

# Как выгоднее применять на практике корректировочные счета-фактуры

Как новые счета-фактуры повлияют на экономию НДС группы

Что учитывают при выставлении корректировочных счетов-фактур

Как откорректировать НДС при разногласиях участников сделки

**Алексей Кафтанников,**  
руководитель департамента  
налоговой безопасности ЗАО  
аудиторская фирма «Аудит-Классик»

**Р**етроспективное изменение цены сделки с помощью предоставления скидок или бонусов зачастую используется при проведении налоговой оптимизации в группе. С 1 октября 2011 года Налоговый кодекс требует оформлять в этом случае корректировочные счета-фактуры (Федеральный закон от 19.07.11 № 245-ФЗ).

Новый порядок не только уточняет нюансы оформления документов при изменении цены договора, но и затрагивает налоговые интересы как покупателя, так и поставщика. В связи с этим некоторые способы экономии и перераспре-

деления НДС, которые использовались до введения корректировочных счетов-фактур, могут измениться. Кроме того, такое новшество в Налоговом кодексе расширяет возможности компании использовать механизм скидок и бонусов с целью налоговой экономии.

## **Способ оптимизации налогов с использованием механизма скидок и бонусов узаконен**

Возможность поменять цену договора в наиболее подходящий для участников сделки момент удобна с точки зрения

налогового планирования. Она позволяет дружественным сторонам перераспределять нагрузку по НДС, а также момент возникновения обязанности по уплате этого налога.

Кроме того, распространенность предоставления скидок или различных видов бонусов при реализации товара объясняется тем, что расходы на такие скидки продавец вправе учесть в расходах при исчислении налога на прибыль. Например, предоставление бонуса за покупку покупателем определенного объема товаров. Это позволяют сделать положения подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

Однако применению такого способа планирования НДС ранее препятствовало отсутствие в Налоговом кодексе специальных положений, предусматривающих выставление счетов-фактур со знаком «минус». Поэтому Минфин России запрещал компаниям корректировать налог на основании таких документов (письмо Минфина России от 02.08.10 № 03-07-09/41). При этом в большинстве случаев суды поддерживали компании, указывая, что статья 424 Гражданского кодекса не ограничивает возможность изменения цены товара после заключения договора. А выставление в такой ситуации отрицательного счета-фактуры не нарушает налоговое законодательство (постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10.02.10 № А55-15001/2009, от 01.07.10 № А72-16506/2009).

Таким образом, законодатели обобщили сложившуюся практику и прямо про-

писали возможность корректировки НДС в законе. При этом новые правила затронули порядок взаимоотношений между покупателем и поставщиком. Некоторые действия сторон в рамках такого нового порядка помогут спланировать налоги, как будет удобнее группе.

### **Для уменьшения НДС продавцу достаточно выставить счет-фактуру со знаком «минус»**

На первый взгляд, в отношениях между покупателем и поставщиком, по сути, ничего не изменилось. В части НДС стороны оформляют сделку купли-продажи с помощью первичных документов и счета-фактуры.

Но теперь в случае изменения стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг или переданных имущественных прав продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру (п. 3 ст. 168, п. 5.2 ст. 169 НК РФ). Такое правило позволяет дружественным сторонам перераспределять нагрузку по НДС в наиболее подходящий момент.

Важно, что в случае, если стоимость отгруженных товаров уменьшается, то разницу между суммами НДС, исчисленными до и после изменения, компаниям теперь разрешили указывать с отрицательным знаком.

Также, согласно пункту 8 статьи 169 НК РФ, правительство России должно утвердить форму счета-фактуры и порядок его заполнения. Пока соответ-

## как снижают налоги корректировочные счета-фактуры

### Что обязательно должно быть в корректировочном счете-фактуре

В пункте 5.2 статьи 169 НК РФ перечислены требования к корректировочному счету-фактуре. Пока официальная форма такого счета не утверждена, он составляется в произвольной форме. Однако в нем обязательно нужно указать:

- наименование «корректировочный счет-фактура»;
- порядковый номер и дату составления счета-фактуры, по которому изменяется стоимость отгруженных покупателю товаров;
- наименование отгруженных товаров, цена которых изменяется или количество которых уточняется, а также единицу их измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) отгруженных товаров до и после его уточнения;
- цену за единицу измерения (при возможности ее указания) без учета НДС до и после ее изменения;
- стоимость всего количества отгруженных товаров по счету-фактуре без НДС до и после внесенных изменений;
- сумму налога, определяемую исходя из применяемых налоговых ставок, до и после изменения стоимости отгруженных товаров;
- стоимость всего количества отгруженных товаров по счету-фактуре с учетом НДС до и после изменения их стоимости;
- разницу между показателями счета-фактуры, по которому осуществляется изменение стоимости отгруженных товаров, и показателями, исчисленными после изменения их стоимости.

ствующий акт не принят, ФНС России в письме от 28.09.11 № ЕД-4-3/15927@ рекомендовала форму корректировочного счета-фактуры, а также и порядок его заполнения и регистрации в книгах покупок и продаж.

Компания вправе придерживаться такого образца документа. Но учитывая, что унифицированная форма еще не утверждена, на практике общества используют самостоятельно составленные регистры. Обычно это те же счета-фактуры с указанием «корректировочный» и содержащие все необходимые реквизиты (см. врезку).

### Если покупатель не давал согласия на изменение цены, восстанавливать НДС он не обязан

Если не рассуждать о дружественных компаниях, то очевидно, что при получении от продавца корректировочного счета-фактуры в проигрыше останется покупатель. Дело в том, что покупатель, получивший скидку, обязан восстановить сумму НДС, ранее принятую к вычету. Его потери в этом случае приравниваются к разнице между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгру-

## В случае изменения стоимости отгруженных товаров продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру, что позволяет группе перераспределять нагрузку по НДС

женных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого уменьшения (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление сумм налога производится покупателем в том налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из следующих дат. В частности, это дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости по сделке или дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом.

Соответственно, продавец в свою очередь имеет право на вычет по НДС в размере разницы между суммами НДС, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров до и после такого уменьшения (абз. 1 п. 13 ст. 171 НК РФ). Конечно, после того, как он выставит корректировочный счет-фактуру покупателю — не позднее пяти календарных дней.

Новшество в том, что Налоговый кодекс предлагает считать эти пять дней со дня составления документов, подтверждающих согласие покупателя на уменьшение цены товара или на предоставление скидки. А при наличии предварительного согласия — при наличии документов, подтверждающих уведомление покупателя (абз. 3 п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ).

Здесь возникает вопрос, может ли покупатель заставить поставщика не выставлять корректировочный счет-фактуру? Например, ссылаясь на то, что бонус не облагается НДС, так как непо-

средственно не связан с реализацией. Либо на то, что он не давал письменного согласия на изменение цены по договору.

Следует учитывать, что, как и в случае с любым другим счетом-фактурой, у покупателя нет правовых инструментов заставить продавца выдать новый или исправить ошибочно выставленный ему счет-фактуру (постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.11.07 № Ф03-А04/07-1/4850).

Более того, покупатель скорее всего даже не сможет требовать возмещения причиненных такими действиями или бездействиями продавца убытков. Поскольку «законодательством не предусмотрено возмещение убытков контрагента в результате несоблюдения требований налогового законодательства» (постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.02.05 № КГ-А41/761-05). Либо в связи с тем, что «не доказано противоправных действий, то есть ненадлежащего исполнения ответчиком обязательств по договору» (например, постановления федеральных арбитражных судов Дальневосточного округа от 21.03.07 № Ф03-А04/06, Восточно-Сибирского от 11.12.08 № А19-4334/08 округов).

Таким образом, на практике какие-либо средства понуждения и возмещения убытков в случае выставления корректировочного счета-фактуры, не соответствующего требованиям статьи 169 НК РФ, стороны заранее оговаривают с продавцом при обсуждении скидки.

## как снижают налоги корректировочные счета-фактуры

Обычно это прописывают в тексте договора, дополнительного соглашения или в деловой переписке. Такое условие, в частности, может звучать следующим образом:

**дословно** «Поставщик обязан в течение пяти дней с момента возникновения у Покупателя права на скидку выставить и передать ему относящиеся к товару документы, в том числе надлежащим образом оформленный корректировочный счет-фактуру. В противном случае Поставщик выплачивает по требованию Покупателя штрафную неустойку в размере указанной в счете-фактуре суммы НДС. Вместо требования об уплате неустойки Покупатель вправе отказаться потребовать возмещения причиненных ему убытков».

### **Формально каждая сторона договора может корректировать базу по НДС независимо друг от друга**

На практике может возникнуть ситуация, когда покупатель не согласен получить скидку. В такой ситуации у него появляется возможность увеличить вычет НДС, но возникают потери экономического характера.

Причем от несогласия покупателя в экономическом плане пострадает и продавец. Ведь если у него не будет в наличии документа, подтверждающего согласие покупателя, то он не вправе выставить корректировочный счет-фактуру и отразить налог к уплате в бюджет.

В такой ситуации каждая из сторон может поступить следующим образом.

Дело в том, что положения главы 21 НК РФ не запрещают вносить изменения в неправильно оформленный счет-фактуру или замену такого счета-фактуры на документ, оформленный в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ (постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.05.10 № А58-9742/2009).

При этом в случае исправления или переоформления счета-фактуры компания вправе применить вычеты в периоде совершения сделки, а не в периоде исправления ошибки (письма Минфина России от 26.07.11 № 03-07-11/196, ФНС России от 01.04.10 № 3-0-06/63, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.04.11 № А21-4414/2010).

Не стоит забывать и про положения пункта 29 Правил ведения книг покупок и книг продаж, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914. Согласно этим правилам, при расхождении количества и стоимости товаров, указанных в счете-фактуре, с фактическим количеством и стоимостью реализованных товаров продавец может внести в этот документ исправления, заверив подписью руководителя и печатью (письмо УФНС России по г. Москве от 01.10.10 № 16-15/102769).

Таким образом, переоформление счетов-фактур остается альтернативным способом корректировки счетов-фактур. Это может сделать в одностороннем порядке как продавец, так и покупатель. Суды не возражают против устранения ошибок в счетах-фактурах путем пере-

## Покупатель может заявить, что против выставления корректировочного счета-фактуры, ссылаясь на то, что он не давал письменного согласия на изменение цены

оформления таких документов, оформленных без нарушений (постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.06.11 № А57-7025/2010).

Но и в случае замены, и в случае выставления счетов-фактур с «минусом» налоговики будут обращать пристальное внимание на добросовестность отношений участников по сделке, а также на достоверность первичных документов.

### При корректировке НДС с помощью переоформления счета-фактуры важны иные оправдательные документы

Практика показывает, что чаще всего контролеры доначисляют НДС по причине сотрудничества с недобросовестными контрагентами. При этом инспекторы обычно ссылаются на то, что первичные документы содержат недостоверные сведения и не подтверждают совершение хозяйственных операций. К примеру, по причине того, что подписаны неуполномоченными лицами.

В такой ситуации компании, как правило, защищают право на вычеты НДС, в том числе с помощью документов, подтверждающих реальность сделки. Поэтому главное, чтобы любое изменение количества или стоимости единицы товара подкреплялось первичными документами.

В частности, право на предоставление скидки, так же как и потеря права на ретроскидку, может следовать из условий договора или дополнительного согла-

шения к нему. А в случае возникновения разногласий по факту отгрузки по причине количества или качества необходимо обязательно оформить соответствующими актами поставки или приема-передачи. На практике компании стремятся, чтобы любое изменение цены нашло отражение хотя бы в одном из документов, попадающих под критерий оправдательного на основании статьи 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Суды не раз высказывали мнение о том, что налогоплательщик не обязан контролировать юридические действия своих партнеров. Главное, чтобы документы, подтверждающие правомерность вычета НДС, содержали сведения, которые позволяют определить достоверность хозяйственной операции. А только лишь исправленный счет-фактура — это формальная придирка (например, постановления федеральных арбитражных судов Поволжского от 25.01.11 № А55-11058/2010, Западно-Сибирского от 26.02.10 № А45-12838/2008 округов).

Если же подтверждающих документов у компании в наличии не будет, то при имеющихся расхождениях с первоначально представленными счетами-фактурами суды, вероятнее всего, в вычете НДС откажут (постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.01.11 № А74-1670/2010). В этом случае и для продавца, и для покупателя безопаснее воспользоваться новым порядком выставления корректировочных счетов-фактур.