

Особенности государственного регулирования применения контрольно-кассовых машин в Киргизской Республике

Алексей Алексеевич Батарин

E-mail: a-batarin@mail.ru, ORCID: 0000-0002-8975-265X

Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России, Москва 127006, Российская Федерация

Аннотация

Данная статья посвящена исследованию отдельных аспектов государственного регулирования отношений по применению контрольно-кассовых машин в Киргизской Республике. Поскольку финансовые, в том числе налоговые, отношения связаны с властным элементом и направлены на мобилизацию денежных средств в бюджетную систему государства и обеспечение его функций и задач, то они могут существовать только в правовых рамках. Вопросы применения контрольно-кассовых машин предпринимателями и государственного контроля за такой деятельностью представляют собой характерный пример финансовых правоотношений.

Рассматриваются правовые нормы, касающиеся обязанности налогоплательщиков при осуществлении ими расчетов применять контрольно-кассовые машины, а также ответственность, установленная статьями Кодекса Киргизской Республики о правонарушениях, за допущенные налогоплательщиком нарушения. В результате анализа становится очевидной правовая неопределенность места отношений в сфере применения контрольно-кассовых машин в налоговом законодательстве Киргизской Республики, коллизионность норм, предусматривающих ответственность за неприменение или применение контрольно-кассовых машин с нарушением установленных требований.

Даны конкретные рекомендации по устранению существующих проблем в сфере законодательного регулирования, включая однозначную идентификацию места обязанности по применению контрольно-кассовых машин и контролю за соблюдением такой обязанности в системе законодательства о налогах и сборах, а также предложения по дальнейшему совершенствованию правового регулирования рассматриваемой в статье сферы, в том числе возможность освобождения от ответственности за допущенные правонарушения при условии их исправления либо снижения минимального размера штрафа. Отдельное внимание уделено вопросу взаимосвязи налоговых и административных правоотношений в сфере применения контрольно-кассовой техники, включая вопрос квалификации нарушения в сфере фиксации расчетов с применением контрольно-кассовой техники как налогового либо как административного правонарушения.

Ключевые слова: контрольно-кассовые машины, фиксация расчетов, Налоговый кодекс, ответственность за нарушение законодательства

JEL: K34, K42

Благодарности: статья подготовлена по материалам отчета «О выполненных работах по оказанию безвозмездной технической помощи Киргизской Республике в целях развития системы налогового администрирования Киргизской Республики» в рамках сотрудничества НИФИ Минфина России, АО «ГНИВЦ» и Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Киргизской Республики

Для цитирования: Батарин А. А. Особенности государственного регулирования применения контрольно-кассовых машин в Киргизской Республике // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 1. С. 108–125.

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-108-125>.

© Батарин А. А., 2022

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-108-125>

Features of State Regulation of Cash Register Use in the Kyrgyz Republic

Aleksei A. Batarin

Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation
a-batarin@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-8975-265X>

Abstract

The use of cash registers and its consolidation in the law are the norm for any civilized country in the world. This is due to the need for the state to protect its fiscal interests. The most common tool for controlling the revenue of entrepreneurs selling their goods and services to the public is the use of a cash register. Since the use of cash registers serves precisely the purposes of accounting for the taxable base, the control of the use of cash registers is carried out by the tax service. Consequently, provisions on the use of cash registers, as a rule, are included in tax legislation. However, this does not always happen.

The experience of the Kyrgyz Republic in legislative registration of the use of cash registers is, on the one hand, textbook, but on the other hand—unique. The problems of current regulation in this area are related to the uncertainty of the legislative definition of the “use of cash registers” category in the system of relations regulated by the Tax Code of the Kyrgyz Republic. The same applies to the uncertainty in the classification of sanctions norms contained in the Code of the Kyrgyz Republic on offenses.

In this regard, the author of this article gives specific recommendations to eliminate existing problems in the field of legislative regulation, including unambiguous identification of the place of the obligation to use cash registers and monitor compliance with such a duty in the system of legislation on taxes and fees, as well as proposals for further improvement of the current legal framework.

Keywords: cash registers, fixing calculations, Tax Code, responsibility

JEL: K34, K42

For citation: Batarin A.A. Features of State Regulation of Cash Register Use in the Kyrgyz Republic. *Financial Journal*, 2022, vol. 14, no. 1, pp. 108–125 (In Russ.).

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-108-125>.

© Batarin A.A., 2022

ВВЕДЕНИЕ

Обязанность применения контрольно-кассовых машин (далее — ККМ) установлена в большинстве стран мира. Соответствующее устройство может называться по-разному: ККМ (Республика Казахстан), контрольно-кассовая техника (Российская Федерация), кассовый регистратор (Королевство Швеция), кассовый аппарат (Латвийская Республика), регистратор расчетных операций (Украина), при этом целеполагание императивного требования государства применять ККМ одно — учет выручки лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, которая впоследствии составит налогооблагаемую базу. Защита прав потребителей, учет товарных потоков является важной, но все же вторичной задачей по отношению к учету налогов.

Каждая отдельная страна нормативно устанавливает обязанность применения ККМ субъектами предпринимательской деятельности. Зачастую такая обязанность закрепляется в основном налоговом законе государства. Такой подход подтверждает место применения ККМ и контроля за их применением в системе государственного регулирования — это неотъемлемая часть налогового контроля. При этом параметры интеграции обязанности применения ККМ в налоговое законодательство различны, равно как и подходы к определению ответственности за нарушение обязанности применения ККМ.

Поскольку ККМ является инструментом учета и контроля выручки налогоплательщиков, сведения о формируемых с их использованием расчетах вызывают повышенный интерес со стороны фискальных органов, т. к. уплаченные впоследствии суммы налоговых обязательств формируют доходную часть бюджетов бюджетной системы государства.

Стоит отметить, что научные исследования по тематике ККМ в количественном аспекте чрезвычайно скудны, не говоря уже о теоретических изысканиях и концептуальных подходах к их применению. Однако среди них важно отметить работу «О новом подходе к применению контрольно-кассовой техники (теоретико-правовые аспекты)» [Батарин А. А., Сорокин А. А., 2015], в которой были заложены основные идеи рассмотрения ККМ как инструмента фиксации расчетов.

В связи с вышеизложенным остальные имеющиеся научные публикации в основном отвечают на востребованные вопросы в части правил применения ККМ (см., например [Федотова В. А., Солодова С. В., 2016]). В связи с переходом к применению онлайн-касс вместо «классических» исследования ожидаемо коснулись этого направления [Бояринцев В. И., 2018; Ермолина М. П., Леоненко Д. Д., 2017; Ежов А. Ю., Андреева Т. В., 2017]. В аспекте финансового и налогового контроля применение ККМ также рассматривалось рядом специалистов [Агранат А. Р. и др., 2018; Силина Т. А. и др., 2016; Морозова Г. В., Дерина О. В., 2020; Ильин А. Ю., Батова А. И., 2008]. Поскольку с практической точки зрения интересы налогоплательщиков могут быть ограничены вопросом возможности применения и размерами санкций за недобросовестное поведение, научные исследования также направлены на изучение проблем привлечения к ответственности и соответствующие судебные споры с фискальными органами [Брюховецкий Н. Н., 2009; Лермонтов Ю. М., 2009; Семенихин В. В., 2010; Савлюкова Ю. С., 2013]. Также нельзя не обратить внимания на работы по истории применения кассовых аппаратов [Светкина И. А., Афиногентова А. А., 2016]. Особо следует отметить исследования зарубежной практики применения ККМ [Буслова Е. В., Матвеева В. С., 2019; Ситник А. А., 2018] об особенностях передачи сведений о расчетах от кассы в контролирующие органы в различных юрисдикциях, а также о сфере применения онлайн-касс и специфике администрирования этой области.

В рамках данной статьи представляет интерес киргизский опыт по установлению обязанности применения ККМ в налоговом законодательстве и включению соответствующих санкций в Кодекс Киргизской Республики о правонарушениях.

Действующее правовое регулирование в сфере применения ККМ в Киргизской Республике многоуровневое и состоит как из законодательных нормативных правовых актов, так и актов исполнительных органов власти. Так, в Налоговом кодексе Киргизской Республики (далее — Налоговый кодекс КР, НК КР) закрепляется обязанность применения ККМ на территории Киргизской Республики, перечисляются составляющие данную обязанность элементы, регламентируются общие положения о контроле за применением ККМ. Кодексом Киргизской Республики о правонарушениях (далее — Кодекс КР о правонарушениях) устанавливается ответственность налогоплательщиков за нарушение обязанности применения ККМ и требований по их применению. Детальная регламентация требований к ККМ, их применению и эксплуатации, порядку регистрации, а также требования к операторам фискальных данных и центрам технического обслуживания утверждены постановлением Правительства КР от 24.06.2020 № 356 «О мерах по внедрению электронной системы фискализации налоговых процедур».

Рассмотрение вышеуказанных нормативных правовых актов поможет подойти к решению проблемы, свойственной правовому полю не только Киргизской Республики, но и других стран: идентификации применения ККМ в системе правоотношений и, следовательно, придания соответствующего статуса ее участникам с их правами и обязанностями.

ПРИМЕНЕНИЕ ККМ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О ПРАВОНАРУШЕНИЯХ КИРГИЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

С 1 января 2022 г. в Киргизской Республике вступил в силу новый Налоговый кодекс. Именно он является высшим нормативным правовым актом, в котором закреплён статус ККМ: даны определение ККМ, основные положения налогового контроля в части применения субъектами ККМ и др. Несмотря на обновлённое правовое регулирование, системный анализ положений о ККМ в купе с остальными действующими нормами Налогового кодекса КР приводит к выводу, что имевшиеся ранее недостатки сохранили свое место и в новой редакции Налогового кодекса КР, включая неопределённое место применения ККМ в системе налогового законодательства.

Так, в ч. 1 ст. 1 НК КР установлено, что Налоговый кодекс КР регулирует отношения:

- 1) по установлению, введению в действие и взиманию налогов в Киргизской Республике;
- 2) возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- 3) по исчислению и уплате суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет;
- 4) по взысканию суммы налоговой задолженности;
- 5) по привлечению к ответственности за нарушение требований Налогового кодекса КР;
- 6) по обжалованию решений органов налоговой службы, действий и/или бездействия их сотрудников.
- 7) по оценке эффективности налоговых льгот.

Вместе с тем в ч. 6 ст. 1 НК КР установлено, что все отношения, регулируемые Налоговым кодексом КР, являются налоговыми правоотношениями.

В первую очередь не до конца ясна логика законодателя при установлении, с одной стороны, закрытого перечня категорий правоотношений, регулируемых Налоговым кодексом КР, а с другой — включение в состав налоговых отношений совокупности всех отношений, которые урегулированы Налоговым кодексом КР.

Простое размышление может привести к мысли, что речь идет о некоем круге правоотношений, который регулируется Налоговым кодексом КР, но при этом не является частью налогового законодательства. Однако с точки зрения теории права такое суждение не может быть состоятельным. Тем не менее законодательные нормы сформулированы именно таким образом.

Во-вторых, обращает на себя внимание находящаяся во взаимосвязи с рассмотренными дефинициями ст. 2 НК КР, в соответствии с которой налоговое законодательство Киргизской Республики представляет собой систему нормативных правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения (ч. 1), состоящую из Налогового кодекса КР и нормативных правовых актов, принятых на основании Налогового кодекса КР (ч. 2).

Совокупность вышеприведенных норм, содержащихся в первых двух статьях Налогового кодекса КР, порождает каскадную неопределённость почти во всем, что связано с применением ККМ.

Так, законодатель не выделяет в отдельную группу отношения по применению ККМ. Можно, конечно, предположить, что такие отношения «растворены» в категориях «взимание налогов» и (или) «налоговый контроль».

Действительно, нормы, касающиеся ККМ, включены в разд. IV НК КР под названием «Налоговый контроль», а обязанность налогоплательщиков использовать фискальное программное обеспечение, разрешенное к использованию в соответствии с порядком, утвержденным Кабинетом министров, установлена в п. 15 ч. 1 ст. 51 разд. II НК КР.

Вместе с тем из определения «фискальное программное обеспечение» (п. 43 ч. 2 ст. 4 НК КР), согласно которому таковым является программное обеспечение, используемое для сбора, передачи, обработки и хранения налоговой, таможенной информации, отражающей: а) обязательства налогоплательщика по налогам; б) персональные данные налогоплательщика, связанные с исполнением налоговых обязательств, — однозначно не следует, что ККМ, определение которых дано в п. 4 ст. 108 НК КР, является либо включает в себя вышеуказанное программное обеспечение.

Также представляется неудачным с точки зрения юридико-технического оформления законодательного акта включение определений «ККМ» и «Реестр ККМ» в разд. IV НК КР «Налоговый контроль», т. к. соответствующие определения должны быть регламентированы в разд. I НК КР «Общие положения». При этом определение оператора фискальных данных содержится именно в общем терминологическом аппарате Налогового кодекса КР (ст. 4).

Необходимость содержания данных определений в разд. I НК КР обосновывается тем, что изначально применение ККМ — это инструмент исполнения обязанности фиксировать расчеты, одобренный государством. Фиксация расчетов, в свою очередь, является одной из основных обязанностей налогоплательщика, о которых и идет речь в разд. I Налогового кодекса КР. Лишь затем следует переходить к особенностям указанного инструмента и контролю за исполнением возложенной на налогоплательщика обязанности.

Анализ приведенных норм Налогового кодекса КР в целом позволяет признать отношения в сфере применения ККМ налоговыми правоотношениями, исходя из норм ч. 1 ст. 1 и ч. 1 и 2 ст. 2 НК КР, однако вопрос фактической идентификации обязанности применения ККМ в сфере налогового законодательства остается открытым.

Казалось бы, что пути решения проблемы идентификации применения ККМ в системе налоговых отношений могло подсказать законодательное оформление вопросов ответственности в рассматриваемой сфере, однако данное регулирование еще более усложняет поиски места применения ККМ в налоговом законодательстве.

Сами по себе вопросы разграничения налоговой и иной ответственности по большому счету остаются на усмотрение законодателя. Однако при рассмотрении темы ответственности за нарушение обязанности применения ККМ в киргизском законодательстве возникает правовая неопределенность в части привлечения к административной ответственности лиц за допущенные нарушения норм поведения, установленных в Налоговом кодексе КР.

Так, ответственность за нарушение требований налогового законодательства, под которым понимается система нормативных правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения (ч. 1 ст. 2 НК КР), состоящая как из Налогового кодекса КР, так и из нормативных правовых актов, принятых на основании Налогового кодекса КР (ч. 2 ст. 2 НК КР), устанавливается Налоговым кодексом КР (п. 8 ч. 3 ст. 2 НК КР).

Таким образом, Налоговый кодекс КР регулирует вопросы установления ответственности за нарушения налогового законодательства. По правилам юридической техники такая дефиниция означает, что Налоговый кодекс КР имеет «монополию» по данному вопросу. Однако при рассмотрении раздела V НК КР «Налоговое правонарушение и ответственность за его совершение» данное утверждение вызывает серьезное сомнение, поскольку согласно содержащейся в разд. V ч. 2 ст. 156 НК КР ответственность за нарушение налогового законодательства Киргизской Республики устанавливается Налоговым кодексом, законодательством о правонарушениях и уголовным законодательством.

Именно Кодексом КР о правонарушениях предусмотрена ответственность в сфере ККМ за:

1) осуществление денежных расчетов без применения контрольно-кассовых машин (ст. 318);

2) осуществление деятельности с нарушением требований по применению контрольно-кассовых машин, предъявляемых налоговым законодательством, а равно нарушение типовых правил эксплуатации контрольно-кассовых машин (ст. 319);

3) воспрепятствование работникам налоговых органов в доступе к контрольно-кассовым машинам и программным средствам учета товаров, оплаты работ и услуг (ст. 320);

4) использование неисправной контрольно-кассовой машины (ст. 321).

В связи с этим требует разрешения тот факт, что налоговым правонарушением является виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) участника налоговых правоотношений (ст. 155 НК КР), но при этом нормы ответственности за нарушение установленных правил поведения при применении ККМ включены в состав Кодекса КР о правонарушениях.

НЕПРИМЕНЕНИЕ ККМ: ПРОБЛЕМА ИДЕНТИФИКАЦИИ

Изложение норм ответственности начинается с самого очевидного состава, а именно: осуществление денежных расчетов без применения ККМ (ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях). Законодатель поясняет, что под санкции данной нормы подпадают следующие действия (бездействие) налогоплательщика:

1) осуществление денежных расчетов с населением без применения ККМ;

2) непробитие контрольно-кассового чека;

3) невыдача контрольно-кассового чека покупателю (клиенту);

4) выдача контрольно-кассового чека с указанием меньшей суммы, чем оплачено покупателем.

Также данная статья включает в себя такие составы правонарушений в сфере применения ККМ, как: осуществление денежных расчетов с населением без применения ККМ повторно после применения мер взыскания и необеспечение (в том числе повторное) субъектом, предоставляющим в аренду площадь для осуществления экономической деятельности, или субъектом, предоставляющим торговые места на рынках (мини-рынках) и в торговых центрах (домах), требования о наличии ККМ у арендаторов.

Вышеуказанный п. 1 ч. 2 ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях представляет собой хрестоматийное неприменение ККМ. К данной категории логично отнести случаи фактического неприменения ККМ как по причине ее отсутствия у налогоплательщика в принципе, так и в связи с фактом ее неиспользования при наличии у налогоплательщика ККМ.

Вместе с тем, согласно п. 14 Порядка регистрации и применения контрольно-кассовых машин, утвержденного постановлением Правительства КР от 24.06.2020 № 356, к неприменению ККМ относятся также случаи применения ККМ:

— исключенных из реестра ККМ;

— не зарегистрированных в АИС;

— в неисправном состоянии;

— претерпевших технические, в том числе программные, изменения без прохождения процедуры соответствия техническим требованиям к ККМ в порядке, установленном Правительством Киргизской Республики;

— работающих в нефискальном режиме.

Таким образом, под неприменение ККМ справедливо попадает достаточно широкий спектр моделей поведения недобросовестного налогоплательщика и перечисление его виновных действий (бездействия), что призвано минимизировать случаи «обхода» законодательных норм.

Итак, неприменением ККМ (кроме обозначенного неиспользования) является применение ККМ, которая не включена в одобренный государством список моделей ККМ, применение ККМ, о которой ничего не известно государству (без регистрации в АИС), ККМ, которая была нелегально модифицирована как технически, так и в плане программного

обеспечения, а также не формирующая фискальный признак (подтверждение о фискальном режиме).

Кроме этого, под неприменением ККМ понимается также применение ККМ в неисправном состоянии. И на этом моменте возникает правовая коллизия с точки зрения норм ответственности. Так, согласно ст. 321 Кодекса КР о правонарушениях использование неисправной ККМ представляет собой отдельный состав правонарушения с иным размером санкции. Если санкция ч. 2 ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях за осуществление денежных расчетов без применения ККМ представляет собой наложение штрафа в размере 75 расчетных показателей на физических лиц и 230 расчетных показателей на юридических лиц, то санкция ст. 321 Кодекса КР о правонарушениях — соответственно, 30 и 130 расчетных показателей или вовсе предупреждение.

Повторимся, что согласно постановлению Правительства КР от 24.06.2020 № 356 применение неисправной ККМ равнозначно неприменению ККМ. Под самим термином «неисправная ККМ» согласно п. 16 Порядка регистрации и применения контрольно-кассовых машин понимается ККМ, которая:

- 1) не выполняет или выполняет операции с ошибками, не печатает, печатает неразборчиво или не полностью печатает кассовые чеки и отчеты, предусмотренные техническими требованиями к ККМ, утвержденными Правительством Киргизской Республики;
- 2) не позволяет получать данные, содержащиеся в устройстве передачи фискальных данных, фискальной памяти и/или передаваемые по проводным и беспроводным каналам связи, необходимые для осуществления контроля органами налоговой службы;
- 3) не передает фискальные данные в режиме реального времени по проводным или беспроводным каналам связи в уполномоченный налоговый орган и/или ОФД, за исключением случаев отсутствия связи, предоставляемой провайдером (оператором связи), или сбоев в работе АИС;
- 4) имеет вышедшую из строя фискальную память и/или устройство передачи фискальных данных;
- 5) имеет иные неисправности, предусмотренные в правилах эксплуатации, разработанных разработчиком ККМ.

С учетом изложенного остается открытым вопрос: использование неисправной ККМ, неисправность которой, допустим, заключается в непередаче фискальных данных в режиме реального времени в уполномоченный налоговый орган и/или ОФД, является использованием неисправной ККМ или осуществлением расчетов без применения ККМ. Соответственно, является ли это нарушением, за которое налогоплательщик должен быть привлечен к ответственности по ст. 321 или ч. 2 ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях? Учитывая различную степень ответственности, установленную названными составами, степень необходимости синхронизации положений Кодекса КР о правонарушениях и постановления Правительства КР от 24.06.2020 № 356 можно охарактеризовать как критическую.

То же самое, например, касается случая с контрольно-кассовым чеком. Согласно ч. 4 ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях непробитие контрольно-кассового чека влечет безальтернативное наказание в виде наложения штрафа. Вместе с тем, если исходить из положений подп. 1 п. 16 Порядка регистрации и применения контрольно-кассовых машин, применение ККМ, которая не печатает кассовые чеки, является применением неисправной ККМ, и налогоплательщик подлежит привлечению к ответственности в соответствии со ст. 321 Кодекса КР о правонарушениях, за которое может быть назначено предупреждение.

Почему в киргизском законодательстве проведена такая тонкая грань (которая на простых примерах оказывается и не гранью вовсе) между категориями «неприменение ККМ» и «применение неисправной ККМ»? Возможно, речь шла о желании каким-то образом отделить четко выраженное виновное поведение налогоплательщика в виде сознательного игнорирования обязанности применения ККМ от модели поведения в виде применения

ККМ, которая неисправна не по вине налогоплательщика. В таком случае указанная попытка хотя и отвечает принципам правового социального государства, однако является крайне неудачно реализованной. В первую очередь это будет касаться сложностей собирания доказательственной базы, определяющей степень вины налогоплательщика, при проведении налоговыми органами рейдового налогового контроля, а во вторую очередь может являться коррупциогенным фактором.

ПОДХОД К ДИФФЕРЕНЦИАЦИИ ШТРАФНЫХ САНКЦИЙ

При рассмотрении положений Кодекса КР о правонарушениях в части применения ККМ вызывает удивление отнесение в одну статью таких составов, как неприменение ККМ при осуществлении расчетов и невыдача контрольно-кассового чека, хотя осуществление деятельности с нарушением требований по применению ККМ и использование неисправной ККМ разнесено по отдельным статьям Кодекса КР о правонарушениях.

При этом, анализируя опыт Российской Федерации при рассмотрении положений Кодекса КР о правонарушениях, мы приходим к рациональному решению, что нормы ответственности должны быть дифференцированы по размерам штрафных санкций в зависимости от степени ущерба фискальным интересам государства, от того, как то или иное действие (бездействие) налогоплательщика отразилось на формировании его налоговой базы и исполнении им своих налоговых обязательств. То есть мы подходим к вопросу о целесообразности: ради чего применяется ККМ, почему государство накладывает санкции на налогоплательщиков за нарушение правил применения ККМ именно так, а не иначе — когда за однотипное правонарушение налогоплательщик может быть привлечен в соответствии с различными статьями Кодекса КР о правонарушениях?

Во избежание подобных перекосов на практике в киргизском законодательстве о правонарушениях необходимо классифицировать составы правонарушений в части применения ККМ по степени опасности для фискальных интересов государства, выстроив их в порядке убывания размеров штрафных санкций.

Проанализировав ст. 318 и 321 Кодекса КР о правонарушениях, необходимо обратиться к ст. 319, в соответствии с которой осуществление деятельности с нарушением требований по применению контрольно-кассовых машин, предъявляемых налоговым законодательством, а равно нарушение типовых правил эксплуатации контрольно-кассовых машин влечет наложение штрафа на физических лиц в размере 30 расчетных показателей, на юридических лиц — 130 расчетных показателей.

Здесь мы опять-таки сталкиваемся с некоторой дилеммой, а именно: с одной стороны, законодатель выделяет в отдельную статью нарушения, которые не связаны с сокрытием выручки налогоплательщиком (в отличие от невыдачи контрольно-кассового чека), с другой стороны, тот же самый законодатель устанавливает санкцию, идентичную по размерам наказанию за применение неисправной ККМ и непробитие контрольно-кассового чека. Логический вопрос: зачем в таком случае разделение этих составов?

Анализ ст. 319 Кодекса КР о правонарушениях приводит к вопросу об идентификации ответственности за нарушение правил регистрации ККМ, поскольку данный круг правоотношений не нашел своего отражения ни в одной из статей Кодекса КР о правонарушениях. Нормы ответственности должны быть сформулированы таким образом, чтобы они четко соотносились с материальным правом, которое содержит в себе постановление Правительства РК от 24.06.2020 № 356. Если Правительство Киргизской Республики (кабинет министров) устанавливает отдельным положением технические требования к ККМ (именно к ККМ как кассовому аппарату, устройству), то таким требованиям должна корреспондировать отдельная санкция в Кодексе КР о правонарушениях (возможно ее поименовать в составе одной нормы), то же самое относится к порядку применения ККМ и т. д. Важную роль здесь вновь играет терминология.

Представляется, что корректное и однозначное изложение норм в Налоговом кодексе КР и постановлении Правительства КР от 24.06.2020 № 356 и в корреспондирующих санкциях обеспечат единообразный подход в вопросах привлечения налогоплательщиков к ответственности и соответствующую судебную практику.

Примерный перечень составов правонарушений, который может быть включен в Кодекс КР о правонарушениях, исходя из действующей редакции Налогового кодекса КР и постановления Правительства КР от 24.06.2020 № 356, приведен в табл. 1.

Таблица 1

**Предложения по изменениям действующей редакции
Кодекса КР о правонарушениях /
Proposals for amendments to the current version
of the Code of the Kyrgyz Republic on offenses**

Предлагаемая редакция норм Кодекса КР о правонарушениях	Положение Налогового кодекса КР	Положение постановления Правительства КР от 24.06.2020 № 356
Осуществление денежных расчетов без применения контрольно-кассовой машины	Часть 1 статьи 128	Порядок регистрации и применения контрольно-кассовых машин
Осуществление денежных расчетов с применением контрольно-кассовой машины, которая не соответствует требованиям, установленным налоговым законодательством Киргизской Республики	Часть 2 статьи 128 Пункт 2 части 1 статьи 129 Пункт 5 части 1 статьи 129	Технические требования к контрольно-кассовым машинам
Применение при осуществлении денежных расчетов контрольно-кассовой машины с нарушением порядка регистрации контрольно-кассовых машин, установленного налоговым законодательством Киргизской Республики	Пункт 1 части 1 статьи 129	Порядок регистрации и применения контрольно-кассовых машин
Применение при осуществлении денежных расчетов контрольно-кассовой машины с нарушением порядка, сроков и условий ее перерегистрации, установленных налоговым законодательством Киргизской Республики	Пункт 1 части 1 статьи 129 (частично) Пункт 8 части 1 статьи 129 (частично)	Порядок регистрации и применения контрольно-кассовых машин
Применение при осуществлении денежных расчетов контрольно-кассовой машины с нарушением порядка и условий снятия ее с регистрационного учета, установленных налоговым законодательством Киргизской Республики	Пункт 8 части 1 статьи 129 (частично)	Порядок регистрации и применения контрольно-кассовых машин
Применение при осуществлении денежных расчетов контрольно-кассовой машины с нарушением порядка и условий ее применения, установленных налоговым законодательством Киргизской Республики	Пункт 3 части 1 статьи 129 Пункт 6 части 1 статьи 129 Пункт 7 части 1 статьи 129 Пункт 9 части 1 статьи 129	Порядок регистрации и применения контрольно-кассовых машин Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин
Невыдача (ненаправление) контрольно-кассового чека покупателю (клиенту)	Часть 1 статьи 128	Технические требования к контрольно-кассовым машинам Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин
Воспрепятствование работникам налоговых органов в доступе к контрольно-кассовым машинам и программным средствам учета товаров, оплаты работ и услуг	Пункт 4 части 1 статьи 129	-

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

В целях эффективного администрирования и контроля за применением ККМ в части привлечения к ответственности налогоплательщиков за допущенные ими правонарушения целесообразно систематизировать положения постановления Правительства КР от 24.06.2020 № 356, четко регламентировав и разграничив, какие действия налогоплательщика являются исполнением им обязанности по регистрации ККМ, по применению ККМ и т. д., и уже исходя из выстроенной парадигмы формулировать санкции Кодекса КР о правонарушениях.

Приведенные в табл. 1 составы правонарушений могут быть объединены в нормы со сложным составом и (или) градуированы по размерам штрафов.

Что касается размера санкций за нарушения в сфере применения ККМ, то тут также необходимо концептуально решить задачу по соразмерному наказанию правонарушителей, исходя из размера сокрытой ими выручки ввиду неприменения ККМ. Представляется, что наиболее отражающим принцип справедливости в праве было бы введение шкалы штрафов в процентах от неучтенной с помощью ККМ выручки.

Однако введение таких норм будет противоречить общему подходу киргизского законодателя, заложенному в Кодексе КР о правонарушениях, согласно которому штрафы устанавливаются в виде твердой величины расчетного показателя. В качестве альтернативы и в целях сохранения структуры Кодекса КР о правонарушениях предлагается предусмотреть в качестве санкций по ст. 318 несколько «вилок» штрафов в зависимости от суммы неучтенной выручки. Вторым вариантом решения данной задачи может стать интеграция мер ответственности из Кодекса КР о правонарушениях в Налоговый кодекс КР.

Завершая рассмотрение действующих норм Кодекса КР о правонарушениях, следует также обратить внимание на уже упомянутую ст. 320 Кодекса КР о правонарушениях, в соответствии с которой воспрепятствование работникам налоговых органов в доступе к контрольно-кассовым машинам и программным средствам учета товаров, оплаты работ и услуг влечет наложение штрафа, идентичного по размерам санкции за неприменение ККМ. Такой подход представляется справедливым, однако, во-первых, проигрывает по сумме штрафа санкции за повторное неприменение ККМ (ч. 3 ст. 318), а во-вторых, целесообразно предусмотреть более жесткие санкции по рассматриваемому составу правонарушения, чтобы даже недобросовестному налогоплательщику было выгоднее не препятствовать сотрудникам налоговых органов в проведении ими рейдового налогового контроля.

Проанализировав действующие нормы Кодекса КР о правонарушениях и предложив новый подход к классификации видов правонарушений, также предлагаем рассмотреть вопросы о дополнении Кодекса КР о правонарушениях нормами:

- 1) ответственности для операторов фискальных данных;
- 2) ответственности налогоплательщиков за мнимые сделки и притворные расчеты с применением ККМ;
- 3) освобождения от наказания при соблюдении налогоплательщиками определенных действий по исправлению допущенного правонарушения;
- 4) поощрения налогоплательщика при согласии последнего с выявленным правонарушением.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ОПЕРАТОРОВ ФИСКАЛЬНЫХ ДАННЫХ

Положение об операторе фискальных данных (далее — ОФД) регламентировано, как уже было указано ранее, Требованиями к оператору фискальных данных, утвержденных постановлением Правительства КР от 24.06.2020 № 356, однако вопросы ответственности ОФД за нарушение обязанностей, предъявляемым ему в соответствии с налоговым законодательством (кроме исключения ОФД из реестра ОФД в случае неисполнения обязательств со стороны ОФД), не учтены ни в Кодексе КР о правонарушениях, ни в данном постановлении Правительства КР (даже не приведена «классическая» формулировка о том, что нарушение субъектом положений настоящего нормативного правового акта влечет ответственность, предусмотренную законодательством). Вместе с тем на ОФД возлагаются достаточно серьезные функции, связанные с обработкой информации о налогоплательщике — его финансах, и простое исключение ОФД из реестра ОФД (п. 6 Требований к оператору фискальных данных) без штрафных санкций не может рассматриваться как достаточное наказание, которое достигает своей цели.

При градации необходимо исходить из степени ущерба общественным отношениям и субъектам в связи с неправомерными действиями ОФД, обозначив нарушение конфиденциальности и обязанности обработки фискальных данных как наиболее тяжкие правонарушения. Предлагается включить в Кодекс КР о правонарушениях следующие составы правонарушений со стороны ОФД по степени уменьшения общественной опасности (см. табл. 2).

Таблица 2

**Предложения по дополнению Кодекса КР о правонарушениях /
Suggestions on addition to the Code of the Kyrgyz Republic on offenses**

Предлагаемая редакция норм Кодекса КР о правонарушениях	Положение Требований к оператору фискальных данных (приложение № 5 к постановлению Правительства КР от 24.06.2020 № 356)
Нарушение оператором фискальных данных налогового законодательства Киргизской Республики, выразившееся в нарушении обязанности по обработке и передаче фискальных данных	Подпункты 2, 5 и 8 пункта 8
Нарушение оператором фискальных данных налогового законодательства Киргизской Республики, выразившееся в нарушении обязанности по обеспечению конфиденциальности и защиты фискальных данных	Подпункт 1 пункта 8
Неисполнение оператором фискальных данных обязанностей, установленных налоговым законодательством Киргизской Республики, в случае аннулирования имеющегося у него разрешения на обработку фискальных данных	Пункт 9
Подача организацией, изъявившей желание подать заявку на включение в реестр операторов фискальных данных, недостоверных сведений при подаче указанной заявки, а равно несоответствие оператора фискальных данных требованиям, предъявляемых к организации, изъявившей желание подать заявку на включение в реестр операторов фискальных данных	-
Непредставление оператором фискальных данных в уполномоченный налоговый орган уведомления о заключении с центрами технического обслуживания контрольно-кассовых машин договора на обработку фискальных данных, об изменении сведений, представленных в уведомлении, или о расторжении указанного договора либо представление таких уведомлений с нарушением срока, установленного налоговым законодательством Киргизской Республики	Подпункт 7 пункта 8
Иное нарушение оператором фискальных данных требований налогового законодательства Киргизской Республики	-

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

МНИМЫЕ И ПРИТВОРНЫЕ СДЕЛКИ В СФЕРЕ ПРИМЕНЕНИЯ ККМ

Среди составов правонарушений в киргизском законодательстве, как и на сегодняшний день — в российском, отсутствует ответственность, равно как и не предусмотрен запрет на осуществление налогоплательщиками мнимых и притворных расчетов с применением ККМ.

На практике складывается ситуация, при которой законодатель указывает на необходимость применения ККМ, вводит ответственность за их неприменение. Вместе с тем существуют способы занижения своей выручки и, следовательно, уменьшения своих налоговых обязательств в условиях, когда ККМ применяется. Один из примеров — формирование налогоплательщиком контрольно-кассовых чеков со сведениями «возврат продажи» по несуществующим в реальной жизни финансово-хозяйственным операциям, как будто происходит возврат товара (и соответственно, возврат денежных средств покупателю). В Российской Федерации такие же действия возможны как с кассовым чеком, так и с кассовым чеком коррекции, когда корректируется сумма выручки, и такая корректировка не соответствует реальным хозяйственным операциям.

При этом действующая редакция Кодекса КР о правонарушениях не позволяет привлечь такое лицо к ответственности, поскольку во всех случаях ККМ применялась,

порядок применения ККМ не нарушался, ККМ исправна, а наказания предусмотрены лишь за неприменение ККМ или применение ККМ с нарушениями.

В целях пресечения недобросовестных действий налогоплательщика с помощью ККМ по формированию фиктивных расчетов и, как следствие, по занижению подлежащих налогообложению объемов выручки предлагается следующее.

Согласно ст. 188 Гражданского кодекса КР под мнимой сделкой понимается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие правовые последствия, и такая сделка является ничтожной; в то время как притворной сделкой считается сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку. Последняя также считается ничтожной. К сделке, которую стороны действительно имели в виду с учетом характера сделки, применяются относящиеся к ней правила. Данные положения полностью повторяют диспозиции ст. 170 Гражданского кодекса Российской Федерации. Схожие положения содержат в себе и ст. 234–236 Гражданского кодекса Украины.

Таким образом, учитывая положения законодательства разных государств, можно сделать вывод, что правовые последствия такие сделки не рождают и, соответственно, по ним не должны формироваться первичные учетные документы, включая контрольно-кассовые чеки.

Резюмируя вышесказанное, в Налоговом кодексе КР или постановлении Правительства КР от 24.06.2020 № 356 (в Порядке регистрации и применения контрольно-кассовых машин) предлагается установить прямой запрет для налогоплательщиков применять ККМ при подобных операциях, например, «налогоплательщики не вправе фиксировать мнимые и притворные расчеты с применением ККМ». Также предлагается определить, что «для целей настоящей главы / настоящего Кодекса / настоящих Правил под мнимым расчетом понимается несуществующий расчет, по которому осуществлена фиксация лишь для вида (в том числе несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни); под притворным расчетом понимается расчет, в отношении которого осуществлена фиксация вместо фиксации другого расчета с целью прикрыть его».

Установив прямой запрет, правомерно закрепить в Кодексе КР о правонарушениях ответственность за указанное противоправное действие отдельной статьей: «Применение контрольно-кассовой машины при осуществлении мнимых и (или) притворных расчетов». Размеры санкций предпочтительно дифференцировать в зависимости от сумм таких мнимых и притворных расчетов. Логично, если подобные штрафы будут соответствовать штрафам, предусмотренным санкцией ч. 2 ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях, за неприменение ККМ.

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И ВОЗМОЖНОСТЬ УМЕНЬШЕНИЯ РАЗМЕРА ШТРАФА В СФЕРЕ ПРИМЕНЕНИЯ ККМ

Если говорить о размерах штрафных санкций не только за мнимые и притворные расчеты, но и по действующей редакции Кодекса КР о правонарушениях, то представляется целесообразным увеличить их размеры, чтобы налогоплательщику невыгодно было нарушать налоговое законодательство. Однако такое повышение штрафов должно соотноситься с потенциалом киргизской экономики, при этом сумма штрафа должна как минимум быть соразмерной бюджетным затратам на администрирование, процедуру привлечения нарушителей к ответственности и взимания самого штрафа. А в качестве справедливого противовеса повышению уровня штрафных санкций значимым являлось бы создание механизма освобождения от наказания при соблюдении налогоплательщиком определенных действий по исправлению допущенного правонарушения. Такой баланс необходим в целях отграничивания неосторожных действий налогоплательщика при работе с ККМ от злонамеренных действий других налогоплательщиков.

Данный подход представляется обоснованным, поскольку позволяет налогоплательщику самостоятельно исправить ошибки, и при соблюдении вышеуказанных условий налоговые органы не вправе предъявить такому налогоплательщику какие-либо требования.

Институт кассового чека коррекции в киргизском законодательстве, в отличие от российского, отсутствует. В связи с этим исправление ошибки в контрольно-кассовом чеке возможно лишь путем формирования контрольно-кассового чека с идентичной ошибкой, но с обратной информацией о товаре, услуге или работе (т. е. в случае, если ошибка произошла при формировании контрольно-кассового чека на «постоплату», необходимо сформировать контрольно-кассовый чек на «возврат постоплаты») с указанием на нем сквозного порядкового номера чека основания (в данной ситуации при отсутствии возможности введения института кассового чека коррекции или возможности включения нового реквизита контрольно-кассового чека необходимо предусмотреть способ идентификации чека, сформированного в качестве исправления ранее выданного ошибочного чека, а не чека, сформированного при реальной операции, например возвратной). После чего необходимо будет сформировать корректный (правильный) контрольно-кассовый чек.

Учитывая изложенное, Кодекс КР о правонарушениях может быть дополнен следующим положением (поправка предлагается к действующей редакции Кодекса КР о правонарушениях):

«Лицо, добровольно заявившее в органы налоговой службы в письменной форме о неприменении им контрольно-кассовой машины в случаях, установленных налоговым законодательством Киргизской Республики, либо использовании неисправной контрольно-кассовой машины, либо о применении таким лицом контрольно-кассовой машины с нарушением установленных налоговым законодательством Киргизской Республики требований и добровольно исполнившее до вынесения постановления по делу о правонарушении обязанность, за неисполнение или ненадлежащее исполнение которой лицо привлекается к ответственности, освобождается от ответственности за правонарушение, предусмотренное ч. 2 и 4 ст. 318, ст. 319 и 321 настоящего Кодекса, если соблюдены в совокупности следующие условия:

на момент обращения лица в органы налоговой службы с заявлением налоговые органы не располагали соответствующими сведениями и документами о совершенном правонарушении;

представленные сведения и документы являются достаточными для установления события правонарушения».

Вопрос достаточности является весьма важным, поскольку налоговый орган должен обладать всей полнотой информации о корректируемом расчете, чтобы иметь возможность свободно идентифицировать расчет. В частности, ФНС России при регламентировании применения кассового чека коррекции указывала на данный факт (письмо ФНС России от 06.08.2018 № ЕД-4-20/15240@ «Об особенностях формирования кассового чека коррекции»).

Важное место в системе административного законодательства занимает институт принудительного взыскания. Если налогоплательщик допустил ошибку по неосторожности либо совершил ее умышленно и этот факт был обнаружен налоговыми органами, при этом налогоплательщик готов признать свою вину и отказаться от обжалования решения налоговой службы в досудебном и судебном порядках, то для таких случаев необходима разработка механизма поощрения такого налогоплательщика при согласии последнего с выявленным правонарушением в части уплаты штрафа, что для самих налоговых органов связано с уменьшением нагрузки на налогового инспектора.

Учитывая вышеизложенное, предлагается дополнить ст. 520 Кодекса КР о правонарушениях ч. 5 следующего содержания:

«5. При проведении органами налоговой службы налогового контроля соблюдения порядка применения контрольно-кассовых машин (в том числе проверки заявлений физических и юридических лиц) и выявления данных, указывающих на совершение лицом действия (бездействия), содержащего признаки состава правонарушения, ответственность за которое предусмотрена частями 2 и 4 статьи 318, статьями 319 и 321 настоящего Кодекса, если указанное лицо признало наличие события вменяемого правонарушения и добровольно исполнило до вынесения постановления по делу о правонарушении обязанность, за неисполнение либо ненадлежащее исполнение которой лицо привлекается к ответственности, протокол о правонарушении не составляется, а постановление по делу о правонарушении выносится без участия указанного лица и оформляется в порядке, предусмотренном статьей 517 настоящего Кодекса.

В случае если лицо, указанное в настоящей части, не признало наличие события вменяемого нарушения, составляется протокол о правонарушении и дело о нарушении рассматривается в порядке, предусмотренном гл. 56 настоящего Кодекса».

Предложения по законодательному совершенствованию механизма привлечения к административной ответственности в части возможности освобождения от ответственности или возможности уменьшения суммы штрафной санкции направлены на сохранение баланса интересов налогоплательщиков и самого государства в лице налоговых органов.

СООТНОШЕНИЕ АДМИНИСТРАТИВНОГО НАКАЗАНИЯ В СФЕРЕ ПРИМЕНЕНИЯ ККМ С УПЛАТОЙ НАЛОГОВ

Рассмотрев основные нормы ответственности, предусмотренные Кодексом КР о правонарушениях (ст. 318–321), мы проанализировали действующую правовую модель наказаний за нарушения в сфере применения ККМ и дали ряд предложений по совершенствованию действующей парадигмы правового регулирования данного направления. При этом важно обозначить, что данная модель в киргизском законодательстве, как и в российском, имеет следующий недостаток: отсутствие взаимосвязи (закрепленной в каком-либо нормативном правовом акте) между предусмотренным Кодексом КР о правонарушениях наказанием и уплатой налогов.

Можно предположить, что такая связь не является целью наказания. Например, налогоплательщик уплатил штраф за неприменение ККМ, и только этого факта достаточно, а факт отражения этой суммы в налоговой декларации не является отдельным предметом контроля. Однако, на наш взгляд, так или иначе в этой области должна быть предусмотрена некая увязка между административным наказанием и контролем за уплатой налогов, как минимум на уровне регламентов органов налоговой службы. Потому что существующее положение дел ставит под вопрос необходимость применения ККМ, администрирование и контроль за их применением в общем и налоговыми органами в частности, если цель фиска достигается путем проведения иных мероприятий. Недопустим, на наш взгляд, разрыв в контрольной работе должностных лиц органов налоговой службы, проводящих камеральный контроль, и должностных лиц, проводящих рейдовый налоговый контроль.

Иными словами, задачей предлагаемой «увязки» является как минимум учет информации о незафиксированном ККМ расчете при проверке налоговой декларации соответствующего налогоплательщика. При этом задача создания гармоничного правового регулирования налоговых отношений не должна уходить на второй план.

Вопрос о налоговой и административной ответственности в сфере применения ККМ включает в себя проблематику соотношения санкций, содержащихся в Налоговом кодексе КР и Кодексе КР о правонарушениях. В интересующем нас контексте заслуживают внимание ст. 162 и 163 Налогового кодекса КР.

Так, согласно ст. 162 НК КР «Уклонение от налоговой и/или учетной регистрации в налоговом органе» при ведении деятельности налогоплательщиком без налоговой и/или

учетной регистрации применяется налоговая санкция в однократном размере суммы налогов, начисленных и/или подлежащих начислению за весь период такой деятельности, но не менее 50 расчетных показателей. А в соответствии с ч. 1 ст. 163 НК КР «Занижение сумм налога, непредставление налоговой отчетности и неправомерный зачет НДС», если иное не установлено данной статьей и по результатам выездной проверки органом налоговой службы устанавливается, что сумма налога, указанная в налоговой отчетности, занижена по сравнению с суммой налога, которая должна была быть указана в налоговой отчетности (соответствующего налогового периода):

1) при занижении суммы налога в размере до 10 % к сумме налога, которая должна была быть указана, к налогоплательщику налоговая санкция не применяется;

2) при занижении суммы налога в размере от 10 до 50 % к сумме налога, которая должна была быть указана, к налогоплательщику применяется налоговая санкция в размере 50 % от суммы занижения налога;

3) при занижении суммы налога в размере свыше 50 % к сумме налога, которая должна была быть указана, к налогоплательщику применяется налоговая санкция в размере 100 % от суммы занижения налога.

При рассмотрении диспозиции ст. 162 НК КР о наказании за ведение деятельности без налоговой (учетной) регистрации в налоговом органе очевидно напрашивается к корреспондированию обязанность налогоплательщика, закрепленная в п. 1 ч. 1 ст. 129 НК КР: регистрировать ККМ до начала осуществления деятельности. То есть, прежде чем осуществлять расчеты, налогоплательщик обязан совершить регистрационное действие в налоговом органе для дальнейшего исполнения своей налоговой обязанности, установленной ч. 1 ст. 128 НК КР, — применять при расчетах ККМ.

Санкция за применение ККМ с нарушением установленных требований, к чему относится применение ККМ без их регистрации в налоговых органах, установлена ст. 319 Кодекса КР о правонарушениях. Но почему при этом нет такого же понимания относительно применения санкций ст. 162 НК КР к такому налогоплательщику? Конечно, такая санкция может быть наложена только после завершения налогового периода, и на практике такой правонарушитель может просто прекратить свою деятельность, зарегистрировавшись позднее снова или не делая этого. Такое обоснование представляется логичным с точки зрения практики, но в данном случае рассматриваются правовые нормы, а в указанной ст. 162 НК КР отсутствует изъятие, что уклонение от налоговой и/или учетной регистрации в налоговом органе, заключающееся в нарушении правил регистрации применяемой налогоплательщиком ККМ в налоговых органах или отсутствии таковой, влечет привлечение к ответственности в соответствии с положениями Кодекса КР о правонарушениях.

Но возникающую коллизию киргизский законодатель решил достаточно просто, введя в Налоговый кодекс КР положение ч. 2 ст. 129 НК КР, утверждающее, что за нарушение требований норм налогового законодательства Киргизской Республики по применению ККМ налогоплательщик несет ответственность в соответствии с законодательством Киргизской Республики о правонарушениях. Вместе с тем причины такой отсылки неясны с точки зрения не только теории права, но и правоприменения.

Аналогичная ситуация складывается и с соотношением положений ст. 163 НК КР со ст. 318 и 321 Кодекса КР о правонарушениях. Разве привлечение по ст. 163 НК КР не должно являться следствием неприменения ККМ или указания в контрольно-кассовом чеке суммы менее, чем оплатил потребитель, если налогоплательщик не отразил соответствующую информацию в налоговой отчетности?

Между прочим, в соответствии со ст. 177 НК КР «Документы налогового учета» кассовый чек признается первичным учетным документом (документом налогового учета), который подтверждает дату, размер и характер дохода или расхода, а также участников сделки, а его форма и порядок заполнения устанавливаются Кабинетом министров. Следовательно,

всякое нарушение правил выдачи контрольно-кассового чека без каких-либо дополнительных подтверждений является не только налоговым правонарушением, но и, скорее всего, ведет к занижению суммы налога, что должно найти свою связь со ст. 163 НК КР.

Еще одно важное обстоятельство, на которое следует обратить внимание, — это соотношение штрафных санкций. Так, уклонение от учетной регистрации в налоговом органе согласно ст. 162 НК КР составляет 50 расчетных показателей, а за неприменение ККМ — 230 расчетных показателей для юридических лиц в соответствии со ст. 318 Кодекса КР о правонарушениях. В рамках ст. 163 НК КР применяются санкции уже не в твердой сумме, а в процентах: от 0 до 100 % заниженной суммы налога. Складывается интересная ситуация, когда штраф на этапе формирования налоговой базы выше, нежели штраф за занижение уже итоговой суммы налога. Очевидно, что одной из причин различного регулирования отношений по установлению санкций в различных кодексах (отраслях права) является собственно размер штрафных санкций.

Учитывая изложенное, на наш взгляд, киргизскому законодателю следует рассмотреть два варианта решения вопроса по установлению взаимосвязи административного и налогового законодательства в сфере применения ККМ, а именно: имплементировать положения ст. 318–321 Кодекса КР о правонарушениях в Налоговый кодекс КР или закрепить в последнем правомерность привлечения налогоплательщиков, уже привлеченных к ответственности в соответствии с Кодексом КР о правонарушениях, к ответственности согласно нормам Налогового кодекса КР в случае, если соответствующие суммы расчетов не были учтены при формировании налоговой отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате анализа современного состояния законодательных норм в сфере применения ККМ, касающихся установления обязанности применения ККМ, контроля за таким применением и ответственности за нарушение установленных правил поведения, автором была установлена и доказана необходимость внесения ряда изменений в Налоговый кодекс КР и Кодекс КР о правонарушениях, касающихся, в частности, идентификации отношений по применению ККМ в системе налогового законодательства, определения правовой грани между неприменением ККМ и нарушением порядка применения ККМ, установления соотношения между налоговой и административной ответственностью при нарушении налогоплательщиком требований к применению ККМ, а также между административной ответственностью и уплатой налогов.

Параметры указанных изменений должны формулироваться киргизским законодателем, исходя из определения применения ККМ как обязанности налогоплательщиков, исполнение которой формирует достоверные сведения о его налогооблагаемой базе, которые впоследствии учитываются таким налогоплательщиком в налоговой декларации или самим налоговым органом; либо как средства получения налоговыми органами информации о выручке налогоплательщика (НДС), обороте маркированных товаров или инструмента защиты прав покупателей (ввиду обязанности оформлять контрольно-кассовый чек).

В результате в сфере государственного регулирования отношений по применению ККМ будут четко закреплены положения, которые позволяют ответить на вопросы: почему налогоплательщик обязан применять ККМ, как эти данные влияют на формирование его налогооблагаемой базы, каким образом осуществляется контроль за таким формированием, а также контроль учета сведений в налоговой декларации после привлечения налогоплательщика к ответственности за неприменение ККМ?

В рамках настоящей статьи предложены конкретные формулировки для имплементации в киргизское законодательство. В частности, это касается приведения к единообразию и последовательного применения терминологического аппарата, предложений о структурировании составов правонарушений и, соответственно, размеров наказаний

в зависимости от того, насколько значительно то или иное действие (бездействие) налогоплательщика повлияло на его налогооблагаемую базу, введения новых составов нарушений, касающихся деятельности ОФД, применения недобросовестными налогоплательщиками ККМ при притворных и мнимых расчетах, а также условий и механизма поощрения налогоплательщиков и освобождения их от ответственности при нарушении требований к применению ККМ.

Представленный в исследовании подход к реформированию системы государственного регулирования применения ККМ в Киргизской Республике не только соответствует цели применения ККМ как таковой, но и способен создать четкие и понятные рельефы системы применения ККМ и контроля за их применением.

Таким образом, реализация сформулированных в настоящей статье предложений, ввиду их значения для налоговой системы, позволит обеспечить стабильное поступление денежных средств в соответствующие бюджеты бюджетной системы государства.

Список источников

- Агранат А. Р., Шевченко А. В., Солнышкова Ю. Н. Контрольно-кассовая техника как инструмент налогового контроля бизнеса // Вестник современных исследований. 2018. № 11.4 (26). С. 95–97.
- Батарин А. А., Сорокин А. А. О новом подходе к применению контрольно-кассовой техники (теоретико-правовые аспекты) // Налоговая политика и практика. 2015. № 6 (150). С. 34–37.
- Бояринцев В. И. Применение контрольно-кассовой техники в рамках 54-ФЗ. Новые возможности и недостатки // Colloquium-journal. 2018. № 10-4 (21). С. 9–11.
- Брюховецкий Н. Н. Неприменение ККТ и статья 14.5 КоАП РФ: анализ спорной взаимосвязи // Право и экономика. 2009. № 7. С. 61–66.
- Буслова Е. В., Матвеева В. С. Современный взгляд на использование онлайн-касс в России и за рубежом / Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы X Международной научно-практической конференции. 2019. С. 24–27.
- Ежов А. Ю., Андреева Т. В. Онлайн-касса: особенности внедрения и административные правонарушения // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2017. № 5-5. С. 147–149.
- Ермолина М. П., Леоненко Д. Д. Онлайн-кассы // Журнал исследований по управлению. 2017. Т. 3. № 9. С. 26–33.
- Ильин А. Ю., Батова А. И. Осуществление контроля за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники и ведением кассовых операций // Административное и муниципальное право. 2008. № 6 (6). С. 44–51.
- Лермонтов Ю. М. Ответственность за несоблюдение законодательства о ККТ: позиция налоговых органов, Минфина России, судов // Налоговая политика и практика. 2009. № 8. С. 52–56.
- Морозова Г. В., Дерина О. В. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровой трансформации // Казанский экономический вестник. 2020. № 5 (49). С. 97–102.
- Савлюкова Ю. С. Споры с налоговой инспекцией при применении ККТ // Бухгалтерский учет. 2013. № 2. С. 122–124.
- Светкина И. А., Афиногентова А. А. История применения контрольно-кассовой техники // Известия Института систем управления СГЭУ. 2016. № 2 (14). С. 148–154.
- Семенихин В. В. Административная ответственность за нарушения в области кассовых операций и применения контрольно-кассовой техники // Бухгалтер и закон. 2010. № 9 (141). С. 35–40.
- Силина Т. А., Карпенко С. В., Хатков М. А. Новая контрольно-кассовая техника как инструмент налогового и финансового контроля // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2016. № 4 (190). С. 259–266.
- Ситник А. А. Правовое регулирование и финансовый контроль в сфере применения контрольно-кассовой техники в зарубежных странах // Вестник Университета им. О. Е. Кутафина. 2018. № 9. С. 193–207.
- Федотова В. А., Солодова С. В. Применение контрольно-кассовой техники в предпринимательской деятельности // Современные научные исследования и разработки. 2016. № 7 (7). С. 236–238.

References

- Agranat A.R., Shevchenko A.V., Solnyshkova Yu.N. (2018). Cash Register Equipment as a Business Tax Control Tool. *Vestnik sovremennykh issledovaniy — Bulletin of Modern Research*, no. 11.4 (26), pp. 95–97 (In Russ.).
- Batarin A.A., Sorokin A.A. (2015). About a New Approach to the Use of Cash Register Equipment (theoretical and legal aspects). *Nalogovaya politika i praktika — Tax Policy and Practice*, no. 6 (150), pp. 34–37 (In Russ.).

Boyarintsev V.I. (2018). Application of Cash Register Machines in Accordance with Requirements of Federal Law № 54. New Opportunities and disadvantages. *Colloquium-journal*, no. 10-4 (21), pp. 9–11 (In Russ.).

Bryukhovetskiy N.N. (2009). Non-Implementation of CRE and 14.5 Article of the Administrative Code of the Russian Federation: Analysis of the Disputed Relationship. *Pravo i ekonomika – Law and Economics*, no. 7, pp. 61–66 (In Russ.).

Buslova E.V., Matveeva V.S. (2019). Modern Use of Online Sales Registers in Russia and Abroad. Accounting, analysis and audit: current state and prospects of development. Materials of the X International Scientific and Practical Conference, pp. 24–27 (In Russ.).

Ezhov A.Yu., Andreeva T.V. (2017). Online Sales Register: Implementation Features and Administrative Offenses. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk – Current Problems of Humanities and Natural Sciences*, no. 5-5, pp. 147–149 (In Russ.).

Ermolina M.P., Leonenko D.D. (2017). Online Cash Account. *Zhurnal issledovaniy po upravleniyu – Journal of Management Research*, vol. 3, no. 9, pp. 26–33 (In Russ.).

Fedotova V.A., Solodova S.V. (2016). Implementation of Cash Register Equipment in Business Activities. *Sovremennye nauchnye issledovaniya i razrabotki – Modern Research and Development*, no. 7 (7), pp. 236–238 (In Russ.).

Il'in A.Yu., Batova A.I. (2008). Exercise of Control of Compliance with the Legislation on the Implementation of Cash Register Equipment and Cash Operations. *Administrativnoe i municipal'noe pravo – Administrative and Municipal Law*, no. 6 (6), pp. 44–51 (In Russ.).

Lermontov Yu.M. (2009). Responsibility for Non-Compliance With the Legislation on CRE: the position of tax authorities, Ministry of Finance of the Russian Federation, courts. *Nalogovaya politika i praktika – Tax Policy and Practice*, no. 8, pp. 52–56 (In Russ.).

Morozova G.V., Derina O.V. (2020). Improvement of Tax Control in the Context of Digital Transformation. *Kazanskii ekonomicheskii vestnik – Kazan Economic Bulletin*, no. 5 (49), pp. 97–102 (In Russ.).

Savlyukova Yu.S. (2013). Disputes with the Tax Inspectorate Regarding the Implementation of CRE. *Bukhgalter-skii uchet – Accounting*, no. 2, pp. 122–124 (In Russ.).

Semenikhin V.V. (2010). Administrative Responsibility for Violations in the Field of Cash Operations and the Implementation of Cash Register Equipment. *Bukhgalter i zakon – Accountant and Law*, no. 9 (141), pp. 35–40 (In Russ.).

Silina T.A., Karpenko S.V., Hatkov M.A. (2016). New Cash Registers as Instrument of Tax and Financial Control. *Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika – Bulletin of Adyge State University. Series 5: Economics*, no. 4 (190), pp. 259–266 (In Russ.).

Sitnik A.A. (2018). Legal Regulation and Financial Control in the Field of Application of Cash Registers in Foreign Countries. *Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina – Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, no. 9, pp. 193–207 (In Russ.).

Svetkina I.A., Afinogentova A.A. (2016). The History of the Use of CCPS (Control-Cash Registers). *Izvestiya Instituta sistem upravleniya SGJeU – Proceedings of the Institute of Control Systems, SSEU*, no. 2 (14), pp. 148–154 (In Russ.).

Информация об авторе

Алексей Алексеевич Батарин, кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник Центра налоговой политики Научно-исследовательского финансового института Минфина России, г. Москва; начальник отдела Управления оперативного контроля Федеральной налоговой службы, г. Москва

Information about the author

Aleksei A. Batarin, Candidate of Juridical Sciences, Leading Researcher, Center for Tax Policy, Financial Research Institute, Moscow; Head of the Department, Operating Control Administration, Federal Tax Service of Russia, Moscow

Статья поступила в редакцию 29.10.2021
Одобрена после рецензирования 04.02.2022
Принята к публикации 15.02.2022

Article submitted October 29, 2021
Approved after reviewing February 4, 2022
Accepted for publication February 15, 2022