

Ключевые слова:
корректировочный счет-фактура, изменение цены, покупатель, продавец

О применении корректировочных счетов-фактур

С 1 октября 2011 г. — даты вступления в силу Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ, внесшего изменения в ряд статей НК РФ, — налогоплательщики наряду с обычными счетами-фактурами могут применять корректировочные счета-фактуры. На что следует обращать внимание, какие нюансы учитывать?

В.В. Шинкарев

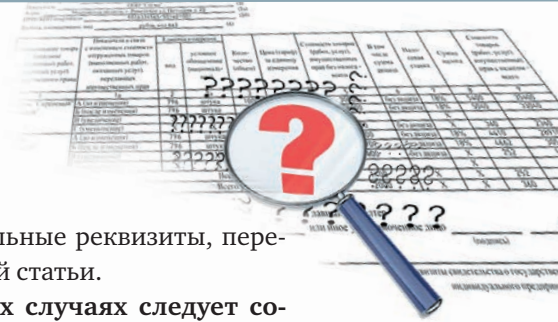
Корректировочные счета-фактуры используются в случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав [1, п. 3 ст. 168].

При составлении корректировочного счета-фактуры, в котором уменьшена сумма предъявленного покупателю налога, налогоплательщик-продавец в соответствии с подп. 13 ст. 171 НК РФ получает право уменьшить подлежащую уплате в бюджет сумму НДС (увеличив на основании этого счета-фактуры сумму своих вычетов).

Одновременно с уменьшением продавцом суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, покупатель обязан восстановить налог к уплате в бюджет на ту же сумму [1, подп. 4 п. 3 ст. 170].

Обязательные реквизиты корректировочного счета-фактуры перечислены в п. 5.2 ст. 169 НК РФ, а его форма утверждена постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 [2]. Согласно разъяснениям Минфина России, изложенным в письме от 31.01.2012 № 03-07-15/11 (доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 01.02.2012 № ЕД-4-3/1547@), указанная форма должна применяться с 1 апреля 2012 г.¹

¹ До утверждения формы в установленном порядке налогоплательщики были вправе пользоваться формой корректировочного счета-фактуры, рекомендуемой ФНС России (письмо от 28.09.2011 № ЕД-4-3/15927@).



Согласно п. 3 ст. 168 НК РФ корректировочный счет-фактура составляется в течение 5 дней со дня подписания договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров.

В н и м а н и е! Изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за изменения цены (тарифа) и (или) их количества (объема), как и всякая иная гражданско-правовая сделка, влечет за собой изменение прав и возникновение обязанностей и, следовательно, требует согласия обеих сторон, чьи права и обязанности затрагивает. В случае если изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав произошло вследствие корректировки тарифов, не зависящей от воли сторон договора, продавцу достаточно уведомить покупателя о данном факте.

Представляется, что порядок изменения цен (тарифов) и уведомления о нем (документооборота) следует прописать в договоре (соглашении) между продавцом и покупателем. Это позволит избежать конфликтных ситуаций в будущем.

Таким образом, основанием для выставления корректировочных счетов-фактур продавцом служат первичные документы, подтверждающие согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, подписанное обеими сторонами, либо уведомление покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, подписанное продавцом.

При этом необходимо учитывать, что согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, долж-

ны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 данной статьи.

Напомним, в каких случаях следует составлять корректировочные счета-фактуры, а в каких не следует.

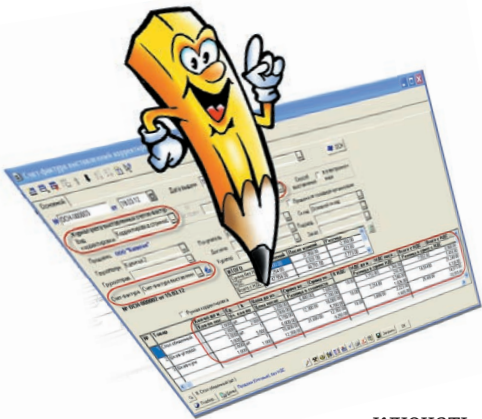
Так, если *отсутствует повод для подписания договора, соглашения или иного первичного документа*, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, то нет и оснований для составления корректировочного счета-фактуры.

Корректировочный счет-фактура также не составляется *при исправлении ранее допущенных арифметических и иных подобных ошибок*. Как разъяснил Минфин России в письме от 15.08.2012 № 03-07-09/119, в этом случае исправления вносятся непосредственно в составленный с ошибками счет-фактуру (первичный) путем составления новых экземпляров счетов-фактур. Порядок составления новых экземпляров счетов-фактур предусмотрен п. 7 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость [2, раздел II приложения № 1]².

Если ошибки препятствуют идентификации суммы НДС, продавца, покупателя, наименования товаров (работ, услуг), ставки налога, то такой счет-фактура до внесения в него исправлений не дает покупателю права на налоговый вычет. Право на вычет налога по такому счету-фактуре покупатель обретет в том периоде, в котором получен исправленный счет-фактура.

Если вычет применен до обнаружения ошибки, покупатель должен самостоятельно исключить из книги покупок сумму налога по счету-фактуре, оформленному с нарушением установленного порядка, из суммы вычетов.

² До вступления в силу указанных правил исправления вносились в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914: в оригинале выставленного счета-фактуры зачеркивались ошибочные (неправильные) записи и указывались верные. Исправления в документ заверялись подписью руководителя организации с указанием даты внесения и печатью организации.



Если ошибки не препятствуют идентификации продавца, покупателя, наименования товаров (работ, услуг), ставки налога или его суммы, то на основании п. 2 ст. 169 НК РФ нет необходимости исключать сумму налога по счету-фактуре из суммы вычетов и счет-фактуру из книги покупок.

Что делать покупателю в случае выявления недостачи? Этот вопрос часто задают налогоплательщики. Как разъяснил Минфин России (письмо от 12.05.2012 № 03-07-09/48), если в счете-фактуре (первичном, выставленном при отгрузке) было указано большее количество товаров, чем принял покупатель, то продавец на основании акта (по форме ТОРГ-2) и товарной накладной (по форме ТОРГ-12) может выставить корректировочный счет-фактуру, в котором будут уменьшены количество переданных товаров и сумма предъявленного НДС.

В этом случае покупатель принимает к учету товары в меньшем количестве, чем отражено в счете-фактуре, и, следовательно, ставит к вычету сумму НДС, соответствующую количеству принятых им к учету товаров, т. е. в меньшем размере, чем указан в счете-фактуре. Поскольку сумма НДС, относящаяся к недопоставленному количеству товаров, к вычету не принимается, у покупателя отсутствует и обязанность ее восстанавливать при получении от продавца корректировочного счета-фактуры с уменьшенной суммой налога.

Такой же порядок применяется и при отказе покупателя принять товары в количестве, указанном в накладной, по причине не-

соответствия их качества условиям договора. Продавец выставляет корректировочный счет-фактуру, в котором уменьшает количество поставленных товаров и сумму предъявленного покупателю НДС на стоимость бракованных или не соответствующих условиям договора товаров.

Совершенно иной порядок действует в случае возврата товаров продавцу после принятия их покупателем к учету.

В подп. «а» п. 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [2, раздел II приложения № 3], установлена обязанность покупателя отражать в части 1 «Выставленные счета-фактуры» журнала учета показатели выставленных им продавцу счетов-фактур в случае возврата товаров, принятых на учет.

Таким образом, при возврате товаров, принятых покупателем на учет, счет-фактура по возвращаемым товарам выставляется покупателем. Понятно, что корректировочные счета-фактуры продавцом не выставляются (письмо Минфина России от 10.08.2012 № 03-07-11/280).

Не следует, однако, забывать об общих условиях применения вычетов. Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ суммы налога могут быть приняты налогоплательщиком к вычету только в случае, если товары в дальнейшем будут использоваться для осуществления деятельности, признаваемой объектом налогообложения НДС, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 172 НК РФ. Поэтому продавец, которому вернули товар, на основании выставленного покупателем счета-фактуры может принять указанную в нем сумму НДС к вычету при соблюдении требований, установленных статьями 171, 172 НК РФ. **НП**

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
2. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость: постановление Правительства РФ от 26 дек. 2011 г. № 1137 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 3, ст. 417.

об авторе



В.В. Шинкарев,
советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса
avtor3@nalogkodeks.ru