

DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-2-156-166
УДК 346.62(045)
JEL K34, K40

Идентификация обязанности фиксации расчетов в системе налоговых правоотношений

Л.И. Гончаренко^а, А.С. Адвокатова^б, А.А. Батарин^с

^{а,б} Финансовый университет, Москва, Россия;

^с ФНС России, Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – применения контрольно-кассовой техники (ККТ) в системе регулирования общественных отношений. Цель работы – обоснование необходимости применения ККТ для эффективного выполнения юридическими и физическими лицами конституционно закрепленной обязанности уплаты законно установленных налогов и сборов. Из теории и практики следует, что обязанность по применению ККТ, как правило, возникает в сфере отношений, регулируемых налоговым законодательством и относимых к отрасли финансового права. Вместе с тем имеются обратные примеры, в частности в Российской Федерации такие отношения не только не считаются налоговыми, но и не подвергаются налоговому контролю. Ввиду недостаточности практических и теоретических изысканий ученых в сфере правового установления обязанности по применению ККТ в налоговых отношениях рассмотрена реализация закрепления в налоговом законодательстве отношений, связанных с применением ККТ в Киргизской Республике, поскольку в данном государстве отношения по контролю за применением ККТ включены в сферу налогового законодательства, а ответственности – в состав административного права. В результате государство регулирует именно применение ККТ и рассматривает кассовый аппарат как физический объект. Следовательно, отношения строятся вокруг применения налогоплательщиком кассового аппарата без его привязки к выполнению основной задачи – учету выручки от реализации товаров (работ, услуг) как налоговой базы. На этом основании *делается вывод*, что касса должна восприниматься как один из инструментов выполнения налогоплательщиком обязанности по фиксации расчетов, т.е. по формированию и передаче в налоговые органы сведений о совершенных им расчетах под контролем государства. **Ключевые слова:** контрольно-кассовая техника; налоговое законодательство; административное право; учет выручки; Киргизская Республика; онлайн-касса; оперативный налоговый контроль; online box office; operational tax control

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Батарин А.А. Идентификация обязанности фиксации расчетов в системе налоговых правоотношений. *Экономика. Налоги. Право.* 2022;15(2):156-166. DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-2-156-166

Identification of the Obligation to Fix Calculations in the System of Tax Relations

L.I. Goncharenko^а, A.S. Advokatova^б, A.A. Batarin^с

^{а,б} Financial University, Moscow, Russia; ^с Federal Tax Service of Russia,

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of Russia, Moscow, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is the use of cash register equipment (CRE) in the system of regulation of public relations. *The purpose of the work* is to substantiate the need for the use of CRE for the effective performance by legal entities and individuals of the constitutionally fixed obligation to pay legally established taxes and fees. It follows from theory and practice that the obligation to apply the CRE, as a rule, arises in the sphere of relations regulated by tax legislation and related to the branch of financial law. At the same time, there are reverse examples, in particular in the Russian Federation, such relations are not only not considered taxable, but also are not subject to tax control. Due to the insufficiency of practical and theoretical research of scientists in the field of legal establishment of the obligation to apply CRE in tax relations, the implementation of the consolidation in tax legislation of relations related to the use of CRE in the Kyrgyz Republic is considered, since in this state the relations on control

© Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Батарин А.А., 2022

over the use of CRE are included in the scope of tax legislation, and responsibility – in administrative law. As a result, the state regulates the use of CRE and considers the cash register as a physical object. Consequently, the relationship is built around the taxpayer's use of a cash register without its binding to the fulfillment of the main task – accounting for revenue from the sale of goods (works, services) as a tax base. On this basis, *it is concluded* that the cash register should be perceived as one of the tools for the taxpayer to fulfill the obligation to record calculations, i.e. to form and transfer to the tax authorities information about the calculations made by him under the control of the state.

Keywords: cash register equipment; tax legislation; administrative law; revenue accounting; Kyrgyz Republic; online cash register; operational tax control; online box office; operational tax control

For citation: Goncharenko L.I., Advokatova A.S., Batarin A.A. Identification of the obligation to fix calculations in the system of tax relations. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2022;15(2):156-166. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-2-156-166

ВВЕДЕНИЕ

В сложных экономических условиях развития хозяйства, осложняемых как геополитической напряженностью, негативными последствиями пандемии COVID-19, так и применением в процессах цифровизации новых технологических платформ, обостряется проблема финансового обеспечения функционирования государств, в том числе пополнения бюджетов бюджетной системы налоговыми поступлениями. В этих непростых условиях среди ученых и практиков разворачиваются дискуссии относительно возможности, целесообразности изменения налоговой нагрузки на налогоплательщиков посредством повышения налоговых ставок, их дифференциации по видам деятельности, категориям физических и юридических лиц несмотря на то, что обострилась проблема выявления объектов налогообложения (например, по операциям с криптовалютой, финансовыми активами) по действующим налогам, а также корректного определения налоговой базы (причем не только по налогоплательщикам в отдельности, но и на национальном уровне в целом) на фоне расширения сферы применения цифровых технологий и видов проводимых операций, в том числе в трансграничном формате. Не стала исключением из этого процесса и такая многоликая по составу участников и разнообразная по предлагаемым услугам область, как сфера развлечений, где обращается значительный объем денежных средств как физических, так и юридических лиц.

На пленарном заседании Гайдаровского форума, являющегося действующей дискуссионной площадкой для обсуждения актуальных проблем современности, был поднят вопрос о технологиях налогового администрирования для выяснения, прозрачны и понятны ли они налогоплательщикам,

а действия налоговых органов соответствуют ли действующим нормам налогового законодательства. Д. Егоров, руководитель ФНС России, обратил внимание участников этого форума на углубление аналитической составляющей налогового контроля, базирующегося на современных технологиях (например, Python как инструмента финансовых расчетов) с использованием информационного поля больших данных (*Big Data*).

В отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, оказывающих в основном услуги физическим лицам или производящим для них товары, всегда существовала проблема если не «черного», то «серого» наличного оборота денежных средств. Льготное налогообложение, осуществляемое в том числе в рамках специальных налоговых режимов, характеризовалось разнонаправленностью, в том числе понуждением физических и юридических лиц к добровольному соблюдению обязанностей по уплате налогов и сборов на фоне уменьшения количества налоговых проверок и т.д. Это требовало от налогоплательщиков фиксации результатов их деятельности посредством применения контрольно-кассовой техники (далее – ККТ).

Несмотря на то, что правоотношения занимают одно из центральных мест в системе связей между субъектами права, они являются объектами многочисленных споров и противоречивых суждений. Так, до сих пор дискутируется возможность использования ККТ в процессе контрольно-надзорной деятельности государства. В результате в налоговом законодательстве не нашло отражение применение ККТ в предпроверочных мероприятиях, хотя в России по данным ФНС России на 20 января 2022 г. зарегистрировано 3 722 686 касс современного класса (по 1 816 817 налогоплательщикам), в том числе по Москве 177 435 (387 521) кассовых аппаратов. В декабре 2021 г. было пробито почти 5689 млн чеков на

общую сумму 5 267 974 млн руб.¹ Для сравнения: в сутки к концу основного этапа внедрения ККТ в 2018 г. пробивалось 150 млн чеков на сумму 90 млрд руб.; соответственно налоговыми органами в месяц контролировалась выручка в размере 2,5 трлн руб. (92,5% оборота розничной торговли)². При проведении проверок налоговыми органами в 2021 г. только в 27,3% случаях установлено нарушение порядка применения ККТ, тогда как в остальных — это отсутствие ККТ как таковой (неприменение при наличии самого кассового аппарата, применение незарегистрированной в налоговых органах ККТ либо фактическое отсутствие кассы). Если принять во внимание, что 86,4% от общего числа проверок приходятся на индивидуальных предпринимателей (далее — ИП), можно сделать вывод о том, что данная категория налогоплательщиков более активно реализуют товары, работы и оказывает услуги населению, в связи с чем находятся под более пристальным наблюдением налоговых органов, контролирующих соблюдение кассовой дисциплины со всеми вытекающими негативными последствиями за ее несоблюдение не только финансового характера.

Статистика применения ККТ (см. рисунок) по регионам свидетельствует о неравномерном распределении ККТ по регионам, а также по категориям налогоплательщиков.

МЕСТО ККТ В МЕХАНИЗМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Мотивация физических и юридических лиц к выполнению конституционных обязанностей человека и гражданина, заключающихся в полной уплате законно установленных налогов и сборов и правильном ведении учета их расходов и доходов, может побуждаться не только под угрозой применения к нарушителям материальных мер воздействия, но и посредством создания соответствующими методами надлежащего социально-психологического и морально-этического климата в стране в целом и в организации в частности [1].

Именно совокупность перечисленных мер позволяет обеспечивать неотвратимость наказания за допущенные юридическими и физическими лицами нарушения норм налогового законодательства, что и является задачей налогового контроля, под кото-

рым подразумеваются в общем плане наблюдение за подконтрольными объектами, выявление виновных в налоговых нарушениях и их привлечение к ответственности.

Механизм налогового контроля при применении ККТ нового формата обеспечивает формализацию и транспарентность расчетов при уменьшении административной нагрузки на индивидуальных предпринимателей и юридических лиц благодаря сокращению количества контрольных мероприятий.

В широком смысле под налоговым контролем подразумевается реализация государством эффективной финансовой политики в целях обеспечения экономической безопасности России и соблюдения фискальных интересов государства и муниципалитетов. В узком понимании — это надзор, реализуемый налоговыми инспекциями, за строгим соблюдением налогоплательщиками правовых норм, в первую очередь законов, и правильностью их действий в ходе уплаты или взимания платежей, поступающих в бюджеты разных уровней [2, 3]. В последнем случае налоговый контроль ограничивается проверкой налоговой инспекцией согласно ст. 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками или их налоговыми агентами, обязанными исчислять, удерживать у налогоплательщиков налоги и сборы и их перечислять в бюджеты разного уровня бюджетной системы государства [4].

В настоящее время в процессе реализации налогового контроля используются инструменты различных сфер деятельности (управления, информатики и т.д.), а не только собственные технологии налоговых органов, обуславливая изменение ранее применявшихся моделей и методик проведения налогового контроля, а также ранее установившихся взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов в управленческом, экономическом и организаторском аспектах, обуславливая принятие разнонаправленных мер и использование различных технологий при проведении налогового контроля. Важной целью, преследуемой при осуществлении налогового контроля, в настоящее время является создание равных условий для ведения предпринимательской деятельности независимо от вида собственности и организационно-правовых форм, при которых недобросовестным налогоплательщикам становится невыгодным уклоняться от уплаты налогов и сборов.

Актуальной тенденцией в развитии налогового контроля в условиях изменения характера взаимо-

¹ Аналитический портал ФНС России. URL: analytic.nalog.ru.

² Ю. Кривошапко. Дело техники. Российская газета 21.11.2018 г. С. 4.

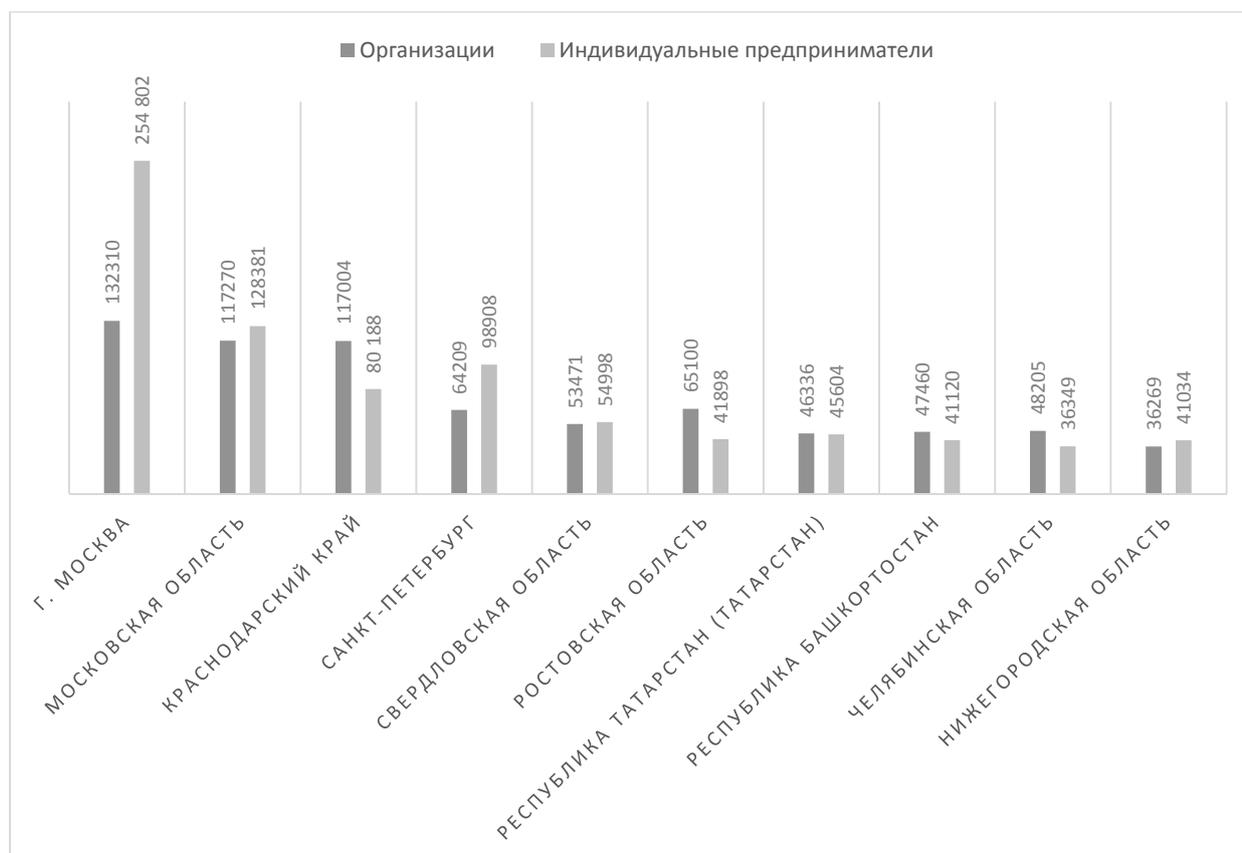


Рис. / Fig. Статистика ККТ по регионам / CCT statistics by region

Источник / Source: составлено по данным аналитического портала ФНС России. URL: [analytic.nalog.ru.](http://analytic.nalog.ru/) / compiled according to the data of the analytical portal of the Federal Tax Service of Russia. URL: [analytic.nalog.ru.](http://analytic.nalog.ru/)

действия налоговых органов и налогоплательщиков является совершенствование отношений, складывающихся в процессе реализации налогового администрирования в условиях цифровизации, на базе современных информационно-коммуникационных технологий.

Могут выделяться три формы контроля:

- за ходом реализации поставленной цели;
- за выполнением отдельных действий по достижению поставленной цели;
- за обеспечением эффективности деятельности при принятии решений³.

Осуществление налоговым органом контрольной функции позволяет выявлять у хозяйствующих субъектов распределенные по времени приток и отток денежных средств, полученных в ходе хозяйственной деятельности как основы их налоговой базы, и про-

гнозировать размер денежных средств, поступающих в виде налогов и сборов в бюджетную систему страны. Среди множества мер, имеющих целью выполнение задач налогового контроля, можно выделить те из них, которые, не являясь элементами самой процедуры налогового контроля, обеспечивают тем не менее эффективность ее проведения и демонстрируют степень взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в ходе налоговой проверки, например:

- регистрация налогоплательщиков как комплекс установленных законодательством превентивных обеспечительных мер выполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате установленных НК РФ налогов и сборов;
- внутренний аудит как форму контроля деятельности налоговой инспекции изнутри в целях выявления нарушений и контроля за их устранением и досудебное урегулирование налоговых споров как процедура рассмотрения и разрешения обращений и жалоб на действия, бездействие и решения

³ Каменецер С. Е. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий. М.: Высшая школа; 1976.

налоговых органов для оперативного разрешения возникающих конфликтов, не доводя их до судебного разбирательства;

- применение в организациях ККТ как обеспечительная (превентивная) мера по недопущению налоговых правонарушений.

В настоящее время происходит активное формирование экосистемы обеспечения эффективного применения ККТ. По состоянию на 1 января 2021 г. в реестрах ККТ и фискальных накопителей содержатся сведения соответственно о 186 моделях ККТ и 19 фискальных накопителей.

Экосистема применения ККТ включает инструменты контроля осуществления любых действий через интегрированный сервис, личный кабинет организации или индивидуального предпринимателя на сайте *nalog.ru*. Данный контур позволяет получать запросы налоговых органов, протоколы об административные правонарушения, агрегированные отчеты и статистику, а также оповещение о необходимости процедуры перерегистрации или замены фискального накопителя.

В то же время в научно-практической литературе отражаемые исследования, как правило, посвящены методическим вопросам внедрения онлайн-касс, рассмотрению отдельных норм законодательства, устанавливающих обязанности и права участников налоговых взаимоотношений, а также права работников налоговых органов по налоговому администрированию этого процесса. Кроме того, представляются материалы по типам онлайн-касс и особенностям взаимодействия с ними, рассматривается также роль онлайн-касс в модернизации налогового контроля. Однако вопросы развития теоретико-методологических основ применения ККТ в научной литературе не нашли до настоящего времени должного отражения.

В связи с этим в настоящее время возникает вопрос о подотрасли либо отрасли права, регламентирующей отношения по применению ККТ в новых условиях. При определении роли ККТ в налоговом контроле целесообразно, по нашему мнению, исходить из того, что ее применение все же регламентируется финансовым правом, которое, как известно, регулирует общественные отношения в ходе хозяйственной деятельности субъектов правоотношений, нуждающихся в государственной или муниципальной поддержке, а также иных финансовых ресурсах для решения возникающих проблем.

Рассматривая отрасль финансового права и соответствующие направления финансового законода-

тельства, становится очевидным, что ни одна из его подотраслей не «удостоилась» столь повышенного интереса ученых и регламентации со стороны законодателя как налоговое право. Об этом еще в начале прошлого столетия писал И.И. Янжул [5, с. 201].

Безусловно, правовое регулирование движения денежных средств не является «монополией» финансового права. Корректнее говорить о группе отраслей, пределы регулирования которых разграничены таким критерием, как применяемый метод. Как следствие, финансовое право связано с иными отраслями, имеющими отношение к расчетам и денежному обращению [6, 29].

Необходимо подчеркнуть, что отношения по применению ККТ сегодня не являются объектом исследования в рамках академических курсов финансового права и не служат предметом рассмотрения в монографиях; наконец, имеющиеся правовые отношения, касающиеся применения ККТ, лишь упоминаются в нормах права, регулирующих денежное обращение и расчеты.

Осуществляемые организациями процедуры по приему и выдаче наличных денежных средств называются в финансовом праве кассовыми операциями, относящимися к обособленной группе юридических норм, регулирующих общественные отношения конкретного вида. При этом для субъектов, получающих от населения деньги за оказываемые услуги, выполняемые работы, изготавливаемые товары, установлен особый порядок ведения кассовых операций посредством использования в обязательном порядке ККТ⁴. Именно таким образом представлена тема ККТ в настоящее время в законодательстве, что обусловлено, возможно, некоей инерцией мышления исследователей финансового права, сохранившейся у них с советских времен⁵. В тот период в связи с особенностями модели хозяйствования налоговое право как наука не было востребованным вследствие отсутствия самого объекта исследования [7]. Но, что удивительно, данная инерция благополучно пережила экономические реформы 1990-х гг. на постсоветском пространстве.

В контексте данной статьи речь идет о регулировании денежного обращения, ибо движение денег, опосредующее хозяйственный оборот, отражает во

⁴ Финансовое право. М.: Норма; 2009. С. 712, 715.

⁵ См., например: Советское финансовое право. Учебник. М.: Юрид. лит.; 1985:244–255; Советское финансовое право. Учебник для вузов по спец. «Правоведение». М.: Юрид. лит., 1987:412–443.

многих случаях возмездное перемещение товаров, работ, услуг, осуществление различных видов расчетов. При реализации обязанностей, имеющих финансово-правовую природу, большое значение придается современным формам расчетов. При этом юридические правила оформления расчетов зависят от характера обязательств, т.е. правоотношений, возникающих при осуществлении платежей за переданное имущество, выполненные работы, оказанные услуги, обуславливая разные подходы к оформлению расчетных операций. Соответственно по-разному регулируются расчеты, выполненные в рамках гражданского и финансового права. Что же касается властных отношений между субъектом и объектом действия, то они осуществляются между ними при условии соблюдения субъективных юридических прав и обязанностей под гарантией государства, т.е. его принудительной силой, и существуют исключительно в рамках правоотношений [8, с. 82]. Последние возникают при производстве расчетов независимо от вида платежа, но с учетом формы движения денег, подразделяясь на две сферы: наличную и безналичную⁶.

Таким образом, расчетные отношения можно классифицировать как самостоятельный и комплексный вид правоотношений, регулируемых нормами гражданского и финансового законодательств, т.е. относящихся по отраслевому признаку соответственно к гражданскому и финансовому праву.

Учитывая вышеизложенное, правоотношения, возникающие при применении ККТ, должны рассматриваться с точки зрения обеих отраслей права ввиду того, что расчеты осуществляются посредством применения ККТ в рамках гражданских правоотношений и являются результатами имущественных или личных неимущественных отношений, регулируемых соответствующими нормами гражданского права, а финансовые отношения, возникающие в ходе осуществления вышеуказанных расчетов, регулируются государственными структурами с целью мобилизации денежных средств в бюджеты бюджетной системы государства для обеспечения выполнения им функций, состоящих в установлении и поддержании законности и правопорядка в обществе; организации экономической жизни, денежного обращения в стране.

⁶ См.: Воронова Л. К., Крицкий И. Е., Кучерявенко Н. П. Финансовое право. Учеб. пособие для студентов юридических вузов и факультетов. Харьков: Право; 2006. С. 329.

Следовательно, на основании вышеприведенного можно сделать вывод о том, что налоговые отношения представляют собой взаимосвязи, существующие между субъектами правоотношений, которые имеют властно-имущественный характер и возникают между налоговым органом и налогоплательщиком, наделенными правами и обязанностями в рамках деятельности по уплате налогов и сборов, осуществлению налогового контроля, обжалованию актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц и привлечению к ответственности за нарушение налогового законодательства [9, с. 12, 23].

Поскольку любая императивная норма бессильна без предусмотренной законом санкции, важным элементом таких отношений является контроль. Особенно это касается налоговой сферы. С целью выявления тех или иных сходств и различий в науке часто прибегают к установлению классификации явления по различным параметрам. По отношению к контролю это могут быть периодичность, тематичность, форма, метод и т.д. Именно благодаря классификации становится очевидным отнесение контроля за применением ККТ к одной из форм текущего (оперативного) налогового контроля, носящего обеспечительный характер, ибо он способствует реализации превентивной модели налогового контроля. При этом под текущим (оперативным) налоговым контролем предлагается понимать контроль за отдельными операциями хозяйствующего субъекта, как правило, в момент осуществления контролируемой деятельности, текущих операций, отчетности. Иными словами, контроль за применением ККТ представляет собой один из видов контроля, реализуемый в режиме реального времени на стадии создания налоговой базы [10]. Выездные же и камеральные проверки проводятся в отношении уже сформированных налоговых деклараций, что позволяет их считать одними из видов последующего контроля.

Таким образом, контроль за использованием ККТ осуществляется в рамках налоговых правоотношений, складывающихся в ходе проведения мероприятий оперативного налогового контроля за правильностью исчисления налоговых платежей.

Вместе с тем правильность такой формулировки сущности налогового контроля и места в нем контроля применения ККТ для теории права не всегда подтверждается принимаемыми законодателем нормативными актами. Так, в Российской Федерации применение ККТ не регулируется налоговым законодательством.

Справедливости ради следует отметить, что в данном случае более правильно говорить о недоработке законодательства и о необходимости следования как теоретическим изысканиям, так и зарубежной практике ближнего (Республика Казахстан) и дальнего (Королевство Швеция) зарубежья, когда основные положения, касающиеся контроля за применением ККТ, включены в состав основного «налогового» закона страны. В рамках настоящей статьи рассмотрим на примере Киргизской Республики эволюцию подходов к определению места ККТ в системе правового регулирования и его содержанию.

ЭВОЛЮЦИЯ ПОДХОДОВ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ МЕСТА ККТ В СИСТЕМЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В КИРГИЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

Обязанность по применению кассовых аппаратов регулировалась в советское время письмом Минторга СССР от 10.10.1974 № 0194-75, запретившим магазинам с количеством рабочих мест от трех и больше прием наличных денег за проданные населению товары без применения контрольно-кассовые аппараты [11].

В Киргизской Республике регулирование отношений в области применения ККТ в новых экономико-политических условиях началось с принятия Закона от 12.01.1994 № 1397-ХП «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением»⁷ и постановления Правительства Киргизской Республики (далее — Правительство КР) от 11.05.1994 № 306. Однако регулирование рассматриваемой сферы не ограничилось принятием вышеуказанных нормативных актов: были также утверждены Типовые правила эксплуатации ККТ и Порядок регистрации ККТ в налоговых органах и др.

Тем самым были установлены комплексные правила регулирования сферы применения ККТ, включая решение вопросов распределения субъекта налогообложения (на кого распространится обязанность по применению ККТ) и установления обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, ответственности субъекта налогообложения и т.д.

Однако установленный порядок касался только приема наличных денег, поскольку на постсоветском

пространстве в начале — середине 1990-х гг. безличная оплата населением товаров, работ, услуг еще не получила широкого распространения. Кажущиеся на первый взгляд упрощенными в тот момент эти нормативные акты отвечали потребностям рынка и фискальных органов, поскольку перед руководством страны стояла задача обеспечения правового регулирования возникших отношений (легализация таких отношений).

Следует отметить, что все дальнейшее регулирование возникших правоотношений как в России, так и в Киргизской Республике, ограничивалось представлением возможностей ККТ как технического прибора, а не нацеливалось на концептуальное преобразование и изменение механизма контроля за денежными расчетами [11].

В данном виде механизм нормативно-правового регулирования применения ККТ просуществовал почти 15 лет вплоть до принятия Налогового кодекса Киргизской Республики (далее — НК КР) и нового Порядка применения, регистрации и пломбирования контрольно-кассовых машин, утвержденного постановлением Правительства КР от 30.12.2008 № 736, пришедшего на смену постановлению Правительства КР от 11.05.1994 № 306, зафиксировавших в законодательстве понятие фискальной памяти, под которой подразумевалось программно-аппаратное средство, предназначенное для регистрации и хранения в памяти кассы сведений о хозяйственных операциях для полного учета денежных расчетов в целях исчисления налогов и распространения области применения ККТ на сферу расчетов банковскими картами.

Таким образом, алгоритм фиксации расчетов ограничен применением ККТ в виде аппаратно-программного устройства, а точнее: материального прибора, находящегося в личном ведении налогоплательщика, но подчиняющегося законодательно установленным принципам и правилам функционирования. Этот прибор можно охарактеризовать как «доверенную зону» государства для фиксации сведений о расчетах. Следствием отношения к ККТ как к механическому прибору является то, что любое улучшение данного средства фиксации сводится к действиям над прибором данного устройства: необходимость наличия марки-пломбы, контрольной ленты и т.д.

При этом в вышеуказанном постановлении Правительства КР обращает на себя внимание косвенное закрепление цели правового регулирования в сфере ККТ — обеспечение правильности исчисления налогов. Очевидно, что в данном случае декларируется нацелен-

⁷ Ведомости Жогорку Кенеша Киргизской Республики, 1994;(3):97.

ность государства на выполнение своей фискальной функции, коррелирующей с конституционной обязанностью каждого гражданина платить налоги и сборы.

Следовательно, ККТ служит средством обеспечения правильности исчисления налогов посредством фиксации расчетов [11].

Согласно абзацу первому п. 4 ст. 108 НК КР под контрольно-кассовыми машинами следует понимать аппаратно-программное средство или программное обеспечение с функцией фиксации, некорректируемой ежесуточной регистрации и передачи данных в режиме реального времени в уполномоченный налоговый орган в защищенном виде. Говоря о ККТ как аппаратно-программном средстве, под последним следует понимать сочетание технических устройств и машинных команд или используемых вычислительной машиной данных в виде постоянного программного средства. Данное программное средство не может изменяться только средствами программирования. Киргизский законодатель как раз и использует термин «машины», соответственно под электронно-вычислительной машиной понимается вычислительная машина, основные вычислительные функциональные устройства которой выполнены на электронных компонентах. Таким образом, имеется в виду некое электронное устройство.

Учитывая изложенное, логичным представляется принятие мер, направленных на концептуальное изменение подхода к ККТ как к некому передатчику команд с непосредственной фиксацией расчетов на сервере налогового органа.

Одной из попыток отхода от устоявшейся архаичной модели применения ККТ стало распоряжение Правительства КР от 31.07.2015 № 364-р «Об утверждении Временного положения о пилотном (экспериментальном) проекте по внедрению механизма применения контрольно-кассовых машин с функцией передачи данных в онлайн-режиме». Кроме этого, перед утверждением ключевого в настоящее время в сфере применения ККТ постановления Правительства КР от 24.06.2020 № 356 «О мерах по внедрению электронной системы фискализации налоговых процедур» был принят ряд других распоряжений и постановлений, например постановление Правительства КР от 26.08.2019 № 426 «О пилотном (экспериментальном) проекте по применению виртуальных контрольно-кассовых машин с функцией передачи данных в режиме реального времени», имеющих целью совершенствование механизма ККТ посредством применения режима онлайн-передачи сведений о расчетах в налоговые органы.

Примечательно, что подобная мера была ранее предпринята в Российской Федерации, где еще до реформирования федерального законодательства в 2016 г. в соответствии с постановлением Правительства РФ от 14.07.2014 № 657 «О проведении в 2014–2015 годах эксперимента по применению контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в целях совершенствования порядка ее регистрации и применения» был проведен эксперимент, суть которого заключалась в применении ККТ, обеспечивающей передачу налоговым органам в электронном виде информации о выполненных расчетах.

Наряду с обеспечением правильности исчисления налогов посредством применения кассовых аппаратов решаются другие задачи, в частности контроль за оборотом товаров, так как именно ККТ служит инструментом учета выбытия той или иной единицы товара из оборота при его реализации конечному потребителю. Вместе с тем посредством ККТ решается еще одна важная задача применения ККТ — защита прав потребителей. Иногда такое целеполагание закрепляется на законодательном уровне (например, в Российской Федерации в соответствии с п. 2 ст. 1 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ установлены правила применения ККТ при осуществлении расчетов в целях обеспечения интересов граждан и организаций, защиты прав потребителей, обеспечения установленного порядка осуществления расчетов, полноты учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей. Такой акцент на выполнение вышеуказанных задач не является обязательным особенно в случае, если основные положения о применении ККТ включены в налоговое законодательство. Вместе с тем наличие кассового чека является подтверждением расчета и определенной гарантией исполнения продавцом своих обязательств в части передачи товара/работы/услуги.

Таким образом, реформирование использования ККТ преследует цели создания комфортной среды для бизнеса и выравнивания конкурентной среды благодаря обеспечению вывода наличного оборота из тени при качественно новом уровне защиты прав потребителя. В определенной мере кассовый чек представляет собой договор об оказании услуг, в том числе в сфере развлечений. Доказательством юридической связи между продавцом и клиентом в случае оказания некачественной услуги, страхового случая будет служить документ, который был сформирован ККТ, — кассовый чек.

Более того с целью привлечения в среду гражданского контроля за фискальной дисциплиной потребителей ФНС России был создан API интерфейс, который позволил организациям использовать информацию чеков для предоставления бонусов покупателям.

ВЫВОДЫ

Несколько лет назад произошел отход ККТ от выполнения функции кассового аппарата по хранению зафиксированных данных в так называемой доверенной зоне. Анализ действующих норм киргизского законодательства приводит к выводу о том, что весь механизм расчетов завязан на применении ККТ, т.е. законодатель, модернизируя правовое поле, адаптирует применение ККТ как таковой в ее современном понимании к новым отношениям в условиях сегодняшнего дня.

Вместе с тем необходимо признать, что на сегодняшний день не произошло смещения акцента в применении ККТ с функции кассового аппарата к фиксации расчета, под которым законодательно можно было бы определить действия, совершаемые налогоплательщиком с использованием средств автоматизации по формированию фискальных документов в фискальной памяти с применением ККТ либо по созданию расчетных документов в информационном ресурсе уполномоченного налогового органа.

Представляется, что внедрение нового поколения ККТ с программным управлением позволит справиться со стоящими задачами перед налоговым контролем за оборотом выручки субъектов малого и среднего предпринимательства в условиях продвижения новой философии взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов [13].

Посредством применения ККТ осуществляется фиксация сведений о выручке налогоплательщика с передачей их через интернет в единую базу данных налоговых органов. ФНС России создается полноценный инструмент формирования налоговой базы посредством, например, принятия в Российской Федерации специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения». Планируется к внедрению в система применения ККТ

искусственного интеллекта, что позволит проводить глубокую аналитику налогообложения на основе наименований товарных позиций, в том числе определять реальный вид деятельности налогоплательщика. Соответственно контроль за применением ККТ принимает форму проверки правильности отражения объекта налогообложения в режиме онлайн, позволяя формировать налоговую базу без представления декларации налогоплательщиком. Более того, современный механизм онлайн регистрации операций позволяет привлекать к налоговому контролю граждан, получающих возможность с помощью мобильного приложения проверить чек и сообщить информацию в налоговый орган.

Внесение в НК РФ норм, касающихся обеспечительных мер в контексте текущего (оперативного) контроля, позволит решить двудеиную задачу: с одной стороны, обеспечить единое правовое поле для регламентации прав и обязанностей налоговых органов по контролю за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований по применению ККТ, в том числе в части наложения штрафных санкций, а с другой стороны, будет способствовать обеспечению стабильности и однозначности в понимании требований, предъявляемых к контролю деятельности налогоплательщиков.

Для целей реализации превентивной модели налогового контроля физических лиц, онлайн кассы представляют собой действенный инструмент развития принципиально новой модели представления социальных налоговых вычетов для физических лиц. Сегодня эта технология уже тестируется ФНС России.

Контроль за применением ККТ будет оказывать косвенное влияние на соблюдение налогоплательщиками налоговой дисциплины, станет важнейшим инструментом как в экосистеме администрирования единой централизованной системы налоговых органов, так и будет способствовать повышению прозрачности экономики посредством обеспечения эффективного мониторинга цен в стране, в том числе на социально значимые группы товаров (продукты питания, лекарства и пр.).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфоР»; 2009. 473 с.
2. Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт; 2011. 451 с.
3. Ильин А.Ю. Административная юрисдикция налоговых органов. ВГНА Минфина России; 2012. 346 с.
4. Алехин Е.А., Ведерников Л.М., Воронов А.М. и др. Административная юрисдикция налоговых органов. М.: ВГНА Минфина России; 2012. 346 с.

5. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. СПб.; 1904.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Ле-гас; 2004. С. 29.
7. Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога. Монография. М.: Юриспруденция; 2014. С. 5.
8. Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. 2. М.: Юридическая литература; 1982. С. 82.
9. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). М.: Граница; 2004. С. 12, 23.
10. Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10 / Адвокатова Алена Станиславовна; [Место защиты: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации]. М.; 2019. 229 с.
11. Батарин А.А., Сорокин А.А. О новом подходе к применению контрольно-кассовой техники (теоретико-правовые аспекты). *Налоговая политика и практика*. 2015;(6):34–37.
12. Адвокатова А.С., Гончаренко Л.И. Современные формы налогового контроля как инструмент обеспечения бюджетной устойчивости. *Инновационное развитие экономики*. 2016;36(6):129.
13. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г., Адвокатова А.С., Гончаренко М.А. Оперативный налоговый контроль как элемент администрирования НДС. *Инновационное развитие экономики*. 2019;54(6):159–166.

REFERENCES

1. Kucherov I.I. Theory of taxes and fees (Legal aspects): Moscow: CJSC “Yurinfor”; 2009. 473 p. (In Russ.).
2. Krokhina Yu.A. Tax law: textbook for bachelors. Moscow: Yurayt; 2011. 451 p. (In Russ.).
3. Plyn A. Yu. Administrative jurisdiction of tax authorities. Moscow: VGNA of the Ministry of Finance of Russia; 2012. 346 p. (In Russ.).
4. Alyokhin E.A., Vedernikov L.M., Voronov A.M. et al. Administrative jurisdiction of tax authorities: studies. Moscow: VGNA of the Ministry of Finance of Russia; 2012. 346 p. (In Russ.).
5. Yanzhul I.I. Basic principles of financial science. The doctrine of state income. St. Petersburg, 1904. (In Russ.).
6. Kucheryavenko N.P. Course of tax law: In 6 vol. Vol. II: Introduction to the theory of tax law. Kharkiv: Le-gas; 2004. P. 29. (In Russ.).
7. Batarin A.A. Legal regulation of tax calculation. Monograph. Moscow: Jurisprudence; 2014. P. 5. (In Russ.).
8. Alekseev S.S. General theory of law. In two volumes. Vol. 2. Moscow: *Legal Literature*; 1982. P. 82. (In Russ.).
9. Yagovkina V.A. Tax legal relationship (theoretical and legal aspect). Moscow: Border; 2004. P. 12, 23. (In Russ.).
10. Advocatova A.S. Tax control in the conditions of modification of relations between tax authorities and taxpayers: dissertation... Candidate of Economic Sciences: 08.00.10 / Lawyer Alyona Stanislava; [Place of defense: Financial University]. Moscow; 2019. 229 p. (In Russ.).
11. Batarin A.A., Sorokin A.A. On a new approach to the use of cash register equipment (theoretical and legal aspects). *Tax policy and practice*. 2015;(6):34–37. (In Russ.).
12. Advocatova A.S., Goncharenko L.I. Modern forms of tax control as a tool for ensuring budget sustainability. *Innovative development of the economy*. 2016;36(6):129. (In Russ.).
13. Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G., Advocatova A.S., Goncharenko M.A. Operational tax control as an element of VAT administration. *Innovative development of the economy*. 2019;54(6):159–166. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, научный руководитель департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>

L.Goncharenko@fa.ru

Алена Станиславовна Адвокатова — кандидат экономических наук, магистр юриспруденции, старший преподаватель департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-4358-4005>

ASAdvokatova@fa.ru

Батарин Алексей Алексеевич — кандидат юридических наук, магистр юриспруденции, начальник отдела Управления оперативного контроля ФНС России, ведущий научный сотрудник Центра налоговой политики Научно-исследовательского финансового института Минфина России, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-8975-265X>
a-batarin@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Lyubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Scientific Director of the Department of Taxes and Tax Administration Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>
LGoncharenko@fa.ru

Alena S. Advokatova — Cand. Sci. (Econ.), master of Laws, Senior Lecturer Department of Taxes and Tax Administration Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4358-4005>
ASAdvokatova@fa.ru

Aleksei A. Batarin — Cand. Sci. (Law.), Master of Laws, Head of the Department of Operating Control Administration of the Federal Tax Service, Leading Researcher at the Center for Tax Policy, Financial Research Institute of the Ministry of Finance of Russia, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-8975-265X>
a-batarin@mail.ru

Заявленный вклад авторов:

Л.И. Гончаренко — научное руководство исследованием, определение структуры изложения содержания статьи, реализация сценария написания статьи, введение, выводы.

А.С. Адвокатова — исследование проблем налогового контроля, обоснование места оперативного (превентивного) контроля, его обеспечительного характера.

А.А. Батарин — научно-практический анализ и обоснование места правоотношений по применению ККТ в нормах налогового и административного законодательств; исследование опыта Киргизии по теме статьи.

Authors' Contribution Statement:

Lyubov I. Goncharenko — scientific management of the research, definition of the structure of the presentation of the content of the article, implementation of the scenario of writing the article, introduction, conclusions.

Alena S. Advokatova — research of problems of tax control, justification of the place of operational (preventive) control, its security nature.

Aleksei A. Batarin — scientific and practical analysis and justification of the place of legal relations on the application of CRE in the norms of tax and administrative legislation; research of the experience of Kyrgyzstan on the topic of the article.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 12.12.2021; принята к публикации 02.03.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 10.12.2021; accepted for publication 20.03.2022.

The authors read and approved the final version of the manuscript.