

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 2 marca 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 138 ust. 1 – Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi – Dostawy towarów – Zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności – Spełnienie wymogów materialnych – Termin do przedstawienia dowodów

W sprawie C-664/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) postanowieniem z dnia 13 października 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 listopada 2021 r., w postępowaniu:

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

przeciwko

Republika Slovenija

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: D. Gratsias, prezes izby, I. Jarukaitis i Z. Csehi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Nec Plus Ultra Cosmetics AG – I. Kranjec, odvetnik,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz B. Rous Demiri, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), jak również zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Nec Plus Ultra Cosmetics AG (zwaną dalej „Nec”) a Republika Słowenia (Republika Słowenii), reprezentowaną przez Ministrstvo za finance (ministerstwo finansów, Słowenia), w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 131 dyrektywy 2006/112, będący jedynym przepisem rozdziału 1 tytułu IX, pod nagłówkiem „Zwolnienia”, stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

4 Artykuł 138 ust. 1 tej dyrektywy, który znajduje się w rozdziale 4 jej tytułu IX, ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

Prawo słoweńskie

5 Artykuł 46 ust. 1 zakonu o daniach na dodaną wartość (ustawy o podatku od wartości dodanej) z dnia 4 lutego 2011 r. (Uradni list RS, nr 13/11), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, przewidywał:

„Są zwolnione z VAT:

1. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub odbiorcę towarów, lub przez inną osobę w imieniu jednej lub drugiej z wyżej wymienionych osób, z terytorium Słowenii na teren innego państwa członkowskiego, gdy są one dokonywane na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze na terenie tego państwa członkowskiego”.

6 Artykuł 140 zakonu o daniach postopku (ustawy o postępowaniu podatkowym) (Uradni list RS, nr 13/11) (zwanej dalej „ZDavP-2”) stanowi:

„(1) W ciągu dziesięciu dni od zakończenia kontroli podatkowej organ podatkowy sporządza protokół, który następnie doręcza podatnikowi. W protokole przedstawia się ustalony stan faktyczny, który obejmuje wszystkie fakty i okoliczności istotne dla decyzji. W protokole zwraca się uwagę podatnika na możliwość przedstawienia i uwzględnienia nowych okoliczności faktycznych i dowodów zgodnie z ust. 2 niniejszego artykułu. Podatnik może wnieść uwagi do protokołu nie później niż w terminie dwudziestu dni od dnia jego doręczenia, przy czym należy w nim poinformować go o tym prawie. Termin składania uwag przedłuża się na wniosek podatnika z ośroń przed upływem tego terminu, pod warunkiem że istnieją uzasadnione powody przedłużenia terminu. O przedłużeniu terminu postanawia się w drodze decyzji. Dalsze przedłużanie terminu nie jest dozwolone.

(2) W swoich uwagach do protokołu, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, podatnik może przedstawić nowe okoliczności faktyczne i dowody, ale musi podać powody, dla których nie zgłosił ich przed sporządzeniem protokołu. Organy podatkowe sporządzają protokół uzupełniający w terminie 30 dni od otrzymania uwag, jeżeli mają one wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych. Nowe okoliczności faktyczne i dowody są brane pod uwagę tylko wtedy, gdy istniały przed wydaniem protokołu i gdy z uzasadnionej przyczyny podatnik nie mógł ich powołać lub przedstawić przed wydaniem protokołu. Ustęp 1 niniejszego artykułu stosuje się w odniesieniu do doręczenia i przedkładania uwag dotyczących protokołu uzupełniającego”.

7 Na podstawie art. 141 ust. 1 ZDawP-2:

„Po zakończeniu kontroli podatkowej organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowych na podstawie art. 84 niniejszej ustawy lub decyzję stwierdzającą nieprawidłowości, które nie mają wpływu na wysokość zobowiązań podatkowych”.

8 Artykuł 238 ust. 3 zakon o splošnem upravnem postopku (ustawy o ogólnym postępowaniu administracyjnym) (Uradni list RS, nr 24/06) przewiduje:

„Wnoszący odwołanie może wskazać w odwołaniu nowe fakty i dowody, ale musi przedstawić powód, dla którego nie wskazał ich już w postępowaniu pierwszej instancji. Nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody mogą być brane pod uwagę jako podstawa odwołania tylko wtedy, gdy istniały w chwili wydania decyzji w pierwszej instancji, a strona nie mogła w sposób racjonalny przedstawić ich lub wskazać na rozprawie”.

9 Artykuł 52 zakon o upravnem sporu (ustawy o postępowaniu sędowo-administracyjnym) (Uradni list RS, nr 105/06) stanowi:

„Skarżący może powołać się w skardze na nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody, ale musi przedstawić powody, dla których nie powołał się na nie już w trakcie postępowania prowadzonego do wydania aktu administracyjnego. Nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody mogą być brane pod uwagę jako podstawa skargi tylko wtedy, gdy istniały w chwili wydania decyzji w pierwszej instancji w sprawie wydania aktu administracyjnego i gdy z uzasadnionej przyczyny strona nie mogła się na nie powołać lub przedstawić ich w toku postępowania w sprawie wydania aktu administracyjnego”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 Nec, skarżąca w postępowaniu głównym, jest spółką z siedzibą w Szwajcarii. W 2017 r. spółka ta dostarczała produkty kosmetyczne klientowi z siedzibą w Chorwacji, a w jednym przypadku klientowi z siedzibą w Rumunii. Zgodnie z twierdzeniami Nec towary te, które znajdowały się w magazynie w Słowenii, zostały przejęte przez nabywcę w Chorwacji lub osobą

trzeci? dzia?aj?c? na rachunek nabywcy i przewiezione ze S?owenii do innego pa?stwa cz?onkowskiego, w zwi?zku z czym przedmiotowe dostawy skorzysta?y ze zwolnienia z zap?aty VAT przewidzianego w odniesieniu do dostaw towarów na terytorium Unii Europejskiej w art. 46 ust. 1 ustawy o podatku od warto?ci dodanej w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym.

11 W ramach post?powania w sprawie kontroli podatkowej w zakresie VAT za rok 2017 finan?na uprava Republike Slovenije (organ administracji podatkowej Republiki S?owenii, zwany dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”), przeprowadzi? w siedzibie Nec kontrol? dowodów i dokumentów dotycz?cych dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug na terenie innych pa?stw cz?onkowskich. Decyzj? z dnia 14 lutego 2019 r. organ ten wezwa? Nec do przed?o?enia ca?ej dokumentacji zwi?zanej z przedmiotowymi dostawami.

12 W odpowiedzi na t? decyzj? Nec przedstawi?a faktury i kopie listów przewozowych wykazuj?ce istnienie transportu towarów ze S?owenii do innego pa?stwa cz?onkowskiego. Na tym etapie dowody dostawy i inne dokumenty, o których mowa w listach przewozowych, nie zosta?y przedstawione organowi podatkowemu pierwszego stopnia, poniewa? Nec wskaza?a, ?e nie posiada wszystkich dokumentów i stara si? je uzyska?.

13 W dniu 1 kwietnia 2019 r. organ podatkowy pierwszej instancji sporz?dzi? protokół dotycz?cy post?powania w sprawie kontroli podatkowej i dor?czy? go Nec. W uwagach do protoko?u, przedstawionych w wyznaczonym terminie, Nec przed?o?y?a kopie kosztorysów i dowodów dostawy, zgodnie z którymi sporne towary zosta?y dostarczone w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? S?owenia. Ponadto Nec uzasadni?a spó?nione przedstawienie tych dowodów podnosz?c, ?e jej biuro w Hamburgu (Niemcy), które by?o odpowiedzialne za dostawy do Chorwacji, zaprzesta?o dzia?alno?ci w sierpniu 2018 r. i nie przekaza?o jej ca?ej niezb?dnej dokumentacji w wyznaczonym terminie.

14 W dniu 30 maja 2019 r. organ podatkowy pierwszej instancji wyda? decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego ko?cz?c? post?powanie administracyjne pierwszej instancji, w której za??da? od Nec zap?aty dodatkowej kwoty VAT za rok 2017. W tym celu stwierdzi?, ?e Nec nie wykaza?a za pomoc? faktur i listów przewozowych, ?e sporne towary zosta?y rzeczywi?cie przewiezione do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? S?owenia. W zwi?zku z tym uzna? on, ?e przes?anki zwolnienia z VAT odno?nych dostaw nie zosta?y spe?nione. W tym kontek?cie nie uwzgl?dni? on, ze wzgl?du na ich spó?nione przedstawienie na podstawie art. 140 ust. 2 ZDavP-2, dowodów przed?o?onych po sporz?dzeniu protoko?u.

15 Odwo?anie wniesione przez Nec od decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego zosta?o oddalone przez ministerstwo finansów dzia?aj?ce jako organ podatkowy drugiej instancji, które potwierdzi?o analiz? dokonan? przez organ podatkowy pierwszej instancji. Podobnie skarga wniesiona przez Nec na decyzj? tego ministerstwa zosta?a oddalona wyrokiem Upravno sodiš?e (s?du administracyjnego, S?owenia) z przyczyn porównywalnych do tych, które wynikaj? z decyzji organów podatkowych.

16 Nast?pnie Nec wnios?a o wyra?enie zgody na wniesienie skargi rewizyjnej od tego wyroku do Vrhovno sodiš?e (s?du najwy?szego, S?owenia), który jest s?dem odsy?aj?cym. Postanowieniem z dnia 18 listopada 2020 r. s?d ten cz?ciowo uwzgl?dni? ów wniosek, w szczególno?ci w celu rozstrzygni?cia kwestii prawnej, któr? uzna? za istotn? w odniesieniu do kwestii, czy termin zawity przewidziany w art. 140 ust. 2 ZDavP-2, obejmuj?cy przedstawienie dowodów w post?powaniu podatkowym po sporz?dzeniu protoko?u z kontroli podatkowej, mo?e mie? pierwsze?stwo przed zasad? neutralno?ci systemu VAT.

17 Vrhovno sodiš?e (s?d najwy?szy) zauwa?a, ?e dyrektywa 2006/112 nie okre?la daty, w

której dostawca towarów nie może już przedstawiać dowodów w ramach postępowania administracyjnego lub sądowego w celu wykazania, że spełnione są przesłanki zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy. Stwierdza on, że art. 131 omawianej dyrektywy stanowi jedynie, że zwolnienia przewidziane w jej rozdziałach 2–9 mają zastosowanie na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

18 W tym kontekście sąd ten odnosi się w szczególności do sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), w której Trybunał zajął się podobną kwestią. Niemniej jednak ramy faktyczne i prawne w tamtej sprawie nie są zasadniczo porównywalne z okolicznościami faktycznymi i prawnymi sporu zawisłego przed sądem odsyłającym. W związku z tym wspomniany sąd zastanawia się, czy rozwiązanie przyjęte w tym wyroku może również znaleźć zastosowanie w tym sporze.

19 W tym względzie sąd odsyłający uważa, że w zawisłym przed nim sporze zasada pewności prawa jest wystarczająco chroniona terminami zawitymi na wniesienie skargi po wydaniu decyzji podatkowej, a także systemem mającym zastosowanie do uwzględniania nowych okoliczności faktycznych i dowodów w ramach postępowania administracyjnego w przedmiocie odwołania i postępowania sądowo-administracyjnego.

20 W tych okolicznościach Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy dyrektywy 2006/112, w szczególności jej art. 131 i art. 138 ust. 1, oraz zasady prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności, stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które zakazują przedstawiania i przeprowadzania nowych dowodów w celu wykazania, że spełnione zostały wymogi materialne określone w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, już w toku postępowania administracyjnego w pierwszej instancji, a konkretnie w ramach uwag przedstawionych w odniesieniu do protokołu kontroli podatkowej wydanego przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które zakazują przedstawiania i przeprowadzania nowych dowodów w celu wykazania, że spełnione zostały przesłanki materialne określone w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, w toku postępowania administracyjnego, które doprowadziło do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w szczególności po przeprowadzeniu czynności kontroli podatkowej, ale przed wydaniem tej decyzji.

22 Z orzecznictwa Trybunału w dziedzinie prawa do odliczenia VAT wynika, że wspólny system VAT powinien gwarantować neutralność działania gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT [zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 77].

23 Trybunał wielokrotnie orzeka, że prawo do odliczenia, a w konsekwencji prawo do zwrotu, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku [zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo].

24 Także w dziedzinie prawa do odliczenia VAT Trybunał orzekł również, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia wymogów materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych. Może być jednak inaczej, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie owych wymogów materialnych [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowane, EU:C:2020:936, pkt 80, 81 i przytoczone tam orzecznictwo].

25 Rozważania te odnoszą się również do przepisów określających transakcje podlegające opodatkowaniu VAT, a w szczególności do przepisów dotyczących zwolnienia takich transakcji jak te zawarte w art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, odnoszących się do zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych.

26 W tym względzie art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdućcego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

27 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, spór w postępowaniu głównym nie dotyczy naruszenia wymogów formalnych uniemożliwiających przedstawienie dowodu spełnienia wymogów materialnych prawa do zwolnienia z VAT w odniesieniu do spornych dostaw towarów, lecz daty, w której dowód ten może zostać przedstawiony.

28 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w odniesieniu do przepisów ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą VAT”), w odniesieniu do prawa do zwrotu VAT, że nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których można odmówić prawa do zwrotu VAT, w sytuacji gdy podatnik nie przedstawi, bez racjonalnego uzasadnienia i pomimo skierowanych do niego żądań udzielenia informacji, dokumentów umożliwiających wykazanie, że zostały spełnione materialne przesłanki otrzymania zwrotu tego podatku, zanim organ podatkowy wyda decyzję. Jednakże te same przepisy nie stoją na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie dopuściły takie dowody, które zostały dostarczone po wydaniu tej decyzji (wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 58).

29 Trybunał orzekł również, iż jako że wprowadzenie przepisów krajowych odmawiających uwzględnienia dowodów przedstawionych po wydaniu decyzji o oddaleniu wniosku o zwrot nie podlega ósmej dyrektywie VAT, jest ono objęte wewnątrznym porządkiem prawnym każdego państwa członkowskiego na mocy zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich, pod warunkiem jednak, że przepisy te nie są mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji wewnętrznych (zasada równoważności) i nie czynią wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 59).

30 Na tej podstawie Trybunał orzekł, że przepisy ósmej dyrektywy VAT oraz zasady prawa Unii, a w szczególności zasada neutralności podatkowej, nie sprzeciwiają się temu, aby wniosek o zwrot VAT został oddalony, w sytuacji gdy podatnik nie przedstawił właściwemu organowi podatkowemu w wyznaczonym terminie, nawet na jego wniosek, wszystkich wymaganych

dokumentów i informacji w celu udowodnienia swego prawa do zwrotu VAT, niezależnie od okoliczności, że podatnik ten przedstawi z własnej inicjatywy wszystkie te dokumenty i informacje w ramach postępowania odwoławczego lub postępowania sądowego w przedmiocie decyzji odmawiającej przyznania prawa do zwrotu takiego podatku, o ile zapewnione jest poszanowanie zasad równowagi i skuteczności (wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 63, sentencja).

31 Należy uznać, że orzecznictwo to ma zastosowanie w drodze analogii do przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących zwolnienia dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium państwa członkowskiego, lecz w Unii, w szczególności do art. 138 ust. 1 tej dyrektywy.

32 W związku z tym w świetle art. 131 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 tej dyrektywy, do których należy zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów prawa Unii i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć, ustanowienie przepisów krajowych odmawiających uwzględnienia przedstawionych dowodów, tak jak w postępowaniu głównym, w ramach ponownego określenia zobowiązania podatkowego w zakresie VAT należy do wewnętrznego porządku prawnego państwa członkowskiego na mocy zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich, pod warunkiem jednak, że przepisy te nie są mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji wewnętrznych (zasada równowagi) i nie czyni wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Jeżeli chodzi, w pierwszej kolejności, o zasadę skuteczności, należy zauważyć, że możliwość przedstawienia dodatkowych dowodów w ramach postępowania w przedmiocie określenia zobowiązania w VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Należy jednak zauważyć, że nieuwzględnienie dowodów wykazujących, że przesłanki zwolnienia z VAT na rzecz wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów zostały spełnione, prowadzi do sytuacji, w której zasada neutralności podatkowej, której znaczenie dla wspólnego systemu VAT zostało przypomniane w pkt 28–30 niniejszego wyroku i która co do zasady nie może być ograniczona, zostaje naruszona w odniesieniu do danej działalności gospodarczej.

35 Wynika z tego, że wprowadzenie w niektórych sytuacjach można odmówić prawa do zwolnienia z VAT, w szczególności z powodu spóźnionego przedstawienia przez dany podmiot gospodarczy dowodów niezbędnych do wykazania istnienia tego prawa po kilku bezowocnych wezwaniach ze strony organu podatkowego, podczas gdy postępowanie znajduje się już na etapie postępowania sądowego, jak w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), nie zmienia to jednak faktu, że gdy organ podatkowy odmawia podatnikowi skorzystania ze zwolnienia z VAT na wczesnym etapie postępowania podatkowego, powinien on zapewnić iście przestrzeganie zasady neutralności podatkowej.

36 Tym samym, o ile w sytuacji, w której organ podatkowy nie wyda jeszcze decyzji

określajcej wysoko?? zobowiązania podatkowego względem podatnika w chwili, w której przedstawia on dodatkowe dowody potwierdzające podnoszone przez niego prawo, odmowa uwzględnienia tych dowodów może wprowadzić została wydana względem tego podatnika, lecz powinna opierać się na szczególnych okolicznościach, takich jak w szczególności brak jakiegokolwiek uzasadnienia opóźnienia lub okoliczności, że opóźnienie spowodowało utratę wpływów podatkowych.

37 Odmowa uwzględnienia dowodów w dacie, która przypada przed wydaniem takiej decyzji określajcej wysoko?? zobowiązania podatkowego, może bowiem nadmiernie utrudniać wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii, ponieważ taka odmowa ogranicza podatnikowi możliwość przedstawienia dowodów dotyczących spełnienia przesłanek materialnych umożliwiających uzyskanie zwolnienia z VAT. Uregulowanie krajowe, które na tym etapie postępowania podatkowego nie pozwala podatnikowi na przedstawienie brakujących dowodów na poparcie prawa, którego się domaga, i które nie uwzględnia ewentualnych wyjaśnień co do powodów, dla których dowody te nie zostały przedstawione wcześniej, wydaje się trudne do pogodzenia z zasadą proporcjonalności, a także z podstawową zasadą neutralności VAT.

38 W niniejszej sprawie do sądu odsyłajcego należy dokonanie oceny w świetle powyższych rozważań, czy odmowa uwzględnienia tych elementów jest zgodna z zasadą skuteczności.

39 W tym kontekście sąd odsyłający powinien w szczególności wziąć pod uwagę fakt, że zgodnie z jego własnymi informacjami protokół z kontroli podatkowej nie zamyka postępowania w sprawie kontroli podatkowej i stanowi jedynie pośredni akt proceduralny mający na celu wyznacznie poinformowanie podatnika o sytuacji faktycznej ustalonej przez organ podatkowy pierwszej instancji oraz o możliwości przedstawienia uwag.

40 Co się tyczy uwagi skarżącej w postępowaniu głównym, zgodnie z którą Republika Słowenii niedawno podjęła zmiany przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, ponieważ jej zdaniem zmiana ta miała na celu w szczególności uchylenie przepisu przewidującego, że nowe okoliczności faktyczne i dowody są brane pod uwagę tylko wtedy, gdy istniały przed sporządzeniem protokołu, a podatnik nie mógł racjonalnie ich wskazać i przedstawić przed wydaniem protokołu, wystarczy zauważyć, że strona ta w żaden sposób nie twierdzi, iż będzie miało to wpływ na ramy prawne mające zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym.

41 W drugiej kolejności do sądu odsyłajcego należy zbadanie, czy zasada równoważności, która wymaga, by krajowe przepisy proceduralne regulujące zwolnienie z VAT dla dostaw wewnątrzwspólnotowych nie były mniej korzystne niż przepisy regulujące podobne sytuacje podlegające prawu krajowemu, jest w tym przypadku przestrzegana (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które zakazują przedstawiania i przeprowadzania nowych dowodów w celu wykazania, że spełnione zostały przesłanki materialne określone w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, w toku postępowania administracyjnego, które doprowadziło do wydania decyzji określajcej wysoko?? zobowiązania podatkowego, w szczególności po przeprowadzeniu czynności kontroli podatkowej, ale przed wydaniem tej decyzji, pod warunkiem przestrzegania zasad równoważności i skuteczności.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które zakazują przedstawiania i przeprowadzania nowych dowodów w celu wykazania, że spełnione zostały przesłanki materialne określone w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, w toku postępowania administracyjnego, które doprowadziło do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w szczególności po przeprowadzeniu czynności kontroli podatkowej, ale przed wydaniem tej decyzji, pod warunkiem przestrzegania zasad równowagi i skuteczności.

Podpisy

* Język postępowania: słoweński.