

Predmet C-855/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

22. studenoga 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

17. listopada 2019.

Tužitelj:

G. Sp. z o.o.

Tuženik:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Predmet glavnog postupka

Obveza i rokovi za plaćanje PDV-a na stjecanje plinskog ulja unutar Zajednice

Predmet i pravna osnova prethodnog pitanja

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodno pitanje

I. Protivi li se članku 110. Ugovora o funkcioniranju Europske unije – pročišćena verzija iz 2012. (SL 2012., C 326, str. 1. i sljedeće stranice) i članku 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)), kako je izmijenjena, u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ) odredba poput one iz članka 103. stavka 5.a Ustave z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004.) (Dz. U. iz 2016.,

poz. 710., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) kojom se određuje da je, u slučaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, porezni obveznik dužan bez poziva voditelja carinske uprave obračunati i platiti porez na račun carinske komore nadležne za plaćanje trošarina:

1. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena na mjesto primitka trošarinske robe navedeno u odgovarajućem odobrenju, ako je robu unutar Zajednice u smislu odredbi Ustave z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Zakon o trošarinama od 6. prosinca 2008.) stekao registrirani primatelj uz primjenu sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama;

2. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena iz područja države članice koje nije državno područje u porezno skladište;

3. u trenutku prijenosa te robe na državno područje, ako se roba prenosi izvan sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama?

II. Protivi li se članku 69. Direktive 2006/112/EZ odredba poput one iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u kojom se određuje da je, u slučaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, porezni obveznik dužan bez poziva voditelja carinske uprave obračunati i platiti porez na račun carinske komore nadležne za plaćanje trošarina:

1. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena na mjesto primitka trošarinske robe navedeno u odgovarajućem odobrenju, ako je robu unutar Zajednice u smislu odredbi Zakona o trošarinama od 6. prosinca 2008. stekao registrirani primatelj uz primjenu sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama;

2. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena iz područja države članice koje nije državno područje u porezno skladište;

3. u trenutku prijenosa te robe na državno područje, ako se roba prenosi izvan sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama

– uz tumačenje da navedeni iznosi ne predstavljaju međuplaćanja PDV-a u smislu članka 206. Direktive 2006/112/EZ?

III. Prestaje li međuplaćanje PDV-a u smislu članka 206. Direktive 2006/112/EZ koje nije podmireno u roku pravno postojati na kraju poreznog razdoblja za koje ga je trebalo podmiriti?

Navedene odredbe prava Unije

Ugovor o funkcioniranju Europske unije: članak 110.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): članci 69., 206., 250., 258., 273.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004.) (Dz. U. iz 2016., poz. 710., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

Članak 103. stavak 5.a (u verziji koja je bila na snazi od 1. kolovoza 2016. do 1. ožujka 2017.):

U slučaju stjecanja unutar Zajednice pogonskih goriva navedenih u Prilogu 2. Zakonu o trošarinama od 6. prosinca 2008. čija proizvodnja ili promet zahtijeva dobivanje koncesije u skladu s Ustavom z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Zakon o energetici od 10. travnja 1997.), porezni obveznik dužan je bez poziva voditelja carinske uprave obračunati i platiti porez na račun carinske komore nadležne za plaćanje trošarina:

1. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena na mjesto primitka trošarinске robe navedeno u odgovarajućem odobrenju, ako je robu unutar Zajednice u smislu odredbi Zakona o trošarinama od 6. prosinca 2008. stekao registrirani primatelj uz primjenu sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama;
2. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena iz područja države članice koje nije državno područje u porezno skladište;
3. u trenutku prijenosa te robe na državno područje, ako se roba prenosi izvan sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama.

Članak 20. stavak 5.:

Prilikom stjecanja robe unutar Zajednice, porezna obveza nastaje u trenutku u kojem porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost izdaje račun, a najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je izvršena isporuka robe koja je predmet stjecanja unutar Zajednice, u skladu sa stavcima 8. i 9. te člankom 20.b. Odredba stavka 1.a primjenjuje se *mutatis mutandis*.

Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka

Porezna tijela utvrdila su da je društvo tužitelj G. Sp. z o.o. u B. u prosincu 2016. steklo unutar Zajednice 3190,874 m³ plinskog ulja oznake 2710 19 43 KN i stoga je trebalo platiti porez na robu i usluge (PDV) u skladu s člankom 103.

stavkom 5.a Zakona o PDV-u u roku od pet dana od datuma svakog unosa te robe na područje države, za ukupno 20 transakcija, u iznosu od 1 530 766,00 poljskih zlota, što društvo tužitelj nije učinilo.

Osim toga, iako je u skladu s člankom 99. stavkom 11.a Zakona o PDV-u, u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice o kojem je riječ u članku 103. stavku 5.a, porezni obveznik dužan podnijeti voditelju carinske uprave nadležnom za obračun trošarina prijavu o iznosima trošarina koje treba platiti za mjesečna razdoblja do petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja, društvo tužitelj nije podnijelo prijavu PDV-14 za razdoblje obuhvaćeno predmetnim postupkom.

Slijedom toga, utvrđeno je da iznos PDV-a od 1 530 766,00 poljskih zlota predstavlja porezni dug za prosinac 2016. koji sa zateznim kamatama treba bez odgađanja uplatiti na bankovni račun porezne uprave.

Društvo je podnijelo tužbu protiv odluke Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor Vijeća porezne uprave u Bydgoszczu, Poljska) od 6. travnja 2018. o PDV-u za prosinac 2016. Wojewódzkom Sądu Administracyjnym w Bydgoszczy (Vojvodski upravni sud u Bydgoszczu, Poljska) koji ju je odbio presudom od 10. srpnja 2018.

Prvostupanjski sud složio se sa stajalištem žalbenog tijela da je društvo tužitelj trebalo obračunati porez u skladu s člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u. Prema mišljenju suda, nije važno posjeduje li *de facto* društvo tužitelj koncesiju kao ni to da se stečeno ulje nije nudilo na prodaju ili koristilo za pokretanje motora s unutarnjim izgaranjem (bilo je namijenjeno proizvodnji proizvoda koji nisu pogonska goriva).

Navedeni sud također je utvrdio da iznosi koje treba platiti na temelju članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u nisu međuplaćanja poreza, nego predstavljaju iznos poreza („zaseban porezni sustav”). Sud također nije utvrdio da se članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u protivi članku 206. Direktive o PDV-u i članku 110. UFEU-a.

Društvo je protiv navedene presude podnijelo žalbu u kasacijskom postupku Naczelnom Sądu Administracyjnym (Visoki upravni sud, Poljska) koji je prekinuo postupak i uputio Sudu prethodna pitanja.

Obrazloženje zahtjeva

Prvo pitanje

- 1 Dana 1. kolovoza 2016. stupio je na snagu Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Zakon od 7. srpnja 2016. o izmjeni Zakona o porezu na robu i usluge i određenih drugih zakona) (Dz.U. iz 2016., poz. 1052., kako je izmijenjen) kojim se uređuje

takozvani „paket goriva”, odnosno katalog izmjena usmjeren na „pojačanje” naplate PDV-a prilikom stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, a samim time i sprječavanje prijevara u vezi s PDV-om u prometu tim gorivima u inozemstvu.

- 2 Dodavanjem novih odredbi stavaka 5.a do 5.d u članak 103. Zakona o PDV-u uvedena je značajna izmjena jer se u skladu s odredbama koje su bile na snazi do 31. srpnja 2016. na stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice nije plaćao PDV u trenutku stjecanja (u određenom roku nakon unosa goriva na državno područje) jer je aktivni porezni obveznik to stjecanje u pogledu dospjelog poreza i pretporeza u pravilu obračunavao u prijavi VAT-7 do 25. dana u mjesecu koji slijedi nakon svakog sljedećeg obračunskog razdoblja (mjeseca ili tromjesečja). U istoj prijavi iskazivao se dospjeli porez za stjecanje goriva unutar Zajednice i pretporez u istom iznosu kao i dospjeli porez, ako je stjecanje bilo povezano s oporezovanom prodajom.
- 3 U žalbi u kasacijskom postupku istaknut je prigovor da je novo uređenje članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u protivno članku 110. UFEU-a jer se njime uvodi porez kojim se diskriminira roba iz drugih država članica Unije.
- 4 U skladu s člankom 110. UFEU-a, nijedna država članica ne uvodi neposredno ili posredno nacionalne poreze bilo koje vrste na proizvode drugih država članica u većoj mjeri od onih koji su neposredno ili posredno uvedeni na slične domaće proizvode. Nadalje, nijedna država članica ne uvodi nacionalne poreze na proizvode drugih država članica koji su takve naravi da omogućuju posrednu zaštitu drugih proizvoda.
- 5 Tužitelj je u žalbi u kasacijskom postupku naveo da je Sud tu odredbu u svojoj sudskoj praksi tumačio barem dva puta u kontekstu uvođenja ranijih rokova plaćanja poreza na robu iz drugih država članica Unije. Kao prvo, u presudi od 27. veljače 1980., 55/79, Komisija protiv Irske (EU:C:1980:56), Sud je utvrdio da kada nacionalni subjekti koji trguju određenom robom imaju dulji rok za plaćanje PDV-a od subjekata koji stječu sličnu robu iz drugih država članica, to predstavlja diskriminirajuće postupanje prema robi.
- 6 Kao drugo, u presudi od 17. lipnja 1998., C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), Sud je presudio da povredom članka 95. Ugovora (sada članak 110. UFEU-a) treba smatrati kada za uvezenu robu obveza plaćanja naknade carinskoj upravi nastaje u trenutku uvoza, a za domaću robu nastaje samo ako domaći proizvođač poreznim tijelima podnosi prijavu tijekom mjeseca nakon tromjesečja u kojem je roba stavljena na tržište, što dovodi do nastanka naknade koja se plaća kada se proizvod namijenjen potrošnji stavlja na tržište (t. 25.). Slijedom toga, Sud je utvrdio da članak 95. Ugovora treba tumačiti na način da mu se protivi to da država članica uvodi i propisuje potrošački porez ako su oporezivi iznos i sustav plaćanja poreza različiti za domaće proizvode i proizvode koji se uvoze iz drugih država članica.

- 7 Stoga je Sud u navedenim presudama utvrdio da odredbu članka 95. Ugovora (sada članak 110. UFEU-a) treba tumačiti na način da joj se protive nacionalne odredbe kojima se predviđa rok plaćanja poreza na robu iz drugih država članica koji je kraći od roka plaćanja poreza na sličnu domaću robu, što treba biti obvezujuće za nacionalni sud.
- 8 Sud smatra da se kraćim rokom plaćanja poreza na robu iz drugih država članica tu robu diskriminira, što je logično jer poduzetnik stječe određenu ekonomsku korist time što kasnije plaća porez, a ako porez mora platiti ranije, nalazi se u nepovoljnijem financijskom položaju.
- 9 Prema tužiteljevu mišljenju, to se događa u slučaju primjene članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u jer se tom odredbom utvrđuju kraći rokovi za plaćanje PDV-a na pogonska goriva iz drugih država članica. Treba dodati da pravo na odbitak tog poreza nastaje u skladu s člankom 86. stavkom 2. točkom 4. podtočkom (c) u vezi sa stavkom 10. i stavkom 10.b točkom 2. Zakona o PDV-u – u obračunu za razdoblje u kojem je nastala porezna obveza za robu i usluge koje je stekao porezni obveznik (članak 20. stavak 5. Zakona o PDV-u), pod uvjetom da porezni obveznik:
 - (a) primi račun kojim se potvrđuje isporuka robe koja za njega predstavlja stjecanje robe unutar Zajednice u roku od tri mjeseca od isteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza za stečenu robu,
 - (b) uključi iznos dospjelog poreza za stjecanje robe unutar Zajednice u poreznu prijavu u kojoj mora obračunati taj porez, najkasnije u roku od tri mjeseca od isteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza za stečenu robu.
- 10 Neusklađenost rokova za plaćanje poreza iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u i trenutka stjecanja prava na odbitak poreza za stjecanje goriva unutar Zajednice nedvojbeno dovodi do potrebe da kupac u većoj mjeri uloži vlastita financijska sredstva kako bi ranije obračunao PDV. Međutim, subjekti koji trguju domaćom robom te vrste plaćaju porez do 25. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je izvršena isporuka.
- 11 U skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u, države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.
- 12 Doista, člankom 258. Direktive o PDV-u utvrđuje se da države članice propisuju detaljna pravila za podnošenje prijave PDV-a, s obzirom na stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice, kako je navedeno u članku 2. stavku 1. točki (b) alineji ii., te stjecanje unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarinama, kako je navedeno u članku 2. stavku 1. točki (b) alineji iii., ali, kao prvo, to se odnosi na trošarinsku robu koju su unutar Zajednice stekli subjekti koji

nisu obvezni obračunavati PDV za druge vrste stjecanja unutar Zajednice, a kao drugo, to se pravilo odnosi na podnošenje prijave, a ne na pravila naplate PDV-a na koja se odnosi spor u ovom predmetu.

- 13 Međutim, uz slobodu koju države članice imaju u pogledu utvrđivanja rokova za plaćanje PDV-a, kao i u ovom predmetu, treba uzeti u obzir i uvjete koji u pogledu obveza proizlaze iz članka 273. Direktive o PDV-u, odnosno da one:
- moraju biti potrebne da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju,
 - moraju osiguravati jednako postupanje s domaćim transakcijama i transakcijama unutar Zajednice,
 - ne smiju uzrokovati formalnosti povezane s prelaskom preko granice.
- 14 U slučaju spornog članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u, dvojbeno je ispunjava li on dva potonja kriterija.

Drugo pitanje

- 15 U slučaju da Sud utvrdi da odredba o ranijem plaćanju PDV-a iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u nije protivna članku 110. UFEU-a i članku 273. Direktive o PDV-u, drugo sporno pitanje u ovom predmetu u pogledu odredbi Direktive o PDV-u jest priroda tih plaćanja u kontekstu trenutka nastanka porezne obveze, odnosno predstavlja li plaćanje poreza iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u zaseban sustav ranije naplate PDV-a ili je pak riječ o međuplaćanju poreza u smislu članka 206. Direktive o PDV-u.
- 16 Prije svega, u skladu s člankom 69. Direktive o PDV-u (od 1. siječnja 2013.), u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, PDV postaje naplativ u trenutku izdavanja računa ili istekom vremenskog ograničenja navedenog u prvom stavku članka 222. Direktive, ako do tog trenutka nije izdan račun.
- 17 S obzirom na tu odredbu, porezna obveza nastaje u trenutku izdavanja računa, a ako prije datuma izvršenja stjecanja unutar Zajednice nije izdan račun, porezna obveza nastaje petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastupio oporezivi događaj.
- 18 To je posebno pravilo i stoga ne postoje iznimke od tog pravila. To znači da se PDV na stjecanje robe unutar Zajednice može naplatiti od poreznog obveznika tek u trenutku nastanka navedenih okolnosti.
- 19 Članak 69. Direktive o PDV-u prenesen je u članak 20. stavak 5. Zakona o PDV-u kojim se određuje da, prilikom stjecanja robe unutar Zajednice, porezna obveza nastaje u trenutku u kojem porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost izdaje račun, a najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je izvršena isporuka navedene robe.

- 20 Stoga se u kontekstu tih pravila postavlja pitanje je li moguća naplata PDV-a za stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice poput one utvrđene člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u prije nastanka porezne obveze utvrđene člankom 69. Direktive o PDV-u (članak 20. stavak 5. Zakona o PDV-u).
- 21 Uz pretpostavku da plaćanje poreza utvrđeno člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u predstavlja zaseban sustav ranije naplate PDV-a, treba smatrati da je obveza njegova plaćanja prije trenutka nastanka porezne obveze na temelju članka 69. Direktive (članak 20. stavak 5. Zakona o PDV-u) protivna tim odredbama jer nema osnove da se od poreznog obveznika zahtijeva plaćanje PDV-a prije nastanka porezne obveze.
- 22 Stoga se čini da se samo ako se to plaćanje smatra međuplaćanjem poreza u smislu članka 206. Direktive o PDV-u može utvrditi da te odredbe nisu protivne navedenim pravilima.
- 23 U skladu s člankom 206. Direktive o PDV-u, svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. navedene direktive. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.
- 24 U prvoj rečenici te odredbe riječ je o obvezi plaćanja neto iznosa PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Međutim, plaćanje predviđeno člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u izračunano kao umnožak cijene pogonskih goriva stečenih unutar Zajednice i odgovarajuće porezne stope, a da pritom nije moguće umanjiti taj iznos za iznos pretporeza, predstavlja bruto plaćanje.
- 25 To plaćanje treba izvršiti u roku od pet dana od unosa pogonskog goriva na državno područje, odnosno prije obveze podnošenja prijave PDV-14 koja je specifična za te transakcije i u kojoj treba navesti sve transakcije stjecanja pogonskih goriva u prethodnom mjesecu s iskazanim porezom na te transakcije (koji je već plaćen u rokovima utvrđenima člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u). Prijavu treba podnijeti nadležnom tijelu do petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja poreza iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u s iskazanim iznosom poreza za određeni mjesec koji je zbroj djelomičnih iznosa za pojedinačne transakcije u tom razdoblju koje treba platiti u skladu s člankom 103. stavcima 5.a i 5.b Zakona.
- 26 Treba napomenuti da, u skladu s člankom 206. prvom rečenicom Direktive o PDV-u, porezni obveznik iskazuje neto iznos PDV-a tek u prijavi PDV-7 (koja se podnosi nakon isteka obračunskog razdoblja) u kojoj uzima u obzir dospjeli porez za stjecanje goriva unutar Zajednice koji je u određenom obračunskom razdoblju plaćen na temelju članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u, kao i iznos dospjelog poreza za stjecanje druge robe unutar Zajednice i umanjuje te iznose za iznos pretporeza za to obračunsko razdoblje.

- 27 Kao što je to Sud istaknuo u presudi od 26. ožujka 2015., C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), iz članka 206. i 250. Direktive o PDV-u proizlazi da iznos PDV-a plaćen državnoj riznici treba biti neto iznos, odnosno iznos koji uzima u obzir odbitke koje valja provesti, i da sve odbitke valja provesti s obzirom na porezno razdoblje u kojem su nastali.
- 28 Stoga, kada se člankom 206. drugom rečenicom Direktive o PDV-u predviđa da se može „odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa”, to znači da je riječ o iznosu iz prve rečenice, odnosno o neto iznosu PDV-a, a ne o bruto iznosu. Samim time, kada država članica uvodi obvezu plaćanja bruto iznosa na određenu transakciju stjecanja robe unutar Zajednice poput one navedene u članku 103. stavku 5.a Zakona o PDV-u, čini se da to ne može biti PDV kojem je određen drugi datum za plaćanje, nego međuplaćanje o kojem je riječ u drugoj rečenici članka 206. *in fine* Direktive.
- 29 Sud je u navedenoj presudi Macikowski (doduše u slučaju platitelja) utvrdio da se plaćanje PDV-a koji treba platiti za transakciju koju je porezni obveznik naveo u prijavi temelji na članku 206. drugoj rečenici Direktive o PDV-u koji ovlašćuje države članice da zahtijevaju međuplaćanje.
- 30 U toj se situaciji čini da bi plaćanja poreznog obveznika utvrđena člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u trebalo smatrati međuplaćanjem u smislu članka 206. Direktive o PDV-u, kako ih se ne bi smatralo protivnima člancima 69. i 206. Direktive o PDV-u.

Treće pitanje

- 31 Uz pretpostavku da plaćanja poreznog obveznika iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u predstavljaju međuplaćanje poreza, postavlja se pitanje prestaje li međuplaćanje PDV-a u smislu članka 206. Direktive o PDV-u koje nije podmireno u roku pravno postojati na kraju poreznog razdoblja za koje je trebalo biti podmireno, što je od ključne važnosti za utvrđivanje toga određuje li se iznos međuplaćanja na kraju obračunskog razdoblja i utvrđivanje trenutka do kojeg treba obračunavati kamate za međuplaćanja koja nisu podmirena u roku.
- 32 U sustavu međuplaćanja obveza se podmiruje tijekom cijelog obračunskog razdoblja, a iznos obveze utvrđuje se tek u budućnosti (na kraju obračunskog razdoblja). Tek tada nastupa konačno poravnanje računa poreznog obveznika i proračuna doplatom ili povratom preplaćenih iznosa međuplaćanja uzimajući u obzir, u slučaju PDV-a, pretporez, što dovodi do utvrđivanja neto iznosa poreza koji treba platiti (ili iznosa za povrat PDV-a). Iz tog razloga, čini se da na kraju obračunskog razdoblja ne treba određivati bruto iznos međuplaćanja poreza i utvrđivati porezni dug u tom pogledu, jer je porezna obveza u tom obliku točno određena u neto poreznoj obvezi za cijelo razdoblje za koje se izvršavalo međuplaćanje.

- 33 Različitost porezne obveze za bruto međuplaćanje, a time i njegova pravna samostalnost, ne znači da ne postoje normativne veze s neto poreznom obvezom za određeno obračunsko razdoblje za koje treba izvršiti bruto iznos međuplaćanja.
- 34 Naime, porezna obveza za međuplaćanje je oblik porezne obveze, ali njezina bit jest to da na kraju obračunskog razdoblja obveza za međuplaćanje prestaje postojati jer se točno određuje iznos poreza za to razdoblje. To proizlazi iz privremene prirode međuplaćanja radi koje na kraju obračunskog razdoblja treba prestati pravo na određivanje međuplaćanja.
- 35 To znači da međuplaćanje koje nije izvršeno u roku postaje porezni dug, ali samo do trenutka prestanka njegova pravnog postojanja, odnosno do isteka obračunskog razdoblja za koje ga treba plaćati.
- 36 Stoga bi bilo bespredmetno da porezno tijelo nakon isteka obračunskog razdoblja određuje bruto iznos dospjelih međuplaćanja poreza ako se nisu redovito podmirivala, što pak ne bi trebalo oslobađati poreznog obveznika od obveze da plati kamate na međuplaćanje koje nije podmireno u roku u dijelu koji premašuje iznos dugovanog poreza za određeno obračunsko razdoblje.