

Věc C-855/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

22. listopadu 2019

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

17. října 2019

Žalobkyně:

G. Sp. z o.o.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Předmět původního řízeníPovinnost a lhůty pro zaplacení DPH z pořízení plynového oleje (motorové nafty)
uvnitř Společenství**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad unijního práva; článek 267 SFEU

Předběžné otázky

I. Brání článek 110 Smlouvy o fungování Evropské unie v konsolidovaném znění z roku 2012 (Úř. věst. 2012, C 326, s. 1) a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „směrnice o DPH“), takovému ustanovení, jako je čl. 103 odst. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb, Dz. U. z roku 2016, položka 710, ve znění pozdějších

předpisů; dále jen „ZDZS“), který stanoví, že v případě pořízení motorových paliv uvnitř Společenství je osoba povinná k dani povinná, aniž by byla vyzvána vedoucím celního úřadu, vypočítat a zaplatit částky daně na účet celního odboru (izba celna) příslušného pro platby spotřební daně:

- 1) do 5 dnů ode dne, kdy bylo toto zboží dovezeno do místa příjmu zboží podléhajícího spotřební dani uvedeného v příslušném povolení – je-li zboží nabyto uvnitř Společenství ve smyslu ustanovení ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zákon ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani) registrovaným příjemcem v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s předpisy o spotřební dani;
- 2) do 5 dnů ode dne dovozu tohoto zboží z jiného členského státu, než je tuzemsko, do daňového skladu;
- 3) v okamžiku přemístění tohoto zboží do tuzemska – je-li zboží přemísťováno mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s předpisy o spotřební dani?

II. Brání článek 69 směrnice o DPH takovému ustanovení, jako je čl. 103 odst. 5a zákona ZDZS, který stanoví, že v případě pořízení motorových paliv uvnitř Společenství je osoba povinná k dani povinná, aniž by byla vyzvána vedoucím celního úřadu, vypočítat a zaplatit částky daně na účet celního odboru příslušného pro platby spotřební daně:

- 1) do 5 dnů ode dne, kdy bylo toto zboží dovezeno do místa přijetí zboží podléhajícího spotřební dani uvedeného v příslušném povolení – je-li zboží nabyto uvnitř Společenství ve smyslu ustanovení zákona ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani registrovaným příjemcem v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s předpisy o spotřební dani;
- 2) do 5 dnů ode dne dovozu tohoto zboží z jiného členského státu, než je tuzemsko, do daňového skladu;
- 3) v okamžiku přemístění tohoto zboží do tuzemska – je-li zboží přemísťováno mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s předpisy o spotřební dani

– při výkladu, že výše uvedené částky nepředstavují zálohy na DPH ve smyslu článku 206 směrnice 2006/112?

III. Ztrácí záloha na DPH ve smyslu článku 206 směrnice 2006/112, jež nebyla zaplacená včas, své *ratio legis* na konci zdaňovacího období, za které měla být zaplacená?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Smlouva o fungování Evropské unie: článek 110

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů: články 69, 206, 250, 258, 273

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb, Dz. U. z roku 2016, položka 710, ve znění pozdějších předpisů:

Článek 103 odst. 5a (ve znění od 1. srpna 2016 do 1. března 2017):

V případě pořízení motorových paliv uvnitř Společenství uvedených v příloze 2 zákona ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani, k jejichž výrobě nebo oběhu je třeba licence podle ustanovení ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (zákon ze dne 10. dubna 1997 – Energetický zákon), je osoba povinná k dani povinná, aniž by byla vyzvána vedoucím celního úřadu, vypočítat a zaplatit částky daně na účet celního odboru příslušného pro platby spotřební daně:

- 1) do 5 dnů ode dne, kdy bylo toto zboží dovezeno do místa přijetí zboží podléhajícího spotřební dani uvedeného v příslušném povolení – je-li zboží nabyto uvnitř Společenství ve smyslu ustanovení zákona ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani registrovaným příjemcem v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s předpisy o spotřební dani;
- 2) do 5 dnů ode dne dovozu tohoto zboží z jiného členského státu, než je tuzemsko, do daňového skladu;
- 3) v okamžiku přemístění tohoto zboží do tuzemska – je-li zboží přemísťováno mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s předpisy o spotřební dani.

Článek 20 odst. 5

Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost v okamžiku, kdy osoba povinná k dani vystaví fakturu na daň z přidané hodnoty, nejpozději však do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo dodáno zboží, které je předmětem nabytí ve Společenství, s výhradou odstavce 8 a 9 a článku 20b. Ustanovení odst. 1a se použije odpovídajícím způsobem.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

Daňové orgány zjistily, že v prosinci 2016 žalobkyně – společnost G. Sp. z o.o. v B. – si uvnitř Společenství pořídila 3 190,874 m³ motorové nafty s kódem KN 2710 19 43, v důsledku čehož byla povinna zaplatit daň z přidané hodnoty (DPH) podle čl. 103 odst. 5a ZDZS, a to do 5 dnů ode dne každého dovozu tohoto zboží do tuzemska, z celkem 20 transakcí – ve výši 1 530 766 PLN – což žalobkyně neučinila.

Dále, i přes to, že v souladu s čl. 99 odst. 11a ZDZS je osoba povinná k dani v případě pořízení zboží uvedeného v čl. 103 odst. 5a povinna do 5. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost k úhradě daně – předložit vedoucímu celního úřadu příslušnému k vyměření spotřební daně přiznání s částkami daně splatnými za daný měsíc – žalobkyně nepodala přiznání k DPH-14 za období, které je předmětem tohoto řízení.

V důsledku toho byl učiněn závěr, že částka DPH ve výši 1 530 766 PLN představuje nedoplatky daně za prosinec 2016, které by spolu s úroky z prodlení měly být okamžitě zaplacený na bankovní účet daňového úřadu.

Společnost podala proti rozhodnutí Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (ředitel odboru daňové správy v Bydhošti) ze dne 6. dubna 2018 ve věci DPH za prosinec 2016 žalobu k Wojewódzkiemu Sądu Administracyjnemu w Bydgoszczy (vojvodský správní soud v Bydhošti, Polsko), který tuto žalobu rozsudkem ze dne 10. července 2018 zamítl.

Soud prvního stupně sdílel názor odvolacího orgánu, podle kterého žalobkyně měla zaplatit daň v souladu s čl. 103 odst. 5a ZDZS. Podle názoru soudu bylo irelevantní, že žalobkyně *de facto* měla licenci, nebo že zakoupená nafta nebyla nabízena k prodeji nebo použita k pohonu spalovacích motorů (měla být určena k výrobě jiných produktů než motorových paliv).

Tento soud rovněž uvedl, že částky splatné podle čl. 103 odst. 5a ZDZS nejsou zálohami na daň, ale částkami daně („zvláštní daňovou konstrukcí“). Neshledal ani rozpor mezi čl. 103 odst. 5a ZDZS, na straně jedné, a článkem 206 směrnice o DPH a článkem 110 SFEU, na straně druhé.

Společnost podala proti výše uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Nacelnemu Sądu Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko), který přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru předběžné otázky.

Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

K první otázce

- 1 Dne 1. srpna 2016 vstoupila v platnost ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (zákon ze dne

7. července 2016, kterým se mění zákon o dani ze zboží a služeb a některé další zákony, Dz. U. z roku 2016, položka 1052, ve znění pozdějších předpisů), upravující tzv. „palivový balíček“, tj. katalog změn zaměřený na „zprísnění“ výběru DPH při pořizování motorových paliv uvnitř Společenství, a tím předcházení podvodům na DPH v zahraničním obchodu s těmito palivy.

- 2 Přidáním nových odstavců 5a až 5d do článku 103 ZDZS byla zavedena podstatná změna, když v souladu s ustanoveními účinnými do 31. července 2016 pořízení motorových paliv uvnitř Společenství nevyžadovalo zaplacení DPH v okamžiku jeho uskutečnění (v určité lhůtě od dovozu paliva do tuzemska), protože aktivní osoba povinná k DPH (podatník VAT czynny) v zásadě vyúčtovala toto pořízení – v rámci splatné daně a daně zaplacené na vstupu – v předloženém přiznání VAT-7 ve lhůtě do 25. dne měsíce následujícího po každém dalším zdaňovacím období (měsíce nebo čtvrtletí). V tomtéž daňovém přiznání byla vykazována DPH splatná z titulu pořízení paliv uvnitř Společenství i daň zaplacená na vstupu ve stejné výši jako splatná daň, pokud pořízení souviselo se zdaňovaným prodejem.
- 3 V kasačním opravném prostředku je vytýkáno, že nová právní úprava uvedená v čl. 103 odst. 5a ZDZS je v rozporu s článkem 110 SFEU, neboť zavádí daň, která diskriminuje zboží pocházející z jiných členských států Unie.
- 4 Podle článku 110 SFEU členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.
- 5 Ve svém kasačním opravném prostředku žalobkyně uvedla, že Soudní dvůr ve své judikatuře vyložil toto ustanovení nejméně dvakrát v kontextu stanovení dřívějších platebních lhůt pro daně ze zboží dováženého z jiných členských států Unie. Zprvée, ve svém rozsudku ze dne 27. února 1980, 55/79, Komise v. Irsko (EU:C:1980:56), Soudní dvůr konstatoval, že pokud tuzemské subjekty s určitým druhem zboží mají delší lhůtu splatnosti DPH, než subjekty, které nakupují podobné zboží, ale pocházejí z jiných členských států, jedná se o diskriminační zacházení se zbožím.
- 6 Zadruhé, ve svém rozsudku ze dne 17. června 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), Soudní dvůr rozhodl, že článek 95 Smlouvy (nyní článek 110 SFEU) byl porušen, jestliže při dovážení výrobků povinnost zaplatit celnímu úřadu vznikne v okamžiku dovozu, ale u tuzemských výrobků vznikne až v okamžiku, kdy tuzemský výrobce předloží přiznání daňovým orgánům v průběhu měsíce následujícího po čtvrtletí, ve kterém bylo zboží uvedeno na trh, což vede ke vzniku povinnosti zaplatit daň v okamžiku, kdy je výrobek určený ke spotřebě uveden na tuzemský trh (bod 25). Na základě toho Soudní dvůr rozhodl, že článek 95 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání zavedení a uložení spotřební daně členským státem v rozsahu, v jakém základ daně a postup výběru

daně jsou odlišné pro tuzemské výrobky a pro výrobky dovážené z jiných členských států.

- 7 V těchto rozsudcích tedy Soudní dvůr dospěl k závěru, že ustanovení článku 95 Smlouvy (nyní článek 110 SFEU) je třeba chápat tak, že tomuto ustanovení odporují vnitrostátní předpisy, které stanoví kratší lhůtu splatnosti daně za zboží pocházející z jiných členských států, než je lhůta splatnosti daně za podobné tuzemské zboží, což je pro vnitrostátní soud závazné.
- 8 Soudní dvůr uznal, že dřívější lhůta splatnosti daně za zboží pocházející z jiných členských států diskriminuje toto zboží, což je i logické, neboť v důsledku pozdější splatnosti daně podnikatel získává určitou ekonomickou výhodu, zatímco při dřívější lhůtě splatnosti daně se podnikatel nachází v nevýhodnější finanční situaci.
- 9 Podle žalobkyně je tomu tak v případě použití čl. 103 odst. 5a ZDZS, kdy daně ustanovení stanoví dřívější lhůty splatnosti DPH za motorová paliva pocházející z jiných členských států. Je třeba dodat, že nárok na odpočet daně z tohoto titulu vzniká podle čl. 86 odst. 2 bodu 4 písm. c) ve spojení s odstavcem 10 a odstavcem 10b bodem 2 ZDZS ve vyúčtování za období, ve kterém v souvislosti se zbožím a službami, které nabyla osoba povinná k dani, vznikla daňová povinnost (článek 20 odst. 5 ZDZS), pod podmínkou, že osoba povinná k dani:
 - a) obdrží ve lhůtě tří měsíců od uplynutí měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost za zakoupené zboží, fakturu dokládající dodání zboží, která představuje její pořízení zboží uvnitř Společenství,
 - b) v daňovém přiznání, v němž je povinna daň vyúčtovat, zohlední částku daně splatnou z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství, a to nejpozději do 3 měsíců od uplynutí měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost za zakoupené zboží.
- 10 Rozdíl mezi lhůtami splatnosti daně podle čl. 103 odst. 5a ZDZS a okamžikem získání nároku na odpočet daně z titulu pořízení paliv uvnitř Společenství nepochybně vede k tomu, že pořizovatel musí vynaložit více vlastních finančních prostředků pro účely dřívějšího vyúčtování DPH. Subjekty obchodující s tuzemským zbožím však platí daň ve lhůtě do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k dodání.
- 11 Podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.
- 12 Podle článku 258 směrnice o DPH sice platí, že členské státy stanoví pravidla pro podávání přiznání k DPH při pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství uvedeném v čl. 2 odst. 1 písm. b) bodě ii) a při pořízení výrobků

podléhajících spotřební dani uvedeném v čl. 2 odst. 1 písm. b) bodě iii) uvnitř Společenství, ale zaprvé taková situace se týká pořizování zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Společenství subjekty, které nejsou povinné vyúčtovat DPH u jiných druhů pořízení uvnitř Společenství, a zadruhé se toto ustanovení vztahuje na podávání daňových přiznání, a ne na zásady výběru DPH, o které jde v projednávané věci.

- 13 Přestože členské státy mají volnost při stanovení lhůt splatnosti DPH, což platí i v případě sporných lhůt, je třeba vzít v úvahu požadavky vyplývající v tomto ohledu z článku 273 směrnice o DPH, tzn.:
- musí být nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům,
 - musí dostát požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy,
 - nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.
- 14 V případě sporného čl. 103 odst. 5a ZDZS je pochybné, zda splňuje tato poslední dvě kritéria.

Ke druhé otázce

- 15 Shledá-li Soudní dvůr, že právní úprava dřívější splatnosti DPH uvedená v čl. 103 odst. 5a ZDZS není v rozporu s článkem 110 SFEU ani článkem 273 směrnice o DPH, vzniká druhá otázka související s ustanoveními směrnice o DPH, která se týkají povahy těchto splatností v kontextu okamžiku vzniku daňové povinnosti, tj. zda splatnosti daně uvedené v čl. 103 odst. 5a ZDZS mají charakter zvláštní konstrukce dřívějšího výběru DPH nebo zda představují zálohy na daň ve smyslu článku 206 směrnice o DPH.
- 16 Především podle článku 69 směrnice o DPH (od 1. ledna 2013) při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost vystavením faktury nebo uplynutím lhůty uvedené v čl. 222 prvním pododstavci, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.
- 17 Podle tohoto ustanovení daňová povinnost vzniká vystavením faktury nebo k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.
- 18 Tato právní úprava má charakter výjimky, a tedy se nelze od ní odchýlit. To znamená, že osobě povinné k dani vzniká povinnost zaplatit DPH při pořízení zboží uvnitř Společenství až od okamžiku, kdy nastanou výše uvedené okolnosti.
- 19 Článek 69 směrnice DPH byl proveden čl. 20 odst. 5 ZDZS, který stanoví, že při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost v okamžiku vystavení

faktury osobou povinnou k dani, nejpozději však do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo toto zboží dodáno.

- 20 Na základě těchto ustanovení tedy vyvstává otázka, zda je možný výběr DPH při takovém pořízení motorových paliv uvnitř Společenství, jaké je upraveno v čl. 103 odst. 5a ZDZS, ještě před vznikem daňové povinnosti upravené v článku 69 směrnice o DPH (článek 20 odst. 5 ZDZS).
- 21 Za předpokladu, že splatnosti daně uvedené v čl. 103 odst. 5a ZDZS mají charakter zvláštní konstrukce dřívějšího výběru DPH, je třeba konstatovat, že povinnost zaplatit daň před okamžikem vzniku daňové povinnosti na základě článku 69 směrnice o DPH (článek 20 odst. 5 ZDZS) je v rozporu s těmito ustanoveními, protože není důvodné požadovat od osoby povinné k dani zaplacení DPH před vznikem daňové povinnosti.
- 22 Zdá se tedy, že pouze v případě, kdyby se tyto platby považovaly za zálohy na daň ve smyslu článku 206 směrnice o DPH, bylo by možné konstatovat, že nejsou v rozporu s výše uvedenými ustanoveními.
- 23 Podle článku 206 směrnice DPH platí, že každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.
- 24 V první větě tohoto ustanovení se hovoří o povinnosti zaplatit čistou výši DPH při podání přiznání k DPH podle článku 250 uvedené směrnice. Zatímco výše splatné daně upravená v čl. 103 odst. 5a ZDZS, která se vypočítá jako součin ceny motorových paliv pořízených uvnitř Společenství a příslušné sazby daně, aniž by došlo ke snížení této částky o daň zaplacenou na vstupu, představuje hrubou výši DPH.
- 25 Její zaplacení se vyžaduje ve lhůtě 5 dnů od dovozu motorového paliva do tuzemska, tj. ještě před povinností předložit zvláštní daňové přiznání VAT-14 ohledně těchto plnění, ve kterém je třeba uvést všechna plnění týkající se pořízení motorových paliv uvnitř Společenství v posledním měsíci spolu s daní, již podléhají (zaplacenou již ve lhůtách uvedených v čl. 103 odst. 5a ZDZS). Daň je třeba zaplatit příslušnému orgánu ve lhůtě do 5. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost zaplatit daň na základě čl. 103 odst. 5a ZDZS, se stanovením částky daně za daný měsíc představující výši dílčích částek daně za jednotlivá plnění v tomto období, které musí být podle čl. 103 odst. 5a a 5b ZDZS zaplacený.
- 26 Je třeba uvést, že čistou výši DPH podle čl. 206 první věty směrnice o DPH uvádí osoba povinná k dani až v daňovém přiznání VAT-7 (předkládaném po uplynutí zdaňovacího období), v němž zohlední splatnou daň za pořízení paliva uvnitř Společenství zaplacenou již za dané zdaňovací období podle čl. 103 odst. 5a ZDZS, jakož i výši splatné daně za pořízení jiného zboží uvnitř Společenství –

příčemž z obou částek odečte příslušnou daň zaplacenou na vstupu za dané zdaňovací období.

- 27 Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku ze dne 26. března 2015, C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), z článků 206 a 250 směrnice o DPH vyplývá, že částka DPH zaplacená do veřejného rozpočtu musí být v čisté výši, a musí tedy zohledňovat odpočty, které je třeba provést, a že všechny odpočty musí být provedeny ve vztahu ke zdaňovacímu období, během kterého vznikly.
- 28 Pokud tedy ustanovení čl. 206 druhé věty směrnice o DPH stanoví možnost „pro odvedení této daně určit jiný den“, znamená to, že se jedná o částku uvedenou v první větě, tj. o čistou výši DPH, a nikoli o hrubou výši DPH. Stejně tak, pokud členský stát zavede takovou povinnost zaplatit za dané plnění spočívající v pořízení zboží uvnitř Společenství hrubou výši DPH, o jakou se jedná v čl. 103 odst. 5a ZDZS, je zřejmé, že nemůže jít o DPH s jinou lhůtou splatnosti, ale o zálohu uvedenou v čl. 206 druhé větě *in fine* směrnice o DPH.
- 29 Soudní dvůr v uvedeném rozsudku Macikowski (sice ve vztahu k plátcí daně) rozhodl, že pokud plátcí odvede DPH splatnou z téhož plnění po podání přiznání osobou povinnou k dani, lze takovou situaci odůvodnit podle ustanovení čl. 206 druhé věty směrnice o DPH, které umožňuje členským státům vybrat předběžné splátky.
- 30 V daném případě je zřejmé, že pro to, aby se platby osoby povinné k dani podle čl. 103 odst. 5a ZDZS považovaly za platby, které nejsou v rozporu s články 69 a 206 směrnice o DPH, musely by být považovány za zálohy na daň ve smyslu článku 206 směrnice o DPH.

K třetí otázce

- 31 Za předpokladu, že platby osoby povinné k dani podle čl. 103 odst. 5a ZDZS mají charakter zálohy na daň, vyvstává další otázka, zda záloha na DPH ve smyslu článku 206 směrnice o DPH, která není zaplacená včas, ztrácí své *ratio legis* uplynutím zdaňovacího období pro danou daň, ve kterém měla být zaplacená, což má význam pro určení, zda po skončení zdaňovacího období dojde k vyměření záloh a stanoví se okamžik, do kterého je třeba počítat úroky ze záloh, které nebyly uhrazeny.
- 32 V zálohovém systému se během celého zdaňovacího období provádí platby na uhrazení daňového závazku, který bude přesně stanoven v budoucnu (po skončení zdaňovacího období). Teprve tehdy dochází ke konečnému vyúčtování mezi osobou povinnou k dani a státní pokladnou formou doplatku nebo formou vrácení nadměrných záloh, přičemž se u DPH zohlední daň zaplacená na vstupu, čímž se stanoví čistá výše DPH, kterou je třeba zaplatit (nebo částka DPH, kterou je třeba vrátit). Z tohoto důvodu se po skončení zdaňovacího období zdá, že není nutné vyměřit zálohy na daň v hrubé výši a stanovit na jejich základě daňový dluh,

protože daňová povinnost v této podobě bude konkretizována jako čistá daňová povinnost za celé období, během kterého se vybíraly zálohy.

- 33 Specifičnost daňové povinnosti z titulu hrubých záloh a následně jejich právní nezávislost neznámá, že neexistuje právní provázání s čistou daňovou povinností za dané zdaňovací období, za které jsou hrubé zálohy splatné.
- 34 Daňová povinnost z titulu záloh je totiž jednou z forem daňové povinnosti, která se vyznačuje tím, že po skončení zdaňovacího období přestane existovat povinnost z titulu záloh, protože dochází k určení výše daně za toto období. Vyplývá to z přechodné povahy záloh, a proto koncem zdaňovacího období musí zaniknout právo stanovovat zálohy.
- 35 Znamenalo by to, že záloha, která není zaplacená ve stanovené lhůtě, se stává daňovým dluhem, ale jen do okamžiku ztráty jejího *ratio legis*, tzn. do uplynutí zdaňovacího období, za který je splatná.
- 36 Po skončení zdaňovacího období DPH by bylo tedy irelevantní, aby daňový orgán stanovil dlužné hrubé zálohy na daň v případě, kdy se neplatily řádně, což však nezbavuje osobu povinnou k dani povinnosti zaplatit úroky za záloh, které nebyly uhrazeny včas, pokud překračují výši daně splatné za dané zdaňovací období.