



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 2 mars 2023*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 138.1 – Undantag från skatteplikt i samband med gemenskapsinterna transaktioner – Leveranser av varor – Principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet – Uppfyllande av de materiella kraven – Tidsfrist för att inkomma med bevis”

I mål C-664/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) genom beslut av den 13 oktober 2021, som inkom till domstolen den 5 november 2021, i målet

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

mot

Republika Slovenija

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden D. Gratsias samt domarna I. Jarukaitis och Z. Csehi (referent),

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nec Plus Ultra Cosmetics AG, genom I. Kranjec, odvetnik,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och B. Rous Demiri, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: slovenska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 131 och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Nec Plus Ultra Cosmetics AG (nedan kallat Nec) och Republika Slovenija (Republiken Slovenien), företrädd av Ministrstvo za finance (finansministeriet, Slovenien), angående ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt till den beskattningsbara personens nackdel.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 131 i direktiv 2006/112, som är den enda bestämmelsen i kapitel 1 i avdelning IX, en avdelning som har rubriken ”Undantag från skatteplikt”, föreskrivs följande:
”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”
- 4 Artikel 138.1 i direktivet, som ingår i kapitel 4 i avdelning IX, har följande lydelse:
”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

Slovensk rätt

- 5 I artikel 46.1 i zakon o davku na dodano vrednost (lagen om mervärdesskatt) av den 4 februari 2011 (Uradni list RS, nr 13/11), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrevs följande:

”Följande är undantagna från mervärdesskatteplikt:

1. leverans av varor som, av säljaren eller mottagaren av varan, eller av en annan person, för säljarens eller mottagarens räkning, försänds eller transporteras från slovenskt territorium till en annan medlemsstat, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i den andra medlemsstaten”.

- 6 I artikel 140 i Zakon o davčnem postopku (lagen om skatteförfarandet) (Uradni list RS, nr 13/11) (nedan kallad skatteförfarandelagen) föreskrivs följande:

”(1) Senast tio dagar efter det att skattekontrollen har avslutats ska skattemyndigheten sammanställa en rapport som sedan delges den beskattningsbara personen. Rapporten beskriver den faktiska situation som föreligger, däribland alla omständigheter och sakförhållanden som är av betydelse för beslutet. Rapporten gör den beskattningsbara personen uppmärksam på att denne i enlighet med punkt 2 i denna artikel kan lägga fram nya omständigheter och ny bevisning som kan tas i beaktande. Den beskattningsbara personen kan lägga fram synpunkter på rapporten inom 20 dagar från delgivningsdatumet, vilket den beskattningsbara personen ska informeras om i rapporten. Fristen för att lägga fram synpunkter ska förlängas om den beskattningsbara personen ansöker om detta innan fristen löper ut, förutsatt att det föreligger en giltig grund för förlängning. Beslut om förlängning av fristen fattas genom dekret. Ytterligare förlängningar av fristen är inte tillåtna.

(2) I sina synpunkter på rapporten i punkt 1 i denna artikel kan den beskattningsbara personen lägga fram nya omständigheter och ny bevisning, men ska redogöra för skälen till att de inte har gjorts gällande före sammanställningen av rapporten. Skattemyndigheten ska sammanställa en kompletterande rapport inom 30 dagar från mottagandet av synpunkterna, för det fall dessa påverkar skatteskuldens storlek. Nya omständigheter och ny bevisning beaktas endast om de förelåg före sammanställningen av rapporten och om det föreligger en giltig grund till att den beskattningsbara personen inte kunde anföra eller lägga fram dem före sammanställningen av rapporten. Punkt 1 i denna artikel är tillämplig på delgivningen av den kompletterande rapporten och framläggningen av synpunkter på den.”

- 7 Artikel 141.1 i skatteförfarandelagen har följande lydelse:

”Efter det att skattekontrollen har avslutats ska skattemyndigheten meddela ett beskattningsbeslut i enlighet med artikel 84 i denna lag eller ett beslut som konstaterar oegentligheter som inte påverkar skatteskuldens storlek.”

- 8 I artikel 238.3 i zakon o splošnem upravnem postopku (lagen om allmänna förvaltningsförfaranden) (Uradni list RS, nr 24/06) föreskrivs följande:

”Klaganden kan i sitt förvaltningsrättsliga överklagande i andra instans göra gällande nya omständigheter och ny bevisning, men ska redogöra för skälen till att de inte har gjorts gällande vid organet i första instans. Nya omständigheter och ny bevisning beaktas som grunder för överklagandet endast om de förelåg vid tidpunkten för beslutet i första instans och om det föreligger en giltig grund till att parten inte kunde anföra eller lägga fram dem under behandlingen av ärendet.”

- 9 I artikel 52 i zakon o upravnem sporu (lagen om förvaltningsrättsliga tvister) (Uradni list RS, nr 105/06) föreskrivs följande:

”Under domstolsprövningen kan klaganden göra gällande nya omständigheter och ny bevisning, men ska redogöra för skälen till att de inte har gjorts gällande redan under förfarandet för antagande av förvaltningsbeslutet. Nya omständigheter och ny bevisning beaktas som grunder för överklagandet endast om de förelåg vid tidpunkten för antagandet av förvaltningsbeslutet i första instans och om det föreligger en giltig grund till att parten inte kunde anföra eller lägga fram dem under förfarandet för antagande av förvaltningsbeslutet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 10 Klaganden i det nationella målet, Nec, är ett bolag med säte i Schweiz. Under år 2017 levererade Nec kosmetiska produkter till en kund med säte i Kroatien och, i ett fall, till en kund med säte i Rumänien. Enligt Nec har dessa varor, som befann sig i ett lager i Slovenien, omhändertagits av en köpare i Kroatien eller en tredje part, som agerade för köparens räkning, och transporterats från Slovenien till en annan medlemsstat, vilket innebar att de aktuella leveranserna omfattades av undantaget från mervärdesskatteplikt för leverans av varor inom unionen enligt artikel 46.1 i mervärdesskattelagen i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet.
- 11 Finančna Uprava Republike Slovenije (skattemyndigheten i Republiken Slovenien) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) kontrollerade, inom ramen för en skattekontroll avseende mervärdesskatt för år 2017, hos Nec styrkande handlingar och annan bevisning avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförts i andra medlemsstater. Genom beslut av den 14 februari 2019 uppmanade nämnda myndighet Nec att inkomma med all dokumentation om de aktuella leveranserna.
- 12 Som svar på detta beslut gav Nec in fakturor och kopior av fraktsedlar som visade att varor från Slovenien hade transporterats till en annan medlemsstat. Nec inkom emellertid inte i detta skede med följesedlar eller andra handlingar som nämns i fraktsedeln till skattemyndigheten i första instans. Nec uppgav att bolaget inte hade tillgång till alla handlingar men försökte att få tag på dem.
- 13 Den 1 april 2019 sammanställde skattemyndigheten i första instans en skattekontrollrapport och delgav Nec denna rapport. Nec bifogade till sitt yttrande över rapporten, som ingavs inom den föreskrivna fristen, kopior av kostnadsförslag och följesedlar, enligt vilka varorna i fråga hade levererats till en annan medlemsstat än Slovenien. Nec motiverade vidare det sena inlämnandet av bevisningen genom att hänvisa till att dess kontor i Hamburg (Tyskland), som var ansvarigt för leveranserna till Kroatien, hade upphört med sin verksamhet i augusti 2018 och inte hade överlämnat all nödvändig dokumentation till Nec inom den föreskrivna fristen.
- 14 Den 30 maj 2019 antog skattemyndigheten i första instans ett beskattningsbeslut genom vilket det administrativa förfarandet i första instans avslutades. Genom detta beslut krävde skattemyndigheten att Nec skulle betala ytterligare mervärdesskatt för år 2017. Härvidlag konstaterade skattemyndigheten att Nec inte hade visat, genom fakturor och fraktsedlar, att de aktuella varorna faktiskt hade transporterats till en annan medlemsstat än Slovenien. Skattemyndigheten ansåg således att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt för de berörda leveranserna inte var uppfyllda. I detta sammanhang beaktade skattemyndigheten, med stöd av artikel 140.2 i skatteförfarandelagen, inte den bevisning som hade lagts fram efter det att rapporten hade upprättats, eftersom den hade ingetts för sent.
- 15 Efter att Nec begärt omprövning av beskattningsbeslutet fastställde finansministeriet, i egenskap av skattemyndighet i andra instans, den bedömning som skattemyndigheten i första instans kommit fram till. Sedan Nec överklagat finansministeriets beslut ogillade Upravno sodišče (Förvaltningsdomstolen, Slovenien) överklagandet, och anförde skäl som var jämförbara med de skäl som framgick av skattemyndigheternas beslut.

- 16 Nec ansökte därefter om tillstånd att överklaga denna dom till Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien), som är den hänskjutande domstolen. Genom beslut av den 18 november 2020 biföll denna domstol delvis denna ansökan, bland annat i syfte att lösa en rättsfråga som den ansåg vara viktig vad gäller huruvida den preklusion enligt artikel 140.2 i skatteförfarandelagen som gäller för framläggande av bevisning i ett skatteförfarande efter det att en skattekontrollrapport upprättats, kan ges företräde framför principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 17 Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) har påpekat att det i direktiv 2006/112 inte fastställs vid vilken tidpunkt en varuleverantör inte längre kan lägga fram bevis inom ramen för ett administrativt förfarande eller ett domstolsförfarande för att styrka att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138.1 i direktivet är uppfyllda. Den hänskjutande domstolen har även påpekat att det i artikel 131 i direktivet endast föreskrivs att undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 i samma direktiv ska tillämpas i enlighet med villkor som medlemsstaterna fastställer.
- 18 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang bland annat hänvisat till det mål som avgjordes genom dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), i vilket EU-domstolen tog upp en liknande fråga. De faktiska och rättsliga omständigheterna i det målet är dock på många sätt inte jämförbara med dem i det mål som den hänskjutande domstolen nu ska avgöra. Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida den lösning som valdes i den domen även kan tillämpas i förvarande nationella mål.
- 19 Härvidlag anser den hänskjutande domstolen att rättssäkerhetsprincipen i det nationella målet är tillräckligt skyddad genom de preklusionsfrister som föreskrivs för att väcka talan efter antagandet av beskattningsbeslutet och genom den tillämpliga ordningen för att beakta nya faktiska omständigheter och ny bevisning i det administrativa förfarandet för klagomål och det administrativa domstolsförfarandet.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Utgör bestämmelserna i direktiv 2006/112, och närmare bestämt artiklarna 131 och 138.1, samt unionsrättens principer, i synnerhet principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, hinder för en nationell lagstiftning som uppställer ett förbud mot ny bevisframläggning och bevisupptagning i syfte att styrka att de materiella kraven i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda, redan under det administrativa förfarandet i första instans, och mer specifikt inom ramen för synpunkterna på den skattekontrollrapport som har sammanställts innan ett beskattningsbeslut meddelas?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 131 och 138.1 i direktiv 2006/112, jämförda med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att lägga fram och inhämta ny bevisning som visar att de materiella villkoren i artikel 138.1 i direktivet är uppfyllda, under det administrativa förfarande som leder till antagandet av beskattningsbeslutet, särskilt efter skattekontrollförfarandena men före antagandet av detta beslut.

- 22 Av EU-domstolens fasta praxis om rätten att göra avdrag för mervärdesskatt framgår att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 77).
- 23 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten, och följaktligen rätten till återbetalning, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas. Denna rätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 79 och där angiven rättspraxis).
- 24 I fråga om rätt till avdrag för mervärdesskatt har domstolen även slagit fast att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Det kan emellertid förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte är möjligt att lägga fram säker bevisning för att de materiella kraven är uppfyllda (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkterna 80 och 81 och där angiven rättspraxis).
- 25 Dessa överväganden gäller även bestämmelserna om fastställande av vilka transaktioner som är mervärdesskattepliktiga, i synnerhet bestämmelserna om undantag från skatteplikt för sådana transaktioner, såsom dem i artiklarna 131 och 138.1 i direktiv 2006/112 om undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser.
- 26 Härvidlag föreskrivs i artikel 138.1 i direktiv 2006/112 att medlemsstaterna ska tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom unionen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.
- 27 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande avser det nationella målet inte åsidosättande av formella krav som gör det omöjligt att styrka att de materiella kraven för rätten till undantag från mervärdesskatteplikt för de aktuella leveranserna av varor är uppfyllda, utan i stället avser det nationella målet vid vilken tidpunkt sådan bevisning kan framläggas.
- 28 Det ska härvidlag erinras om att domstolen vad gäller bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde mervärdesskattedirektivet), har funnit att dessa bestämmelser inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till återbetalning av mervärdesskatt kan nekas när en skattskyldig person, utan rimlig motivering och trots att den skattskyldiga personen har uppmanats att inkomma med upplysningar, inte inkommer med handlingar som styrker att de materiella villkoren för att erhålla återbetalning är uppfyllda innan skattemyndigheten fattar sitt beslut.

Dessa bestämmelser utgör emellertid inte hinder för att medlemsstaterna godtar att sådan bevisning läggs fram efter detta beslut (dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 58).

- 29 Domstolen fann även att eftersom införandet av nationella bestämmelser, som innebär att bevisning som lagts fram efter det att ett beslut om avslag på en ansökan om återbetalning har antagits inte beaktas, inte regleras av åttonde mervärdesskattedirektivet, måste det regleras av nationell rätt, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, förutsatt att dessa bestämmelser inte är mindre förmånliga än dem som avser liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning (effektivitetsprincipen) (dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 59).
- 30 Mot denna bakgrund slog domstolen fast att bestämmelserna i åttonde mervärdesskattedirektivet och de unionsrättsliga principerna, i synnerhet principen om skatteneutralitet, inte utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avslås när den skattskyldiga personen inte inom föreskriven tidsfrist till den behöriga skattemyndigheten har ingett samtliga handlingar och uppgifter som krävs för att styrka denna persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt, inte ens när denna myndighet begärt detta, och oberoende av att dessa handlingar och uppgifter har ingetts av den skattskyldiga personen på eget initiativ inom ramen för ett överklagande till en annan myndighet eller till domstol av beslutet att neka sådan återbetalning. Detta gäller under förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas (dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 63 samt domslutet).
- 31 Denna rättspraxis är analogt tillämplig på bestämmelserna i direktiv 2006/112 om undantag från skatteplikt för leverans av varor som försänds eller transporteras ut ur en medlemsstats territorium men inom unionen, särskilt artikel 138.1 i direktivet.
- 32 Med hänsyn till artikel 131 i direktiv 2006/112 – enligt vilken undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 i direktivet, i vilka det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 138.1 i direktivet ingår, ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av andra bestämmelser i unionsrätten och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk – måste följaktligen införandet av nationella bestämmelser, som innebär att bevisning som, såsom i det nationella målet, har lagts fram inom ramen för en omprövning av mervärdesskatten till den beskattningsbara personens nackdel inte ska beaktas, regleras av nationell rätt, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi. Detta gäller dock under förutsättning att dessa bestämmelser inte är mindre förmånliga än dem som avser liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning (effektivitetsprincipen) (se, analogt, dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 33 För det första, vad gäller effektivitetsprincipen ska det påpekas att en möjlighet att lägga fram ytterligare bevisning inom ramen för en omprövning av mervärdesskatten till den beskattningsbara personens nackdel utan någon begränsning i tiden skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, vilken kräver att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte ska kunna ifrågasättas under obegränsad tid (se, analogt, dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

- 34 Det ska emellertid påpekas att underlåtenheten att beakta bevisning som styrker att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt för gemenskapsinterna leveranser av varor är uppfyllda leder till en situation där principen om skatteneutralitet, vars betydelse för det gemensamma systemet för mervärdesskatt har understrukits i punkterna 28–30 ovan och som i princip inte får inskränkas, åsidosätts med avseende på den berörda ekonomiska verksamheten.
- 35 Av detta följer att även om rätten till undantag från mervärdesskatteplikt visserligen kan nekas i vissa situationer, bland annat på grund av att den berörde näringsidkaren för sent har lagt fram nödvändig bevisning för att styrka denna rätt efter flera resultatlösa påminnelser från skattemyndigheten och trots att förfarandet redan befann sig i domstolsskedet, såsom i det mål som avgjordes genom domen av den 9 september 2021, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723), kvarstår det faktum att om skattemyndigheten i ett tidigt skede av skatteförfarandet nekar en beskattningsbar person att utnyttja undantaget från mervärdesskatteplikt, måste den se till att principen om skatteneutralitet följs strikt.
- 36 I en situation där skattemyndigheten ännu inte har fattat något beskattningsbeslut avseende en beskattningsbar person vid den tidpunkt då denne inkommer med ytterligare bevisning till stöd för den rätt som denne åberopar, kan skattemyndigheten visserligen besluta att inte beakta dessa omständigheter vad gäller den beskattningsbara personen, men detta beslut måste grundas på särskilda omständigheter, såsom att det inte finns någon motivering för den uppkomna förseningen eller att förseningen har medfört förlorade skatteintäkter.
- 37 En vägran att beakta bevisning vid en tidpunkt som ligger före antagandet av ett sådant beskattningsbeslut kan nämligen göra det orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, eftersom en sådan vägran begränsar den beskattningsbara personens möjlighet att lägga fram bevisning för att de materiella villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt är uppfyllda. En nationell lagstiftning som, i detta skede av beskattningsförfarandet, inte ger den beskattningsbara personen möjlighet att lägga fram den bevisning som ännu saknas för att styrka den rättighet denne gör gällande och som inte tar hänsyn till eventuella förklaringar till varför dessa bevis inte har lagts fram tidigare, förefaller således svår att förena med proportionalitetsprincipen och även med den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 38 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av ovanstående överväganden bedöma huruvida vägran att beakta dessa omständigheter är förenlig med effektivitetsprincipen.
- 39 I detta sammanhang ska den hänskjutande domstolen bland annat beakta den omständigheten att skattekontrollrapporten, enligt vad som anges i själva rapporten, inte avslutar förfarandet för skattekontroll och endast utgör en mellanliggande handling i förfarandet vilken enbart syftar till att informera den beskattningsbara personen om de faktiska omständigheter som skattemyndigheten i första instans fastställt och om möjligheten att inkomma med synpunkter.
- 40 Vad gäller Necs påpekande att Republiken Slovenien nyligen har ändrat den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, och denna ändring enligt Nec bland annat har till syfte att upphäva den bestämmelse i vilken det föreskrivs att nya omständigheter och bevis endast ska beaktas om de förelåg innan rapporten upprättades och den beskattningsbara personen rimligen inte kunde nämna dem och lägga fram dem innan rapporten upprättades, är det tillräckligt att påpeka att Nec inte på något sätt har hävdats att denna ändring på något sätt kommer att påverka den rättsliga ram som är tillämplig i det nationella målet.

- 41 Det ankommer vidare på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida likvärdighetsprincipen, enligt vilken de nationella processuella bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt för gemenskapsinterna leveranser av varor inte får vara mindre förmånliga än de bestämmelser som reglerar liknande situationer som omfattas av nationell rätt, har iakttagits i förevarande fall (se, analogt, dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 62 och där angiven rättspraxis).
- 42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artiklarna 131 och 138.1 i direktiv 2006/112, jämförda med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att lägga fram och inhämta ny bevisning som visar att de materiella villkoren i artikel 138.1 i direktivet är uppfyllda, under det administrativa förfarande som leder till antagandet av beskattningsbeslutet, särskilt efter skattekontrollförfarandena men före antagandet av detta beslut. Detta gäller dock under förutsättning att principerna om likvärdighet och effektivitet har iakttagits.

Rättegångskostnader

- 43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artiklarna 131 och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet,

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att lägga fram och inhämta ny bevisning som visar att de materiella villkoren i artikel 138.1 i direktivet är uppfyllda, under det administrativa förfarande som leder till antagandet av beskattningsbeslutet, särskilt efter skattekontrollförfarandena men före antagandet av detta beslut. Detta gäller dock under förutsättning att principerna om likvärdighet och effektivitet har iakttagits.

Underskrifter