

Zadeva C-855/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

22. novembra 2019

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum izdaje sklepa o predlogu za sprejetje predhodne odločbe:

17. oktobra 2019

Pritožnica:

G. Sp. z o.o.

Druga stranka v postopku:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Predmet postopka v glavni stvari

Obveznost plačila DDV za nakup dizelskega goriva znotraj Skupnosti in roki za njegovo plačilo

Predmet in pravna podlaga vprašanja za predhodno odločanje

Razlaga prava Unije; člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

I. Ali člen 110 Pogodbe o delovanju Evropske unije – prečiščena različica iz leta 2012 (UL 2012, C 326, str. 1 in naslednje) in člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena, v nadaljevanju: Direktiva 2006/112/ES) nasprotujeta določbi, kot je člen 103(5a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve) (Uradni list iz leta 2016, pozicija 710, kakor je bil

spremenjen, v nadaljevanju: zakon o DDV), v skladu s katerim mora davčni zavezanec za nakup pogonskih goriv znotraj Skupnosti brez poziva vodje carinskega urada izračunati in plačati zneske davka na račun carinskega urada, pristojnega za plačilo trošarin:

(1) v roku 5 dni od dneva, ko je bilo blago vneseno na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu določb ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zakon z dne 6. decembra 2008 o trošarinah) v režimu odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah;

(2) v roku 5 dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davčno skladišče;

(3) v trenutku premika tega blaga na nacionalnem ozemlju – če se blago premika zunaj režima odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah?

II. Ali člen 69 Direktive 2006/112/ES ne nasprotuje določbi, kot je člen 103(5a) zakona o DDV, v skladu s katerim mora zavezanec v primeru nakupa pogonskih goriv znotraj Skupnosti brez poziva vodje carinskega urada izračunati in plačati zneske davka na račun carinskega urada, pristojnega za plačilo trošarine:

(1) v roku 5 dni od datuma, ko je bilo blago vneseno na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu določb zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah v režimu odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah;

(2) v roku 5 dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davčno skladišče;

(3) v trenutku premika tega blaga na nacionalno ozemlje – če se blago premika zunaj režima odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah

– ob razlagi, da zgornji zneski ne pomenijo vmesnih plačil DDV v smislu člena 206 Direktive 2006/112/ES?

III. Ali vmesno plačilo DDV v smislu člena 206 Direktive 2006/112/ES, ki ni bilo plačano v roku, izgubi pravni obstoj ob koncu obračunskega davčnega obdobja, za katero naj bi bilo plačano?

Navedene določbe prava Unije

Pogodba o delovanju Evropske unije, člen 110;

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena (v nadaljevanju: Direktiva o DDV): členi 69, 206, 250, 258, 273.

Navedena nacionalna zakonodaja

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve) (Dz. U. iz leta 2016, pozicija 710, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: u.p.t.u.):

Člen 103(5a) (kot je veljal od 1. avgusta 2016 do 1. marca 2017):

V primeru nabave pogonskih goriv znotraj Skupnosti, naštetih v Prilogi 2 k ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zakon z dne 6. decembra 2008 o trošarinah), za proizvodnjo katerih ali za promet s katerimi je potrebno dovoljenje v skladu z določbami ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (zakon z dne 10. aprila 1997 o energetiki), mora zavezanec brez poziva s strani vodje carinskega urada izračunati in plačati zneske davka na račun carinskega urada, pristojnega za plačilo trošarine:

- (1) v roku 5 dni od datuma, ko je bilo blago vneseno na kraj prejema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je blago nabavil registrirani prejemnik znotraj Skupnosti v smislu določb zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah v režimu odloga trošarine v skladu z določbami o trošarinah;
- (2) v roku 5 dni od datuma vstopa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davčno skladišče;
- (3) v trenutku premika tega blaga na nacionalno ozemlje – če se blago premika zunaj režima odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah.

Člen 20(5):

Ob pridobitvi blaga znotraj Skupnosti davčna obveznost nastane v trenutku izdaje računa s strani zavezanca za DDV, vendar najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bilo blago, nabavljeno znotraj Skupnosti, dobavljeno, ob upoštevanju odstavka 8 in 9 ter člena 20b. Ustrezno se uporabi določba odstavka 1a.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

Davčni organi so ugotovili, da je pritožnica – G. Sp. z o.o. v B. – decembra 2016 nabavila znotraj Skupnosti 3.190.874 m³ dizelskega olja z oznako CN 2710 19 43, za kar je morala v skladu s členom 103(5a) zakona o DDV v 5 dneh od datuma vsakokratnega vnosa tega blaga na nacionalno ozemlje plačati davek na dodano vrednost (DDV) v višini 1.530.766 PLN za skupaj 20 transakcij, česar pritožnica ni storila.

Poleg tega, čeprav člen 99(11a) zakona o DDV določa, da če gre za nabavo blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 103(5a), mora zavezanec vodji carinskega urada, pristojnega za plačilo trošarin, predložiti napovedi za zapadle zneske davka za mesečna obdobja, v 5 dneh v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastala obveznost plačila – pritožnica ni predložila obračuna za DDV-14 za obdobje, obravnavano v tem postopku.

Posledično se je štelo, da DDV v znesku 1.530.766 PLN pomeni zaostanek plačila davka za december 2016, ki ga je treba skupaj z zamudnimi obrestmi takoj plačati na bančni račun davčnega urada.

Družba je zoper odločbo, ki jo je izdal Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor urada davčne uprave v Bydgoszczu) 6. aprila 2018 v zvezi z DDV za december 2016, vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (upravno sodišče vojvodstva v Bydgoszczu, Poljska), ki je to tožbo s sodbo z dne 10. julija 2018 zavrnilo.

Prvostopenjsko sodišče se je strinjalo s pritožbenim organom, da bi morala pritožnica poravnati davek v skladu s členom 103(5a) zakona o DDV. Po mnenju sodišča ni bilo pomembno, ali je imela pritožnica dejansko koncesijo, niti, da nabavljeno olje ni bilo ponujeno v prodajo ali uporabljeno za pogon motorjev z notranjim zgorevanjem (namenjeno naj bi bilo za proizvodnjo izdelkov, ki niso pogonska goriva).

To sodišče je tudi ugotovilo, da zneski, ki jih je treba plačati na podlagi člena 103(5a) zakona o DDV, niso vmesna plačila davka, ampak davčni zneski („drugačna davčna struktura“). Prav tako ni ugotovilo, da je člen 103(5a) zakona o DDV v nasprotju s členom 206 Direktive o DDV in členom 110 PDEU.

Navedena družba se je zoper zgoraj navedeno sodbo pritožila na Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) ki je prekinilo postopek in Sodišču predložilo vprašanja za predhodno odločanje.

Obrazložitev predloga

Prvo vprašanje

- 1 S 1. avgustom 2016 je začel veljati ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (zakon z dne 7. julija 2016 o spremembi zakona o davku na blago in storitve ter nekaterih drugih zakonov) (Dz. U. iz leta 2016, pozicija 1052, kakor je bil spremenjen), ki ureja t. i. „Paket za goriva“, t. j. katalog sprememb, namenjen „zatesnitvi“ pobiranja DDV pri nakupih pogonskih goriv znotraj Skupnosti in s tem preprečevanju goljufij v zvezi s plačilom DDV pri zunanjem prometu s temi gorivi.
- 2 Z dodajanjem novih določb odstavkov od 5a do 5d v člen 103 zakona o DDV je bila uvedena pomembna sprememba, saj v skladu z določbami, ki so veljale do 31.

julija 2016, za nabavo pogonskih goriv znotraj Skupnosti ni bilo zahtevano plačilo DDV ob nakupu (v določenem obdobju od vnosa goriva na nacionalno ozemlje), saj je aktiven zavezanec za DDV ta nakup v osnovi poračunal – na področju dolgovanega in vstopnega davka – v predloženi napovedi DDV-7 do 25. dne v mesecu, ki sledi vsakemu naslednjem obračunskemu obdobju (mesečnemu ali četrletnemu). Ta napoved je vključevala dolgovan DDV za nabavo goriv znotraj Skupnosti in vstopni davek, katerega znesek je bil enak znesku dolgovanega davka, pod pogojem, da je bil nakup povezan z obdavčeno prodajo.

- 3 V kasacijski tožbi je bil izpostavljen očitek, da je nova določba člena 103(5a) zakona o DDV v nasprotju s členom 110 PDEU, ker uvaja davek, ki diskriminira blago s poreklom iz drugih držav članic EU.
- 4 V skladu s členom 110 PDEU nobena država članica na izdelke drugih držav članic neposredno ali posredno ne nalaga plačila nobenih notranjih davkov, ki bi bili višji od davka, katerega plačilo neposredno ali posredno nalaga za podobne domače izdelke. Prav tako nobena država članica na izdelke drugih držav članic ne uvaja takšnih notranjih davkov, s katerimi bi posredno zaščitila druge izdelke.
- 5 Pritožnica je v kasacijski pritožbi navedla, da je Sodišče v svoji sodni praksi vsaj dvakrat to določbo razlagalo v okviru določitve krajših plačilnih rokov za davke na blago, uvoženo iz drugih držav članic EU. Prvič, Sodišče je v sodbi z dne 27. februarja 1980, 55/79, Komisija/Irska (EU:C:1980:56), ugotovilo, da kadar imajo domači subjekti, ki trgujejo z določeno vrsto blaga, na voljo daljši rok za plačilo DDV kot subjekti, ki kupujejo podobno blago iz drugih držav članic, to pomeni diskriminatorno obravnavanje blaga.
- 6 Drugič, Sodišče je v sodbi z dne 17. junija 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998: 299), razsodilo, da je treba šteti, da je člen 95 Pogodbe (zdaj člen 110 PDEU) kršen, kadar v primeru uvoženega blaga obveznost plačila dajatve carinskemu uradu nastane ob uvozu, medtem ko pri domačem blagu nastane samo takrat, ko domači proizvajalec davčnemu organu predloži napoved v naslednjem mesecu po četrletju, v katerem je bilo blago dano na trg, s čimer nastane obveznost dajatve, ki se plača, ko se izdelek, namenjen za potrošnjo, da na domači trg (točka 25). Posledično je Sodišče ugotovilo, da je treba člen 95 Pogodbe razlagati tako, da državi članici prepoveduje uvedbo in nalaganje plačila davka na potrošnjo, če se davčna osnova in postopek pobiranja davkov razlikujeta za domače izdelke in izdelke, uvožene iz drugih držav članic.
- 7 Sodišče je v teh sodbah ugotovilo, da je treba določbo člena 95 Pogodbe (zdaj člen 110 PDEU) razumeti tako, da so z njim v nasprotju nacionalni predpisi, ki za davek na blago iz drugih držav članic določajo krajši plačilni rok, kot je plačilni rok za davek na podobno domače blago, pri čemer bi ta ugotovitev morala biti zavezujoča za nacionalno sodišče.
- 8 Sodišče je ugotovilo, da krajši plačilni rok za plačilo davka za blago iz drugih držav članic diskriminira to blago, kar je logično, saj podjetnik zaradi poznejšega

plačilnega roka za plačilo davka pridobi določeno gospodarsko prednost, medtem ko je v primeru krajšega plačilnega roka za plačilo davka v slabšem finančnem položaju.

- 9 Po navedbah pritožnice do takšnega položaja pride v primeru uporabe člena 103(5a) zakona o DDV, saj ta določba predpisuje zgodnejše roke za plačilo DDV na pogonska goriva iz drugih držav članic. Treba je omeniti, da pravica do odbitka davka v zvezi s tem nastane v skladu s členom 86(2), točka 4(c), v povezavi z odstavkoma 10 in 10b, točka 2, zakona o DDV – pri obračunu za obdobje, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi z blagom in storitvami, ki jih je nabavil davčni zavezanec (člen 20(5) zakona o DDV), pod pogojem, da davčni zavezanec:
 - (a) v treh mesecih od konca meseca, v katerem je nastala davčna obveznost za nabavljeno blago, prejme račun, v katerem je dokumentirana dostava blaga, ki zanj pomeni nabavo znotraj Skupnosti,
 - (b) znesek dolgovanega davka za nabavo blaga znotraj Skupnosti vključi v davčno napoved, na podlagi katere mora poravnati ta davek, in sicer najpozneje v 3 mesecih od konca meseca, v katerem je nastala davčna obveznost za nabavljeno blago.
- 10 Razhajanje med datumom plačila davka iz člena 103(5a) zakona o DDV in trenutkom pridobitve pravice do odbitka davka iz naslova nabave goriv znotraj Skupnosti nedvomno povzroči, da mora kupec za zgodnejšo poravnavo DDV uporabiti več svojih sredstev. Subjekti, ki trgujejo s to vrsto domačega blaga, pa plačajo davek do 25. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bila opravljena dobava.
- 11 V skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko države članice naložijo druge obveznosti, za katere menijo, da so nujne za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje davčnih utaj, pod pogojem, da so domače transakcije in transakcije med državami članicami davčnih zavezancev obravnavane enako, in pod pogojem, da take obveznosti v trgovini med državami članicami ne bodo povzročile formalnosti v zvezi s prestopanjem meja.
- 12 Čeprav člen 258 Direktive o DDV določa, da države članice določijo podrobna pravila za predložitev obračuna DDV pri pridobitvi novih prevoznih sredstev znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(ii) in pri pridobitvi trošarinskih izdelkov znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(iii), se na eni strani ta položaj nanaša na nabavo trošarinskega blaga znotraj Skupnosti s strani subjektov, ki niso zavezani za plačilo DDV za druge vrste nabav znotraj Skupnosti, na drugi strani pa se ta določba nanaša na predložitev obračuna, ne pa na predpise v zvezi s pobiranjem DDV, kar je predmet spora v obravnavani zadevi.
- 13 V zvezi s svobodo držav članic glede določanja rokov za plačilo DDV je treba tudi v obravnavanem primeru upoštevati zahteve, ki izhajajo iz člena 273 Direktive o DDV, tj.:

- morajo biti potrebne za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje davčnih utaj,
 - zagotoviti morajo enako obravnavanje domačih transakcij in transakcij znotraj Skupnosti,
 - ne smejo povzročati formalnosti pri prehodu meja.
- 14 V primeru spornega člena 103(5a) zakona o DDV se pojavlja dvom, ali izpolnjuje zadnji dve merili.

Drugo vprašanje

- 15 Če Sodišče ugotovi, da ureditev krajših rokov za plačilo DDV, določena v členu 103(5a) zakona o DDV, ni v nasprotju s členom 110 PDEU in členom 273 Direktive o DDV, je drugo sporno vprašanje v obravnavanem primeru, postavljeno na podlagi določb Direktive o DDV, povezano z naravo teh plačil glede na trenutek nastanka davčne obveznosti, t.j. ali imajo plačila davka iz člena 103(5a) zakona o DDV lastnosti drugačne strukture krajših rokov za pobiranje DDV ali pa pomenijo vmesno plačilo davka v smislu člena 206 Direktive o DDV.
- 16 Najprej, glede na člen 69 Direktive o DDV (od 1. januarja 2013) obveznost obračuna DDV v primeru nabave blaga znotraj Skupnosti nastane ob izdaji računa ali, če do tega datuma račun ni bil izdan, ob izteku roka iz člena 222(1) Direktive.
- 17 Ob upoštevanju te določbe davčna obveznost nastane ob izdaji računa in če pred datumom nabave znotraj Skupnosti račun ni bil izdan, davčna obveznost nastane 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je prišlo do dogodka, ki je povzročil davčno obveznost.
- 18 To pravilo je posebne narave, zato zanjo ni izjem. To pomeni, da se plačilo DDV za nabavo blaga znotraj Skupnosti od davčnega zavezanca zahteva šele od trenutka nastanka zgoraj navedenih okoliščin.
- 19 Člen 69 Direktive o DDV je bil prenesen s členom 20(5) zakona o DDV, ki določa, da pri dobavi blaga znotraj Skupnosti davčna obveznost nastane ob izdaji računa s strani davčnega zavezanca, vendar najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bila ta dobava opravljena.
- 20 Zato se ob upoštevanju navedenih pravil postavlja vprašanje, ali je mogoče za nabavo motornih goriv znotraj Skupnosti pobirati DDV, kot je opredeljeno v členu 103(5a) zakona o DDV, še pred nastankom davčne obveznosti iz člena 69 Direktive o DDV (člen 20(5) zakona o DDV).
- 21 Če predpostavimo, da imajo plačila davka, določena v členu 103(5a) zakona o DDV, naravo drugačne strukture, pri kateri so roki za pobiranje DDV krajši, je treba upoštevati, da je obveznost teh plačil pred datumom davčne obveznosti v skladu s členom 69 Direktive (člen 20(5) zakona o DDV) v nasprotju s temi

določbami, saj ni nobene podlage, da bi moral davčni zavezanec DDV plačati pred nastankom davčne obveznosti.

- 22 Zato se zdi, da so ta plačila skladna z zgoraj navedenimi predpisi le, če se upoštevajo kot vmesna plačila davka v skladu s členom 206 Direktive o DDV.
- 23 V skladu s členom 206 Direktive o DDV mora vsak zavezanec za plačilo DDV plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV iz člena 250 te direktive. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesna plačila od tega zneska.
- 24 Prvi stavek te določbe se nanaša na obveznost plačila neto zneska DDV ob predložitvi obračuna za DDV iz člena 250. Plačilo, urejeno v členu 103(5a) zakona o DDV in izračunano kot zmnožek cene pogonskih goriv, nabavljenih znotraj Skupnosti, in ustrezne davčne stopnje, brez zmanjšanja te vrednosti za vstopni davek, pa predstavlja bruto plačilo.
- 25 To plačilo zapade v 5 dneh po vnosu motornega goriva na ozemlje države, tj. še pred obveznostjo predložitve posebnega obračuna za DDV-14 za te transakcije, v katerem je treba podrobno navesti vse transakcije nabave pogonskih goriv znotraj Skupnosti v preteklem mesecu z izkazanim davkom (ki je bil že plačan v rokih iz člena 103(5a) zakona o DDV). To napoved je treba predložiti ustreznemu organu do 5. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastala obveznost plačila davka po členu 103(5a) zakona o DDV, pri čemer je treba navesti znesek davka za določen mesec, in sicer v obliki vsote delnih zneskov iz naslova posameznih transakcij v tem obdobju, ki jih je treba plačati v skladu s členom 103(5a) in (5b) tega zakona.
- 26 Treba je navesti, da davčni zavezanec izkaže neto znesek DDV v skladu s členom 206, prvi stavek, Direktive o DDV šele v obračunu za DDV-7 (vloženem po izteku obračunskega obdobja), v katerem upošteva vplačan dolgovan davek v danem obračunskem obdobju v skladu s členom 103(5a) zakona o DDV za nabavo goriva znotraj Skupnosti in znesek dolgovanega davka za nabavo drugega blaga znotraj Skupnosti, pri čemer ta dva zneska zmanjša za ustrezen vstopni davek za to obračunsko obdobje.
- 27 Kot je navedlo Sodišče v sodbi z dne 26. marca 2015, C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), iz členov 206 in 250 Direktive o DDV izhaja, da bi moral biti znesek DDV, vplačan na račun državne blagajne, neto znesek, tj. znesek, pri katerem so bili upoštevani potrebni odbitki, in da je treba vse te odbitke opraviti glede na obračunsko obdobje, v katerem so nastali.
- 28 V delu, v katerem torej obstaja možnost določitve drugega datuma plačila tega zneska“, navedena v drugem stavku člena 206 Direktive o DDV, to pomeni, da gre za znesek iz prvega stavka, to je neto in ne bruto znesek DDV. Torej, ko država članica uvede obveznost plačila bruto zneska za dano nabavo blaga znotraj Skupnosti, kot je navedeno v členu 103(5a) zakona o DDV, se zdi, da to ne more

biti DDV z določenim drugim datumom plačila, temveč vmesno plačilo iz člena 206, drugi stavek, *in fine* Direktive.

- 29 Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Macikowski (sicer v primeru plačnika) ugotovilo, da je bilo njegovo plačilo dolgovanega DDV za transakcijo, izkazano v obračunu zavezanca, v skladu s členom 206 drugi stavek Direktive o DDV, ki državam članicam daje pravico do pobiranja vmesnih plačil.
- 30 V teh okoliščinah se zdi, da bi bilo treba plačila davčnega zavezanca, določena v členu 103(5a) zakona o DDV, da bi se jih štelo za skladna s členoma 69 in 206 Direktive o DDV, obravnavati kot vmesna plačila davka v smislu člena 206 Direktive o DDV.

Tretje vprašanje

- 31 Če predpostavimo, da so plačila davčnega zavezanca, določena v členu 103(5a) zakona o DDV, avmesna plačila davka, je naslednje vprašanje, ali vmesno plačilo DDV v smislu člena 206 Direktive o DDV, ki ni bila plačana pravočasno, izgubi pravni obstoj na koncu obračunskega obdobja za davek, za katerega naj bi bila plačana, kar je pomembno za ugotovitev, ali se po koncu obračunskega obdobja opredeli višina vmesnega plačila in se določi datum, do katerega je treba izračunati obresti za vmesna plačila, ki niso bila plačana v roku.
- 32 V sistemu vmesnih plačil se v celotnem obračunskem obdobju izvajajo plačila na račun obveznosti, ki bo določena šele v prihodnosti (po končanem obračunskem obdobju). Šele nato davčni zavezanec dokončno poravnava svoje obveznosti do državne blagajne z dodatnim plačilom ali vračilom vnaprej plačanih avmesnih plačil, ob upoštevanju, v primeru DDV, vstopnega davka, kar posledično pomeni določitev neto zneska davka, ki ga je treba plačati (ali zneska vračila DDV). Zaradi navedenega se zdi, da se po koncu obračunskega obdobja ne bi smela opredeljevati višina vmesnih plačil v bruto znesku in določati zaradi njih zapadla davčna obveznost, ker je prišlo do konkretizacije davčne obveznosti v neto davčni obveznosti za celotno obdobje, za katero so bila vmesna plačila pobrana.
- 33 Drugačna narava davčne obveznosti zaradi bruto vmesnih plačil in s tem njihova pravna neodvisnost ne pomeni, da ni normativnih povezav z neto davčno obveznostjo za določeno obračunsko obdobje, za katero zapadejo v plačilo bruto vmesna plačila.
- 34 Davčna obveznost iz naslova vmesnih plačil davka je ena od oblik davčne obveznosti, vendar je njeno bistvo v tem, da po koncu obračunskega obdobja obveznost iz naslova vmesnih plačil preneha obstajati, ker se določi konkretna višina davka za to obdobje. To izhaja iz začasne narave vmesnih plačil, zaradi česar naj bi na koncu obračunskega obdobja pravica do določanja vmesnih plačil prenehala.

- 35 To bi pomenilo, da vmesno plačilo, ki ni plačano v roku, postane davčni zaostanek, vendar le, dokler ne preneha njegov pravni obstoj, torej do izteka obračunskega obdobja, za katerega naj bi bilo plačano.
- 36 Zato bi bilo po koncu obračunskega obdobja za DDV nesmiselno določiti bruto vmesna plačila davka v primeru njihovega nepravilnega plačila, kar pa ne bi pomenilo, da je davčni zavezanec oproščen obveznosti plačila obresti na neplačana vmesna plačila v delu, ki presega znesek zapadlega davka za določeno obračunsko obdobje.

DELOVNI DOKUMENT