных услуг, поступающие в письменной форме, в форме электронных сообщений или в форме устного личного обращения граждан к должностному лицу во время приема граждан (п. 12.1 Регламента ФНС России). Письменные обращения граждан подлежат обязательной регистрации в течение 3 дней с даты поступления в Федеральную налоговую службу или уполномоченному должностному лицу (п. 12.2 Регламента ФНС России). В некотором смысле в данном акте повторяются положения Закона о работе с обращениями граждан.

Более интересная ситуация складывается с государственными услугами, которые оказываются налоговыми органами, в этом случае досудебный порядок рассмотрения жалоб определяется в соответствующих административных регламентах. При этом в одной сфере деятельности налогового органа может существовать несколько регламентов по количеству выделенных услуг, например, в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей существует Административный регламент предоставления ФНС России государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей

и крестьянских (фермерских) хозяйств²²⁸, а также отдельный Административный регламент предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по предоставлению сведений и документов, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей²²⁹, при этом каждый из них содержит раздел о досудебном (внесудебном) порядке обжалования решений и действий (бездействия) налогового органа, предоставляющего государственную услугу, а также его должностных лиц, но при этом их содержание не совпадает, что предполагает наличие множества разнообразных процедур.

В Административном регламенте предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по выдаче специальных марок для маркировки табачной продукции, производимой на территории Российской Федерации, также есть отдельный раздел, посвященный административным жалобам, в котором, например, есть возможность обращения в Минфин России с жалобой на решения, принятые руководителем ФНС России²³⁰, однако в п. 8.22. Регламента Минфина России установлено, что порядок отмены противоречащих законодательству Российской Федерации решений федеральных служб утверждается Министром²³¹, но про порядок рассмотрения жалоб на решения, принятые руководителем ФНС России в связи с оказанием государственных услуг, не говорится, что в очередной раз подчеркивает нацеленность на множество процедур, в которых сложно

²²⁸ См.: Приказ ФНС России от 13.01.2020 № ММВ-7-14/12@ «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств» (далее — Административный регламент госрегистрации) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 05.02.2026).

²²⁹ См.: Приказ ФНС России от 19.12.2019 № ММВ-7-14/640@ «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по предоставлению сведений и документов, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 05.02.2026).

²³⁰ См.: Приказ Минфина России от 06.02.2013 № 20н «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по выдаче специальных марок для маркировки табачной продукции, производимой на территории Российской Федерации, образца специальной марки, форм документов и Правил хранения специальных марок, предусмотренных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.01.2010 № 27, и признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 11.06.2010 № 59н» // Российская газета. 2013. № 172.

²³¹ См.: Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 11.10.2025).

разобраться, поскольку они не согласованы между собой даже на уровне ведомственных актов органов государственной власти, находящихся друг с другом во взаимосвязи.

При анализе актов можно обратить внимание не только на различие по объемам содержащихся норм, но и на их существенные отличия в принципах определения порядков рассмотрения споров и соотношений общих и специальных процедур. Например, выше нами уже отмечалось, что Административный регламент госрегистрации содержит процедуру, соответствующую регулированию, связанному с обращением граждан, но полностью игнорируется наличие отдельной специальной процедуры (даже не определяется их соотношение²³²), содержащейся в специализированном федеральном законе, в то время как в «Административном регламенте по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)»²³³ указывается, что жалобы рассматриваются в соответствии с законодательством о налогах и сборах, которое, надо заметить, не предусматривает возможности издания ведомственных актов о порядке принятия жалоб по конкретным предметам, что уже само по себе свидетельствует о

²³² См.: *Габов А. В.* Досудебное обжалование решений государственного регистрирующего органа в процедуре государственной регистрации юридического лица // *Имущественные отношения в Российской Федерации.* 2025. № 3.

²³³ См.: Приказ ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» // *Официальный интернет-портал правовой информации* : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 13.01.2026).

непоследовательности нормативного регулирования сферы государственных услуг и соотношения его со специальным федеральным законодательством. Выявленные расхождения могут быть устранены путем внесения изменений о пределах распространения законодательного регулирования в сфере предоставления государственных услуг на налоговые правоотношения, а также путем внесения изменений в соответствующий административный регламент, через сокращения описания процедуры до одной нормы — споры разрешаются в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

А. С. Домченко указывает на особенности ведомственного нормотворчества, выделяя три модели административного нормирования: а) модель административной стандартизации; б) модель административной регламентации; в) модель стратегического планирования (административной политики). Указывая при этом, что критериями определения эффективности нормативных правовых актов органов исполнительной власти и норм публичного управления должны быть реализуемость и транслируемость нормативных положений. По мнению указанного автора, эффективность системы нормирования, собранной из актов административной политики, стандартов и регламентов управления, прочих административных актов и документов, будет определяться не достигнутой целью (результатом), а реализуемостью и транслируемостью, устойчивостью в названных параметрах, при этом данная норма должна соотноситься с некоторой единицей ситуации (управляемой деятельностью), сопровождая (либо юридически оформляя) адекватное административно-правовое вмешательство в претерпевающую изменение, вмешательство нормировку, иное воздействие, деятельность (реализуемость)²³⁴. Очевидно, что рассмотренные нами выше модели совмещают в себе регламентацию и стандартизацию, однако они не отвечают выделенным критериям эффективности подзаконного регулирования, что ставит вопросы о необходимости существования такого регулирования, повторяющего закон и не формирующего порядок действия «по шагам», представляется, что

²³⁴ См.: Домченко А. С. Нормативный правовой акт органа исполнительной власти : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2019.

существует необходимость наделения налоговых органов большими полномочиями в части формирования порядка, в том числе с учетом уже существующих электронных сервисов и накопленного опыта рассмотрения жалоб в разнообразных порядках.

2.1.3. Процедуры рассмотрения споров в связи с применением мер принуждения

Прежде всего обратимся к процедуре, установленной Федеральным законом от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»²³⁵. Порядок обжалования решений контрольных (надзорных) органов, действий (бездействия) их должностных лиц определен в 9 главе данного акта. Для налоговых органов такая процедура применима прежде всего при разрешении споров, связанных с контролем и надзором за применением контрольно-кассовой техники, поскольку положения рассматриваемого закона не применяются к организации и осуществлению налогового и валютного контроля.

Данный закон является попыткой провести действительное реформирование контрольно-надзорной деятельности с учетом накопившегося опыта и его осмысления, он пришел на смену Федеральному закону от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»²³⁶.

С. А. Романов отмечает, что основными чертами контроля и надзора является непосредственность, оперативность, действенность, специфический характер деятельности органов контроля и надзора, а также многообразие форм и видов отправления контрольно-надзорной деятельности, при этом состояние законности в государственном аппарате возможно оценить по информации о деятельности контрольных и надзорных органов. Согласимся с тем, что

²³⁵ См.: Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 19.12.2025).

²³⁶ См.: СЗ РФ. 2008. № 52 (Ч. I). Ст. 6249.

контрольно-надзорный механизм государства предотвращает дестабилизирующие процессы, которые приостанавливают социальный прогресс, делая немислимым процесс установления дисциплины и порядка в обществе²³⁷, при этом его базовой функцией является проведение государственной исполнительной дисциплины, обеспечение и исполнение решений, принимаемых органами власти, а также предупреждение и пресечение всевозможных ошибок при осуществлении государственными органами своих полномочий²³⁸. Указанное фактически роднит примирение в деятельности государственного органа и контроль, поскольку они становятся взаимодополняемыми элементами реализации функции управления.

Особенностью современного этапа развития споров с государственными органами в связи с осуществлением ими контроля (надзора) стало установление обязательности досудебного порядка урегулирования споров. Так в соответствии с ч. 1 ст. 23 Закона о защите прав ЮЛ и ИП при осуществлении контроля (надзора) защита прав юридических лиц, индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля осуществляется в административном и (или) судебном порядке, при этом условием для обращения за защитой в данном порядке является то, что они нарушают права, законные интересы индивидуальных предпринимателей или организаций²³⁹. В то время как согласно ч. 2 ст. 39 Закона о государственном и муниципальном контроле, судебное обжалование решений контрольного (надзорного) органа, действий (бездействия) его должностных лиц возможно только после их досудебного обжалования, при этом исключение сделано только для обжалования в суд решений, действий (бездействия) гражданами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность, важно отметить еще одно принципиальное различие между двумя этими актами, поскольку в первом было закреплено только право на обращения без регламентации процедуры, во

²³⁷ См.: Романов С. А. Контрольно-надзорные органы в механизме современного российского государства : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2024. С. 62.

²³⁸ См.: Романов С. А. Указ. соч. С. 63.

²³⁹ См.: Смирнова Е. Н. О некоторых вопросах обжалования решений контрольных (надзорных) органов, действий (бездействия) их должностных лиц при осуществлении государственного контроля (надзора) в судебном порядке (на примере арбитражных судов) // Административное право и процесс. 2025. № 4.

втором же — закрепление не просто обязательности административного порядка, но и описание процедуры (в рассматриваемой главе определен досудебный порядок подачи жалобы (ст. 40), установлена форма и содержание жалобы (ст. 41), порядок и условия отказа в рассмотрении жалобы (ст. 42), порядок рассмотрения жалобы (ст. 43)).

В соответствии с ч. 1 ст. 39 Закона о государственном и муниципальном контроле правом на обжалование решений контрольного (надзорного) органа, действий (бездействия) его должностных лиц обладает контролируемое лицо, в отношении которого приняты решения или совершены действия (бездействие), указанные в ч. 4 ст. 40 этого Федерального закона, в которой указано, что контролируемые лица, права и законные интересы которых, по их мнению, были непосредственно нарушены в рамках осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля, имеют право на досудебное обжалование решений о проведении контрольных (надзорных) мероприятий и обязательных профилактических визитов. Перечень актов не является закрытым и исчерпывающим, при этом пункт, который расширил перечень актов, был введен Федеральным законом от 28.12.2024 № 540-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации”»²⁴⁰, его введение обусловлено расширением перечней документов в связи с введением риск-ориентированного подхода. Вместе с тем это не означает безграничной возможности для обращений, поскольку складывающаяся ранее практика всегда исходила из необходимости следования прежде всего принципу, что принятый акт (действия, бездействие) не должен нарушать права обращающегося за защитой лица, поэтому введение отдельного перечня — это в некотором смысле подсказка, что эти акты могут быть к таковым отнесены, чтобы это не вызывало споров и разночтений, исходя из формы актов, и не требовало от заявителей дополнительных действий по доказыванию наличия права на такое обжалование. Например, в соответствии с

²⁴⁰ См.: Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 29.07.2025).

правовой позицией Верховного Суда РФ в арбитражных судах не подлежат оспариванию акты налоговых, таможенных проверок; акты контрольно-надзорных мероприятий в соответствии с Федеральным законом № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации», согласно разъяснениям в арбитражных судах оспариваются индивидуальные решения, принятые на основании этих актов; документированная информация, в том числе удостоверения, свидетельства, справки, протоколы публичных слушаний²⁴¹. Такое правило обязывает лицо четко указывать на оспариваемые права; в тех случаях, когда доказаны нарушения прав и законных интересов, вышеуказанные действия или решения признаются незаконными, вместе с тем сложившаяся практика показывает, что и судам бывает сложно разобраться в этом вопросе²⁴².

Рассматриваемая процедура также является современной с точки зрения процедур подачи заявления, поскольку теперь предусмотрен только электронный порядок подачи жалобы с использованием единого портала государственных и муниципальных услуг и (или) региональных порталов государственных и муниципальных услуг. Важно отметить, что иного порядка не предусмотрено, что может повлечь отказ в удовлетворении жалобы и невозможность обращения в суд²⁴³. При этом в некотором смысле риски технического сбоя возлагаются на контролируемое лицо, поскольку в случае пропуска срока на подачу жалобы именно он должен обратиться с ходатайством о восстановлении срока и, по сути, именно на него возлагается обязанность доказывания как причинно-следственной связи, так и уважительности в связи с этим пропуска срока. Например, КС РФ указал, что наличие временных технических недостатков в работе единого портала государственных и муниципальных услуг не является непреодолимым препятствием для соблюдения установленного порядка подачи жалобы,

²⁴¹ См.: Пункт 6 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.06.2022 № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ, 2022. № 9.

²⁴² См.: *Смирнова Е. Н.* Указ. соч.

²⁴³ См.: Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.06.2022 № Ф02-3398/2022 по делу № А19-922/2022 // СПС «Консультант Плюс».

предусматривающего возможность восстановления срока на ее подачу, пропущенного по уважительным причинам, к числу которых может быть отнесена неисправность в работе названного электронного информационного ресурса в определенный период²⁴⁴. Вместе с тем такой подход не способствует установлению доверия в отношениях между государственным органом и контролируемым лицом, поскольку у последнего нет возможности собрать информацию о работе портала или как-то на нее повлиять, однако он утрачивает возможность для защиты прав в связи с такими техническими несовершенствами. Изложенное требует распределения рисков, связанных с техническим сбоем, путем внесения соответствующих изменений в действующее регулирование (см. Приложение 2).

В рассматриваемом случае вопрос сводится не к полному лишению лица возможности обращения в государственный орган, а к изменению порядка такого обращения. Даже при отсутствии доступа к государственным услугам лицо сохраняет право на обращение, однако его жалоба будет рассматриваться уже не в специальном упрощенном порядке, связанном с использованием соответствующего сервиса, а в общем порядке²⁴⁵. Очевидно, что использование сервиса должно способствовать ускорению порядка рассмотрения жалобы, поскольку идентификация лица и предмета жалобы происходит автоматизированным образом, вместе с тем требования к получению цифровой подписи могут привести к невозможности обращения по формальным основаниям. Ключевая роль в обеспечении эффективного механизма обязательного досудебного обжалования также отводится подсистеме досудебного обжалования контрольной (надзорной) деятельности²⁴⁶, которая обеспечивает возможность детальной обработки текста жалоб граждан и организаций, в том числе оценки их соответствия формальным требованиям, но такого же детального внимания к решениям, принятым по результатам рассмотрения жалоб, не

²⁴⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 29.11.2024 № 3250-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Интернэшнл Ресторант Брэндс» на нарушение его конституционных прав частью 1 статьи 40 Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

²⁴⁵ См., напр.: *Лифанов Д. М.* Некоторые проблемы обжалования актов органов публичной власти: теория и судебная практика // *Российский юридический журнал*. 2023. № 2.

²⁴⁶ См.: *Рерих Л. А.* Право на эффективную защиту при осуществлении государственного контроля (надзора) // *Административное право и процесс*. 2022. № 6.

содержится, это означает, что формы решений по жалобам устанавливаются контрольными (надзорными) органами самостоятельно и могут иметь существенные отличия²⁴⁷. Очевидно, что такой подход не защищает от формального рассмотрения поступающих жалоб и тогда досудебный порядок урегулирования споров просто будет выполнять функцию барьера, а не реализовывать предназначения государственного контроля и в целом не достигать поставленных перед государственным органом целей в сфере государственного управления. В связи с этим представляется необходимым определить законодательные требования к содержанию решения, обязывающие дать обстоятельный ответ на доводы жалобы, включая анализ дополнительных документов и возражений.

Важной частью процедуры является возможность ходатайствовать о приостановлении обжалуемого решения, поскольку, как мы можем видеть по срокам обращения (тридцать календарных дней со дня, когда контролируемое лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав) и рассмотрения жалоб (пятнадцать рабочих дней со дня ее регистрации в подсистеме досудебного обжалования)²⁴⁸, в данной сфере важное значение придается именно оперативности реагирования и взаимодействия государственного органа и подконтрольного субъекта, что, как выше мы уже отмечали, свойственно контролю как таковому, поэтому возможность сохранить условия, до того как будет рассмотрен спор, является важным балансирующим элементом. Вместе с тем государственный орган обязан рассмотреть ходатайство и донести до заявителя принятое решение, но не обязан обосновывать причины отказа в принятии обеспечительных мер.

Отдельного внимания заслуживает дополнительный порядок обмена информацией в процессе рассмотрения жалобы, поскольку используется конструкция «вправе» и в отношении органа, рассматривающего жалобу, и в

²⁴⁷ См.: Постановление Правительства РФ от 21.04.2018 № 482 (ред. от 15.07.2021) «О государственной информационной системе “Типовое облачное решение по автоматизации контрольной (надзорной) деятельности”» // СЗ РФ. 2018. № 18. Ст. 2633; СЗ РФ. 2021. № 30. Ст. 5781.

²⁴⁸ Жалоба контролируемого лица на решение об отнесении объектов контроля к соответствующей категории риска рассматривается в срок не более пяти рабочих дней.

отношении контролируемого лица, при этом запрос уполномоченным органом является основанием для приостановления рассмотрения жалобы до момента рассмотрения жалобы, но не более чем на пять рабочих дней с момента направления запроса, однако отказ от выполнения такого запроса контролируемым лицом не может являться основанием для отказа в рассмотрении жалобы. В отличие от общей процедуры обращения у контролируемого лица не определены исчерпывающим образом права на ознакомление с документами и материалами, что ограничивает его в возможностях представлять дополнительные возражения, обоснования и документы и т. д., а также нет обязанности у органа государственной власти, рассматривающего жалобу дать оценку представленным документам, о чем нами говорилось выше.

Законом о государственном и муниципальном контроле распределено и бремя доказывания, которое возлагается на контрольный (надзорный) орган, решение и (или) действие (бездействие) должностного лица, которые обжалуются, однако стандарт доказывания в данном случае не определен.

Процедура не содержит также правил для дальнейшего административного обжалования после того, как принято решение.

Проведенный анализ процедуры показывает, что она не в полной мере соответствует принципам реализации примирительной функции налогового органа, выступая в большей степени барьером для обращения в суд, а не эффективным действенным механизмом разрешения возникающих конфликтов. Важно также обратить внимание, что речь идет о защите прав лица при осуществлении специфической деятельности органа исполнительной власти, для которой важным является оперативность и формальная определенность, что влияет и на процедуру разрешения спора, фокусируясь на оперативности принятия решения и четких линиях движения жалобы. Кроме того, на данном примере показательны и возникающие проблемы в использовании цифровых сервисов, которые всегда представляются как более контролируемое, быстрое и доступное вспомогательное техническое средство, однако на примере данной категории становятся очевидны проблемы установления цифрового способа

взаимодействия в качестве исключительного способа без распределения рисков технической ошибки, а также непродуманность обеспечения взаимного раскрытия информации и доказательств.

Как нами ранее уже отмечалось, на налоговые органы возложены функции органа валютного контроля, при этом согласно п. 1 ст. 24 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»²⁴⁹ (далее — Закон о валютном регулировании и валютном контроле) резиденты и нерезиденты, осуществляющие в Российской Федерации валютные операции, имеют право знакомиться с актами проверок, проведенных органами и агентами валютного контроля; обжаловать решения и действия (бездействие) органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; на возмещение в установленном законодательством Российской Федерации порядке реального ущерба, причиненного неправомерными действиями (бездействием) органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц. Вместе с тем рассматриваемым законом не предусмотрено специальной процедуры защиты прав, а Закон о государственном и муниципальном контроле не распространяется на валютный контроль, при этом налоговые органы являются не единственными органами валютного контроля²⁵⁰, а значит, не только они будут рассматривать споры в этой сфере, поэтому реализовывать свое право на защиту лица будут в рамках общей процедуры. Вместе с тем порядок досудебного обжалования предусмотрен в Административном регламенте в сфере валютного контроля²⁵¹, который

²⁴⁹ См.: СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

²⁵⁰ См.: Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 11.09.2025).

²⁵¹ См.: Приказ ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-17/418@ «Об утверждении Административного регламента осуществления Федеральной налоговой службой контроля и надзора за соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)») и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации), соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые

предусматривает, что субъекты имеют право на обжалование в досудебном (внесудебном) порядке действий (бездействия) и (или) решений налоговых органов как органов валютного контроля и их должностных лиц при осуществлении контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства, при этом предметом досудебного (внесудебного) обжалования в рамках рассматриваемого Административного регламента в сфере валютного контроля являются действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов, а также принимаемые ими решения при осуществлении контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства. Административным регламентом в сфере валютного контроля предусмотрен исчерпывающий перечень оснований для приостановления рассмотрения жалобы, а также случаев, когда ответ на жалобу не дается (п. 98–104 Административного регламента в сфере валютного контроля). Заинтересованные лица вправе получать информацию и документы, необходимые для обоснования и рассмотрения жалобы, в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Административный регламент в сфере валютного контроля не содержит прямого указания на его соответствие Закону о порядке рассмотрения обращений граждан, вместе с тем многие положения, в нем содержащиеся, соответствуют именно такому порядку, рассмотренному нами ранее, например, жалоба рассматривается в течение 30 дней, по результатам рассмотрения жалобы подготавливается письменный ответ и т. д.

Обязательного досудебного порядка не предусмотрено, вместе с тем в практике существуют примеры, когда суд принимал решение о том, что требуется обязательное досудебное урегулирование спора на основе норм законодательства о налогах и сборах, но Верховным Судом РФ она была скорректирована, так, им было отмечено, что налоговые органы в своей деятельности должны руководствоваться Законом о валютном регулировании и валютном контроле,

органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам)» (далее — Административный регламент в сфере валютного контроля) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 21.12.2025).

который не содержит такого требования, как и Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации²⁵².

Налоговые органы разрешают споры также в порядке, установленном КоАП²⁵³. В соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 30.1 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении, вынесенное должностным лицом, может быть обжаловано в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу.

Результатом проведения контрольных мероприятия может быть привлечение к административной ответственности, поэтому рассматриваемые процедуры находятся во взаимосвязи друг с другом, но не повторяются.

Во-первых, в отношении такого порядка не действует требование об обязательности досудебного порядка урегулирования споров. В силу положений ст. 30.1 КоАП РФ юридическому лицу предоставлено право выбора для обжалования постановления по делу об административном правонарушении либо в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу, либо в арбитражный суд по месту рассмотрения дела, при этом обжалование постановления административного органа в вышестоящий орган не препятствует обращению в арбитражный суд с заявлением о признании постановления о привлечении к ответственности незаконным.

Во-вторых, КоАП РФ не устанавливает возможности электронного документооборота на стадии пересмотра постановлений и решений по делам об административных правонарушениях, за исключением случаев, предусмотренных ч. 3.1 ст. 30.2 КоАП РФ²⁵⁴.

В-третьих, в соответствии с ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ жалоба на постановление по делу об административном правонарушении может быть подана в течение десяти суток со дня вручения или получения копии постановления.

²⁵² См.: Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2019 № 78-КА19-2 // СПС «Консультант Плюс».

²⁵³ См.: СЗ РФ. 2002. № 1 (Ч. I). Ст. 1.

²⁵⁴ В соответствии с ч. 3.1 ст. 30.2 КоАП РФ жалоба в форме электронного документа может быть подана на постановление по делу об административном правонарушении в случае фиксации административного правонарушения работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами, имеющими функции фото- и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото- и киносъемки, видеозаписи.

В-четвертых, согласно ч. 1 ст. 30.2 КоАП РФ жалоба на постановление по делу об административном правонарушении подается судье, в орган или должностному лицу, которыми вынесено постановление по делу; указанные субъекты обязаны в течение трех суток со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами дела в соответствующий суд, вышестоящий орган или вышестоящему должностному лицу. Вместе с тем данное правило не является безусловным, поскольку в силу ч. 3 ст. 30.2 КоАП РФ жалоба может быть подана непосредственно в суд, вышестоящий орган или вышестоящему должностному лицу, уполномоченным ее рассматривать. В-пятых, в КоАП большое внимание уделяется сопровождающим спор документам, так, об отклонении ходатайства о восстановлении срока обжалования постановления по делу об административном правонарушении выносится определение (ч. 4. ст. 30.3 КоАП), которое, несмотря на то что КоАП РФ не предусматривает возможности обжалования определения об отклонении ходатайства о восстановлении названного срока, тем не менее исходя из общих принципов осуществления правосудия может быть обжаловано, поскольку оно исключает возможность дальнейшего движения дела об административном правонарушении, что влечет нарушение права лица, привлеченного к административной ответственности, на защиту²⁵⁵. Вместе с тем отмечается, что процедуры определены самым общим образом, что вызывает сложности с правоприменением²⁵⁶. Кроме того, отсутствие регламентации содержания жалобы вызывает споры о существенности и несущественности нарушений в ее содержании²⁵⁷. В соответствии с ч. 2 ст. 30.7 КоАП РФ решение по результатам рассмотрения жалобы на постановление по делу об административном правонарушении должно содержать сведения, предусмотренные ч. 1 ст. 29.10 КоАП РФ. Вместе с тем необходимо определить в законе не только содержание жалобы, но и содержание тех актов, которые

²⁵⁵ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2005. № 6.

²⁵⁶ См.: Салищева Н. Г., Якимов А. Ю. Структура производства по делам об административных правонарушениях (стадии пересмотра дела и исполнения решения по делу) // Административное право и процесс. 2016. № 6.

²⁵⁷ См.: Рысай Б. Г. Указ. соч. С. 92–93.

принимаются по результатам рассмотрения, для того чтобы каждая сторона имела возможность знакомиться с доводами для их оценивания и возражения. Только всестороннее рассмотрение будет соответствовать объективности и позволит обеспечить реализацию как целей и задач контроля, так и ответственности механизмов государственного управления.

В-шестых, предусмотрено очное рассмотрение жалобы (ст. 30. 6 КоАП).

В-седьмых, в ст. 30.9 КоАП предусмотрена возможность последующего обжалования.

На основании ч. 1 ст.30.7 КоАП РФ по результатам рассмотрения жалобы на постановление по делу об административном правонарушении выносятся одно из следующих решений:

– об оставлении постановления без изменения, а жалобы без удовлетворения;

– об изменении постановления, если при этом не усиливается административное наказание или иным образом не ухудшается положение лица, в отношении которого вынесено постановление;

– об отмене постановления и о прекращении производства по делу при наличии хотя бы одного из обстоятельств, предусмотренных ст. 2.9, 24.5 КоАП РФ, а также при недоказанности обстоятельств, на основании которых было вынесено постановление;

– об отмене постановления и о возвращении дела на новое рассмотрение судьей, в орган, должностному лицу, правомочным рассмотреть дело, в случаях существенного нарушения процессуальных требований, предусмотренных КоАП РФ, если это не позволило всесторонне, полно и объективно рассмотреть дело, а также в связи с необходимостью применения закона об административном правонарушении, влекущем назначение более строгого административного наказания, если потерпевшим по делу подана жалоба на мягкость примененного административного наказания;

– об отмене постановления и о направлении дела на рассмотрение по подведомственности, если при рассмотрении жалобы установлено, что

постановление было вынесено неправомочными судьей, органом, должностным лицом.

Изложенное позволяет сделать вывод, что разрешение споров налоговыми органами в досудебном порядке в рамках разнообразных процедур не в полной мере отвечает целям реализации примирительной функции налоговых органов ввиду недостаточно проработанных правил разрешений конфликтов.

2.2. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ЮРИДИЗИРОВАННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ РАЗРЕШЕНИЯ КОНФЛИКТОВ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Предваряя рассмотрение специальных процедур разрешения конфликтов налоговыми органами, необходимо отметить, что порядок их применения регулируется исключительно федеральными законами, по ним не предусмотрено издание дополнительных ведомственных актов, которыми должны были конкретизироваться процедуры, что обусловлено специализацией данной процедуры под конкретные споры, разрешением которых занимаются только налоговые органы.

2.2.1. Специальные процедуры, предусмотренные законодательством о налогах и сборах

Рассмотрение специальных процедур следует начать с процедуры, предусмотренной законодательством о налогах и сборах, поскольку, как уже ранее отмечалось, в отличие от общих процедур, предусмотренных иными отраслевыми актами в законодательстве о налогах и сборах дано определение налоговым органам как участникам рассматриваемых правоотношений (ст. 9, 30 НК РФ), то есть их статус в данном случае определяется законом, а не подзаконными актами о наделении полномочиями.

Налоговые органы как участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, имеют права и обязанности, которые сопряжены с предметом правового регулирования, а также особенностями взаимодействия с основными участниками-налогоплательщиками.

Необходимо отметить, что и в НК РФ все возможные процедуры, которые направлены на разрешение или предупреждение конфликта, можно поделить прежде всего на две группы процедур: универсальные и специальные.

Гл. 19 НК РФ содержит порядок подачи жалобы, а также апелляционной жалобы, при этом согласно ст. 138 НК РФ жалоба представляет собой обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права, в то время как апелляционная жалоба может быть подана только на определенные виды актов, поэтому подачу жалобы можно отнести к универсальной процедуре. При этом в НК РФ содержатся и другие способы разрешения возникающих споров, например, упрощенный порядок рассмотрения жалобы (ст. 140.1 НК РФ). Специальные процедуры отличает от общей наличие законодательно определенных ограничений для их применения, носящих специфичный характер, связанный с целями проведения именно этой процедуры, выражающийся либо в особом составе участников, либо в ограниченном типе рассматриваемых споров, принятых по результатам их рассмотрения и т. д.

Наиболее значимым отличием общей процедуры рассмотрения споров налоговыми органами, рассмотренных в предыдущем параграфе, от специальных процедур, установленных в законодательстве о налогах и сборах, является закрепление права на спор только при условии, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права (ст. 137 НК РФ), что означает необходимость перед началом спора четко определять предмет спора, коррелируя его со своими нарушенными правами, а не просто нарушением законодательства о налогах и сборах. Такой подход, при условии существования иных источников получения информации о нарушениях законодательства о налогах, способствует снижению загруженности налоговых органов в рамках стандартных процедур разрешения споров, но в случае

отсутствия рефлексии в отношении этих нарушений создает риски снижения эффективности реализации примирительной функции, поскольку влияет только на статистику споров, но не на сами конфликты в налоговых правоотношениях, которые переходят в другие процедуры разрешения, например, обращение в суд, прокурорские проверки, обращения к уполномоченным, в средства массовой информации и т. д.

Важно также подчеркнуть, что иногда недостаточно указать на общее право налогоплательщика, установленное в ст. 21 НК РФ, например, право требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков²⁵⁸ и корреспондирующей обязанности налогового органа соблюдать законодательство о налогах и сборах (ст. 32 НК РФ), но необходимо такое нарушение соотнести и с другими правами налогоплательщика, что не всегда позволяет налогоплательщику получить необходимый результат и в целом сказывается на восприятии законодательства о налогах и сборах, как инструмента подавления предпринимательской активности, а не как регулирующего почетную обязанность участвовать в финансовом обеспечении деятельности государства и (или) муниципальных образований. Например, участвовавшие нарушения сроков проведения налоговыми органами контрольных мероприятий породило деление в судебной практике сроков на пресекательные и нет, фактически допуская налоговыми органами нарушения закона.

В отчете Счетной палаты РФ отмечается, что, несмотря на внедрение риск-ориентированного подхода при отборе налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, удельный вес безрезультативных проверок в исследуемом периоде увеличился с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году, при этом средняя продолжительность выездной налоговой проверки также не имеет тенденции к снижению (с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году), то есть

²⁵⁸ По тексту работы будет использоваться термин налогоплательщик, однако если из контекста не вытекает иного, то в данном случае речь будет идти и обо всех других обязанных лицах, таких как плательщики сборов и страховых взносов, налоговые агенты и т.д.

нормативные сроки сокращаются, а реальные сроки, напротив — растут²⁵⁹. Очевидно, что такое немотивированное и неограниченное отступление от правил мешает не только налогоплательщику доверительно относиться к налоговым органам, но и самим налоговым органам реализовывать свои полномочия, поскольку оказывает влияние на возможность взыскания налога, а также порождает неопределенность, которую установленные сроки и должны были предотвращать. Стремление к нормативному сокращению срока для формирования позитивного имиджа цифровизированного органа государственной власти фактически только способствовало снижению определенности и подрыву доверия к налоговым органам²⁶⁰. Сложившаяся практика, при которой входит в привычку нарушение законодательства налоговым органом, при этом невозможность налогоплательщика реализовывать свое право и его необходимость доказывать и обосновывать существенность оказываемого влияния, уже сама по себе не соответствует принципам и целям государственного управления, поэтому должно быть изменено, вместе с тем, учитывая контактность налоговых органов и налогоплательщиков в сфере контроля, требуется разработка принципиальных решений, направленных на стимулирование добросовестного поведения (в том числе сокращение сроков проведения этих мероприятий), так и учет случаев противодействия со стороны налогоплательщика правомерным действиям налоговых органов (в том числе увеличение сроков проведения налогового контроля) для достижения поставленных целей и обеспечения правопорядка. Подробнее меры, обеспечивающие стимулирование и направленные на снижения конфликтности, в том числе в выявленной проблеме, будут рассмотрены нами в следующем параграфе.

²⁵⁹ См.: Батуркин А. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ : сайт. URL: <https://ach.gov.ru/statements/bulletin-sp-2-2023> (дата обращения: 28.08.2025).

²⁶⁰ Так, согласно Комплексному социологическому исследованию, проведенному в 2024 году более 37,7 % респондентов считают, что могут столкнуться с несправедливыми претензиями ФНС России, что прежде всего может быть обусловлено проблемами настройки единого налогового счета, однако на это оказывает влияние и общий предыдущий негативный опыт общения с налоговыми органами (см.: Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 15.01.2026)).

Еще одним принципиальным отличием от общей процедуры является то, что жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, при этом налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган, кроме того, он может самостоятельно устранить нарушения, о чем должен сообщить в вышестоящий орган (ст. 139 НК РФ). В то время как ч. 6 ст. 8 Закона о рассмотрении обращений граждан устанавливает запрет на направление жалобы на рассмотрение в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу, решение или действие (бездействие) которых обжалуется, с данными положениями соотносится и п. 12.3 Регламента ФНС России, гласящий, что поступившие в Федеральную налоговую службу письменные обращения граждан в зависимости от содержания докладываются Руководителю (заместителю Руководителя) либо направляются начальникам соответствующих управлений центрального аппарата Федеральной налоговой службы. Обращения граждан, поступившие в центральный аппарат ФНС России, могут направляться для рассмотрения и ответа заявителю в территориальные налоговые органы, в компетенцию которых входит решение поставленных в обращении вопросов, однако запрещено направлять обращения граждан, содержащие обжалование решений, действий (бездействия) конкретных должностных лиц ФНС России, этим должностным лицам для рассмотрения и (или) ответа. Обращения граждан рассматриваются в Федеральной налоговой службе в течение 30 дней с даты их регистрации, в законодательстве о налогах и сборах, напротив, с 1 января 2025 г. вступили в силу положения ст. 140.1 НК РФ, которыми введена новая, обособленная процедура рассмотрения жалоб налогоплательщиков в упрощенном порядке, которая не изменяет или отменяет действующие процедуры рассмотрения жалоб, но вводит дополнительную возможность для взаимодействия налогоплательщика и налогового органа. Выбор процедуры

рассмотрения жалобы является прерогативой налогоплательщика, то есть налогоплательщик может обратиться с жалобой как в обычном, так и в упрощенном порядке, вместе с тем не все виды актов могут быть обжалованы в таком порядке, поскольку нормами статьи ограничена возможность рассмотрения в данной процедуре жалоб на решения, принятые в пп. 101 и 101.4 НК РФ. Преимуществом данной процедуры является в том числе скорость принятия решения, поскольку оно должно быть принято за 7 рабочих дней. Специальным условием является представление жалобы в электронной форме с соблюдением правил, утвержденных приказом ФНС России от 02.09.2024 № ЕД-7-9/693@.

Результатом рассмотрения жалобы может быть ее полное или частичное удовлетворение. В случае невозможности удовлетворить жалобу, нижестоящий налоговый орган направляет ее для рассмотрения в вышестоящий налоговый орган, который рассматривает такую жалобу в обычном порядке, установленном статьей 140 НК РФ. Таким образом, введение нового порядка призвано усилить защиту прав налогоплательщика, поскольку либо происходит устранение нарушения его прав на стадии нижестоящего налогового органа в сокращенные сроки, либо полноценное рассмотрение жалобы по правилам универсального порядка.

По состоянию на первые 5 месяцев работы нового регулирования количество жалоб, поданных в упрощенном порядке, составило 19 481, из них удовлетворено нижестоящими налоговыми органами в порядке контроля за законностью собственных действий более 7 тыс. таких жалоб²⁶¹. Таким образом, это позволяет снизить как загруженность вышестоящих органов, так и налогоплательщикам быстрее получать разрешение конфликтной ситуации, кроме того, это положительно сказывается на управлении внутри конкретной инспекции, поскольку руководитель налогового органа оперативно получает актуальную информацию о возникших проблемах и возможных недопониманиях между налогоплательщиком и налоговым инспектором.

²⁶¹ См.: Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 15.01.2026).

Необходимо отметить, что в научных кругах применительно к общему порядку работы с обращениями граждан не сложилось однозначного отношения к такому явлению, как рассмотрение жалобы тем органом, который принял первоначальное решение. Как отмечает А. Б. Зеленцов, опыт подачи таких жалоб был известен дореволюционному и советскому праву, однако при его применении возникают два аспекта, которые необходимо учитывать: психологический и процедурный²⁶². Автор отмечает, что этот вопрос не может быть решен исключительно только путем установления абсолютного запрета и настаивает на возрождении института «жалобы-представления» или «жалобы-возражения», отмечая при этом, что большинство отечественных исследователей презюмируют заведомую необъективность разбирательства, наличие негативных последствий для заявителя либо его явную бесполезность²⁶³. Дополнительно авторами может указываться проблема с независимостью²⁶⁴. М. Я. Масленников в своей работе, напротив, допускает возможность рассмотрения жалобы самим органом при условии установления повышенной персональной ответственности руководителя органа за ошибочное и необъективное рассмотрение жалобы²⁶⁵, что уже повышает риски для органа государственной власти, поскольку персональная ответственность повышает возможность принятия взвешенного решения в нестандартных ситуациях. Так, А. В. Полтавцева приходит к выводу, что в большинстве случаев именно психологическое отношение должностных лиц органов публичной власти выступает препятствием к широкому использованию альтернативного разрешения административно-правовых споров²⁶⁶. Представляется, что увеличение ответственности только усугубит эту ситуацию. Таким образом, вопрос о возможности рассмотрения жалоб самим органом сводится к принципу общего права, сформулированному еще в 1610 году в Англии и гласящему, что никто не может быть судьей в своем деле (*Nemo iudex in propria*

²⁶² См.: Зеленцов А. Б. Институт обращения к органу — автору акта: необходимость возрождения (возвращаясь к проблеме) // Административное право и процесс. 2019. № 10.

²⁶³ См., напр.: Анищенко В. Г. Роспатент и его a certamen interest (конфликт интересов) // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2019. № 9.

²⁶⁴ См.: Зеленцов А. Б. Указ. соч.

²⁶⁵ См.: Масленников М. Я. Вопросы правового регулирования обращений граждан в сфере исполнительной власти // Институты административного права России : монография. М., 1999.

²⁶⁶ См.: Полтавцева А. В. Указ. соч.

causa)²⁶⁷, то есть по устоявшемуся представлению заинтересованность не дает возможности рассматривать дела объективно и беспристрастно.

Соблюдение объективности и беспристрастности, например, положено в основу работы судей²⁶⁸. Вместе с тем это не всегда является залогом успешного разрешения конфликта, поскольку даже суд не всегда может быть объективным и беспристрастным²⁶⁹. Достижение беспристрастности и объективности в налоговых спорах, которые затрагивают интересы бюджета, за счет которого финансируется в том числе и суд, — это отдельная проблематика, которая имеет свое научное осмысление не только в России, но и в других странах, при этом недоверие к судебной системе может оказывать влияние на статистику споров, в том числе через показатели незначительности количества такого типа споров²⁷⁰. В этом смысле снижение доверия может привести и к статистическому снижению споров, но это не означает эффективности разрешения конфликтов, поэтому в любых статистических показателях важно понимать первопричину и не ставить целью государственного регулирования только изменение статистики, а не самой ситуации. Очевидно, что в приведенном примере незначительность споров может быть истолкована как успешность правового регулирования и это будет серьезной ошибкой, поскольку неразрешенные конфликты снижают общий уровень предпринимательской активности, а также усиливают правовой нигилизм, снижают налоговую культуру налогоплательщиков. В этом смысле стремиться только к тому, чтобы меньше налоговых споров рассматривалось в судах, — это именно работа с цифрами ради цифр.

Обозначенная проблема показывает, что уже в существующей системе признается наличие множественности интересов явных и не очень у лица, разрешающего конфликт, которые могут влиять на возможности его эффективного

²⁶⁷ См.: *Казанцев А. О.* Право законодательной инициативы Конституционного Суда РФ (в контексте принципа «Никто не может быть судьей в собственном деле») // *Lex russica.* 2017. № 2.

²⁶⁸ См. Ст. 9 Кодекса судейской этики (утв. VIII Всероссийским съездом судей 19.12.2012) // Бюллетень актов по судебной системе. 2013. № 2.

²⁶⁹ См., напр.: Решение Дисциплинарной коллегии Верховного Суда РФ от 21.05.2024 № ДК24-68 // СПС «Консультант Плюс».

²⁷⁰ См., напр.: *Килинkarова Е. В.* Налоговое право КНР на современном этапе и налоговые вызовы платформенной экономики // *Закон.* 2024. № 11.

разрешения, поэтому необходимо не просто декларировать принципы, но и выявлять риски их нарушения и обхода, чтобы можно было ими управлять.

Наиболее частыми предложениями, связанными с реализацией объективности и беспристрастности при разрешении споров налоговыми органами, являются предложения о создании отдельного органа, независимого от ФНС России и ее территориальных органов, например, при Минюсте России²⁷¹ или Минфине России²⁷². Представляется, что в данном случае возникают следующие вопросы, которые требуют анализа и соответствующих пояснений, а именно: будет ли это касаться только налоговых споров и в чем их специфика, действительно ли она настолько отличительна, что наилучшим решением по сравнению с другими спорами должно стать именно выделение специального органа, или этот орган будет разрешать все споры с органами исполнительной власти, и в этом случае возникает вопрос: зачем тогда административное судопроизводство? Представляется, что у налоговых споров нет такой требующей процедурных отличий специфики, например, по сравнению с антимонопольными спорами, таможенными и другими подобного рода. Все существующие в настоящее время отличия — это результат бессистемного и ситуативного развития административного порядка разрешения споров, а не сознательной проработки, поэтому такой орган будет не специальным, а универсальным с возможной специализацией внутри, что дополнительно ставит вопрос о профессионализме и обмене опытом.

Дополнительно возникает вопрос о месте такого органа в системе органов исполнительной власти. Представляется, что с точки зрения выполнения примирительной функции выделение такого отдельного органа не позволит достичь эффективности не только в защите прав и законных интересов налогоплательщиков, но и в разрешении конфликтов, а также получении необходимой обратной связи от правореализации, чем дальше будет принятие решения от тех, кто занимается правоприменением, тем больше будет

²⁷¹ См.: *Тумаркин В. М.* Тенденции в налоговых спорах // Главбух. 2006. № 17.

²⁷² См., напр.: *Жильцов А. С.* Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // Финансовое право. 2005. № 9.

стремление к формализму при его осуществлении, поскольку у налогового органа нет никакого интереса в разрешении конфликта, так как это никак не скажется на результатах выполнения его функций, кроме того, необходимая информация, если даже предусмотреть необходимый механизм ее обмена (что само по себе уже может быть признано вмешательством в деятельность «независимого» органа), будет доходить до налогового органа с задержкой и в искаженном виде. На объективность может оказывать влияние и полнота передаваемой налоговым органом информации, поскольку, если его работа будет оцениваться именно исходя из количества отмененных актов, то зачем содействовать этому? Если же следовать логике, что все, что исходит от органа исполнительной власти, не требует дополнительной проверки, то уровень объективности будет даже ниже, чем в отсутствии такого органа.

Дополнительно хотелось бы обратить внимание на сложности с закреплением возможного правового инструментария разрешения спора и примирения конфликта. Для эффективной работы этот орган необходимо будет наделить полномочиями, направленными на сохранение существующего на момент спора положения между сторонами и (или) на возможность исполнения будущего решения, например, по принятию предварительных обеспечительных мер, а также полномочиями для формирования эффективного механизма разрешения конфликта, например, предоставления рассрочек или иных правовых средств, которые позволили бы найти приемлемое для сторон решение, способствующее быстрому и эффективному достижению поставленных целей. Возможны два варианта такого закрепления: во-первых, через дублирование полномочий, разграниченное этапами рассмотрения спора, что, однако не исключает возможных коллизий и увеличения расходов государства, поскольку два одинаковых полномочия, реализуемые разными органами, будут требовать разных сотрудников и систем; во-вторых, полная передача всех подобных полномочий образованному органу, что привело бы к сокращению возможностей для налоговых органов, а значит, эффективное решение будет достигаться на более высоких этапах конфликта, что уже само по себе снижает эффективность,

либо будут применяться не правовые средства и договоренности, что может привести как коррупционным, так и дискриминационным рискам. Возник бы также вопрос о субординации и механизмах разрешения конфликтов между разными органами исполнительной власти, что само по себе представляет собой крайне негативное явление с точки зрения государственного управления.

Высказанные сомнения об эффективности такого решения не претендуют на окончательность, однако они вкупе с поставленными вопросами показывают, что достижение объективности и беспристрастности при разрешении споров в сфере специальной компетенции налоговых органов не всегда возможно самым очевидным способом — через лишение налогового органа этой функции.

В настоящее время в работе ФНС России прослеживается тенденция к более эффективному распределению полномочий внутри подразделений, с приоритетом функциональности, что приводит к пересмотру традиционных территориальных привязок в работе налоговых органов, закрепленных в том числе и в законодательстве о налогах и сборах в контактных формах взаимодействия налогового органа и налогоплательщика. Можно наблюдать, что прежде всего через положительный опыт для налогоплательщика прививается отход от стандартных моделей, так в связи с развитием цифровых сервисов налогоплательщик получает возможность взаимодействовать с налоговым органом без привязки к территории, например, получать и отправлять сведения, которые поступают в общие базы налогового органа²⁷³, без привязки к территории можно налогоплательщику физическому лицу встать на налоговый учет. Вместе с тем цифровизация налогового администрирования привела к тому, что расширились возможности и для осуществления деятельности налоговых органов в сфере принуждения. Так, стали разрабатываться направления по выделению в структуре налоговых органов Центров компетенций, которым планировалось передавать разнообразные полномочия по проведению контрольно-аналитических

²⁷³ См., напр.: Письмо ФНС России от 01.12.2022 № СД-4-3/16301@ «О реализации принципа экстерриториальности при представлении в налоговый орган документов по ЕСХН, УСН» // СПС «Консультант Плюс».

мероприятий, по взысканию (урегулированию) задолженности²⁷⁴, и это реализуется в настоящее время. В результате внесенных в п. 2 ст. 89 НК РФ изменений решение о проведении выездной налоговой проверки теперь вправе выносить налоговый орган, уполномоченный ФНС России на проведение выездных налоговых проверок на территории субъекта в отношении налогоплательщиков, имеющих место нахождения на территории этого субъекта. Для этого необходимо принятие ФНС России распоряжения о передаче центру компетенции соответствующего полномочия²⁷⁵. Такой подход имеет не только экономическое значение, связанное с эффективным и равномерным распределением функций, но также позволяет добиваться беспристрастности при проведении проверки. Есть у него и отрицательные последствия, прежде всего для налогоплательщика, поскольку ему приходится преодолевать значительные расстояния для взаимодействия с налоговыми органами, что может возлагать на него дополнительное бремя, которое в некотором смысле может быть нивелировано большим использованием цифровых и дистанционных инструментов при осуществлении контроля и взаимодействия налогоплательщика и налогового органа.

Рассмотренная тенденция может оказать влияние и на выделение по функциональному признаку подразделения по разрешению жалоб (апелляционных жалоб), преимуществом которого по сравнению с современными моделями будет прежде всего обеспечение независимости. Экстерриториальный принцип при осуществлении деятельности по разрешению споров налоговыми органами позволит распределить нагрузку между регионами, что улучшит качество рассмотрения жалоб, а также ускорит обмен опытом, обеспечит надлежащую квалификацию, а также позволит обеспечивать единообразные подходы.

²⁷⁴ См., напр.: Письмо ФНС России от 06.09.2018 № СА-4-8/17376 «О предоставлении информации» // СПС «Консультант Плюс».

²⁷⁵ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.10.2023 № Ф06-8346/2023 по делу № А57-3920/2023 // СПС «Консультант Плюс».

Другие предложения, связанные с объективностью и беспристрастностью связаны с обеспечением состязательности сторон, при этом анализ научной литературы показывает, что в это понятие могут вкладываться разные представления, а значит, инструменты, ее обеспечивающие, могут отличаться.

Например, Н. А. Грешнова определяет принцип состязательности через противоборство. Автор указывает, что сущность противоборства состоит в предоставлении субъектам процессуальных отношений, обладающих противоположными процессуальными интересами, в возможности путем совершения разрешенных законом процессуальных действий обосновать суду факт, что занятая той или иной стороной позиция по делу в силу материальных и процессуальных оснований является единственно верной, при этом принцип состязательности и презумпция невиновности взаимодополняют друг друга²⁷⁶. Д. О. Ефременко также рассматривает принцип состязательности через этимологическое значение понятия «состязание», указывая, что в публично-правовом типе юрисдикционного процесса он проявляется в асимметричной правозащитной форме, при этом автор отмечает, что в публично-правовом типе юрисдикционного процесса состязательность проявляется в асимметричной правозащитной форме: поскольку спорные интересы у сторон не совпадают, то состязательность выражается в уравнивании гарантий, законных прав и интересов физического (юридического) лица компенсацией преимуществ оппонирующей стороны. Такая асимметричность, по мнению автора, в еще более значительной степени характерна для досудебных стадий публично-правового процесса, где она приобретает характер взаимной компенсации преимуществ сторон, а обеспечение достаточных средств и возможностей установления фактических обстоятельств видится необходимым условием для справедливого разрешения дела²⁷⁷. В. А. Катомина обозначает важной целью состязательности установление фактических обстоятельств дела через представление юридических

²⁷⁶ См.: Грешнова Н. А. Принцип состязательности в юридическом процессе России (проблемы теории и практики) : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 9–10.

²⁷⁷ См.: Ефременко Д. О. Формы и содержание состязательности в юрисдикционном процессе : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2019. С. 11–13.

доказательств²⁷⁸. С. А. Мукасева предлагает под сущностью принципа состязательности понимать юридический диалог сторон, находящихся в правовом споре, и для его разрешения участники процесса должны владеть техникой ведения юридического диалога, а именно совокупностью приемов, средств и способов, применяемых для достижения истины по делу, своих интересов и целей судопроизводства²⁷⁹. Изложенное позволяет нам для целей нашего исследования определить принцип состязательности как установленный порядок взаимодействия сторон спора в целях справедливого разрешения дела путем установления фактических обстоятельств, прежде всего через представление и раскрытие доказательств, при этом отдельные элементы состязательности могут проявлять себя во взаимосвязи с презумпциями, распределением бремени доказывания и других составных элементов процедуры, уравнивающих положение сторон. При этом именно объективное и справедливое разрешение спора, устранение конфликта является целью реализации данного принципа, а не формирование особого процессуального статуса.

Чаще всего в контексте развития состязательности встречаются предложения о необходимости установления права участия лица при рассмотрении спора в вышестоящем налоговом органе²⁸⁰.

Законодательство о налогах и сборах предполагает очное участие налогоплательщика при рассмотрении жалоб в следующих случаях:

- нарушение процедуры нижестоящим налоговым органом (фактически вышестоящий налоговый орган действует по правилам ст. 101 НК РФ, повторно рассматривая материалы проверки);
- противоречие между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах;

²⁷⁸ См.: *Катомина В. А.* Справедливость и состязательность в российском праве : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009.

²⁷⁹ См.: *Мукасева С. А.* Принцип состязательности в юридической практике : дис. ... канд. юрид. наук. Ярославль, 2006.

²⁸⁰ См., напр.: *Пантюшов О. В.* Обжалование ненормативных актов налоговых органов // Вестник арбитражной практики. 2015. № 6; *Смолина О.* Значение досудебного порядка урегулирования споров // Налоговый вестник. 2011. № 11. С. 80–91; *Хаванова И. А.* О внесудебном урегулировании налоговых споров с участием субъектов малого бизнеса // Финансы. 2008. № 12; *Леонов Д. В.* Административно-правовой институт досудебного обжалования : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021. С. 12–13 и др.

– несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа.

Иных случаев, когда налоговый орган обязан вызвать налогоплательщика для очного рассмотрения в рамках процедуры рассмотрения жалобы, НК РФ не содержит.

Сам порядок (состав участников, сама процедура) такого рассмотрения НК РФ не установлен, однако на практике рассмотрение жалобы осуществляется единолично должностным лицом, к чьим полномочиям относится право на принятие таких решений. Налогоплательщик заслушивается непосредственно, равно как и налоговый орган, чье решение (действия) оспариваются при рассмотрении жалобы.

Реализация такого предложения приблизит процедуру досудебного порядка урегулирования споров к судебному, где стороны также имеют право участвовать в судебном заседании и могут принимать решения, имеющие процессуальное значение. Присутствие лица, считающего, что его права нарушены, позволяет ему напрямую участвовать в диалоге, однако такое участие должно быть формализовано, что, несомненно, приведет к еще большему сближению с судебной процедурой, в том числе в части реализации других процессуальных принципов, поскольку они взаимообусловлены. Негативным фактором от реализации такого предложения станет удорожание этой процедуры для государства, которому придется поддерживать равный уровень процессуальных гарантий на разных этапах разрешения спора, что не согласуется с тезисом о том, что досудебные процедуры дешево обходятся, поскольку в какой-то момент объем жалоб потребует введения барьера и поиска альтернативных механизмов урегулирования таких споров, таким образом будут множиться дублирующие процедуры, а конфликты по-прежнему не будут разрешаться. В этом смысле разумным представляется сохранение возможности, а не процедурного условия, участия налогоплательщика при рассмотрении спора в вышестоящем налоговом органе, однако для повышения эффективности представляется необходимым расширить процессуальные возможности сторон по урегулированию конфликта,

среди которых может быть, например, комиссионное рассмотрение жалобы, а также использование правовых средств административного примирения с использованием профессиональных подходов, преломленных на специфику деятельности налогового органа как участника налогового правоотношения.

Комиссионное рассмотрение жалобы известно уже российскому законодательству, например, п. 16 ст. 18.1 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»²⁸¹ предполагает рассмотрение жалобы по существу комиссией антимонопольного органа.

Существовавший ранее порядок рассмотрения налоговых споров уже предусматривал комиссионное рассмотрение по инициативе налогового органа, при этом указанная комиссия возглавлялась руководителем или заместителем руководителя налогового органа, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением, включала в себя руководство юридического (правового) подразделения, специалистов, принимающих непосредственное участие в подготовке рассмотрения жалобы, и иных специалистов юридических (правовых) подразделений, обладающих знаниями по вопросу рассматриваемой жалобы. При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, в Комиссию по рассмотрению жалоб налогоплательщиков приглашались представители методологических подразделений, а также представители нижестоящих налоговых органов. Налогоплательщик приглашался на рассмотрение жалобы при наличии достаточных оснований полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации. Результаты заседания комиссии фиксировались в протоколе, в который заносились позиции всех участвующих²⁸².

²⁸¹ См.: СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. I). Ст. 3434.

²⁸² См.: Приказ МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290 «Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. № 10. В Определении ВАС РФ от 22.07.2009 № ВАС-8298/09 указано, что данный документ утратил силу в связи с изданием приказа МНС России от 16.07.2004 № САЭ-4-14/44дсп@# // СПС «Консультант Плюс».

Интерес представляет и опыт Казахстана по комиссионному рассмотрению жалоб. В соответствии со ст. 182 НК РК²⁸³ для рассмотрения жалоб на уведомление о результатах проверки уполномоченный орган создает апелляционную комиссию, при этом состав и положение об апелляционной комиссии определяются уполномоченным органом²⁸⁴. По окончании рассмотрения жалобы уполномоченный орган выносит мотивированное решение с учетом решения апелляционной комиссии. Комиссия собирается в составе 9 человек (включая председателя комиссии); решение принимается простым большинством, при равенстве количества голосов решение принимает председатель комиссии. Согласно официальным данным в 1 квартале 2025 года проведено 9 заседаний Апелляционной комиссии по рассмотрению налоговых и таможенных споров и рассмотрено 47 жалоб налогоплательщиков и участников ВЭД. Из рассмотренных 47 жалоб отменены полностью или в части результаты 15 проверок или 32 % от общего количества рассмотренных жалоб, при этом непосредственно в заседаниях за отчетный период приняли участие 43 представителя налогоплательщиков и участников ВЭД. Решения Комиссии размещаются на официальном сайте: за рассматриваемый период размещено 30 решений²⁸⁵. Для сравнения можно рассмотреть статистику вышестоящего налогового органа в Российской Федерации. Например, в УФНС России по Московской области за 2024 год было рассмотрено 2 043 жалобы налогоплательщиков по налоговым спорам, из них от юридических лиц — 716 жалоб, индивидуальных предпринимателей — 151 жалоба, физических лиц — 1 176 жалоб. Соотношение количества удовлетворенных (полностью и частично) жалоб к числу рассмотренных в 2024 году составило 40,2 %²⁸⁶. Таким образом, если оценивать статистику, то в настоящее время в среднем нагрузка на

²⁸³ См.: Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (далее — НК РК) // ИС «Параграф» : сайт. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&pos=4;-106#pos=4;-106 (дата обращения: 14.12.2025).

²⁸⁴ См.: Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 12.01.2018 № 23 // «Эталонный контрольный банк НПА РК в электронном виде от 07.02.2018; "Казахстанская правда" от 27.02.2018. № 40 (28669).

²⁸⁵ См.: Итоги работы Апелляционной комиссии Министерства финансов РК за 1 квартал 2025 года // Официальный сайт госорганов РК : сайт. URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/199190?lang=ru> (дата обращения: 14.12.2025).

²⁸⁶ См.: В Подмоскowie подведены итоги досудебного урегулирования налоговых споров за 2024 год // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn50/news/activities_fts/15656797/ (дата обращения: 15.01.2026).

один налоговый орган, рассматривающий жалобы, в России выше, чем на Комиссию в Казахстане, при этом статистика удовлетворения жалоб примерно равная.

Безусловно, комиссионное рассмотрение налоговых споров может стать эффективным инструментом для обеспечения справедливости и беспристрастности при принятии решения.

АПК РФ ²⁸⁷указывает на несколько случаев, когда дело должно быть рассмотрено коллегиально:

– дела, решения о коллегиальном рассмотрении которых приняты председателем судебного состава в связи с их особой сложностью на основании мотивированного заявления судьи;

– дела, направленные в арбитражный суд первой инстанции на новое рассмотрение с указанием на коллегиальное рассмотрение;

– на основании ходатайства одной из сторон рассмотрение дела с участием арбитражных заседателей;

– при рассмотрении дела в суде апелляционной, кассационной инстанции, а также в порядке надзора (то есть в порядке контроля за законностью судебного акта, изначально принятого судьей единолично).

Если ориентироваться на этот опыт, то для комиссионного рассмотрения налогового спора на уровне ФНС России можно выделить 2 случая:

1. когда сторона заявляет о необходимости комиссионного рассмотрения;
2. когда имеется особая сложность дела.

То есть решение о комиссионном рассмотрении должно приниматься как на основании субъективного обстоятельства (наличие ходатайства налогоплательщика), так и на основании объективно обстоятельства (сложности спора).

²⁸⁷ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ, СЗ РФ , 29.07.2002, № 30, ст. 3012 (далее – АПК РФ)

Представляется, что необходимо рассмотреть возможность участия в работе подобной комиссии и представителей Министерства финансов РФ для исключения ситуаций, о которых мы писали в первой главе.

Если говорить о критериях, по которым может осуществляться очное комиссионное рассмотрение, то необходимо отметить следующие аспекты.

Прежде всего необходимо полностью уйти от понятия «важность» как критерия для выбора процедуры рассмотрения жалоб, поскольку это крайне субъективный оценочный фактор, который может вызывать споры, при этом если важность жалобы будет оценивать ее податель, то неважных жалоб не будет вовсе, поскольку для подателя все его жалобы важны. Вместе с тем не каждый налогоплательщик действительно нуждается в комиссионном рассмотрении, требующем профессионального представительства для формализованного процесса, даже если не по форме, то по существу, поэтому необходимо прежде всего учитывать желание самого лица об участии в такой форме. Принуждение к очному рассмотрению без наличия на то у налогоплательщика такой потребности лишено практического смысла и ведет к ненужной бюрократизации процесса. Таким образом, необходимо сохранить право для налогоплательщика принимать решение о необходимости комиссионного рассмотрения. Так, в действующем ранее Регламенте МНС России о рассмотрении споров в досудебном порядке уже предусматривалась возможность комиссионного рассмотрения споров по инициативе налоговых органов²⁸⁸, однако по справедливому замечанию А. С. Жильцова наличие административного усмотрения в части допуска к участию в рассмотрении жалобы является одним из главных факторов, снижающих эффективность и желание налогоплательщика добиваться объективного решения в административном порядке²⁸⁹.

Необъективным критерием можно считать также и величину доначислений, поскольку это не всегда действительно коррелирует с возможным влиянием на

²⁸⁸ См.: Приказ МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290 «Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. № 10. В Определении ВАС РФ от 22.07.2009 № ВАС-8298/09 указано, что данный документ утратил силу в связи с изданием приказа МНС России от 16.07.2004 № САЭ-4-14/44дсп@# // СПС «Консультант Плюс».

²⁸⁹ См.: Жильцов А. С. Указ. соч.

отрасль / на налоговую систему и т. д., поэтому как самостоятельный критерий это может стать препятствием для малого и среднего бизнеса, а также налогоплательщиков физических лиц получить возможность участвовать в такой процедуре, при том что для самого налогоплательщика сумма может быть чувствительной, что может ощущаться как несправедливое ограничение и умаление значимости вклада каждого налогоплательщика в финансовое обеспечение деятельности государства. То же самое касается критерия по отнесению налогоплательщика к категории крупнейших.

Кроме выбора такой процедуры, для налогоплательщиков возможно определение «прецедентозначимых²⁹⁰» споров с передачей их на комиссионное рассмотрение по инициативе налогового органа с обозначением причин такой передачи или возможность истребовать такие материалы по инициативе председателя образуемой комиссии в порядке надзора за законностью принимаемых решений (в исключительных случаях). В этой связи возможность комиссионного разбора такой ситуации с заслушиванием доводов налогоплательщика позволит быстрее выявлять пробелы и неточности законодательства, а также налогоплательщикам получать ориентиры в исполнении своих обязанностей. Важно, чтобы в отношении таких дел соблюдался принцип гласности, который прежде всего подразумевает возможность лиц, участвующих в деле, и граждан, которые присутствуют в заседании, фиксировать ход разбирательства, осуществлять кино- и фотосъемку, видеозапись, трансляцию по радио, телевидению и допускаются в интернет, а результирующие акты также должны оглашаться публично. Представляется, что это потребует подробной регламентации процесса с учетом режима налоговой тайны, а также регламентации опубликования итогового решения и его содержания.

²⁹⁰ Нами не предлагается узаконить понятие правоприменительного прецедента, речь идет о ситуациях, которые выпадают за периметр привычной практики и могут в дальнейшем породить большое количество схожих споров, вызванных разнородным толкованием норм законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, можно сказать, что основанием для передачи для очного рассмотрения в комиссионном составе может являться:

- волеизъявление налогоплательщика, подкрепленное оплаченной государственной пошлиной, которая должна быть разумной с точки зрения выстраивания административного барьера, и в то же время не избыточно обременительной;
- наличие «прецедентности» при рассмотрении жалобы или необходимости надзора за принятыми решениями.

Касательно мировых соглашений необходимо отметить следующее. Действующие в настоящее время процессуальные кодексы предусматривают единый правовой режим мирового соглашения (соглашения о примирении) в публично-правовых спорах. В п. 10.1 Регламента ФНС России закреплена возможность заключения мировых соглашений руководителем Службы без каких-либо ограничений, а также возможность передачи этих полномочий на основании доверенности сотрудникам территориальных налоговых органов²⁹¹. Такой простой подход ФНС России вызвал критику, как формально противоречащий п. 4 ч. 3 ст. 190 АПК РФ, предусматривающего, что полномочия на заключение мировых соглашений должны быть установлены федеральным законом, а не приказом административного органа²⁹². Несмотря на наличие неопределенностей по данному вопросу, в 2023 году было заключено почти 600 мировых соглашений с компаниями и гражданами на сумму больше 24 млрд рублей, что превышает размер урегулированного таким образом долга за предыдущие два года²⁹³. Кроме того, была создана Площадка по реструктуризации долга, где специалисты помогают составить план выхода из кризиса и разрешения финансовых проблем налогоплательщика²⁹⁴.

²⁹¹ См.: Письмо ФНС России от 17.08.2023 № БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)» // СПС «Консультант Плюс».

²⁹² См.: Берлин А. Я. Допустимость мирового соглашения в публично-правовых спорах: в поисках универсального критерия // Вестник гражданского процесса. 2023. № 6.

²⁹³ В 2023 году ФНС России заключила мировых соглашений больше, чем за предыдущие два года // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14162877/ (дата обращения: 01.05.2025).

²⁹⁴ См.: Площадка реструктуризации долга // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/recrut_dolg/ (дата обращения: 24.10.2025).

Вместе с тем необходимо учитывать, что в настоящее время востребовано заключение соглашений на досудебной стадии, которое процессуальными кодексами не регулируется. Можно сказать, что отсутствие регламентации не мешает налоговым органам в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, даже на стадии предпроверочного анализа, «договариваться», исходя из фактических обстоятельств. Вместе с тем отмечается наличие несбалансированности в отсутствии регламентации таких соглашений, поскольку у налогоплательщиков нет даже минимальных гарантий, которые сформулированы для этапов формализованных споров.

Одним из способов преодоления данной проблемы А. В. Полтавцевой видится в принятии специальных регламентов соответствующими органами публичной власти, в которых будет указано, какое должностное лицо в каком случае может представлять административный орган в альтернативной процедуре по урегулированию спора. По мнению автора, принятие таких регламентов позволит минимизировать риски, связанные с превышением должностных полномочий представителями административного органа, а также в должной мере будет отвечать требованиям антикоррупционного законодательства²⁹⁵. Вместе с тем очевидно, что наделение полномочий по участию в конкретных процедурах возможно только на основе специального акта, он может быть общим, обеспечивающим постоянное полномочие, а может быть разовым на разрешение конкретного спора. Фокусировка только на этом вопросе в регламенте не решит главных вопросов, связанных с порядком проведения процедуры урегулирования споров, для этого он должен иметь содержательное процедурное наполнение, чтобы каждой стороне было понятно, с чем и для чего она «заходит» в процедуру урегулирования споров и что она может получить, однако большая часть того, что может быть предоставлено налогоплательщику (отсрочки, рассрочки, снижение ответственности, пени и т. д.), уже урегулированы законом, и регламент не способен сформировать иное регулирование. Чего будут стоить гарантии, определенные регламентом о неухудшении положения налогоплательщика или о

²⁹⁵ См.: Полтавцева А. В. Указ. соч.

недопустимости дальнейшего привлечения к ответственности на основании информации, раскрытой налогоплательщиком в рамках процедуры, если законодательством о налогах и сборах это не предусмотрено? Очевидно, что они не могут там появиться без изменения законодательства о налогах и сборах, при этом создание регламента не позволит увеличить эффективность таких процедур, поскольку сторонам мало о чем есть возможность договориться без оглядки на возможные последствия. Вместе с тем, несмотря на указанные проблемы, в настоящее время ведется активная работа по внедрению процедур медиации при урегулировании разногласий, возникающих в налоговых правоотношениях. Так, в 2023 году было опубликовано Письмо ФНС России от 17.08.2023 N БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)»²⁹⁶, в котором налоговым органам было разъяснены основные принципы заключения соглашений об урегулировании споров (мировых соглашений) налоговыми органами в спорах по обжалованию ненормативных правовых актов (о взыскании сумм налогов, сборов, доначисленных на основании мероприятий налогового контроля). В ноябре 2025 года был дан старт пилотному проекту по привлечению медиаторов при урегулировании разногласий, возникающих в налоговых правоотношениях. Данный проект направлен на снижение конфликтности в налоговых правоотношениях, при этом он разработан с учетом сформированных Правительством РФ совместно с автономной некоммерческой организацией «Агентство стратегических инициатив по продвижению новых проектов» предложений по совершенствованию процедур досудебного урегулирования налоговых споров для достижения ключевых показателей эффективности по направлению «Регистрация бизнеса и налогообложение» Национальной модели целевых условий ведения бизнеса во исполнение п. 6 перечня поручений Президента РФ от 16.08.2023 № Пр-1619, п. 2 перечня поручений Президента РФ от 15.01.2025 № Пр-43, являясь таким образом важной вехой в поиске действенных способов и средств по улучшению

²⁹⁶ См.: СПС «Консультант Плюс».

деятельности налоговых органов и достижению благоприятной среды для ведения бизнеса.

Налоговые споры имеют разные основания для возникновения, о чем говорилось ранее, однако если рассматривать основную категорию споров, связанных с осуществлением налогового контроля в форме налоговых проверок и вынесении по результатам рассмотрения их материалов решения, то весь этот процесс, начиная с составления акта и заканчивая вынесением решения о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности), сконструирован таким образом, чтобы стороны могли раскрывать доказательства и аргументы друг другу, однако анализ практики применения этих процедур показывает, что обвинительный уклон в деятельности налоговых органов на этой стадии мешает достижению объективной истины, что подрывает и принцип состязательности, а также мешает объективности и беспристрастности. Так, по окончании налоговой проверки налоговый орган обязан составить акт налоговой проверки, в котором должны содержаться как сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки, так и документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ (ст. 100 НК РФ). При этом к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Из этого правила есть изъятия, которые тем не менее не предусматривают произвольного ограничения права лица на получение доказательств, вместе с тем оценка объема представляемой информации и документов, которые должны быть предоставлены, сами по себе вызывают споры²⁹⁷. Дополнительным препятствием к достижению объективности

²⁹⁷ Например. Налогоплательщик полагал, что налоговый орган нарушил положения п. 3.1. ст. 100 НК РФ, не представив вместе с актом полных выписок по расчетным счетам его контрагентов и их налоговой отчетности, в связи с чем подал жалобу на бездействие должностных лиц налогового органа в вышестоящий налоговый орган, который в ее удовлетворении отказал, указав, что поскольку руководителем указанных контрагентов являются учредители и сотрудники общества, то данные об их расчетных счетах должны быть известны налогоплательщику. Налогоплательщик вынужден был оспорить в суде бездействие должностных лиц налогового органа. Суд удовлетворил требования налогоплательщика, указав, что приведенное выше обстоятельство не отменяет

можно считать законодательно установленное правило о включении в акт только описания налоговых правонарушений и доказательства их совершения, вместе с тем на данном этапе налогоплательщик не может получить полного доступа к доказательствам, собранным налоговым органом, поскольку налоговый орган не обязан прикладывать к акту проверки документы, которые опровергают выводы налогового органа о нарушении налогового законодательства²⁹⁸. Такая закрытость мешает установлению объективной истины. В дальнейшем налогоплательщик, представляя возражения, продельывает работу по опровержению доводов налогового органа, формируя свои доказательства, которые уже могут быть получены налоговым органом из разных источников на этом этапе, но не известны налогоплательщику. Далее именно налоговый орган может опять провести дополнительные мероприятия налогового контроля, которые направлены на сбор дополнительных доказательств уже выявленных нарушений, что в некотором смысле означает отработку возражений налогоплательщика, если в них налоговому органу были открыты новые факты и обстоятельства, а не действительное стремление к установлению истины. Очевидно, что налогоплательщик на данном этапе не может понять, какие из доказательств правомерности его деятельности, полученные налоговым органом в ходе налогового контроля, были опровергнуты и почему, что снижает его заинтересованность в раскрытии доказательств на этапе возражений.

Налогоплательщик также имеет право знакомиться со всеми материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (ст. 101 НК РФ), это не перекрывает рассмотренную выше обязанность налогового органа направлять налогоплательщику приложения к акту, а является самостоятельным правом налогоплательщика, которое обусловлено необходимостью полного и всестороннего рассмотрения материалов налоговой проверки и обеспечения

императивного требования п. 3.1 ст. 100 НК РФ, при этом названные документы не относятся к документообороту общества (налогоплательщика), в связи с чем налоговый орган обязан предоставить их в приложении к акту проверки (см.: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.01.2024 № Ф04-6604/2023 по делу № А75-24563/2022 // СПС «Консультант Плюс»).

²⁹⁸ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.03.2023 № Ф07-1978/2023 по делу № А05-14921/2021 // СПС «Консультант Плюс».

полноценного, а не формального участия налогоплательщика в их рассмотрении, то есть возможность давать обоснованные возражения, в том числе раскрывая дополнительные доказательства. Вместе с тем и сейчас, когда обязательная досудебная процедура обжалования актов налоговых органов могла бы пресекать стремление руководителя конкретного налогового органа нарушать эти процедуры, тем не менее это не происходит, и в судебной практике по-прежнему можно встретить примеры, в которых налогоплательщик вынужден отстаивать это свое право. Например, судом было установлено, что налоговый орган не вручил вместе с актом проверки и даже с оспариваемым решением документы, подтверждающие проведение встречных проверок в отношении 62 (из 74) контрагентов общества. Эти доказательства были представлены в полном объеме только в суд. По справедливой позиции суда такие действия налогового органа лишили налогоплательщика возможности участия в процессе рассмотрения и возможности давать свои объяснения руководителю налогового органа в отношении 96 % материалов выездной налоговой проверки, что является грубым нарушением прав общества на аргументированную защиту, которое не может быть устранено на этапе судебного разбирательства, и поэтому является самостоятельным и безусловным основанием для признания вынесенного по результатам проверки решения недействительным в полном объеме. Суд обратил внимание на то, что нельзя подменять обязанности налогового органа, предусмотренные п. 3.1 ст. 100 НК РФ, призванные реально обеспечить возможность налогоплательщика представить возражения и объяснения по выявленным нарушениям по вручению налогоплательщику вместе с актом налоговой проверки всех материалов налоговой проверки, положенных в основу обвинения, на право общества по ознакомлению с материалами налоговой проверки в порядке абз. 3 п. 2 ст. 101 НК РФ, указав, что в силу положений ст. 100, 101 НК РФ право на представление возражений в отношении материалов, полученных налоговым органом не от проверенного лица, реализуется определенным способом — путем заблаговременного вручения копий

соответствующих документов²⁹⁹. Таким образом, допущенные налоговым органом нарушения в процессе раскрытия доказательств привели к тому, что все проделанные контрольные мероприятия оказались напрасны.

Такие нарушения могут быть пресечены при целенаправленном определении значимости примирительной функции с закреплением соответствующих инструментов и контролем за этим, тогда возможно сместить обвинительный уклон в деятельности налогового органа к формированию взаимного сотрудничества в достижении главной цели исполнения законно установленной обязанности по уплате налога. Прежде всего необходимо обозначить для налоговых органов ценность всех существующих правил через призму реализации принципов состязательности, объективности, требующих от налоговых органов высоких стандартов доказывания, а также стремления разобраться в конфликте, а не провоцировать его. Важно в полной мере пользоваться той обратной связью, которая существует при обязательном досудебном обжаловании, пресекая поведение, которое идет в разрез с данными принципами, чтобы увеличивать эффективность выполнения, возложенных на налоговые органы функций.

Изложенное выше также показывает значимость доказательств в вопросах разрешения споров, в том числе и в контексте рассмотренного ранее принципа состязательности, а также необходимости распределения бремени доказывания.

В настоящее время в законодательстве о налогах и сборах закреплена презумпция невиновности налогоплательщика. П. 6 ст. 108 НК РФ определено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Таким образом, лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения, именно на налоговом органе лежит обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его

²⁹⁹ См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.07.2023 № Ф06-5089/2023 по делу № А65-10455/2022 // СПС «Консультант Плюс».

совершении, при этом неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, должны толковаться в пользу этого лица. Вместе с тем указанная презумпция не освобождает налогоплательщика от обязанности по требованию налогового органа представлять доказательства и объяснения, который не может со ссылкой на то, что эти объяснения и документы могут быть использованы против него, отказаться от их представления, напротив, налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за отказ выполнить указанные требования налогового органа. Даже маячащая перед директором перспектива привлечения его к уголовной ответственности за совершение налогового преступления не освобождает его от обязанности свидетельствовать при осуществлении налогового контроля в отношении организации-налогоплательщика. Существует также неопределенность, связанная с тем, что презумпция установлена в отношении привлечения к ответственности, поэтому возникает вопрос, а как она соотносится с определением полноты и своевременности исполнения обязанности. По справедливому замечанию М. З. Шварца, неясно означает ли правило о толковании всех неустранимых сомнений в виновности лица в совершении налогового правонарушения в пользу налогоплательщика, что сомнения при осуществлении проверки или вынесении решения при установлении фактов хозяйственной деятельности, объекта налогообложения, размера налоговой базы, при оценке действий, направленных на исполнение налоговой обязанности и иных обстоятельств, тоже должны разрешаться в пользу налогоплательщика³⁰⁰. По мнению автора, такая неопределенность привела практику к выработке презумпции добросовестности налогоплательщика, которая имеет ограниченное функциональное значение, не являясь презумпцией факта, не перераспределяя бремя доказывания, оставляя на налогоплательщике обязанность по представлению документов, доказыванию необходимых юридических фактов, служащая правилом оценки доказательств, определяющих, что все сомнения в собранных материалах дела должны

³⁰⁰ См.: Шварц М. З. Существует ли презумпция добросовестности налогоплательщика? // Арбитражные споры. 2020. № 2.

толковаться в его пользу³⁰¹. Изложенное показывает, что налогоплательщик в такой конструкции не освобожден от бремени доказывания, поскольку налоговый орган, осуществляя налоговый контроль, сомневается в достоверности информации, представленной налогоплательщиком, но именно налогоплательщик является основным источником ее подтверждения и поэтому обязан исполнять требования о представлении документов, а также при применении налоговых преференций подтвердить право на их применение, а налоговый орган будет оценивать представленные налогоплательщиком доказательства в совокупности с другими, полученными налоговым органом при осуществлении налогового контроля. В связи с этим видится справедливым закрепление бремени доказывания на должностных лиц не только как презумпции, но и посредством требования об указании в решении по жалобе фактических обстоятельств, на которых основано решение, а также положений нормативных правовых актов, на основании которых принято решение. Однако объективность и беспристрастность будет реализовываться только при закреплении обязанности по подробному отражению оценки всех собранных доказательств, включая (но не ограничиваясь):

- обоснование принятия и непринятия тех или иных материалов в качестве доказательств (на их соответствие или несоответствие базовым критериям оценки);
- выведение из принятых материалов в качестве доказательств фактических обстоятельств по делу;
- описание взаимосвязи между фактическими обстоятельствами и выводами, которые были сформированы в результате внутреннего убеждения³⁰².

Представляется, что такая обязанность должна быть закреплена не только в отношении решения налогового органа о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности, но и прежде всего при составлении акта проверки, для того чтобы налогоплательщик не просто понимал, в чем его обвиняют и на основании чего, но чего не хватает, чтобы признать правомерность

³⁰¹ См.: Шварц М. З. Указ. соч.

³⁰² См.: Лопатинский И. В. Внутреннее убеждение судьи в арбитражном процессе // Российский судья. 2024. № 7.

его деяний, что позволит налогоплательщику эффективнее готовить возражения, а налоговому органу в полном объеме получать доказательства для объективного и беспристрастного оценивания.

Не менее важный вопрос касается содействия в получении доказательств, поскольку действующее регулирование не предусматривает возможности для налогоплательщика настаивать на вызове определенных свидетелей для дачи показаний в налоговые органы³⁰³, а также ограниченные возможности для фиксации показаний (пояснений) свидетелей иным способом³⁰⁴, при этом ст. 21 НК РФ предусматривает право налогоплательщика присутствовать при проведении выездной налоговой проверки, но поскольку ст. 90 НК РФ не оговаривает право присутствовать при допросе, то предполагается, что он не может этого делать³⁰⁵, а если даже налоговый орган и допустит его, то у него нет процессуальных возможностей для полноценного участия в допросе, например, задавать вопросы и т. д., не может налогоплательщик настаивать и на проведении экспертизы³⁰⁶, хотя, в отличие от допроса, у него есть права при ее проведении. Данные процедуры предшествуют возникновению непосредственно налогового спора, однако возникает вопрос, что можно предпринять на этапе его рассмотрения, например, в случае возникновения сомнений, но недостаточно сильных, чтобы удовлетворить жалобу налогоплательщика, тем не менее свидетельствующих о необъективном рассмотрении налоговым органом материалов налоговой проверки.

Ранее нами уже отмечалось, что при рассмотрении споров вышестоящий налоговый орган проверяет законность решения, но не осуществляет дополнительных мероприятий налогового контроля. П. 3 ст. 140 НК РФ предусмотрено, что по итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган:

³⁰³ См.: Султанов А. Р. Борьба с пробелами в Налоговом кодексе Российской Федерации и фиксированными идеями в налоговых спорах : монография. М. : Статут, 2022.

³⁰⁴ См.: Снегирев В. М. Свидетеля допросил нотариус: на пользу это налогоплательщику или во вред? // НДС: проблемы и решения. 2018. № 12.

³⁰⁵ См., напр.: Письмо Минфина России от 22.10.2015 № 03-02-07/1/60796 «О присутствии проверяемого лица при проведении в отношении него мероприятий налогового контроля» // СПС «Консультант Плюс».

³⁰⁶ См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.06.2025 № Ф06-3090/2025 по делу № А65-11448/2024 // СПС «Консультант Плюс».

- оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
- отменяет акт налогового органа ненормативного характера;
- отменяет решение налогового органа полностью или в части;
- отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;
- признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

Вместе с тем, несмотря на наличие двух видов решений, которые предполагают пересмотр решения нижестоящего налогового органа, в нормах не содержится возможности для содействия налогоплательщику в сборе доказательств. Таким образом, несмотря на возможность вынесения вышестоящим налоговым органом решения по существу, законодательство о налогах и сборах не предусматривает возможности для налогоплательщика даже на данном этапе ходатайствовать о содействии в получении доказательств.

Для сравнения обратимся к зарубежному опыту дружественной нам юрисдикции и партнеру по Евразийскому экономическому союзу — Казахстану. В ст. 181 НК РК предусмотрено, что жалоба рассматривается в пределах, обжалуемых налогоплательщиком (налоговым агентом) вопросов, тем не менее уполномоченный орган при рассмотрении жалобы налогоплательщика (налогового агента) вправе назначить тематическую проверку, а также повторную тематическую проверку в порядке, определенном ст. 186 НК РК, в том числе и в случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) к рассмотрению жалобы документов, не представлявшихся им в ходе налоговой проверки.

В Республике Казахстан уполномоченный орган при рассмотрении жалобы налогоплательщика (налогового агента) вправе также (п. 5 ст. 181 НК РК): направлять запросы налогоплательщику (налоговому агенту) и (или) в налоговые органы, проводившие налоговую проверку и рассматривавшие возражения налогоплательщика (налогового агента) к предварительному акту налоговой проверки, о предоставлении в письменной форме дополнительной информации либо пояснения по вопросам, изложенным в жалобе; направлять запросы в

государственные органы, соответствующие органы иностранных государств и иные организации по вопросам, находящимся в компетенции таких органов и организаций; проводить встречи с налогоплательщиком (налоговым агентом) по вопросам, изложенным в жалобе; запрашивать у сотрудников налоговых органов, принимавших участие в проведении налоговой проверки и рассматривавших возражения налогоплательщика (налогового агента) к предварительному акту налоговой проверки, дополнительную информацию и (или) пояснения по возникшим вопросам. Такой подход представляется оправданным, поскольку он содержит необходимый инструментарий для вышестоящего налогового органа в установлении при рассмотрении споров объективной истины, он намного лучше ситуации, когда вышестоящий налоговый орган вместо этого, в попытках устранить выявившиеся проблемы в доказательствах, назначает повторную налоговую проверку, игнорируя жалобу налогоплательщика³⁰⁷, поскольку это не способствует разрешению конфликтов и снижает эффективность досудебной стадии. Вместе с тем рассмотрение вопросов назначения повторной выездной налоговой проверки не входит в предмет данного исследования, а приводится для иллюстрации непоследовательности законодательного регулирования разрешения споров, поэтому повторная проверка не должна использоваться как продолжение контрольных мероприятий для давления на налогоплательщика, но при этом и полная отмена возможности проведения повторной проверки не отвечает целям эффективного налогового администрирования, и в этом вопросе необходим баланс, через установление критериев, по которым такая проверка возможна.

Изложенное показывает, что при разрешении споров налоговыми органами, достижение объективности и беспристрастности в большей степени зависит не от того, кто выносит решения, а от того, как они выносятся, какие этому предшествовали процедуры и как стороны могли влиять на ход процесса разрешения спора, какими правовыми средствами происходит балансировка прав

³⁰⁷ См., напр.: Коновалов А. М. Судебный контроль наличия законных оснований для проведения повторных/неоднократных выездных налоговых проверок // *Налоги*. 2021. № 6; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.03.2024 № Ф05-1397/2024 по делу № А40-160100/2023 // СПС «Консультант Плюс»; Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.02.2025 по делу № А07-18520/2024 и др. // СПС «Консультант Плюс».

сторон, учитывая их разный статус и возможности по сбору доказательств. При этом ни одна из вышерассмотренных процедур не может быть признана универсальной и эталонной. В связи с внедрением риск-ориентированного подхода в контрольную деятельность налогового органа произошло некоторое смещение контроля на предпроверочную стадию, поскольку выявление рисков происходит на основании контактных и бесконтактных контрольных мероприятий, результатом которых является получение информации, используемой информационными системами, в связи с этим конфликты стали проявляться на стадиях до возникновения непосредственного спора, то есть до наступления возможности налогоплательщика обжаловать акты налогового органа, действия и бездействие его должностных лиц, однако действенной стратегии по работе с ними в настоящее время не сформировано, что порождает чувство неопределенности и несправедливости. Представляется что законодательное закрепление примирительной функции позволит обеспечить базу для разработки единых принципов и подход к работе налогового органа с налогоплательщиками на данном этапе.

2.2.2. Специальная процедура по обжалованию решения о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации

Специальная процедура, установленная Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»³⁰⁸, содержится в гл. VIII.1, в которой определен порядок обжалования решения о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации. Необходимо отметить, что первоначально споры в данной сфере рассматривались в рамках общей процедуры, однако, как отмечено в пояснительной записке к Федеральному закону от 21.07.2014 № 241-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей”»³⁰⁹, такой порядок не

³⁰⁸ См.: СЗ РФ. 2001. № 33 (Ч. I). Ст. 3431.

³⁰⁹ См.: СЗ РФ. 2014. № 30 (Ч. I). Ст. 4242.

учитывал особенности правоотношений, возникающих при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе последствия выносимых регистрирующим органом ненормативных актов, а также последствия их отмены, установление же специальной процедуры позволит создать для заинтересованных лиц благоприятные условия по урегулированию соответствующих споров без обращения в суд, а также снизит нагрузку на судебную систему³¹⁰. Такая инициатива законодателя по специализации процедур уже знакома нам из предыдущего параграфа. Однако ее отличает наличие процедуры, не просто ориентированной на определенную сферу общественных отношений, но на вычленение из нее только определенных типов актов, которые подлежат обжалованию. Очевидно, что это прежде всего обусловлено необходимостью формирования обязательного досудебного порядка рассмотрения такой категории споров, ввиду значимости контроля вышестоящим налоговым органом за практикой, складывающейся на определенных территориях.

Как уже отмечалось в предыдущем параграфе, государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей с точки зрения государственного регулирования относится к государственным услугам, что отражается в том числе на оценке эффективности деятельности налоговых органов в связи с ее реализацией. Вместе с тем в научных исследованиях государственной регистрации придается другая теоретико-правовая идентификация. Так по мнению О. В. Шмальной, посредством государственной регистрации реализуется две функции государственного управления — контроль и учет. При этом государственная регистрация как форма государственного управления представляет собой форму деятельности органов исполнительной власти, опосредующей осуществление правового, властного, превентивного контроля и обязательного и общего учета регистрируемых объектов путем вынесения регистрирующим органом административно-правовых актов в рамках

³¹⁰ См.: Пояснительная записка «К проекту Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон “О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей”» // СПС «Консультант Плюс»; Паспорт проекта федерального закона № 521444-6 «О внесении изменений в Федеральный закон “О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей”» (в части установления порядка досудебного обжалования решений регистрирующего органа) // СПС «Консультант Плюс».

нормативно урегулированной процедуры³¹¹. Вместе с тем с такой позиции автор обозначает и главную проблему государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей — отсутствие механизмов реализации функции контроля, что создает условия для повышения уровня криминализации сферы экономики и, как следствие, угрозу стабильности хозяйственной системы страны³¹². Невозможность проведения правовой экспертизы документов в процессе государственной регистрации обосновывается О. В. Чумаковой в качестве основной причины возникновения административно-правового спора в сфере государственной регистрации юридических лиц³¹³.

О. Б. Кравченко выделяет регистрационные процедуры как разновидность правонаделительных административных процедур и определяет их как урегулированный административно-процессуальными нормами порядок контрольной деятельности федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации по официальному признанию и подтверждению законности определенных фактов, закреплению правового статуса субъекта. При этом автор указывает, что, в отличие от регистрационных процедур, в учетных процедурах не осуществляется контроль и не принимается акт, имеющий правоустанавливающее значение, а в лицензионных процедурах превалирует разрешительный, а не уведомительный порядок принятия решения компетентным органом³¹⁴.

С точки зрения теории административных ограничений государственная регистрация представляется как административное требование, на основании которого, органы исполнительной власти включают невластных субъектов в коммуникативно-управленческие связи и отношения, что характеризуется также наличием возможного компенсаторного механизма, при этом правомерные ограничения, которые составляют метод регистрации, по своей форме являются

³¹¹ См.: Шмалый О. В. Регистрация как форма государственного управления : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д., 2004.

³¹² См.: Шмалый О. В. Указ. соч.

³¹³ См.: Чумакова О. В. Административно-правовые споры в сфере регистрации юридических лиц : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

³¹⁴ См.: Кравченко О. Б. Административно-правовое регулирование регистрационных процедур, осуществляемых федеральными органами исполнительной власти : дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2009.

навязываниями, и позволяют обеспечивать безопасность. Выделяется также метод административного правопризнания (легализации), выражающийся в правоограничениях в форме препятствий, компенсацией за соблюдение ограничений в рамках данного метода является наделение невластного субъекта специальным статусом, на основании которого возможно осуществление отдельных «особых» видов деятельности³¹⁵.

Такое расхождение в оценке не может не обращать на себя внимания, в связи с чем представляется, что одной из причин возникающих в данной сфере конфликтов может заключаться именно в несоответствии сути полномочий государственного органа механизмам их реализации, что порождает вненормативные требования, кроме того, приводит к существенному расхождению между ожиданиями обращающихся лиц, поскольку они ожидают получить государственную услугу, а сталкиваются с контролем, навязыванием и ограничением со стороны органа исполнительной власти. В связи с этим представляется более верным относиться к государственной регистрации именно с точки зрения правомерных ограничений, тогда можно лучше определить причину споров, а также понять механизмы их разрешения, поскольку допустимыми видятся ограничения при недостижении цели государственной регистрации, а значит, не должно быть доступа к компенсаторному механизму. В этой связи предоставление недостоверных сведений для регистрации очевидно препятствует цели, и спор необходимо выстраивать не по формальным аспектам процедуры предоставления государственной услуги (своевременность, компетентность и т. д.), а в части достаточности действий для преодоления установленного барьера.

В предыдущем параграфе нами уже было отмечено, что существуют две процедуры досудебного урегулирования споров в рамках отношений, связанных с государственной регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, при этом результаты сравнения были занесены нами в

³¹⁵ См.: *Соболев О. В.* Правомерные ограничения прав граждан органами исполнительной власти : дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2019. С. 131.

таблицу, являющуюся Приложением 1 к настоящему исследованию, в связи с чем остановимся на отличительных особенностях только специальной процедуры.

Несмотря на кажущееся единообразие в определении заявителя, тем не менее существует неопределенность сама по себе в части формирования такого круга. Прежде всего закрепление права на обжалование только за заинтересованным лицом, если, по мнению этого лица, решение регистрирующего органа нарушает его права, что предусматривает необходимость обоснования прямого нарушения оспариваемым решением регистрирующего органа его прав и законных интересов, при этом отсутствие нарушения оспариваемым решением прав лица, подавшего жалобу, должно рассматриваться как самостоятельное основание для оставления жалобы без удовлетворения³¹⁶, при этом заинтересованными лицами могут выступать и сами налоговые органы, например, в случае выявления недостоверности юридического адреса³¹⁷. Вместе с тем возможность выступать заявителем территориальных подразделений органа, у которого есть как полномочия по принятию решений, а также по рассмотрению споров, оценивается противоречиво прежде всего именно с точки зрения того, что это государственная услуга, и в литературе не сложилось однозначного ответа на вопрос, может ли такая услуга оказываться государственному органу, а также существуют ли специальные положения в законодательстве, что оказывает влияние и на судебную практику³¹⁸.

О. Н. Шерстобоев рассматривает сложившуюся в иностранных государствах практику *functus officio*, согласно которой принявший акт орган лишен возможности его отменить или изменить без прямого законодательного

³¹⁶ См.: Решение ФНС России от 18.11.2015 // СПС «Консультант Плюс».

³¹⁷ См., напр.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2019 № 09АП-64263/2018 по делу № А40-103897/18 // СПС «Консультант Плюс».

³¹⁸ Например, в одних ситуациях суд приходит к выводу, что законодательство не предусматривает ограничений для применения вышестоящими налоговыми органами положений статьи 9 Закона о налоговых органах, которая применяется для всех видов деятельности ФНС России, в том числе в сфере государственной регистрации (см.: Определение Верховного Суда РФ от 07.10.2016 № 304-КГ16-12274 по делу № А75-10124/2015, Определение ВАС РФ от 12.07.2010 № ВАС-8979/10 по делу № А27-10001/2009, Определение ВАС РФ от 21.03.2008 № 3175/08 по делу № А07-3230/07-А-РСА // СПС «Консультант Плюс»).

В других, наоборот, отмечают, что законодательством о регистрации налоговым органам не предоставлено полномочий на отмену ранее вынесенных актов (см.: Определение Верховного Суда РФ от 07.10.2016 № 308-КГ16-9138 по делу № А15-402/2015, Определение ВАС РФ от 07.02.2014 № ВАС-52/14 по делу № А55-27519/2012, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14.07.2015 № Ф06-25821/2015 по делу № А55-9855/2014 // СПС «Консультант Плюс»).

дозволения, при этом для применения *functus officio* нужно последовательно сделать три шага: определить, принято ли решение окончательно и является ли оно действительным; проверить возможные исключения из общего правила; взвесить все обстоятельства дела, определив необходимость применения *functus officio* с учетом всех имеющихся интересов. При этом автор отмечает, что в России это недостаточно определено, что объясняется им как неразвитостью доктрины административных процедур, так и недостаточным вниманием государства к административной дискреции, которую предпочитают рассматривать через призму антикоррупционного законодательства и / или недоверия к субъектам публичного управления. О. Н. Шерстобоев приходит в результате к выводу, что органу управления дается право лишить административный акт юридической силы, что усмотрение для этого не только допускается, но и признается полезным с точки зрения защиты прав и законных интересов невластных субъектов и обеспечения должного баланса публичных и индивидуальных интересов и определяющую роль здесь должны играть теория о благоприятствующих и неблагоприятствующих актах (или ее аналоги), а также принцип защиты доверия, являющийся конституционно значимым³¹⁹.

В связи с этим справедливым представляется предложение упорядочить эти правила, чтобы убрать возникшую неопределенность, но не через полный запрет, а через формирование ограниченного перечня ситуаций, когда это возможно, в том числе на основе опыта зарубежных стран. Так, И. Н. Харинов приводит примеры немецких правил, которые дифференцируются в зависимости от правомерности акта, а также определяются последствия для заявителя в случае его отмены³²⁰. Реализация данного предложения потребует и внесения изменений в порядок осуществления контроля. В настоящее время рассматриваемый Административный регламент предполагает, что контроль за полнотой и качеством предоставления инспекцией государственной услуги осуществляется ФНС России в форме плановых и внеплановых проверок инспекций,

³¹⁹ См.: Шерстобоев О. Н. Административное усмотрение в случае отмены административного акта // Административное право и процесс. 2022. № 1.

³²⁰ См.: Харинов И. Н. Указ. соч. С. 151.

ответственных за предоставление государственной услуги, основаниями которых являются в том числе жалобы заявителей, однако необходимо предусмотреть и возможность пересмотра решений в рамках внутриведомственного контроля, для чего необходимо внести соответствующие изменения в Закон о госрегистрации ЮЛ и ИП. Например, можно установить, что налоговый орган вправе обжаловать решение регистрирующего органа о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации, только в случаях, когда имеются признаки существенного нарушения условий действительности решения, а именно:

- подача заявления на регистрацию с использованием недостоверных сведений, относящихся к личности заявителя, сведениям о месте нахождения, учредителях или органах управления, если такие сведения имели решающее значение для регистрации;

- скрытие существенных обстоятельств, которые при их раскрытии привели бы к отказу в государственной регистрации;

- использование подложных или фальсифицированных документов;

- фиктивный характер регистрации, выражающийся в отсутствии намерения осуществлять предпринимательскую деятельность или использовании регистрации исключительно для противоправных целей.

Вместе с тем данное предложение потребует также и формирования механизмов подтверждения и выявления таких нарушений.

Существуют и предложения по введению апелляционной комиссии для рассмотрения жалоб при обязательном участии в них независимых экспертов и представителей общественности. Такой порядок представляется авторам как альтернативная стадия обжалования, при которой решение апелляционной комиссии будет являться окончательным для инстанционного порядка обжалования. Предполагается, что эта мера поможет повысить ответственность органов, осуществляющих государственную регистрацию, и их должностных лиц за качество принимаемых ими решений³²¹. Ранее нами уже рассматривались предложения по комиссионному рассмотрению налоговых споров. Не повторяя

³²¹ См.: Кравченко О. Б. Указ. соч.

высказанные ранее аргументы, хотелось бы обратить внимание, что значимость работы таких комиссий в данной категории споров может быть только в случае, если произойдет вычленение государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей из понимания государственной услуги с формированием регулирования с учетом целей и задач, тогда возникающие споры возможно решать комиссионно, в парадигме государственной услуги нет необходимости в привлечении независимых экспертов для разрешения споров, поскольку это, скорее всего, будет не востребовано.

Изложенное позволяет нам сделать вывод о том, что существующие специальные процедуры вычленяются исходя из особенностей полномочий налоговых органов, при этом наиболее развитой и сбалансированной в настоящее время является процедура, предусмотренная законодательством о налогах и сборах, однако и при ее осуществлении возможности для реализации примирительной функции развиты не в полной мере, поэтому были предложены необходимые направления по совершенствованию не только самой процедуры по разрешению споров, но также в части, предшествующей ей отношений, связанных с осуществлением налогового контроля, поскольку неразрешенные конфликты на данной стадии мешают достижению объективности и при разрешении споров. Более подробно вопросы предупреждения споров и разрешение конфликтов на разных этапах их возникновения будут рассмотрены в следующем параграфе.

2.3. ПРАВОВЫЕ СРЕДСТВА

ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ КОНФЛИКТОВ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

В предыдущей главе нами было обосновано значение примирения не только как подфункции органа исполнительной власти, но и как важного информационного потока обратной связи, необходимого для управления в отведенной ему сфере, поэтому, говоря о возможных правовых средствах примирения конфликтов налоговыми органами, необходимо прежде всего обратить внимание на те правовые средства, которые позволяют налоговым органам не просто принять индивидуальный акт, рассмотреть жалобу и принять

решение, но и использовать полученную информацию в целях повышения эффективности своей деятельности. Когнитивной базой реформаторской деятельности является социальная рефлексия, как особый вид рефлексии, адекватно отражающая природу социальных трансформаций, которые реализуются в эффективных управленческих проектах³²², поэтому обратная связь так важна в том числе для развития с учетом меняющихся внешних и внутренних условий.

В управленческой деятельности и научных исследованиях традиционно уделяется больше внимания противоправному поведению и способам его предотвращения. Так, в соответствии со ст. 2, 6 Федерального закона от 23.06.2016 № 182-ФЗ «Об основах системы профилактики правонарушений в Российской Федерации»³²³ профилактика правонарушений представляет собой совокупность мер социального, правового, организационного, информационного и иного характера, направленных на выявление и устранение причин и условий, способствующих совершению правонарушений, а также на оказание воспитательного воздействия на лиц в целях недопущения совершения правонарушений или антиобщественного поведения, при этом среди основных направлений профилактики выделяется в том числе предупреждение правонарушений, защита прав личности, общества и государства от противоправных посягательств и повышение правовой грамотности. В Федеральном законе от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»³²⁴ также говорится о мероприятиях, направленных на профилактику нарушений юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями обязательных требований, требований, установленных муниципальными правовыми актами, основу которых составляет информирование, обобщение практики, а также направление предостережений,

³²² См.: *Болдырева И. Н.* Философский анализ рефлексии в социальных процессах : автореф. дис. ... канд. филос. наук. М., 2013. С. 4.

³²³ См.: СЗ РФ. 2016. № 26 (Ч. I). Ст. 3851.

³²⁴ См.: СЗ РФ. 2008. № 52 (Ч. I). Ст. 6249.

при этом защита прав указанных лиц, предусмотренных данным законом, осуществляется в общем порядке, включая возможность получения возмещения причиненного вреда.

Когда правомерное поведение воспринимается как само собой разумеющееся и не требующее поддерживающих мер, профилактическое воздействие оказывается недооцененным. В итоге государственные инструменты «включаются» преимущественно на стадии реагирования на уже совершенное правонарушение, то есть тогда, когда профилактика запоздала, поэтому выработка стимулов правомерного поведения должна стать направлением повышения эффективности государственного управления. Этому будет способствовать анализ возникающих и разрешаемых конфликтов, позволяющий своевременно реагировать на несправедливое регулирование и ошибки правоприменения, которые к нему приводят. Сфера государственного управления, осуществляемого налоговыми органами, охватывает как отношения обязанного поведения, так и отношения, связанные с предоставлением государственных услуг; возникающие в них конфликты различаются, однако в отдельных аспектах могут быть взаимосвязаны. В настоящее время в сфере правовой рефлексии стали активно развиваться исследования профилактики, предупреждения и превенции, в том числе и в связи с тем, что этот вопрос получил внимание со стороны органов исполнительной власти и выработка необходимых мер предупреждения стала важнейшим направлением реформирования их деятельности, вместе с тем основную «революцию» в части восприятия профилактики как необходимой части в деятельности большинства органов исполнительной власти можно соотнести с разработкой в 2017 году Стандарта комплексной профилактики нарушений обязательных требований³²⁵, согласно которому, применительно к построению системы комплексной профилактики нарушений обязательных требований, адаптация концепции «умного» государственного регулирования означает общее восприятие и глубокую интеграцию в текущей практике

³²⁵ См.: Стандарт комплексной профилактики нарушений обязательных требований // СПС «КонсультантПлюс».

контрольно-надзорных органов идеологии профилактики и собственно профилактической деятельности, предполагающих, в первую очередь, качественное повышение уровня правовой грамотности всех участников контрольно-надзорной деятельности и ценностную переориентацию действий как бизнеса, так и контрольно-надзорных органов на наиболее значимую и общую для них цель — недопущение причинения вреда охраняемым законом ценностям.

Рассматриваемый стандарт предлагает разные формы и виды профилактических мероприятий: формирование и ведение перечней обязательных требований, оценка соблюдения которых является предметом государственного контроля (надзора); использование проверочных листов (списков контрольных вопросов), в том числе для целей самопроверки подконтрольных субъектов; информирование по вопросам соблюдения обязательных требований; объявление предостережения о недопустимости нарушения обязательных требований; разъяснительная работа относительно процедур контроля (предоставление информации в доступном формате о правах и обязанностях подконтрольных субъектов до начала, во время и после проведения мероприятий по контролю (надзору)); мероприятия, направленные на поощрение и стимулирование добросовестных подконтрольных субъектов; создание интерактивных сервисов, обеспечивающих взаимодействие с подконтрольными субъектами, в том числе для самостоятельного определения и добровольного подтверждения подконтрольными субъектами соблюдения обязательных требований; реализация порядка и механизмов досудебного (внесудебного) обжалования.

При этом интерес с точки зрения нашего исследования представляет разработанная программа мероприятий, направленных на поощрение и стимулирование добросовестности подконтрольных субъектов.

Для формирования критериев добросовестности рекомендовано учитывать такие параметры, как:

– соблюдение подконтрольным субъектом обязательных требований, являющихся предметом государственного контроля (надзора), а также требований законодательства Российской Федерации об осуществлении государственного

контроля (надзора), муниципального контроля, при этом должны учитываться количество случаев, характер (степень тяжести) нарушений подконтрольным субъектом обязательных требований, выявленных по итогам плановых и внеплановых проверок, реализации иных форм государственного контроля (надзора), и причиненный вследствие таких нарушений вред охраняемым законом ценностям, а также количество случаев объявления подконтрольному субъекту предостережений о недопустимости нарушений обязательных требований и степень их исполнимости, а также противодействия осуществлению контрольных мероприятий;

- своевременность представления подконтрольным субъектом в контрольно-надзорный орган необходимой информации;

- «административная репутация» подконтрольного субъекта, сформированная на основе комплексного анализа взаимоотношений подконтрольного субъекта, в том числе с иными органами публичной власти;

- внедрение подконтрольным субъектом системы внутреннего контроля профилактики нарушений обязательных требований;

- степень активности участия подконтрольного субъекта в экспертных советах, формируемых при органе государственного контроля (надзора), общественной экспертизе проектов нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность хозяйствующих субъектов;

- непосредственность взаимодействия подконтрольных субъектов с контрольно-надзорным органом в рамках предоставления отчетности и иных документов.

Добросовестность является основанием для применения мер поощрения и стимулирования, к которым предлагается отнести такие, как:

- выдвижение представителей подконтрольных субъектов в общественные и экспертные органы при контрольно-надзорном органе;

- использование упрощенных процедур контроля (надзора) и комплексное упрощение текущего взаимодействия с контрольно-надзорным органом;

– оптимизация представления подконтрольным субъектом отчетности (сокращение количества типовых отчетностей и документов, представляемых подконтрольным субъектом в контрольно-надзорный орган, в том числе за счет внедрения электронных форм отчетности);

– присуждение подконтрольному субъекту условного репутационного статуса, обозначающего добросовестное соблюдение подконтрольным субъектом обязательных требований в подконтрольной сфере общественных отношений (например, статус подтвержденной безопасности деятельности), и предоставление подконтрольному субъекту права публично размещать данную информацию в открытых источниках, в том числе в информационных и рекламных материалах, при этом предполагается, что присвоение условного репутационного статуса не может собой подменять соблюдение подконтрольным субъектом требований законодательства Российской Федерации о техническом регулировании, об аккредитации в национальной системе аккредитации, о стандартизации;

– абстрактная оценка деятельности подконтрольного субъекта по итогам реализации в отношении него контрольно-надзорных мероприятий, подразумевающая присвоение каждому подконтрольному субъекту по результатам проведенной плановой проверки оценки от 1 до 5, где 5 — наивысший балл (категория), 1 — низший балл (категория);

– получение высшего балла (категории) свидетельствует о наибольшей степени добросовестности подконтрольного субъекта, а низшего — о наименьшей.

Стандартом предполагается, что информация об оценке подконтрольного субъекта предоставляется любым заинтересованным лицам через размещаемый на официальном сайте контрольно-надзорного органа специальный электронный сервис путем заполнения пользователем минимально необходимых реквизитов подконтрольного субъекта.

«Добросовестность» в налоговом праве является одним из самых противоречивых явлений, тем не менее оказывающим существенное влияние на его развитие, через формирование презумпции, принципа, части судебной

доктрины, необоснованной налоговой выгоды и т. д., что привело к установлению правила о том, что все участники налоговых правоотношений (и государство, и частные лица) должны не только законно, но и добросовестно осуществлять свои права и обязанности — одного только формального соответствия их действий налоговому законодательству недостаточно³²⁶. Презюмируя добросовестность в рамках налоговых споров, мы прежде всего определяем правило оценки совокупности доказательств в ситуации, когда сделать категорический вывод о том, как именно развивались события в прошлом, не представляется возможным³²⁷. История поиска добросовестности в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, началась с Определения Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»», в котором была определена обязанность налоговых органов и других органов государства не только осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, но и проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты³²⁸. Вместе с тем необходимо согласиться с М. Б. Напсо о необходимости отграничить добросовестное поведение от недобросовестного, добросовестное осуществление прав и добросовестное исполнение обязанностей от иных, чтобы подчеркнуть экономическую, социальную, правовую ценность надлежащего исполнения налоговой обязанности для государства и несомненную выгодность для налогоплательщика, получающего установленные законом преференции и гарантии³²⁹. Налоговыми

³²⁶ См.: *Воложбенская Д. И.* Судебная доктрина налоговой выгоды нуждается в новой формализации // *Налоги.* 2025. № 2.

³²⁷ См.: *Шварц М. З.* Указ. соч.

³²⁸ См.: СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

³²⁹ См.: *Напсо М. Б.* Установление факта добросовестности налогоплательщика: к вопросу о последствиях // *Налоги.* 2020. № 6.

органами после введения статьи 54.1 НК РФ делалась попытка отойти от данного принципа³³⁰, однако он уже плотно проник в налоговые правоотношения, и отказаться от него сложно, ввиду его востребованности для оценки взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, в том числе при использовании разнообразных сервисов.

В связи с этим рассмотрим, какие меры в настоящее время можно отнести к мерам профилактики в контексте понимания добросовестности, сформированного Стандартом. Например, Приказом ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@ утверждена «Методика проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса “Личный кабинет налогоплательщика юридического лица” АИС “Налог-3”» и «Методика проведения оценки индивидуального предпринимателя на базе интерактивного сервиса “Личный кабинет налогоплательщика “Индивидуального предпринимателя” АИС “Налог-3”»³³¹. Согласно этому документу цели проведения оценки финансово-хозяйственного состояния определены скромно — «для дальнейшего представления» самому лицу. Вместе с тем, как отмечается в письме ФНС России, соответствие критериям выписки не является законодательно установленным требованием к юридическим лицам, в связи с чем подобная преддоговорная проверка может быть урегулирована в рамках гражданско-делового оборота с контрагентами, либо путем закрепления такой проверки в локальных нормативных актах организации. Отмечено также, что такая преддоговорная проверка может быть закреплена в положении о порядке проведения закупок³³², в соответствии с которым заказчиком при заключении контрактов, предметом которых является подготовка проектной документации, выполнение инженерных изысканий или строительство, реконструкция, капитальный ремонт объектов капитального строительства,

³³⁰ См.: Письмо ФНС России от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889 «Об оценке добросовестности налогоплательщика при проведении налоговых проверок» // СПС «Консультант Плюс».

³³¹ См.: Приказ ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@ «Об утверждении Методики проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса “Личный кабинет налогоплательщика юридического лица” АИС “Налог-3” и Методики проведения оценки индивидуального предпринимателя на базе интерактивного сервиса “Личный кабинет налогоплательщика “Индивидуального предпринимателя” АИС “Налог-3”» // Официальные документы. 2023. № 14 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).

³³² См.: Письма Минстроя России № 3874-ИФ/00 и ФНС России № ЕД-17-31/216 от 26.01.2024 «О совместной позиции Минстроя России и ФНС России по применению сервиса оценки юридического лица, позволяющего определить его финансово-хозяйственное состояние» // СПС «Консультант Плюс».

рекомендовано использовать Сервис оценки с целью получения достоверных и актуальных сведений о финансово-хозяйственной и иной деятельности потенциальных подрядчиков³³³. Таким образом, ФНС России инициативно реализует механизмы для формирования «добросовестных» субъектов на основании имеющихся у них сведений, при этом в настоящее время такая работа не предполагает явных послаблений при осуществлении контрольных мероприятий в налоговой сфере, но в некотором смысле должна помогать в доказывании должной (коммерческой) осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагента, которая сопровождает не только налоговые обязанности, но является общим принципом к осуществлению предпринимательской деятельности.

В развитие данного сервиса уже принят Федеральный закон от 23.07.2025 N 254-ФЗ «О внесении изменения в Закон Российской Федерации “О налоговых органах Российской Федерации”»³³⁴, в котором осуществлено законодательное наделение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов проводить анализ (оценку) сведений о финансово-хозяйственной деятельности юридического лица, а также иных сведений о юридическом лице, имеющихся у налогового органа, формирование результатов указанного анализа (оценки) для их предоставления в виде выписки не только самому юридическому лицу, но также в специально определенных случаях иному лицу по его запросу. Преимуществом установленного законом порядка является закрепление права лица подавать заявление о корректировке результатов анализа с приложением документов, поскольку это позволяет быть не просто пассивным получателем информации, но и активным участником отношений, добровольно и самостоятельно раскрывающим информацию налоговому органу. Доверительная среда может сложиться в этом случае только при раскрытии налоговым органом как критериев

³³³ См.: Письмо ФНС России от 13.02.2024 № ЗГ-2-31/1941@ «Об использовании “Сервиса оценки юридических лиц” при установлении требований к участникам закупки» // СПС «Консультант Плюс».

³³⁴ См.: СЗ РФ. 2025. № 30 (Ч. II). Ст. 4403.

оценки, так и причин отказа в корректировке, в противном случае такой сервис скорее станет препятствием для осуществления деятельности.

В законодательстве о налогах и сборах нет прямого указания на профилактические мероприятия, однако выделяются юридизированные с разной степенью определенности процедуры, которые, исходя из их временной связи с процедурами разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений, можно отнести к процедурам, направленным на их предотвращение, при этом часть из них определена через установление права, реализация которого может и не иметь конкретных закононо установленных правил его реализации, что тем не менее не позволяет умалять их значимость, например, отказ от выполнения неправомерных требований (ст. 21 НК РФ), право требования соблюдения законодательства о налогах и сборах (ст. 21, 31 НК РФ), возможность вызова для дачи пояснений и др. Другая же их часть представляет собой два самостоятельных направления: во-первых, информирование, которое может быть как самостоятельной государственной услугой (ст. 21 НК РФ, Приказ ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@³³⁵), так и иметь свои особенности, например, мотивированное мнение налогового органа, которое в зависимости от субъекта, который инициировал его возникновение, может быть либо информированием о законодательстве о налогах и сборах (по инициативе налогоплательщика), либо предупреждением налогового органа (по инициативе налогового органа), при этом сближение позиций налогоплательщика и налогового органа предполагается в рамках специальной взаимосогласительной процедуры; во-вторых, это проявление предварительного контроля по инициативе налогоплательщика в целях минимизации возможных рисков. Кроме того, можно выделить специальные соглашения с налоговыми органами, например, соглашение о ценообразовании (гл. 14.6 НК РФ).

При этом важно отметить, что в законодательстве о налогах и сборах только в общих чертах формируются механизмы для поддержания добросовестного

³³⁵ См.: Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 13.01.2026).

поведения налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля. Так, согласно п. 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, проводится в течение двух месяцев со дня представления такой налоговой декларации, но если установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки. Указанные нормы фактически устанавливают меры стимулирования правомерного поведения, однако они никак не влияют на поведение налогоплательщика, когда проверка уже начата. Совокупность ст. 88 и 81 НК РФ предусматривает возможность в процессе проверки налогоплательщику устранить выявленные совместно с налоговыми органами правонарушения, поскольку важной частью камеральной проверки является истребование налоговым органом пояснений в случае, если выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, при этом налогоплательщик может как представить пояснения, так и внести изменения в декларацию, при этом он может избежать ответственности при выполнении правил, установленных ст. 81 НК РФ. Вместе с тем для применения этих мер, стимулирующих добросовестное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков, а также достижения цели камеральной проверки³³⁶ потребовалось дополнительное истолкование

³³⁶ Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, камеральная налоговая проверка представляет собой форму текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения (см., напр.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова» // СПС «Консультант Плюс»).

формулировки «обнаружение нарушения»³³⁷, поскольку судебная практика могла привести к нивелированию значимости данного механизма в предотвращении конфликтов при взаимодействии с налоговыми органами и снизить возможности для добровольного уточнения размеров налогов, подлежащих уплате³³⁸. Возможность избежать ответственности при совершении обязанным субъектом определенных действий предусмотрена и в ст. 122 и 123 НК РФ.

Вместе с тем никаких возможностей налогоплательщика повлиять своим правомерным поведением на ход проверки законом не предусмотрено. Представляется, что в данном случае целесообразно установить критерии дифференциации сроков проведения проверки, исходя из степени взаимодействия налогоплательщика и налогового органа. В настоящее время, если налогоплательщик не предоставляет документы по требованию в рамках выездной налоговой проверки, то может быть назначена их выемка (ст. 93, 94 НК РФ), также предусмотрено составление акта о воспрепятствовании (ст. 91 НК РФ), в случае, если лицо противодействует правомерным действиям налогового органа, связанным с доступом в помещения налогоплательщика, что может привести к приостановлению срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 113 НК РФ), а также возможности определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике (ст. 31 НК РФ). Анализ указанных норм показывает, что они ориентированы на стимулирование налогоплательщика не препятствовать осуществлению мероприятий налогового контроля преимущественно в рамках выездной налоговой проверки, однако данная форма налогового контроля уже не отвечает современным требованиям оперативности, поэтому необходимо развивать меры в рамках других форм налогового контроля, а

³³⁷ См.: Письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@; Письмо ФНС России от 27.12.2023 № БВ-4-7/16343@; Решение ФНС России от 11.10.2022 № КЧ-4-9/13551@ // СПС «Консультант Плюс».

³³⁸ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.07.2018 № Ф05-9616/2018 по делу № А40-204098/2017 // СПС «Консультант Плюс». Постановление оставлено без изменения.

также во взаимодействии с налогоплательщиком, что должно стать важной задачей реализации примирительной функции налоговых органов.

Одним из механизмов предотвращения конфликтов является существующая в настоящее время возможность присоединения к хартии добросовестных налогоплательщиков, в рамках которого декларируется отказ от недобросовестных методов налоговой оптимизации, в результате которого налогоплательщики получают стабильные последствия, совершаемых ими сделок, поскольку вовлеченные в процесс контрагенты являются добросовестными налогоплательщиками, что значительно снижает риски переоценки совершенных с ними сделок³³⁹. Вместе с тем в отношении таких начинаний со стороны налогоплательщиков, поддерживаемых налоговыми органами, высказываются справедливые опасения, связанные с искажением конкуренции³⁴⁰, поэтому нельзя допускать ситуаций, когда такими объединениями будет ограничиваться и правомерная деятельность налогоплательщиков, а выход из него будет восприниматься как признак, свидетельствующий о совершении налогового правонарушения, или фактически означать невозможность продолжения осуществления деятельности в данной сфере. В данном случае стимулирование правомерного поведения не должно превращаться в административное подавление.

Установлены на законодательном уровне преимущества при отказе от дальнейшего нарушения налогового законодательства, например, в настоящее время закреплены положения «налоговой амнистии» при добровольном отказе налогоплательщика от дробления бизнеса, которая предусматривает в том числе

³³⁹ См.: Хартия участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом (АТС) : сайт. URL: <https://хартия-атс.rado.рус/> (дата обращения: 10.03.2026); Отраслевой проект «обеления» отрасли клининга и технической эксплуатации (Инфоресурс ФМ) : сайт. URL: <https://fm.rado.ru.com/> (дата обращения: 10.10.2025); Хартия в сфере оборота сельскохозяйственной продукции (АПК) : сайт. URL: <https://хартия-апк.rado.рус/> (дата обращения: 10.03.2026); Хартия светопрозрачных конструкций (СПК) : сайт. URL: <https://app-rus.org/poleznie-statji/obzory-i-novosti-rynka/hartiya-dobrosovestnih-uchastnikov-rynka-spk/> (дата обращения: 10.03.2026); Хартия добросовестного налогоплательщика российского ювелирного рынка : сайт. URL: <https://agjr.ru/useful/documents/hartiya-dobrosovestnogo-nalogoplatelshhika-rossijskogo-yuvelirnogo-rynka> (дата обращения: 10.03.2026).

³⁴⁰ См., напр.: *Зарипов В. М.* Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? // Закон. 2021. № 5.

прекращение обязанности по уплате налогов за налоговые периоды 2022–2024 гг. соответствующих пеней и штрафов³⁴¹.

Возможно взаимодействие налогоплательщиков с налоговыми органами посредством экспертных советов, например, на площадке ФНС России функционируют экспертные советы:

– по формированию практики применения законодательства о налогах и сборах крупнейшими налогоплательщиками с учетом отраслевых особенностей их деятельности³⁴²;

– по совершенствованию практики применения законодательства о несостоятельности (банкротстве)³⁴³;

– по развитию и совершенствованию системы налогового мониторинга³⁴⁴.

Экспертные советы на основе взаимодействия ФНС России с иными органами исполнительной и законодательной власти, экспертами, представителями научных кругов и представителями бизнес-сообщества призваны содействовать поиску эффективных и комплексных решений по выработке единообразных правоприменительных подходов в налоговой сфере, инновационных инструментов, способствующих дальнейшему развитию и совершенствованию практики применения законодательства о налогах и сборах.

Еще одним направлением является возможность заключения соглашений. О. О. Журавлева обращает внимание на то, что в налоговой сфере соглашения заключаются для реализации потребности в индивидуализации правового регулирования, которая проявляется наиболее рельефно при заключении договоров, при этом ей в зависимости от правового статуса участвующих лиц

³⁴¹ См.: Пункт 2 статьи 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 19.12.2025).

³⁴² См.: Приказ ФНС России от 26.06.2019 № ММВ-7-22/326@ «О создании Экспертного совета при ФНС России по формированию практики применения законодательства о налогах и сборах крупнейшими налогоплательщиками с учетом отраслевых особенностей их деятельности» // СПС «Консультант Плюс».

³⁴³ См.: Распоряжение ФНС России от 26.05.2016 № 87@ «О создании Экспертного совета при ФНС России по совершенствованию практики применения законодательства о несостоятельности (банкротстве)» // СПС «Консультант Плюс».

³⁴⁴ См.: Приказ ФНС России от 25.11.2019 № ММВ-7-15/585@ «О создании Экспертного совета при ФНС России по развитию и совершенствованию системы налогового мониторинга» // СПС «Консультант Плюс».

предлагается выделять такие их виды: соглашения между государствами в налоговой сфере или соглашения, содержащие отдельные положения, касающиеся налоговой сферы (международные договоры по вопросам налогообложения, включая соглашение об избежании двойного налогообложения); соглашения между налогоплательщиками (например, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков); соглашения между налогоплательщиком (налогоплательщиками) и налоговым органом; соглашения между налоговым органом и третьим лицом, не являющимся участником налоговых правоотношений³⁴⁵. Формирование правомерного поведения налогоплательщика может быть реализовано именно в группе отношений налогоплательщик — налоговый орган. Такие соглашения могут быть использованы в соответствии с гражданско-правовой конструкцией, например, залог и поручительство, которые используются не как самостоятельный способ стимулирования добросовестного поведения налогоплательщика, а как обеспечение такого стимула при предоставлении отсрочки, рассрочки налогоплательщику.

В законодательстве в настоящее время существует большой объем инвестиционного регулирования, которое тоже предусматривает заключение инвестиционных соглашений. Вместе с тем хотелось бы остановиться на таких типах соглашений, которые направлены на формирование правомерного поведения именно через раскрытие и согласование с налоговым органом правомерности применительно к конкретной экономической ситуации у налогоплательщика, к которым относятся специальные соглашения, заключаемые в целях минимизации возможных рисков при проведении мероприятий налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами для российских организаций отвечающих требованиям, определенным ст. 105.19 НК РФ, для которых предусмотрена возможность заключать с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, соглашение о ценообразовании.

³⁴⁵ См.: Журавлева О. О. Реализация принципа равенства в соглашениях в налоговой сфере: российский опыт // Журнал российского права. 2019. № 2.

Таким соглашением устанавливается порядок определения цен и (или) применения методов ценообразования в сделках между взаимозависимыми лицами, признаваемыми для целей налогообложения контролируруемыми, в течение срока его действия в целях обеспечения соблюдения положения п. 1 ст. 105.3 Кодекса (п. 2 ст. 105.19 НК РФ). П. 3 ст. 105.19 НК РФ определен предмет соглашения о ценообразовании, однако п. 4 ст. 105.19 НК РФ установлено, что по соглашению сторон в соглашении о ценообразовании могут быть установлены также иные условия, помимо вышеуказанных. Вместе с тем это не означает безграничной возможности договариваться, поскольку при заключении соглашения о ценообразовании его предмет должен ограничиваться вопросами, являющимися предметом налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, это же правило касается и иных условий, включаемых в соглашение о ценообразовании его сторонами на основании п. 4 ст. 105.19 НК РФ. В связи с этим Минфин России указал, что поскольку применение ст. 54.1 НК РФ и гл. 25 НК РФ не является предметом налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, то такое соглашение не может использоваться для оценки соблюдения законодательства в этой сфере³⁴⁶. Заключение такого соглашения предполагает определенный алгоритм, в том числе раскрытия информации налогоплательщиком налоговому органу. В. В. Черезов, анализируя правовые аспекты существования такого соглашения, приходит к выводу о том, что такое взаимное соглашение выступает свидетельством возникновения обязательственных правоотношений участвующих в нем субъектов вследствие достижения консенсуса, факт заключения которого выражает явные намерения государств на исключение декларативного подхода относительно его содержания и последующего исполнения³⁴⁷.

Отдельное направление соглашений с налоговыми органами связаны, например, с другими мероприятиями, которые включают в себя информирование,

³⁴⁶ См.: Письмо Минфина России от 15.01.2020 № 03-12-11/1/1480 «Об определении предмета соглашения о ценообразовании для целей налогообложения» // СПС «Консультант Плюс».

³⁴⁷ См.: *Черезов В. В.* Правовая природа соглашения о ценообразовании в российском налоговом праве // Журнал российского права. 2019. № 10.

обобщение практики и разъяснения. Как уже нами неоднократно отмечено, в Российской Федерации информирование и разъяснение законодательства представляют собой разные процедуры, полномочия по реализации которой переданы разным органам, что затрудняет обеспечение единого порядка и возможности индивидуального подхода. Вместе с тем зарубежная практика знает примеры использования такого механизма для обеспечения предсказуемости налогового регулирования. Например, М. Д. Надточий, проведя сравнительное исследование опыта Российской Федерации и Новой Зеландии, отметил: необходимость расширения круга субъектов, имеющих право на получение налоговых руководств, включив в него всех налогоплательщиков, а не только тех, которые сейчас перешли на налоговый мониторинг; придание налоговым руководствам обязательного характера; установление срока действия для индивидуальных руководств; введение платы за индивидуальные руководства; внедрение института общих руководств³⁴⁸. Отдельно в странах вводятся возможности для заключения соглашений в сферах, где имеются высокие риски нарушения законодательства, но при этом критерии должного и противоправного поведения не конкретизированы достаточным образом, что может приводить к субъективным оценкам³⁴⁹. Однако необходимо отметить также, что в этой сфере возможны ситуации, когда законодатель специально выделяет вопросы, в которых не действует презумпция невиновности налогоплательщика, тем самым дополнительно стимулируя налогоплательщика к активному участию в процессах раскрытия информации, что представляется в современных реалиях несколько излишним.

В настоящее время налогоплательщик, перешедший на налоговый мониторинг, может рассчитывать на получение мотивированного мнения, в случае несогласия, с которым он может обратиться в вышестоящий налоговый орган за взаимосогласительной процедурой. В научной литературе стало формироваться

³⁴⁸ См.: *Надточий М. Д.* Налоговые рулинги по законодательству Новой Зеландии // *Налоги.* 2024. № 4.

³⁴⁹ См., напр.: *Копина А. А.* Правовые способы снижения конфликтности в налоговых правоотношениях при применении специального законодательства, направленного на противодействие получению необоснованной налоговой выгоды // *Налоги.* 2015. № 6; *Копина А. А.* Современные способы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в Италии в целях соблюдения налогового законодательства // *Налоги.* 2015. № 5.

мнение о том, что налоговый мониторинг должен рассматриваться как примирительная процедура, поскольку он направлен на предупреждение налогового конфликта через зарождение института мотивированного мнения налогового органа³⁵⁰. Вместе с тем с таким подходом можно согласиться только отчасти, поскольку налоговый мониторинг является формой налогового контроля в ее максимально возможной прогрессивной реализации, при этом, как мы ранее указывали, налоговый контроль и примирение взаимосвязаны, но не заменяют друг друга, напротив, благодаря реализации примирения возможно формировать более действенный контроль, и наоборот, выявленные в рамках налогового контроля отклонения, приводящие к конфликтам, помогают понять, где востребованы изменения, поэтому, если в форме налогового контроля реализованы как, собственно, механизмы контроля, так и примирения, это позволяет лучше достигать целей. Вместе с тем налоговый мониторинг не только не является универсальной формой налогового контроля, поскольку он доступен далеко не всем налогоплательщикам (представляется даже при расширении перечня и снижении планки, все равно будут сохраняться виды налогоплательщиков, не охваченных им), но и возможности примирения реализованы в нем только отчасти. Очевидно, что важной составляющей является не только обязательность мотивированного мнения налогового органа как для налогового органа, так и для налогоплательщика (п. 7 ст. 105.30 НК РФ), но и гарантии, что в случае его исполнения налогоплательщик не подвергнется другим формам налогового контроля, не будет привлечен к ответственности, что позволяет более уверенно раскрывать налогоплательщику информацию о своей деятельности налоговому органу. Вместе с тем возникают проблемы, связанные с общим статусом мотивированного мнения. Так, в судебной практике сформировался подход, что мотивированное мнение не является ненормативным правовым актом государственного органа, поскольку не является решением о

³⁵⁰ См.: Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде : учеб. пособие / Л. Л. Арзуманова, Е. Н. Горлова, Л. М. Наринян и др. ; под ред. Д. М. Мошковой, А. А. Соловьева. М. : Проспект, 2023. С. 29; *Аракелова М. В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 151; *Цветкова Е. А.* Налоговый мониторинг как способ досудебной защиты прав налогоплательщиков // *Налоги.* 2023. № 4 и др.

привлечении к ответственности, носит разъяснительный характер и отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, сборов, страховых взносов³⁵¹. То есть, по мнению судов, им не могут нарушаться права налогоплательщика, вместе с тем обязательность мотивированного мнения и недостаточность взаимосогласительных процедур приводит к тому, что право налогового органа инициативно направлять мотивированное мнение, которое налогоплательщик обязан выполнить, если не хочет столкнуться с последствиями отмены налогового мониторинга, стало восприниматься не только как контроль, но и как возможность подтолкнуть налогоплательщика, ставшего участником налогового мониторинга, к беспрекословному выполнению мотивированного мнения, поскольку фактически складывается ситуация, что несогласие налогоплательщика с налоговым органом без учета многообразия других факторов, по сути, является маркером налогового правонарушения, чтобы начать выездную налоговую проверку, что мешает становлению действительно доверительных отношений между налоговым органом и налогоплательщиком³⁵². В связи с этим необходимо согласиться, что требуется доработка данного инструмента, в части расширения возможностей взаимосогласительных процедур, через установление комиссионного рассмотрения с привлечением экспертов и представителей Минфина России, поскольку сейчас действующим законодательством предусмотрена только возможность получения разъяснения финансового органа при подготовке мотивированного мнения, но не при несогласии с ним налогоплательщика во взаимосогласительной процедуре. Не менее важный вопрос связан с ситуациями появления судебной практики с правовыми позициями, отличными от высказанного в налоговом мониторинге мнения налогового органа, в связи с этим должна быть предусмотрена возможность его пересмотра, поскольку действующее регулирование предусматривает возможность повторного

³⁵¹ См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.09.2024 № Ф05-18058/2024 по делу № А40-306027/2023 // СПС «Консультант Плюс».

³⁵² См.: Громов В. В. Налоговый мониторинг в контексте правоприменительной практики // Закон. 2024. № 11. С. 48–60.

направления запроса на мотивированное мнение в случае его отзыва и оставления запроса без рассмотрения, однако такая ситуация с достаточной точностью не определена. В связи с этим представляется, что проблема мотивированного мнения не только в том, что его нельзя обжаловать в суде, но и в том, что налогоплательщику кажется, что его не слышат, а также игнорируются неблагоприятные для него последствия в связи с несогласием с ним и его несоблюдениями, поэтому необходимо формировать такой механизм разрешения спорных вопросов, который позволит разрешать эти разногласия без обращения в суд, что требует выстраивания доверительных отношений между налогоплательщиком и налоговым органом, а также возможность учета экспертных мнений, позиций профильных министерств и ведомств, для формирования взвешенного решения, соответствующего целям государственной политики. В связи с этим применимы все рекомендации, которые были выработаны нами в предыдущем параграфе касательно коллегиального рассмотрения жалоб.

Усиление внимания к стимулированию правомерного поведения и профилактики нарушений в условиях усложнения экономических отношений и увеличения количества оценочных характеристик при определении правомерного поведения требует установления правовых инструментов для поддержания определенного уровня стабильности для налогоплательщика в оценке его деятельности налоговыми органами.

К таким инструментам относятся соглашения об установлении фактических обстоятельств. Например, Д. М. Щекин приходит к выводу, что соглашения об установлении и интерпретации фактических обстоятельств, а не протоколы «рабочих встреч» должны оформлять результаты урегулирования разногласий на стадии предпроверочного анализа, а кроме того, по его мнению, нет принципиальных препятствий для применения таких соглашений и на стадии оформления результатов налоговой проверки, а равно разрешения налогового спора на административной стадии. По мнению автора, такие соглашения снизят

конфликтность в налоговых отношениях и увеличат определенность в правовом положении налогоплательщика³⁵³.

Анализ действующего регулирования показывает, что соглашение по обстоятельствам является самостоятельным результатом примирения наряду с мировым соглашением, частичным или полным отказом от иска (ч. 2 ст. 49 АПК РФ), его частичным или полным признанием (ч. 3 ст. 49 АПК РФ), признанием обстоятельств, на которых другая сторона основывает свои требования или возражения (ст. 70 АПК РФ), наряду с частичным отказом от иска, его частичным или полным признанием³⁵⁴, при этом его основным отличием от признания обстоятельств является его двусторонний характер.

Возможно ли закрепления в НК РФ в качестве инструмента снижения налоговой конфликтности соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом об установлении фактических обстоятельств?

Существующие в настоящее время процедуры, о которых мы писали ранее, позволяют в некоторых случаях урегулировать конфликт на начальных стадиях по факту установленных налоговым органом рисков нарушения налогового законодательства в рамках предпроверочного анализа и впоследствии в ходе проведения проверок и обжалования их результатов³⁵⁵.

Соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом востребовано в настоящее время в целях недопущения возникновения и развития конфликтов либо разрешения спорных вопросов на начальных этапах. Признание такой возможности означает прежде всего необходимость формализации процедуры.

Представляется, что заключение таких соглашений должно стать дополнительной возможностью, но оно не может быть универсальным механизмом. Разумным видится определение возможностей для его применения

³⁵³ См.: *Щекин Д. М.* Указ. соч.

³⁵⁴ См.: Пункт 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

³⁵⁵ В частности, право на представление уточненной налоговой декларации по результатам проведения комиссии о выявленных налоговых рисках, возможность представления возражений на акт налоговой проверки, подачи жалобы в ВНО.

при разрешении определенного круга вопросов, имеющих значение для развития практики в целях: работы с распространенными и существенными причинами возникновения споров; отказа от незаконной налоговой оптимизации; предотвращения возникновения конфликтов; предсказуемости налоговых последствий спорных сделок (операций).

Нельзя сказать, что в мировой практике отсутствуют примеры таких процедур. Например, в Бразилии процедура медиации является приоритетной для массово распространенных споров. В США, во-первых, действует программа заключения соглашения до подачи налоговой отчетности (налоговой декларации) (Pre-Filing Agreement (PFA) Program³⁵⁶), ориентированная на крупный бизнес, при этом программа дает возможность налогоплательщику запросить рассмотрение вопроса до подачи отчетности, а во-вторых, программа разрешения отраслевых проблем (Industry Issue Resolution (IIR) Process³⁵⁷) путем выпуска руководств нацелена на разрешение ситуаций, которые часто вызывают споры и охватывают значительное количество налогоплательщиков. В Германии принимаются предварительные постановления в отношении планируемых сделок только для значимых вопросов.

Представляется, что в случае внедрения в практику налоговых органов заключения соглашений с налогоплательщиками на законодательном уровне необходимо закрепить следующее.

Во-первых, соглашения должны заключаться только на уровне ЦА ФНС России, поскольку их заключение на уровне нижестоящих налоговых органов не является гарантией для налогоплательщиков разрешения спорного вопроса: такие соглашения могут быть отменены вышестоящим налоговым органом в порядке ст. 31 НК РФ в случае их заключения в нарушение требований законодательства о налогах и сборах; также это обеспечит единообразное применение по методологическим и отраслевым вопросам.

³⁵⁶ Участие в программе платное (см.: Официальный сайт правительства Соединенных Штатов. Сервис IRS Free File : сайт. URL: <https://www.irs.gov/businesses/pre-filing-agreement-program> (дата обращения: 06.02.2025)).

³⁵⁷ См.: Официальный сайт правительства Соединенных Штатов. Сервис IRS Free File : сайт. URL: <https://www.irs.gov/businesses/industry-issue-resolution-program> (дата обращения: 06.02.2025).

Во-вторых, распространение практики заключения соглашений с налоговыми органами, предусматривающими определенные преимущества для налогоплательщиков (в том числе в виде возможного запрета на проведение проверки сделки, в отношении которой было заключено соглашение), имеет риски злоупотребления со стороны налогоплательщиков, для преодоления которых необходимо предусмотреть следующее.

1. По аналогии с мотивированным мнением налогового органа в рамках налогового мониторинга соглашение должно быть обязательно для сторон, за исключением случаев, если:

- основано на неполной или недостоверной информации, представленной организацией;
- существенные условия исполнения сделки (операции) не соответствуют информации, представленной организацией.

2. В случае выявления таких обстоятельств налоговый орган может расторгнуть соглашение, а налогоплательщик понесет последствия в связи с неисполнением соглашения.

3. В целях проверки достоверности представленных налогоплательщиков документов по сделке, в отношении которой планируется заключение соглашения, необходимо проведение мероприятий налогового контроля, при этом мероприятий, которые могут быть проведены вне рамок проверок, может быть недостаточно.

В-третьих, заключение соглашения потребует совместных действий налогоплательщика и налогового органа по раскрытию и проверке информации, что может повлечь необходимость формирования определенной формы проверки или перечня проверочных действий, которые могут осуществлять налоговые органы перед заключением соглашения. Очевидно, что перечень этих действий может существенно различаться в зависимости от того, на каком этапе будет заключаться соглашение. Таким образом, необходимо понимать, что заключение соглашения — это целая система действий и процедур, что само по себе может выступать ограничением для их применения.

Предметом налоговых соглашений могут быть вопросы:

- юридической квалификации сделок (операций) для целей налогообложения³⁵⁸
- признания установленными / не установленными определенных фактических обстоятельств³⁵⁹;
- совершения правонарушения налогоплательщиком умышленно / по неосторожности³⁶⁰;
- предоставления отсрочки / рассрочки уплаты доначисленных сумм в целях снижения единовременной налоговой нагрузки на налогоплательщика (при соблюдении установленных гл. 9 НК РФ условий);
- признания ранее не учтенных налоговым органом сумм расходов и вычетов, влияющих на размер налоговой обязанности;
- признания наличия смягчающих ответственность обстоятельств.

Ограничением для заключения соглашений является то, что налоговый орган не вправе изменять предусмотренные НК РФ налоговые последствия совершенных налогоплательщиком сделок (операций)³⁶¹, что означает, что налоговые органы не будут наделены правом освобождать налогоплательщика от уплаты налогов на определенный период или по определенным операциям, а также изменять налоговые ставки, правила исчисления пени и штрафов. Такие ограничения будут соответствовать общим принципам налогообложения, в частности, принципу всеобщности, равенства и т. д.

³⁵⁸ Мировое соглашение по делу ООО «Лоялти Партнерс Восток» предусматривало в том числе квалификацию для целей налогообложения платежей, поступающих от партнеров общества, в качестве оплат обществу оказанных компаниям маркетинговых услуг, направленных на привлечение и удержание потребителей (см.: Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // СПС «Консультант Плюс»).

³⁵⁹ Мировое соглашение по заявлению ООО «Заэлико-недвижимость» — отсутствие взаимозависимости (аффилированности) между обществом и рядом третьих лиц (см.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.07.2016 № Ф05-8608/2016 по делу № А40-103953/2015 // СПС «Консультант Плюс»).

³⁶⁰ Мировое соглашение по делу № А40-267202/2019 (ПАО «Газпром») предусматривало в том числе признание сторонами отсутствия доказанных в данном деле фактических обстоятельств наличия умысла у должностных лиц общества и (или) его представителей в совершении правонарушения (см.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2021 № 09АП-72591/2020 по делу № А40-267202/2019 // СПС «Консультант Плюс»).

³⁶¹ См.: П. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

В-четвертых, заключение соглашений возможно с привлечением других органов исполнительной власти, в сферу деятельности которых входят разрешаемые вопросы, что позволит формировать единообразную практику в отрасли, в том числе с учетом особенностей отраслевого законодательства.

В-пятых, необходимо установить обязательность таких соглашений как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, поскольку это противоречило бы как цели инициирования подобных процедур — снижение конфликтности, предотвращение возможных споров между сторонами, так и обеспечению определенности налоговых последствий в случае заключения соглашения по спорным вопросам, в том числе по последующим периодам и прозрачности правоприменения.

Вместе с тем возможно определить право на обжалование третьим лицам в случае, если заключенное соглашение нарушает их права как участника отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах³⁶².

Таким образом, в законодательстве о налогах и сборах в настоящее время реализуется несколько мероприятий, которые можно было бы отнести к мерам профилактики конфликтов, а также мерам, направленным на эффективное их разрешение до того, как конфликт перерастет в спор. Вместе с тем многие из этих процедур недостаточно регламентированы, что не позволяет предоставлять налогоплательщику необходимых гарантий в связи с взаимодействием с налоговым органом, а значит, открытость может иметь негативные последствия для налогоплательщика. Осознание этого может снижать возможности для взаимодействия, основанного на доверии, поэтому введение дополнительных гарантий необходимо для их выстраивания.

В Законе о государственном и муниципальном контроле вопросам профилактики посвящен раздел IV, который включает в себя гл. 10 о профилактических мероприятиях и гл. 11 о независимой оценке соблюдения обязательных требований, при этом в ст. 8 устанавливается принцип приоритета

³⁶² Несоответствие условий соглашения об урегулировании спора законодательству о налогах и сборах является безусловным основанием для его отмены (см.: Определение Верховного Суда РФ от 27.05.2019 № 305-ЭС18-25601 по делу № А40-150430/2014 // СПС «КонсультантПлюс»).

проведения профилактических мероприятий, направленных на снижение риска причинения вреда (ущерба), по отношению к проведению контрольных (надзорных) мероприятий. Данной статьей также определяется, что сам по себе государственный контроль (надзор) должен обеспечивать стимулы к добросовестному соблюдению обязательных требований и минимизацию потенциальной выгоды от нарушений обязательных требований. Вместе с тем на практике может происходить смешение профилактических мер и мер, направленных на пресечение уже выявленного правонарушения, в частности, предостережения от предписания³⁶³.

Согласно ч. 1 ст. 44 Закона о государственном и муниципальном контроле профилактика рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям направлена на достижение следующих основных целей: стимулирование добросовестного соблюдения обязательных требований всеми контролируемыми лицами; устранение условий, причин и факторов, способных привести к нарушениям обязательных требований и (или) причинению вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям; создание условий для доведения обязательных требований до контролируемых лиц, повышение информированности о способах их соблюдения.

К профилактическим мерам рассматриваемым законом отнесены: информирование, обобщение правоприменительной практики, меры стимулирования добросовестности, объявление предостережения, консультирование, самообследование, профилактический визит.

Каждый орган исполнительной власти разрабатывает программу / программы профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям. ФНС России в настоящее время утверждены следующие:

– Приказ ФНС России от 18.12.2024 № ЕД-7-20/1151@ «Об утверждении программы профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям на 2025 год по федеральному государственному контролю

³⁶³ См., напр.: Решение Арбитражного суда Московской области от 24.02.2025 по делу № А41-92594/2024 // СПС «Консультант Плюс».

(надзору) за соблюдением законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники, в том числе за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей»³⁶⁴.

– Приказ ФНС России от 10.06.2025 № ЕД-7-2/520@ «Об утверждении Программы проведения профилактических мероприятий, направленных на предупреждение нарушений требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, на 2025 год»³⁶⁵.

– Приказ ФНС России от 10.06.2025 № ЕД-7-2/519@ «Об утверждении Программы профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям на 2025 год»³⁶⁶.

Указанными программами профилактики предусмотрены такие меры как: информирование, обобщение правоприменительной практики, объявление предостережения, консультирование, профилактический визит.

В научной литературе, однако, высказывается сомнение в том, что все эти мероприятия действительно окажутся реально действующей альтернативой контрольным (надзорным) мероприятиям, являющимся частью механизма государственного принуждения³⁶⁷.

Среди вопросов, которые требуют отдельной правовой регламентации, выделяется вопрос о возможности обжалования профилактических мер, в частности — предостережения о недопустимости нарушения обязательных требований, так как иные профилактические меры в общем смысле не несут каких-либо негативных последствий для контролируемых лиц, что, как правило, исключает как необходимость их обжалования, так и возможность, поскольку сложно будет выполнить требование по обжалованию, которое определяет необходимость доказывания нарушения прав подконтрольного лица.

³⁶⁴ См.: СПС «Консультант Плюс».

³⁶⁵ См.: Там же.

³⁶⁶ См.: Там же.

³⁶⁷ См.: *Евдокимов А. С.* Федеральный закон «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»: организационно-правовой анализ // *Административное право и процесс.* 2022. № 2.

Судебная практика по данному вопросу не является единообразной. Вместе с тем нами разделяется позиция судов и ученых, считающих, что предостережение о недопустимости нарушения обязательных требований по своей правовой природе является ненормативным правовым актом и обладает всеми признаками, дающими возможность считать его таковым³⁶⁸, что позволяет его обжаловать.

Профилактические мероприятия в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также в сфере оказания государственных услуг, как правило, заключаются в создании большей регламентации действий участников этих отношений, а также использовании цифровых сервисов, которые не позволят сотрудникам отклоняться от установленных правил³⁶⁹, и гарантировать получателям исполнение стандарта, вместе с тем использование таких сервисов может порождать дополнительные конфликты и проблемы, связанные с техническими сбоями, которые мы рассмотрим в следующем параграфе.

Отдельную проблему составляет применительно к вопросам государственной регистрации юридических лиц ограниченность полномочий налоговых органов в предварительном контроле представленных документов³⁷⁰, что приводит к возникновению ситуаций последующего контроля и отмены налоговыми органами уже принятых решений, о которых мы писали в предыдущем параграфе. Вместе с тем, по справедливому замечанию В. А. Кондратьева, последующий контроль не должен исчерпываться только сферой государственной регистрации юридических лиц³⁷¹. Кроме того, существуют риски вовлечения в конфликт других лиц в случае последующей отмены факта

³⁶⁸ См.: *Смирнова Е. Н.* Указ. соч.

³⁶⁹ См.: Приказ ФНС России от 02.08.2023 № СД-7-4/516@ «Об утверждении карты коррупционных рисков и мер по их минимизации Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов» // СПС «Консультант Плюс».

³⁷⁰ Например, суд отказал в удовлетворении требования прокуратуры о признании недействительным факта создания юридического лица, отметив, что на момент рассмотрения документов налоговый орган не знал и не мог знать о номинальности учредителя, следовательно, нарушений в процедуре регистрации допущено не было (см.: Решение Арбитражного Суда Кемеровской области от 25.03.2019 по делу № А27-29612/2018 // СПС «Консультант Плюс»), однако в другом деле суд удовлетворил требование о признании регистрации недействительной (см.: Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2020 № 11АП-6680/2020 по делу № А65-16308/2018 // СПС «Консультант Плюс»).

³⁷¹ См.: *Кондратьев В. А.* Трансформация системы регистрации юридических лиц в России // Вестник арбитражной практики. 2020. № 5.

государственной регистрации юридического лица³⁷², в связи с этим развитие профилактических мероприятий в этой сфере имеет большое значение для стабильности гражданского оборота.

Изложенное позволяет заключить, что предупреждение конфликтов является важной составляющей механизма реализации примирительной функции. Проведенный анализ показал, что в настоящее время в деятельности налоговых органов формируется отдельное направление по предотвращению нарушений, которое в том числе будет способствовать снижению конфликтов, связанных с применением мер принуждения, вместе с тем недостаточная регламентация этих действий, односторонний характер (ограниченная возможность субъекта, не наделенного властными полномочиями, влиять на профилактические мероприятия), отсутствие стимулов для добросовестного поведения приводят к низкой результативности реализуемых мер (также выявлена отдельная проблема определения критериев и ключевых показателей повышения уровня превенции), а также формированию отдельных видов конфликтов по результатам таких профилактических мероприятий, поскольку некоторые из них могут расцениваться как излишнее вмешательство в предпринимательскую деятельность без возможности признания таких негативных факторов и формирования средств защиты от них, ввиду того что лицо «условно» добровольно в них участвует, а рекомендации налогового органа не имеют для такого лица обязательного значения (хотя существующие последствия от их невыполнения вполне себе могут иметь такие последствия). Такая ситуация противоречит принципу добровольности, выделенному нами в первой главе, и поэтому в настоящем параграфе был предложен ряд мер по предотвращению и разрешению конфликтов в связи с проведением профилактических мер в контексте сформулированных в первой главе принципов реализации примирительной функции налоговыми органами.

³⁷² См.: *Минакова И. Р.* Проблемы недействительности государственной регистрации создания корпоративного коммерческого юридического лица // *Административное право и процесс.* 2025. № 5.

2.4. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ РАЗРЕШЕНИИ КОНФЛИКТОВ

Цифровые и информационные технологии в настоящее время выступают важным направлением развития как экономики, так и общества³⁷³. Эти технологии проникли в сферу не только государственных услуг, но и публичных финансов³⁷⁴, а значит, рассмотренные нами ранее механизмы реализации примирительной функции налоговых органов требуют не только необходимой правовой регламентации правомочий, но и оформление необходимых процедур, которые в настоящее время тесно связаны с внедрением информационных и цифровых технологий, что является одной из государственных стратегий развития. Так, развитие свободного, устойчивого и безопасного взаимодействия граждан и организаций, органов государственной власти Российской Федерации, органов местного самоуправления, повышение эффективности государственного управления, развитие экономики и социальной сферы, формирование цифровой экономики определяются как государственные интересы, обеспечение которых при развитии информационного общества должно осуществляться в том числе путем реализации таких приоритетов, как формирование информационного пространства с учетом потребностей граждан и общества в получении качественных и достоверных сведений, а также развитие информационной и коммуникационной инфраструктуры Российской Федерации³⁷⁵. Кроме того, реализация федерального проекта «Цифровое государственное управление»,

³⁷³ См.: Цифровая экономика: актуальные направления правового регулирования : научно-практическое пособие / М. О. Дьяконова, А. А. Ефремов, О. А. Зайцев и др.; под ред. И. И. Кучерова, С. А. Синицына. М. : ИЗиСП : НОРМА, 2022; Государство, общество и личность: пути преодоления вызовов и угроз в информационной сфере : монография / Н. С. Волкова, А. А. Ефремов, С. М. Зырянов и др.; отв. ред. Л. К. Терещенко. М. : Инфотропик Медиа, 2024 и др.

³⁷⁴ См.: Цифровая сущность финансового права: прошлое, настоящее, будущее : монография / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, Н. Е. Абрамова и др.; под ред. И. И. Кучерова, Н. А. Поветкиной. М. : ИЗиСП : Юриспруденция, 2022; *Кучеров И. И.* Актуальные вопросы налогово-правового регулирования сферы цифровой экономики // *Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России.* 2019. № 4; *Кучеров И. И.* Отдельные вопросы финансово-правового регулирования цифровой экономики: цифровая валюта // *Финансовое право.* 2021. № 4; *Поветкина Н. А.* «Цифровой» бюджет: будущее или настоящее? // *Финансовое право.* 2019. № 8; *Рябова Е. В.* Функции публичных финансов и процессы цифровизации в сфере публичного управления // *Финансовое право.* 2022. № 8 и др.

³⁷⁵ См.: Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 гг.» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 15.10.2025).

являясь элементом национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» и государственной программы «Информационное общество», ориентирована на развитие сервисов электронного правительства и цифровизацию предоставления государственных (муниципальных) услуг (функций), иных сервисов и сведений, в том числе в проактивном режиме и при обращении заявителя. Однако в сферах специальной компетенции налоговых органов правовое обеспечение (нормативная регламентация) соответствующих процессов сохраняет пробелы, что затрудняет единообразное правоприменение.

Согласно выработанному Правительством РФ стратегическому направлению в области цифровой трансформации государственного управления существующими в настоящее время ограничениями данной сферы являются не только ресурсные ограничения, состоящие из необходимости осуществления значительного финансирования предполагаемых программ (таких как, например, «типовое автоматизированное рабочее место государственного служащего»), подготовку квалифицированных кадров, но и существующие нормативные ограничения, поскольку для достижения стратегических целей требуется существенное изменение нормативных правовых актов Российской Федерации, кроме того, существуют организационные и санкционные ограничения, первые обусловлены инертностью и недостаточной цифровой зрелостью участников (потребителей) информационного взаимодействия, приводящие к не востребованности цифровых сервисов и недоверию к ним, а вторые — к проблемам с доступом к необходимым технологиям, оборудованию и программному обеспечению³⁷⁶. Указанные ограничения предполагают определенные требования к деятельности органов исполнительной власти, которые включают в себя в том числе популяризацию использования соответствующих цифровых сервисов. Так, ФНС России разработаны Методические рекомендации по внедрению электронного документооборота в целях обеспечения популяризации использования электронного документооборота

³⁷⁶ См.: Распоряжение Правительства РФ от 16.03.2024 № 637-р «Об утверждении стратегического направления в области цифровой трансформации государственного управления» // СПС «Консультант Плюс».

среди граждан и организаций Российской Федерации³⁷⁷, целью которых является описание централизованных сервисов, процессов и возможностей использования гражданами и организациями электронного документооборота (ЭДО), при этом такие рекомендации не ограничиваются только сферами специальной компетенции налоговых органов, а выходят за нее, несмотря на неопределенный статус данного документа, тем не менее он направлен на то, чтобы донести информацию до пользователей, что само по себе является важным действием, позволяющим налоговым органам уже более 20 лет быть впереди системной цифровой трансформации государственного управления прежде всего в сфере налогообложения, что как в начале пути, так и сейчас требует не просто тщательного отбора внедряемых технологий в существующие сервисы, но и повышенный уровень ответственности к качеству и управлению ими, поскольку их отлаженное функционирование может позволить обеспечить соблюдение баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения, при этом соотношение публичных и частных начал в налоговой сфере отражает тонкую грань между их балансом и конфликтом, тем самым либо предупреждая, либо провоцируя налоговые споры.

Одним из этапов формирования цифровой среды, связанной с разрешением споров в сфере налоговой компетенции, является принятие Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»³⁷⁸, которым с 1 января 2009 года начала последовательно реализовываться концепция стадийного урегулирования налоговых споров, включающая обжалование в досудебном и далее в судебном порядке. Важным элементом данной концепции является не просто внедрение процедур досудебного урегулирования споров, но и нацеленность на сокращение

³⁷⁷ См.: Методические рекомендации по внедрению ЭДО среди граждан и организаций Российской Федерации // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/related_activities/el_doc/knowledge_base/implementation_EDO.pdf (дата обращения: 01.03.2026).

³⁷⁸ См.: СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. I). Ст. 3436.

потенциальных причин возникновения налоговых споров, в том числе через систему широкого использования современных информационных технологий: совершенствования интернет-сервисов, облегчающих информирование налогоплательщиков и прием документов, постоянного мониторинга и анализа содержания налоговых споров, проблем в организации деятельности нижестоящих налоговых органов³⁷⁹.

Среди информационно-правовых инструментов, позволяющих налоговым органам реализовать свои задачи по предупреждению налоговых споров, можно выделить усовершенствованный в рамках реализации «Концепции развития досудебного урегулирования на 2020–2022 гг.»³⁸⁰ специализированный информационный ресурс «Налоговые споры» (далее — ИР «Налоговые споры»), интегрированный в информационную систему налоговых органов — автоматизированную информационную систему «Налог-3» (далее — АИС «Налог-3»).

Создание АИС «Налог-3» как единой информационной системы налоговых органов характеризуется такими особенностями, как длительность создания, развития и внедрения, а также вариативностью конечного результата. Указанные особенности были предопределены прежде всего нечеткостью правового регулирования, поскольку на первом этапе регулирование, которым бы устанавливались базовые характеристики информационной системы, отсутствовало. Утвержденная федеральная целевая программа «Развитие налоговых органов (2002–2004 гг.)»³⁸¹ предусматривала только мероприятия по созданию технологической среды налоговых органов и автоматизированного банка данных для решения аналитических задач, развитие системы досудебного разбирательства спорных вопросов с налогоплательщиками с целью сокращения их обращений в судебные инстанции. Только через несколько лет ФНС России

³⁷⁹ См.: 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 «Консультант Плюс».

³⁸⁰ См.: Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров на 2020–2022 гг. // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.nalog.ru/docs/about_fts/str21_23.xlsx (дата обращения: 16.01.2026).

³⁸¹ См.: Постановление Правительства РФ от 21.12.2001 № 888 «О федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002–2004 гг.)» // СЗ РФ. 2001. № 1 (Ч. II). Ст. 32.

было утверждено «Положение по информатизации»³⁸², которое включало в себя также общее положение о создании автоматизированной информационной системы налоговых органов, при этом только в «Положении по модернизации 2014 г.»³⁸³ впервые была закреплена концепция единого информационного ресурса налоговых органов, который должен был бы обеспечивать прием, обработку, предоставление данных и анализ информации, необходимой для поддержки принятия управленческих решений, а в методологической части определял принципы построения АИС «Налог-3», к которым относится прежде всего ориентация на внешних пользователей, включая предоставление им информации, а также открытость для интеграции с существующими и создаваемыми государственными информационными ресурсами, централизованное ведение реестров данных.

В настоящее время развитие АИС «Налог-3» выступает в качестве основополагающего элемента цифровизации ФНС России³⁸⁴, который прежде всего сконцентрирован на обеспечении открытости для налогоплательщиков, переводу взаимодействия полностью в электронный вид, снижению текущих издержек налогового администрирования, в том числе посредством контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем формирования единого информационного досье, которое создается с целью выявления наличия / отсутствия в его действиях нарушений налогового законодательства, а также построения моделей его поведения. Это позволяет в том числе эффективнее реализовывать риск-ориентированный подход прежде всего в контроле, а также добиваться предупреждения конфликтов в сфере налогового администрирования.

Используемая налоговыми органами АИС «Налог-3» как информационная система состоит из совокупности прикладных подсистем, которые на основе массивов данных позволяют оценивать риски нарушения законодательства

³⁸² См.: Приказ ФНС России от 23.01.2006 № САЭ-3-13/31@ «О введении в действие “Положения по информатизации Федеральной налоговой службы”» // СПС «КонсультантПлюс».

³⁸³ См.: Приказ ФНС России от 18.06.2014 № ММВ-7-6/323@ «О внесении изменений в Приказ ФНС России от 29 марта 2013 г. № ММВ-7-6/134@» // СПС «КонсультантПлюс».

³⁸⁴ См.: Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134 «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»)» // СПС «КонсультантПлюс».

налогоплательщиками, а также предупреждать их возможные противоправные деяния.

К числу подобных подсистем относится ИП «Налоговые споры». Его создание является логичным продолжением деятельности ФНС России в рамках внесудебного урегулирования налоговых споров, при этом деятельность налоговых органов по предупреждению налоговых споров в контексте их урегулирования претерпела изменения. На начальном этапе предупреждение налоговых споров представляло совокупность действий: ежеквартальное формирование массива данных из ИП «Налоговые споры»; анализ массива для выявления споров, по которым требуется выработка единого правового подхода; подготовка ежегодного обзора о результатах досудебного урегулирования налоговых споров с учетом сложившейся судебной практики; формирование предложений по внесению изменений в действующее законодательство³⁸⁵. Современная внутренняя структура ИП «Налоговые споры» характеризуется основными правилами модели предупреждения конфликта, исходя из пространственного расположения элементов и построения системы взаимосвязей между ними: охват источников информации о конфликтах (отчетность, материалы жалоб налогоплательщиков, судебные акты, запросы нижестоящих налоговых органов, данные из ИП «Налоговые споры»); определение приоритетности (степени конфликтности) спора; идентификация каждого конфликта с причиной его возникновения³⁸⁶. ИП «Налоговые споры» прежде всего служит необходимым источником информации о конфликтах и позволяет ежеквартально формировать массив данных, содержащих сведения о результатах досудебного урегулирования налоговых споров в контексте эпизодов и статей налогового законодательства.

Во внутренней структуре информационного ресурса единицу массива данных составляет базовый внутренний элемент — эпизод, то есть совокупность

³⁸⁵ См.: Приказ ФНС России от 23.01.2018 № ММВ-7-9/36@ «Об утверждении Порядка выработки единых правовых и практикообразующих подходов при рассмотрении досудебных споров с участием налоговых органов» // СПС «КонсультантПлюс».

³⁸⁶ См.: Приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@ «Об утверждении порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрационных) органов и о признании утратившим силу Приказа ФНС России от 23 января 2018 г. № ММВ-7-9/36@» // СПС «КонсультантПлюс».

взаимосвязанных между собой реквизитов, используемых при наполнении массива данных. Реквизиты заносятся в ИР «Налоговые споры» должностными лицами налоговых органов и представляют собой буквенно-цифровую кодировку блока сведений о ключевых доводах жалобы налогоплательщика, а также блока общих сведений: сведений о категории заявителя; о налоговом органе, на чьи действия (бездействие) подана жалоба или чей акт оспаривается; о виде оспариваемого документа; об основаниях удовлетворения жалобы вышестоящим налоговым органом; о приоритетных и второстепенных статьях НК РФ, которые нарушены. Налоговыми органами в ИР «Налоговые споры» аккумулируется информация о нескольких тысячах жалоб налогоплательщиков, которая используется сотрудниками налоговых органов при работе с массивами данных набора реквизитов из каждого эпизода для формализации выводов о конкретных причинах возникновения споров, что характеризует подобную систему как систему открытого типа³⁸⁷.

Источником аккумулируемой информации выступает жалоба налогоплательщика, который таким образом направляет в налоговый орган информационный сигнал-жалобу, а нижестоящие налоговые органы должны разбить ее на составные части (эпизоды), принять решения, и также внести данные по жалобе в информационный ресурс.

Использование массивов данных из указанного ресурса в контексте реализации стратегии разрешения налоговых споров и предупреждения конфликтов позволяет: во-первых, определить количество налоговых споров по категориям; во-вторых, классифицировать их по видам нарушений; в-третьих, соотнести количество налоговых споров, виды нарушений с конкретными налоговыми органами, на территории которых налогоплательщиками были поданы соответствующие жалобы; в-четвертых, сгруппировать типовые основания обжалования; в-пятых, произвести математический подсчет количества удовлетворенных жалоб и жалоб, оставленных без удовлетворения; в-шестых,

³⁸⁷ См.: Якушев Р. В. Информационные системы налоговых органов как инструмент предупреждения и разрешения налоговых споров // Финансовое право. 2024. № 10.

определить финансовые последствия в результате принятия того или иного решения по жалобе.

Прежде всего группировка жалоб налогоплательщиков из ИР «Налоговые споры» позволяет проанализировать причины возникновения споров, исходя из основных трех, выделяемых в настоящее время: технологические (недостатки в работе информационных систем налоговых органов), организационные (недостатки в структуре управления налоговыми органами и / или в структуре взаимодействия подразделений налоговых органов), законотворческие (наличие правовых пробелов или правовых неопределенностей).

Для построения аналитических моделей причин возникновения споров применяется классификатор рисков, который включает количественные значения показателей, характеризующие системность (количество эпизодов в жалобах, где выявлена соответствующая причина возникновения споров), существенность (сумма эпизодов, в которых выявлена причина возникновения споров), распространенность (наличие причины возникновения спора в нескольких вышестоящих налоговых органах или в деятельности нескольких налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших).

Построение модели причин возникновения споров отвечает на три вопроса:

- в каком количестве документов выявлен риск;
- в каком количестве налоговых органов выявлен риск;
- насколько в суммарном выражении опасен риск.

В зависимости от ответа на указанные вопросы в прогнозно-аналитической модели используются степени приоритизации рисков, то есть суммы маркеров соответствующих показателей, на основании которых каждой причине возникновения споров с целью определения скорости последующей отработки присваиваются одна из следующих оценок и соответствующий числовой показатель (от 1 до 5): «низкая степень приоритетности», «умеренная степень приоритетности», «средняя степень приоритетности», «значительная степень приоритетности», «высокая степень приоритетности». Такой массив может быть

отработан налоговыми органами посредством открытого перечня мер по их устранению, к которым, в частности, относятся: инициирование поправок в действующее законодательство; направление в нижестоящие налоговые органы писем о разъяснении по вопросам, связанным с причиной конфликта, а также правовых позиций вышестоящих судов с целью выработки единообразных подходов в работе; инициирование запроса в федеральные органы исполнительной власти, обращение в Верховный Суд Российской Федерации с целью формирования правовой позиции; назначение проверочных мероприятий в отношении должностных лиц нижестоящих налоговых органов. Таким образом, с помощью рассматриваемой системы налоговые органы имеют возможность преобразовать исходную информацию, поступившую в виде жалоб, в информационный массив нового типа, кластеризованный на единицы информации, эпизоды, для последующего принятия управленческих решений, сформулированных в совокупности формализованных мер законодательного, технологического, организационного типов³⁸⁸.

Данная информационная система позволяет выявлять наиболее распространенные споры; устранять системные ошибки в работе информационных ресурсов и программного обеспечения; сокращать административные издержки как внутри подразделений, участвующих в разрешении налогово-правовых споров, так и между подразделениями с функционалом методологов; снижать количество жалоб в частности и уровень конфликтности в целом, а автоматизация снижает как расходы на формирование такого анализа в долгосрочной перспективе, в том числе позволяя привлекать квалифицированных сотрудников уже непосредственно к оценке, а не техническому сбору и передаче информации, так и формирует стандартизированный поток информации, который легче анализировать и использовать.

Изложенное выше показывает возможности информационных ресурсов, которые уже используются в работе налоговых органов и позволяют, в том числе,

³⁸⁸ См.: Якушев Р. В. Указ. соч.

реализовывать примирительную функцию. Вместе с тем, если обратиться к законодательству о налогах и сборах, то внимание к цифровым сервисам в нем стало уделяться лишь в последнее время и выражалось в поступательном введении сначала отдельных информационных ресурсов, например личного кабинета налогоплательщика, а затем в цифровизации процедур исчисления налога, включая представление налоговой декларации, и только после этого в цифровизации процедур исполнения налоговой обязанности. При этом вопросы разрешения споров с использованием информационно-телекоммуникационных технологий пока фактически сводятся к возможности подачи жалобы в электронной форме, что отличает данный порядок даже от процедур, предусмотренных Законом о государственном и муниципальном контроле, которые уже предполагают более глубокую технологическую вовлеченность в соответствующий процесс, хотя и не без изъянов, о чем говорилось ранее.

Д. М. Щекин для достижения баланса публичных и частных интересов в налоговом праве предлагает не просто использовать электронные сервисы как аналитиков и доставщиков жалоб, но и как способ разрешения жалоб. Так, автор указывает, что обеспечение беспристрастности является существенной проблемой при разрешении налоговых споров как в административном порядке, так и в судах, в связи с чем, по его мнению, цифровые алгоритмы (при отладке их применения) могут послужить средством преодоления профискального уклона при применении норм законодательства о налогах и сборах налоговыми органами. Автор полагает, что цифровой алгоритм будет математически применять налоговые последствия к установленной совокупности обстоятельств, при этом производя много оговорок по условиям такого внедрения, среди которых, постепенность, избирательность, экспериментальность, полезность и т. д.³⁸⁹. Вместе с тем, несмотря на наличие государственных программ по активному внедрению технологий, в том числе искусственного интеллекта, в деятельность государственных органов, представляется, что разрешение споров с их использованием не позволит достичь объективности, беспристрастности и

³⁸⁹ См.: *Щекин Д. М. Указ. соч. С. 405–413.*

избавиться от профискального уклона, о котором пишет автор, поскольку, в основе этого лежит недоверие как таковое, поэтому установление математической модели также может быть подвергнуто критике, если спор в результате разрешится не в пользу налогоплательщика. Кроме того, как будут трансформироваться основные принципы разрешения споров, например, принцип состязательности, как налогоплательщик сможет донести свои доводы автомату, выбор предложенных вариантов, а если таких не будет? Если же брать очевидные проблемы, то такие конфликты могут в принципе не доходить до споров, а разрешаться на предыдущих контактных стадиях, например, в процессе вынесения решения. Таким образом, напротив, существует дополнительный риск, что ситуация выходит за рамки заложенной математической модели ввиду свободы предпринимательской деятельности и договора, что приведет к ошибкам в оценке и расчете последствий, что скорее увеличит такое недоверие, чем позволит его устранить. Да и кто отвечает за настройку алгоритма? В этом вопросе нами разделяется позиция П. Д. Константинова, который обосновывает, что информационные технологии приводят к ограничению принципа независимости судей, и поэтому им предлагается законодательное закрепление возможности сторон и судей отступить от результатов алгоритмической обработки в случаях: 1) спорных результатов алгоритмической обработки, явно свидетельствующих о технических недостатках используемого программного обеспечения; 2) заявления лиц, участвующих в деле, о неприменении алгоритмической обработки при разрешении их спора в случае, если законом предусмотрен выбор сторонами способа рассмотрения дела без применения алгоритмической обработки; 3) позиций сторон, изложенных в ходе судебного разбирательства, которые свидетельствуют о необходимости отступления от результатов алгоритмической обработки в целях правильного, объективного и справедливого рассмотрения дела. Снижение действия принципа независимости судей, в свою очередь, легко может привести к нарушению целого ряда принципов, в числе которых: принципы судейского руководства, непосредственности, справедливости, а также

доступности правосудия³⁹⁰. Принцип независимости судей является важным принципом осуществления правосудия, подкрепляемый необходимыми условиями его реализации, но даже в такой ситуации внедрение информационных технологий может нанести вред, если не будет с этим принципом согласовано. Однако в отношении органа исполнительной власти, разрешающего спор, общего закрепления принципов и порядка их реализации не существует, мы можем говорить только о разрозненных принципах, выработанных в доктрине или применяемых по аналогии, поэтому существуют удвоенные риски ограничения как административного усмотрения (о чем мы писали в предыдущих параграфах), так и риски наделения властными функциями несубъектной сущности, что приведет к размыванию ответственности за принятие решения, при которой решение будет приниматься быстро и алгоритмично, при этом руководитель органа исполнительной власти не будет нести за него ответственность ввиду презюмируемой беспристрастности алгоритма, а система не может нести ответственности, поскольку она не субъект. В результате конфликты не будут разрешаться, хотя и количество споров статистически может существенно снизиться, поскольку бессмысленные процедуры оттолкнут их инициаторов. В связи с этим возлагать все надежды в разрешении споров исключительно на информационные и цифровые технологии рискованно, необходимо сначала создать правовую среду, основанную на доверии, и далее прописывать механизмы взаимодействия субъектов посредством информационных технологий в этой среде, тогда такие технологии станут реальными помощниками-инструментами в разрешении конфликтов.

Некоторыми авторами предлагается создать дополнительный элемент механизма альтернативного разрешения административно-правовых споров в виде обращения субъекта спора к цифровым платформам искусственного интеллекта с целью предварительной оценки правовых притязаний сторон в отношении предмета административно-правового спора, при этом оператор такой платформы

³⁹⁰ См.: Константинов П. Д. Влияние информационных технологий на принципы гражданского процесса (сравнительно-правовое исследование на примере России и Франции) : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2022.

искусственного интеллекта должен быть установлен законодательно³⁹¹. Вместе с тем вызывает много вопросов формирование алгоритмов и обучение такой платформы, что относится к техническим аспектам, требующим своего правового осмысления, не говоря уже о статусе и принимаемых платформой актов, контроля их содержания и т. д. Например, на сайте налоговых органов действует чат-бот «таксик», который пока даже в вопросах получения налоговозначимой информации является экспериментальным продуктом, что подразумевает ограниченность вопросов, которые он может обработать и отсутствие значимости его ответов с точки зрения реализации налогоплательщиком права на информирование. Очевидно, что в будущем технология будет обучаться и дорабатываться, однако, как и в предыдущем случае, речь должна вестись о доверии, которое достигается не столько через технологии, сколько через формирование доверительной среды, в которой каждый участник понимает цель и задачи и реализует правовые предписания в соответствии с ними, кроме того, обязанный субъект имеет обеспеченную гарантиями мотивацию разрешить конфликт, о чем мы писали в предыдущих параграфах. В связи с этим представляется, что в вопросах внедрения информационных и цифровых технологий для реализации примирительной функции большее значение имеет формализация цифровых прав и обязанностей субъектов, признание сбоев³⁹² в системе и возложения рисков таких сбоев на государственные органы, поскольку без этого создать среду доверия не получится. Закрепление таких прав должно проводиться как на уровне общих норм, так и иметь свое преломление при использовании цифровых сервисов в работе конкретных государственных органов. Кроме того, необходимо согласиться с Н. А. Назаровым, что органы публичной власти, использующие автоматизированные системы принятия решений, должны иметь полномочия и действенные правовые и организационные механизмы проверки, контроля и аудита данных, чтобы обеспечить: 1) достоверность (точность, полнота и актуальность) и непротиворечивость данных; 2) недискриминационность

³⁹¹ См., напр.: *Полтавцева А. В.* Указ. соч.

³⁹² См., напр.: *Поветкина Н. А., Копина А. А.* «Цифровые» права налогоплательщика // *Налоги.* 2020. № 5.

(репрезентативность) данных; 3) проверяемость данных; 4) конфиденциальность данных; 5) адекватность и целевую ограниченность сбора данных; 6) открытость наборов данных в пределах, не нарушающих конфиденциальность³⁹³.

Изложенное позволяет также сформулировать важный принцип для таких процедур — добровольность использования такого способа обращения за разрешением конфликтной ситуации, что означает в том числе наличие «традиционных» способов разрешения конфликтов и процедур разрешения споров.

Существенной проблемой, которую мы выделяли ранее, является многообразие процедур разрешения споров, реализуемых налоговыми органами, что порождает отдельные споры о выборе таких процедур. В связи с этим сервисы должны прежде всего помогать решать данные вопросы. Например, возможно рассмотреть вопрос о формировании единой цифровой платформы, по обращению в налоговые органы, правовые контуры которой будут определены в Законе о налоговых органах, что позволит создать единый алгоритм работы для всех видов споров, разрешаемых налоговыми органами, а также создаст условия для ее интеграции с другими государственными платформами и сервисами, исходя из ее сосредоточенности не по отраслям правового регулирования, а в нормативном правовом акте, определяющем полномочия конкретного органа исполнительной власти.

Ввиду необходимости наполнения правового регулирования функционирования такой платформы конкретными нормами, направленными на разрешение существующих в настоящее время вопросов подачи жалобы в электронном виде, остановимся на отдельных моментах. Так, авторами обращается внимание на проблемы формализации процедур подачи жалоб в электронном виде, среди которых выделены следующие:

³⁹³ См.: Назаров Н. А. Обеспечение качества данных при автоматизированном принятии решений в государственном управлении // Журнал российского права. 2024. № 5.

- отсутствие универсальной системы идентификации и аутентификации заявителя, обеспечивающей прозрачность и безопасность процедуры рассмотрения жалоб, поданных в форме электронного документа;
- допустимость альтернативной формы (способа) подачи жалобы через информационные сервисы Единого портала государственных и муниципальных услуг;
- единые требования к объему текста жалобы и количеству прикрепляемых вложений;
- возможность выбора адресата-получателя жалобы вручную;
- применение системы видеопотоколирования (видеосвязи, аудиосвязи и иных видов связи) при проведении личного приема граждан в случае невозможности их очного присутствия;
- форма обратной связи с заявителем³⁹⁴.

Идентификация и аутентификация пользователя является вопросом выбора программы, но с точки зрения права представляется необходимым установление принципа доступности используемых технологий для пользователей, поскольку усложнение доступа к ним может привести к цифровому неравенству³⁹⁵, а впоследствии и к серьезному расслоению в обществе из-за разного доступа к возможности реализации прав. Закрепление же общего принципа позволит требовать его реализации при создании и тестировании сервисов, а также руководствоваться им при разрешении спорных ситуаций. В этой же связи представляется важным наличие альтернативных способов подачи жалобы, через взаимосвязь как с общими цифровыми государственными сервисами, так и возможность обращения (включая подтверждение личности) через многофункциональные центры предоставления государственных услуг. Указание на необходимость определения единых требований к объему текста жалобы и количеству прикрепляемых вложений, представляются несколько избыточными,

³⁹⁴ См.: *Лифанов Д. М.* Административный порядок разрешения правовых споров: вопросы материального и процессуального права : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2024. С. 18–19.

³⁹⁵ Подробнее о проблеме цифрового неравенства см.: *Бондарь Н. С.* Информационно-цифровое пространство в конституционном измерении: из практики Конституционного Суда Российской Федерации // Журнал российского права. 2019. № 11.

поскольку большее значение имеет форма жалобы с точки зрения включения в нее всех необходимых элементов, имеющих значение для принятия решения. В связи с этим мы уже ранее рассматривали проблематику «важных и неважных» ошибок в содержании жалобы, представляется, что тут не должно быть излишнего формализма, поэтому должны быть ограниченные основания для возвращения жалобы исходя из ее несоответствия форме, обусловленные только невозможностью ее рассмотрения. В сфере споров, разрешаемых налоговыми органами, представляется важным, напротив, оставить широкие возможности для предоставления дополнительных доказательств, поэтому вопрос об объеме приложений должен решаться не в контексте ограничений, а возможностей подтверждения, формирования правил для электронных доказательств — эти вопросы являются актуальными с точки зрения необходимого правового регулирования. Так, в настоящее время исследователями говорится о преимуществах блокчейн-технологии в налоговом администрировании как эффективного способа получения и обмена налоговыми органами актуальной информации³⁹⁶, однако в контексте рассматриваемого нами вопроса представляется необходимым определить, в частности, порядок определения достоверности и допустимости таких доказательств, в том числе через подтверждение надежности платформы для сохранения доказательств, правильность использования технических средств, направленных на сбор данных, а также надежность метода, использованного для сохранения и передачи содержания доказательства и временных меток создания документа, имеющего доказательственную силу³⁹⁷.

Изложенное позволяет нам сделать следующие выводы. Цифровые сервисы могут стать хорошим вспомогательным инструментом для разрешения споров и предотвращения конфликтов налоговыми органами, при условии формирования правовой среды, основанной на доверии, основными принципами построения которой должно стать распределение рисков технической ошибки, альтернативность, добровольность, достоверность, непротиворечивость и

³⁹⁶ См., напр.: Бакаева О. Ю. Блокчейн в налоговом администрировании: возможности, риски, перспективы // *Налоги*. 2021. № 4. С. 20–22.

³⁹⁷ См.: Константинов П. Д. Указ. соч.

проверяемость электронных данных и доказательств. Многообразие споров, разрешаемых налоговыми органами в сфере их специальной компетенции, предполагает необходимость снижения конфликтности, связанной с выбором формы обращения (жалобы), и в этом могут помочь именно цифровые технологии. Возможность обращения к налоговому органу через одну платформу позволит как сформулировать единые стандарты для ее работы, так и устранить диспропорции правового регулирования в разных процедурах, приводящие к невозможности рассмотрения жалобы по существу в случае несоблюдения процедурных форм, при этом снизить риски злоупотребления правами, а также сформировать дополнительную информационную среду для лиц, взаимодействующих с налоговыми органами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы.

Деятельность современных органов исполнительной власти в настоящее время определяется формированием подходов по взаимодействию с обществом через кооперацию и добровольное сотрудничество, что приводит к необходимости моделирования примирительной функции.

Исследование темы было осуществлено прежде всего с выявлением специфических черт конфликтов, разрешаемых налоговыми органами, поскольку невозможно ожидать от налогового органа эффективного примирения частных и публичных интересов способами, которые доступны законодателю или суду. В связи с этим выделена важная особенность таких конфликтов: стороны в них имеют единую цель — обеспечить соблюдение закона, однако, в силу разных факторов, их оценка правомерности действий другой стороны отличается, что и приводит к конфликту. Выделение этой особенности предполагает и необходимость стремиться обеспечить балансировку этих позиций для поиска решения, наиболее приближенного к воле законодателя. Это предопределяет пределы их участия в разрешении юридических конфликтов и позволяет отличить собственно конфликты, разрешаемые ими, от иных видов споров с их участием или в сфере их деятельности.

Выявленные особенности позволили сформулировать определение, а для обеспечения единообразного подхода к анализу и разрешению таких конфликтов проведена их типологизация.

Основываясь на теориях примирения, функциях и компетенциях органов исполнительной власти, а также на анализе переданных налоговым органам полномочий по разрешению споров в различных сферах, сформулировано определение примирительной функции, которое не ограничивается процедурами досудебного урегулирования. Предложенный подход позволяет рассматривать механизмы реализации указанной функции шире, включая не только разрешение уже возникших разногласий, но и предотвращение конфликтов на ранних стадиях.

Важно подчеркнуть, что содержание функций органа исполнительной власти не сводится к перечню его прав и обязанностей. Функция представляет собой совокупность действий, направленных на достижение целей, ради которых учрежден соответствующий орган. Соответственно, если компетенция описывает, что орган вправе и обязан делать, то функция раскрывает, для чего это делается и какой результат должен быть достигнут.

Важным результатом проведенного исследования стало выявление взаимосвязи государственного принуждения с деятельностью по разрешению и предотвращению конфликтов.

В работе были рассмотрены как общие принципы деятельности налоговых органов, так и выделены особые принципы, связанные с примирением, разрешением и предупреждением конфликтов, что позволило сформулировать систему принципов реализации примирительной функции.

Рассмотрение общих процедур разрешения конфликтов налоговыми органами показало их существенные различия, а также наличие проблем, связанных с несогласованностью норм разных отраслей законодательства, что может приводить не только к недостижению целей по урегулированию конфликта, но и к неправомерным ограничениям. В связи с этим были сформулированы предложения по совершенствованию законодательства.

Анализ специальных юридизированных процедур разрешения конфликтов показал, что не во всех случаях сближение с судебными процедурами позволит обеспечить эффективную реализацию примирительной функции налоговых органов, а также то, что не все имеющиеся возможности для разрешения конфликтов и сближения позиций сторон реализованы в должной мере, что позволило сформулировать предложения по их совершенствованию с учетом сформулированных ранее принципов реализации примирительной функции, а также формирования большей доверительной среды в чувствительных сферах осуществления предпринимательской деятельности и реализации гражданами своих конституционных прав и обязанностей.

Исследование применяемых в настоящее время мер профилактики выявило, что наибольшее внимание уделяется в настоящее время мерам превенции правонарушений, а добросовестное и законопослушное поведение воспринимается как данность, поэтому не проводится мер, направленных на его стимулирование и поддержку, что требует корректировки. Вместе с тем, проводимые налоговыми органами профилактические меры могут неявным образом, без прямого вмешательства, создавать для лиц ограничения, которые трудно потом преодолевать, поскольку они не выражены отчетливо, а определены в рекомендациях или оценке. Представляется, что для эффективной реализации примирительной функции необходимо это учитывать и обеспечивать реализацию таких мер только в строгом соответствии с принципами осуществления примирительной функции.

В работе также были рассмотрены вопросы внедрения цифровых и информационных технологий в деятельность налоговых органов по предотвращению и разрешению конфликтов. Дана оценка их большого вспомогательного значения, которое позволяет не только ускорять и расширять возможности взаимодействия с налоговым органом, но и обеспечивать доступность, а также должную процедуру разрешения спора. Однако были выявлены и риски от использования таких технологий, в связи с чем сформулированы специальные принципы использования указанных технологий, а также предложения по направлениям развития соответствующего законодательства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**Нормативные правовые акты**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993; с изм., одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 04.03.2026).
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3823.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 1 (Ч. I). — Ст. 1.
6. Кодекс судейской этики (утв. VIII Всероссийским съездом судей 19.12.2012) // Бюллетень актов по судебной системе. — 2013. — № 2.
7. О валютном регулировании и валютном контроле : Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 50. — Ст. 4859.
8. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 03.12.2011 № 383-ФЗ // СЗ РФ. — 2011. — № 49 (Ч. 5). — Ст. 7061.
9. О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» : Федеральный закон от 21.07.2014 № 241-ФЗ // СЗ РФ. — 2014. — № 30 (Ч. I). — Ст. 4242.
10. О внесении изменений в Федеральный закон «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» : Федеральный закон от 28.12.2024 № 540-ФЗ // Официальный интернет-портал

правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 29.07.2025).

11. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации : Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 19.12.2025).

12. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — № 31 (Ч. I). — Ст. 3436.

13. О внесении изменения в Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» : Федеральный закон от 23.07.2025 № 254-ФЗ // СЗ РФ. — 2025. — № 30 (Ч. II). — Ст. 4403.

14. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ // СЗ РФ. — 2001. — № 33 (Ч. I). — Ст. 3431.

15. О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 19.03.2026).

16. О защите конкуренции : Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — № 31 (Ч. I). — Ст. 3434.

17. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ // СЗ РФ. — 2008. — № 52 (Ч. I). — Ст. 6249.

18. О налоговых органах Российской Федерации : Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 15. — Ст. 492.
19. О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации : Федеральный закон от 02.05.2006 № 59-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — № 19. — Ст. 2060.
20. Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг : Федеральный закон от 27.07.2010 № 210-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 31. — Ст. 4179.
21. Об основах системы профилактики правонарушений в Российской Федерации : Федеральный закон от 23.06.2016 № 182-ФЗ // СЗ РФ. — 2016. — № 26 (Ч. I). — Ст. 3851.
22. О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в части установления порядка досудебного обжалования решений регистрирующего органа) : Паспорт проекта федерального закона № 521444-6 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
23. О мерах по проведению административной реформы в 2003–2004 годах : Указ Президента РФ от 23.07.2003 № 824 // СЗ РФ. — 2003. — № 30. — Ст. 3046.
24. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 // СЗ РФ. — 2004. — № 11. — Ст. 945.
25. О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере : Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 11.09.2025).
26. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 гг. : Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 15.10.2025).

27. О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации : Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 // СЗ РФ. — 2021. — № 27 (Ч. III). — Ст. 5351.

28. О федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002–2004 гг.)» : Постановление Правительства РФ от 21.12.2001 № 888 // СЗ РФ. — 2002. — № 1 (Ч. II). — Ст. 32.

29. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СЗ РФ. — 2004. — № 40. — Ст. 3961.

30. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Информационное общество» : Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 313 // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 30.11.2025).

31. О государственной информационной системе «Типовое облачное решение по автоматизации контрольной (надзорной) деятельности» : Постановление Правительства РФ от 21.04.2018 № 482 (ред. от 15.07.2021) // СЗ РФ. — 2018. — № 18. — Ст. 2633; СЗ РФ. — 2021. — № 30. — Ст. 5781.

32. Об утверждении перечня главных администраторов доходов федерального бюджета : Распоряжение Правительства РФ от 16.09.2021 № 2591-р // СЗ РФ. — 2021. — № 39. — Ст. 6762.

33. Об утверждении стратегического направления в области цифровой трансформации государственного управления : Распоряжение Правительства РФ от 16.03.2024 № 637-р // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

34. Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых

агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения : Приказ Минфина России от 18.01.2008 № 9н (недейств.) (зарег. в Минюсте России 14.04.2008 № 11521) // Российская газета. — 2008. — № 100.

35. Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по осуществлению личного приема граждан, обеспечению своевременного и полного рассмотрения обращений граждан, принятию по ним решений и направлению заявителям ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок : Приказ Минфина России от 15.02.2012 № 25н (зарег. в Минюсте России 24.05.2012 № 24306) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2012. — № 39.

36. Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по выдаче специальных марок для маркировки табачной продукции, производимой на территории Российской Федерации, образца специальной марки, форм документов и Правил хранения специальных марок, предусмотренных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.01.2010 № 27, и признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 11.06.2010 № 59н : Приказ Минфина России от 06.02.2013 № 20н (зарег. в Минюсте России 18.07.2013 № 29100) // Российская газета. — 2013. — № 172.

37. Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации : Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н (зарег. в Минюсте России 10.10.2018 № 52385) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 11.10.2025).

38. Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке : Приказ МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290 // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. — 2001. — № 10.

39. О введении в действие «Положения по информатизации Федеральной налоговой службы» : Приказ ФНС России от 23.01.2006 № САЭ-3-13/31@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

40. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 гг. : Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

41. Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы : Приказ ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@ (зарег. в Минюсте России 27.05.2014 № 32450) // Российская газета. — 2014. — № 124.

42. О внесении изменений в Приказ ФНС России от 29 марта 2013 г. № ММВ-7-6/134@ : Приказ ФНС России от 18.06.2014 № ММВ-7-6/323@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

43. Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3») : Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

44. Об утверждении Порядка выработки единых правовых и практикообразующих подходов при рассмотрении досудебных споров с участием налоговых органов : Приказ ФНС России от 23.01.2018 № ММВ-7-9/36@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

45. О создании Экспертного совета при ФНС России по формированию практики применения законодательства о налогах и сборах крупнейшими налогоплательщиками с учетом отраслевых особенностей их деятельности : Приказ ФНС России от 26.06.2019 № ММВ-7-22/326@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

46. Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и

сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов) : Приказ ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ (зарег. в Минюсте России 16.09.2019 № 55942) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 13.01.2026).

47. Об утверждении Административного регламента осуществления Федеральной налоговой службой контроля и надзора за соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)”) и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации), соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам) : Приказ ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-17/418@ (зарег. в Минюсте России 05.12.2019 № 56704) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 21.12.2025).

48. О создании Экспертного совета при ФНС России по развитию и совершенствованию системы налогового мониторинга : Приказ ФНС России от 25.11.2019 № ММВ-7-15/585@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

49. Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по предоставлению сведений и документов, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей : Приказ ФНС России от 19.12.2019 № ММВ-7-14/640@ (зарег. в Минюсте России 13.04.2020 № 58068) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 05.02.2026).

50. Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств : Приказ ФНС России от 13.01.2020 № ММВ-7-14/12@ (зарег. в Минюсте России 30.04.2020 № 58260) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 05.02.2026).

51. Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу Приказа ФНС России от 23 января 2018 г. № ММВ-7-9/36@ : Приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

52. Об утверждении Методики проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» АИС «Налог-3» и Методики проведения оценки индивидуального предпринимателя на базе интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика “Индивидуального предпринимателя”» АИС «Налог-3» : Приказ ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@ // Официальные документы. — 2023. — № 14 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).

53. Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023–2026 гг. : Приказ ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@ // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/14461030/ (дата обращения: 15.01.2026).

54. Об утверждении Карты коррупционных рисков и мер по их минимизации Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов : Приказ ФНС России от 02.08.2023 № СД-7-4/516@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

55. Об утверждении программы профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям на 2025 год по федеральному государственному контролю (надзору) за соблюдением законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники, в том числе за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей : Приказ ФНС России от 18.12.2024 № ЕД-7-20/1151@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

56. Об утверждении Программы профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям на 2025 год : Приказ ФНС России от 10.06.2025 № ЕД-7-2/519@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

57. Об утверждении Программы проведения профилактических мероприятий, направленных на предупреждение нарушений требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, на 2025 год : Приказ ФНС России от 10.06.2025 № ЕД-7-2/520@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

58. Об утверждении Регламента Федеральной таможенной службы : Приказ ФТС России от 04.09.2018 № 1380 (зарег. в Минюсте России 25.09.2018 № 52242) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 25.12.2025).

59. О создании Экспертного совета при ФНС России по совершенствованию практики применения законодательства о несостоятельности

(банкротстве) : Распоряжение ФНС России от 26.05.2016 № 87@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

60. Решение ФНС России от 18.11.2015 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

61. Решение ФНС России от 11.10.2022 № КЧ-4-9/13551@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

62. Стандарт комплексной профилактики нарушений обязательных требований (утв. Протоколом заседания проектного комитета по основному направлению стратегического развития Российской Федерации «Реформа контрольной и надзорной деятельности» от 12.09.2017 № 61 (11)) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

63. Реформа контрольной и надзорной деятельности : Паспорт приоритетной программы (Приложение к протоколу президиума Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и приоритетным проектам от 21.12.2016 № 12) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

64. Об административных процедурах : Проект Федерального закона № 64090-3 (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 28.02.2001) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

65. Об отнесении предоставления письменных разъяснений законодательства РФ о налогах и сборах к государственным услугам : Письмо Минфина России от 19.01.2024 № 03-02-06/3950 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

66. О присутствии проверяемого лица при проведении в отношении него мероприятий налогового контроля : Письмо Минфина России от 22.10.2015 № 03-02-07/1/60796 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

67. Об определении предмета соглашения о ценообразовании для целей налогообложения : Письмо Минфина России от 15.01.2020 № 03-12-11/1/1480 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

68. О реализации принципа экстерриториальности при представлении в налоговый орган документов по ЕСХН, УСН : Письмо ФНС России от 01.12.2022 № СД-4-3/16301@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

69. О предоставлении информации : Письмо ФНС России от 06.09.2018 № СА-4-8/17376 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

70. Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений) : Письмо ФНС России от 17.08.2023 № БВ-4-7/10590@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

71. Об оценке добросовестности налогоплательщика при проведении налоговых проверок : Письмо ФНС России от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

72. Об использовании «Сервиса оценки юридических лиц» при установлении требований к участникам закупки : Письмо ФНС России от 13.02.2024 № ЗГ-2-31/1941@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

73. О применении положений статьи 122 НК РФ при предоставлении уточненных налоговых деклараций в порядке статьи 81 НК РФ : Письмо ФНС России от 27.12.2023 № БВ-4-7/16343@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

74. О привлечении налогоплательщиков к ответственности в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации после направления в адрес налогоплательщика требования о представлении пояснений о выявленных ошибках в налоговой декларации, о противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, о несоответствии сведений, представленных налогоплательщиком в налоговой декларации, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля : Письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

75. О совместной позиции Министра России и ФНС России по применению сервиса оценки юридического лица, позволяющего определить его финансово-хозяйственное состояние : Письмо Министра России № 3874-ИФ/00 и

ФНС России № ЕД-17-31/216 от 26.01.2024 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Зарубежные нормативные правовые акты

76. О модельном законе «Об административных процедурах» : Постановление № 54–28 Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ (Принято в г. Самарканде 28.10.2022) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

77. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 12.01.2018 № 23 (зарег. в Министерстве юстиции Республики Казахстан 29.01.2018 № 16289) // Казахстанская правда. — 2018. — № 40 (28669).

78. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 № 120-VI // ИС «Параграф» : сайт. — URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&pos=4;-106#pos=4;-106 (дата обращения: 14.12.2025).

Материалы судебной практики

79. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

80. По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH» : Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 № 31-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

81. По делу о проверке конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Н. Н. Налевой : Постановление Конституционного Суда РФ от 31.01.2023 № 5-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

82. По делу о проверке конституционности положений подпункта 1 пункта 3 и абзаца первого пункта 6 статьи 9 Закона Российской Федерации «О вынужденных переселенцах» в связи с жалобой гражданина М. А. Мкртычана : Постановление Конституционного Суда РФ от 21.11.2002 № 15-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

83. По делу о проверке конституционности части 1 статьи 1, части 1 статьи 2 и статьи 3 Федерального закона «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» в связи с запросом Законодательного Собрания Ростовской области : Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2012 № 19-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

84. По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П // СЗ РФ. — 2017. — № 49. — Ст. 7532.

85. По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» в связи с запросами Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия) и Совета Республики Государственного Совета — Хасэ Республики Адыгея : Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.2002 № 8-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

86. По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

87. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 № 38-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

88. По делу о проверке конституционности частей первой и третьей статьи 1, частей первой, третьей и четвертой статьи 35 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. В. Лушникова, А. С. Пушкарева и И. С. Пушкарева : Постановление Конституционного Суда РФ от 09.11.2018 № 39-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

89. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.05.1995 № 4-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

90. По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О // СЗ РФ. — 2001. — № 32. — Ст. 3410.

91. Определение Конституционного Суда РФ от 05.12.2019 № 3272-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

92. Определение Конституционного Суда РФ от 25.11.2020 № 2858-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

93. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Интернэшнл Ресторант Брэндс» на нарушение его конституционных прав частью 1 статьи 40 Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» : Определение Конституционного Суда РФ от 29.11.2024 № 3250-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

94. Определение Конституционного Суда РФ от 26.05.2011 № 619-О-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

95. Определение Конституционного Суда РФ от 29.03.2016 № 551-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

96. Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 16-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

97. О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 № 5 // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2005. — № 6.

98. О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.06.2022 № 21 // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2022. — № 9.

99. О примирении сторон в арбитражном процессе : Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 // Вестник экономического правосудия РФ. — 2014. — № 9.

100. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

101. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 12.04.2019 № 78-КА19-2 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

102. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 02.10.2017 № 4-КГ17-46 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

103. Определение Верховного Суда РФ от 27.05.2019 № 305-ЭС18-25601 по делу № А40-150430/2014 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

104. Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2019 № 304-КГ18-24463 по делу № А45-1459/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

105. Определение Верховного Суда РФ от 16.01.2020 № 304-ЭС19-25436 по делу № А75-21156/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

106. Определение Верховного Суда РФ от 07.10.2016 № 304-КГ16-12274 по делу № А75-10124/2015 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

107. Определение Верховного Суда РФ от 07.10.2016 № 308-КГ16-9138 по делу № А15-402/2015 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

108. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.07.2009 № ВАС-8298/09 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

109. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.07.2010 № ВАС-8979/10 по делу № А27-10001/2009 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

110. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.03.2008 № 3175/08 по делу № А07-3230/07-А-РСА // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

111. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 07.02.2014 № ВАС-52/14 по делу № А55-27519/2012 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

112. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 31.01.2023 № 308-ЭС22-21205 по делу № А32-30180/2021 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

113. Решение Дисциплинарной коллегии Верховного Суда РФ от 21.05.2024 № ДК24-68 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

114. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.06.2022 № Ф02-3398/2022 по делу № А19-922/2022 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

115. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2020 № Ф02-7276/2019 по делу № А33-27297/2019 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

116. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.07.2023 № Ф06-5089/2023 по делу № А65-10455/2022 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

117. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.09.2024 № Ф05-18058/2024 по делу № А40-306027/2023 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

118. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.03.2024 № Ф05-1397/2024 по делу № А40-160100/2023 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

119. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.07.2018 № Ф05-9616/2018 по делу № А40-204098/2017 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

120. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.07.2016 № Ф05-8608/2016 по делу № А40-103953/2015 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

121. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 02.08.2018 по делу № А45-1459/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

122. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2019 № 09АП-64263/2018 по делу № А40-103897/18 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

123. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2021 № 09АП-72591/2020 по делу № А40-267202/2019 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

124. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.04.2023 № 11АП-3912/2023 по делу № А55-13578/2022 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

125. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2020 № 11АП-6680/2020 по делу № А65-16308/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

126. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.02.2025 по делу № А07-18520/2024 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

127. Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 30.06.2016 № Ф05-7182/2016 по делу № А40-64538/2015 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

128. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.10.2023 № Ф06-8346/2023 по делу № А57-3920/2023 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

129. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 01.08.2023 № Ф06-5851/2023 по делу № А55-13578/2022 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

130. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14.07.2015 № Ф06-25821/2015 по делу № А55-9855/2014 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

131. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.10.2018 № Ф04-4425/2018 по делу № А45-1459/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

132. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.02.2022 № Ф02-7160/2021 по делу № А10-874/2021 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

133. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.01.2024 № Ф04-6604/2023 по делу № А75-24563/2022 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

134. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.03.2023 № Ф07-1978/2023 по делу № А05-14921/2021 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

135. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.06.2025 № Ф06-3090/2025 по делу № А65-11448/2024 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

136. Решение Арбитражного суда Московской области от 24.02.2025 по делу № А41-92594/2024 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

137. Решение Арбитражного Суда Кемеровской области от 25.03.2019 по делу № А27-29612/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

138. Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 10.11.2016 № АПЛ16-462 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

139. Апелляционное определение Костромского областного суда от 17.02.2025 по делу № 33а-449/2025 (УИД 44RS0026-01-2024-001646-86) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Научная и учебная литература

140. Административная реформа в России : науч.-практ. пособие / Е. К. Волчинская, Н. А. Игнатюк, Н. М. Казанцев [и др.] ; под ред. С. Е. Нарышкина, Т. Я. Хабриевой. — М. : Контракт : ИНФРА-М, 2006. — 352 с.

141. Государство, общество и личность: пути преодоления вызовов и угроз в информационной сфере : монография / Н. С. Волкова, А. А. Ефремов, С. М. Зырянов [и др.] ; отв. ред. Л. К. Терещенко. — М. : Инфотропик Медиа, 2024. — 352 с.

142. Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде : учеб. пособие / Л. Л. Арзуманова, Е. Н. Горлова, Л. М. Наринян [и др.] ; под ред. Д. М. Мошковой, А. А. Соловьева. — М. : Проспект, 2023. — 176 с.

143. Ершов, В. В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений : монография / В. В. Ершов. — М. : РГУП, 2018. — 628 с.

144. Запольский, С. В. Перечитывая Б. М. Лазарева (о компетенции органов исполнительной власти и механизме управления) / С. В. Запольский // Актуальные проблемы науки административного и финансового права : сборник материалов международной науч.-практ. конференции «Лазаревские чтения — 2021» (Москва). — М. : ИГИП РАН, 2021. — С. 12–24.

145. Зеленцов, А. Б. Конфликты в управлении и управление конфликтами. Опыт комплексного исследования предмета и форм административной юрисдикции : монография / А. Б. Зеленцов. — М. : Изд-во РУДН, 2001. — 543 с.

146. Зеленцов, А. Б. Судебное административное право : учебник / А. Б. Зеленцов, О. А. Ястребов. — М. : Статут, 2017. — 768 с.

147. Институты финансовой безопасности : монография / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, О. А. Акопян [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. — М. : ИНФРА-М : ИЗиСП, 2017. — 246 с.

148. Кононов, П. И. Актуальные проблемы административного права : учебник / П. И. Кононов. — М. : КНОРУС, 2023. — 314 с.

149. Кучеров, И. И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ) / И. И. Кучеров. — М., 2000. — 351 с.

150. Кучеров, И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 2001. — 358 с.

151. Кучеров, И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) [Электронный ресурс] : монография / И. И. Кучеров. — М., 2012. — 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

152. Лазарев, Б. М. Компетенция органов управления / Б. М. Лазарев. — М. : Юрид. лит., 1972. — 280 с.

153. Масленников, М. Я. Вопросы правового регулирования обращений граждан в сфере исполнительной власти / М. Я. Масленников // Институты административного права России : монография / отв. ред. И. Л. Бачило, Н. Ю. Хаманева. — М. : ИГиП РАН, 1999. — С. 196–200.

154. Общее административное право : учебник : в 2 ч. Ч. 1 / П. И. Бирюков, Т. М. Бялкина, К. В. Давыдов [и др.] ; под ред. Ю. Н. Старилова. — 2-е изд., пересмотр. и доп. — Воронеж : Изд. дом ВГУ, 2016. — Ч. 1. — 760 с.

155. Панкова, О. В. Правосудие по делам об административных правонарушениях в судах общей юрисдикции : монография / О. В. Панкова. — М. : Статут, 2023. — 450 с.

156. Поветкина, Н. А. Финансовая грамотность и устойчивое развитие в цифровую эпоху (правовое измерение) : монография / Н. А. Поветкина, Е. В. Кудряшова. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2020. — 104 с.

157. Правовое обеспечение государственного управления и исполнительная власть : учебник / Э. П. Андрюхина, И. В. Ахрем, Н. Н. Бакурова [и др.] ; под ред. С. А. Старостина. — М. : Проспект, 2017. — 336 с.

158. Правовые средства обеспечения финансовой безопасности : монография / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, О. А. Акопян [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. — М. : ИЗИСП : Норма : ИНФРА-М, 2019. — 240 с.

159. Разрешительная система в Российской Федерации : науч.-практ. пособие / Л. Ю. Акимов, Л. В. Андриченко, Е. А. Артемьева [и др.] ; отв. ред. А. Ф. Ноздрачев. — М. : ИЗиСП : ИНФРА-М, 2015. — 928 с.

160. Риски финансовой безопасности: правовой формат : монография / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, О. А. Акопян [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. — М. : ИЗиСП : Норма : ИНФРА-М, 2018. — 304 с.

161. Серков, П. П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы : монография / П. П. Серков. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2012. — 480 с.

162. Старых, Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю. В. Старых ; под ред. М. В. Карасевой. — М. : Юриспруденция, 2007. — 174 с.

163. Степкин, С. П. Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 2 мая 2006 года № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» (постатейный) / С. П. Степкин. — 2-е изд. — М. : ЛитРес, 2025. — 234 с.

164. Султанов, А. Р. Борьба с пробелами в Налоговом кодексе Российской Федерации и фиксированными идеями в налоговых спорах : монография / А. Р. Султанов. — М. : Статут, 2022. — 472 с.

165. Тихомиров, Ю. А. Административное право и процесс : полный курс / Ю. А. Тихомиров. — 2-е изд., доп. и перераб. — М., 2008. — 696 с.

166. Тихомиров, Ю. А. Административные процедуры: доктрина и практика / Ю. А. Тихомиров // Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. — М. : Статут, 2011. — С. 233–242.

167. Уголовно-правовая охрана финансово-бюджетной сферы : научно-практическое пособие / В. Ю. Артемов, Н. А. Голованова, Е. В. Горенская [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров, О. А. Зайцев, С. Л. Нудель. — М. : ИЗиСП : КОНТРАКТ, 2021. — 284 с.

168. Хаванова, И. А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / И. А. Хаванова ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Юриспруденция, 2013. — 184 с.

169. Цифровая сущность финансового права: прошлое, настоящее, будущее : монография / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, Н. Е. Абрамова [и др.] ; под ред. И. И. Кучерова, Н. А. Поветкиной. — М. : ИЗиСП : Юриспруденция, 2022. — 272 с.

170. Цифровая экономика: актуальные направления правового регулирования : научно-практическое пособие / М. О. Дьяконова, А. А. Ефремов, О. А. Зайцев [и др.] ; под ред. И. И. Кучерова, С. А. Сеницына. — М. : ИЗиСП : НОРМА, 2022. — 376 с.

171. Юридическая конфликтология : монография : в 2 ч. Ч. 1. Введение в общую теорию конфликтов / А. В. Дмитриев, В. Н. Кудрявцев, С. В. Кудрявцев. — М., 1993. — 211 с.

172. Юридический конфликт : монография / О. А. Акопян, С. Б. Бальхаева, А. А. Головина [и др.] ; отв ред. Ю. А. Тихомиров. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 312 с.

Диссертации, авторефераты диссертаций

173. Алексеева, Т. В. Институты альтернативного разрешения споров в России: проблемы и перспективы развития : дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Алексеева. — М., 2020. — 201 с.

174. Аракелова, М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. В. Аракелова. — М., 2017. — 26 с.

175. Аракелова, М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук / М. В. Аракелова. — М., 2017. — 282 с.

176. Архипова, Е. Ю. Неюрисдикционный процесс как объект теоретико-правового исследования : дис. ... канд. юрид. наук / Е. Ю. Архипова. — Саратов, 2017. — 200 с.
177. Астахов, П. А. Юридические конфликты и современные формы их разрешения: теоретико-правовое исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / П. А. Астахов. — М., 2006. — 59 с.
178. Болдырева, И. Н. Философский анализ рефлексии в социальных процессах : автореф. дис. ... канд. филос. наук / И. Н. Болдырева. — М., 2013. — 20 с.
179. Брыжинский, А. А. Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России : дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Брыжинский. — Саранск, 2005. — 234 с.
180. Воробьева, С. В. Компетенция как инструмент государственно-правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Воробьева. — Тамбов, 2007. — 23 с.
181. Головкина, А. Г. Государственная система профилактики правонарушений в современной России : дис. ... канд. юрид. наук / А. Г. Головкина. — М., 2011. — 208 с.
182. Грешнова, Н. А. Принцип состязательности в юридическом процессе России (проблемы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук / Н. А. Грешнова. — Саратов, 2015. — 228 с.
183. Гущева, Ю. В. Примирительная процедура в праве (доктрина, практика, техника) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю. В. Гущева. — Н. Новгород, 2013. — 37 с.
184. Домченко, А. С. Нормативный правовой акт органа исполнительной власти : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Домченко. — Екатеринбург, 2019. — 23 с.
185. Ефременко, Д. О. Формы и содержание состязательности в юрисдикционном процессе : дис. ... канд. юрид. наук / Д. О. Ефременко. — М., 2019. — 185 с.

186. Зеленцов, А. Б. Теоретические основы правового спора : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. Б. Зеленцов. — М., 2005. — 41 с.
187. Катомина, В. А. Справедливость и состязательность в российском праве : дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Катомина. — Саратов, 2009. — 210 с.
188. Кикин, А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. Ю. Кикин. — М., 2004. — 17 с.
189. Кипер, Н. Г. Разрешение административных споров по обращениям граждан : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н. Г. Кипер. — М., 2008. — 27 с.
190. Колесниченко, Т. В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Колесниченко. — М., 2011. — 223 с.
191. Константинов, П. Д. Влияние информационных технологий на принципы гражданского процесса (сравнительно-правовое исследование на примере России и Франции) : дис. ... канд. юрид. наук / П. Д. Константинов. — Екатеринбург, 2022. — 351 с.
192. Косолапов, А. В. Жалоба как правовое средство (общетеоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Косолапов. — Волгоград, 2016. — 173 с.
193. Кравченко, О. Б. Административно-правовое регулирование регистрационных процедур, осуществляемых федеральными органами исполнительной власти : дис. ... канд. юрид. наук / О. Б. Кравченко. — Омск, 2009. — 205 с.
194. Кузовков, В. В. Финансово-процессуальное принуждение: теоретико-правовые аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Кузовков. — М., 2007. — 26 с.
195. Курындин, П. А. Досудебное обжалование действий (бездействия) или решений административных органов: опыт России и Франции : дис. ... канд. юрид. наук / П. А. Курындин. — СПб., 2020. — 405 с.
196. Кучеров, И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук / И. И. Кучеров. — М., 1999. — 501 с.

197. Леонов, Д. В. Административно-правовой институт досудебного обжалования : дис. ... канд. юрид. наук / Д. В. Леонов. — М., 2021. — 166 с.
198. Литвинцев, М. Г. Нормативно-правовые аспекты разрешения конфликтов : дис. ... канд. юрид. наук / М. Г. Литвинцев. — М., 1996. — 164 с.
199. Лифанов, Д. М. Административный порядок разрешения правовых споров: вопросы материального и процессуального права : дис. ... канд. юрид. наук / Д. М. Лифанов. — Екатеринбург, 2024. — 293 с.
200. Лупарев, Е. Б. Административно-правовые споры : дис. ... д-ра юрид. наук / Е. Б. Лупарев. — Воронеж, 2003. — 467 с.
201. Мещерягина, В. А. Право граждан на обращение в органы исполнительной власти Российской Федерации (конституционно-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Мещерягина. — Екатеринбург, 2018. — 222 с.
202. Миронова, С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук / С. М. Миронова. — Саратов, 2006. — 245 с.
203. Морозова, Е. В. Публичные услуги: теоретико-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. В. Морозова. — М., 2009. — 22 с.
204. Мукасеева, С. А. Принцип состязательности в юридической практике : дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Мукасеева. — Ярославль, 2006. — 190 с.
205. Никитин, А. А. Правовое усмотрение: теория, практика, техника : дис. ... д-ра юрид. наук / А. А. Никитин. — Саратов, 2021. — 514 с.
206. Новиков, А. В. Обращения граждан: административно-процедурные правовые аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Новиков. — Воронеж, 2006. — 24 с.
207. Поветкина, Н. А. Российская Федерация как субъект бюджетного права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н. А. Поветкина. — М., 2004. — 24 с.
208. Полтавцева, А. В. Альтернативные способы разрешения административно-правовых споров : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Полтавцева. — Краснодар, 2023. — 26 с.

209. Пуляевская, И. А. Административно-правовое регулирование предоставления публичных услуг в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Пуляевская. — Иркутск, 2023. — 229 с.

210. Разгильдиева, М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / М. Б. Разгильдиева. — Саратов, 2011. — 58 с.

211. Рогов, А. П. Особенности государственного принуждения в правовом государстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. П. Рогов. — Саратов, 2013. — 26 с.

212. Романенко, М. А. Альтернативные формы разрешения правовых конфликтов в сфере прав человека и гражданина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. А. Романенко. — Саратов, 2008. — 18 с.

213. Романов, С. А. Контрольно-надзорные органы в механизме современного российского государства : дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Романов. — М., 2024. — 176 с.

214. Рысай, Б. Г. Внесудебные формы разрешения административного спора : дис. ... канд. юрид. наук / Б. Г. Рысай. — Н. Новгород, 2018. — 196 с.

215. Рычкова, И. Н. Предоставление государственных услуг как административно-правовая функция органов исполнительной власти : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И. Н. Рычкова. — М., 2017. — 22 с.

216. Савенко, О. Е. Контрольная функция государственных органов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. Е. Савенко. — Саратов, 2004. — 26 с.

217. Савоськин, А. В. Обращения граждан в Российской Федерации (конституционно-правовое исследование) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. В. Савоськин. — Екатеринбург, 2019. — 44 с.

218. Саркисов, А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. К. Саркисов. — М., 2006. — 55 с.

219. Саттарова, Н. А. Принуждение в финансовом праве : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Н. А. Саттарова. — М., 2006. — 43 с.

220. Сидоркин, А. С. Принципы права: понятие и реализация в российском законодательстве и судебной практике : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Сидоркин. — М., 2010. — 25 с.

221. Соболев, О. В. Правомерные ограничения прав граждан органами исполнительной власти : дис. ... канд. юрид. наук / О. В. Соболев. — Челябинск, 2019. — 238 с.

222. Солянка, П. Б. Суд как субъект права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / П. Б. Солянка. — М., 2020. — 35 с.

223. Титов, А. С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук / А. С. Титов. — М., 2007. — 580 с.

224. Тоноян, Г. Х. Институт обжалования в административном праве : дис. ... канд. юрид. наук / Г. Х. Тоноян. — М., 2008. — 205 с.

225. Хаванова, И. А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Хаванова. — М., 2011. — 207 с.

226. Харинов, И. Н. Предоставление публичных услуг и защита прав их получателей: административно-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук / И. Н. Харинов. — Екатеринбург, 2019. — 313 с.

227. Худойкина, Т. В. Юридический конфликт: динамика, структура, разрешение : дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Худойкина. — М., 1996. — 189 с.

228. Худойкина, Т. В. Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : дис. ... д-ра юрид. наук / Т. В. Худойкина. — Н. Новгород, 2002. — 488 с.

229. Чернов, К. А. Принцип равенства как общеправовой принцип российского права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. А. Чернов. — Казань, 2003. — 31 с.

230. Чернышова, Т. В. Примирение в праве: понятие и виды : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Чернышова. — М., 2012. — 18 с.

231. Чумакова, О. В. Административно-правовые споры в сфере регистрации юридических лиц : дис. ... канд. юрид. наук / О. В. Чумакова. — М., 2008. — 216 с.

232. Шеметов, М. Н. Административно-правовое регулирование производства по жалобам в таможенных органах Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Н. Шеметов. — М., 2010. — 26 с.

233. Шинкарьук, Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. А. Шинкарьук. — Омск, 2008. — 20 с.

234. Шмалий, О. В. Правовое обеспечение эффективности исполнительной власти (теоретико-методологические аспекты) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / О. В. Шмалий. — Ростов н/Д., 2011. — 47 с.

235. Шмалий, О. В. Регистрация как форма государственного управления : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. В. Шмалий. — Ростов н/Д., 2004. — 24 с.

236. Штин, И. С. Юрисдикционная функция современного государства : дис. ... канд. юрид. наук / И. С. Штин. — М., 2005. — 188 с.

237. Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук / Д. М. Щекин. — М., 2023. — 541 с.

Статьи, опубликованные в периодических изданиях

238. Аврутин, Ю. Е. Место института административного судопроизводства в правовой системе современной России в контексте обеспечения надлежащего государственного управления / Ю. Е. Аврутин // Административное право и процесс. — 2015. — № 11. — С. 4–15.

239. Андреев, Ю. Н. О соотношении правовых принципов и методов правового регулирования / Ю. Н. Андреев // Цивилист. — 2023. — № 3. — С. 17–22.

240. Анищенко, В. Г. Роспатент и его *a certamen interest* (конфликт интересов) / В. Г. Анищенко // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. — 2019. — № 9. — С. 28–32.

241. Бакаева, О. Ю. Блокчейн в налоговом администрировании: возможности, риски, перспективы / О. Ю. Бакаева // *Налоги*. — 2021. — № 4. — С. 20–22.

242. Батуркин, А. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» / А. Батуркин // *Бюллетень Счетной палаты РФ*. — 2023. — № 2. — С. 6–46.

243. Бельский, К. С. О функциях исполнительной власти / К. С. Бельский // *Государство и право*. — 1997. — № 3. — С. 14–33.

244. Берлин, А. Я. Допустимость мирового соглашения в публично-правовых спорах: в поисках универсального критерия / А. Я. Берлин // *Вестник гражданского процесса*. — 2023. — № 6. — С. 243–265.

245. Бондарь, Н. С. Информационно-цифровое пространство в конституционном измерении: из практики Конституционного Суда Российской Федерации / Н. С. Бондарь // *Журнал российского права*. — 2019. — № 11. — С. 25–42.

246. Вершило, Т. А. Особенности государственного управления бюджетной сферой в условиях развития цифровой экономики / Т. А. Вершило // *Финансовое право*. — 2022. — № 4. — С. 7–13.

247. Винницкий, А. В. Отмена в порядке самоконтроля благоприятствующих административных актов / А. В. Винницкий, И. Н. Харинов // *Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу»*. — 2020. — № 6. — С. 50–63.

248. Вишняков, В. Г. Административная реформа: 15 лет поисков концепции / В. Г. Вишняков // *Законодательство и экономика*. — 2011. — № 7. — С. 5–17.

249. Воложбенская, Д. И. Судебная доктрина налоговой выгоды нуждается в новой формализации / Д. И. Воложбенская // *Налоги*. — 2025. — № 2. — С. 2–6.

250. Габов, А. В. Досудебное обжалование решений государственного регистрирующего органа в процедуре государственной регистрации юридического лица / А. В. Габов // Имущественные отношения в Российской Федерации. — 2025. — № 3. — С. 81–94.

251. Гаджиев, Г. А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. Качество законов с российской точки зрения / Г. А. Гаджиев // Сравнительное конституционное обозрение. — 2012. — № 4. — С. 16–28.

252. Громов, В. В. Налоговый мониторинг в контексте правоприменительной практики / В. В. Громов // Закон. — 2024. — № 11. — С. 48–60.

253. Дудник, С. И. Проблема конфликта в историко-философском измерении / С. И. Дудник, И. Д. Осипов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Философия и конфликтология. — 2018. — Т. 34. — Вып. 2. — С. 142–150.

254. Евдокимов, А. С. Федеральный закон «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»: организационно-правовой анализ / А. С. Евдокимов // Административное право и процесс. — 2022. — № 2. — С. 34–40.

255. Жильцов, А. С. Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров / А. С. Жильцов // Финансовое право. — 2005. — № 9. — С. 22–26.

256. Журавлева, О. О. Налоговая льгота или пробел? / О. О. Журавлева // Финансовое право. — 2020. — № 6. — С. 23–27.

257. Журавлева, О. О. Правовой режим налоговых льгот / О. О. Журавлева // Журнал российского права. — 2021. — № 1. — С. 127–142.

258. Журавлева, О. О. Принцип равенства налогообложения и его реализация в условиях цифровизации / О. О. Журавлева // Имущественные отношения в Российской Федерации. — 2024. — № 10. — С. 67–76.

259. Журавлева, О. О. Реализация принципа равенства в соглашениях в налоговой сфере: российский опыт / О. О. Журавлева // Журнал российского права. — 2019. — № 2. — С. 96–105.

260. Зарипов, В. М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? / В. М. Зарипов // Закон. — 2021. — № 5. — С. 48–53.

261. Зеленцов, А. Б. Институт обращения к органу — автору акта: необходимость возрождения (возвращаясь к проблеме) / А. Б. Зеленцов // Административное право и процесс. — 2019. — № 10. — С. 30–38.

262. Казанцев, А. О. Право законодательной инициативы Конституционного Суда РФ (в контексте принципа «Никто не может быть судьей в собственном деле») / А. О. Казанцев // Lex russica. — 2017. — № 2. — С. 26–31.

263. Карасева (Сенцова), М. В. Федеральная налоговая служба: специальная и общая правосубъектность / М. В. Карасева (Сенцова) // Финансовое право. — 2022. — № 4. — С. 19–22.

264. Килинкарлова, Е. В. Налоговое право КНР на современном этапе и налоговые вызовы платформенной экономики / Е. В. Килинкарлова // Закон. — 2024. — № 11. — С. 91–101.

265. Кисин, В. Р. Опыт критического анализа некоторых научных представлений о понятии и сущности административного принуждения / В. Р. Кисин // Административное право и процесс. — 2025. — № 10. — С. 29–33.

266. Кондратьев, В. А. Трансформация системы регистрации юридических лиц в России / В. А. Кондратьев // Вестник арбитражной практики. — 2020. — № 5. — С. 15–21.

267. Коновалов, А. В. К вопросу о понятии принципов права / А. В. Коновалов // Lex russica. — 2018. — № 8. — С. 81–87.

268. Коновалов, А. М. Судебный контроль наличия законных оснований для проведения повторных/неоднократных выездных налоговых проверок / А. М. Коновалов // Налоги. — 2021. — № 6. — С. 19–22.

269. Копина, А. А. Правовые способы снижения конфликтности в налоговых правоотношениях при применении специального законодательства,

направленного на противодействие получению необоснованной налоговой выгоды / А. А. Копина // *Налоги*. — 2015. — № 6. — С. 28–34.

270. Копина, А. А. Правовые средства реализации функций налогов на современном этапе / А. А. Копина // *Налоги*. — 2023. — № 3. — С. 9–14.

271. Копина, А. А. Повышение финансовой грамотности как способ улучшения налоговой дисциплины / А. А. Копина // *Финансовое право*. — 2021. — № 7. — С. 35–39.

272. Копина, А. А. Современные способы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в Италии в целях соблюдения налогового законодательства / А. А. Копина // *Налоги*. — 2015. — № 5. — С. 41–44.

273. Круглов, А. Н. Беллицистский взгляд Гегеля на войну. Исходное состояние и ранние произведения / А. Н. Круглов // *Вестник РУДН. Серия: Философия*. — 2022. — Т. 26. — № 3. — С. 644–657.

274. Кудряшова, Е. В. Правовые принципы реформ в сфере финансового законодательства / Е. В. Кудряшова // *Финансовое право*. — 2008. — № 7. — С. 12–15.

275. Кудряшова, Е. В. Финансово-цифровая грамотность в контексте права / Е. В. Кудряшова // *Финансовое право*. — 2021. — № 3. — С. 3–7.

276. Курындин, П. А. Надлежащая административная процедура как общий принцип административного права / П. А. Курындин // *Российская юстиция*. — 2024. — № 5. — С. 48–56.

277. Кучеров, И. И. Актуальные вопросы налогово-правового регулирования сферы цифровой экономики / И. И. Кучеров // *Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России*. — 2019. — № 4. — С. 167–175.

278. Кучеров, И. И. Отдельные вопросы финансово-правового регулирования цифровой экономики: цифровая валюта / И. И. Кучеров // *Финансовое право*. — 2021. — № 4. — С. 3–7.

279. Кучеров, И. И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) / И. И. Кучеров // *Финансовое право*. — 2009. — № 4. — С. 24–29.

280. Леднева, Ю. В. Стимулирование научной и инновационной деятельности посредством налоговых преференций / Ю. В. Леднева // Финансовое право. — 2021. — № 8. — С. 27–31.

281. Лифанов, Д. М. Некоторые проблемы обжалования актов органов публичной власти: теория и судебная практика / Д. М. Лифанов // Российский юридический журнал. — 2023. — № 2. — С. 102–115.

282. Лопатинский, И. В. Внутреннее убеждение судьи в арбитражном процессе / И. В. Лопатинский // Российский судья. — 2024. — № 7. — С. 12–16.

283. Малинова, А. Г. Баланс интересов и его «ипостаси» в правоведении / А. Г. Малинова // Российский юридический журнал. — 2022. — № 2. — С. 21–44.

284. Малый, А. Ф. Функции органов государственной власти: институционализация правовой категории / А. Ф. Малый // Ученые записки Казанского университета. Серия: Гуманитарные науки. — 2012. — Т. 154. — № 4. — С. 46–51.

285. Минакова, И. Р. Проблемы недействительности государственной регистрации создания корпоративного коммерческого юридического лица / И. Р. Минакова // Административное право и процесс. — 2025. — № 5. — С. 80–84.

286. Михайлова, Е. В. Векторы развития отечественной правовой доктрины в сфере защиты гражданских прав, свобод и законных интересов / Е. В. Михайлова // Нотариальный вестник. — 2024. — № 7. — С. 5–17.

287. Надточий, М. Д. Налоговые рулинги по законодательству Новой Зеландии / М. Д. Надточий // Налоги. — 2024. — № 4. — С. 34–37.

288. Назаров, Н. А. Обеспечение качества данных при автоматизированном принятии решений в государственном управлении / Н. А. Назаров // Журнал российского права. — 2024. — № 5. — С. 140–155.

289. Напсо, М. Б. Установление факта добросовестности налогоплательщика: к вопросу о последствиях / М. Б. Напсо // Налоги. — 2020. — № 6. — С. 15–18.

290. Нарышкин, С. Е. Административная реформа в России: некоторые итоги и задачи юридической науки / С. Е. Нарышкин, Т. Я. Хабриева // Журнал российского права. — 2006. — № 11. — С. 3–13.

291. Пантюшов, О. В. Обжалование ненормативных актов налоговых органов / О. В. Пантюшов // Вестник арбитражной практики. — 2015. — № 6. — С. 50–57.

292. Переседов, А. М. Принципы административно-правовой превенции в контрольной (надзорной) деятельности / А. М. Переседов // Административное право и процесс. — 2021. — № 10. — С. 44–47.

293. Пилия, Д. Э. «Организация» как управленческая и публично-правовая категория / Д. Э. Пилия // Журнал российского права. — 2024. — № 7. — С. 94–108.

294. Писенко, К. А. Баланс интересов как предметно-целевой элемент регулирования в сфере антимонопольной политики и публично-правовые средства его обеспечения / К. А. Писенко // Юрист. — 2018. — № 1. — С. 34–43.

295. Поветкина, Н. А. О формировании концептуальных основ риск-ориентированного подхода в финансово-бюджетном контроле / Н. А. Поветкина // Финансовое право. — 2015. — № 12. — С. 15–17.

296. Поветкина, Н. А. Трансформация бюджетного законодательства: причины, формы, перспективы / Н. А. Поветкина // Финансовое право. — 2021. — № 12. — С. 20–23.

297. Поветкина, Н. А. Финансовая грамотность в фокусе права / Н. А. Поветкина, Е. В. Кудряшова // Журнал российского права. — 2019. — № 3. — С. 117–128.

298. Поветкина, Н. А. «Цифровой» бюджет: будущее или настоящее? / Н. А. Поветкина // Финансовое право. — 2019. — № 8. — С. 8–11.

299. Поветкина, Н. А. «Цифровые» права налогоплательщика / Н. А. Поветкина, А. А. Копина // Налоги. — 2020. — № 5. — С. 40–44.

300. Рерих, Л. А. Право на эффективную защиту при осуществлении государственного контроля (надзора) / Л. А. Рерих // Административное право и процесс. — 2022. — № 6. — С. 31–34.

301. Реут, А. В. Влияние налоговой культуры на установление налогов (на примере налога на доходы физических лиц) / А. В. Реут // Финансовое право. — 2020. — № 8. — С. 29–33.

302. Россинский, Б. В. Значение структуры федеральных органов исполнительной власти в государственном управлении / Б. В. Россинский // Актуальные проблемы российского права. — 2024. — № 3. — С. 27–43.

303. Россинский, Б. В. Размышления о реформе системы федеральных органов исполнительной власти / Б. В. Россинский // Административное право и процесс. — 2019. — № 10. — С. 38–42.

304. Россинский, Б. В. Размышления об административном праве и государственном управлении / Б. В. Россинский // Административное право и процесс. — 2025. — № 10. — С. 21–28.

305. Рябова, Е. В. Влияние форм прямой демократии в бюджетном процессе на состояние финансовой культуры в обществе / Е. В. Рябова // Финансовое право. — 2024. — № 1. — С. 19–22.

306. Рябова, Е. В. Концепция подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации / Е. В. Рябова // Финансовое право. — 2014. — № 4. — С. 36–40.

307. Рябова, Е. В. Функции публичных финансов и процессы цифровизации в сфере публичного управления / Е. В. Рябова // Финансовое право. — 2022. — № 8. — С. 7–11.

308. Салищева, Н. Г. Структура производства по делам об административных правонарушениях (стадии пересмотра дела и исполнения решения по делу) / Н. Г. Салищева, А. Ю. Якимов // Административное право и процесс. — 2016. — № 6. — С. 44–53.

309. Семенова, О. Е. Развитие и принципы административно-юрисдикционного процесса / О. Е. Семенова // Административное право и процесс. — 2020. — № 8. — С. 68–69.

310. Силкин, В. В. Транспарентность исполнительной власти в цифровую эпоху / В. В. Силкин // Российский юридический журнал. — 2021. — № 4. — С. 20–31.

311. Смирнов, Д. А. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования / Д. А. Смирнов, Н. Н. Лайченкова // Налоги. — 2007. — № 5. — С. 11–13.

312. Смирнова, Е. Н. О некоторых вопросах обжалования решений контрольных (надзорных) органов, действий (бездействия) их должностных лиц при осуществлении государственного контроля (надзора) в судебном порядке (на примере арбитражных судов) / Е. Н. Смирнова // Административное право и процесс. — 2025. — № 4. — С. 34–37.

313. Смолина, О. Значение досудебного порядка урегулирования споров / О. Смолина // Налоговый вестник. — 2011. — № 11. — С. 80–91.

314. Снегирев, В. М. Свидетеля допросил нотариус: на пользу это налогоплательщику или во вред? / В. М. Снегирев // НДС: проблемы и решения. — 2018. — № 12. — С. 59–67.

315. Соловей, Ю. П. Принципы осуществления публичной администрацией дискреционных полномочий / Ю. П. Соловей // Административное право и процесс. — 2018. — № 7. — С. 5–15.

316. Старилов, Ю. Н. Административное усмотрение: нормативная правовая полноценность в контексте дискуссии об административных процедурах / Ю. Н. Старилов // Административное право и процесс. — 2024. — № 11. — С. 54–61.

317. Степкин, С. П. Проблемы злоупотребления правом при реализации права граждан на обращения / С. П. Степкин // Российский юридический журнал. — 2019. — № 1. — С. 54–59.

318. Титов, Г. А. Правовое регулирование администрирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации / Г. А. Титов // Финансовое право. — 2023. — № 9. — С. 28–32.

319. Тиханов, Н. А. Классическое понимание принципа разделения властей и современное государственное устройство: необходимо ли теоретическое переосмысление? / Н. А. Тиханов // Конституционное и муниципальное право. — 2024. — № 8. — С. 7–13.

320. Тихомиров, Ю. А. Гражданское общество в фокусе права / Ю. А. Тихомиров // Журнал российского права. — 2013. — № 10. — С. 35–45.

321. Тихомиров, Ю. А. Договор как регулятор общественных отношений / Ю. А. Тихомиров // Известия высших учебных заведений. Правоведение. — 1990. — № 5. — С. 27–35.

322. Тихомиров, Ю. А. Договоры между бизнесом и органами власти / Ю. А. Тихомиров // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2007. — № 9. — С. 106–110.

323. Тихомиров, Ю. А. Теория компетенции / Ю. А. Тихомиров // Журнал российского права. — 2000. — № 10. — С. 22–32.

324. Тумаркин, В. М. Тенденции в налоговых спорах / В. М. Тумаркин // Главбух. — 2006. — № 17. — С. 10–11.

325. Украинцев, С. В. Специальное административное обжалование в системе механизмов защиты прав граждан / С. В. Украинцев // Административное право и процесс. — 2023. — № 12. — С. 69–72.

326. Хабриева, Т. Я. Административная реформа: решения и проблемы / Т. Я. Хабриева, А. Ф. Ноздрачев, Ю. А. Тихомиров // Журнал российского права. — 2006. — № 2. — С. 3–23.

327. Хаванова, И. А. О внесудебном урегулировании налоговых споров с участием субъектов малого бизнеса / И. А. Хаванова // Финансы. — 2008. — № 12. — С. 29–32.

328. Хлопаева, Н. А. Субъект права: мнение социолога / Н. А. Хлопаева // Журнал российского права. — 2015. — № 5. — С. 36–47.

329. Цветкова, Е. А. Налоговый мониторинг как способ досудебной защиты прав налогоплательщиков / Е. А. Цветкова // *Налоги*. — 2023. — № 4. — С. 36–38.

330. Черезов, В. В. Правовая природа соглашения о ценообразовании в российском налоговом праве / В. В. Черезов // *Журнал российского права*. — 2019. — № 10. — С. 109–120.

331. Черемисина, А. О. Принцип целесообразности в деятельности органов исполнительной власти / А. О. Черемисина // *Административное право и процесс*. — 2013. — № 3. — С. 66–67.

332. Шварц, М. З. Существует ли презумпция добросовестности налогоплательщика? / М. З. Шварц // *Арбитражные споры*. — 2020. — № 2. — С. 117–132.

333. Шерстобоев, О. Н. Административное усмотрение в случае отмены административного акта / О. Н. Шерстобоев // *Административное право и процесс*. — 2022. — № 1. — С. 15–21.

334. Эмих, В. В. Понятие компетенции государственного органа в современном российском праве / В. В. Эмих // *Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения Российской академии наук*. — 2010. — № 10. — С. 378–393.

335. Ядрихинский, С. А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика / С. А. Ядрихинский // *Налоги*. — 2019. — № 6. — С. 15–18.

336. Ядрихинский, С. А. Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора / С. А. Ядрихинский // *Законы России: опыт, анализ, практика*. — 2018. — № 12. — С. 69–75.

337. Якимова, Е. М. Концепция свободы предпринимательской деятельности как элемент экономической основы конституционного строя в России и в мире: поиск оптимального решения / Е. М. Якимова // *Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения*. — 2018. — № 1. — С. 47–51.

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

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

340. Napolitano, G. Conflicts and Strategies in Administrative Law / G. Napolitano // International Journal of Constitutional Law. — 2014. — Vol. 12. — Iss. 2. — P. 357–369.

**Интернет-источники, официальные сайты,
новостные публикации, базы данных**

341. В 2023 году ФНС России заключила мировых соглашений больше, чем за предыдущие два года // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14162877/ (дата обращения: 01.05.2025).

342. В Подмосковье подведены итоги досудебного урегулирования налоговых споров за 2024 год // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn50/news/activities_fts/15656797/ (дата обращения: 15.01.2026).

343. Итоги работы Апелляционной комиссии Министерства финансов РК за 1 квартал 2025 года // Официальный сайт госорганов РК : сайт. — URL: <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/press/article/details/199190?lang=ru> (дата обращения: 14.12.2025).

344. Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров на 2020–2022 гг. // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/str21_23.xlsx (дата обращения: 16.01.2026).

345. Манифест ФНС России. Перспектива-2030 // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: www.nalog.gov.ru (дата обращения: 30.11.2025).

346. Методические рекомендации по внедрению ЭДО среди граждан и организаций Российской Федерации // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL:

https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/related_activities/el_doc/knowledge_base/implementation_EDO.pdf (дата обращения: 01.03.2026).

347. Отраслевой проект «обеления» отрасли клининга и технической эксплуатации (Инфоресурс ФМ) : сайт. — URL: <https://fm.rado.ru.com/> (дата обращения: 10.10.2025).

348. Площадка реструктуризации долга // Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/recrut_dolg/ (дата обращения: 24.10.2025).

349. Федеральная налоговая служба РФ : сайт. — URL: <https://www.nalog.gov.ru/> (дата обращения: 15.01.2026).

350. Хартия светопрозрачных конструкций (СПК) : сайт. — URL: <https://app-rus.org/poleznie-statji/obzory-i-novosti-rynka/hartiya-dobrosovestnih-uchastnikov-rynka-spk/> (дата обращения: 10.03.2026).

351. Хартия в сфере оборота сельскохозяйственной продукции (АПК) : сайт. — URL: <https://хартия-апк.радо.рус/> (дата обращения: 10.03.2026).

352. Хартия добросовестного налогоплательщика российского ювелирного рынка : сайт. — URL: <https://agjr.ru/useful/documents/hartiya-dobrosovestnogo-nalogoplatelshhika-rossijskogo-yuvelirnogo-rynka> (дата обращения: 10.03.2026).

353. Хартия участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом (АТС) : сайт. — URL: <https://хартия-атс.радо.рус> (дата обращения: 10.03.2026).

354. Industry Issue Resolution (IIR) Process // Официальный сайт правительства Соединенных Штатов. Сервис IRS Free File : сайт. — URL: <https://www.irs.gov/businesses/industry-issue-resolution-program> (дата обращения: 06.02.2025).

355. Pre-Filing Agreement (PFA) Program // Официальный сайт правительства Соединенных Штатов. Сервис IRS Free File : сайт. — URL:

<https://www.irs.gov/businesses/pre-filing-agreement-program> (дата обращения:
06.02.2025).

**СРАВНЕНИЕ ПРОЦЕДУР ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ
В СФЕРЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ И
ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ**

Таблица 1. Порядок досудебного урегулирования споров в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

	Закон об организации предоставления государственных и муниципальных услуг + Административный регламент госрегистрации	Закон о госрегистрации ЮЛ и ИП
Заявители	Лицо, которое полагает, что такие решения, действия или бездействие нарушают его права ³⁹⁸ .	Заинтересованное лицо, если, по мнению этого лица, такое решение нарушает его права.
Предмет жалобы	Решение и действия (бездействие) инспекции, предоставляющей государственную услугу, и ее должностных лиц при предоставлении государственной услуги в соответствии с регламентом, которые, по мнению заявителя, нарушают его права.	Решение регистрирующего органа о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации ³⁹⁹ .
Кому направляется жалоба	1) Жалоба на решения и действия (бездействие) инспекции, предоставляющей государственную услугу, и ее должностных лиц подается в инспекцию, предоставляющую государственную услугу. 2) Жалоба на решения руководителя инспекции, предоставляющей государственную услугу, и его действия	В вышестоящий территориальный регистрирующий орган, через орган, принявший решение, или непосредственно.

³⁹⁸ В литературе вопрос о том, может ли государственный орган получать государственную услугу, вызывает дискуссию.

³⁹⁹ Введенный порядок предусматривает возможность для обжалования только решений регистрирующего органа, то есть ФНС России, хотя статья 10 рассматриваемого закона и предусматривает, что федеральными законами могут устанавливаться и специальные правила государственной регистрации отдельных видов юридических лиц.

	(бездействие) подается в вышестоящий налоговый орган.	
Порядок подачи жалобы	Жалоба подается в соответствии с главой 2.1. Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ. Жалоба может быть подана в письменной форме на бумажном носителе либо в электронной форме одним из следующих способов: при личном обращении заявителя (представителя заявителя), почтовым отправлением, с использованием Единого портала, с использованием сайта ФНС России.	В течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Жалоба подается в письменной форме и может быть направлена почтовым отправлением, представлена непосредственно или направлена в форме электронного документа, подписанного электронной подписью, с использованием информационно- телекоммуникационных сетей, в том числе интернета. Жалоба подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем.
Сроки рассмотрения жалобы и принятия решения	Пятнадцать рабочих дней со дня ее регистрации, а в случае обжалования отказа инспекции, предоставляющей государственную услугу, ее должностного лица в приеме документов у заявителя либо в исправлении допущенных опечаток и ошибок или в случае обжалования нарушения установ- ленного срока таких исправлений — в течение пяти рабочих дней со дня ее регистрации.	Пятнадцать рабочих дней со дня ее получения в порядке, установленном настоящим Федеральным законом.
Специальные правила	Заявитель вправе получать информацию и документы, необходимые для рассмотрения жалобы.	Обязательный досудебный порядок. Срок давности 3 месяца. Продление срока рассмотрения. Переходные положения на момент рассмотрения жалобы.

**ПРЕДЛОЖЕНИЯ О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В НОРМАТИВНЫЕ
ПРАВОВЫЕ АКТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СВЯЗИ С
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕМ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИМИРИТЕЛЬНОЙ
ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ**

**I. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ
ОБЩИХ ЮРИДИЗИРОВАННЫХ ПРОЦЕДУР.**

1. Внести в Федеральный закон от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» следующие изменения.

Статью 8 дополнить частью 5.1. следующего содержания:

«5.1. Если иное не предусмотрено частью 6 настоящей статьи, в случае, если для решения поставленных в письменном обращении вопросов затрагивается компетенция нескольких государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц, при этом существо вопроса предполагает необходимость подготовки единого согласованного ответа, то копия обращения в течение семи дней со дня регистрации направляется в соответствующие государственные органы, органы местного самоуправления или соответствующим должностным лицам для выработки согласованного ответа по существу поставленных в обращении вопросов».

Часть первую статьи 10 дополнить пунктом 6 следующего содержания:

«6) уведомляет гражданина о направлении его обращения в другие государственные органы, органы местного самоуправления или иным должностным лицам для подготовки единого согласованного ответа по существу поставленных в обращении вопросов и обеспечивает организацию подготовки, согласования и направления такого ответа гражданину».

Часть первую статьи 11 изложить в следующей редакции:

«1. В случае, если в письменном обращении не указаны фамилия гражданина, направившего обращение, или почтовый адрес, по которому должен

быть направлен ответ, то ответ на обращение не направляется. Если в указанном обращении содержатся сведения о подготавливаемом, совершаемом или совершенном противоправном деянии, а также о лице, его подготавливающем, совершающем или совершившем, обращение подлежит направлению в государственный орган в соответствии с его компетенцией. В таком случае проверка сообщения о нарушении законодательства, не содержащего признаки преступления, осуществляется без проведения внеплановых контрольных мероприятий, на основании сведений, имеющихся у государственного органа.

Гражданину, направившему сообщение о возможном нарушении законов и иных нормативных правовых актов, из содержания которого усматривается отсутствие нарушения непосредственно его прав и законных интересов, государственный орган, орган местного самоуправления или должностное лицо вправе направить информацию о порядке проведения им контрольных мероприятий и возможности учета, содержащейся в обращении информации при их осуществлении».

2. Внести в Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» следующие изменения:

Статью 39 дополнить частью 5 следующего содержания:

«5. 5. На едином портале государственных и муниципальных услуг и региональных порталах государственных и муниципальных услуг подлежат размещению сведения о технических сбоях в работе соответствующего портала, ограничивших возможность подачи жалобы, с указанием даты и времени начала и окончания сбоя (ограничения)».

Часть 7 статьи 40 дополнить абзацем следующего содержания:

«Технические сбои, информация о которых размещена на едином портале государственных и муниципальных услуг и региональных порталах государственных и муниципальных услуг, публикуемые в порядке, установленном в части 5 статьи 39 настоящего Закона, если такие сбои привели к нарушению

срока подачи жалобы, являются основанием для автоматического восстановления пропущенного контролируемым лицом срока.

В случае, если контролируемое лицо в ходатайстве о восстановлении пропущенного срока указывает на возникшие технически сбои в работе единого портала государственных и муниципальных услуг и (или) региональных порталов государственных и муниципальных услуг, информация о которых не опубликована в соответствии с частью 5 статьи 39 настоящего Закона, уполномоченный на рассмотрение жалобы орган обязан предпринять необходимые меры для подтверждения такого сбоя и, в случае подтверждения, не может отказать в восстановлении пропущенного срока.

Контролируемое лицо вправе приложить к ходатайству о восстановлении доказательства о наличии технических сбоев, в том числе переписку с техническими специалистами».

II. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЮРИДИЗИРОВАННЫХ ПРОЦЕДУР.

Концепция совершенствования законодательства о налогах и сборах в целях создания условий для реализации примирительной функции налоговых органов.

1. Признание наличия примирительной функции у налогового органа путем:

- закрепления данной функции в нормативных правовых актах, определяющих правовое положение налоговых органов, в целях выработки критериев оценки результативности ее реализации;
- формирование внутренних документов службы, описывающих требования к деятельности налогового инспектора с учетом реализуемой функции;
- переподготовка и повышение квалификации сотрудников с учетом принципов и целей примирительной функции;

– расширение полномочий налоговых органов по предварительному информационному взаимодействию с налогоплательщиком, особенно в отношении применения норм, нарушение которых может быть подтверждено только косвенными доказательствами, сбор которых обусловлен расхождением в оценке действий налогоплательщика.

2. Обеспечение состязательности при разрешении споров, которое не сводится к обязательному очному участию сторон в процессе, а предполагает создание дополнительных процессуальных гарантий, обеспечивающих раскрытие фактических обстоятельств, представление и исследование доказательств, их анализ и оценку, а также прозрачность мотивов принятого решения.

Для этого в НК РФ необходимо закрепить:

- права налогоплательщиков по сбору доказательств;
- стимулы для раскрытия доказательств, включая ограничение ответственности;
- механизмы состязательности по оценочным вопросам, например: деловая цель;
- стимулы добросовестного поведения налогоплательщика, а не только предотвращения налоговых правонарушений;
- закрепление обязанности предварительного уведомления налогоплательщика о выявленных рисках, с предоставлением возможности налогоплательщику дать пояснения, а также внести необходимые исправления до начала контрольных мероприятий по отработке выявленных рисков;
- распределение бремени доказывания: в развитие положений статьи 108 НК РФ закрепить, что не только налоговый орган обязан обосновывать наличие фактов, свидетельствующих о нарушении налогового законодательства в установленном законодательством порядке, но и налогоплательщик вправе и обязан представлять доказательства, подтверждающие наличие деловых и (или) экономических причин совершенных действий, но только в отношении тех ситуаций, где это оказывает влияние на исчисление и уплату налога;

– принцип пропорциональности, согласно которому действия налоговых органов должны быть необходимыми и соразмерными целям обеспечения правильного исчисления и уплаты налогов, не ограничивать права налогоплательщиков более чем требуется для достижения законных целей и применяться последовательно как при противодействии уклонению и занижению налоговой базы, так и при назначении налоговых санкций.

3. Создание нового порядка комиссионного рассмотрения налоговых споров в Федеральной налоговой службе Российской Федерации.

Введение данной процедуры направлено на формирование механизма разрешения сложных и практикообразующих налоговых споров, с сохранением права именно налогоплательщика (иного налогоплательщика) обратиться к данной процедуре, что позволит обеспечить добровольность выбора процедуры. Комиссионное рассмотрение позволит обеспечить объективное, прозрачное рассмотрение жалоб, а также обеспечит возможность привлечения для рассмотрения споров представителей других государственных органов и специалистов. Такая модель, сохраняя процессуальную простоту досудебного обжалования, позволит обеспечить баланс интересов и достаточный уровень доверия при рассмотрении дел, содержащих высокую степень правовой неопределенности.

Предлагается внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, дополнив его новой статьей, в которой закрепить новый порядок, установив, что отдельные элементы процедуры, например, связанные с привлечением органов государственной власти, будут определяться Постановлением Правительства РФ, чтобы не перегружать законодательный акт. Предполагается, что Комиссия не будет постоянно действующим органом, а будет формироваться исходя из потребностей конкретного дела, прежде всего из представителей Федеральной налоговой службы Российской Федерации под председательством лица, уполномоченного рассматривать жалобы налогоплательщика в ФНС России, а также представителей других управлений, в ведении которых находятся рассматриваемые вопросы.

Комиссионное рассмотрение предлагается применять только в отношении споров, связанных с обжалованием решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, а также после того, как будет соблюден досудебный порядок рассмотрения налоговых споров в вышестоящий налоговый орган.

Основаниями для передачи дела на комиссионное рассмотрение могут быть:

1. наличие правовой неопределенности (спор о праве);
2. отсутствие сложившейся административной или судебной практики по спорному вопросу;
3. существенные противоречия в оценке фактических обстоятельств;
4. иные случаи, требующие межведомственного или экспертного обсуждения.