

Приложение № 2  
к письму ФНС России  
от «\_\_» \_\_\_\_\_ 2014 г.  
№ \_\_\_\_\_

### Случаи оформления формы УКД

**Форма УКД может применяться** для оформления изменения общей стоимости ранее произведенной (надлежащим образом документированной) поставки из-за изменения цены (тарифа) и (или) изменения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том случае, когда предложение о таком изменении исходит от продавца и требует согласия покупателя на такое изменение или не требует его.

**Форма УКД также может применяться** в целях документирования продавцом согласия с претензией покупателя при выявлении последним расхождения по количеству и качеству товаров (работ, услуг, имущественных прав) при их приемке (без постановки на учет), в случае, если документ о расхождениях представителем продавца не подписывался (односторонний акт о расхождениях<sup>1</sup>).

**Форма УКД не применяется** во всех случаях возврата (перемещения от покупателя к продавцу) товаров, принятых покупателем на учет (письмо Минфина России от 16.05.2012 № 03-07-09/56), для которых специальный порядок вычетов установлен пунктом 5 статьи 171 НК РФ (решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.05.2011 №3943/11).

**Форма УКД не предназначена** для использования в случаях, когда изменение общей стоимости отгрузки обусловлено допущенной продавцом ошибкой в первоначальном комплекте документов, сопровождающих отгрузку (УПД, иного первичного учетного документа на отгрузку и счета-фактуры). Исправление таких ошибок в примененной ранее форме УПД может производиться в порядке, указанном в приложении № 7 к настоящему письму.

При надлежащем заполнении форма УКД позволяет отразить в документе все необходимые показатели, не только предусмотренные законодательством о бухгалтерском учете для первичных учетных документов, но и установленные для

---

<sup>1</sup> При подписании сторонами двустороннего акта о расхождениях при приемке товаров, дополнительного первичного документа об изменении финансового состояния продавца и покупателя не требуется. Наличие подписей продавца и покупателя на таком документе свидетельствуют не только об изменении состояния расчетов между ними, но и о согласии покупателя на такое изменение стоимости отгруженных товаров в связи с уточнением их количества, что согласно п. 3 ст. 168 НК РФ достаточно для выставления продавцом корректировочного счета-фактуры без дополнительных документов (письмо ФНС России от 12.03.2012 №ЕД-4-3/4100).

корректировочного счета-фактуры как документа, служащего основанием для применения порядка, установленного пунктом 10 статьи 154, подпунктом 4 пункта 3 статьи 170 и пунктом 13 статьи 171 НК РФ.

Поэтому заполнение всех реквизитов УКД, установленных в качестве обязательных для первичных учетных документов статьей 9 Закона № 402-ФЗ и для корректировочных счетов-фактур статьей 169 НК РФ, позволяет использовать его **одновременно** в целях исчисления **налога на прибыль** и расчетов с бюджетом **по НДС** (статус документа «1»).

Выставление в таком случае отдельного корректировочного счета-фактуры при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав не требуется.

Вместе с тем, форма может быть использована **только в качестве первичного учетного документа** для оформления факта хозяйственной жизни, выражающегося в изменении стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) (статус документа – «2»). Тогда в документе не заполняются (или в соответствующих полях ставятся прочерки) показатели, установленные в качестве обязательных исключительно для корректировочного счета-фактуры:

- «к счету-фактуре (счетам-фактурам) № ... от ..., с учетом исправления №... от...» (строка 1б);
- «в том числе сумма акциза» (графа 6);
- «налоговая ставка» (графа 7).

В поле строки (1) проставляется дата и порядковый номер корректировки, а дата и номер УПД либо иного первичного учетного документа, показатели которого корректируются, указываются в строке [5].

Использование предлагаемой формы документа с наименованием «Корректировочный счет-фактура» в статусе только первичного учетного документа организациями и предпринимателями, не являющимися плательщиками НДС, не влечет за собой для них обязанности по исчислению и уплате в бюджет НДС (при этом, у таких организаций не будет значений в показателях граф 7 и 8).

Используемый экономическими субъектами статус документа рекомендуется проставлять в верхнем левом углу формы.

Во всех случаях применения формы УКД под продавцами и покупателями (строки (2) и (3)) понимаются участники гражданских правоотношений, перечисленные в Приложении № 2 к письму ФНС России от 21.10.2013 №ММВ-20-3/96@.

Приложение № 3  
к письму ФНС России  
от «\_\_» \_\_\_\_\_ 2014 г.  
№ \_\_\_\_\_

### Рекомендации по заполнению отдельных реквизитов формы УКД

№№ строк, графы	Реквизит УКД	Возможные значения; рекомендации и пояснения
б/н	статус	«1», «2» Выбирается налогоплательщиком в зависимости от цели использования универсального корректировочного документа (УКД)
Строки (1) – (4) графы 1-9	-	Для УКД со статусом «1» заполняются в соответствии с Приложением № 2 к Постановлению № 1137. В случае, если корректировочный счет-фактура подписывается иным отличным от руководителя лицом, уполномоченным на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации, то в корректировочном счете-фактуре может быть указан соответствующий распорядительный документ или указана должность уполномоченного лица, подписавшего конкретный счет-фактуру <sup>2</sup> . Для УКД со статусом "2" показатель строки нумеруется в соответствии с общей хронологией нумерации корректировочных документов. Строки (2), (3), (4), граф (1), (2) или (2а), (3), (4) и (9) заполняются в целях исполнения требований п. 1 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ о наличии в документе подробной информации о дате составления документа, о содержании факта хозяйственной жизни и величине натурального и (или) денежного измерения. Показатели, уточняющие условия совершения факта хозяйственной жизни могут также быть отражены в строках, (2а), (2б), (3а), (3б), графах (5), (6) и др.
Графа А	№ п/п	Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен. Может заполняться для удобства поиска корректируемой позиции в первоначальном документе (если корректировочный и корректируемый документ можно однозначно соотнести и в корректируемом документе проставлялись номера строк)
Графа Б	Код товара/ работ, услуг	Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен. Может заполняться для идентификации товара/работ, услуг, если такой код проставлялся в корректируемом документе.
Строка [5]	К передаточным (отгрузочным) документам)	Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен. Информация, позволяющая идентифицировать первичные учетные документы, оформленные в отношении отгруженных ранее товаров (переданных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, стоимость которых подлежит изменению. Показатель идентифицирует факт хозяйственной жизни, который подлежит корректировке в связи с возникшим новым фактом.
Строка [6]	Основания изменения стоимости	Может идентифицировать отношения сторон, приводящие к изменению стоимости (реквизиты договоров, соглашений и т.д., предусматривающих возможность изменения стоимости ранее произведенных отгрузок; актов о расхождениях по количеству и качеству товаров (работ, услуг), выявленных при их приемке и т.п.). Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен.
Строка [7]	Иные сведения	Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен. Может заполняться в случае наличия существенной дополнительной информации об изменении стоимости, не предусмотренной в форме УКД. В частности, может быть отражена информация о конкретных достигнутых объемах закупок, результатом которого явилось предоставление скидки; о необходимых действиях покупателя с непринятым товаром (подлежит возврату, утилизации покупателем и т. п. – данная информация позволит бухгалтерии продавца правильно определить корреспондирующий счет)

<sup>2</sup> По аналогии с порядком, указанным в письме Минфина России от 23.04.2012 №03-07-09/39.

Строка [8]	Предлагаю изменить стоимость	<p>Может быть указана должность лица, уполномоченного действовать от имени экономического субъекта со стороны продавца, его подпись с указанием фамилии и инициалов. Лицо, уполномоченное действовать по сделке от имени экономического субъекта, определяется нормами соответствующих глав ГК РФ.</p> <p>Строка заполняется в том случае, если в документе-основании передачи (сдачи)/получения (приемки) изначально не было согласовано условие об изменении стоимости, например, когда в соответствии со ст. 424 ГК РФ изменение цены после заключения договора производится по соглашению сторон сделки.</p> <p>Строка заполняется, если отсутствуют сведения в строке [9].</p>
Строка [9]	Уведомление об изменении стоимости	<p>Может быть указана должность лица, уполномоченного действовать от имени экономического субъекта со стороны продавца, его подпись с указанием фамилии и инициалов. Лицо, уполномоченное действовать по сделке от имени экономического субъекта, определяется нормами соответствующих глав ГК РФ.</p> <p>Строка заполняется в том случае, если в документе-основании передачи (сдачи)/получения (приемки) изначально была согласована возможность изменения стоимости при выполнении определенных условий договора (например, объема закупок), и данным документом вторая сторона уведомляется о наступлении ранее согласованных событий.</p> <p>Строка заполняется, если отсутствуют сведения в строке [8].</p>
Строка [10]	Ответственный за правильное оформление факта хозяйственной жизни	<p>Должность лица, ответственного за правильное оформление факта хозяйственной жизни, его подпись с указанием фамилии и инициалов.</p> <p>Показатель, позволяющий определить лицо, ответственное за оформление операции.</p> <p>Если лицом, ответственным за оформление изменения общей стоимости ранее совершенной отгрузки, является лицо, уполномоченное действовать в рамках указанных в строке [6] отношений от имени экономического субъекта (строка [8] или строка [9]), то при наличии подписи в строке [8] или в строке [9] в данной строке могут заполняться только сведения о должности и ф.и.о. без повторения подписи.</p> <p>Если лицом, ответственным за оформление изменения общей стоимости ранее совершенной отгрузки, является лицо, уполномоченное на подписание счетов-фактур и подписавшее документ от имени руководителя или главного бухгалтера (до строки [8] или строки [9]), то в данной строке так же могут заполняться только сведения о его должности и Ф.И.О. без повторения подписи.</p> <p>Если в силу установленного у экономического субъекта документооборота за правильность оформления операции отвечают одновременно несколько лиц, то в документ необходимо будет ввести дополнительную строку, например, [10а] для указания должности, Ф.И. О. и подписи второго ответственного лица.</p>
Строка [11]	Наименование экономического субъекта – составителя документа (в т.ч. комиссионера (агента))	<p>Может быть указано наименование и иные реквизиты, определяющие экономического субъекта, составившего документ со стороны продавца.</p> <p>Показатель, позволяющий включить в документ информацию об экономическом субъекте, принимающем участие в составлении двустороннего документа со стороны продавца.</p> <p>В данной строке могут указываться сведения об экономическом субъекте, ведущем бухгалтерский учет продавца на основании договора. Так же это могут сведения о комиссионере (агенте), если он передает комитенту (принципалу) товар, результаты работ, услуги, приобретенные у продавца от своего имени. В строке [5] в этом случае указываются реквизиты договора между комитентом (принципалам) и посредником.</p> <p>Может не заполняться при наличии печати, имеющей в своем составе полное наименование экономического субъекта, составившего документ.</p>
Строка [12]	С изменением стоимости согласен	<p>Может быть указана должность лица, уполномоченного действовать по сделке от имени экономического субъекта – покупателя (определяется нормами соответствующих глав ГК РФ).</p> <p>Показатель, удостоверяющий осуществление операции (сделки).</p> <p>Строка заполняется в том случае, если в документе-основании передачи (сдачи)/получения (приемки) изначально не было согласовано условие об изменении стоимости, например, когда в соответствии со ст. 424 ГК РФ изменение цены после заключения договора производится по соглашению сторон сделки, т.е. при наличии данных в строке [8].</p>
Строка [13]	Дата	<p>Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен. Однако при заполнении продавцом строки [8], показатель определяет такое обстоятельство факта хозяйственной жизни, как реальная дата его осуществления - согласования</p>

		<p>покупателем изменения стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг, прав). При заполнении продавцом строки [9] показатель может определять дату получения покупателем уведомления от продавца.</p> <p>Рекомендуется к заполнению в любом случае, поскольку это не допустит несогласованного внесения изменений в документ (произвольного проставления даты) заинтересованной стороной и позволит исключить споры о дате возникновения соответствующих правоотношений.</p> <p>Не может быть ранее даты составления УКД (строка 1)</p>
Строка [14]	Ответственный за правильное оформление сделки, операции	<p>Строка обязательно заполняется в случае наличия данных в строке [8].</p> <p>Указывается должность лица, ответственного за правильное оформление факта хозяйственной жизни со стороны покупателя, его подпись с указанием фамилии и инициалов.</p> <p>Показатель, позволяющий определить лицо, ответственное за оформление операции.</p> <p>Если лицом, ответственным за оформление сделки, является лицо, уполномоченное действовать по сделке от имени экономического субъекта (строка [12]), то в данной строке могут заполняться только сведения о должности и ф.и.о. без повторения подписи.</p> <p>Если в силу установленного в экономическом субъекте документооборота за правильность оформления операции отвечают одновременно несколько лиц, то в документ необходимо будет ввести дополнительную строку, например, [14а] для указания должности, Ф.И. О. и подписи второго ответственного лица.</p> <p>Заполнение данного показателя в случае заполнения продавцом строки [9] позволяет покупателю рассматривать данный документ в качестве своего внутреннего первичного учетного документа (аналога справки бухгалтера), подтверждающего изменение стоимости полученных ранее ценностей.</p>
Строка [15]	Наименование экономического субъекта – составителя документа	<p>Строка обязательно заполняется в случае наличия данных в строке [8].</p> <p>Может быть указано наименование и иные реквизиты, определяющие экономического субъекта, составившего документ со стороны покупателя.</p> <p>Показатель, позволяющий включить в документ информацию об экономическом субъекте, принимающем участие в составлении двустороннего документа со стороны покупателя.</p> <p>В данной строке могут указываться сведения о лице, ведущем бухгалтерский учет экономического субъекта на основании договора.</p> <p>Может не заполняться при наличии печати, имеющей в своем составе полное наименование экономического субъекта, принимающего участие в составлении конкретного двустороннего документа.</p> <p>Заполнение данного показателя в случае заполнения продавцом строки [9] позволяет покупателю рассматривать данный документ в качестве своего внутреннего первичного учетного документа (аналога справки бухгалтера), подтверждающего изменение стоимости полученных ранее ценностей.</p>
	М.П.	<p>Печати экономических субъектов-составителей документа.</p> <p>Законодательно реквизит в качестве обязательного не установлен.</p> <p>Отсутствие печати при наличии всех обязательных реквизитов, предусмотренных статьей 9 Закона № 402-ФЗ, не является основанием для отказа в принятии документа к налоговому учету.</p> <p>Со стороны покупателя вопрос о проставлении печати возникает только в случае, если заполняются строки [8] и [12].</p>

Приложение № 4  
к письму ФНС России  
от «\_\_» \_\_\_\_\_ 2014 г.  
№ \_\_\_\_\_

### Определение в форме УКД показателей, установленных законодательством в качестве обязательных

При использовании организацией документа со статусом «1» в качестве основания для применения права на вычет по НДС показатели строк (1) – (4), граф (1) – (9) и подписи руководителя организации (или иного уполномоченного лица) и главного бухгалтера (или иного уполномоченного лица) рекомендуется проверять на соответствие требованиям пунктов 5.2 и 6 статьи 169 НК РФ с учетом положения абзаца 2 пункта 2 указанной статьи.

При использовании УКД индивидуальным предпринимателем следует учитывать требования к содержанию информации о подписывающем лице, установленные пунктом 6 статьи 169 НК РФ для этой категории экономических субъектов.

При использовании организацией или индивидуальным предпринимателем универсального корректировочного документа со статусом «1» или «2» в качестве первичного учетного документа рекомендуется убедиться в том, что внесенная в него информация содержит показатели, установленные как обязательные пунктом 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ (см. таблицу ниже).

Обязательный показатель первичного учетного документа/ (норма законодательства)	Оценка наличия обязательных реквизитов в корректировочном документе (или где можно найти значение показателя)
Наименование документа (подп. 1 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)	Принимает значение «Универсальный корректировочный документ» – показатель расположен в левом верхнем углу формы с указанным статусом «1» или «2»
Дата составления документа (подп. 2 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)	Показатель строки (1)
Наименование экономического субъекта, составившего документ (подп. 3 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)	Показатели строк [11] и [15] или информация, содержащаяся в печатях, заверяющих подписи ответственных за правильность оформления документа
Содержание факта хозяйственной жизни (подп. 4 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)	Показатели: - строк (2), (2а) – одна сторона сделки, стоимость которой была изменена; - строк (3), (3а) – вторая сторона сделки, стоимость которой была изменена; - граф 1, Б - предмет сделки (ценность), стоимость которого (-ой) была изменена; - строки [6] – основание для изменения стоимости; - строк [5], [7] – дополнительная существенная информация об условиях и обстоятельствах изменения стоимости ранее отгруженных ценностей – если есть; - строка [13] – уточняющие данные о датах действий сторон во исполнение сделки (операции) – если есть

<p>Величина натурального и (или) денежного изменения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения (подп. 5 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)</p>	<p>Показатели:          - граф 2, 2а, 3 – натуральное измерение;          - графы 9, строки (4) – денежное измерение          - графы 4, 5, 6 – промежуточные значения</p>
<p>Наименование должностей лиц:          - совершивших сделку, операцию и ответственных* за ее оформление;          ИЛИ          - ответственных* за оформление свершившегося события          (подп. 6 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)  <small>* согласно соответствующим распорядительным документам</small></p>	<p>Информация о должности:          - в строке [8] или в строке [9] – для продавца;          - в строке [12] – для покупателя           ИЛИ          - в строке [10] – для продавца          - в строке [14] - для покупателя</p>
<p>Подписи лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за ее оформление, либо наименование должностей лиц, ответственных за оформление свершившегося события, с указанием их фамилий, инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц (подп. 7 п.2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)</p>	<p>Подписи:          - со стороны продавца - в строке [8] (или в строке [9]), если физическое лицо одновременно является лицом, ответственным за правильность оформления операции (сделки) или в строке [10], если физическое лицо, указанное в строке [8] или [9], не является ответственным за правильность оформления операции (сделки), а при отсутствии подписей в строках [8] или [9] или [10] - подпись в строке ФИО руководителя организации или иного лица, уполномоченного на подписание счетов-фактур, если это же лицо одновременно уполномочено и на оформление первичных документов;          - со стороны покупателя - в строке [12], если физическое лицо одновременно является лицом, ответственным за правильность оформления операции (сделки) или в строке [14], если физическое лицо, указанное в строке [12], не является ответственным за правильность оформления операции (сделки)</p>

Если информация, содержащаяся в перечисленных выше рекомендованных строках УКД, не позволяет достоверно и полно определить значения обязательных показателей первичного учетного документа, то вывод о соответствии документа требованиям законодательства рекомендуется делать с учетом возможного наличия в документе дополнительной информации в полях, введенных налогоплательщиком самостоятельно.

Статус документа, указанный экономическим субъектом в верхнем левом углу УКД, носит информационный характер.

Фактический статус документа определяется наличием/отсутствием в нем всех обязательных показателей, установленных Законом № 402-ФЗ в отношении первичных учетных документов и (или) пунктами 5.2 и 6 статьи 169 НК РФ в отношении корректировочных счетов-фактур.

Отсутствие в документе строки [13] или прочерк в ней дают основания считать, что дата совершения действий принимающей стороны совпадает с датой совершения действий передающей стороной (с датой составления документа (строка 1) (если из иных документов не следует иное).

**Отражение показателей УКД со статусом «1»<sup>3</sup> в книге покупок и книге продаж, а также в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур**

УКД со статусом «1» представляет собой комплексный документ, фактически состоящий из корректировочного счета-фактуры и первичного учетного документа, оформляющего изменение состояния расчетов сторон по произведенной ранее операции приема-передачи товара (работ, услуг, имущественных прав).

Порядок заполнения показателей комплексного документа в части, относящейся к показателям корректировочного счета-фактуры, а также порядок регистрации такого корректировочного счета-фактуры в книге покупок и книге продаж и в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур определяется положениями Постановления №1137.

При исполнении указанного порядка **продавцом** следует иметь в виду, что в УКД со статусом «1» **показатель строки (1)** определяет фактическую **дату составления** первичного учетного документа и корректировочного счета-фактуры.

**Дата выставления** продавцом корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа (УКД) определяется тем, подлежит ли первичный учетный документ об изменении стоимости согласованию со стороны покупателя.

Если в силу заключенного договора (дополнительного соглашения и т.п.) при наступлении определенных условий согласия покупателя на изменение стоимости отгруженных ранее товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав) не требуется, то продавцом документ составляется лишь для **уведомления покупателя** об изменении стоимости (заполняется соответственно строка [9]). Тогда в качестве **даты выставления** корректировочного счета-фактуры на бумажном носителе покупателю следует рассматривать дату его составления (строка (1)), если не установлены иные обстоятельства.

Если же согласие покупателя на изменение стоимости переданных ему ранее товаров (работ, услуг, имущественных прав) требуется, то в день составления УКД продавец только формирует **предложение** покупателю (оферту) об изменении стоимости (заполняется соответственно строка [8]). Датой

---

<sup>3</sup> Приведенный здесь порядок рекомендуется для налогоплательщиков, реализующих товары (работы, услуги, права), облагаемые по налоговым ставкам в размере 10% и 18%.



выставления корректировочного счета-фактуры в этом случае следует считать дату согласования покупателем предложенного изменения (строка [13]).

С учетом изложенного, порядок отражения **продавцом УКД со статусом «1»** в указанных ситуациях в книге продаж и книге покупок, а также в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур приведен в таблице ниже.

<b>Продавец при увеличении стоимости:</b>	<b>Регистрация в Книге продаж</b> (пункт 10 статьи 154 НК РФ, пункты 1, 2 раздела II Приложения № 5 к Постановлению № 1137)	<b>Регистрация в Части 1 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур**</b> (по дате выставления) (пункт 3 раздела II Приложения № 3 к Постановлению № 1137)
- при уведомлении покупателя об увеличении стоимости	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 1б) – дата строки (1) за налоговый период, к которому относится дата составления уведомления об изменении стоимости, совпадающая с датой составления корректировочного счета-фактуры	Графа 2 – дата строки (1) Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата составления корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа
- при согласовании с покупателем увеличения стоимости	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 1б) – дата строки (1) за налоговый период, к которому относится дата согласования покупателем предложения об изменении стоимости.	Графа 2 – дата строки [13] Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата согласования покупателем предложения об изменении стоимости корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа
<b>Продавец при уменьшении стоимости:</b>	<b>Регистрация в Части 1 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур**</b> (пункт 3 раздела II Приложения № 3 к Постановлению № 1137)	<b>Регистрация в книге покупок*</b> (пункты 2, 12 раздела II приложения № 4 к Постановлению № 1137)
- при уведомлении покупателя об уменьшении стоимости	Графа 2 – дата строки (1) Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата выставления корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 2б) – дата строки (1) за налоговый период после регистрации в части 2 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур** по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном абз. 1 п. 13 ст. 171 НК РФ и п. 10 ст. 172 НК РФ.
- при согласовании с покупателем уменьшения стоимости	Графа 2 – дата строки [13] Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата согласования покупателем предложения об изменении стоимости корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 2б) – дата строки (1) за налоговый период после регистрации в части 2 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур** по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном абз. 1 п. 13 ст. 171 НК РФ и п. 10 ст. 172 НК РФ.

\* Регистрация в Части 2 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур не производится (п. 9 разд. 2 Приложения №3 к Постановлению Правительства РФ №1137).

\*\* С 01.01.2015 Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур ведут только налогоплательщики, в том числе освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика обязаны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности.

**Покупателю** при исполнении установленного Постановлением №1137 порядка рекомендуется исходить из того, что при использовании УКД со статусом «1» дата **получения корректировочного счета-фактуры** и дата получения первичных документов на изменение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, полученных имущественных прав) совпадают.

**При этом если** на изменение стоимости переданных ему ранее товаров (работ, услуг, имущественных прав) **требуется согласие** покупателя, то дата получения корректировочного счета-фактуры и дата получения первичных документов на изменение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, полученных имущественных прав) совпадают и определяются датой **согласования** (подписания) покупателем изменения их стоимости в УКД (показатель строки [13]).

Если же изменение стоимости отгрузки было согласовано покупателем ранее и доводится до покупателя продавцом в уведомительном порядке, показатель строки [13] в общем случае определяет дату поступления УКД покупателю - **дату получения корректировочного счета-фактуры** и **дату получения уведомления** об изменении стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), если в отношении получения УКД нет доказательств более раннего срока.

В отсутствии показателя строки [13], таковой может быть признана дата составления корректировочного счета-фактуры (показатель строки (1), если не может быть доказано иное).

С учетом изложенного, рекомендуется следующий порядок отражения **покупателем УКД со статусом «1»** в указанных ситуациях в книге продаж и книге покупок, а также в Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур:

<b>Покупатель при увеличении стоимости:</b>	<b>Регистрация в Книге покупок</b> (пункты 2, 12 раздела II приложения №4 к Постановлению № 1137)	<b>Регистрация в Части 2 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур**</b> (пункт 3 раздела II приложения № 3 к Постановлению № 1137)
- при уведомлении покупателя об увеличении стоимости	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 2б) – дата строки (1) за налоговый период после регистрации в части 2 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур** по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном абз. 1 п. 13 ст. 171 НК РФ и п. 10 ст. 172 НК РФ.	Графа 2 – дата фактического получения УКД Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата получения корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа
- при согласовании с покупателем увеличения стоимости	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 2б) – дата строки (1) за налоговый период после регистрации в части 2 Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур** по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном абз. 1 п. 13 ст. 171 НК РФ и п. 10 ст. 172 НК РФ.	Графа 2 – дата строки [13] Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата согласования покупателем полученного предложения об изменении стоимости в составе комплексного документа

<b>Покупатель при уменьшении стоимости:</b>	<b>Регистрация в книге продаж</b> (подпункт 4 пункта 3 статьи 170 НК РФ)	
- при уведомлении покупателя об уменьшении стоимости	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 1б) – дата строки (1) за налоговый период, к которому относится дата получения комплексного документа	Графа 2 – дата фактического получения УКД Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата получения корректировочного счета-фактуры в составе комплексного документа
- при согласовании с покупателем уменьшения стоимости	Графа 5 (до 01.10.2014 – графа 1б) – дата строки (1) за налоговый период, к которому относится дата согласования покупателем полученного предложения об изменении стоимости в составе комплексного документа	Графа 2 – дата строки [13] Графа 6 (до 01.10.2014 – графа 8) – дата строки (1) В налоговом периоде, к которому относится дата согласования покупателем полученного предложения об изменении стоимости в составе комплексного документа

### **Отражение показателей УКД со статусом «1»<sup>4</sup> в налоговом учете в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.**

Главой 25 НК РФ специальных требований и подходов к учету изменения стоимости ранее произведенных отгрузок, аналогичных установленному порядку определения налоговых последствий у продавца и у покупателя, не установлено. Таким образом, в целях исчисления налога на прибыль при изменении стоимости отгрузки в сторону уменьшения / увеличения, первичный учетный документ, составленный по факту изменения общей стоимости поставки, может являться основанием:

- соответствующей корректировки стоимости приобретенных ценностей у покупателя;
- соответствующей корректировки выручки у продавца.

Основными показателями универсального корректировочного документа являются данные о стоимости единицы товара (работы, услуги, имущественного права) до и после изменений. Таким образом, данным комплексным документом рекомендуется оформлять случаи пересмотра сторонами цены единицы товара.

#### **Налог на прибыль у продавца**

Изменение цены единицы товара (стоимости работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав) влечет за собой корректировку данных налогового учета о стоимости реализованных товаров (работ, услуг, имущественных прав), т.е. должны быть **скорректированы налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций** периода реализации.

**При уменьшении цены товара** подпункт 19.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ не применяется (письмо Минфина России от 12.10.2011 №03-03-06/1/665).

В то же время согласно абзацу 3 [п. 1 ст. 54](#) НК РФ налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога. К излишней уплате налога на прибыль организаций в данном случае приводят излишне учтенные доходы.

Поэтому продавец, предоставивший скидку в виде уменьшения цены единицы товара (стоимости работ, услуг, имущественных прав) **вправе скорректировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций в периоде внесения соответствующих изменений:**

<sup>4</sup> При использовании УКД только в качестве учетного документа (статус документа «2») учет оформленной таким образом операции для целей налогообложения осуществляется в общем порядке.

- в налоговом периоде **уведомления** о выполнении ранее согласованных условий, определяющих возможность последующего изменения стоимости - показатель строки (1);

- в налоговом периоде **согласования** с покупателем изменения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) – показатель строки [13].

**При увеличении стоимости** ранее отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав) нормы пункта 2 статьи 54 НК РФ не применяются. Следовательно, при увеличении стоимости ранее отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав) налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций должны быть скорректированы (увеличены) за налоговый период признания доходов от реализации.

### **Налог на прибыль у покупателя**

**Уменьшение стоимости** приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) в результате изменения цены влечет за собой корректировку данных налогового учета о стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) (например, письмо Минфина России от 16.01.2012 №03-03-06/1/13 в отношении предоставленной скидки).

Если приобретенные товары уже были реализованы, то необходимо произвести корректировку налоговой базы по налогу на прибыль за налоговый период признания расходов.

При этом в случае, когда согласно [пункту 8 статьи 254](#) НК РФ при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения, используется метод оценки сырья и материалов по средней стоимости, при изменении (пересчете) их цены необходимо пересчитать (скорректировать) среднюю стоимость соответствующих материальных ценностей в налоговом учете начиная с периода оприходования до момента списания (письмо Минфина России от 20.03.2012 № 03-03-06/1/137).

Согласно [пункту 1 статьи 54](#) НК РФ налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Следовательно, **в случае увеличения стоимости** приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) налогоплательщик вправе учесть увеличение стоимости:

- в налоговом периоде **уведомления** о выполнении ранее согласованных условий, определяющих возможность последующего изменения стоимости (показатель строки (1));

- в налоговом периоде **согласования** с покупателем изменения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) – показатель строки [13].

## **Внесение исправлений в связи с обнаружением ошибок в форме УПД.**

### **1. Исправление УПД со статусом «1»**

Поскольку форма УПД, как форма первичного учетного документа, построена на основе формы счета-фактуры, то анализ применения налогоплательщиком того или иного порядка исправления показателей этого документа со статусом «1» рекомендуется осуществлять с учетом следующего:

- сохранение требований Постановления № 1137 к порядку внесения исправлений в счет-фактуру. Действующий в настоящее время порядок предполагает, что исправления в счета-фактуры вносятся продавцом путем составления новых экземпляров счетов-фактур;

- соответствие порядка исправления документа положениям Закона № 402-ФЗ. Согласно пункту 7 статьи 9 Закона № 402-ФЗ исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших исправляемый документ, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для их идентификации. Однако конкретного способа внесения исправлений нормы Закона № 402-ФЗ не содержат. Таким образом, соответствующий указанным требованиям любой способ исправления данных первичного учетного документа может считаться соответствующим законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете.

- право на исправление первичного учетного документа установлено Законом № 402-ФЗ вне зависимости от того, составлен ли такой документ на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (пункты 5 и 7 статьи 9 Закона № 402-ФЗ). При этом в законе № 402-ФЗ не содержится различий в порядке исправления первичных учетных документов в зависимости от их вида. С учетом изложенного возможно применение одинакового порядка как к исправлению УПД, составленного в электронной форме, так и к УПД на бумажном носителе.

С учетом вышеуказанного, существуют различия в порядке внесения исправлений в УПД со статусом «1» в зависимости от того, какой показатель подлежит исправлению.

**1.1. Ситуация 1. Ошибки** в показателях, относящихся одновременно и к счету-фактуре, и к первичному учетному документу, которые в части счета-фактуры квалифицируются как ошибки, **препятствующие** налоговым органам при проведении налоговой проверки **идентифицировать** продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Любые ошибки, которые квалифицированы продавцом как не подпадающие под действие абзаца 2 пункта 2 статьи 169 НК РФ.

В данном случае исправление показателей комплексного документа (ошибочно не заполненных или заполненных с ошибками) рекомендуется производить путем составления нового исправленного экземпляра УПД со статусом «1» в порядке, установленном пунктом 7 раздела II Приложения №1 к Постановлению №1137.

В новом экземпляре УПД рекомендуется сохранять данные показателей строки (1) УПД, составленного до внесения в него исправлений, и заполнять строку (1а), в которой рекомендуется указывать порядковый номер исправления и дату исправления.

В новый экземпляр УПД рекомендуется переносить все показатели из экземпляра, составленного до внесения исправлений, с указанием новых сведений (первоначально не заполненных) или уточненных (измененных) по соответствующим позициям, требующим исправления.

Подписание нового исправленного экземпляра УПД рекомендуется осуществлять в том же порядке, в каком был подписан УПД, составленный до внесения исправлений.

В вышеуказанных ситуациях последствия исправления ошибок в целях налогообложения НДС и формирования налоговых обязательств по налогу на прибыль рекомендуется рассматривать аналогично, как если бы исправлялись отдельный счет-фактура и отдельный первичный учетный документ.

**1.2. Ситуация 2. Ошибки** в показателях, относящихся к счету-фактуре и (или) одновременно к счету-фактуре и первичному учетному документу, которые в части счета-фактуры квалифицируются продавцом как ошибки, **не препятствующие** налоговым органам при проведении налоговой проверки **идентифицировать** продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю.

В соответствии с пунктом 2 статьи 169 НК РФ такие ошибки в счетах-фактурах не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога. При обнаружении таких ошибок новые экземпляры счетов-фактур не составляются (пункт 7 раздела II приложения №1 к Постановлению №1137).

При этом у налогоплательщика может возникнуть необходимость внести исправления в реквизиты составленного ранее УПД с целью **изменения (уточнения) показателей (характеристик) задокументированного факта хозяйственной жизни** (например, реквизитов грузоотправителя, грузополучателя; номера расчетно-платежного документа; номера таможенной декларации и др.).

В этих случаях исправление заполненных с ошибками (или ошибочно не заполненных) показателей УПД рекомендуется производить путем составления нового исправленного экземпляра УПД. В новом экземпляре УПД сохраняются данные показателей строки (1) УПД, составленного до внесения в него исправлений, и заполняется строка (1а), в которой указывается порядковый номер исправления УПД и дата исправления.



В новый экземпляр УПД в этом случае рекомендуется переносить все показатели из экземпляра, составленного до внесения исправлений, с указанием по соответствующим позициям первичного учетного документа, нуждающимся в исправлении, новых сведений (первоначально не заполненных) или уточненных (измененных).

Поскольку такие изменения производятся с целью исправления УПД только как первичного учетного документа, для визуального выделения такой ситуации в форме исправленного экземпляра УПД рекомендуется указывать статус «2», независимо от того, каким был первоначальный статус исправляемого УПД.

Указанный способ внесения исправлений соответствует законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете и НК РФ и может применяться для исправления показателей УПД как первичного учетного документа в любой его части и вне зависимости от того, составлен ли документ на бумажном носителе или в электронном виде.

При применении такого способа исправления (способ 1) рекомендуется учитывать, что составление исправленного экземпляра УПД не затрагивает отношения, связанные с исчислением НДС и заявлением налогового вычета. Поэтому новый исправленный экземпляр УПД не подписывается руководителем организации или иным уполномоченным на подписание счетов-фактур лицом, а так же главным бухгалтером (иным уполномоченным лицом). Соответственно, такой исправленный экземпляр УПД в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, в книге покупок и книге продаж не регистрируется.

**1.3. Ситуация 3.** Ошибки в показателях, относящихся только к первичному учетному документу, которые представляют собой реквизиты, дополнительные к обязательным показателям счета-фактуры и расположенные за границей формы счета-фактуры, утвержденной приложением № 1 к Постановлению № 1137.

В данном случае исправление ошибок возможно аналогично исправлению ошибок, приведенных в ситуации 2 (способ 1).

Кроме того, если первоначальный УПД был составлен на бумажном носителе, то исправления показателей, не относящихся к обязательным для счета-фактуры и не подписанных лицами, уполномоченными на подписание счетов-фактур (начиная со строки [8] и далее) могут производиться и в порядке, приведенном в разделе 4 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного Минфином СССР 29.07.1983 № 105:

Такой способ исправления (способ 2) также согласуется с требованиями пункта 7 статьи 9 Закона № 402-ФЗ.

В вышеуказанных случаях, как и в ситуации 2, последствия исправления ошибок в целях налогообложения НДС и формирования налоговых обязательств по налогу на прибыль рекомендуется рассматривать аналогично, как если бы исправлялся отдельный первичный учетный документ.

## **2. Исправление УПД со статусом «2»**

2.1 Исправления показателей УПД со статусом «2» осуществляется в соответствии с порядком исправления первичных учетных документов, установленном в пункте 7 статьи 9 Закона № 402-ФЗ. В связи с этим для исправления УПД со статусом «2» могут быть применены способ 1 или способ 2, приведенные в ситуациях 2 и 3 для случаев исправления УПД со статусом «1».

2.2. Возможно ошибочное признание операции освобождаемой от налогообложения в соответствии со статьей 149 НК РФ или ошибочного определения места реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в соответствии со статьями 147, 148 НК РФ. В этом случае УПД первоначально мог быть оформлен только в качестве первичного учетного документа (статус «2»), а затем возникает необходимость внесения в него исправлений, влекущих за собой изменение данных о стоимости отгрузки и обязанность выставления счета-фактуры.

В таких случаях исправление показателей УПД в части первичного учетного документа может производиться согласно общим рекомендациям, приведенным для ситуации 3. Счет-фактуру в этом случае на основании исправленных данных об отгрузке рекомендуется выставлять отдельно.