

НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА: ЧТО НУЖНО знать директору и бухгалтеру школы



Тамара Николаевна Шевченко,
профессор кафедры экономики и менеджмента
Московского городского педагогического университета

Федеральный закон от 08.05.2010 г. (№ 83-ФЗ) изменил правовое положение государственных (муниципальных) учреждений и механизмы их финансирования. Изменения, в основном, были направлены на повышение эффективности использования государственных (муниципальных) средств, в том числе за счёт предоставления школам большей финансово-хозяйственной самостоятельности. В свою очередь, большая самостоятельность ведёт к усилению контроля (надзора) налоговых органов, прежде всего путём выездных и камеральных налоговых проверок. Поправки в Налоговый кодекс, внесённые Федеральным законом № 153 от 02.07.2013 г. «О внесении изменений в первую часть Налогового Кодекса Российской Федерации», а также разъяснения Министерства финансов РФ, рассмотренные в статье, помогут руководителям и бухгалтерам использовать новые идеи и пути снижения налоговой нагрузки как для школы, так и для работников в рамках налогового законодательства, составить школьный налоговый бюджет в 2014 году.

• выездная налоговая проверка • этапы и требования • акт налоговой проверки • налоговые правонарушения • штрафы

В последние годы произошёл явный позитивный сдвиг в пользу налогоплательщика (школы) в отношениях с налоговыми органами. Многие разъяснения Минфина и Федеральной налоговой службы, положительная арбитражная практика привели к формированию понятной налоговой политики.

Федеральная налоговая служба значительно улучшила процедуры досудебного урегулирования, периодически обновлялся сборник ответов на вопросы налогоплательщиков:

эти ответы обязательны для применения инспекторами налоговых служб при налоговых проверках.

Рассмотрим ситуацию

Администрация школы уведомлена о грядущей выездной налоговой проверке в начале 2014 года. Как к ней подготовиться? Что делать, если налоговая требует многочисленные сведения (документы, справки, письма)? Прежде

всего директор школы и бухгалтер должны проанализировать, соответствуют ли указанные требования налоговому законодательству.

В соответствии со статьёй 21 Налогового Кодекса (НК) «Права налогоплательщиков» налоговая имеет право требовать только те документы, которые этим Кодексом определены.

В своей финансово-хозяйственной деятельности администрация школы ранее могла исходить из положения о налоговой и коммерческой тайне. Но в соответствии с Федеральным законом от 29.07.04 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» (редакция от 11.07.11), если организация некоммерческая, а по Федеральному закону о «Некоммерческих организациях» все типы образовательных учреждений (казённые, бюджетные и автономные) — некоммерческие, то коммерческой тайной не могут быть размеры и структура её доходов, размер и состав имущества, расходы, численность, оплата труда её работников (статья 5 ФЗ-98). Хорошо, если в школе есть служба внутреннего аудита (контроля), которая призвана отслеживать изменения в налоговом законодательстве: такая служба минимизирует риски в финансово-хозяйственной деятельности.

Итак, директору известно о дате начала налоговой проверки. Оперативно можно сделать следующее: проверить, всё ли в порядке с документацией: на всех документах должны быть подписи, печати, нумерация; подготовить помещение для проверяющих; работать с налоговыми инспекторами лучше бухгалтеру — у него есть опыт налоговых проверок, он хорошо знает о финансово-хозяйственной деятельности школы.

Чтобы налоговые инспекторы во время проверки не допускали нарушений, рекомендуем директору школы очень внимательно прочитать решение налогового органа о проведении проверки: в нём отражены сведения, влияющие на права как проверяющих, так и проверяемых.

Пример: налоговики необоснованно могут расширить перечень предметов проверки. По Налоговому Кодексу РФ налоговые органы (статья 32 НК) могут проверять налоги по результатам финансово-хозяйственной деятельности школы, проводить инвентаризацию имущества, но это возможно, только в том случае, если есть отдельное предписание о её проведении.

Предметом проверки становятся только те налоги, налоговые периоды которые указаны в решении о её проведении. Если у налоговых инспекторов возникает необходимость включить в объект проверки другой налог, налоговый период, инвентаризацию имущества, осмотр служебных помещений, не названный в первоначальном решении, должно быть принято новое (дополнительное) решение о проведении проверки.

Выездные налоговые проверки (статья 89 НК)

Если школа ведёт несколько видов платных образовательных услуг или осуществляет иную приносящую доход деятельность, то с 1 января 2013 года в бухгалтерском и налоговом учёте записывается не хозяйственная операция, а факты хозяйственной деятельности; то же самое отражается и в плане финансово-хозяйственной деятельности школы.

Отметим, что с принятием закона «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ наконец разрешено противоречие, которое заключалось в том, что налоговое законодательство обязывало школу вести учётную политику в связи с налоговым учётом, тогда как «Закон о бухгалтерском учёте» 1996 г. освобождал бюджетные учреждения от ведения учётной политики. В законе 402-ФЗ в статье 8 «Учётная политика» даётся определение учётной политики как совокупности способов ведения экономическим субъектом (в данном случае школы как некоммерческой организации) бухгалтерского учёта. Школа как

образовательное учреждение (казённое, бюджетное, автономное) сама формирует свою учётную политику. Руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учёте, она должна применяться последовательно из года в год, а каждая хозяйственная операция (хозяйственный факт с января 2013 г.) должен оформляться первичным учётным документом.

Требования к налоговой проверке

- место проведения: школа; если нет возможности предоставить помещение для проверки, она проводится по месту нахождения налогового органа (пункт 1 статьи 89 НК РФ);
- основание: решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (пункт 1 статьи 89 НК РФ);
- срок проведения проверки: не более двух месяцев. Этот срок может быть продлён до четырёх месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев (пункт 6 статьи 89 НК РФ);
- проверяемый период не превышает трёх календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (пункт 4 статьи 89 НК РФ);
- предмет проверки: правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (пункт 4 статьи 89 НК РФ).

Налоговые органы не вправе (пункт 5 статьи 89 НК РФ):

- проводить более одной выездной налоговой проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период;
- более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года.

Этапы выездной проверки

Первый этап

Проверяющие обязаны предъявить руководителю школы служебные удостоверения, а также решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки.

Второй этап

Инспектор обязан предъявить требование о предоставлении необходимых документов.

Такое требование подписывает руководитель налоговой службы; требование вручается директору школы под расписку с указанием даты его вручения. Копия требования остаётся у проверяющих инспекторов.

Третий этап

Непосредственно сама проверка. Этот этап занимает самый большой промежуток времени, он самый напряжённый и сложный: именно здесь обнаруживаются налоговые правонарушения.

Четвёртый этап

Это период, когда результаты проверки примерно уже известны обеим сторонам и инспектор по результатам проверки составляет акт. Именно в этот период возникают всевозможные проблемы, вплоть до привлечения полиции для поисков имущества, на которое можно начислить налоги и пени. Если всё прошло благополучно, то по окончании этого этапа акт по итогам проверки уже готов и хотя он ещё «сырой», но директора и бухгалтера с ним уже ознакомили. На этом этапе часто приходится слышать такую фразу от инспектора: «этот налог я возьму, эту сумму я укажу...». Даже если вы считаете, что инспектор не прав, то наш совет — промолчать: пусть «берёт» любую цифру и пишет акт. Потом вы напишете свои возражения с приложением всей необходимой доказательной базой.

Пятый этап

Рассмотрение материалов проверки. Если есть замечания, бухгалтер пишет свои возражения и его с директором вызывают на комиссию.

Шестой этап

В последний день проверки руководитель группы обязан составить справку о проверке и вручить её руководителю (директору). По результатам проверки

в течение двух месяцев со дня составления справки налоговыми должными лицами должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки. Учтите, акт должен быть составлен в любом случае.

В акте налоговой проверки:

- указываются все приложения, на которые в налоговом акте есть ссылки;
- отдельно указываются приложения, которые вручаются и не вручаются лицу, в отношении которого проведена проверка, в том числе в виде выписок.

Решения инспекции, принятые на выездной налоговой проверке в отношении проверяемого лица, могут быть приложениями к акту налоговой проверки в случае, если их копии не вручены налогоплательщику.

Налоговая ситуация: школа + детский сад работают в комплексе

В письме от 20.12.2012 г. № 03-03-06/1/116 Минфин указал, что реализация основной образовательной программы дошкольного образования включена в Перечень видов деятельности, доходы от которых участвуют в расчёте показателей для применения образовательными учреждениями нулевой ставки по налогу на прибыль (утверждено постановлением Правительства РФ от 10.11.2011 г. № 917).

Закон об образовании не допускает включения в состав расходов на содержание ребёнка (присмотр и уход за ребёнком) в государственных и муниципальных образовательных учреждениях.

Родительская плата, устанавливаемая учреждениями дошкольного учреждения, исчисляется в определённой доле от расходов на содержание ребёнка (в разных регионах России она разная и устанавливается местными органами власти). В соответствии с 25 главой НК РФ она учитывается для

целей налогообложения в общеустановленном порядке.

Наметившаяся в 2012–2013 годах тенденция создания комплексов «школа + детский сад» усложняет проблему применения нулевой ставки налога на прибыль (пункт 1 статьи 284) образовательными учреждениями.

Пример: если у школы (условие: она объединена с детским садом, налицо единство финансово-хозяйственной деятельности комплекса).

Если очередная выездная налоговая проверка будет проверять школу по налогу на прибыль, то администрации школы необходимо знать условия её применения:

- школа ведёт образовательную деятельность, которая включена и утверждена перечнем ОКВЭД (общероссийский классификатор видов экономической деятельности в постановлении Правительства РФ № 917 от 10.11.2011 года);
- школа имеет лицензию, позволяющую заниматься образовательной деятельностью. Порядок лицензирования прописан в Законе № 128-ФЗ от 08.08.2001 г., а положение о порядке лицензирования деятельности в сфере образования утверждено Правительством РФ 16.03.2011 г. № 174;
- если доходы школы от образовательной деятельности составляют не менее 90% её доходов;
- в штате численность персонала не менее 15 человек.

Для применения нулевой ставки с 2013 года необходима подача заявления в налоговую инспекцию, но если образовательное учреждение (бюджетное, казенное, автономное) по какой-либо причине не подало заявление, оно автоматически лишается возможности применять нулевую ставку при расчёте прибыли в текущем году, и с начала налогового периода начинает действовать ставка 20%. Возобновление льготы возможно, только начиная с 2014 года, в том случае, если заявление подано до 30 ноября 2013 года.

Налоговые правонарушения

Рассмотрим ситуацию: две школы объединены с одним или двумя дошкольными учреждениями. При таком объединении доходы от образовательной деятельности будут за минусом родительской платы за содержание ребёнка в детском саду, т.е. не 90%, а соответственно (-20%) или (-40%). Налицо налоговая ситуация, где возникает необходимость уплаты налога на прибыль (основание: п. 1.1. НК РФ). По результатам налоговой проверки директору школы может быть предъявлено решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности.

Налоговое законодательство совершенствуется из года в год, вводятся изменения, поправки, создаются новые налоговые правила. Безусловно, в этих изменениях, налоговых новациях есть неясности, неточности. Напоминаем руководителю и бухгалтеру школы: в статье 3.7 НК РФ зафиксировано, что «все противоречия, неясности, сомнения толкуются в пользу налогоплательщика». А в пункте 6 статьи 108 НК РФ прописана «презумпция невиновности налогоплательщика», т.е. организация (в данном случае школа) считается невиновной в налоговом правонарушении, пока её виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Обязанность доказываемых обстоятельств, свидетельствующих о налоговом правонарушении и виновности в его совершении, возлагается на налоговые органы. А неустранимые сомнения в виновности школы, привлекаемой к ответственности, толкуются в её пользу.

В последние годы налоговые службы налоговой проверки работают более корректно, так как Федеральная налоговая служба проводит политику повышения качества предоставления услуг налогоплательщику (Письмом ФНС России от 30.05.2011 № ММВ-7-4/260 @ утверждён «Кодекс этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы»).

Директор школы, безусловно, управленец (менеджер), но переход к новым типам образовательного учреждения (казённым, бюджетным и автономным) требует от него знаний и умений

в ведении и учёте результатов финансово-хозяйственной деятельности. В соответствии с налоговым законодательством именно директор школы, а не бухгалтер, подписывает акт налоговой проверки.

В этой связи поправки, внесённые в Налоговый Кодекс Федеральным законом от 02.07.2013 г. № 153-ФЗ, дают возможность более тщательно подготовить возражения по акту налоговой проверки (эти поправки вступили в действие с 3 августа 2013 года).

С этой даты был увеличен срок вступления в силу решения о правонарушениях. Ранее этот срок составлял всего 10 дней (либо 20 дней при проверке консолидированной группы налогоплательщиков), считая от даты вручения решения налогоплательщику. Через 10 дней решение вступало в силу. Внесённой от 02.07.2013 №153-ФЗ поправкой срок обжалования увеличен до одного месяца с даты вручения такого решения.

Срок вручения решения не изменился и остался прежним — пять дней после даты его вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Также законом конкретизировано, что решение должно быть вручено налогоплательщику лично под расписку или другим способом, который бы свидетельствовал о дате получения решения налогоплательщиком. И в том случае, если указанным способом решение невозможно вручить, оно направляется по почте заказным письмом. Причём теперь в Налоговом Кодексе указано, что письмо с решением должно быть направлено по месту нахождения образовательного учреждения. В предыдущей редакции таких уточнений о месте, куда нужно направлять решение, не было.

Также стал по-новому производиться расчёт даты вручения решения в случае, если оно было направлено заказным письмом по почте. Согласно старой редакции пункта 9 статьи 101 НК РФ

письмо считается полученным по истечении шести дней, а согласно новой редакции — на шестой день с даты отправки. Налоговики, если им не удалось вручить в течение пяти рабочих дней решение лично, направляют его не по почте заказным письмом и автоматически считают вручённым на шестой день.

Кроме того, изменился срок подачи жалобы на решения, которые уже вступили в силу: он увеличился, и по общему правилу такая жалоба может быть подана в течение года со дня, когда заявитель узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Другой срок установлен для обжалования решения вышестоящего налогового органа в ФНС России — три месяца со дня принятия такого решения. Для сравнения напомним, что в предыдущей редакции Кодекса срок подачи жалобы по общему правилу составлял три месяца.

Рассмотрим разъяснения налоговых органов по поправкам в Налоговый кодекс (Письмо ФНС России от 20.09.2013 № АС-4-2-/1698/ «О применении отдельных положений НК РФ»). С 24 августа 2013 года появился общий порядок передачи документов от налоговой инспекции в организацию (школу). Теперь есть три равноценных способа: лично под расписку, по почте или через Интернет

(пункт 4 статьи 31 НК РФ), т.е. формально налоговые органы могут выбрать любой способ.

Если в школе есть несколько видов платных образовательных услуг и (или) иная приносящая доход деятельность (например, сдача в аренду) и возникает обязанность уплаты налога НДС, то с 1 января 2014 года налоговая декларация по этому налогу представляется в налоговую инспекцию только в электронном виде.

Какова цена налоговых правонарушений, которые были обнаружены при выездной налоговой проверке?

Минфин России (Приказ от 02.07.2012 г. № 99н) утвердил Административный регламент Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, правах и обязанностях налогоплательщиков и налоговых органов, а также по приёму налоговых деклараций (расчётов).

Важным инструментом экономической безопасности школы при любых проверках может служить ФЗ от 26.12.2008 г.

Алгоритм передачи документов налоговой инспекции

Вид документа	Как инспектор должен вручить	В каком случае
Требование о предоставлении документов	Лично, под расписку	Если инспектор находится на территории школы
	Через Интернет	Если школа обязано отчитываться через Интернет, а инспектор не находится на территории школы
	По почте	Если требование невозможно вручить лично (например, руководитель отказался от подписи) или школа не обязана отчитываться через Интернет
Акт выездной проверки, решение по итогам ревизии, акт о налоговых правонарушениях	Лично, под расписку получить документы	Во всех случаях, если школа не отказывается
	По почте	Если руководитель или бухгалтер школы уклоняется от получения документа
Копия решения о принятии или отмене обеспечительных мер	Лично или по почте	Инспекция вправе выбрать любой способ передачи

Таблица штрафов налоговых нарушений

Вид налогового правонарушения	Статья НК	Ответственность
Нарушение порядка постановки на учёт в налоговом органе	Часть 1 статьи 116	Штраф 10 000 рублей
Ведение деятельности организацией без постановки на учёт в налоговом органе	Часть 2 статьи 116	Штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тыс. рублей
Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счёта в банке	Статья 118	Штраф 5 000 рублей
Непредставление налоговой декларации	Статья 119	Штраф в размере 5% неуплаченной суммы налога за каждый месяц со дня, установленного для представления декларации, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей
Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчёта)	Статья 119.1	Штраф 200 рублей
Грубое нарушение правил учёта доходов и расходов и объектов налогообложения	Статья 120	Максимальная ответственность – штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей
Неуплата или неполная уплата налога (сбора)	Статья 122	Максимальная ответственность – 40% от неуплаченной суммы
Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов	Статья 123	Штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению
Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для налогового контроля	Статья 126	Штраф 200 рублей за каждый непредставленный документ; 9000 рублей – за отказ передать контролёрам документы о компании
Неправомерное несообщение сведений налоговому органу	Статья 129.1	Штраф 5000 рублей, за повторное нарушение – 20 000 рублей
Неуплата или неполная уплата суммы налога в результате применений в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, которые несопоставимы с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми	Статья 129.3	Штраф 40% неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей
Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление сведений в уведомлении о контролируемых сделках	Статья 129.4	Штраф 5000 рублей

№ 294 «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». В нём впервые введён перечень нарушений (статья 3) со стороны должностных лиц (контролирующих

органов), при наличии которых результаты проверки признаются недействительными и подлежат отмене вышестоящим органом государственного контроля (надзора) или судом на основании заявления юридического лица. **НО**