

SODBA SODIŠ?A (deseti senat)

z dne 2. marca 2023(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 138(1) – Oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti – Dobave blaga – Na?ela dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti in sorazmernosti – Izpolnjevanje vsebinskih zahtev – Rok za predložitve dokazov“

V zadevi C?664/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodiš?e (Slovenija) s sklepom z dne 13. oktobra 2021, ki je na Sodiš?e prispel 5. novembra 2021, v postopku

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠ?E (deseti senat),

v sestavi D. Gratsias, predsednik senata, I. Jarukaitis in Z. Csehi (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so ju predložili:

- za Nec Plus Ultra Cosmetics AG I. Kranjec, odvetnik,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in B. Rous Demiri, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 131 in ?lena 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) ter na?el dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložten v okviru spora med družbo Nec Plus Ultra Cosmetics AG (v nadaljevanju: Nec) in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance (Slovenija), zaradi odmere davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 131 Direktive 2006/112, ki je edina določba poglavja 1 iz naslova IX te direktive, „Oprostitve“, določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

4 Člen 138(1) te direktive, ki spada v poglavje 4 iz naslova IX te direktive, določa:

„Države članice oprostitjo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

Slovensko pravo

5 Člen 46(1) Zakona o davku na dodano vrednost z dne 4. februarja 2011 (*Uradni list RS*, št. 13/11) je v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določal:

„Plačila DDV so oproščene:

1. dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali oseba, ki pridobi blago, ali druga oseba za njun račun z ozemlja Slovenije v drugo državo članico, če se opravijo drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki delujeta kot taka v tej drugi državi članici“.

6 Člen 140 Zakona o davčnem postopku (*Uradni list RS*, št. 13/11) (v nadaljevanju: ZDavP-2) določa:

„1. Davčni organ v desetih dneh po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru sestavi zapisnik, ki ga vroči davčnemu zavezancu. Zapisnik vsebuje ugotovljeno dejansko stanje, ki vključuje vsa dejstva in okoliščine, pomembne za odločbo. V zapisniku se zavezanca za davek opozori glede možnosti in upoštevanja novih dejstev in dokazov iz drugega odstavka tega člena. Na zapisnik lahko zavezanec za davek da pripombe najpozneje v 20 dneh po vročitvi zapisnika, o čemer mora biti zavezanec za davek v zapisniku poučen. Rok za pripombe se podaljša na prošnjo, ki jo vloži zavezanec za davek pred iztekom roka, če so podani upravičeni razlogi za podaljšanje. O podaljšanju roka se odloči s sklepom. Ponovno podaljšanje roka ni dovoljeno.“

2. Zavezanec za davek lahko v pripombah k zapisniku iz prvega odstavka tega člena predlaga nova dejstva in dokaze, vendar mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že pred izdajo zapisnika. Davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb, če te vplivajo na višino davčne obveznosti. Nova dejstva in dokazi se upoštevajo le, če so obstajali pred izdajo zapisnika in jih zavezanec za davek upravičeno ni mogel navesti ter predložiti pred izdajo zapisnika. Glede vročanja in vlaganja pripomb k dodatnemu zapisniku se uporablja prvi odstavek tega člena.“

7 Člen 141(1) ZDavP-2 določa:

„Po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru davčni organ izda odločbo o odmeri po 84. členu tega zakona oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne

obveznosti.“

8 Člen 238(3) Zakona o splošnem upravnem postopku (*Uradni list RS*, št. 24/06) določa:

„V pritožbi lahko navaja pritožnik nova dejstva in nove dokaze, vendar pa mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že v postopku na prvi stopnji. Nova dejstva in novi dokazi se lahko upoštevajo kot pritožbeni razlogi le, če so obstajali v času odločanja na prvi stopnji in če jih stranka upravičeno ni mogla predložiti oziroma navesti na obravnavi.“

9 Člen 52 Zakona o upravnem sporu (*Uradni list RS*, št. 105/06) določa:

„V tožbi lahko tožnik navaja nova dejstva in nove dokaze, vendar pa mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že v postopku izdaje upravnega akta. Nova dejstva in novi dokazi se lahko upoštevajo kot tožbeni razlogi le, če so obstajali v času odločanja na prvi stopnji postopka izdaje upravnega akta in če jih stranka upravičeno ni mogla predložiti oziroma navesti v postopku izdaje upravnega akta.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 Nec, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je družba s sedežem v Švici. Leta 2017 je dobavljala kozmetične izdelke kupcu s sedežem na Hrvaškem, v enem primeru pa kupcu s sedežem v Romuniji. Po navedbah družbe Nec je to blago, ki je bilo v skladišču v Sloveniji, prevzel hrvaški kupec ali tretja oseba za račun kupca in ga prepeljal iz Slovenije v drugo državo članico, tako da so bile zadevne dobave oproščene plačila DDV, kot za dobavo blaga na ozemlju Evropske unije določa člen 46(1) Zakona o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja za dejansko stanje spora o glavni stvari.

11 Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora DDV za leto 2017 pri družbi Nec preverjala dokazila in dokumentacijo o dobavah blaga in storitev v druge države članice. Družbo Nec je s sklepom z dne 14. februarja 2019 pozvala k predložitvi celotne dokumentacije glede zadevnih dobav.

12 Družba Nec je v odgovor na ta sklep predložila račune in kopije tovornih listov, s katerimi je dokazovala, da je bilo blago iz Slovenije odpeljano v drugo državo članico. Družba Nec dobavnic oziroma drugih listin, ki so bile navedene na tovnih listih, prvostopenjskemu davčnemu organu tedaj ni predložila, ampak je navedla, da vseh listin nima in da jih poskuša pridobiti.

13 Prvostopenjski davčni organ je 1. aprila 2019 izdal zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru in ga vročil družbi Nec. Družba Nec je v postavljenem roku v pripombah k zapisniku priložila kopije predračunov in dobavnic, iz katerih je bilo razvidno, da je prišlo do dobave obravnavanega blaga v drugo državo članico, ki ni Slovenija. Poleg tega je družba Nec kot razlog za prepozno predložitev dokazil navedla, da je njena pisarna v Hamburgu (Nemčija), ki je bila odgovorna za dobave na Hrvaško, prenehala delovati avgusta 2018 in ji v za to določenem roku ni predala vse dokumentacije.

14 Prvostopenjski davčni organ je 30. maja 2019 sprejel odločbo o odmeri davka, s katero je končal prvostopenjski upravni postopek in s katero je od družbe Nec zahteval plačilo dodatnega zneska DDV za leto 2017. Ta organ je tako ugotovil, da družba Nec z računi in tovnimi listi ni dokazala, da je bilo zadevno blago res odpeljano v drugo državo članico, ki ni Slovenija. Presodil je torej, da pogoji za oprostitev plačila DDV za zadevne dobave niso bili izpolnjeni. V tem okviru dokazov, predloženih po izdaji zapisnika, na podlagi člena 140(2) ZDavP-2 zaradi prepozne predložitve ni upošteval.

15 Ministrstvo za finance je kot drugostopenjski davčni organ zavrnilo pritožbo, ki jo je zoper

odločbo o odmeri vložila družba Nec, in pritrdilo stališče prvoinstanjskega davčnega organa. Prav tako je bila tožba, ki jo je družba Nec vložila zoper odločbo tega ministrstva, zavrnjena s sodbo Upravnega sodišča (Slovenija) iz vsebinsko podobnih razlogov, kot izhajajo iz odločb davčnih organov.

16 Družba Nec je nato pri Vrhovnem sodišču (Slovenija), ki je predložitveno sodišče, vložila predlog za dopustitev revizije zoper navedeno sodbo. To sodišče je s sklepom z dne 18. novembra 2020 temu predlogu delno ugodilo, med drugim zaradi rešitve pravnega vprašanja, za katero meni, da je pomembno, in sicer, ali lahko prekluzija navajanja dokazov v davčnem postopku po izdaji zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru iz člena 140(2) ZDavP-2 prevlada nad načelom nevtralnosti sistema DDV.

17 Vrhovno sodišče navaja, da Direktiva 2006/112 ne določa datuma, po katerem dobavitelj blaga ne more več predložiti dokazov v okviru upravnega ali sodnega postopka, da bi dokazal, da so pogoji za oprostitve DDV iz člena 138(1) te direktive izpolnjeni. Navaja tudi, da člen 131 navedene direktive določa le, da se oprostitve iz poglavij od 2 do 9 iste direktive uporabljajo pod pogoji, ki jih določijo države članice.

18 V tem okviru se to sodišče sklicuje tudi na zadevo, v kateri je bila izdana sodba z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), v kateri naj bi Sodišče obravnavalo podobno vprašanje. Vendar naj dejanski in pravni okvir v navedeni zadevi vsebinsko ne bi bila primerljiva z dejanskim in pravnim okvirom spora, o katerem odloča predložitveno sodišče. Zato se navedeno sodišče sprašuje, ali je rešitev iz te sodbe mogoče uporabiti tudi v tem sporu.

19 V zvezi s tem predložitveno sodišče meni, da je v sporu, o katerem odloča, načelo pravne varnosti varovano že s prekluzivnimi roki za vložitev pravnega sredstva po sprejetju odločbe o odmeri davka, pa tudi z ureditvijo, ki se uporablja za upoštevanje novih dejstev in dokazov v pritožbenem upravnem postopku in v upravnem sporu.

20 V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali določbe Direktive o DDV, zlasti 131. člen in 1. točka 138. člena, ter načela prava EU, zlasti načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti, nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki prepoveduje predlaganje in izvajanje novih dokazov, s katerimi se dokazuje izpolnjevanje vsebinskih pogojev iz 1. točke 138. člena Direktive DDV, že med upravnim postopkom na prvi stopnji, konkretno v pripombah k zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki je izdan pred izdajo odločbe o odmeri davka?“

Vprašanje za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 131 in člen 138(1) Direktive 2006/112 v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki prepoveduje predložitev in zbiranje novih dokazov, s katerimi se dokazuje izpolnjevanje vsebinskih pogojev iz člena 138(1) te direktive, v upravnem postopku, ki se konča s sprejetjem odločbe o odmeri davka, zlasti po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru, vendar pred sprejetjem te odločbe.

22 Iz sodne prakse Sodišča na področju pravice do odbitka DDV izhaja, da mora skupni sistem DDV zagotoviti nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Rauni), C-371/19,

neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 77).

23 Sodišče je večkrat razsodilo, da je pravica do odbitka – in zato tudi do vračila – sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 79 in navedena sodna praksa).

24 Na področju pravice do odbitka DDV je Sodišče prav tako razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev. Vendar bi lahko bilo drugače, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točki 80 in 81 ter navedena sodna praksa).

25 Te ugotovitve veljajo tudi za pravila, ki določajo transakcije, obdavčljive z DDV, in natančneje, za pravila v zvezi z oprostitvijo takih transakcij, kot so pravila iz člena 131 in člena 138(1) Direktive 2006/112 o oprostitvi dobav znotraj Unije.

26 V zvezi s tem člen 138(1) Direktive 2006/112 določa, da države članice oprostitjo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Unije, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

27 Kot je razvidno iz predložitvenega sklepa, se spor o glavni stvari ne nanaša na kršitev formalnih zahtev, ki bi preprečevala predložitev dokaza, da so vsebinske zahteve za pravico do oprostitve DDV za zadevne dobave blaga izpolnjene, temveč na datum, do katerega je ta dokaz mogoče predložiti.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče glede določb Osmе direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EEC) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79; v nadaljevanju: Osmа direktiva o DDV), v zvezi s pravico do vračila DDV razsodilo, da te določbe ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se pravica do vračila DDV lahko zavrne, če davčni zavezanec brez razumne utemeljitve in kljub zahtevam za informacije, ki so mu bile poslane, dokumentov, s katerimi bi bilo mogoče dokazati, da so vsebinski pogoji za to vračilo izpolnjeni, ne predloži, preden davčna uprava sprejme odločbo. Vendar iste določbe državam članicam ne preprečujejo, da bi po sprejetju te odločbe predložitev takih dokazov sprejele (sodba z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, točka 58).

29 Sodišče je tudi razsodilo, da uvedba nacionalnih ukrepov, v skladu s katerimi se dokazi, predloženi po tem, ko je bila odločba o zavrnitvi zahtevka za vračilo sprejeta, ne upoštevajo, ni urejena z Osmo direktivo o DDV, zato ta uvedba v skladu z načelom procesne avtonomije držav članic spada v notranji pravni red vsake države članice, vendar le če ti ukrepi niso manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali pretirano otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, točka 59).

30 Na podlagi tega je Sodišče razsodilo, da določbe Osmе direktive o DDV in načela prava Unije, zlasti načelo davčne nevtralnosti, ne nasprotujejo temu, da se zahtevek za vračilo DDV

zavrne, kadar davčni zavezanec pristojnemu davčnemu organu v določenem roku ni predložil, niti na zahtevo zadnjenavedenega, vseh dokumentov in informacij, ki se zahtevajo za dokaz upravičenosti tega davčnega zavezanca do vračila DDV, ne glede na to, da je navedeni davčni zavezanec te dokumente in informacije na lastno pobudo predložil v okviru postopka s pritožbo ali sodnega postopka zoper odločbo, s katero je bila zavrnjena taka pravica do vračila, če se spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti (sodba z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, točka 63 in izrek).

31 Ugotoviti je treba, da se ta sodna praksa po analogiji uporablja za določbe Direktive 2006/112 v zvezi z oprostitvijo dobav blaga, ki se odpošlje ali odpelje z ozemlja države članice, vendar znotraj Unije, zlasti za člen 138(1) te direktive.

32 Zato glede na člen 131 Direktive 2006/112, v skladu s katerim se oprostitve iz poglavij od 2 do 9 te direktive, med katerimi je oprostitev iz člena 138(1) te direktive, uporabljajo brez poseganja v druge določbe prava Unije in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe navedenih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab, uvedba nacionalnih ukrepov, s katerimi se zavrne upoštevanje dokazov, ki so bili, kot v sporu o glavni stvari, predloženi v okviru odmere DDV v postopku davčnega nadzora, na podlagi načela procesne avtonomije držav članic spada v notranji pravni red vsake države članice, vendar le če ti ukrepi niso manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali pretirano otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, točka 59 in navedena sodna praksa).

33 Na prvem mestu, glede načela učinkovitosti je treba navesti, da bi bila možnost predložitve dodatnih dokazov v okviru odmere DDV v postopku davčnega nadzora brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, točka 60 in navedena sodna praksa).

34 Vendar je treba navesti, da neupoštevanje dokazov, s katerimi se dokazuje, da so pogoji za oprostitve DDV za dobave blaga znotraj Skupnosti izpolnjeni, vodi v položaj, v katerem je načelo davčne nevtralnosti, katerega pomen za skupni sistem DDV je bil naveden v točkah od 28 do 30 te sodbe in ki ga načeloma ni mogoče omejiti, kršeno za zadevne ekonomske dejavnosti.

35 Iz tega izhaja, da čeprav je pravico do oprostitve DDV v nekaterih položajih mogoče zavrniti, zlasti če je zadevni gospodarski subjekt prepozno predložil dokaze, potrebne za izkaz obstoja te pravice, po več neuspešnih opozorilih davčne uprave in ko je bil postopek že v sodni fazi, kot v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), pa mora davčna uprava, kadar davčnemu zavezancu zavrne pravico do oprostitve DDV v zgodnji fazi postopka obdavčitve, zagotoviti strogo spoštovanje načela davčne nevtralnosti.

36 Čeprav se tako v primeru, da davčna uprava glede davčnega zavezanca še ni sprejela odločbe o odmeri davka na dan, ko ta predloži dodatne dokaze, s katerimi utemeljuje pravico, ki jo uveljavlja, temu davčnemu zavezancu lahko zavrne izvedba teh dokazov, mora biti ta zavrnitev utemeljena s posebnimi okoliščinami, kot je zlasti neobstoj vsakršne utemeljitve nastale zamude ali dejstvo, da je zamuda povzročila izgubo davčnih prihodkov.

37 Zavrnitev izvedbe dokazov, predloženih pred sprejetjem take odločbe o odmeri davka, namreč lahko pretirano oteži uresničevanje pravic, ki jih priznava pravni red Unije, ker taka

zavrnitev davčnemu zavezancu omejuje možnost predložitve dokazov o izpolnjevanju vsebinskih pogojev, ki omogočajo pridobitev oprostitve DDV. Nacionalna ureditev, ki v tej fazi postopka obdavčitve davčnemu zavezancu ne omogoča predložitve še manjkajočih dokazov za utemeljitev pravice, ki jo ta davčni zavezanec uveljavlja, in ki ne upošteva morebitnih pojasnil o razlogih, iz katerih ti dokazi niso bili predloženi prej, je zato težko združljiva z načelom sorazmernosti in tudi s temeljnim načelom nevtralnosti DDV.

38 V obravnavani zadevi mora predložitveno sodišče ob upoštevanju zgornjih preudarkov presoditi, ali je zavrnitev upoštevanja teh dokazov v skladu z načelom učinkovitosti.

39 V tem okviru mora predložitveno sodišče med drugim upoštevati dejstvo, da se po navedbah tega sodišča z zapisnikom o davčnem inšpekcijskem nadzoru postopek davčnega nadzora ne konča in je ta zapisnik le vmesni procesni akt, s katerim se davčnega zavezanca zgolj seznani z dejanskim stanjem, ki ga je ugotovil prvostopenjski davčni organ, in z možnostjo predložitve pripomb.

40 Glede stališča tožeče stranke v postopku v glavni stvari, da naj bi Republika Slovenija pred kratkim začela spreminjati nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari, pri čemer je po njenem mnenju namen te spremembe predvsem ertanje določbe, po kateri se nova dejstva in dokazi upoštevajo le, če so obstajali pred izdajo zapisnika in jih davčni zavezanec upravičeno ni mogel navesti ter predložiti pred to izdajo, zadostuje ugotovitev, da ta stranka nikakor ne trdi, da bo to vplivalo na pravni okvir, ki se uporablja za spor o glavni stvari.

41 Na drugem mestu, predložitveno sodišče mora preveriti, ali je v obravnavanem primeru spoštovano načelo enakovrednosti, ki zahteva, da nacionalne postopkovne določbe, ki urejajo oprostitve DDV za dobave blaga znotraj Unije, niso manj ugodne od tistih, ki urejajo podobne položaje, za katere velja nacionalno pravo (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, točka 62 in navedena sodna praksa).

42 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 131 in člen 138(1) Direktive 2006/112 v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki prepoveduje predložitev in zbiranje novih dokazov, s katerimi se dokazuje izpolnjevanje vsebinskih pogojev iz člena 138(1) te direktive, v upravnem postopku, ki se konča s sprejetjem odločbe o odmeri davka, zlasti po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru, vendar pred sprejetjem te odločbe, če se spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 131 in člen 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki prepoveduje predložitev in zbiranje novih dokazov, s katerimi se dokazuje izpolnjevanje vsebinskih pogojev iz člena 138(1) te direktive, v upravnem postopku, ki se konča s sprejetjem odločbe o odmeri davka, zlasti po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru, vendar pred sprejetjem te odločbe, če se

spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

Gratsias

Jarukaitis

Csehi

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 2. marca 2023.

Sodni tajnik

Predsednik senata

A. Calot Escobar

D. Gratsias

* Jezik postopka: slovenščina.