

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

2 päivänä maaliskuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 138 artiklan 1 kohta – Yhteisön sisäisiin liiketoimiin liittyvät verovapautukset – Tavaroiden luovutukset – Verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate – Aineellisten vaatimusten täyttyminen – Määräaika näytön esittämiselle

Asiassa C-664/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Vrhovno sodišče (ylin tuomioistuin, Slovenia) on esittänyt 13.10.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.11.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

vastaa

Slovenian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias sekä tuomarit I. Jarukaitis ja Z. Csehi (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Nec Plus Ultra Cosmetics AG, edustajanaan I. Kranjec, odvetnik,
 - Euroopan komissio, asiamiehinaan J. Jokubauskaitis ja B. Rous Demiri,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 131 artiklan ja 138 artiklan 1 kohdan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Nec Plus Ultra Cosmetics AG

(jäljempänä Nec) ja Slovenian valtio, jota edustaa Ministrstvo za finance (valtiovarainministeriö, Slovenia), ja jossa on kyse arvonlisäveron jälkikannosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 131 artiklassa, joka on direktiivin IX osaston, jonka otsikko on "Vapautukset", 1 luvun ainoa säännös, säädetään seuraavaa:

"Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi."

4 Kyseisen direktiivin IX osaston 4 lukuun kuuluvan 138 artiklan 1 kohdan sanamuoto kuuluu seuraavasti:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

Slovenian oikeus

5 Arvonlisäverosta 4.2.2011 annetun lain (zakon o davku na dodano vrednost; Uradni list RS, nro 13/11), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 46 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

"Arvonlisäveron maksamisesta vapautetaan

1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai tavaroiden vastaanottaja taikka joku muu henkilö näiden puolesta lähettää tai kuljettaa Sloveniasta toiseen jäsenvaltioon, jos luovutukset suoritetaan sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessa tässä toisessa jäsenvaltiossa."

6 Verotusmenettelystä annetun lain (zakon o davnem postopku; Uradni list RS, nro 13/11) (jäljempänä ZDavP-2) 140 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Veroviranomainen laatii kymmenen päivän kuluessa verotarkastuksen tekemisestä pöytäkirjan, jonka se antaa tämän jälkeen tiedoksi verovelvolliselle. Pöytäkirjassa selostetaan todettu tosiasiallinen tilanne, joka käsittää kaikki päätöksen kannalta merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet. Pöytäkirjassa kiinnitetään verovelvollisen huomio mahdollisuuteen esittää uusia tosiseikkoja ja todisteita tämän pykälän 2 momentin mukaisesti. Verovelvollinen voi esittää pöytäkirjasta huomautuksensa viimeistään 20 päivän kuluessa siitä, kun se on annettu tiedoksi, ja verovelvolliselle on ilmoitettava tästä oikeudesta kyseisessä pöytäkirjassa. Määräaika huomautusten esittämiselle jatketaan verovelvollisen hakemuksesta ennen tämän määräajan päättymistä, jos määräajan jatkamiselle on olemassa perusteltuja syyt. Määräajan pidentämisestä annetaan päätös. Muita määräajan pidennyksiä ei sallita.

2. Verovelvollinen voi tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettua pöytäkirjaa koskevissa huomautuksissaan esittää uusia tosiseikkoja ja todisteita, mutta verovelvollisen on esitettävä syyt, joiden vuoksi se ei ole vedonnut niihin ennen pöytäkirjan laatimista. Veroviranomainen laatii

täydentävän pöytäkirjan 30 päivän kuluessa huomautusten vastaanottamisesta, jos huomautukset vaikuttavat verovelvollisuuden määrään. Uudet tosiseikat ja todisteet otetaan huomioon vain, jos ne olivat olemassa ennen pöytäkirjan laatimista ja jos verovelvollinen ei ole perustellusta syystä voinut vedota niihin tai esittää niitä ennen pöytäkirjan laatimista. Tämän pykälän 1 momenttia sovelletaan tiedoksiantoon ja täydentävää pöytäkirjaa koskevien huomautusten esittämiseen.”

7 ZDavP-2:n 141 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Verotarkastaja tekee verotarkastuksen päätyttyä tämän lain 84 §:ssä tarkoitetun verotuspäätöksen tai päätöksen, jossa todetaan sääntöjenvastaisuudet, jotka eivät vaikuta verovelvollisuuden määrään.”

8 Yleisestä hallintomenettelystä annetun lain (zakon o splošnem upravnem postopku; Uradni list RS, nro 24/06) 238 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen voi oikaisuvaatimuksessaan vedota uusiin tosiseikkoihin ja uusiin todisteisiin, mutta sen on esitettävä syyt, joiden vuoksi se ei ole vedonnut niihin jo ensimmäisen asteen menettelyssä. Uudet tosiseikat ja todisteet voidaan ottaa huomioon muutoksenhakuperusteina vain, jos ne olivat olemassa ensimmäisen asteen päätöksen tekohetkellä ja jos asianosainen ei ole voinut perustellusta syystä vedota niihin tai esittää niitä kuulemisen yhteydessä.”

9 Hallintolainkäytöstä annetun lain (zakon o upravnem sporu; Uradni list RS, nro 105/06) 52 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kantaja voi kannekirjelmässään vedota uusiin tosiseikkoihin ja todisteisiin, mutta sen on esitettävä syyt, joiden vuoksi se ei ole vedonnut niihin jo hallintotoimen toteuttamismenettelyn aikana. Uudet tosiseikat ja todisteet voidaan ottaa huomioon muutoksenhakuperusteina vain, jos ne olivat olemassa ensimmäisen asteen päätöksen tekohetkellä hallintotoimen toteuttamismenettelyn aikana ja jos asianosainen ei ole voinut perustellusta syystä vedota niihin tai esittää niitä hallintotoimen toteuttamismenettelyn aikana.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 Pääasian kantajana oleva Nec on Sveitsiin sijoittautunut yhtiö. Se toimitti vuonna 2017 kosmetiikkatuotteita Kroatiaan sijoittautuneelle asiakkaalle ja yhdessä tapauksessa Romaniaan sijoittautuneelle asiakkaalle. Necin mukaan nämä Sloveniassa sijaitsevassa varastossa olleet tavarat otti haltuunsa ostaja Kroatiassa tai ostajan lukuun toimiva kolmas osapuoli ja ne kuljetettiin Sloveniasta toiseen jäsenvaltioon, joten kyseessä oleviin luovutuksiin voitiin soveltaa arvonlisäverolain, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 46 §:n 1 momentissa säädettyä vapautusta arvonlisäveron maksamisesta Euroopan unionin alueella toteutettujen tavaroiden luovutusten osalta.

11 Vuodelta 2017 maksettavaa arvonlisäveroa koskevan verotarkastusmenettelyn yhteydessä finan?na uprava Republike Slovenije (Slovenian tasavallan veroviranomainen, jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) tarkasti Neciltä muissa jäsenvaltioissa suoritettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyvät todistukset ja asiakirjat. Tämä veroviranomainen pyysi 14.2.2019 tekemällään päätöksellä Neciä esittämään kaikki kyseessä oleviin luovutuksiin liittyvät asiakirjat.

12 Nec esitti vastauksena tähän päätökseen laskut ja rahtikirjojen jäljennökset, joilla se osoitti, että tavarat oli kuljetettu Sloveniasta toiseen jäsenvaltioon. Tuolloin se ei kuitenkaan toimittanut ensimmäisen asteen veroviranomaiselle lähetysluetteloita eikä muita rahtikirjoissa mainittuja asiakirjoja, koska se ilmoitti, etteivät kaikki asiakirjat olleet sen hallussa ja että se pyrki saamaan

ne.

13 Ensimmäisen asteen veroviranomainen laati 1.4.2019 verotarkastuspöytäkirjan ja antoi sen Necille tiedoksi. Pöytäkirjasta laatimissaan huomautuksissa, jotka esitettiin tätä varten asetetussa määräajassa, Nec esitti jäljennökset tarjouksista ja lähetysluetteloista, joiden mukaan kyseessä olevat tavarat oli toimitettu muuhun jäsenvaltioon kuin Sloveniaan. Nec perusteli lisäksi näiden todisteiden esittämistä myöhässä vetoamalla siihen, että sen Hampurin (Saksa) toimisto, joka oli vastuussa toimituksista Kroatiaan, oli lopettanut toimintansa elokuussa 2018 eikä se ollut toimittanut sille kaikkia tarvittavia asiakirjoja asetetussa määräajassa.

14 Ensimmäisen asteen veroviranomainen teki 30.5.2019 verotuspäätöksen, jolla päätettiin ensimmäisen asteen hallinnollinen menettely ja jossa se vaati Neciä maksamaan vuodelta 2017 arvonlisäveron veronlisäyksen. Se totesi tässä yhteydessä, ettei Nec ollut laskujen ja rahtikirjojen avulla osoittanut, että kyseessä olevat tavarat oli tosiasiallisesti kuljetettu muuhun jäsenvaltioon kuin Sloveniaan. Se katsoi näin ollen, etteivät edellytykset kyseisten luovutusten vapauttamiselle arvonlisäverosta täyttyneet. Tässä yhteydessä se ei ottanut ZDavP-2:n 140 §:n 2 momentin mukaisesti huomioon pöytäkirjan laatimisen jälkeen esitettyjä todisteita, koska ne oli esitetty myöhässä.

15 Toisen asteen veroviranomaisena toimiva valtiovarainministeriö hylkäsi Necin verotuspäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen, ja se vahvisti ensimmäisen asteen veroviranomaisen tekemän arvioinnin. Samoin Necin kyseisen ministeriön päätöksestä nostama kanne hylättiin Upravno sodiš?en (hallintotuomioistuin, Slovenia) antamalla tuomiolla perusteilla, jotka olivat verrattavissa veroviranomaisten päätöksissä mainittuihin perusteisiin.

16 Nec haki tämän jälkeen lupaa hakea muutosta tähän tuomioon Vrhovno sodiš?elta (ylin tuomioistuin, Slovenia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen tuomioistuin hyväksyi 18.11.2020 tekemällään päätöksellä osittain tämän pyynnön muun muassa ratkaistakseen merkitykselliseksi katsomansa oikeudellisen kysymyksen siitä, voidaanko ZDavP-2:n 140 §:n 2 momentissa säädetylle oikeuden menettämiselle, joka koskee todisteiden esittämistä verotusmenettelyssä verotarkastuspöytäkirjan laatimisen jälkeen, antaa etusija arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteeseen nähden.

17 Vrhovno sodiš?e toteaa, että direktiivissä 2006/112 ei vahvisteta päivämäärää, jonka jälkeen tavaroiden toimittaja ei voi enää esittää näyttöä hallinnollisessa menettelyssä tai oikeudenkäynnissä sen osoittamiseksi, että kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetyt arvonlisäverovapautuksen edellytykset täyttyvät. Se toteaa myös, että mainitun direktiivin 131 artiklassa säädetään ainoastaan, että saman direktiivin 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

18 Kyseinen tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä erityisesti asiaan, jossa annettiin 9.9.2019 tuomio GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), jossa unionin tuomioistuin käsitteli samankaltaista kysymystä. Kyseisen asian tosiseikat ja oikeudelliset seikat eivät kuitenkaan ole olennaisilta osin verrattavissa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan asian tosiseikkoihin eikä oikeudellisiin seikkoihin. Mainittu tuomioistuin pohtii näin ollen, voidaanko kyseisessä tuomiossa omaksuttua ratkaisua soveltaa myös tässä asiassa.

19 Se katsoo tältä osin, että siinä vireillä olevassa asiassa oikeusvarmuuden periaatetta suojataan riittävästi preklusiivisilla määräajoilla muutoksen hakemiseksi verotuspäätöksen tekemisen jälkeen sekä säännöstellä, jota sovelletaan uusien tosiseikkojen ja todisteiden huomioon ottamiseen hallinnollisessa oikaisuvaatimusmenettelyssä ja hallintotuomioistuimen menettelyssä.

20 Vrhovno sodišče on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko direktiivin 2006/112 säännökset ja erityisesti sen 131 artikla ja 138 artiklan 1 kohta sekä unionin oikeuden periaatteet, erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate, esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kielletään kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyjen aineellisten edellytysten täyttymistä osoittavien uusien todisteiden esittäminen ja vastaanottaminen jo ensimmäisen asteen hallinnollisessa menettelyssä ja täsmällisemmin sanoen esittäessä huomautuksia verotarkastusta koskevasta pöytäkirjasta, joka laaditaan ennen verotuspäätöksen tekemistä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, ovatko direktiivin 2006/112 131 artikla ja 138 artiklan 1 kohta, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kielletään esittämästä ja ottamasta vastaan kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyjen aineellisten edellytysten täyttymistä osoittavia uusia todisteita hallinnollisessa menettelyssä, jossa annettiin verotuspäätös, ja tarkemmin sanoen verotarkastusvaiheen jälkeen mutta ennen kyseisen päätöksen tekemistä.

22 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä arvonlisäveron vähennysoikeuden alalla ilmenee, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän on taattava neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 77 kohta).

23 Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että vähennysoikeus ja näin ollen oikeus veron palautukseen kuuluvat erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä niitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin tuomioistuin on myös arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 ja 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Tällaisia näkökohtia sovelletaan myös sääntöihin, joilla määritetään veronalaiset liiketoimet arvonlisäverotuksessa, ja erityisesti sääntöihin, jotka liittyvät tällaisten liiketoimien vapautukseen, kuten direktiivin 2006/112 131 artiklaan ja 138 artiklan 1 kohtaan sisältyviin sääntöihin, jotka koskevat yhteisön sisäisten luovutusten verovapautusta.

26 Direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa säädetään tältä osin, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin unionissa sellaiselle

toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

27 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, pääasia ei koske sellaisten muotovaatimusten noudattamista jättämistä, jotka estäisivät näytön esittämisen siitä, että aineelliset edellytykset arvonlisäverosta vapauttamiselle täyttyvät kyseisten tavaroiden luovutusten osalta, vaan sitä, milloin tällaista näyttöä voidaan esittää.

28 Tästä on muistutettava, että unionin tuomioistuin on todennut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi) säännöksistä arvonlisäveron palautusoikeuden osalta, etteivät ne ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron palautusoikeus voidaan evätä silloin, kun verovelvollinen ei ilman mitään järkevää syytä ja sille osoitetuista tietopyynnöistä huolimatta toimita asiakirjoja, joiden perusteella voidaan osoittaa, että aineelliset edellytykset kyseisen palautuksen saamiseksi täyttyvät, ennen kuin verohallinto tekee päätöksensä. Nämä samat säännökset eivät kuitenkaan estä jäsenvaltioita sallimasta tällaisen näytön toimittamista kyseisen päätöksen jälkeen (tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C?294/20, EU:C:2021:723, 58 kohta).

29 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että koska sellaisten kansallisten toimenpiteiden käyttöönottoa, joilla kieltäydytään ottamasta huomioon näyttöä, joka on toimitettu sen jälkeen, kun palautushakemuksen hylkäämistä koskeva päätös on tehty, ei säännellä kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä, sitä säännellään jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden perusteella kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeusjärjestyksessä; nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate), eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C?294/20, EU:C:2021:723, 59 kohta).

30 Tällä perusteella unionin tuomioistuin totesi, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännökset ja unionin oikeuden periaatteet, erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaate, eivät ole esteenä sille, että arvonlisäveron palautushakemus hylätään silloin, kun verovelvollinen ei edes toimivaltaisen verohallinnon pyynnöstä huolimatta ole esittänyt sille asetetussa määräajassa kaikkia arvonlisäveron palautusoikeutensa todistamiseksi vaadittavia asiakirjoja ja tietoja, riippumatta siitä, että kyseinen verovelvollinen on omasta aloitteestaan esittänyt nämä asiakirjat ja tiedot kyseisen palautusoikeuden epäävästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen tai vireille pannun tuomioistuinmenettelyn yhteydessä, kunhan vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta noudatetaan (tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C?294/20, EU:C:2021:723, 63 kohta ja tuomiolauselman).

31 On katsottava, että tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa analogisesti direktiivin 2006/112 säännöksiin, jotka koskevat jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta unionissa lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutusten verosta vapauttamista, ja erityisesti kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohtaan.

32 Kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 131 artikla, jonka mukaan kyseisen direktiivin 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia, joihin kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetty vapautus kuuluu, sovelletaan kuitenkin rajoittamatta unionin oikeuden muiden säännösten soveltamista ja edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava mainittujen vapautusten oikean

ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi, sellaisten kansallisten toimenpiteiden käyttöön ottaminen, joissa pääasian tavoin kieltäydytään ottamasta huomioon näyttöä arvonlisäveron jälkikannon yhteydessä, kuuluu kunkin jäsenvaltion kansalliseen oikeusjärjestykseen jäsenvaltioiden menettelyllisen riippumattomuuden periaatteen nojalla edellyttäen kuitenkin, että ne eivät ole epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan samankaltaisiin kansallisiin tilanteisiin (vastaavuusperiaate), eivätkä ne käytännössä tee mahdottomaksi tai vaikeuta kohtuuttomasti unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. analogisesti tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tehokkuusperiaatteesta on todettava ensimmäiseksi, että mahdollisuus esittää lisänäyttöä arvonlisäveron jälkikantoa koskevassa menettelyssä ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. analogisesti tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 On kuitenkin todettava, että todisteiden, jotka osoittavat, että edellytykset tavaroiden yhteisöluovutusten vapauttamiselle arvonlisäverosta täyttyvät, huomiotta jättäminen johtaa tilanteeseen, jossa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka merkitys yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kannalta on palautettu mieliin tämän tuomion 28–30 kohdassa ja jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, loukataan kyseessä olevan liiketoiminnan osalta.

35 Tästä seuraa, että vaikka oikeus arvonlisäverovapautukseen voidaan tietyissä tilanteissa evätä muun muassa sen vuoksi, että kyseinen talouden toimija on esittänyt myöhässä todisteet, jotka ovat tarpeen tämän oikeuden olemassaolon osoittamiseksi, verohallinnon useiden tuloksettomien muistutusten jälkeen, kun menettely oli jo oikeudenkäynnin vaiheessa, mikä oli tilanne 9.9.2021 annetussa tuomiossa GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), on kuitenkin niin, että kun veroviranomainen epäilee verovelvolliselta arvonlisäverovapautuksen verotusmenettelyn alkuvaiheessa, sen on varmistettava verotuksen neutraalisuuden periaatteen tarkka noudattaminen.

36 Näin ollen on niin, että vaikka tilanteessa, jossa verohallinto ei ole vielä tehnyt verovelvollista koskevaa verotuspäätöstä ajankohtana, jona tämä esittää vaatimaansa oikeutta tukevia lisätodisteita, verovelvollisen osalta voidaan kylläkin kieltäytyä ottamasta näitä todisteita huomioon, mutta kieltäytymisen on perustuttava erityisiin olosuhteisiin, kuten muun muassa viivästyksen perustelematta jättämiseen tai siihen, että viivästyminen on johtanut verotulojen menetykseen.

37 Kieltäytyminen ottamasta huomioon todisteita tällaisen verotuspäätöksen tekemistä edeltävänä ajankohtana on nimittäin omiaan tekemään unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämisen suhteettoman vaikeaksi, koska tällaisella kieltäytymisellä rajoitetaan verovelvollisen mahdollisuutta esittää näyttöä sellaisten aineellisten edellytysten täytymisestä, joiden perusteella arvonlisäverovapautus voidaan myöntää. Sellainen kansallinen säännöstö, jossa verotusmenettelyn tässä vaiheessa ei anneta verovelvolliselle mahdollisuutta esittää vielä puuttuvia todisteita vaatimiensa oikeuksien tueksi ja jossa ei oteta huomioon mahdollisia selityksiä syistä, joiden vuoksi näitä todisteita ei ole esitetty aikaisemmin, on näin ollen vaikeasti sovitettavissa yhteen suhteellisuusperiaatteen sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaatteen kanssa.

38 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava edellä esitettyjen seikkojen valossa, onko kieltäytyminen ottamasta näitä seikkoja huomioon

tehokkuusperiaatteen mukaista.

39 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on muun muassa otettava huomioon se, että sen omien tietojen mukaan verotarkastuspöytäkirjalla ei päätetä verotarkastusmenettelyä, vaan se on vain menettelyn kuluessa tehty toimenpide, jolla pyritään ainoastaan tiedottamaan verovelvollista ensimmäisen asteen veroviranomaisen vahvistamasta tosiasiallisesta tilanteesta ja mahdollisuudesta esittää huomautuksia.

40 Pääasian kantajan huomautuksesta, jonka mukaan Slovenian tasavalta ryhtyi äskettäin muuttamaan pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöään, minkä tarkoituksena on sen mukaan muun muassa kumota säännös, jonka mukaan uudet tosiseikat ja todisteet otetaan huomioon vain, jos ne olivat olemassa ennen pöytäkirjan laatimista ja jos verovelvollinen ei voinut kohtuudella mainita eikä esittää niitä ennen pöytäkirjan laatimista, on riittävää todeta, ettei kyseinen asianosainen väitä laisinkaan, että tällä olisi vaikutusta pääasiassa sovellettaviin oikeussääntöihin.

41 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on toiseksi tarkistettava, onko nyt käsiteltävässä asiassa noudatettu vastaavuusperiaatetta, joka edellyttää, että tavaroiden yhteisöluovutusten arvonlisäverovapautusta sääntelevät kansalliset menettelysäännöt eivät ole epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia kansallisen oikeuden soveltamisalaan kuuluvia tilanteita (ks. analogisesti tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetty, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 131 artiklaa ja 138 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kielletään esittämästä ja ottamasta vastaan kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyjen aineellisten edellytysten täyttymistä osoittavia uusia todisteita hallinnollisessa menettelyssä, jossa annettiin verotuspäätös, ja tarkemmin sanoen verotarkastusvaiheen jälkeen mutta ennen kyseisen päätöksen tekemistä, kunhan vastaavuus? ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 131 artiklaa ja 138 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kielletään esittämästä ja ottamasta vastaan kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyjen aineellisten edellytysten täyttymistä osoittavia uusia todisteita hallinnollisessa menettelyssä, jossa annettiin verotuspäätös, ja tarkemmin sanoen verotarkastusvaiheen jälkeen mutta ennen kyseisen päätöksen tekemistä, kunhan vastaavuus? ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.