

**Корректировочный счет-фактура: порядок заполнения и регистрации.**

*С 1 октября 2011 года вступили в силу поправки в Налоговый кодекс РФ, касающиеся, в частности, новых правил регулирования порядка изменения налоговых обязательств, если соглашением сторон сделки корректируется стоимость ранее отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав. Согласно изменениям, продавец в данном случае выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру.*

*Однако до сих пор Правительство РФ не утвердило форму корректировочного счета-фактуры, в связи с чем, ФНС России в Письме от 28.09.2011 N ЕД-4-3/15927@ рекомендовала форму корректировочного счета-фактуры, порядок его заполнения и регистрации в книге покупок и продаж.*

*Хотя данные рекомендации ФНС России носят временный характер, тем не менее, бухгалтерам необходимо с ними ознакомиться и применять до тех пор, пока не появится соответствующее постановление Правительства РФ.*

**Порядок выставления и заполнения корректировочного счета-фактуры**

Как уже отмечалось, корректировочный счет-фактуру выставляет продавец покупателю, если была изменена стоимость отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав (далее - отгруженных товаров (работ, услуг)).

В частности, корректировочный счет-фактура выставляется при:

- изменении цены или тарифа;
- изменении количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг).

В соответствии с п.10 ст.171 и п.13 ст.171 НК РФ перед составлением корректировочного счета-фактуры продавец должен уведомить покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). Стороны могут заключить соответствующее соглашение, договор или иной первичный документ, подтверждающий согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). Только в этом случае продавец или покупатель вправе будет принять к вычету НДС на основании корректировочного счета-фактуры.

Согласно абз.3 п. 3 ст. 168 НК РФ продавец обязан выставить корректировочный счет-фактуру не позднее пяти дней со дня составления документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг).

При этом, новые правила действуют в случае, если документ, изменяющий стоимость отгрузки, составлен после 1 октября 2011 г.

До утверждения формы корректировочного счета-фактуры постановлением Правительства РФ налоговая служба рекомендует использовать форму, приведенную в письме от 28.09.2011 N ЕД-4-3/15927@.

Корректировочный счет-фактура имеет своей целью показать разницу, на которую изменилась стоимость отгрузки, поэтому этот документ отражает количество, цену и стоимость товаров (работ, услуг) до и после изменения цены, а также разницу между этими показателями (положительную или отрицательную).

Так, в п. 5.2 ст. 169 НК РФ перечислены требования к корректировочному счету-фактуре. В частности, в нем обязательно указываются:

- наименование "корректировочный счет-фактура", порядковый номер и дата его составления;

- порядковый номер и дата составления счета-фактуры, по которому изменяется стоимость отгруженных товаров (работ, услуг);

Приложение № 1  
к письму ФНС России  
от 28.09.2011 № ЕД-4-3/15927@

**Рекомендуемая форма корректировочного счета-фактуры и порядок его заполнения**

КОРРЕКТИРОВОЧНЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА № \_\_\_\_\_ от " \_\_\_\_\_ " (1)  
к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ № \_\_\_\_\_ от " \_\_\_\_\_ " (1.1)

Продавец \_\_\_\_\_ (2)  
Адрес \_\_\_\_\_ (2а)  
ИНН/КПП продавца \_\_\_\_\_ (2б)  
Покупатель \_\_\_\_\_ (3)  
Адрес \_\_\_\_\_ (3а)  
ИНН/КПП покупателя \_\_\_\_\_ (3б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество		Цена (тариф) за единицу измерения		Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога				В том числе акциз			Налоговая ставка	Сумма налога			Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога					
		до изменения	после изменения	до изменения	после изменения	до изменения	после изменения	разница		до изменения	после изменения	разница		до изменения	после изменения	разница		до изменения	после изменения	разница		
								к уменьшению	к доплате			к уменьшению				к доплате	к уменьшению			к доплате		
1	2	3	3а	4	4а	5	5а	5б	5в	6	6а	6б	6в	7	8	8а	8б	8в	9	9а	9б	9в
<b>Итого по корректировочному счету-фактуре</b>						X	X						X	X				X	X			

Руководитель организации \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (ф.и.о.)      Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (ф.и.о.)  
Индивидуальный предприниматель \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (ф.и.о.)      (реквизиты свидетельства о государственной регистрации Индивидуального предпринимателя)

- наименование отгруженных товаров, цена которых изменяется или количество которых уточняется, и единица их измерения;
- количество (объем) отгруженных товаров (работ, услуг) до и после его уточнения;
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) без учета НДС до и после ее изменения;
- стоимость всего количества отгруженных товаров (работ, услуг) по счету-фактуре без НДС до и после внесенных изменений;
- сумма налога, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок, до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг);
- стоимость всего количества отгруженных товаров (работ, услуг) по счету-фактуре с учетом НДС до и после изменения их стоимости;
- разница между показателями счета-фактуры, по которому осуществляется изменение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), и показателями, исчисленными после изменения их стоимости. Если стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) уменьшается, то разница между суммами НДС, исчисленными до и после изменения, указывается с отрицательным знаком.

По строке «Итого» корректировочного счета-фактуры отражаются итоговые разницы, которые подлежат занесению в книги покупок и продаж.

Необходимо отметить, что в случае изменения цены и/или количества товаров (работ, услуг) составляется только корректировочный счет-фактура. Исправления в первоначальный счет-фактуру не вносятся.

Что же касается исправлений корректировочного счета-фактуры, то они вносятся продавцом в порядке, аналогичном порядку, установленному пунктом 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914.

**Общий порядок регистрации корректировочного счета-фактуры**

При регистрации корректировочного счета-фактуры как продавцом так и покупателем в книге покупок в графе 2 указывается дата и номер корректировочного счета-фактуры.

При регистрации корректировочного счета-фактуры продавцом в книге продаж (дополнительном листе книги продаж) в графе 1 указывается дата и номер корректировочного счета-фактуры.

При регистрации покупателем корректировочного счета-фактуры или первичного документа на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных (полученных) товаров (работ, услуг, имущественных прав) в книге продаж в графе 1 указывается дата и номер корректировочного счета-фактуры или первичного документа на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных (полученных) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Согласно рекомендациям ФНС, налогоплательщики, освобожденные от НДС, либо реализующие товары (работы, услуги), которые не подпадают под этот налог, должны выполнять следующие правила. В графах 7, 8 и 8а корректировочного счета-фактуры необходимо проставить «Без налога (НДС)». Графы 8б и 8в заполнять не нужно. А в графы 9, 9а, 9б и 9в необходимо перенести значения из граф 5, 5а, 5б и 5в соответственно.

В случае, когда акциз не входит в стоимость, в колонках б и ба необходимо написать «Без акциза».

### **Регистрация корректировочного счета-фактуры продавцом**

#### ***Если стоимость отгрузки увеличилась***

В соответствии с п.10 ст.154 НК РФ, при увеличении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) продавец обязан увеличить налоговую базу на НДС того налогового периода, в котором была произведена отгрузка.

При этом, если отгрузка и увеличение стоимости произошли в одном периоде, то корректировочный счет-фактуру продавец регистрирует в книге продаж в этом же периоде. Если же корректировочный счет-фактура составляется в следующем после отгрузки товаров (работ, услуг, имущественных прав) периоде, то он регистрируется в дополнительном листе книги продаж, составленной за период отгрузки.

При этом в книге продаж продавец отражает только суммы, на которые увеличились первоначальные показатели (т.е. графы "к доплате" – 5в, 8в, 9в).

Таким образом, если в периодах, следующих за отгрузкой, стоимость изменится, налогоплательщик должен будет представить в инспекцию уточненные декларации и доплатить соответствующий налог и пени.

#### ***Если стоимость отгрузки уменьшилась***

При уменьшении стоимости отгрузки продавец может принять к вычету разницу между суммами НДС, исчисленными до и после этого уменьшения. При этом, согласно п.10 ст.172 НК РФ, корректировочный счет-фактуру он регистрирует в книге покупок в том периоде, в котором возникло право на вычет.

Важно помнить, что вычет можно применить в течение трех лет с момента выставления корректировочного счета-фактуры.

Регистрируя этот счет-фактуру в книге покупок, продавец переносит в соответствующие графы только данные о разнице между суммами, которые были до изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) и после (то есть только те суммы, которые значатся к уменьшению в графах 5б, 8б и 9б корректировочного счета-фактуры).

### **Регистрация корректировочного счета-фактуры покупателем**

#### ***Если стоимость отгрузки увеличилась***

При увеличении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) покупатель имеет право принять к вычету сумму НДС, исчисленную с разницы между скорректированной и первоначальной стоимостью.

При регистрации этого счета-фактуры в книге покупок покупатель переносит в книгу данные только по суммам, которые он доплатил в связи с увеличением стоимости (то есть разницу из граф "к доплате" – 5в, 8в и 9в).

***Если стоимость отгрузки уменьшилась***

В соответствии с пп.4 п.3 ст.170 НК РФ, при уменьшении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) покупатель обязан восстановить сумму налога в том периоде, на который пришлось более раннее из двух событий:

- получение корректировочного счета-фактуры
- получение документа, изменяющего первоначальную цену договора.

Согласно рекомендациям, данным в письме ФНС, покупатель при регистрации счета-фактуры в книге продаж в связи с уменьшением стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) в графе "Дата и номер счета-фактуры" книги указывает дату и номер корректировочного счета-фактуры или дату и номер документа, который изменил цену договора (в зависимости от того, что он раньше получил).

В соответствующие графы книги продаж покупателю необходимо занести только разницу между суммами до уменьшения и после (то есть разницу из граф "к уменьшению" – 5б, 8б и 9б корректировочного счета-фактуры).

В заключение отметим, что согласно п. 8 ст. 169 НК РФ форма счета-фактуры и порядок его заполнения, а также формы и порядок ведения книг покупок и книг продаж устанавливаются Правительством РФ. Федеральная налоговая служба России не имеет полномочий по установлению этих форм и порядка их заполнения. Однако, поскольку именно налоговые органы контролируют правильность уплаты НДС, налогоплательщику лучше действовать в соответствии с рекомендациями, данными налоговой службой.

Задубровская А.В.,  
налоговый юрист,  
ген.директор аудиторской фирмы  
ООО «ПрофКонсалтинг»