

TÁJÉKOZTATÓ

Időszakos elszámolású ügyletekre vonatkozó szabályozás változása

I.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. §-a szerinti főszabály értelmében az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (teljesítés). A teljesítési időpont meghatározása ad iránymutatást abban, hogy az adóalanynak főszabály szerint mely időpontban kell az ügylet után a fizetendő adót megállapítania, mely adómegállapítási időszakra esően kell bevallania és megfizetnie az után az áfát.

Az ún. időszakos elszámolás alá eső ügyletek esetén, mivel a tényállásszerű megvalósulást az esetek többségében nem vagy nehezen lehet megállapítani, az Áfa tv. a főszabálytól eltérő szabályokat állapít meg az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjára (teljesítésre).

1. Az időszakos elszámolású ügyletek szabályozása 2015. december 31. napjáig

Az Áfa tv. 2015. december 31. napjáig hatályos fogalomhasználata szerint a az Áfa tv. 58. §-a szerinti különös teljesítési időpontra vonatkozó rendelkezés abban az esetben alkalmazandó, amennyiben a felek részletfizetésben vagy határozott időre szóló elszámolásban állapodnak meg. Ez esetben főszabály szerint a fizetési esedékesség időpontjában keletkezik az áfa fizetési kötelezettség.

2. Az időszakos elszámolású ügyletek szabályozása 2016. január 1. napjától

Az Áfa tv. 58. §-a – ide nem értve (2)-(4) bekezdését – 2016. január 1. napjától általános jelleggel változik az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény, illetve annak a módosítását is magában foglaló, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény és egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi CLXXXVII. törvény révén.

A 2016. január 1. napjától hatályos új előírások értelmében főszabály szerint az érintett időszak utolsó napjához kapcsolódik az adófizetési kötelezettség keletkezése. Az új szabályozás fogalomhasználata is eltérő a korábbitól: e szerint az Áfa tv. 58. §-a abban az esetben alkalmazandó, ha a felek időszakonkénti elszámolásban, vagy fizetésben állapodtak meg, vagy a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértékét meghatározott időszakra állapítják meg.

II.

1. Az Áfa tv. új 58. §-ában foglalt szabályozás ismertetése

Az Áfa tv. 2016. január 1. napjától hatályos 58. §-a a következőképpen rendelkezik:

„58. § (1) Amennyiben a felek a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás során időszakonkénti elszámolásban vagy fizetésben állapodnak meg, vagy a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás

ellenértékét meghatározott időszakra állapítják meg, teljesítés az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napja.

(1a) Az (1) bekezdéstől eltérően teljesítés

a) a számla vagy a nyugta kibocsátásának időpontja, amennyiben az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszakra vonatkozó ellenérték megtérítésének esedékessége és a számla vagy a nyugta kibocsátása az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját megelőzi,

b) az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszakra vonatkozó ellenérték megtérítésének esedékessége, de legfeljebb az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját követő hatvanadik nap, amennyiben az ellenérték megtérítésének esedékessége az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját követő időpontra esik.

(2) Abban az esetben, ha az az időszak, amelyre az adott részlet vagy elszámolás vonatkozik, tartamában meghaladja az egy naptári hónapot, az (1) bekezdéstől függetlenül - időarányos részteljesítésként - teljesítés történik a naptári hónap utolsó napján is, feltéve, hogy a termékértékesítésre a 89. § alkalmazandó.

(3) Abban az esetben, ha az az időszak, amelyre az adott részlet vagy elszámolás vonatkozik, tartamában meghaladja a 12 hónapot, az (1) és (1a) bekezdéstől függetlenül - időarányos részteljesítésként

- teljesítés történik

a) a naptári év utolsó napján is, feltéve, hogy az adót a 140. § a) pontja szerint a szolgáltatás igénybevevője fizeti, vagy

b) egyéb, a (2) bekezdés és az a) pont alá nem tartozó esetekben pedig a tizenkettedik hónap utolsó napján is.

(4) E § nem alkalmazható a termék 10. § a) pontja szerinti értékesítésére.”

Az Áfa tv. 58. § (2)-(4) bekezdései a korábban hatályos előírásokkal azonos tartalommal bírnak, ezért e tájékoztató nem tér ki ezen szabályok részletes ismertetésére.

2. Átmeneti szabály

Az Áfa tv-nek a vonatkozó átmeneti előírást tartalmazó 297. §-a alapján az Áfa tv. 2016. január 1. napjától hatályos 58. § (1) és (1a) bekezdését az olyan 2015. december 31. napját követően kezdődő elszámolással vagy fizetéssel érintett időszakokra kell először alkalmazni, amely tekintetében a fizetés esedékessége, valamint a számla vagy a nyugta kibocsátásának időpontja 2015. december 31. napját követi.

Példa az átmeneti szabály alkalmazására:

Amennyiben például az elszámolási időszak 2016. január 1. és 31. napja közötti időszak, a fizetési esedékesség 2016. január 10. napja, ám a szolgáltatásnyújtó a számlát már 2015. december 31. napján kiállítja, úgy az Áfa tv. 2015. december 31. napjáig hatályos 58. §-a

alkalmazandó, amely szerint a teljesítés a fizetési esedékességhez (2016. január 10.) igazodik. Ugyanezen esetben, amennyiben a szolgáltatásnyújtó a számlát 2016. január 2. napján állítja ki, úgy az Áfa tv. 297. §-a alapján az új előírások alkalmazandóak. Az Áfa tv. alábbiakban ismertetett 58. § (1a) bekezdés a) pontja alapján ebben az esetben a teljesítés időpontja a számlakibocsátás dátumához (2016. január 2.) kapcsolódik.

III.

Az új szabályozással érintett ügyletek köre

Az új szabályozás szerint az Áfa tv. 58. §-a abban az esetben alkalmazandó, ha a felek időszakonkénti elszámolásban, vagy fizetésben állapodtak meg, vagy a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértékét meghatározott időszakra állapítják meg. Az új meghatározás lényegében pontosítja az Áfa tv. 58. §-ának hatályát, továbbra is idetartoznak azonban a részletfizetéses esetek (kivéve az Áfa tv. 10. § a) pontja szerinti termékértékesítést, melyet az 58. § (4) bekezdése kifejezetten kizár).

a) Időszakonként történő elszámolásról akkor beszélünk, amikor a felek nem látják előre, hogy pontosan mennyi szolgáltatás, vagy termékértékesítés fog közöttük történni, és így nem egyenként, hanem összevontan, időszakonként számolnak el egymással. Előbbiek érdekében a felek megállapodnak egy időszakban (például negyedévben), amelynek elteltével megállapításra kerül, hogy pontosan milyen értékben teljesült ügylet közöttük, és ennek alapján kerül sor számla kibocsátására. Ide sorolhatjuk például a mért vagy tételszám szerinti elszámoláshoz kötött értékesítéseket, szolgáltatásokat.

b) Az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésének fogalomhasználata alapján e rendelkezés hatálya alá tartozik az az eset is, amikor a felek **időszakonkénti fizetésben állapodnak meg** (az Áfa tv. 2015. december 31. napjáig hatályos 58. §-a szerinti részletfizetés ide értendő). Ilyen elszámolásról alapvetően abban az esetben beszélhetünk, ha meghatározott időszakonként ismétlődő fizetésekre kerül sor, ám ennek nem az az oka, hogy az adott időszakok alatt folyamatosan teljesített ügyletről vagy több ügyletről a felek meghatározott időközönként elszámolnak, hanem az, hogy ennek a folyamatosan teljesített ügyletnek vagy több ügyletnek az ellenértékét fizetik meg részletekben, meghatározott időszakonként a felek. Ez jellemző például a nyílt végű lízingügyletek (bérleti jogviszonyok) esetében, ahol meghatározott futamidő alatt a lízingbevevő lízingdíj fizetésére köteles. Azonban, ahogy arról a fentiekben már szó esett, a zárt végű lízing és egyéb az Áfa tv. 10. § a) pontja hatálya alá tartozó ügyletre az Áfa tv. 58. §-ának szabálya nem alkalmazható.

c) Az ellenérték meghatározott időszakra való megállapításáról abban az esetben beszélhetünk, ha a felek egy meghatározott összeget rendelnek ellenértékként az adott időszakban folyamatosan teljesített ügylet(ek) ellentételezésére. A 2016. január 1. napjától hatályos előírással kapcsolatban fontos azonban kiemelni, hogy e szabály alkalmazható abban az esetben is, ha a felek csak egyetlen meghatározott időszak tekintetében állapítják meg az ellenértéket.

IV.

A teljesítés időpontjának meghatározása az új előírások alapján

Az Áfa tv. 2016. január 1. napjától hatályos 58. § (1) bekezdése főszabályként rögzíti az időszak végéhez igazodóan beálló teljesítést. Ettől eltérően alakul azonban az ügyletek teljesítési időpontja, amennyiben meghatározott körülmények merülnek fel. A teljesítés időpontjának meghatározása 3 tényező függvénye: az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napja, a számla vagy a nyugta kibocsátásának időpontja és az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszakra vonatkozó ellenérték megtérítésének esedékessége. E tényezők figyelembevételével a teljesítés időpontja az alábbiak szerint alakul:

1. A bizonylat kibocsátása és a fizetés esedékessége megelőzi az adott elszámolási vagy fizetéssel érintett időszak végét [Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés a) pont]

Amennyiben a bizonylat kibocsátása és a fizetés esedékessége megelőzi az elszámolási vagy fizetéssel érintett időszak végét, a teljesítés a számla, illetve, ha számlát nem kell kibocsátani, akkor a nyugta kibocsátásának időpontjához igazodik.

Példa, amikor a bizonylat kibocsátásának napja a teljesítés időpontja:

Amennyiben a szolgáltatás elszámolási időszaka 2016. február 1. napjától 2016. március 31. napjáig tart, a bizonylat kiállításának napja 2016. február 29. napja, az azon feltüntetett fizetési esedékesség 2016. március 5. napja, teljesítési időpontnak a bizonylat kibocsátásának napja, azaz 2016. február 29. napja tekintendő, hiszen mind a bizonylat kiállításának napja (2016. február 29.), mind az azon feltüntetett fizetési esedékesség (2016. március 5.) megelőzi az érintett időszak utolsó napját (2016. március 31.).

Mint látható, ezen különös szabály alkalmazhatóságának kettős (ún. konjunktív) feltétele van, azaz az kizárólag akkor merülhet fel, ha mind az ellenérték esedékessége, mind a bizonylat kiállítása időben megelőzi az elszámolással/fizetéssel érintett időszak utolsó napját.

Megjegyzendő, hogy abban az esetben, ha kizárólag a bizonylatolás történik meg a tárgyidőszak utolsó napját megelőzően, azonban a fizetési esedékesség már időben követi azt, a teljesítés időpontja nem a fentiekben jelzett szakasz (hanem a később ismertetendő szabály) alapján ítélandó meg. Nem ide tartozik az az eset sem, ha a fizetés esedékessége megegyezik az érintett időszak utolsó napjával, vagy ha bár a fizetés esedékessége megelőzi az időszak utolsó napját, de számla (nyugta) ezen időszak utolsó napjáig nem kerül kiállításra (ezekben az esetekben a teljesítés a főszabály szerint alakul).

2. A fizetés esedékessége az érintett időszak utolsó napját követő időpontra esik [Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pont]

Amennyiben a fizetés esedékessége az érintett időszak utolsó napját követő időpontra esik, úgy a teljesítés időpontja és az adófizetési kötelezettség keletkezése ehhez az időponthoz igazodik, de legkésőbb az időszak végétől számított 60. napon beáll, amennyiben a felek által megállapított fizetési határidő ennél későbbi időpontra esne. E pont hatálya alá tartozó ügyletek esetében a teljesítés időpontja a fizetési esedékességi időpont, vagy az érintett időszak végét követő 60. nap lesz attól függetlenül, hogy a számla kibocsátására sor kerül-e és mikor.

Példa, amikor a fizetés esedékessége a teljesítés időpontja:

Amennyiben a szolgáltatás elszámolási időszaka 2016. február 1. napjától 2016. március 31. napjáig tart, a fizetési esedékesség 2016. április 10. napja, teljesítési időpontnak a fizetési határidő, azaz 2016. április 10. napja tekintendő, hiszen ezen időpont az érintett időszak utolsó napját követő időpontra esik (de nem későbbi, mint az érintett időszak utolsó napjától számított 60. nap).

Példa, amikor az időszak utolsó napjától számított 60. nap a teljesítés időpontja:

Amennyiben a szolgáltatás elszámolási időszaka 2016. február 1. napjától 2016. március 31. napjáig tart, a fizetési esedékesség 2016. június 10. napja, teljesítési időpontnak (a fizetési határidő, azaz 2016. június 10. napja helyett) az időszak utolsó napjától számított 60. nap, azaz 2016. május 30. napja tekintendő, hiszen a fizetés esedékessége ezt követő időpontra esik.

3. Az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésében foglalt főszabály (azaz amikor az időszak utolsó napja a teljesítés időpontja) alkalmazásához kapcsolódó példák

Amennyiben a szolgáltatás elszámolási időszaka 2016. február 1. napjától 2016. március 31. napjáig tart, és a fizetési esedékesség 2016. március 31. napja, kivételszabály nem alkalmazható, teljesítési időpontként 2016. március 31. napja, mint az elszámolási időszak utolsó napja veendő figyelembe.

Amennyiben a szolgáltatás elszámolási időszaka 2016. február 1. napjától 2016. március 31. napjáig tart, a fizetési határidő a felek megállapodása szerint 2016. március 5. napja, a számla kibocsátása ugyanakkor – mivel az erre előírt határidő elmulasztásra került – késedelmesen, azaz 2016. április 5. napján történik meg, kivételszabály szintén nem alkalmazható, teljesítési időpontként ugyancsak 2016. március 31. napja, mint az elszámolási időszak utolsó napja veendő figyelembe.

V.

A teljesítés időpontját meghatározó tények értelmezése

1. Az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napja

Az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak tekintetében alapvetően a felek megállapodása a mérvadó, akik szabadon egyezhetnek meg abban, hogy milyen időtartam tekintetében szeretnének egymás között elszámolni, fizetni és, hogy ez milyen időszakot fed le (pl. naptári hónapot, negyedévet, évet vagy naptári időszakhoz nem kötött más időintervallumot; ez utóbbi lehet pl. 10, 20, 30 nap, illetve akár az egyes fizetési esedékességek közötti időszakok, illetve – például egy könyvelő esetében – az áfabevallási időszakot vagy időszakokat lefedő időtartamok is).

Példa elszámolással érintett időszakra:

Egy adóalany partnerével havi elszámolásban állapodott meg, és 2016. február hónapban az ügyfele által befogadott 2016. januári teljesítési időpontú számlákat könyveli, ezért 2016. február hónapra az ügyfél havi könyvelési díjat fizet. Ebben az esetben elszámolási időszaknak 2016. február hónapot kell tekinteni. Nincs tehát annak jelentősége, hogy ezen időszakban korábbi időszakra vonatkozó számlák tekintetében történik a könyvelés.

Kérdésként merülhet fel – különösen az energia szektorban –, hogy mit kell elszámolással érintett időszaknak tekinteni abban az esetben, amikor egy szolgáltatásnyújtó az adott fogyasztási hely tekintetében 11 hónapon keresztül (az előző évi fogyasztási adatok alapján) részszámlát bocsát ki, a 12. hónapban pedig ún. elszámoló számla kerül kiállításra, amely a 12. hónapra eső részszámla adatait, illetve a 12 hónapra eső tényleges fogyasztás és a 12 részszámlában szereplő adatok közötti különbséget tartalmazza. Ilyen esetben elszámolási időszaknak az egyes hónapok tekintendők, és nem a teljes 12 havi időszak. Az utolsó számla elszámolási időszakának azonban a felek megállapodása szerint a 12. hónap helyett a 12 hónapos (teljes évet magában foglaló) időszak is tekinthető. Ha a felek megállapodása akként rendelkezik, annak sincs akadálya, hogy a 12 hónap elszámolását ne önálló teljesítésnek tekintsék a felek, hanem pénzügyileg - a következő havi (azaz a soron következő elszámolási időszakra kibocsátott) számlában számolják el.

Amennyiben a felek nem időszakonkénti elszámolásban, hanem időszakonkénti fizetésben állapodnak meg, fizetéssel érintett időszak a felek által megállapított fizetési esedékességi határidők közötti időtartam is lehet.

Példa fizetéssel érintett időszakra:

Nyílt végű lízingszerződésben a felek úgy állapodnak meg, hogy a lízingdíj minden hónap 5. napján esedékes és nem meghatározott időszakra fizeti a lízingbevevő a lízingdíjat. Ebben az esetben a 2016. február 5. napján esedékes lízingdíj esetében fizetéssel érintett időszaknak 2015. január 6. és 2015. február 5. közötti időszak tekinendő, az időszak utolsó napja 2016. február 5. napja.

Az Áfa tv. 58. §-ának hatálya alá tartozó ügyletek, elszámolások esetében előfordulhat, hogy a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő fél által megfizetendő ellenérték többféle díjtételből áll össze. Ennek oka lehet, hogy az ügylet összetett, így egymással fő- és mellékszolgáltatási viszonyban álló ügyletekből tevődik össze (pl. bérleti díj és rezsiköltség esetében), vagy egyféle szolgáltatás díját határozza meg többféle elem (pl. közüzemi vagy telekommunikációs szolgáltatások esetén a fizetendő díj alapidjából és fogyasztási díjból tevődik össze). Mindezen körülményeknek szerepe van az időszak meghatározása szempontjából, ahogyan azt a tájékoztató az alábbiakban ismerteti.

Ezekben az esetekben jellemző, hogy a tényleges, fizikai teljesítés tekintetében más-más időszakot érintenek az egyes szolgáltatáselemek, vagy díjtételek. A több időszakot érintő díjtételek, szolgáltatáselemek azonban nem eredményezik azt, hogy a fizetendő díj/ellenérték egyes tételeiről a szolgáltatónak külön-külön számlát kellene kibocsátania, illetve, hogy ezen tételek mindegyike tekintetében külön elszámolási időszak jönne létre, külön teljesítési időpontokkal. Ilyen esetben azt kell meghatározni, hogy több szolgáltatás esetén melyik minősül főszolgáltatásnak [amelyhez a többi az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja alapján járulékosan kapcsolódik], illetve mi a szolgáltatás lényegi eleme (mely díjtétel tekinthető mérvadónak), melyik az az időszak, amely ehhez kapcsolódik. Ezt az időszakot kell olyan meghatározott időszaknak tekinteni, amely az elszámolással, fizetéssel érintett, függetlenül attól, hogy az adott ellenérték olyan díjtételeket is tartalmaz, amelyek ténylegesen más-más fizikai időszakhoz kapcsolódnak.

Fő- és mellékszolgáltatási kapcsolatra tipikus példa az ingatlanbérleti jogviszony. A bérbeadó által teljesített olyan komplex ügyletek esetében, melyek keretében a kiállított bizonylat alapján a tárgyidőszakra eső bérleti díj, továbbá egy, a tárgyidőszakhoz képest korábbi

időszak adatai alapján megállapított rezsiköltség is áthárításra kerül, előjáróban rögzíthető, hogy a használatra jogosult fél (bérlő) a közüzemi szolgáltatások díját az ingatlan időleges használatával összefüggésben fizeti meg a használatot biztosító fél (bérbeadó) részére, így az említett közüzemi díjak a bérbeadási szolgáltatás Áfa tv. 259. § 6. pontja szerinti ellenértékét képezik. Rögzíthető továbbá, hogy – feltételezve azt, hogy a főszolgáltatás (bérbeadás) tekintetében naptári hónapra megállapított díj van – a rezsiköltség azon hónapra eső bérleti díjnak az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja szerinti járulékos költségét képezi, amely hónapban a bérlő annak megfizetésére kötelezett, az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésében lévő „...szolgáltatásnyújtás ellenértékét meghatározott időszakra állapítják meg” fordulata alapján. Előbbieknek megfelelően tehát, az ügylet áfabeli elszámolási időszakának meghatározása szempontjából kizárólag a bérleti díj elszámolási időszaka mérvadó.

Példa összetett ügylet esetén:

Ingatlan bérbeadás esetén a bérbeadó minden esetben a tárgyhavi bérleti díjjal együtt a megelőző havi rezsiköltségeket térítteti meg a bérbevevővel, így például a 2016. január havi fogyasztási díjakat a 2016. február havi bérleti díjjal együtt 2016. február 20-i fizetési határidővel kell kifizetni. A számlát a bérbeadó 2016. február 10. napján állítja ki. Mivel a február hónapra eső, februárban fizetendő bérleti díj a január havi fogyasztás adataival kerül kiszámlázásra (függetlenül attól, hogy a bérleti díj és a rezsiköltség tekintetében egy vagy két külön számla kerül kiállításra), a január havi fogyasztások költsége a február havi ingatlan bérbeadási szolgáltatás adóalapjába tartozó járulékos szolgáltatásként kezelendő. A példa szerinti esetben annak a „meghatározott időszaknak, amelyre az ellenérték megállapításra kerül”, a február hónap tekintendő. Mivel mind a számlakibocsátás, mind pedig az ellenérték megtérítésének esedékessége megelőzi az időszak utolsó napját (2016. február 29.), az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés a) pontja alapján a teljesítés a februári számlakibocsátás napjához igazodik. Így mind a február hónapra eső bérleti díjat mint a főszolgáltatás ellenértékét, mind a január havi rezsiköltségeket mint járulékos költséget a február hónapot magában foglaló áfa bevallásban kell szerepeltetni.

Más megítélés alá esnek ugyanakkor azok a jellemzően közműszolgáltatók által teljesített ügyletek, melyekről kiállított bizonylaton az adott szolgáltatás ellenértéke áll több díjtételből, és a különböző díjtételek különböző időszakhoz kapcsolódnak. Ide sorolható például, ha a fogyasztás ellenértéke, valamint az ún. alapdíj elszámolási időszaka eltérő, vagy több fogyasztási időszak ellenértékét számlázza együtt a szolgáltató. Ezekben az esetekben nem több szolgáltatáselemből álló komplex szolgáltatásról van szó, fő- és mellékszolgáltatásról nem beszélhetünk, hanem a különböző díjtételek mindegyike ugyanannak a szolgáltatásnak az ellenértéke, ezért a teljesítés meghatározásához egy időszakot kell megállapítani. E során azt kell figyelembe venni, hogy mi a szolgáltatás célja, melyik díjtétel fejezi ki leginkább a szolgáltatás igénybevételét. Ez jellemzően a fogyasztási díjban testesül meg.

Példa több, fogyasztáshoz kapcsolódó és nem kapcsolódó díjtételből álló ellenértékre:

Távhőszolgáltatás esetében az igénybevevő által fizetendő ellenérték alapdíjból, teljesítménydíjből és fogyasztási díjból tevődik össze. A távhőszolgáltatás célja az igénybevevő megfelelő távhőellátása. Az ügylet elszámolási időszakának meghatározása szempontjából ezért a fogyasztás (fogyasztási díj) időszaka a mérvadó, függetlenül attól, hogy az adott elszámolási időszakra eső ellenérték részeként megfizetendő alapdíj és teljesítménydíj esetlegesen más időszakra vonatkoznak.

Így amennyiben a távhőszolgáltató 2016. március 10-én március 25-i fizetési esedékességgel 2700 Ft-ot 2016. januárra vonatkozó alapdíjként és teljesítménydíjként, és 14500 Ft-ot 2016. februári fogyasztási díjként számláz, úgy ebben az esetben elszámolási időszaknak 2016. február tekintendő, az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pontja alapján teljesítés időpontjának 2016. március 25-ét kell tekinteni.

A közüzemi szolgáltatások esetén az is előfordulhat, hogy az ilyen időszakos elszámolás alá eső szolgáltatást igénybevevő fogyasztó több telephellyel/fogyasztási hellyel rendelkezik, és az egyes telephelyek fogyasztási adatai különböző időpontokban kerülnek leolvasásra. A több fogyasztási hely fogyasztása ilyen esetekben jellemzően egy konszolidált számlán kerül bizonylatolásra. Kérdésként merülhet fel, hogy az egyes telephelyek tekintetében történő elszámolások ebben az esetben külön-külön elszámolási időszakként értelmezendők, vagy más gyakorlat is elfogadható.

Nem kifogásolható az a gyakorlat, miszerint az adott fogyasztó tekintetében az elszámolási időszak úgy kerül megállapításra, hogy ezen fogyasztó különböző telephelyeihez tartozó egyes fogyasztási időszakok közül a legkorábbi, illetve legkésőbbi időpontot veszik a felek figyelembe az elszámolási időszak kezdő és befejező időpontjaként. Az is lehetséges azonban, hogy az eltérő telephelyekhez tartozó fogyasztási időszakokat külön-külön kezelik a felek, és mindegyik telephelyhez/fogyasztási helyhez külön teljesítési időpontot állapítanak meg az Áfa tv. 58. §-a alapján. Ez utóbbi esetben lehetséges, hogy a felek az Áfa tv. 164. § (1) bekezdés b) pontja szerinti gyűjtőszámla alkalmazásában állapodjanak meg, így technikailag valamennyi fogyasztási helyhez tartozó olyan elszámolási időszak, amelyet a gyűjtőszámla átfog, feltüntethető egy számlában (gyűjtőszámla).

Példa több fogyasztási időszak egyidejű számlázására:

Vízszolgáltatást igénybe vevő, 3 telephellyel rendelkező fogyasztónál a vízszolgáltató a következő, az egyes telephelyekhez rendelt fogyasztási időszakok tekintetében számláz díjat:

- A telephely: 2016. január 1- 2016. január 27.*
- B telephely: 2016. január 10 - 2016. február 10.*
- C telephely: 2016. január 12 - 2016. február 14.*

A számla kibocsátásnak időpontja 2016. március 10. napja, fizetési határidőként pedig 2016. március 21. napja kerül meghatározásra.

Ebben az esetben nem kifogásolható, ha az ügylet elszámolási időszakának a 2016. január 1. és 2016. február 14. közötti időszakot tekintik a felek. Mivel a fizetési határidő időpontja későbbi időpontra esik, mint az elszámolással érintett időszak utolsó napja, a teljesítés időpontját az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pontja alapján kell meghatározni, amely a fizetési esedékesség (2016. március 21.) lesz.

Kérdésként merülhet fel, hogy hogyan kell eljárni, ha valamely telephely tekintetében figyelembe vett elszámolás kezdő időpontja 2016. január 1-jét megelőző időpontra esik, mint például az alábbi esetben:

- A telephely: 2015. november 1- 2016. január 26.*
- B telephely: 2016. január 1 - 2016. január 10.*

A számla kibocsátásának időpontja 2016. február 10-e, a fizetési határidő 2016. február 29-e.

Jelen esetben elszámolási időszaknak 2015. november 1. és 2016. január 26. közötti időszak tekintendő. Figyelemmel az Áfa tv. 2016. január 1-jétől hatályos 297. §-ára, ebben az esetben az Áfa tv. 2015. december 31-éig hatályos rendelkezései szerint kell eljárni, hiszen az új előírások csak a 2015. december 31-ét követően kezdődő elszámolási időszakok tekintetében alkalmazandóak. Ez alapján a teljesítés időpontjának a fizetés esedékessége, azaz 2016. február 29. minősül az Áfa tv. 2015. december 31-éig hatályos 58. §-a alapján.

2. A számla vagy a nyugta kibocsátásának időpontja

A teljesítés szempontjából meghatározó másik tény, a számla vagy nyugta kibocsátásának időpontja szempontjából a bizonylatkibocsátás tényleges időpontja számít, mely az Áfa tv. 169. § a) pontja vagy 173. § (1) bekezdés a) pontja szerint a bizonylatok kötelező tartalmi eleme.

Példa a számlakibocsátás időpontjának meghatározására:

A felek megállapodásuk értelmében tanácsadási szolgáltatás tekintetében havi tanácsadási díjat fizetnek, az aktuális időszak 2016. augusztus. A felek szerződéses megállapodása alapján a számla kibocsátásának a tárgyhónap 8. napján (így jelen esetben 2016. augusztus 8-án) kell megtörténnie, fizetési határidő a tárgyhónap 20. napja, jelen esetben 2016. augusztus 20. A számla tényleges kibocsátására késedelmesen, 2016. augusztus 18. napján kerül sor, változatlan (2016. augusztus 20-i) fizetési határidővel. Ebben az esetben a számla kibocsátásának tényleges dátumát kell figyelembe venni a teljesítés meghatározása szempontjából, ami ebben az esetben 2016. augusztus 18. (tekintettel arra, hogy a számlakibocsátás időpontja és a fizetés esedékessége is korábbi, mint 2016. augusztus 31., az időszak utolsó napja).

3. Az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszakra vonatkozó ellenérték megtérítésének esedékessége

Az Áfa tv. 58. §-a alkalmazásában – a teljesítési időpont meghatározása szempontjából relevanciával rendelkező – ellenérték esedékessége alatt a felek közötti fizetésre ténylegesen megállapított esedékességi időpont értendő. Amennyiben a felek a közöttük létrejött szerződésben megállapodtak a fizetés esedékességében, úgy alapvetően ezen időpont tekintendő mérvadónak. Természetesen lehetőség van arra, hogy a felek ezt az időpontot is módosítsák, ám ezt nem szükséges írásban megtenniük.

A fizetési esedékesség nem feltétlenül esik egybe a tényleges fizetés időpontjával. Fontos, hogy amennyiben a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő fél akár hamarabb, akár később fizeti meg az ügylet ellenértékét az ügyletet teljesítő félnek, az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pontja hatálya alá tartozó ügylet esetében a fizetési határidőként meghatározott napon áll be az adófizetési kötelezettség (ha az nem későbbi, mint az időszak végétől számított 60. nap), és nem az ellenérték tényleges megfizetésének napján. Ebben az esetben ugyanis csak más időpontban fizet a határidőnél, de fizetési esedékességi időpontnak továbbra is a megállapított határidő minősül.

Példa fizetés esedékességének meghatározására:

A felek megállapodásuk értelmében tanácsadási szolgáltatás tekintetében időszakonként számolnak el egymással, az aktuális időszak 2016. augusztus. A felek szerződéses megállapodása alapján a számla kibocsátásának a tárgyhónapot követő hónap 8. napján (így jelen esetben 2016. szeptember 8. napján) kell megtörténnie, melyen fizetési határidőként a tárgyhónap végét követő 20. nap, jelen esetben 2016. szeptember 20. napja kerül feltüntetésre. A számla tényleges kibocsátására késedelmesen, 2016. szeptember 22. napján kerül sor, melyen fizetési határidőként 2016. szeptember 30. napja szerepel. Az igénybevevő az ellenértéket szeptember 23. napján kifizeti.

Ebben az esetben a kibocsátott számlán meghatározott fizetési határidőt kell figyelembe venni, ami szeptember 30. napja. A teljesítés időpontja szempontjából tehát sem az eredetileg megjelölt (ám utóbb módosított) fizetési esedékességnek, sem pedig a korábbi fizetés időpontjának nincsen relevanciája.

Szintén előfordulhatnak olyan esetek, amikor egy adott időszak ellenértékének rendezésére több különböző időpontban esedékes részlet megfizetésével kerül sor. Rendezőelvként elmondható, hogy ilyen esetekben az Áfa tv. szerinti teljesítés meghatározása során minden egyes fizetési esedékességet, mint a teljesítés időpontját meghatározó egyik tényadatot figyelembe kell venni. Így, amennyiben ezek az időpontok az érintett időszak utolsó napját követik, minden egyes fizetés esedékessége teljesítésnek minősül.

Példa több fizetési esedékességre:

Egy gépészeti berendezések javításával, karbantartásával foglalkozó vállalkozás üzleti partnerével havi elszámolásban állapodott meg, akként, hogy az adott hónapban elvégzett munkák díjának 80 %-át a tárgyhónap utolsó napját követő 15. napon számlázzák ki, a fennmaradó 20 %-ot pedig további 10 napon belül.

Elszámolási időszak: 2016.02.01-től 2016.02.29-ig.

Időszakról kibocsátott első számla kelte: 2016.03.15.

Időszakról kibocsátott első számlában feltüntetett fizetési esedékesség: 2016.03.25.

Időszakról kibocsátott első számla alapján a teljesítés időpontja: 2016.03.25.

Időszakról kibocsátott második számla kelte: 2016.03.25.

Időszakról kibocsátott második számlában feltüntetett fizetési esedékesség: 2016.05.05.

Időszakról kibocsátott második számla alapján a teljesítés időpontja: 2016.04.29. (az időszak utolsó napjától számított 60. nap).

Amennyiben az adott időszak tekintetében a korábban kibocsátott számlákon túlmenően további számla kerül kibocsátásra és ehhez új fizetési esedékességi időpontot (2016.05.20.) határoznak meg a felek, úgy függetlenül attól, hogy a releváns időszak (2016. február) és az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pont alapján a teljesítési időpont (2016.04.29.) megegyezik a korábbi számla szerintivel, nem a korábbi számlát kell ilyen esetben módosítani, hanem az Áfa tv. 159. §-a szerinti számlát kell kibocsátani. Ezen legutóbbi teljesítéshez kapcsolódóan

felmerülő fizetendő adót a 2016. 04. 29-ét magában foglaló adómegállapítási időszakról benyújtandó adóbevallásban kell szerepeltetni, szükség esetén önellenőrzés keretében.

VI.

Előleg értelmezése az új előírások alapján

A 2015. december 31-éig hatályos előírások alapján az előleg nem volt értelmezhető az időszakos elszámolás alá eső ügyletekkel összefüggésben. Az Áfa tv. 58. §-ában foglalt, 2015. december 31. napjáig hatályos szabálynak a lényege ugyanis éppen az, hogy az adott ügylet vonatkozásában az ügyletre vonatkozó bármely fizetési határidő teljesítési időpontnak minősül.

Amennyiben a felek a végleges fizetési határidőt megelőzően egy korábbi fizetési esedékességet is meghatároznak, az ehhez kapcsolódóan történő kifizetés – a 2015. december 31. napjáig hatályos előírások alapján – nem az Áfa tv. 59. §-a szerinti előleg, hanem az adott elszámolási időszakra vonatkozó, a „végfizetési” határidőtől különböző másik fizetési határidőben térítendő összeg, azaz tulajdonképpen egy újabb 58. § szerinti teljesítési időpont. Ugyanezen elv mentén, amennyiben a felek az eredetileg meghatározottnál előrébb hozzák a fizetési határidőt, azzal az esedékességet módosítják (amely ezen ügyleteknél a teljesítés időpontja), úgy nem előlegfizetés címen történik kifizetés ebben az esetben sem, hanem az Áfa tv. 58. §-a alapján a teljesítéshez kapcsolódóan.

A 2016. január 1-jétől hatályos szabályozás alapján ugyanakkor az időszakos elszámolás alá eső értékesítésekkel, szolgáltatásnyújtásokkal összefüggésben – meghatározott feltételek teljesülése esetén – már értelmezhetővé válik az előlegfizetés.

Amennyiben például egy, az Áfa tv. 58. § (1) bekezdése szerinti főszabály hatálya alá tartozó ügylet esetében – ahol a teljesítési időpont az időszak végéhez kapcsolódik – fizetési esedékességként ezt megelőző határidőben állapodtak meg a felek, és a teljesítés ellenértékét részben vagy egészben megfizetik a teljesítési időpontot megelőzően, akkor a részben vagy egészben megfizetett ellenérték az Áfa törvény 59. §-a szerinti előlegnek minősül, amelynek átvétele, jóváírása áfa-kötelezettséget keletkeztet.

Felhívjuk a figyelmet arra, hogy az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés a) pontja hatálya alá tartozó ügyletek esetében – ahol az időszak végét megelőző számla- vagy nyugtakibocsátás időpontjához kapcsolódik a teljesítési időpont – az Áfa tv. 59. §-a szerinti előlegfizetésről kizárólag abban az esetben beszélhetünk, ha a számlát/nyugtát az ellenérték fizetésének esedékességét (a fizetési határidőként megállapított időpontot) követően bocsátják ki és a partner számla hiányában is az ellenértéket meg is fizeti. (Az Áfa tv. 59. §-a szerinti előleghez kapcsolódóan a megfizetés időpontjában keletkezik – előleg jogcímén – adófizetési kötelezettség.)

Az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pontja hatálya alá tartozó ügyletek esetében ugyanakkor – lévén, hogy az a 2015. december 31. napjáig hatályos előírásokhoz hasonló szabályozásnak tekinthető – ténylegesen nem merülhet fel előlegfizetés, hiszen az adott ügylet vonatkozásában az ügyletre vonatkozó bármely fizetési határidő teljesítési időpontnak minősül.

Azokban az esetekben, amikor a teljes ellenérték egy összegben előlegként megfizetésre kerül, a bizonylatolás kapcsán lehetőség van arra, hogy az előlegszámla és a végszámla ugyanazon számladokumentumra kerüljön. Ilyenkor a kibocsátott előlegszámlán a számlakibocsátó szerepelteti az előlegként átvett összeg 100 százalékát (adóalap és adóösszeg bontásban, az ügyletre irányadó áfa-mérték feltüntetésével mellett, feltéve, hogy nem egyszerűsített adattartalmú számláról van szó), jelölve az előleg átvételének, jóváírásának napját mint adófizetési kötelezettséget keletkeztető időpontot, majd pedig ezen a számladokumentumon megjelöli az ügylet majdani teljesítési időpontját is, jelezve, hogy ekkor már további ellenérték rendezésre nem kerül sor.

Példa előlegre:

Jogtanácsosi szolgáltatással kapcsolatban az aktuális elszámolandó időszak 2016. február hónap, és

a) az ellenérték megtérítésének esedékessége 2016. február 15. napja, a számla kibocsátásának időpontja 2016. február 18.

Mivel a fizetési határidő (2016. február 15.) és a számla kibocsátás időpontja (2016. február 18.) időben megelőzi az elszámolással/fizetéssel érintett időszak utolsó napját (2016. február 29.) – az ügylet teljesítési időpontja az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés a) pontja értelmében a számla kibocsátás időpontjával, azaz 2016. február 18. napjával egyezik meg. Tekintettel arra, hogy a fizetési határidő ebben az esetben megelőzi a teljesítés időpontját (amely az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés a) pontja alapján a számlakibocsátás időpontjához kapcsolódik), az Áfa tv. 59. § alapján, amennyiben február 15. napján tényleges fizetés is történik, előleg jogcímén keletkezik áfa fizetési kötelezettség, melyről a szolgáltatást nyújtónak ezen időpont feltüntetésével kell előlegszámlát kibocsátania.

b) a fizetési esedékesség 2016. február 15., a számla kibocsátásának időpontja 2016. március 15.

Mivel ekkor kizárólag a fizetési határidő (2016. február 15.) előzi meg időben az elszámolással/fizetéssel érintett időszak utolsó napját (2016. február 29.), és a számla kibocsátás időpontja (2016. március 15.) időben már követi azt – az ügylet teljesítési időpontját az Áfa tv. 58. § (1) bekezdésében foglalt főszabály határozza meg, melynek alapján az ügylet teljesítési időpontjának az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napja, azaz 2016. február 29. napja tekintendő. Tekintettel arra, hogy a fizetési határidő ebben az esetben is megelőzi a teljesítés időpontját, feltéve, hogy a fizetési határidőben tényleges fizetés is történik, az Áfa tv. 59. § alapján február 15. napján ebben az esetben is előleg jogcímén keletkezik áfa fizetési kötelezettség, melyről a szolgáltatást nyújtónak ezen időpont feltüntetésével kell előlegszámlát kibocsátania.

c) a fizetési esedékesség 2016. március 15. és 2016. március 30., a számla kibocsátásnak időpontja 2016. február 15. napja,

d) az ellenérték 2016. március 2. és 12. napján fizetendő, a számla kibocsátásának időpontja 2016. március 15. napja.

A c) és a d) konstrukció esetében a teljesítés időpontját az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pontja alapján kell meghatározni, amely szerint az az ellenérték megtérítésének esedékességéhez (2016. március 15. és március 30., illetve 2016. március 2. és 12.) igazodik. A teljesítés időpontjának meghatározásakor ez esetben – azaz amikor azt a fizetési esedékesség határozza meg – nincsen annak relevanciája, hogy a számla kibocsátására mikor kerül sor. E konstrukciókkal összefüggésben az Áfa tv. előlegre vonatkozó 59. §-ának alkalmazhatósága nem merülhet fel, mivel a teljesítés időpontja a fizetési esedékességhez igazodik, így minden fizetési esedékességi időpont az Áfa tv. 58. §-a szerinti teljesítési időpontnak minősül.

VII.

Az időszakos elszámolás alá eső ügyletekhez kapcsolódó elszámolás módosítása és annak következményei

A 2016. január 1. napjától hatályos 58. § (1) és (1a) bekezdésének hatálya alá tartozó ügyletekhez kapcsolódó, az adó alapját és a fizetendő adó összegét érintő korrekciók tekintetében arra kell figyelemmel lenni, hogy a korrekcióhoz kapcsolódik-e további fizetési kötelezettség, és ehhez új fizetési esedékesség. Ez alapvetően akkor fordulhat elő, ha az adó alapja és/vagy a fizetendő adó nő.

Amennyiben a felek abban állapodtak meg, hogy a módosítás következtében pótlólag fizetendő összeget külön rendezik (és nem egy következő időszak ellenértékét növelik meg ezzel az összeggel), és erre fizetési esedékességet állapítanak meg, úgy ahhoz kapcsolódóan meg kell vizsgálni, hogy az Áfa tv. 58. §-ának mely bekezdése alapján határozandó meg a teljesítési időpont, így az ahhoz kapcsolódó adófizetési kötelezettség az új számla kibocsátásakor, az időszak végén vagy a fizetés esedékességekor keletkezik vagy az időszak utolsó napjától számított 60. napon. Amennyiben például a fizetési esedékesség és az új bizonylat kibocsátása is megelőzi az időszak végét, úgy a korrekció miatti új teljesítési időpont is az új számla kibocsátásához igazodik.

Amennyiben viszont az új fizetési esedékességi időpont az időszak végétől számított 60. napon belülre vagy a 60. napra esik, úgy az új teljesítési időpont a fizetési határidő napja. Ilyenkor az adóalany a pótlólagosan fizetendő adót is a megállapított teljesítési időpontot magában foglaló adó-megállapítási időszakban veheti figyelembe, nem kell tehát önellenőriznie. Amennyiben a fizetési esedékesség az adott időszak végétől számított 60. napon túli, úgy teljesítési időpontnak az időszak végétől számított 60. nap számít, vagyis attól függően merülhet fel önellenőrzési kötelezettség, hogy ezt az időpontot magában foglaló adómegállapítási időszakról az áfa bevallás benyújtása már esedékessé vált-e, megtörtént-e.

Mivel az utólag fizetendő ellenértékhez új fizetési esedékesség, a teljesítést meghatározó tény tartozik, arról új – az Áfa tv. 159. §-a szerinti – számlát, illetve adott esetben nyugtát kell kibocsátani (vagyis nem az Áfa tv. 170. §-a szerinti adattartalmú számlával egy tekintet alá eső okiratot).

Megjegyzendő ugyanakkor, hogy továbbra sem kifogásolható azon gyakorlat, ha a szolgáltatásnyújtó a pozitív különbözetről nem külön számlát bocsát ki, hanem ezt a tételt a soron következő elszámolási időszakról kibocsátott számlában tünteti fel. Ebben az esetben a teljesítés időpontja meghatározása szempontjából nem kifogásolható azon gyakorlat, ha a

szolgáltató a fogyasztási időszakok közül a legkésőbbi időpontot veszi figyelembe az elszámolási időszak befejező időpontjaként.

Példa az adóalap utólagos növekedésére:

Földgáz kereskedelmi tevékenységet végző társaság partnereivel időszakonkénti elszámolásban állapodott meg. A felek a szállítási rendszerüzemeltető és a földgázelosztói engedélyesek által közölt mennyiségi adatokat tekintik elszámolási alapnak és egyetlen elszámolásban egyeznek meg az adott időszak vonatkozásában, a szükséges mérési információk azonban csak a fogyasztási időszakot követően állnak rendelkezésre.

A rendszerüzemeltető adatszolgáltatása alapján a 2016. április hónapról 2016. május 5. napján bruttó 5500 Ft kiszámlázásra kerül május 15-i fizetési esedékességgel, majd ezt követően 2016. május 15. napján egy újabb adatszolgáltatásra kerül sor bruttó 2000 Ft-os fogyasztásról (ugyancsak 2016. április tekintetében), május 25-i fizetési esedékességgel. A módosítás révén pótlólagos áfa fizetési kötelezettsége keletkezik a társaságnak, így ehhez kapcsolódóan a teljesítés időpontját önállóan kell meghatározni az Áfa tv. 58. §-a alapján, amely nem feltétlenül azonos az eredetileg számlázott mennyiséghez kapcsolódó teljesítési időponttal, ahogyan jelen esetben sem: az eredetileg kiszámlázott 5500 Ft értékű szolgáltatás teljesítési időpontja 2016. május 15-e, az újonnan kiszámlázott 2000 Ft-hoz pedig 2016. május 25-e kapcsolódik teljesítési időpontként.

Amennyiben a felek az adott időszak alatt fix mennyiséggel és összeggel (átalány) számolnak el (a ténylegesen átadott mennyiségtől függetlenül), majd az időszakot követően a rendszerüzemeltető kimutatása alapján az adott fogyasztási időszakra vonatkozó teljes mennyiség és a már elszámolt rész mennyiség különbségével, úgy ténylegesen két részletben történik az elszámolás. A fogyasztási időszakot követően számlázott mennyiséghez kapcsolódó teljesítési időpont az Áfa tv. 58. § (1a) bekezdés b) pontja alapján az ellenérték megtérítésének esedékessége, de legfeljebb az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját követő hatvanadik nap, amennyiben a fizetési esedékesség az elszámolás időszak végét követő 60. napon túli időpontra esik.

Előfordulhat negatív irányú adóalapmódosítás is, például amikor az utólagos elszámolás eredményeképpen kiderül, hogy a terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó előzetesen nagyobb összeget számlázott a tényleges fogyasztáshoz képest. Ebben az esetben az adóalap utólagos csökkentéséhez szükséges a számla módosítása. Ez az eset azonban nem keletkeztet új fizetési kötelezettséget, ezáltal új fizetési esedékességet sem, azaz új teljesítési időpont nem értelmezhető, hanem az eredeti teljesítési időpont az irányadó továbbra is, így a korábban kiállított számlát módosító, számlával egy tekintet alá eső okiraton nem kell teljesítési időpontot feltüntetni.

Amennyiben a módosítás eredményeképpen a korábban megállapított és bevallott adóalap, illetve fizetendő adó csökken, a különbözet elszámolására az Áfa tv. 153/B. § (1) bekezdés a) és b) pontjának rendelkezései irányadóak. E § alapján az adóalany a különbözetet – ha az a fizetendő adót érinti, akkor az Áfa tv. 153/A. § (1) bekezdése szerint megállapított fizetendő adót csökkentő tételként – legkorábban abban az adómegállapítási időszakban jogosult figyelembe venni, amikor:

- az eredeti számlát érvénytelenítő számla vagy az azt módosító számla a jogosult személyes rendelkezésére áll,

- a jogosultnak az ellenértéket, az előleget vagy a betétdíjat visszatérítik az a) pont alá nem tartozó esetekben.

Több elszámolási időszakot érintő negatív irányú számlahelyesbítés esetén továbbra is elfogadott azon gyakorlat, amely szerint elegendő az utolsó időszakról kiállított számla módosítása, illetve ha a módosítás összegét az utolsó időszakban számlázott összeg nem fedezi, akkor az azt időben megelőző időszak(ok)ról kiállított számla/számlák helyesbítése.

Példa az adóalap utólagos csökkenésére:

Jogtanácsosi szolgáltatás tekintetében a felek havi elszámolásban állapotodnak meg, az aktuális időszak 2016. augusztus hónap. Az eredeti számla 2016. szeptember 8. napján kerül kiállításra, 50.000 Ft + áfa (13.500 Ft) összegről, melyen fizetési határidőként 2016. szeptember 20. napja kerül feltüntetésre. 2015. október 5. napján módosító számla kerül kibocsátásra (és ekkor bocsátják azt az igénybevevő rendelkezésére is) amellyel a 2016. augusztus havi ellenértéket 40.000 Ft + áfára (10.800 Ft) módosítják. A módosítás eredményeképpen az adóalap 10.000 Ft-tal, a fizetendő adó 2.700 Ft-tal csökken, amelyet abban az adómegállapítási időszakban lehet figyelembe venni, amely 2016. október 5. napját magában foglalja.

VIII.

Külföldi fizetőeszközben megállapított ellenérték

Amennyiben a felek az időszakos ügylethez kapcsolódóan fizetendő ellenértéket devizában állapították meg, úgy mind az ügyletről kibocsátott eredeti számlában szereplő adóalap tekintetében, mind a pozitív és a negatív irányú korrekció elvégzésekor az adóalap forintban történő meghatározása az Áfa tv. 80. § (1) bekezdés b) pontja szerint történhet. Ez utóbbi azt jelenti, hogy negatív irányú korrekció esetén a helyesbítő számlán az adó alapjának megállapításakor az eredeti számla kibocsátásának napján érvényes árfolyamot kell alkalmazni, pozitív irányú korrekció esetén pedig az új számlán szerepeltetendő adó alapját ezen új számla kibocsátásának időpontjában érvényes árfolyam alapulvételével szükséges meghatározni.