**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение 2

1 Анализ системы управления в Управлении Федеральной налоговой службы по Московской области 4

1.1 Краткая характеристика объекта исследования 4

1.2 Анализ организации приема налоговых деклараций 18

1.3 Эффективность деятельности организации 26

2 Формы декларирования, их недостатки и преимущества 41

2.1 Формы декларирования, их краткая характеристика 41

2.2 Возможности использования современных информационных технологий при декларировании 46

2.3 Преимущества и недостатки электронной формы декларирования 57

3 Разработка мероприятий по повышению уровня использования электронной формы декларирования в Управлении Федеральной налоговой службы по Московской области 72

3.1 Основные направления совершенствования 72

3.2 Определение планируемой эффективности внесенных предложений 86

Заключение 94

Список использованной литературы 97

Приложения 101

Введение

Возможность представлять бухгалтерскую и налоговую отчетность в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи налогоплательщики получили в 2002 г. Переход на безбумажную технологию сдачи отчетности происходил постепенно. При ее внедрении в Москве сначала только в Инспекции МНС России N 21 по Юго-Восточному административному округу налогоплательщики были освобождены от обязательного представления налоговых деклараций на бумажном носителе, если они направили бухгалтерскую и налоговую отчетность в электронном виде. Впоследствии перечень таких инспекций постоянно расширялся.

По сравнению с бумажными носителями представление бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде имеет для организаций ряд преимуществ:

* экономия времени. Нет необходимости стоять в очередях в налоговую инспекцию для сдачи отчетности. Информация направляется туда прямо из офиса организации в любое время суток;
* отсутствие дублирования документов. При представлении бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде организации нет необходимости сдавать их и на бумажных носителях;
* избежание ошибок в отчетности. Бухгалтерская и налоговая отчетность готовится в формате с контролем заполнения полей форм отчетности, при этом также проверяется актуальность версии;
* получение подтверждения о доставке направленной отчетности в налоговый орган;
* конфиденциальность информации. Содержащиеся в направленной бухгалтерской и налоговой отчетности данные защищены от несанкционированного просмотра и корректировки с помощью специальных средств защиты;
* возможность получения информационной выписки о выполнении обязательств перед бюджетом разных уровней (распечатки по налогам);
* автоматическое оперативное обновление версий форматов представления отчетности в электронном виде в случае изменения форм бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций;
* возможность получения общедоступной информации от налоговых органов, например о действующих налогах и сборах, изменении налогового законодательства и др.;
* оперативность обработки информации, избежание технических ошибок и др.

Тем не менее, вплоть до настоящего времени предоставление налоговых деклараций в электронном виде осуществляется только в 5% случаев, что является очень низким показателем. В связи с этим актуальность темы дипломной работы представляется бесспорной, так как развитие электронной формы налогового декларирования является резервом значительной экономии финансовых и временных ресурсов как налогоплательщиков, так и налоговых инспекций.

Целью настоящей дипломной работы является разработка проекта по совершенствованию электронной формы декларирования в УФНС по Московской области. Для достижения поставленной цели в работе решены следующие задачи:

1. охарактеризована деятельность УФНС по Московской области;
2. рассмотрены существующие формы налогового декларирования и выделены преимущества и недостатки каждой из форм;
3. разработана программа совершенствования электронной формы декларирования в УФНС по Московской области.

Объектом данного исследования является УФНС по Московской области, предметом – развитие электронной формы налогового декларирования.

Дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

**1 Анализ системы управления в Управлении Федеральной налоговой службы по Московской области**

1.1 Краткая характеристика объекта исследования

Управление Федеральной налоговой службы по Московской области (далее - Управление) является территориальным органом Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Управление находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольно.

Управление имеет сокращенное наименование: УФНС России по Московской области.

Управление является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Управление осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, представляет в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам.

Управление осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

Осуществляет контроль и надзор за:

соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

выделением квот на закупку этилового спирта, а также использованием полученного по выделенным квотам спирта;

фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;

Выдает в установленном порядке:

лицензии на закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции; хранение алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции;

свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами.

Осуществляет

государственную регистрацию юридических лиц, в отношении которых федеральными законами установлен специальный порядок регистрации;

установку и пломбирование на предприятиях и в организациях, осуществляющих производство спирта, контрольных спиртоизмеряющих приборов, а в организациях, производящих алкогольную продукцию, - приборов учета объемов этой продукции.

Ведет в установленном порядке:

учет всех налогоплательщиков на территории Московской области;

реестры разрешений на учреждение акцизных складов;

региональные разделы федеральных информационных ресурсов: Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН);

представляет сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, ЕГРИП и ЕГРН в соответствии с законодательством Российской Федерации;

бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

осуществляет в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

принимает в установленном порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

представляет в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам;

осуществляет в установленном порядке проверку деятельности юридических и физических лиц в установленной сфере деятельности;

осуществляет функции распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Управления, и реализации возложенных на Управление функций;

обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную и налоговую тайну;

организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством Российской Федерации срок;

организует профессиональную подготовку работников аппарата Управления и нижестоящих налоговых органов, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности Управления;

обеспечивает внедрение информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работы в налоговых органах;

проводит в установленном порядке конкурсы и заключает государственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд Управления и нижестоящих налоговых органов;

осуществляет иные функции, предусмотренные федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Управление возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя ФНС России.

Руководитель Управления несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Управление задач и функций.

Руководитель Управления имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности руководителем ФНС России по представлению руководителя Управления.

Руководитель Управления:

организует и осуществляет на принципах единоначалия общее руководство и контроль за деятельностью Управления;

распределяет обязанности между своими заместителями;

представляет на утверждение в ФНС России структуру Управления и смету доходов и расходов на его содержание;

утверждает в пределах установленной численности и фонда оплаты труда штатное расписание, положения о структурных подразделениях аппарата Управления, должностные инструкции его работников;

утверждает численность и фонд оплаты труда работников нижестоящих налоговых органов в пределах установленных численности и фонда оплаты труда, а также смету доходов и расходов на их содержание в пределах, предусмотренных ФНС России на соответствующий период ассигнований на содержание нижестоящих налоговых органов;

издает приказы, распоряжения и дает указания по вопросам деятельности Управления, обязательные для исполнения всеми работниками Управления и нижестоящими налоговыми органами;

назначает на должность и освобождает от должности в установленном порядке работников аппарата Управления и заместителей руководителей нижестоящих налоговых органов и направляет в ФНС России предложения о назначении на должность и освобождении от должности руководителей нижестоящих налоговых органов;

решает в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственной службе вопросы, связанные с прохождением федеральной государственной службы в Управлении;

представляет в ФНС России проект ежегодного плана и прогнозные показатели деятельности Управления, а также отчеты об их исполнении;

привлекает в соответствии с законодательством Российской Федерации к дисциплинарной ответственности работников за нарушения, допущенные ими в работе, если за эти нарушения не предусмотрена административная или уголовная ответственность.

Место нахождения Управления:

117638, г. Москва, ул. Сивашская, дом 5.

Финансирование расходов на содержание Управления осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

Управление является юридическим лицом, имеет бланк и печать с изображением Государственного герба Российской Федерации со своим полным и сокращенным наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца, счета, открываемые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Управление в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации от своего имени приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права в рамках предоставленных ему полномочий, выступает истцом и ответчиком в суде. Управление имеет смету доходов и расходов, утверждаемую ФНС России.

Представление налоговых деклараций (расчетов) и документов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи осуществляется налогоплательщиком непосредственно в налоговые органы или через специализированного оператора связи.

В настоящее время налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в соответствии с Порядком, утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169 (зарегистрированном в Минюсте России 16.05.2002 № 3437). Настоящий приказ действует в части, не противоречащей пункту 3 статьи 80 Кодекса.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет) электронной цифровой подписью, подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете) (пункт 5 статья 80 Кодекса).

Представление налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде осуществляется при наличии у налогоплательщика соответствующего программного обеспечения и технических средств, совместимых с техническими средствами налогового органа.

Отчетность, направленная в инспекцию в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи проходит входной контроль и разносится по лицевым счетам.

При сдаче бухгалтерской и налоговой отчетности в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи применяются средства криптографической защиты информации (СКЗИ). Это комплекс аппаратно-программных средств (шифрование и электронная цифровая подпись), обеспечивающих защиту информации в соответствии с утвержденными стандартами и сертифицированные в соответствии с действующим законодательством.

Использование электронной цифровой подписи (ЭЦП) документа и СКЗИ обеспечивает:

* сохранение конфиденциальности переписки;
* однозначность идентификации налогоплательщика, приславшего файлы отчетности;
* защиту файлов отчетности от несанкционированных исправлений.

Применяемые в системе сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи средства шифрования аналогичны средствам, которые используются в силовых ведомствах, спецслужбах, системах дипломатической связи, банковских системах и т.д.

Таким образом, передаваемая отчетность полностью защищена от внесения изменений в отчетность налогоплательщика. Прочесть файлы с документами может только налоговая инспекция, поскольку только она располагает ключами шифрования для расшифровки сообщения.

Чтобы подключится к системе представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, необходимо:

получить информацию о возможности представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в налоговой инспекции по месту учета или на Интернет-сайте Управления ФНС России, а также в средствах массовой информации;

ознакомиться с Порядком представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169 и с Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными приказом МНС России от 10.12.2002 № БГ-3-32/705;

выбрать удостоверяющий центр, который обеспечивает электронной цифровой подписью и/или специализированного оператора связи, из числа прошедших аккредитацию в качестве Доверенного удостоверяющего центра, заключить с ним соответствующие договоры и приобрести электронную цифровую подпись.

приобрести программное обеспечение, совместимое с программным обеспечением, налоговых органов, установить его на компьютере, имеющем выход в сеть Интернет. Необходимое программное обеспечение может быть предоставлено специализированным оператором связи.

Налогоплательщик может воспользоваться услугами любого специализированного оператора связи из числа прошедших аккредитацию в качестве Доверенного удостоверяющего центра. В настоящее время в Московской области активно работают **два специализированных оператора связи**, оказывающие услуги по организации системы сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в налоговые инспекции республики.

При выборе специализированного оператора связи налогоплательщику в первую очередь необходимо удостовериться в том, что:

* данный специализированный оператор связи удовлетворяет всем требованиям, перечисленным в пункте 4 Методических рекомендаций об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;
* программное обеспечение, предлагаемое налогоплательщику для представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи включает в себя услугу по доступу к своим персонифицированным данным, а так же обеспечивает получение в электронном виде от налогового органа информацию об изменениях действующего законодательства о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах;
* специализированный оператор связи исполняет функции удостоверяющего центра.

Если все в порядке, можно смело заключать договор с выбранным оператором связи.

Деятельность специализированного оператора связи регулируется: Федеральным законом от 16.02.1995 № 15-ФЗ «О связи»; Федеральным законом от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»; Федеральным законом от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи»; Федеральным законом от 20.02.1995 № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации»; другими федеральными законами; «Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи», утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169; «Положением о лицензировании деятельности в области связи в Российской Федерации», утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 05.06.1994 № 642; «Положением о порядке разработки, производства, реализации и использования средств криптографической защиты информации с ограниченным доступом, не содержащей сведений, составляющих государственную тайну (Положение ПКЗ-99)», утвержденным Приказом ФАПСИ от 23.09.1999 № 158, зарегистрированным в Минюсте России 28.12.1999, № 2029; «Инструкцией об организации и обеспечении безопасности хранения, обработки и передачи по каналам связи с использованием средств криптографической защиты информации с ограниченным доступом, не содержащей сведений, составляющих государственную тайну», утвержденной Приказом ФАПСИ от 13.06.2001 № 152, зарегистрированной в Минюсте России 06.08.2001, № 2848; "Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи", утвержденными Приказом МНС России от 10.12.2002 № БГ-3-32/705@, а также другими нормативными актами.

Переход на представление налоговых деклараций (расчетов) в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи связан с определенными временными затратами на проведение организационных мероприятий (приобретение необходимых технических и программных средств; выбор специализированного оператора связи, заключение договора с ним о совместных действиях (при необходимости), получение сертификата ключа подписи, получение ЭЦП налогоплательщика, обучение персонала и т.д.).

Информацию об участниках информационного обмена, о порядке подключения и представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи Вы можете получить как непосредственно в инспекции ФНС России по месту учета, так и на Интернет–сайте Управления ФНС России.

Порядок подготовки и представления налоговой декларации (расчета) в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи определяется программным обеспечением на стороне налогоплательщика.

Налоговый орган при приеме налоговой декларации (расчета) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи контролирует формат, в котором представлена налоговая декларация (расчет) за данный отчетный период и электронную цифровую подпись руководителя или уполномоченного представителя организации, которые имеют права подтверждать полноту и достоверность представленной налоговой декларации (расчета).

Для получения сертификата ключа подписи, отзыва сертификата ключа подписи, приостановления/возобновления действия сертификата ключа подписи налогоплательщик должен обращаться либо к специализированному оператору связи, исполняющему функции Удостоверяющего центра, либо в Доверенный Удостоверяющий центр, который выдал ему электронную цифровую подпись.

В соответствии со статьей 26 Налогового Кодекса Российской Федерации налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Согласно положению статьи 27 Налогового Кодекса Российской Федерации, уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Замена сертификата ключа требуется в случае смены руководства предприятия или реквизитов налогоплательщика. Порядок замены и уничтожения «старых» (замененных) сертификатов ключей определяет Удостоверяющий центр, который выдает их налогоплательщику в соответствии с действующим законодательством.

При обнаружении ошибки в налоговой декларации (расчете) отправленной в налоговый орган, налогоплательщик, согласно статьи 81 Налогового Кодекса Российской Федерации, обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная налоговая декларация (расчет), представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока. Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме (формату), действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. Уточненные налоговые декларации (расчеты) подписываются действующей на данный момент электронной цифровой подписью, принадлежащей руководителю организации или уполномоченному представителю.

Если налоговая декларация (расчет) налогоплательщиком была направлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи и в течение шести часов с момента отправки налогоплательщик не получил соответствующее подтверждение об отправке, налогоплательщик должен, во-первых, обратиться к специализированному оператору связи и, во-вторых, заявить о данном факте в налоговый орган.

При техническом сбое в программно-аппаратных средствах, обеспечивающих представление налоговых деклараций (расчетов) для принятия решения при возникшей форс-мажорной ситуации (налоговая декларация (расчет) налогоплательщиком была направлена, но в налоговый орган не поступила) создается комиссия из числа сотрудников налогового органа и специализированного оператора связи. Комиссия определяет причины возникшей ситуации, анализирует выявленное состояние направленной налоговой декларации (расчета) и фиксирует его в Акте, после чего принимает решение об исполнении обязанности налогоплательщика в части представления налоговой декларации (расчета) в установленный срок. Кроме этого в решение определяется перечень мероприятий по доведению до налогового органа налоговой декларации (расчета) и подтверждения о дате представления.

В марте 2007 года в России начался эксперимент по сдаче электронной отчетности без посредничества операторов связи. Данный эксперимент был начат в четырех регионах (Москва, Тверская область, Кемеровская область, Республика Татарстан) в целях реализации с 1 января 2008 года положений статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации согласно приказу ФНС России от 12.12.2006 № САЭ-3-13/848@.

Была проведена опытная эксплуатация **унифицированного программного обеспечения** **приема**, хранения и первичной обработки налоговых деклараций (расчетов) (ПК «ГНИВЦ ПРИЕМ» и ПК «ГНИВЦ ПРИЕМ-Регион»), которое предназначено для:

* взаимодействия между налоговыми органами для доставки налоговых деклараций (расчетов) из Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, где налогоплательщик состоит на учете по месту нахождения обособленных подразделений организации, а также по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации;
* приема от налогоплательщиков налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, в том числе и отнесенных к категории крупнейших, которые с 01.01.2008 года должны будут представлять все налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

В настоящее время ПК «ГНИВЦ ПРИЕМ» и ПК «ГНИВЦ ПРИЕМ-Регион» внедряются в промышленную эксплуатацию во всех регионах и Межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам согласно приказу ФНС России от 04.04.2007 № ММ-3-25/194@, и проводится дооснащение регионов техническими средствами. Внедрение данной системы является прогрессивным решением, поэтому УФНС по Московской области рекомендуется тоже начать участие в данном эксперименте.

На последующих этапах, по мере готовности программного обеспечения специализированных операторов связи к взаимодействию с ПК «ГНИВЦ ПРИЕМ» и ПК «ГНИВЦ-ПРИЕМ Регион», будет осуществляться переход на использование в налоговых органах только унифицированного программного обеспечения **приема** налоговых деклараций (расчетов) и документов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи», с прекращением эксплуатации **на стороне налогового органа** программного обеспечения специализированных операторов связи. Для этого специализированным операторам связи необходимо доработать программное обеспечение в соответствии с унифицированным форматом транспортного сообщения при информационном взаимодействии налогоплательщиков и налоговых органов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным приказом ФНС России от 08.08.2007 № ММ-3-13/469@.

До завершения процесса перехода в **налоговых органах** параллельно используется программное обеспечение специализированных операторов связи.

Процесс перехода на один унифицированный программный комплекс приема налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи **не отразится на налогоплательщике**, который пользуется услугами специализированного оператора связи для представления налоговых деклараций (расчетов) в налоговый орган.

Налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи через специализированного оператора в порядке, утвержденном приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169 (зарегистрированном в Минюсте России 16.05.2002 № 3437). Этот приказ действует в части, не противоречащей пункту 3 статьи 80 Кодекса, впредь до утверждения порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде Минфином России.

При представлении в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи следует принимать во внимание также Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденные приказом МНС России от 10.12.2002 № БГ-3-32/705@.

1.2 Анализ организации приема налоговых деклараций

В Управлении ФНС по Московской области в настоящее время используются все допустимые законодательством формы приема налоговых деклараций.

Дадим краткую характеристику используемых форм и правил и особенностей организации их приема.

**Представление отчетности на бумажных носителях лично или через уполномоченного представителя либо в виде почтового отправления**

В соответствии со ст. 29 НК РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно п. 1 ст. 185 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Письменное уполномочие на совершение сделки представителем может быть представлено представляемым непосредственно соответствующему третьему лицу.

В соответствии с п. 2 ст. 185 ГК РФ доверенность на совершение сделок, требующих нотариальной формы, должна быть нотариально удостоверена, за исключением случаев, предусмотренных законом.

**Пример 1.**

Образец заполнения доверенности.

ДОВЕРЕННОСТЬ

на представление в налоговые органы бухгалтерской отчетности и

налоговых деклараций

город Москва, пятое мая две тысячи седьмого года ЗАО "Видное" в

лице генерального директора Леонова Станислава Игоревича,

действующего на основанииУстава, доверяет бухгалтеру ЗАО "Видное"

Павловой Татьяне Сергеевне осуществление действий по представлению в налоговые органы бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций ЗАО "Видное".

Доверенность выдана сроком на шесть месяцев.

Паспортные данные представителя: паспорт ХХ ХХ N ХХХХХХ, выдан

ОВД "Вешняки" г. Москвы, 13 марта 2002 года.

Подпись Павлова удостоверяю

представителя

Генеральный

директор

ЗАО "Видное" Леонов С.И. Леонов

М.П.

Кроме того, в соответствии с п. 5 ст. 185 ГК РФ доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати этой организации.

Оформление нотариально удостоверенной доверенности для представительства в отношениях между организацией и налоговым органом законодательством не предусмотрено.

При оформлении доверенности налогоплательщики должны особое внимание обращать на дату ее выдачи, так как в силу п. 1 ст. 186 ГК РФ доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна; на этом основании налоговый орган может не принять налоговую декларацию от уполномоченного представителя.

Как разъяснено в письме Минфина России от 10.04.2006 N 03-06-06-03/08, индивидуальный предприниматель должен заверять у нотариуса доверенность на своего бухгалтера, который будет сдавать за него отчетность в налоговый орган.

Таким образом, представителем налогоплательщика - физического лица является бухгалтер, который в силу п. 3 ст. 29 НК РФ осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности.

Принятие налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности от налогоплательщиков (их представителей) производится работниками отдела работы с налогоплательщиками налогового органа.

Датой представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности считается дата их фактического представления в налоговый орган на бумажных носителях или дата отправки заказного письма с описью вложения.

Сотрудник налогового органа, принимающий у налогоплательщика декларацию, проставляет на остающихся у налогоплательщика копиях отметку о принятии и дату представления декларации.

Сотрудники налогового органа, осуществляющие прием деклараций, на стадии принятия налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности подвергают визуальному контролю все представленные документы на наличие обязательных реквизитов, а именно:

- полного наименования (Ф.И.О. физического лица, даты его рождения) налогоплательщика;

- идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);

- кода причины постановки на учет (КПП) (для юридических лиц);

- периода, за который представляются налоговые декларации (расчеты) и бухгалтерская отчетность;

- подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя.

В случае отсутствия в представленных налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками налогового органа должен в устной форме предупредить налогоплательщика или его представителя об этом и предложить внести в представляемые документы необходимые изменения.

Сотрудник налогового органа не вправе отказать в принятии налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, за исключением случая их представления не по установленной форме.

При отказе налогоплательщика (его представителя) внести необходимые изменения в налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность на стадии приема, а также в случае представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по почте и отсутствия в них какого-либо из обязательных реквизитов, налоговый орган в трехдневный срок с даты регистрации должен письменно уведомить налогоплательщика о необходимости представления им документов по формам, утвержденным для данных документов, в случаях:

- отсутствия в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности какого-либо из обязательных реквизитов;

- нечеткого заполнения отдельных реквизитов документа, делающих невозможным их однозначное прочтение, их заполнения карандашом, наличия не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя исправлений;

- составления налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности на иных языках, кроме русского;

- несовпадения сведений о постоянно действующем исполнительном органе юридического лица и сведений о руководителе юридического лица, подписавшем налоговую декларацию и бухгалтерскую отчетность, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ).

В случае непредставления налоговых деклараций (расчетов) в установленный законодательством о налогах и сборах срок к налогоплательщику применяются меры ответственности, предусмотренные НК РФ и Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ).

Так, если налогоплательщик несвоевременно сдал налоговую декларацию, то на него будет наложен штраф в соответствии со ст. 119 НК РФ, а на должностных лиц организации (руководителя или главного бухгалтера) - административный штраф согласно ст. 15.5 КоАП РФ.

По истечении шести дней после установленного законодательством о налогах и сборах срока представления в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности работники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность в соответствующий срок, с данными о фактическом представлении налоговых деклараций с использованием автоматизированной системы.

По результатам вышеуказанной сверки отдел камеральных проверок в соответствии с правом, предоставленным налоговым органам подпунктом 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, вызывает налогоплательщиков в налоговый орган посредством письменного уведомления для дачи пояснений по обстоятельствам, связанным с неисполнением ими законодательства о налогах и сборах (непредставление налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в установленный срок).

В соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может принимать решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган.

После получения налоговая декларация вводится в информационные ресурсы налоговых органов и поступает в отдел камеральных проверок.

Налогоплательщик может оказаться в ситуации, при которой налоговый орган отказывает в принятии бухгалтерской и налоговой отчетности организации из-за отсутствия отметки (штампа) территориального органа статистики о представлении ему бухгалтерской отчетности.

Но такие требования налоговых органов не соответствуют законодательству, что разъяснено в письме Минфина России от 18.02.2004 N 16-00-10/3.

В настоящее время получила распространение практика представления в налоговый орган отчетности через коммерческую службу доставки корреспонденции.

**Пример 2**.

ЗАО "Видное" направило в налоговый орган налоговую декларацию по НДС за декабрь 2006 года в виде почтового отправления с описью вложения через коммерческую службу доставки корреспонденции. Опись вложения была заверена штемпелем коммерческой службы доставки корреспонденции. Срок отправки - 15 января 2007 года. При этом в налоговый орган декларация была доставлена 25 января 2007 года, то есть позднее предельного срока, установленного для сдачи декларации по НДС.

Налоговый орган привлек налогоплательщика к налоговой ответственности согласно ст. 119 НК РФ, указав при этом, что штемпель службы коммерческой доставки корреспонденции не подтверждает отправку почтового отправления, так как эта служба не имеет лицензии на оказание услуг почтовой связи.

**3. Представление налоговой отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи либо на электронных носителях записи**

Принятие налоговых деклараций в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи осуществляется в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169, Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@, а также иными актами ФНС России.

При представлении в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи бумажные экземпляры этих документов налогоплательщик не представляет.

Датой представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности считается дата их отправки по телекоммуникационным каналам связи, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

Налоговый орган подтверждает факт представления налогоплательщиком налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде, высылая по телекоммуникационным каналам связи квитанцию об их приеме, после проверки требований к оформлению документов.

Налогоплательщик может обратиться в налоговый орган с просьбой распечатать налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность, представленные по телекоммуникационным каналам связи, и заверить их в установленном порядке.

При представлении в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности на электронных носителях представление бумажных экземпляров налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности является обязательным.

Требования к оформлению документов, случаи, при которых налоговые органы имеют право отказать в приеме отчетности, представленной на электронных носителях, последствия непредставления декларации аналогичны требованиям, предъявляемым при подаче налоговой отчетности на бумажном носителе.

При организации приема деклараций в электронном виде учитывается следующее:

- налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации при ее представлении по форме, утвержденной в установленном порядке, действующей на дату представления;

- если после принятия налоговым органом налоговой декларации утверждается новая форма налоговой декларации или в действующую форму вносятся изменения и (или) дополнения, представления налогоплательщиком налоговой декларации по вновь утвержденной форме не требуется.

1.3 Эффективность деятельности организации

Всего в 2008 году в федеральный бюджет поступило 4 078,7 млрд. рублей администрируемых доходов, что на 8,8% больше, чем в 2007 году.

Рис. 1.1 – Показатели поступления администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет в 2007 – 2008 гг.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями налога на добычу полезных ископаемых (39%), НДС (24%) и налога на прибыль (19%).

Рис. 1.2 – Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2008 году (в %)

Поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет в 2008 году составили 761,1 млрд. рублей. По сравнению с 2007 годом поступления выросли на 119,8 млрд. рублей, или на 18,7%.

Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в 2008 году составили 506,8 млрд. рублей и выросли по сравнению с 2007 годом на 25,1%.

Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в 2008 году составили 998,4 млрд. рублей и по сравнению с 2007 годом снизились на 28,2%. В сопоставимых условиях (поступления за 2007 год приведены в условиях 2008 года) темп роста НДС, по экспертным оценкам Службы, составляет 107,7%.

Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь, поступило в 2008 году 40,3 млрд. рублей, что на 17,4% больше, чем в 2007 году.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет составили в 2008 году 125,2 млрд. рублей и выросли относительно 2007 года на 15,1%.

Налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) в 2008 году поступило в федеральный бюджет 1 604,7 млрд. рублей, в том числе на добычу нефти – 1 493,0 млрд. рублей, на добычу газа горючего природного – 90,5 млрд. рублей; на добычу газового конденсата из всех видов месторождений – 8,4 млрд. рублей.

По сравнению с 2007 годом поступления НДПИ выросли на 42,9%.

Страховых взносов, зачисляемых в Пенсионный фонд Российской Федерации, в 2008 году поступило 1 251,4 млрд. рублей, что на 23,3% больше, чем в 2007 году.

В Фонд социального страхования (без учета суммы расходов, произведенных налогоплательщиками на цели государственного социального страхования (суммы выплаченных пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и др.)) в 2008 году поступило 74,0 млрд. рублей, что на 15,5% больше, чем в 2007 году.

В Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в 2008 году поступило 89,3 млрд. рублей, что на 24,4% больше, чем в 2007 году.

В территориальные фонды обязательного медицинского страхования в 2008 году поступило 162,4 млрд. рублей, или на 22,6% больше, чем в 2007 году.

Всего в январе-августе 2009 года в федеральный бюджет поступило 1 910,2 млрд. рублей администрируемых доходов, что в 1,6 раза меньше, чем в январе-августе 2008 года.

Рис. 1.3 – Показатели поступления администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет в январе-августе 2008 – 2009 гг.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС (40%), налога на добычу полезных ископаемых (30%), ЕСН (18%) и налога на прибыль (7%).

Рис. 1.4 – Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет по видам налогов в январе-августе 2009 года (в %)

Поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет в январе-августе 2009 года составили 134,2 млрд. рублей. По сравнению с январем-августом 2008 года поступления снизились на 410,4 млрд. рублей, или в 4,1 раза.

Снижение поступлений обусловлено ухудшением результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций (ростом количества убыточных организаций и суммы полученного убытка с одновременным снижением количества прибыльных организаций и суммы полученной ими прибыли) и снижением с 2009 года ставки налога, зачисляемого в федеральный бюджет, с 6,5% до 2 процентов.

Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в январе-августе 2009 года составили 337,6 млрд. рублей и по сравнению с январем-августом 2008 года выросли на 8,2 млрд. рублей, или на 2,5%.

Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в январе-августе 2009 года составили 773,4 млрд. рублей и по сравнению с январем-августом 2008 года снизились на 5,7%.

Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь, поступило в январе-августе 2009 года 18,9 млрд. рублей, что в 1,4 раза меньше, чем в январе-августе 2008 года.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет составили в январе-августе 2009 года 52,0 млрд. рублей и снизились относительно января-августа 2008 года в 1,6 раза.

Снижение поступлений по сводной группе акцизов в федеральный бюджет обусловлено изменением законодательства в части акцизов на нефтепродукты. С 2009 года уплата акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и моторные масла осуществляется в бюджет субъекта Российской Федерации в полном объеме.

Налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) в январе-августе 2009 года поступило в федеральный бюджет 571,2 млрд. рублей, в том числе на добычу нефти – 511,3 млрд. рублей, на добычу газа горючего природного – 48,5 млрд. рублей; на добычу газового конденсата из всех видов месторождений – 3,9 млрд. рублей.

По сравнению с январем-августом 2008 года поступления НДПИ снизились в 2 раза, что обусловлено снижением цены на нефть (с 106,3$ в декабре 2007 года – июле 2008 года до 50,7$ в декабре 2008 года – июле 2009 года, или в 2,1 раза).

Страховых взносов, зачисляемых в Пенсионный фонд Российской Федерации, в январе-августе 2009 года поступило 840,0 млрд. рублей, что на 2,0% больше, чем в январе-августе 2008 года.

В Фонд социального страхования (без учета суммы расходов, произведенных налогоплательщиками на цели государственного социального страхования (суммы выплаченных пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и др.)) в январе-августе 2009 года поступило 46,3 млрд. рублей, что на 11,2% меньше, чем в январе-августе 2008 года.

В Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в январе-августе 2009 года поступило 60,5 млрд. рублей, что на 2,8% больше, чем в январе-августе 2008 года.

В территориальные фонды обязательного медицинского страхования в январе-августе 2009 года поступило 111,3 млрд. рублей, что на 1,8% больше, чем в январе-августе 2008 года.

По данным УФНС России по Московской области (форма № 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»), общая сумма государственной пошлины, поступившая от налогоплательщиков по указанному коду бюджетной классификации, составила в 2008 году 342,6 млн. рублей, в I квартале 2009 года - 82,8 млн. рублей.

Следует отметить, что бюджетной классификацией не предусмотрена детализация кода вида доходов от поступлений государственной пошлины в разрезе совершенных юридически значимых действий. По этой причине проводить анализ учета поступлений, уплачиваемых налогоплательщиками за совершение в отношении их юридически значимых действий, не представляется возможным.

В соответствии со статьей 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в случае уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено, или отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган, совершающий (совершающему) данное юридически значимое действие.

Сумма возвратов налогоплательщикам государственной пошлины составила по Московской области в 2008 году 0,1 млн. рублей и в I квартале 2009 года - 0,08 млн. рублей.

В соответствии с положением об УФНС России по Московской области, утвержденным 12 декабря 2005 года, оно осуществляет контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов.

В соответствии с приказом УФНС России по Московской области от 19 декабря 2005 года № 548 и утвержденной программой с 22 по 30 декабря 2005 года была проведена тематическая проверка по вопросу организации работы по государственной регистрации в МИФНС России № 50 за период работы с 1 января 2004 года по 1 октября 2005 года, которой установлено, что база данных ЕГРЮЛ ведется с 16 декабря 2004 года, а с 1 августа 2005 года все базы данных ЕГРЮЛ территориальных инспекций Московской области переданы в МИФНС России № 50, что позволило ей выполнять функции Единого центра регистрации по Московской области. Нарушений в ходе поверки не выявлено.

В 2009 году в соответствии с приказом УФНС России по Московской области от 28 июля 2009 года № 395 проведена комплексная проверка МИФНС России № 50 за период деятельности с 1 октября 2006 года по 1 июля 2009 года. Нарушений в ходе проверки также не установлено. По результатам проверок УФНС России по Московской области даны рекомендации по неукоснительному соблюдению законодательства о государственной регистрации юридических лиц, а также указания в части ведения базы данных ЕГРЮЛ.

Федеральным законом № 129-ФЗ для отказа в государственной регистрации установлены только два основания: обращение в ненадлежащий регистрирующий орган и непредставление необходимых документов.

При представлении документов на государственную регистрацию заявитель подтверждает, что сведения, содержащиеся в заявлениях, достоверны и соответствуют установленным законодательством требованиям. Подпись заявителя удостоверяется нотариусом. Регистрирующий орган не вправе требовать представление других документов, кроме документов, установленных Законом.

Регистрирующие (налоговые) органы не вправе вмешиваться в хозяйственную деятельность субъектов гражданских правоотношений, ими не рассматриваются вопросы правомочности участников юридического лица при принятии решений о внесении изменений и дополнений в учредительные документы юридического лица, об избрании постоянно действующего исполнительного органа юридического лица и т. п.

Кроме того, регистрирующие (налоговые) органы не вправе проводить экспертизу подлинности документов, представляемых на государственную регистрацию.

Вместе с тем в сложившейся ситуации недобросовестные участники экономической деятельности осуществляют попытки внесения изменений в ЕГРЮЛ в части сведений о руководителе юридического лица без его участия.

С целью недопущения использования налоговых органов недобросовестными участниками экономической деятельности в достижении своих противоправных целей и пресечения создания «фирм-однодневок» управление ФНС России по Московской области в 2008 году и истекшем периоде 2009 года направляло в адрес ФНС России и других заинтересованных органов предложения по внесению изменений в законодательство о государственной регистрации юридических лиц.

В частности, свои предложения по внесению изменений в действующее законодательство Российской Федерации о государственной регистрации юридических лиц УФНС России по Московской области направляло в адрес помощника полномочного представителя Президента Российской Федерации в Центральном административном округе, ФНС России, правительства г. Москвы, Главного управления внутренних дел и прокуратуры г. Москвы, УФНС России по Санкт-Петербургу, ФНС России.

УФНС России по Московской области также были поддержаны предложения прокуратуры Московской области о создании единой информационной базы, связывающей регистрирующие, налоговые, правоохранительные органы и суды в режиме реального времени.

Также инспекции осуществляют прием сведений, поступающих из судов, налоговых органов, государственных внебюджетных фондов, иных органов государственной власти в электронном виде или на бумажных носителях в соответствии с установленным порядком, и внесение этих сведений в ЕГРЮЛ.

В соответствии со статьями 25, 26 Федерального закона № 129-ФЗ инспекции выступают в качестве истца, а также в качестве ответчика в суде в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации по делам, затрагивающим вопросы государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в соответствии со статьей 14.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях осуществляют привлечение к ответственности за нарушения, указанные в статье 25 Федерального закона № 129-ФЗ.

Следует отметить, что отдельные заявители юридических лиц, используя заявительный принцип государственной регистрации, в один день представляли заявления на регистрацию нескольких организаций на одно и тоже лицо, а также многочисленных организаций по одному и тому же адресу, в ряде случаев заявители являлись «массовыми регистраторами», то есть одновременно были и руководителем исполнительного органа юридического лица, и учредителем при создании, и просто заявителем регистрируемых юридических лиц.

Так, выборочной проверкой книги учета государственной регистрации юридических лиц установлено, что только 7 марта 2009 года МИФНС России № 50 были зарегистрированы по заявлениям о государственной регистрации юридического лица при создании по форме № Р11001 на четырех заявителей по 3 организации, на девять заявителей - по 2 организации на каждого.

Так, на Н. И. Иванову в этот день были зарегистрированы ООО «Линда» (основной государственный регистрационный номер 1077847120064 (далее - ОГРН), ООО «АЛЬЯНС» (ОГРН 1077847115730) и ООО «Монолит» (ОГРН 1077847112485); на А. А. Кулешова - ООО «Строй-Индустрия» (ОГРН 1077847117127), ООО «ПетроМакс» (ОГРН 1077847118348), ООО «ИнтехСтройПроект» (ОГРН 1077847117974); на Е. В. Булгакову - ООО «РусьИнкомЦентр» (ОГРН 1077847116401), ООО «ЮНИКОМ» (ОГРН 1077847118051), ООО «КОЛОРИТ» (ОГРН 1077847118887).

Приказом УФНС России по Московской области от 18 ноября 2005 года № 498 с 1 января 2006 года в МИФНС России № 50 создан отдел для выполнения функций по поступлению и возврату государственной пошлины за государственную регистрацию.

По данным МИФНС России № 50, по коду бюджетной классификации 18210807010010000110 (без учета поступлений, отнесенных к разряду невыясненных поступлений, зачисляемых в федеральный бюджет) в 2008 году поступило денежных средств в сумме 341,5 млн. рублей, в I квартале 2009 года - 83,5 млн. рублей.

Следует отметить, что сумму поступлений по указанному коду бюджетной классификации невозможно распределить по видам совершенных юридически значимых действий и, следовательно, должным образом проконтролировать.

Возврат государственной пошлины за государственную регистрацию осуществлялся в соответствии с Порядком возврата (зачета) государственной пошлины за государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, изменений, вносимых в их учредительные документы, а также за государственную регистрацию ликвидации юридического лица, утвержденным приказом УФНС России по Московской области от 9 августа 2006 года № 410.

По данным МИФНС России № 50, в 2008 году было произведено возвратов государственной пошлины юридическим лицам на сумму 108,5 тыс. рублей, за I квартал 2009 года - 75,6 тыс. рублей.

В соответствии с частью 3 статьи 14.25 «Нарушение законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях непредставление или несвоевременное представление, или представление недостоверных сведений о юридическом лице или об индивидуальном предпринимателе в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в случаях, если такое представление предусмотрено законом, влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере пятидесяти минимальных размеров оплаты труда (5000 рублей); в соответствии с частью 4 - представление документов, содержащих заведомо ложные сведения, если такое действие не содержит уголовно наказуемого деяния, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере пятидесяти минимальных размеров оплаты труда или дисквалификацию на срок до 3 лет.

За нарушения законодательства о государственной регистрации МИФНС России № 50 в соответствии с частью 3 статьи 14.25 КоАП в 2008 году составлено 2937 протоколов об административном правонарушении в отношении должностных лиц, по которым вынесено 124 постановления о привлечении к административной ответственности с назначением наказания в виде предупреждения, 2810 постановлений - с назначением наказания в виде административного штрафа на сумму 14,1 млн. рублей.

За январь-апрель 2009 года составлено 853 протокола о привлечении к административной ответственности, вынесено 51 постановление о привлечении к административной ответственности с назначением наказания в виде предупреждения и 795 постановлений - с назначением наказания в виде административного штрафа на сумму 4,0 млн. рублей.

Сумма взысканных административных штрафов составила в 2008 году 10,3 млн. рублей, в I квартале 2009 года - 2,1 млн. рублей.

В 2008 году МИФНС России № 50 в соответствии с частью 4 статьи 14.25 КоАП было составлено и направлено в суд 30 протоколов об административном правонарушении, судами вынесены постановления о привлечении 19 должностных лиц к административной ответственности в виде дисквалификации сроком от года до 3 лет, 6 - в виде административного штрафа по 5,0 тыс. рублей.

За январь-апрель 2009 года было составлено и направлено в суд 16 протоколов об административном правонарушении, судами вынесено постановлений о привлечении 11 должностных лиц к административной ответственности в виде дисквалификации сроком от года до 3 лет, 1 должностному лицу - в виде административного штрафа в размере 5,0 тыс. рублей.

Создание «фирм-однодневок» осуществляется путем представления в регистрирующий орган заведомо ложных сведений об юридическом лице (учредителях, руководителях, месте нахождения, уставном капитале), не позволяющих выявить организаторов их деятельности. Под созданием «фирмы-однодневки» следует понимать не только создание ее как юридического лица, но и перевод прав участников и прав по руководству юридическим лицом и, соответственно, перенос ответственности за деятельность такого юридического лица на подставных лиц.

С целью пресечения создания и деятельности «фирм-однодневок» на стадии их государственной регистрации осуществляются мероприятия по выявлению и учету юридических лиц, отвечающих признакам «фирмы-однодневки».

В частности, производится анализ сведений, содержащихся в документах, представленных для государственной регистрации юридических лиц, на наличие признаков «фирмы-однодневки», проверка подлинности нотариального удостоверения подписи заявителя (по специальным карточкам-ключам проверяются оттиски печатей нотариусов, а также подписи (визуально), платежных документов по уплате государственной пошлины.

После осуществления государственной регистрации юридического лица на основании информации, содержащейся в сообщениях и обращениях государственных (в том числе налоговых и правоохранительных) органов, юридических и физических лиц, а также в связи с возвратом почтой документов, направленных юридическим лицам, с отметкой «адресат не известен», контрольной информации, содержащейся в базах инспекций, проводится последующий контроль за достоверностью сведений, представленных в регистрирующий орган.

Кроме того, в территориальные налоговые органы для проведения дальнейшей контрольной работы направляется информация о выявленных признаках «фирмы-однодневки» у юридических лиц, по которым у инспекций нет оснований для отказа в государственной регистрации.

Так, МИФНС России № 50 за представление в регистрирующий орган заведомо ложных сведений с целью создания «фирмы-однодневки» было возбуждено административное производство и дисквалифицированы наиболее «массовые» регистраторы: И. В. Сумкин, числившийся руководителем около 2000 организаций, А. В. Мизгин - в 980 организациях, В. М. Пасютин - более чем в 600 организациях, Г. Г. Финкин - более чем в 450 организациях.

МИФНС России № 50 в связи с выявлением подложности нотариального засвидетельствования подписей заявителей в 2008 году приняла 615 решений об отказе в государственной регистрации юридических лиц, в I квартале 2009 года - 131, платежных документов по уплате государственной пошлины - 321 и 16 решений, соответственно.

МИФНС России № 50, при наличии у нее достоверной информации об отсутствии здания, помещения по указанному адресу, невозможности расположения коммерческих организаций в административном здании, а также отсутствии права пользования помещением (на основании обращений собственников помещений), в 2008 году приняла 15 решений об отказе в государственной регистрации юридических лиц за представление в регистрирующий орган ложных сведений об адресе юридического лица, в I квартале 2009 года - 16 решений.

В 2008 году в МИФНС России № 50 поступило 584 заявления граждан, содержащих их подпись, засвидетельствованную в нотариальном порядке, об отсутствии их волеизъявления на создание юридических лиц с использованием их паспортных данных и на участие их в каких-либо юридических лицах, с просьбой не осуществлять государственную регистрацию юридических лиц с использованием их паспортных данных, и 1902 обращения от правоохранительных органов о недействительных паспортных данных граждан, в I квартале 2009 года - 310 и 22 обращения, соответственно. На основании обращений о незаконном использовании паспортных данных граждан МИФНС России № 50 в 2008 году было принято 295 решений об отказе в государственной регистрации, в I квартале 2009 года - 15 решений.

МИФНС России № 50 направлено по почте на адрес местонахождения юридических лиц в 2008 году 55786 комплектов документов о государственной регистрации, из которых 9795 комплектов (17,6 %) вернулись в регистрирующий орган с пометкой «адресат не известен», в I квартале 2009 года - 16652 и 3617 комплектов (21,7 %), соответственно.

За представление недостоверных сведений об адресе юридического лица в 2008 году должностным лицам было направлено 7086 уведомлений о вызове для составления протокола об административном правонарушении, в I квартале 2008 года - 2272, по которым вынесено 400 и 386 постановлений о привлечении к административной ответственности, соответственно. Сумма наложенных штрафов по состоянию за январь-апрель 2009 года составила 2,7 млн. рублей, сумма взысканных штрафов - 1,3 млн. рублей.

2 Формы декларирования, их недостатки и преимущества

2.1 Формы декларирования, их краткая характеристика

Под налоговой (фискальной) политикой понимают "совокупность осуществляемых государством (муниципальным образованием) мероприятий, направленных на обеспечение своевременной и полной уплаты налогов и сборов[[1]](#footnote-1)". Основные направления налоговой политики находят свое отражение в правовой регламентации налогового контроля, который "представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, в конечном счете нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков и налоговых агентов". Одним из существенных элементов правового механизма обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов является налоговое декларирование. В современных налоговых правопорядках оно является обязательным и широко распространенным атрибутом системы налогового контроля, активно совершенствуемым в условиях развития глобальных процессов, в том числе экономических.

Термины "декларация", "декларирование" используются в различных отраслях права. Обычно декларация рассматривается как заявление, порождающее определенные правовые последствия в публично-правовой сфере. В налоговом и таможенном праве декларирование является правом и (или) обязанностью субъекта в зависимости от юридического статуса субъекта и его состояния. Декларирование - это процедура, урегулированная нормами права. Как правило, декларация - это документ, в том числе в ряде случаев электронный. Однако российское национальное право признает в отдельных случаях декларирование в устной форме.

Представление декларации является одновременно раскрытием информации о частной жизни декларанта. Безусловно, это определенное ограничение прав граждан[[2]](#footnote-2) в интересах общества в целом. Набор сведений, обязательный для представления в налоговой декларации, обычно четко регламентирован законодательно и, в свою очередь, характеризует реализуемую государством налоговую политику, равно как и санкции, устанавливаемые за несоблюдение действующей процедуры декларирования. Основополагающий критерий при установлении объема декларируемых сведений состоит в их необходимости и достаточности.

Пункт 7 ст. 80 НК РФ прямо указывает на неправомерность включения в форму налоговой декларации сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением: 1) вида документа: первичный (корректирующий); 2) наименования налогового органа; 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица; 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации; 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

В определенных случаях представление декларации, будучи обязанностью субъекта, является необходимым условием реализации иных прав, в том числе прав на получение льгот и иных имущественных преференций. Например, для получения такой налоговой льготы, как имущественный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц, налогоплательщик должен подать налоговую декларацию (п. 2 ст. 220 НК РФ). Таким образом, декларант, подавая декларацию, обосновывает правомерность своих притязаний, а государственный орган, осуществляя соответствующие контрольные мероприятия, обеспечивает осуществление принятой государственной налоговой политики.

Декларирование как право субъекта - физического лица закреплено в п. 2 ст. 229 НК РФ в отношении налога на доходы физических лиц. В последние годы в налоговых правопорядках многих стран особое значение придается имущественным декларациям, что объясняется ростом трудно контролируемых доходов и расходов и подтверждает общее смещение акцентов в налоговой политике. Поскольку такие декларации предназначены для получения наиболее полной информации об имущественном положении отдельных субъектов, источниках происхождения их доходов и позволяют осуществлять последующие контрольные мероприятия.

Статья 80 НК РФ определяет налоговую декларацию как "письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога". Статьи 174, 204, 229, 243 - 244, 289, 333.15, 346.10, 346.23, 346.32, 346.39, 363.1, 370, 386, 398 НК РФ определяют порядок подачи налоговых деклараций в отношении как федеральных, так региональных и местных налогов.

В силу того, что декларация является источником налоговозначимой информации и существенным элементом обеспечения собираемости налогов и реализации налоговой политики, серьезная проблема состоит в обеспечении достоверности представляемой налогоплательщиками и плательщиками сборов информации, заявляемой в декларации[[3]](#footnote-3).

Правовые механизмы, обеспечивающие достоверность информации, содержащейся в налоговой декларации, могут быть различными по своей правовой природе. Так, п. 5 ст. 80 НК РФ предусматривает обязанность налогоплательщика подписать декларацию, подтверждая достоверность и полноту указанных сведений. Законодательно устанавливаются неблагоприятные последствия предоставления недостоверных сведений (в том числе невозможность использования вычетов, льгот). Большинство разрабатываемых бланков деклараций ориентировано на компьютерную обработку и, как следствие, должно гарантировать однозначную интерпретацию сообщаемых декларантом сведений как при ручной обработке, так и при использовании компьютерных средств.

Многие страны в процессе проверки достоверности сведений, указанных в налоговой декларации, опираются на помощь третьих лиц, в частности других налогоплательщиков. "Фиск обращается к содействию всего общества путем распубликования результатов оценки или данных декларационных заявлений и приглашает всякого другого плательщика указать ему на неправильность в этих оценках или декларациях, если у него есть какие-либо данные об этом, и так как среди граждан все более и более растет чувство солидарности, сознание налоговой обязанности по отношению к государству, то введение такой публичности в обложении начинает играть крупную роль". В литературе[[4]](#footnote-4) отмечается, что в настоящее время принцип публичности обложения получил свою реализацию в ряде правопорядков (Швеция, Норвегия, Франция, Италия и др.). "Правовой основой существования принципа налоговой публичности в этих странах является конституционное право каждого на ознакомление с документами и материалами органов государственной власти, непосредственно затрагивающими его права и свободы". Поскольку обязанность по уплате налогов носит публично-правовой характер, то предполагается, что ее неисполнение отдельными гражданами нарушает права и интересы всех граждан. Следовательно, все налогоплательщики имеют право знать об исполнении каждым его налоговых обязанностей. Это и позволяет некоторые налоговые сведения, перечень которых строго регламентирован, рассматривать как информацию, затрагивающую интересы всех граждан, и признавать ее общедоступной, или публичной.

Постепенно принцип "публичности обложения" (Walker) как обязанности облагающей власти приобретает своих сторонников. А с учетом имеющей место тенденции транснационализации деятельности хозяйствующих субъектов и увеличивающегося взаимовлияния налоговых политик отдельных стран как на собираемость налогов, так и на возможности обеспечения гармоничных интеграционных процессов принцип публичности обложения приобретает и соответствующую международную поддержку, которая, однако, в настоящее время не нашла законодательного закрепления на международном уровне.

Следует отметить, что методы контроля за достоверностью информации, содержащейся в декларациях, постоянно совершенствуются. Многие страны переходят на электронные формы сдачи/приема деклараций, в том числе с использованием телекоммуникационных средств. Это делается для снижения затрат на налоговое администрирование и его оптимизацию, а также с целью последующей автоматизации процедур анализа деклараций и выявления недостоверных сведений, в том числе свидетельствующих об имевших место налоговых правонарушениях и преступлениях.

В РФ полномочиями по утверждению форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения (п. 7 ст. 80 НК РФ) обладает Минфин России. Форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов[[5]](#footnote-5), на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения, утвержденных Минфином России. В ряде случаев отечественное законодательство предусматривает упрощенный способ декларирования. В целом совершенствование форм налоговых деклараций характерно не только для российской правовой системы. Предпринимаются попытки разработки унифицированных форм отчетности и процедур их сдачи. Например, государства - члены Евросоюза имеют право не только определять основания для применения телекоммуникационных каналов связи для представления налоговых деклараций НДС плательщиками этого налога, но и предусматривать случаи обязательного их представления таким способом. В целом постепенный перевод налогоплательщиков на представление налоговой документации, в том числе налоговых деклараций, в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи - общемировая тенденция.

Как отмечалось выше, прослеживаются и тенденции к упрощению налоговой отчетности, что также способствует повышению эффективности налогового контроля. Упрощение процедур и форм налоговой отчетности служит, по мнению ряда специалистов, в целом "улучшению налогового контроля, предотвращению неумышленных налоговых деликтов. Наряду с унификацией налоговых документов в зарубежных странах прослеживается тенденция к их укрупнению[[6]](#footnote-6). Таким образом, создаются предпосылки к глобализации налоговой политики и разработке согласованных мер в сфере противодействия налоговым правонарушениям, в том числе налоговым мошенничествам.

2.2 Возможности использования современных информационных технологий при декларировании

В соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ[[7]](#footnote-7) налогоплательщики представляют в налоговый орган по месту своего учета по установленной форме налоговые декларации (расчеты) на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Пунктом 4 ст. 80 предусмотрено, что налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган следующими способами:

* лично или через представителя;
* в виде почтового отправления с описью вложения;
* по телекоммуникационным каналам связи.

Для отдельных категорий налогоплательщиков закреплена обязанность представления налоговых деклараций (расчетов) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, которая исполняется передачей соответствующих данных по телекоммуникационным каналам связи (далее - ТКС). Налоговая обязанность по представлению деклараций в электронном виде возлагается, в частности, на крупнейших налогоплательщиков, а также на тех налогоплательщиков, которые имеют среднесписочную численность работников за предшествующий календарный год свыше 100 человек, в том числе вновь созданные организации (до 1 января 2008 г. численностью свыше 250 человек). Заметим, что представление в электронном виде документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), является правом налогоплательщика.

Исходя из положений законодательства о налогах и сборах можно выделить следующие группы налогоплательщиков, представляющих налоговые декларации в электронном виде:

крупнейшие налогоплательщики (1 группа);

налогоплательщики со среднесписочной численностью работников свыше 100 человек (2 группа);

налогоплательщики - как организации, так и индивидуальные предприниматели, которые воспользовались правом представления налоговых деклараций и отчетности, которая прилагается к налоговой декларации (расчету), в электронном виде (3 группа);

иные налогоплательщики, которые представляют налоговую отчетность на бумажном носителе (4 группа).

Подчеркнем, что для двух первых групп представление налоговой декларации в электронной форме является обязанностью, а для третьей и четвертой групп - правом, которым налогоплательщики могут воспользоваться по своему усмотрению. Налогоплательщики, сдающие налоговую отчетность в электронном виде, не представляют ее на бумажном носителе.

В ст. 80 НК РФ перечислены, в частности, способы подтверждения налоговым органом факта получения декларации (расчета) и порядок определения даты ее представления. Так, при передаче отчетности по ТКС налогоплательщик получает квитанцию о приеме в электронном виде. Если декларация подается на бумажном носителе, то инспектор проставляет отметку о ее принятии на копии. Согласно п. 5 ст. 80 налогоплательщик должен подтвердить полноту и достоверность данных, указанных в налоговой декларации, своей подписью. Декларация без подписи считается непредставленной.

Таким образом, налоговая декларация, представленная как в электронном виде, так и на бумажном носителе, является юридически значимым документом, который представляется в соответствии с утвержденным электронным форматом и заверенный подписью налогоплательщика (в данном случае электронно-цифровой), подтверждающей полноту и достоверность данных. Форматы для представления отчетности в электронном виде в соответствии с требованиями НК РФ утверждает ФНС России.

Порядок представления налоговой отчетности в электронном виде определяется Минфином России, однако до его утверждения согласно Письму Минфина России от 24.12.2007 N 03-01-13/9-269[[8]](#footnote-8) действуют Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденный Приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169[[9]](#footnote-9), и Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденные Приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@[[10]](#footnote-10), которые регламентируют взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков при представлении налоговой отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Указанные правоотношения регулируются также рядом комплексных нормативно-правовых актов, среди которых выделим:

Административный регламент ФНС России[[11]](#footnote-11) по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению Порядка их заполнения, утвержденный Приказом Минфина России от 18.01.2008 N 9н (далее - Административный регламент);

Временный регламент[[12]](#footnote-12) обмена электронными документами с ЭЦП по телекоммуникационным каналам связи в унифицированной системе приема, хранения и первичной обработки налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности при представлении их налогоплательщиком через специализированного оператора связи, утвержденный Приказом ФНС России от 06.02.2008 N ММ-3-6/50 (далее - Временный регламент).

Кроме представления налоговой отчетности в электронном виде по ТКС, иных процедур сдачи отчетности в электронном виде, например на дискетах, заверенных электронно-цифровой подписью (далее - ЭЦП), ни в одном нормативном правовом акте не установлено. При передаче налоговой отчетности по каналам связи действуют соответствующее программное обеспечение и порядок, четко определяющий документы, которыми обмениваются налогоплательщик и налоговая инспекция. Налогоплательщик получает документ с ЭЦП (квитанцию), подтверждающий факт получения налоговым органом декларации в электронном виде. У налогового органа есть документ от плательщика, что он получил квитанцию. Обе стороны имеют юридически значимые документы с подписями. Таким образом, в действующем законодательстве о налогах и сборах под электронным видом понимается представление налоговой отчетности по ТКС, заверенной ЭЦП.

При сдаче налоговой декларации на дискете возникает необходимость продублировать ее в бумажном виде для того, чтобы записать информацию о получении декларации налоговым органом, дате получения. Кроме того, технические средства налогоплательщика должны быть совместимы с техническими средствами налогового органа, а сама налоговая декларация заверена ЭЦП. Поэтому для сдачи отчетности на дискете налогоплательщику потребуется получение ЭЦП и соответствующее программное обеспечение.

Особенностью представления налоговой отчетности крупнейшими налогоплательщиками (1 группа) является то, что такие налогоплательщики представляют все налоговые декларации (расчеты), обязанность по представлению которых предусмотрена главами по конкретным налогам НК РФ[[13]](#footnote-13), т.е. по каждому объекту налогообложения, в межрегиональные (межрайонные) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Данный порядок применяется в отношении налоговой отчетности, представляемой в налоговый орган после 31 декабря 2007 г., в том числе налоговых деклараций за налоговые периоды, оканчивающиеся до 1 января 2008 г.

Названное положение связано с нормами ст. 83 НК РФ о постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и особенностями постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, определенными Приказом Минфина России от 11.07.2005 N 85н.

При заполнении титульного листа налоговых деклараций по налогам, администрируемым налоговыми инспекциями по крупнейшим налогоплательщикам, указываются реквизиты (КПП, наименование и код налогового органа) в соответствии с уведомлением о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме N 9-КНУ, утвержденным Приказом ФНС России от 26.04.2005 N САЭ-3-09/178.

По остальным налогам в налоговых декларациях (по налогу на имущество, по земельному налогу, по транспортному налогу и др.), представляемых налогоплательщиком, отнесенным к категории крупнейших, по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, указываются реквизиты (ИНН, КПП, наименование и код налогового органа) по месту нахождения объекта, подлежащего налогообложению, т.е. код налогового органа, который администрирует данный объект недвижимого имущества.

При этом обязанность представления налоговой отчетности в электронном виде не меняет порядка уплаты организацией налогов и сборов в бюджеты разных уровней, который определен в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством по нормативам отчислений, устанавливаемым на соответствующий финансовый год, а также порядка администрирования налогов и сборов, установленного НК РФ.

Налогоплательщики со среднесписочной численностью работников свыше 100 человек (2 группа) также сдают налоговую отчетность в электронном виде. Квалифицирующим признаком такой обязанности налогоплательщика является документально подтвержденное превышение среднесписочной численности.

Согласно абз. 3 п. 3 ст. 80 НК РФ сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована).

Указанные сведения представляются налогоплательщиком по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 29.03.2007 N ММ-3-25/174@, в налоговый орган по месту нахождения организации. При этом Рекомендациями по порядку заполнения формы "Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год", утвержденными Письмом ФНС России от 26.04.2007 N ЧД-6-25/353@, определено, что указанные сведения могут быть представлены в электронном виде в соответствии с Приказом ФНС России от 10.07.2007 N ММ-3-13/421@ "Об утверждении Формата представления сведений о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год в электронном виде (на основе XML) (версия 4.01) часть LXXXII".

Таким образом, начиная с 1 января 2008 г. все организации независимо от среднесписочной численности работников должны представлять в налоговый орган сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована).

В целях контроля за среднесписочной численностью работников налогоплательщиков в налоговых органах действует специальный программный комплекс, куда заносятся сведения о среднесписочной численности работников. Кроме того, сведения, поступающие от налогоплательщиков, уточняются по информационным ресурсам других организаций, например ФСС РФ.

Если налогоплательщик, обязанный подать сведения о своей численности, не сделает этого, то налоговым органом ему направляется уведомление с предложением представить необходимые документы. К налогоплательщику, который после этого не представит данные в течение 5 дней, может быть применена налоговая ответственность по ст. 126 НК РФ. Объективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое установлена этой статьей, состоит в неправомерном деянии (действии или бездействии) налогоплательщика, выражающемся в непредставлении в установленный срок документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. При этом налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по ст. 126 НК РФ, если затребованные налоговыми органами документы представлены в срок, хотя и с ошибками. Отметим, что непредставление документов и сведений может выражаться в уклонении лица от их предоставления, т.е. правонарушитель прямо не заявляет об отказе их представить, но и не предпринимает никаких мер, чтобы исполнить запрос налогового органа.

Физические лица (должностные лица) могут также быть привлечены к административной ответственности по ст. 15.6 КоАП РФ.

Рассмотрим особенности взаимодействия налогоплательщика и налогового органа при представлении налоговой отчетности в электронном виде. Согласно Временному регламенту участниками электронного документооборота являются налогоплательщик, налоговый орган и специализированный оператор связи. По общему правилу электронный документ считается представленным в электронном виде в налоговый орган с момента получения налогоплательщиком подтверждения об отправке.

В п. 1 Временного регламента определено, что представленный налогоплательщиком электронный документ с ЭЦП считается принятым налоговым органом с момента получения налогоплательщиком из налогового органа:

заверенного ЭЦП налогового органа протокола входного контроля, содержащего информацию о приеме;

квитанции о приеме, содержащей ЭЦП налогового органа.

Таким образом, датой представления электронного документа считается дата его отправки, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

При получении налоговой отчетности в электронном виде по ТКС должностное лицо налогового органа, ответственное за ее прием, с использованием программных средств налогового органа не позднее следующего рабочего дня за днем получения налоговой отчетности:

проверяет наличие обстоятельств для отказа в приеме налоговой отчетности, при наличии оснований для такого отказа формирует уведомление о том, что налоговая декларация (расчет) не принята, с указанием причины;

в случае представления налоговой отчетности в соответствии с установленным форматом и соответствия ЭЦП подписи налогоплательщика (его представителя) формирует квитанцию о приеме налоговой декларации (расчета) и отправляет налогоплательщику (его представителю);

регистрирует принятую налоговую декларацию (расчет) в информационном ресурсе инспекции ФНС России "Реестр регистрации налоговых деклараций (расчетов), иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов (сборов), и бухгалтерской отчетности".

Общие основания для отказа в принятии налоговой отчетности в электронном виде определены в п. п. 133, 136 Административного регламента.

При этом налоговый орган вправе отказать в приеме представленного налогоплательщиком электронного документа по специальным технологическим причинам:

документ не может быть расшифрован;

ЭЦП в документе отсутствует или документ подписан ЭЦП физического лица, не имеющего права подписи данного документа.

реквизиты в документе не соответствуют реквизитам отправителя;

документ представлен в несоответствующем формате;

документ содержит ошибки формата представления.

После принятия налоговой отчетности в электронном виде налоговый орган осуществляет входной (форматно-логический) контроль налоговой декларации (расчета), при выявлении недостатков (ошибок) и (или) противоречий между сведениями в налоговой декларации (расчете) формируется уведомление налогоплательщика об уточнении налоговой декларации (расчета), которое направляется налогоплательщику с предложением о представлении в течение 5 рабочих дней необходимых пояснений или внесении соответствующих исправлений в установленный срок.

По просьбе налогоплательщика (его представителя) налоговый орган обязан распечатать налоговую декларацию (расчет), принятую в электронном виде по ТКС, и проставить отметку о приеме налоговой декларации (расчета).

Если налогоплательщик имеет среднесписочную численность свыше 100 человек и не исполняет названную обязанность по сдаче налоговой отчетности в электронном виде, то налоговый орган вправе отказать в приеме бумажной отчетности на основании п. 4 ст. 80 НК РФ, так как налоговая декларация может быть не принята у налогоплательщика, если она представлена не по установленной форме (установленному формату) и не в установленном порядке, т.е. в электронном виде и переданной по ТКС.

Таким образом, представление налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) в ненадлежащем виде или неустановленным способом является неисполнением налогоплательщиком обязанности, указанной п. 1 ст. 23 НК РФ, за что налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ, предусматривающей ответственность за непредставление налогоплательщиком в определенный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Причем ответственность по ст. 119 за непредставление в установленный срок налоговой декларации наступает независимо от фактов полной и своевременной уплаты либо переплаты того налога, по которому подается соответствующая налоговая декларация, или отсутствия у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате.

Административным регламентом определено, что налогоплательщики, не согласные с действиями сотрудников налоговых органов при принятии налоговой отчетности в электронном виде, вправе обжаловать такие действия в порядке, установленном разд. VII НК РФ. Акты (решения) налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в установленном порядке в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Если налогоплательщик (его представитель) не удовлетворен решением инспекции ФНС России (управления ФНС России), принятым по жалобе, он вправе обратиться с жалобой в письменной форме в ФНС России[[14]](#footnote-14).

2.3 Преимущества и недостатки электронной формы декларирования

Возможность представлять бухгалтерскую и налоговую отчетность в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи налогоплательщики получили в 2002 г. Переход на безбумажную технологию сдачи отчетности происходил постепенно. При ее внедрении в Москве сначала только в Инспекции МНС России N 21 по Юго-Восточному административному округу налогоплательщики были освобождены от обязательного представления налоговых деклараций на бумажном носителе, если они направили бухгалтерскую и налоговую отчетность в электронном виде. Впоследствии перечень таких инспекций постоянно расширялся.

По сравнению с бумажными носителями представление бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде имеет для организаций ряд преимуществ:

* экономия времени. Нет необходимости стоять в очередях в налоговую инспекцию для сдачи отчетности. Информация направляется туда прямо из офиса организации в любое время суток;
* отсутствие дублирования документов. При представлении бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде организации нет необходимости сдавать их и на бумажных носителях;
* избежание ошибок в отчетности. Бухгалтерская и налоговая отчетность готовится в формате с контролем заполнения полей форм отчетности, при этом также проверяется актуальность версии;
* получение подтверждения о доставке направленной отчетности в налоговый орган;
* конфиденциальность информации. Содержащиеся в направленной бухгалтерской и налоговой отчетности данные защищены от несанкционированного просмотра и корректировки с помощью специальных средств защиты;
* возможность получения информационной выписки о выполнении обязательств перед бюджетом разных уровней (распечатки по налогам);
* автоматическое оперативное обновление версий форматов представления отчетности в электронном виде в случае изменения форм бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций;
* возможность получения общедоступной информации от налоговых органов, например о действующих налогах и сборах, изменении налогового законодательства и др.;
* оперативность обработки информации, избежание технических ошибок и др.

Представление бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде регулируется НК РФ, Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 129-ФЗ), Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169 (далее - Порядок), Методическими рекомендациями организации и функционирования системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными Приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705 (с изм., внесенными Приказом МНС России от 08.08.2003 N БГ-3-32/443@) (далее - Методические рекомендации), Регламентом принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности, утвержденным Приказом МНС России от 14.02.2003 N БГ-3-06/65 (далее - Регламент) (с изм. от 04.02.2004) и другими нормативно-правовыми актами ФНС России.

В соответствии с п. 2 ст. 80 НК РФ организации представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту своего учета либо по установленной форме на бумажном носителе, либо в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации по телекоммуникационным каналам связи. Порядок представления налоговой декларации в электронном виде определяется Минфином России. Форматы бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде утверждаются ФНС России.

Как определено в п. 4 гл. I Порядка, налоговые декларации в электронном виде представляются налогоплательщиком по своей инициативе и при условии наличия у него и налогового органа совместимых технических средств и возможностей для ее приема и обработки в соответствии со стандартами, форматами и процедурами, утвержденными ФНС России. Согласно п. 6 ст. 13 и п. 5 ст. 15 Закона N 129-ФЗ при наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности, указанных в ст. 15 Закона, организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность и налоговые декларации в электронном виде направляются через специализированного оператора связи (п. 5 гл. I Порядка). Данные организации предоставляют услуги по обмену открытой и конфиденциальной информацией между налоговыми органами и налогоплательщиками в рамках системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (гл. 1 Методических рекомендаций). Для получения такой возможности необходимо выбрать оператора связи из списка, содержащегося в соответствующем УФНС России, и заключить с ним договор на обслуживание.

Кроме того, организация должна иметь компьютер с выходом в сеть Интернет, а также соответствующее программное обеспечение, которое может быть предложено оператором связи, с которым налогоплательщик заключает договор. Программное обеспечение должно быть совместимым с программным обеспечением, установленным в налоговой инспекции по месту учета налогоплательщика, и позволять осуществлять следующие операции:

* формирование данных налоговой декларации в соответствии со стандартами, форматами и процедурами, утвержденными ФНС России, для их последующей передачи в виде электронных документов по телекоммуникационным каналам связи;
* формирование запросов на получение от налогового органа по месту учета информационной выписки об исполнении налоговых обязательств перед бюджетами различного уровня;
* шифрование при отправке и расшифрование при получении информации с использованием средств криптографической защиты информации;
* формирование подписи при передаче информации и ее проверку при получении с использованием средств электронной цифровой подписи (п. 2 гл. II Порядка).

Шифрование информации, содержащейся в бухгалтерской и налоговой отчетности, с помощью средств криптографической защиты при ее направлении по телекоммуникационным каналам связи осуществляется в целях защиты данных от несанкционированного доступа и соблюдения конфиденциальности. Порядок разработки, производства, реализации и эксплуатации шифровальных (криптографических) средств защиты информации регулируется Положением ПКЗ-2005, утвержденным Приказом ФСБ России от 09.02.2005 N 66 (далее - Положение ПКЗ-2005).

К средствам криптографической защиты информации относятся и средства электронной цифровой подписи.

Использование сертифицированных средств электронной цифровой подписи, позволяющих идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации, содержащейся в бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде, является обязательным условием при представлении бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде (п. 8 гл. I Порядка).

В соответствии со ст. 4 Федерального закона от 10.01.2002 N 1-ФЗ "Об электронной цифровой подписи" (далее - Закон N 1-ФЗ) электронная цифровая подпись в электронном документе признается равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе при одновременном соблюдении следующих условий:

* сертификат ключа подписи, относящийся к этой электронной цифровой подписи, действует на момент проверки или на момент подписания электронного документа при наличии доказательств, определяющих момент подписания;
* подтверждена подлинность электронной цифровой подписи в электронном документе;
* электронная цифровая подпись используется в соответствии со сведениями, указанными в сертификате ключа подписи.

При этом риск неправомерного подписания электронного документа электронной цифровой подписью несет организация, на уполномоченное лицо которой зарегистрирован сертификат соответствующего ключа подписи (п. 6.4 Методических рекомендаций).

Условия, порядок и правила использования средств шифрования и электронной цифровой подписи в системе представления бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи регулируются Законом N 1-ФЗ, Положением ПКЗ-2005, Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 N 691 "Об утверждении Положений о лицензировании отдельных видов деятельности, связанных с шифровальными (криптографическими) средствами", а также другими законами и нормативно-правовыми актами.

Подготовленная в электронном виде бухгалтерская отчетность и налоговые декларации организации подписываются электронной цифровой подписью уполномоченного лица. Затем отчетность направляется в адрес налогового органа по месту учета налогоплательщика в зашифрованном виде.

В соответствии со ст. 80 НК РФ, п. 11 гл. I Порядка, п. 5 ст. 15 Закона N 129-ФЗ налоговый орган не вправе отказать в принятии бухгалтерской и налоговой отчетности, оформленной в электронном виде. Однако это требование выполняется при условии соблюдения налогоплательщиком утвержденного формата представления бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, а также оснащения налогового органа необходимыми техническими средствами для приема такой отчетности (п. 3.4 Методических рекомендаций).

Датой представления бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде считается дата их отправки по телекоммуникационным каналам связи, которая фиксируется в подтверждении специализированного оператора связи (п. 4 гл. II Порядка, п. 5 ст. 15 Закона N 129-ФЗ).

В соответствии с п. 6.10 Методических рекомендаций бухгалтерская отчетность и налоговые декларации считаются представленными в налоговый орган, если налогоплательщик получил подтверждение, подписанное электронной цифровой подписью оператора связи.

При приеме бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде налоговый орган обязан направить налогоплательщику квитанцию об их приеме, представляющую собой электронный документ, содержащий формы налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде, подписанный электронной цифровой подписью уполномоченного лица налогоплательщика и заверенный электронной цифровой подписью уполномоченного лица налогового органа (п. 11 гл. I Порядка, п. 5 ст. 15 Закона N 129-ФЗ, п. 3.3.2 Регламента). В соответствии с п. 3 гл. II Порядка квитанция направляется налоговым органом в адрес налогоплательщика в течение суток после ее отправки.

Вместе с тем по просьбе организации налоговый орган может распечатать налоговую и бухгалтерскую отчетность, представленную в электронном виде, и заверить ее в установленном порядке (п. 3.3.4 Регламента).

Кроме того, бухгалтерская отчетность и налоговые декларации, направляемые по телекоммуникационным каналам связи, в обязательном порядке проходят так называемый программный контроль, т.е. подтверждение подлинности электронной цифровой подписи налогоплательщика и проверку соответствия требованиям утвержденного формата представления бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде.

После проверки отчетности налоговым органом формируется протокол входного контроля, содержащий результаты проверки, который подписывается электронной цифровой подписью налогового органа и направляется налогоплательщику (п. п. 3.4.1, 3.4.2 Регламента).

В соответствии с п. 6.11 Методических рекомендаций формы бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде считаются принятыми в соответствии с требованиями, установленными законодательством и Порядком, в случае если налогоплательщик получил протокол входного контроля, подтверждающий, что эти формы не содержат ошибок и прошли входной контроль.

Таким образом, в течение суток (без учета выходных и праздничных дней) с момента отправки бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций организация получает три документа: квитанцию о приеме отчетности налоговым органом, протокол входного контроля и подтверждение специализированного оператора связи о дате отправки отчетности (п. 6.7.2 Методических рекомендаций). Вышеуказанные документы проверяются организацией на подлинность электронной цифровой подписи налогового органа, после чего квитанцию о приеме отчетности, а также по одному экземпляру протокола входного контроля и подтверждения оператора связи организация сохраняет в своем хранилище электронных документов. Вторые экземпляры протокола входного контроля и подтверждения оператора связи организация заверяет своей электронной цифровой подписью и в течение суток (без учета выходных и праздничных дней) высылает в адрес соответственно налогового органа и оператора связи (п. п. 6.7.4, 6.9.2 Методических рекомендаций).

Если при проверке направленной в налоговый орган бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций обнаружится несоответствие формату отчетности, организации направляется протокол, содержащий сведения об ошибках. Такой протокол считается уведомлением о необходимости представления исправленных налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в срок, определенный налоговым органом (п. 3.4.2 Регламента). Налогоплательщик устраняет указанные в протоколе ошибки и повторяет всю процедуру сдачи форм бухгалтерской и налоговой отчетности, по которым зафиксированы ошибки (п. 6.7.5 Методических рекомендаций).

В случае, когда в установленный срок налогоплательщик не получил квитанцию о приеме отчетности и/или протокол входного контроля, он заявляет об этом в налоговый орган и/или оператору связи и при необходимости повторяет процедуру сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности (п. 6.7.6 Методических рекомендаций).

Согласно п. 6.13 Методических рекомендаций бухгалтерская отчетность и налоговые декларации в электронном виде, представленные в соответствии с требованиями, установленными законодательством и Порядком, являются оригиналами, имеют юридическую силу, подлежат хранению в хранилище юридически значимых документов и могут использоваться в качестве доказательств в суде, а также при рассмотрении споров в досудебном порядке.

Одним из преимуществ представления отчетности в электронном виде, как уже отмечалось, является возможность получения информационной выписки об исполнении налогоплательщиком налоговых обязательств перед бюджетом, для чего организация должна обратиться в налоговый орган по месту своего учета с соответствующим запросом.

Порядок направления запросов и получения информационных выписок соответствует порядку направления бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций (п. 6.15 Методических рекомендаций). При этом подтверждение сроков передачи электронных документов специализированным оператором связи не требуется (п. 5 гл. II Порядка).

Однако необходимо иметь в виду, что информационная выписка не является официальным документом, подтверждающим наличие или отсутствие задолженности по расчетам с бюджетом, предназначенным для представления в другие организации, а носит лишь ознакомительный характер. Для получения официальной справки об отсутствии задолженности по налогам и сборам и уточнения расчетов с бюджетом налогоплательщик должен обратиться в налоговый орган в установленном порядке (п. п. 7.1 - 7.3 Методических рекомендаций).

Необходимо помнить, что организация самостоятельно выбирает форму представления бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций: в электронном виде или на бумажном носителе. Поэтому в случае их получения на бумажных носителях налоговые органы не вправе требовать дополнительного представления отчетности в электронном виде. Данное разъяснение было дано, в частности, в Письме Минфина России от 29.09.2003 N 16-00-17/31, Письме УМНС России по г. Москве от 25.12.2003 N 11-11н/71480.

Арбитражные суды в этом вопросе также встают на сторону налогоплательщиков. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.08.2004 по делу N КА-А40/7239-04 указано, что НК РФ не обязывает налогоплательщиков направлять предусмотренные законодательством о налогах и сборах документы в электронной форме дополнительно к представленным документам на бумажном носителе.

Также налоговый орган не вправе возлагать на налогоплательщика обязанность представлять бумажные экземпляры налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в дополнение к отчетности в электронном виде, направленной по телекоммуникационным каналам связи (п. 6 гл. I Порядка, п. 3.1.3 Регламента)[[15]](#footnote-15).

Система представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи рекомендована Федеральной налоговой службой и открывает качественно новый этап во взаимодействии налогоплательщиков и налоговых органов, обеспечивая надежный двусторонний информационный обмен между ними.

Система позволяет передавать налоговые декларации, бухгалтерскую отчетность и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде без дублирования на бумаге, используя обычный доступ к телекоммуникационным каналам связи, в том числе Интернет.

При представлении отчетности по телекоммуникационным каналам связи налогоплательщик получает следующие преимущества:

* нет необходимости посещать налоговую инспекцию и дублировать отчетность на бумажных носителях;
* снижение количества технических ошибок (перед отправкой файлы отчетности проходят обязательный контроль на правильность заполнения в соответствии с требованиями формата);
* оперативное обновление форм отчетности и средств контроля по каналам связи в случае изменения форматов;
* возможность получения общедоступной информации от налоговых органов;
* подтверждение доставки отчетности (налоговый орган высылает протокол о приеме налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи);
* конфиденциальность (документы передаются по телекоммуникационным каналам связи в зашифрованном виде с использованием средств криптографической защиты информации (далее СКЗИ), сертифицированных уполномоченным государственным органом, ФСБ);
* оперативность обработки информации и избежание технических ошибок при вводе данных.

При сдаче бухгалтерской и налоговой отчетности в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи применяются средства криптографической защиты информации (СКЗИ). Это комплекс аппаратно-программных средств (шифрование и электронная цифровая подпись), обеспечивающих защиту информации в соответствии с утвержденными стандартами и сертифицированные в соответствии с действующим законодательством.

Использование электронной цифровой подписи (ЭЦП) документа и СКЗИ обеспечивает:

* сохранение конфиденциальности переписки;
* однозначность идентификации налогоплательщика, приславшего файлы отчетности;
* защиту файлов отчетности от несанкционированных исправлений.

Применяемые в системе сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи средства шифрования аналогичны средствам, которые используются в силовых ведомствах, спецслужбах, системах дипломатической связи, банковских системах и т.д.

Таким образом, передаваемая отчетность полностью защищена от внесения изменений в отчетность налогоплательщика. Прочесть файлы с документами может только налоговая инспекция, поскольку только она располагает ключами шифрования для расшифровки сообщения.

В соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи представление налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи осуществляется по инициативе налогоплательщика и при наличии у него и налогового органа совместимых технических средств и возможностей для ее приема и обработки. Представление налоговой декларации в электронном виде осуществляется через специализированного оператора связи, оказывающего услуги налогоплательщику.

Для того чтобы подключится к системе сдачи налоговой отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, необходимо:

1. Получить информацию о возможности представления налоговых деклараций в электронном виде: в налоговой инспекции, в которой налогоплательщик состоит на учете или на Интернет-сайтах налоговых органов, а также в средствах массовой информации.

2. Выбрать оператора связи и заключить с ним договор.

3. Приобрести программное обеспечение, совместимое с ПО, установленным в налоговой инспекции, и установить его на компьютере, имеющем выход в сеть Интернет. Необходимое программное обеспечение может быть предоставлено оператором связи.

Основой для построения деловых отношений между государством и юридическими лицами с использованием электронных документов стал принятый 10.01.2002г. Федеральный Закон N 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи». Согласно Закону документ в электронном виде, подписанный электронной цифровой подписью, приобретает юридический статус, т.е. имеет такую же юридическую силу, как и бумажный документ с собственноручной подписью и печатью.

В этот же период вступил в силу другой Федеральный закон от 28.12.2001г. № 180-ФЗ «О внесении изменения в статью 80 части первой Налогового Кодекса Российской Федерации», который гласит, что «налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации».

Федеральный закон от 28.03.2002 г. № 32-ФЗ «О внесении изменения и дополнения в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» также регламентирует представление бухгалтерской отчетности в электронном виде: «Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности, указанных в статье 15 настоящего Федерального закона, организация может представлять отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации».

Вышеперечисленные нормативные правовые акты формируют законодательную базу для перехода на безбумажную технологию сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи с использованием ЭЦП.

Приказом МНС России от 02.04.2002г. N БГ-3-32/169 был утвержден Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, который определяет общие принципы организации информационного обмена при использовании системы безбумажной технологии. Согласно Порядку, формы налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде, представленные в соответствии с требованиями законодательства, являются оригиналами, имеют юридическую силу, подлежат хранению в архиве юридически значимых документов и могут использоваться в качестве доказательств в суде, а также при рассмотрении споров в досудебном порядке. Представление налоговой отчетности в электронном виде через специализированного оператора связи освобождает налогоплательщика от необходимости представлять ее в налоговый орган на бумажном носителе.

В соответствии с пунктом 2 статьи 4 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 6 статьи 13 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и пунктом 4 раздела I Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденного Приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169, зарегистрированным Минюстом России 16.05.2002 N 3437 ("Российская газета", 22.05.2002, N 89) действуют Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденные Приказом МНС России от 10.12.2002 г. № БГ-3-32/705.

Приказом МНС России от 31.12.2002 г. № БГ-3-06/756 «О порядке ввода в действие новых форм налоговых деклараций» налогоплательщикам, пользующимся системой безбумажной технологии сдачи отчетности, гарантируется своевременное обновление всех вновь выходящих форм.

Налоговая и бухгалтерская отчетность, передаваемая в налоговые органы по безбумажной технологии, должна соответствовать утвержденному ФНС России формату представления.

Перечень отчетности, доступной для сдачи в электронном виде, постоянно расширяется.

Форматы представления в электронном виде деклараций (расчетов) по региональным и местным налогам и сборам, принятие которых осуществляется не на федеральном уровне, утверждаются управлениями ФНС России в соответствии с Едиными требованиями к форматам представления налоговых деклараций в электронном виде по региональным и местным налогам, утвержденным приказом МНС России от 12.02.2003 № БГ-3-13/58.

Специализированный оператор связи - организация, предоставляющая услуги по обмену открытой и конфиденциальной информацией между налоговыми органами и налогоплательщиками в рамках системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Другими словами — специализированные операторы связи – это организации, отвечающие установленным требованиям, имеющие необходимые технологии для представления отчетности по телекоммуникационным каналам связи и заключившие договор с Управлением (ями) ФНС России по субъекту Российской Федерации.

Деятельность специализированного оператора связи регулируется: Федеральным законом от 16.02.1995 № 15-ФЗ «О связи»; Федеральным законом от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»; Федеральным законом от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи»; Федеральным законом от 20.02.1995 № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации»; другими федеральными законами; «Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи», утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169; «Положением о лицензировании деятельности в области связи в Российской Федерации», утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 05.06.1994 № 642; «Положением о порядке разработки, производства, реализации и использования средств криптографической защиты информации с ограниченным доступом, не содержащей сведений, составляющих государственную тайну (Положение ПКЗ-99)», утвержденным Приказом ФАПСИ от 23.09.1999 № 158, зарегистрированным в Минюсте России 28.12.1999, № 2029; «Инструкцией об организации и обеспечении безопасности хранения, обработки и передачи по каналам связи с использованием средств криптографической защиты информации с ограниченным доступом, не содержащей сведений, составляющих государственную тайну», утвержденной Приказом ФАПСИ от 13.06.2001 № 152, зарегистрированной в Минюсте России 06.08.2001, № 2848; "Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи", утвержденными Приказом МНС России от 10.12.2002 № БГ-3-32/705@, а также другими нормативными актами.

3 Разработка мероприятий по повышению уровня использования электронной формы декларирования в Управлении Федеральной налоговой службы по Московской области

3.1 Основные направления совершенствования

Повышение уровня налогового администрирования названо Президентом Российской Федерации в Бюджетном послании Федеральному Собранию в качестве важного направления налоговой политики, которое в последние годы постоянно находилось в центре внимания государства.

Одним из следствий реализованных мер по проведению налоговой реформы стало общее улучшение уровня контрольной работы налоговых органов, повышение собираемости налогов и обеспечение доходов бюджетов.

Основная функция УФНС по Московской области — **обеспечение контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах**.

В налоговом администрировании УФНС по Московской области придерживается следующих принципов:

— равенство перед законом всех участников налоговых правоотношений;

— адекватная и своевременная реакция на различные модели поведения налогоплательщиков;

— достижение максимальных результатов при минимальных затратах.

Обеспечение роста доходов государства должно происходить за счет:

— увеличения количества налогоплательщиков, добровольно исполняющих налоговые обязательства;

— сокращения количества налогоплательщиков, функционирующих в ненаблюдаемом секторе экономики.

Данные принципы являются основой работы налоговых администраций и других стран.

Однако в отличие от зарубежных налоговых администраций, которые сосредоточены только на налоговом администрировании, УФНС по Московской области дополнительно осуществляет функции:

— регистрирующего органа;

— лицензирования и контроля за производством и оборотом спирта и алкогольной продукции;

— уполномоченного органа государства в делах о банкротстве;

— контроля и лицензирования игорного бизнеса и лотереи.

Такой широкий перечень функций потребовал перехода на более эффективный функциональный принцип организации работы (узкая специализация сотрудников) и изменения структуры персонала: сокращение управленческого и увеличение инспекторского.

Реализация указанного принципа возможна только при условии определения оптимальной численности инспекции.

На практике это означало укрупнение малочисленных инспекций, что соответствовало и мировому опыту развития налоговых администраций.

Практика работы налоговых органов России с крупнейшими налогоплательщиками строится с учетом мирового опыта.

24 страны из 36, входящих в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), работают с крупнейшими налогоплательщиками через специализированные инспекции.

Создание инспекций по крупнейшим налогоплательщикам позволяет обеспечить:

1) качественное обслуживание налогоплательщиков;

2) эффективный контроль;

3) стабильность доходов государства.

В России контроль за крупнейшими организациями в настоящее время осуществляется на федеральном уровне — в 8 межрегиональных инспекциях, созданных по отраслевому принципу.

Необходимо особо отметить, что с переводом крупнейших налогоплательщиков в межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам не меняется порядок зачисления налогов и сборов в региональные и местные бюджеты.

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 12.08.2004 № 410 налоговые органы обеспечивают ежемесячное представление информации по всем муниципальным образованиям (24,5 тысячи) в электронном виде, содержащей:

— начисленные и уплаченные суммы по видам налогов;

— задолженность по налоговым платежам;

— отсроченные и рассроченные платежи.

Передаваемые сведения позволяют муниципальным образованиям проводить анализ:

— по видам налогов;

— по категориям плательщиков;

— по видам экономической деятельности.

Для организации взаимодействия с муниципальными образованиями налоговыми органами была проведена следующая работа:

— в каждой инспекции выделены специалисты для взаимодействия;

— разработаны программные средства;

— подготовлены пособия в помощь налогоплательщикам по заполнению платежных документов, которые размещены на сайте ФНС России;

— на постоянной основе проводится разъяснительная работа среди специалистов муниципальных образований.

Таким образом, налоговыми органами проведен комплекс мероприятий по реализации задач Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ.

Однако остаются нерешенными отдельные проблемы по взаимодействию.

Не все муниципальные образования обеспечены квалифицированными кадрами и техникой.

В целях повышения эффективности взаимодействия с муниципальными образованиями налоговые органы проводят следующую работу:

— при отсутствии у вновь образованных муниципальных образований технического обеспечения информационный обмен можно осуществлять через муниципальные районы. При этом районы гарантированно получат полную информацию в разрезе каждого муниципального образования, расположенного на его территории;

— на месте реорганизованных инспекций созданы налоговые офисы, ориентированные прежде всего на работу с населением и муниципальными образованиями;

— налоговыми органами разработаны программные средства, которые могут использоваться финансовыми органами субъектов и муниципальными образованиями.

УФНС по Московской области крайне заинтересована в упрощении системы декларирования и уплаты налогов. Чем проще для налогоплательщика исчислить и уплатить налог, тем меньше конфликтных ситуаций и больше доходов в бюджете.

УФНС по Московской области проведена большая работа по сокращению количества показателей, содержащихся в декларациях. С одной стороны, это один из путей решения проблемы ввода данных, с другой стороны — снижение трудозатрат налогоплательщиков.

Одна из приоритетных задач налоговой службы — повышение качества предоставляемого сервиса налогоплательщикам.

Акцент в этой работе Служба ставит на развитие электронных услуг.

Основу этой работы составляет сдача деклараций и проведение сверок с налогоплательщиками в электронном виде.

Со стороны УФНС по Московской области — это разработка и внедрение новых видов электронных услуг.

Прежде всего, это доступ налогоплательщика к своему лицевому счету. Данная технология уже начала внедряться.

Безусловно, такая возможность — это мотив для перехода налогоплательщика на электронный документооборот с инспекцией.

Но, как показывает зарубежный опыт, существенно повлиять на увеличение числа плательщиков, сдающих декларации по каналам связи, можно лишь закрепив их обязанность сдавать декларации в электронном виде и разрешив им представлять декларации в более поздние сроки.

Внесены предложения, чтобы для организаций численностью более 100 человек сдача декларации в электронном виде была бы обязательна.

Службой разработан и утвержден Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков. Это сводный документ, включающий все процедуры Службы при контактах с налогоплательщиками с указанием форм и сроков исполнения. Единый стандарт размещен в средствах массовой информации и на сайте Службы. Исполнение стандарта контролируется организационными методами ФНС России, и в 2006 году внедрен автоматический контроль. Его результаты стали одним из важных критериев оценки работы инспекций.

Дальнейшее развитие налогового администрирования УФНС по Московской области связывает:

— с необходимостью обеспечения стабильного и своевременного поступления доходов в бюджетную систему страны;

— с развитием информационно-аналитических инструментов налогового контроля;

— с сокращением издержек налогоплательщиков при исчислении и уплате налогов, а также затрат государства на налоговое администрирование.

Формируя и реализуя налоговую политику, важно соблюдать баланс интересов государства и налогоплательщиков.

С одной стороны, важно иметь четкое законодательство, обеспечивающее защиту прав налогоплательщиков, с другой — Служба должна обладать инструментами контроля и правами, достаточными для обеспечения защиты интересов государства и общества в целом.

Действующим законодательством РФ предусматриваются несколько различных способов представления декларации, что в целом соответствует международной практике. Перечислим основные: представление налоговой декларации: лично, через представителя, путем направления в виде почтового отправления с описью вложения или передачи по телекоммуникационным каналам связи, а также представление путем формирования с помощью системы электронного декларирования в режиме on-line[[16]](#footnote-16) (режиме реального времени). Важно, чтобы каждый способ представления налоговой декларации мог гарантировать возможность установления лица, подавшего ее, и наличие соответствующих полномочий на ее представление иным лицом. Что не всегда просто при использовании телекоммуникационных средств.

Расширение разнообразия форм и способов подачи налоговых деклараций характерно не только для российской правовой системы. Так, в ст. 26 Закона КНР "Об управлении взиманием налогов[[17]](#footnote-17)" предусматривается возможность представления налоговой декларации по почте и иным способом. Представление декларации по телекоммуникационным каналам связи предусматривается также в законодательстве США, Австралии, Италии, Великобритании и других стран.

Отметим, что для определенных категорий налогоплательщиков законодатель может устанавливать обязательность представления налоговой декларации определенным способом. Например, в России для крупнейших налогоплательщиков представление деклараций в электронном виде является обязательным (п. 3 ст. 80 НК РФ).

Государства - члены Евросоюза также имеют право не только определять основания для применения телекоммуникационных каналов связи для представления налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость (НДС) плательщиками этого налога, но и предусматривать случаи обязательного их представления таким способом (ст. ст. 250, 261 Директивы ЕС от 28.11.2006 N 2006/112/ЕС "Об общей системе НДС")[[18]](#footnote-18). Таким образом, общемировая тенденция - постепенный перевод налогоплательщиков на представление налоговой документации, в том числе налоговых деклараций, в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

К преимуществам этого способа подачи деклараций традиционно относят: 1) оперативность налогового администрирования, в том числе в части осуществления возврата переплаченных налогов и информирования налогоплательщиков о состоянии налоговых платежей; 2) возможность автоматического контроля правильности заполнения деклараций; 3) организацию хранения в электронном виде больших объемов деклараций за различные периоды времени и организацию удобного доступа к ним сотрудников налоговых и иных контролирующих органов; 4) обеспечение возможности автоматического сопоставления данных, представленных различными налогоплательщиками и иными лицами на предмет выявления недостоверных сведений; 5) сокращение затрат на процедуры декларирования субъектами предпринимательской деятельности; 6) сокращение затрат на подготовку аналитических отчетов, в том числе с целью выявления признаков недобросовестного поведения налогоплательщиков и плательщиков сборов. В числе недостатков электронного декларирования следует отметить проблемы идентификации налогоплательщиков, взлома компьютерных баз данных и архивов получателей деклараций и их возможное последующее распространение (в том числе в частично искаженном виде), а также широкие возможности для подделки документов, традиционно подтверждающих сообщенные в декларации сведения, и документов, подтверждающих факт исполнения налоговой обязанности. Кроме того, другая проблема состоит в том, что далеко не везде имеются телекоммуникационные средства связи и не все налогоплательщики умеют пользоваться ими для представления налоговых деклараций.

Другая проблема состоит в том, что достоверность далеко не всех документов, представляемых в электронном виде, современными компьютерными средствами, имеющими массовое распространение, в принципе можно проверить и установить их подлинность. Например, электронная копия документа, полученная путем сканирования или фотографирования цифровой камерой, могла быть подвергнута существенному изменению. Поэтому во многих странах не все документы, являющиеся приложением к налоговой декларации, разрешается представлять в электронном виде. Так, в Гонконге есть определенные ограничения, связанные с перечнем документов, которые могут представляться через Интернет[[19]](#footnote-19).

Отдельного рассмотрения и разрешения требуют также вопросы, связанные с распределением ответственности за несвоевременное представление информации и (или) за представление искаженной информации вследствие сбоев в работе программных и аппаратных средств получения деклараций, в процессе осуществления электронного налогового декларирования, в том числе вследствие хакерских атак.

В целом упрощение как процедуры, так и форм налоговой и таможенной отчетности служит улучшению контроля, предотвращению неумышленных деликтов. "Прослеживаемая тенденция к упрощению отчетности способствует повышению эффективности контроля, в том числе благодаря возможности использования электронных средств контроля. Дополнительные преимущества могут быть достигнуты и за счет унификации как таможенных документов, так и самих подходов к взиманию отдельных платежей и сборов и определению отдельных объектов налогообложения. В зарубежных правопорядках наряду с унификацией налоговых документов прослеживается тенденция к их укрупнению - глобализации форм налоговой отчетности: "вместо большого числа различных налоговых деклараций разрабатывается 1 - 2 декларации-агрегата[[20]](#footnote-20)". В отечественном законодательстве также в отдельных случаях предусмотрена возможность представления подачи упрощенной декларации (п. 2 ст. 80 НК РФ). Упрощенные формы налоговых деклараций предусмотрены для малых и средних предприятий в качестве стимулирующих мер по обеспечению реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации, наряду со специальными налоговыми режимами (ст. 7 Федерального закона Российской Федерации от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации").

Правовому регулированию налоговой декларации посвящена самостоятельная отдельная глава 13 в разделе V "Налоговая декларация и налоговый контроль". Как отмечалось выше, налоговое декларирование нацелено на осуществление мероприятий налогового контроля. Налоговое декларирование является существенным элементом обеспечительного механизма исполнения обязанности по уплате налогов и сборов и организации электронного налогового контроля.

Реализация более системного подхода к организации декларирования на национальном и международном уровне позволила бы: во-первых, совершенствовать налоговую политику на основе совокупных данных о собираемости налогов; во-вторых, совершенствовать налогообложение с учетом международно-правовых аспектов и наличия специальных режимов; в-третьих, обеспечивать выработку превентивных мер для предотвращения налоговых правонарушений и злоупотреблений; в-четвертых, улучшать собственно собираемость налогов. Наиболее существенные результаты могут быть достигнуты за счет осуществления:

- глобализации учета (систематизации информации) субъектов хозяйственной деятельности;

- определения и последующего учета мест осуществления хозяйственной деятельности субъектов (осуществление систематизации информации о местах осуществления деятельности хозяйствующих субъектов);

- более широкого использования информации о местах нахождения имущества;

- организации учета по месту получения дохода (месту нахождения источника выплат) на основании данных налоговых агентов;

- систематизации информации о субъектах внешнеэкономической деятельности, о субъектах, действующих в нескольких налоговых юрисдикциях;

- систематизации информации по определенным видам деятельности (с товарами, ограниченными в обороте);

- систематизации мест регистрации налогоплательщиков, в том числе по отдельным видам налогов и видам деятельности, в том числе по субъектам, осуществляющим деятельность в Интернете;

- при необходимости оперативного анализа субъектов цепочек сделок в ходе проведения контрольных мероприятий;

- систематизации учета платежей, осуществляемых в пользу субъектов, находящихся за пределами страны и др.

Использование данных подходов направлено на решение проблем собираемости налогов и борьбу с налоговыми правонарушениями за счет создания барьеров для использования серых схем, схем с "ускользающим трейдером", контроля за обоснованностью вычетов, контроля за обоснованностью расходов и применения различного рода льгот.

Поскольку в ряде случаев национальными законами предусмотрена подача декларации и тогда, когда фактически доход не был получен, то это позволяет сделать контрольные мероприятия более эффективными. Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения в данном налоговом периоде, представляет по данным налогам единую (упрощенную) декларацию. Это позволяет в ряде случаев осуществить контрольные действия в отношении самого лица, а также в отношении действительных или мнимых контрагентов данного лица, препятствует использованию некоторых схем уклонения от уплаты налогов. Такие нормы содержатся как в российском законодательстве, так и в законодательстве других развитых стран.

В настоящее время российское налоговое законодательство широко использует общемировые подходы к налоговому декларированию как к одному из элементов, позволяющих улучшить администрирование налогов и их собираемость. Однако следовало бы более широко использовать систему различных стимулов и поощрений налогоплательщиков к добровольному переходу на электронные формы представления налоговых деклараций, а также декларирования в режиме онлайн на сайтах налоговых органов[[21]](#footnote-21).

Необходимо провести широкомасштабную ***массовую разъяснительную работу*** среди населения и руководителей предприятий, как через средства массовой информации, так и путем выпуска бесплатных буклетов, брошюр по разъяснению порядка представления электронной декларации. Особое внимание следует обратить разработке видеопродукции с консультациями по составлению деклараций, а также программных продуктов аналогичного плана. Оптимальным в данном случае представляется разработка презентации в формате PowerPoint, в которой будет подробно отражен ход действий при создании электронной декларации. Данная презентация должна быть доступной к скачиванию на официальном сайте налоговой инспекции, кроме того, предоставляться бесплатно представителям предприятий, сдающих декларации в бумажном виде.

Кроме того, со стороны государства должны быть предприняты шаги как по созданию условий для формирования института ***налоговых консультантов***, оказывающих профессиональные услуги по составлению декларации, так и по ***оказанию помощи*** в заполнении декларации со стороны ***налоговых органов.***

Данную работу предполагается проводить через разработку методических пособий, в том числе по заполнению декларации с помощью программного обеспечения, создания бесплатных колл-центров, оказывающих информационные и консультационные услуги.

Наиболее важно провести ***техническое переоснащение*** и ***модернизацию информационных систем*** ***налоговых органов***. Для реализации проекта потребуется совершенствование информационного обеспечения налогового управления, увеличение количества компьютеров, широкое распространение среди представителей предприятий, сдающих декларации в бумажном виде, программного обеспечения, необходимого для формирования электронной декларации.

Для того чтобы оценивать перспективы развития электронной формы декларирования, важно понимать, как потребители государственных услуг воспринимают качество взаимодействия с органами государственного управления на сегодняшний день, какие проблемы взаимодействия являются для них наиболее существенными. Оценка качества взаимодействия «как есть» позволяет определить наиболее перспективные направления его улучшения посредством внедрения ИКТ, кроме того, такая оценка может косвенно указывать на уровень доверия/недоверия/лояльности потребителей поставщику государственных услуг – органам государственной власти. Для получения такой оценки был сформирован целый блок вопросов, которые задавались посетителям налогового управления, сдающим декларации в бумажном виде. Опрос проводился в анонимной форме с целью избежания получения «социально желательного» ответа.

Результаты исследования оказались обнадеживающими: две трети (66,5%) опрошенных респондентов в целом удовлетворены взаимодействием с налоговыми органами и лишь одна треть выразила неудовлетворенность качеством взаимодействия. Тем не менее, мы выяснили, что 35,7% респондентов не удовлетворены «непрозрачностью» процессов работы налоговых органов, 49,2% респондентов выразили неудовлетворенность скоростью оказания услуг, 53,6% респондентов отметили сложность существующих бюрократических процедур. При этом 80% респондентов отметили, что в среднем или в большинстве случаев удовлетворены доступностью информации о формах и методах работы налоговых органов.

Более трети респондентов выразили неудовлетворенность такими параметрами качества работы налогового органа, как недостаток разных каналов предоставления услуг, указали на недостаток дружелюбия, отзывчивости со стороны чиновников.

Не менее важным фактором для оценки перспектив развития электронного декларирования является осведомленность представителей бизнеса об электронном правительстве, как новом подходе к формированию налоговой декларации на базе ИКТ, с использованием сети Интернет. Стоит отметить, что осведомленность является первым и одним из основных звеньев в формировании лояльности к электронным услугам наряду с наличием базовых возможностей их использования (наличием компьютера или мобильного устройства, наличием доступа к сети Интернет). Исследование выявило, что большинство респондентов осведомлены об электронном декларировании – 65,2% респондентов отметили информированность в той или иной степени. Однако уровень информированности оставляет желать лучшего – лишь 23,2% респондентов имеют ясное представление о концепции электронного декларирования в то время, как более трети респондентов (34,8%) отметили, что ничего об этом не слышали. Таким образом, можно предположить, что потенциал дальнейшего развития лояльности к электронному декларированию наиболее высок для сравнительно небольшой группы респондентов, имеющих представление о развитии и преимуществах электронной формы декларирования, составляющих примерно одну четвертую всей выборки.

Стимулирование спроса на электронные услуги со стороны остальных респондентов требует больших усилий в направлении формирования положительного отношения к электронному декларированию в целом и электронным государственным услугам в частности.

Проведенный анализ показал, что продвижению электронных услуг все еще не уделяется должного внимания: в половине случаев запуск электронных услуг сопровождается пассивной рекламой на сайтах или совсем не подкрепляется программами продвижения и стимулирования спроса. Кроме того, информирование потребителей о потенциальных выгодах использования электронного декларирования невозможно без проведения мониторинга реализованных в этой сфере проектов и оценки их эффективности. Однако более 90% опрошенных должностных лиц, ответственных за информатизацию, отметили отсутствие в регионах как проработанных систем критериев и методик для проведения такой оценки, так и практики ее проведения.

Таким образом, недостаточная информированность предпринимателей о возможностях электронного декларирования обусловливает низкий уровень его использования. Для стимулирования использования данной формы декларирования необходимо проведение широкомасштабной рекламной кампании, в ходе которой должны использоваться следующие рекламные носители: уличная реклама – щиты, вывески, бегущая строка на деловых каналах телевидения, рекламные буклеты, распространяемые среди предпринимателей, модульная реклама в деловых бумажных изданиях. Использование этих методов повысит уровень знания о возможностях использования электронной формы декларирования и, соответственно, уровень ее использования.

3.2 Определение планируемой эффективности внесенных предложений

К вероятностным методам оценки экономического эффекта от ИТ-проекта близко примыкает статистический метод. Количество внедрений различных ИТ-технологий за рубежом, а также то, что ведется довольно внятная и четкая статистика, позволяет сделать некоторые качественные выводы. Конечно, говорят, что бывает правда, а бывает статистика, однако при обосновании экономического эффекта будущего ИТ-проекта от статистики отталкиваются достаточно часто.

Наиболее точным и эффективным является расчет экономического эффекта от внедрения ИТ проекта финансовыми методами. Однако ввиду отсутствия большей части финансовых данных такой расчет выполнить не представляется возможным. Поэтому рассчитаем экономический эффект от внедрения проекта качественным и статистическим методами.

Для определения экономического эффекта от внедрения проекта качественным методом необходимо определить четыре основные направления влияния ИТ проекта на деятельность УФНС по Московской области.

Этими направлениями являются:

1. снижение времени на оформление одной налоговой декларации;
2. снижение стоимости оформления одной налоговой декларации;
3. уменьшение количества занятых работников на каждом направлении работы УФНС по Московской области;
4. повышение качества условий труда работников УФНС по Московской области.

В данном случае решение первых трех направлений влияния ИТ проекта на деятельность УФНС по Московской области обусловливает и решение четвертой задачи, так как снижение затрат времени и других ресурсов на оформление налоговых деклараций позволит управлению решать и дополнительные задачи, на которые без внедрения ИТ не хватило бы времени, средств и т.д.

Кроме того, снижение количества затрачиваемого времени на оформление налоговых деклараций и количества занятых работников являются также одной из причин снижения затрат финансовых ресурсов. Таким образом, решение всех четырех вопросов взаимосвязано и взаимозависимо.

Изменение предложенных параметров отобразим на рис. 3.1.

Рис. 3.1 – Изменение параметров влияния ИТ-проекта на деятельность УФНС по Московской области (оценка проведена методом опроса экспертов).

Как видно из приведенного выше рисунка, полученные результаты свидетельствуют о том, что по всем направлениям ожидается положительное воздействие. Наименьшее изменение отмечено по пункту «снижение затрат на оформление налоговых деклараций». Снижение стоимости оформления налоговых деклараций обусловлено, прежде всего, снижением количества занятых работников. В сторону повышения этого показателя влияет дороговизна информационной техники и программного обеспечения. Кроме того, возникает необходимость использования Интернет и т.д.

Незначительно изменяются сроки оформления налоговых деклараций в связи с тем, что многие из них установлены в нормативных актах, кроме того, на этот показатель воздействует еще и эффективность деятельности других организаций.

Наилучшие показатели роста эффективности – по пункту «снижение количества занятых работников на оформлении налоговых деклараций», так как в связи с вводом электронной формы декларирования и широкого использования информационных технологий снижается трудоемкость оформления налоговых деклараций.

Статистический анализ эффективности внедрения проекта проведем на основании показателей экспертных оценок.

Таблица 3.1

Статистическая оценка эффективности использования электронной формы декларирования

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель  | Ожидаемое значение |
| Снижение количества задержек в оформлении налоговых деклараций, связанных с их высокой трудоемкостью и высокой вероятностью ошибок при обработке деклараций, предоставленных в бумажном виде  | 90% |
| Сокращение количества неправильно оформленных деклараций | 17% |
| Повышение оборачиваемости оборотных средств  | 12%  |
| Повышение производительности труда работников (снижение сроков обработки деклараций)  | 10% |
| Снижение затрат на обработку деклараций | 4%  |

Таким образом, наилучшее значение получено по показателю «Снижение количества задержек в оформлении налоговых деклараций», которое характеризовало неэффективность работы УФНС по Московской области, обусловливая многократное обращение предпринимателей в управление по некоторым декларациям, что влечет за собой возникновение очередей, нервозной обстановки в управлении, рост стоимости оформления налоговой декларации. Значительное снижение неправильно оформленных деклараций и опозданий с оформлением деклараций положительно характеризует предлагаемый проект.

В результате исследования обработанных деклараций, обнаружена определенная зависимость. В связи с отсутствием времени остаются не обработанными в соответствии со всеми правилами около 20% деклараций. Именно эти данные были взяты за основу расчета объективных показателей экономического эффекта от внедрения ИТ-проекта.

Количество представленных налоговых деклараций (тыс. шт.):

2006г. – 8350;

2007г. – 9100;

2008г – 9770;

С учетом темпов роста доходов, составляющих почти линейную зависимость, количество представленных налоговых деклараций планируется в размере 10,5 млн. шт.

Рис. 3.2 – Количество поступающих налоговых деклараций

По оценкам специалистов объем несвоевременно обработанных деклараций удастся снизить до 5-7%, и соответственно рост объема своевременно обработанных деклараций увеличится до 15%.

Абсолютная экономическая эффективность внедрения ИТ-системы рассчитывается как отношение полученной прибыли к затратам[[22]](#footnote-22).

250 тыс. руб. / 450 тыс. руб. = 0,55

Уровень экономической эффективности можно охарактеризовать как очень высокий.

Срок окупаемости определяется как отношение затрат на реализацию проекта к полученной прибыли за один год.

450 тыс. руб. / 250 тыс. руб. = 1,8 года \* 12 мес. = 21,6 мес.

Срок окупаемости проекта составляет один год и 9,6 мес.

Рентабельность – показатель эффективности деятельности, характеризующий уровень отдачи от затрат и степень использования средств, отношение прибыли к затратам.

Расчетный рост рентабельности составляет 5%.

Несомненно, что внедрение информационных технологий улучшит условия труда работников УФНС по Московской области. Определим экономическую эффективность от улучшения условий труда.

Условия труда оказывают большое влияние на экономические показатели работы учреждения, и их улучшение может являться источником получения дополнительной прибыли.

Первым шагом является разработка критериев оценки элементов условий труда. Оценка осуществляется в баллах с использованием следующей шкалы: комфортным условиям присваивается 1 балл, нормальным – 2, экстремальным – 3 или 4, сверхэкстремальным – 5 или 6.

Рассмотрим критерии балльной оценки на примере условий труда работников, принимающих налоговые декларации.

Таблица 3.2

Оценка условий труда работников УФНС по Московской области

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Факторы  | Показатели | Оценка |
| 1 | 2 | 1 | 2 |
| 1. Физическая нагрузка, ккал/мин | 2 | 2 | 1 | 1 |
| 2. Продолжительность непрерывной работы, час | 6 | 6 | 2 | 2 |
| 3. Число объектов наблюдения | 15 | 9 | 3 | 2 |
| 4. Число информационных сигналов в час | 200 | 170 | 3 | 2 |
| 5. Интеллектуальная нагрузка | Новые задачи | Сложные задачи | 4 | 3 |
| 6. Длительность сосредоточенного наблюдения, % времени | 40 | 40 | 2 | 2 |

Условия труда определяют его тяжесть (напряженность). Под тяжестью труда понимается степень совокупного воздействия всех элементов, составляющих условия труда, на здоровье и работоспособность человека.

Общая балльная оценка тяжести труда определяется по формуле:

На основе балльной оценки определяем, что работа относится к 4 категории тяжести труда, а после улучшения условий труда – к 3.

Условия труда влияют на работоспособность работников УФНС. Интегральный коэффициент уровня работоспособности (Кр) может быть получен с помощью следующей формулы:

В результате повышения работоспособности растет производительность труда работников УФНС по Московской области. Прирост производительности труда можно определить по следующей формуле:

Далее необходимо рассчитать прирост заработной платы, который определяется по формуле:

Зная прирост производительности труда и прирост заработной платы, можно определить величину экономии (если производительность труда растет быстрее заработной платы):

Теперь можно рассчитать годовой экономический эффект вследствие улучшения условий труда:

Так как Эг>0, то мероприятия являются экономически эффективными.

Также можно рассчитать срок окупаемости капитальных затрат:

Так как То<Тн, то мероприятия являются экономически эффективными.

Заключение

Термины "декларация", "декларирование" используются в различных отраслях права. Обычно декларация рассматривается как заявление, порождающее определенные правовые последствия в публично-правовой сфере. В налоговом и таможенном праве декларирование является правом и (или) обязанностью субъекта в зависимости от юридического статуса субъекта и его состояния. Декларирование - это процедура, урегулированная нормами права. Как правило, декларация - это документ, в том числе в ряде случаев электронный. Однако российское национальное право признает в отдельных случаях декларирование в устной форме.

Представление декларации является одновременно раскрытием информации о частной жизни декларанта. Безусловно, это определенное ограничение прав граждан в интересах общества в целом. Набор сведений, обязательный для представления в налоговой декларации, обычно четко регламентирован законодательно и, в свою очередь, характеризует реализуемую государством налоговую политику, равно как и санкции, устанавливаемые за несоблюдение действующей процедуры декларирования. Основополагающий критерий при установлении объема декларируемых сведений состоит в их необходимости и достаточности.

Пункт 7 ст. 80 НК РФ прямо указывает на неправомерность включения в форму налоговой декларации сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением: 1) вида документа: первичный (корректирующий); 2) наименования налогового органа; 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица; 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации; 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

В определенных случаях представление декларации, будучи обязанностью субъекта, является необходимым условием реализации иных прав, в том числе прав на получение льгот и иных имущественных преференций. Например, для получения такой налоговой льготы, как имущественный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц, налогоплательщик должен подать налоговую декларацию (п. 2 ст. 220 НК РФ). Таким образом, декларант, подавая декларацию, обосновывает правомерность своих притязаний, а государственный орган, осуществляя соответствующие контрольные мероприятия, обеспечивает осуществление принятой государственной налоговой политики.

Статья 80 НК РФ определяет налоговую декларацию как "письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога". Статьи 174, 204, 229, 243 - 244, 289, 333.15, 346.10, 346.23, 346.32, 346.39, 363.1, 370, 386, 398 НК РФ определяют порядок подачи налоговых деклараций в отношении как федеральных, так региональных и местных налогов.

В РФ полномочиями по утверждению форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения (п. 7 ст. 80 НК РФ) обладает Минфин России. Форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения, утвержденных Минфином России. В ряде случаев отечественное законодательство предусматривает упрощенный способ декларирования. В целом совершенствование форм налоговых деклараций характерно не только для российской правовой системы. Предпринимаются попытки разработки унифицированных форм отчетности и процедур их сдачи. Например, государства - члены Евросоюза имеют право не только определять основания для применения телекоммуникационных каналов связи для представления налоговых деклараций НДС плательщиками этого налога, но и предусматривать случаи обязательного их представления таким способом. В целом постепенный перевод налогоплательщиков на представление налоговой документации, в том числе налоговых деклараций, в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи - общемировая тенденция.

В Управлении ФНС по Московской области в настоящее время используются все допустимые законодательством формы приема налоговых деклараций.

Одна из приоритетных задач налоговой службы — повышение качества предоставляемого сервиса налогоплательщикам.

Акцент в этой работе Служба ставит на развитие электронных услуг.

Полученные расчетные оценки позволяют оценить эффективность проекта как достаточно высокую, в результате его повысится уровень использования электронной формы декларирования, снизится стоимость оформления деклараций, улучшатся условия труда работников УФНС по Московской области.

Проведенный расчет экономической и социальной эффективности внесенных предложений позволил сделать вывод об эффективности предлагаемого проекта и необходимости его внедрения в деятельность УФНС по Московской области.

Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации принята всенародным голосованием 12.12.1993 // РГ. 25.12.1993. N 237.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (в ред. Федерального закона от 26.11.2008 №224-ФЗ) // Российская газета. №148 – 149, 06.08.1998.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 14.03.2009 №36-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, №32, ст. 3340.
4. Приказ МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@ (с изм. от 08.08.2003) "Об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи". Документ опубликован не был // СПС "КонсультантПлюс".
5. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 02.04.2002 №БН-3-32/169 «Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникакционным каналам связи» // Российская газета, №89, 22.05.2002.
6. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам РФ от 10.12.20025 №БГ-3-32/705@ «Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» (с изм., внесенными Приказом МНС РФ от 08.08.2003 №БГ-3-32/443@) // СПС «Консультант Плюс» - официально документ опубликован не был.
7. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18.01.2008 №9н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения» // Российская газета, №100, 13.05.2008.
8. Приказ Федеральной налоговой службы от 06.02.2008 №ММ-3-6/50@ «Об утверждении временного регламента обмена электронными документами с ЭЦП по телекоммуникационным каналам связи в унифицированной системе приема, хранения и первичной обработки налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности при представлении их налогоплательщиками через специализированного оператора связи» // Финансовая газета (региональный выпуск), №10, 06.03.2008 - №11, 13.03.2008.
9. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24.12.2007 №03-01-13/9-269 «Об ответственности за непредставление налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде» // СПС «Консультант Плюс» - официально документ опубликован не был.
10. FSB призывает налоговое и таможенное ведомства выплатить в срок платежи по стимулированию электронной подачи деклараций // http://www.offshore.su.
11. Бурцев Д.Г. Представление налоговой декларации и отчетности в электронном виде // Аудиторские ведомости, 2008, №8.
12. Годме П.М. Финансовое право / Пер. Халфиной Р.О. М.: Прогресс, 2008. С. 406.
13. Журавлева О.О. Исмаилова Л.Ю. Декларация как один из элементов обеспечительного механизма исполнения обязанности по уплате налогов и сборов и организации электронного налогового контроля // Финансовое право, 2007, №12.
14. Журавлева О.О. Исмаилова Л.Ю. Декларация как один из элементов обеспечительного механизма исполнения обязанности по уплате налогов и сборов и организации электронного налогового контроля // Финансовое право, 2007, №12.
15. Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю. Налоговое декларирование – элемент современной налоговой политики // Финансовое право, 2008, №4.
16. Князев В. Г., Пансков В. Г. Налоги и налогообложение. М.: МЦФЭР, 2003.
17. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части 1 под редакцией С. Шаталова. М., 2008 г.
18. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части 2 под редакцией А. В. Брызгалина и А. Н. Головина. М., «Аналитика –Пресс»,2009 г.
19. Костенко Н.Ю. Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. М.: БЕК, 2003. С. 23.
20. Кучеров И.И. Международное налоговое право (академический курс): Учебник. М.: ЗАО "ЮрИнфоР", 2007
21. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 26.
22. Муратова Д. Представление бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде // Финансовая газета. Региональный выпуск, 2005, №34.
23. Налоги: Учебное пособие под ред. Черника Д.Г., Москва, 2008 г.
24. Налоги и налогообложение : Учебное пособие. Часть первая / Под ред. Шувалова Е. Б., 2004. - 216 с.
25. Налоги и налогообложение : Учебник/ Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. -СПб: Питер, 2006. -496 с.
26. Пансков В.Г. Комментарии к Налоговому кодексу Российской Феде-рации. – 3-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика. – ч. 1. 2007. – 33 с.
27. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение М. 2008 г.
28. Черник Д.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. М., 2006.
29. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004. С. 384.
30. Шишаева Е.Ю. Правовое регулирование использования электронного документа в предпринимательской деятельности. М., 2006.
31. Электронное декларирование: от эксперимента к массовому применению // http://www.customs.ru/ru/docs/nevid/.
32. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2006.
33. Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 ueber das gemeinsame Mehrwertsteuersystem // Amtsblatt der Europaeischen Union. L. 347. S.S. 1 - 106.

Приложение

**Опрос**

Здравствуйте. Мы проводим исследование степени использования и возможности расширения электронного налогового декларирования. Пожалуйста, ответьте на несколько наших вопросов, это не займет много времени.

1. Считаете ли Вы, что использование электронной формы декларирования эффективнее и менее затратно, чем бумажной?
2. Почему Вы используете бумажную форму декларирования?
3. Позволяет ли техническое обеспечение Вашей организации использовать электронную форму декларирования?
4. Достаточно ли информации, понятны ли инструкции по использованию электронной формы?
5. Какие нововведения для УФНС Вы бы предложили, чтобы пользователям было удобнее и понятнее использование электронной формы декларирования?
6. Предпринимали ли Вы попытки использовать электронную форму декларирования?
7. Если да, то почему остановились на бумажной?
8. Какие проблемы возникают при попытке использовать электронную форму декларирования?
9. Формируете ли Вы на предприятии отчетность в бумажном или электронном виде?
10. Ваше предприятие относится к предприятиям малого, среднего или крупного бизнеса?
11. Если будут решены те вопросы, которые для Вас в настоящее время не понятны – перейдете ли Вы на электронную форму декларирования?
12. Как Вы считаете, УФНС достаточно информирует своих посетителей, достаточно ли информации о нововведениях? Какие средства получения информации Вы предпочитаете использовать? (плакаты в здании, интернет-сайт, листовки и т.д.).

Благодарю за внимание, Вы нам очень помогли.

1. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 26. [↑](#footnote-ref-1)
2. Конституция Российской Федерации принята всенародным голосованием 12.12.1993 // РГ. 25.12.1993. N 237. [↑](#footnote-ref-2)
3. Годме П.М. Финансовое право / Пер. Халфиной Р.О. М.: Прогресс, 2008. С. 406. [↑](#footnote-ref-3)
4. Костенко Н.Ю. Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. М.: БЕК, 2003. С. 23. [↑](#footnote-ref-4)
5. Приказ МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@ (с изм. от 08.08.2003) "Об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи". Документ опубликован не был // СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-5)
6. Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю. Налоговое декларирование – элемент современной налоговой политики // Финансовое право, 2008, №4. [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (в ред. Федерального закона от 26.11.2008 №224-ФЗ) // Российская газета. №148 – 149, 06.08.1998. [↑](#footnote-ref-7)
8. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24.12.2007 №03-01-13/9-269 «Об ответственности за непредставление налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде» // СПС «Консультант Плюс» - официально документ опубликован не был. [↑](#footnote-ref-8)
9. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 02.04.2002 №БН-3-32/169 «Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникакционным каналам связи» // Российская газета, №89, 22.05.2002. [↑](#footnote-ref-9)
10. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам РФ от 10.12.20025 №БГ-3-32/705@ «Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» (с изм., внесенными Приказом МНС РФ от 08.08.2003 №БГ-3-32/443@) // СПС «Консультант Плюс» - официально документ опубликован не был. [↑](#footnote-ref-10)
11. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18.01.2008 №9н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения» // Российская газета, №100, 13.05.2008. [↑](#footnote-ref-11)
12. Приказ Федеральной налоговой службы от 06.02.2008 №ММ-3-6/50@ «Об утверждении временного регламента обмена электронными документами с ЭЦП по телекоммуникационным каналам связи в унифицированной системе приема, хранения и первичной обработки налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности при представлении их налогоплательщиками через специализированного оператора связи» // Финансовая газета (региональный выпуск), №10, 06.03.2008 - №11, 13.03.2008. [↑](#footnote-ref-12)
13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 14.03.2009 №36-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, №32, ст. 3340. [↑](#footnote-ref-13)
14. Бурцев Д.Г. Представление налоговой декларации и отчетности в электронном виде // Аудиторские ведомости, 2008, №8. [↑](#footnote-ref-14)
15. Муратова Д. Представление бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в электронном виде // Финансовая газета. Региональный выпуск, 2005, №34. [↑](#footnote-ref-15)
16. FSB призывает налоговое и таможенное ведомства выплатить в срок платежи по стимулированию электронной подачи деклараций // http://www.offshore.su. [↑](#footnote-ref-16)
17. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004. С. 384. [↑](#footnote-ref-17)
18. Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 ueber das gemeinsame Mehrwertsteuersystem // Amtsblatt der Europaeischen Union. L. 347. S.S. 1 - 106. [↑](#footnote-ref-18)
19. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004. С. 385. [↑](#footnote-ref-19)
20. Кучеров И.И. Международное налоговое право (академический курс): Учебник. М.: ЗАО "ЮрИнфоР", 2007 [↑](#footnote-ref-20)
21. Журавлева О.О. Исмаилова Л.Ю. Декларация как один из элементов обеспечительного механизма исполнения обязанности по уплате налогов и сборов и организации электронного налогового контроля // Финансовое право, 2007, №12. [↑](#footnote-ref-21)
22. Скрипкин К. Г. Экономическая эффективность информационных систем Издательство: ДМК Пресс; 256 стр., 2002 г. [↑](#footnote-ref-22)