

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

YVES BOT

vom 7. September 2017(1)

Rechtssache C-307/16

Stanisław Piekowski

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr – Regelung eines Mitgliedstaats, die die Anwendung der Befreiung daran knüpft, dass ein bestimmter Umsatz erreicht oder ein Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung an Reisende berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen wurde – Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit“

I. Einleitung

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof um die Auslegung von Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147, Art. 131 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG(2) im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Stanisław Piekowski, einem Verkäufer von Telekommunikationsgeräten, und der Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (Steuerverwaltung von Białą Podlaską, Polen) ersucht, in dem es um die Befreiung von der Mehrwertsteuer bei der Lieferung von Gegenständen geht, die von Reisenden im persönlichen Gepäck aus der Europäischen Union ausgeführt werden.

2. Diese Rechtssache gibt dem Gerichtshof die Gelegenheit, sich zur Frage zu äußern, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, die bei der Lieferung von Gegenständen für die Ausfuhr vorschreibt, dass ein Steuerpflichtiger im vorangegangenen Steuerjahr eine Mindestumsatzgrenze erreicht oder einen Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung an Reisende berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen haben muss, damit die Steuerbefreiung zur Anwendung kommt. Der Gerichtshof wird auch zum ersten Mal die Gelegenheit haben, Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen und Hinweise zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in einer neuen Fallkonstellation zu geben, auch wenn die bisherige Rechtsprechung dafür bereits wichtige Anhaltspunkte liefert, wie der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) in seinem Vorlagebeschluss zu Recht hervorgehoben hat.

3. Im Ergebnis werde ich dem Gerichtshof vorschlagen, zu entscheiden, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147, Art. 131 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren entgegenstehen.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Die Erwägungsgründe 5, 35 und 49 der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten:

„(5) Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst. Es liegt folglich im Interesse des Binnenmarktes und der Mitgliedstaaten, ein gemeinsames System anzunehmen, das auch auf den Einzelhandel Anwendung findet.

...

(35) Im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der Eigenmittel in allen Mitgliedstaaten sollte ein gemeinsames Verzeichnis der Steuerbefreiungen aufgestellt werden.

...

(49) In Bezug auf Kleinunternehmen sollte den Mitgliedstaaten gestattet werden, ihre Sonderregelungen gemäß gemeinsamen Bestimmungen im Hinblick auf eine weiter gehende Harmonisierung beizubehalten.“

5. Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

6. In Art. 146 Abs. 1 der genannten Richtlinie heißt es:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

b) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen;

...“

7. Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Betrifft die in Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b genannte Lieferung Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, gilt die Steuerbefreiung nur, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Reisende ist nicht in der Gemeinschaft ansässig;
- b) die Gegenstände werden vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert;
- c) der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer übersteigt 175 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung; der Gegenwert in Landeswährung wird alljährlich anhand des am ersten Arbeitstag im Oktober geltenden Umrechnungskurses mit Wirkung zum 1. Januar des folgenden Jahres festgelegt.

Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter dem in Unterabsatz 1 Buchstabe c vorgesehenen Betrag liegt, von der Steuer befreien.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 gilt ein Reisender als ‚nicht in der Gemeinschaft ansässig‘, wenn sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort nicht in der Gemeinschaft liegt. Dabei gilt als ‚Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort‘ der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist.

...“

8. Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

B. Polnisches Recht

9. Art. 126 Abs. 1 des Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, in seiner geänderten und konsolidierten Fassung) vom 11. März 2004(3) bestimmt:

„Natürliche Personen ohne festen Wohnsitz im Gebiet der Europäischen Union, im Folgenden ‚Reisende‘, haben vorbehaltlich des Abs. 3 sowie der Art. 127 und 128 Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf im Inland erworbene Gegenstände, die von ihnen in unverändertem Zustand in ihrem persönlichen Reisegepäck aus dem Gebiet der Europäischen Union ausgeführt wurden.“

10. Art. 127 dieses Gesetzes sieht vor:

„(1) Der Anspruch auf die Steuererstattung gemäß Art. 126 Abs. 1 besteht im Fall des Erwerbs von Gegenständen von Steuerpflichtigen, im Folgenden ‚Verkäufer‘, die:

1. als Mehrwertsteuerpflichtige gemeldet sind und

2. Aufzeichnungen über den Umsatz und die Beträge der geschuldeten Steuer unter Verwendung von Registrierkassen führen und
3. Verträge über die Steuererstattung mit mindestens einem der in Abs. 8 genannten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen haben.

...

(5) Die Steuererstattung an Reisende erfolgt in [polnischen] Z?oty [(PLN)] durch den Verkäufer oder bei den Mehrwertsteuererstattungsstellen durch Wirtschaftsteilnehmer, deren Tätigkeitsgegenstand die in Art. 126 Abs. 1 genannte Erstattung ist.

(6) Die in Abs. 5 genannten Verkäufer können die Erstattung gemäß Art. 126 Abs. 1 vornehmen, wenn ihre Umsätze im vorangegangenen Steuerjahr mehr als 400 000 PLN [(ungefähr 94 531 Euro)] betragen haben und die Steuererstattung ausschließlich für Gegenstände erfolgt, die der Reisende bei dem jeweiligen Verkäufer erworben hat.“

III. Sachverhalt und Vorlagefrage

11. Herr Pie?kowski, ein mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer, übt eine Handelstätigkeit aus und verkauft Telekommunikationsgeräte an Reisende, die außerhalb des Gebiets der Europäischen Union ansässig sind. Die Gegenstände verlassen also das Gebiet der Union, sobald sie im Besitz der Käufer sind.

12. Im Jahr 2006 teilte die polnische Finanzverwaltung Herrn Pie?kowski mit, dass er „Verkäufer“ im Sinne von Art. 127 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes sei. Außerdem ergebe sich aus den Mehrwertsteuererklärungen, dass der von ihm erzielte Nettoumsatz im Steuerjahr 2009 283 695 PLN (rund 67 045 Euro) und im Steuerjahr 2010 238 429 PLN (rund 56 347 Euro) betragen habe. Die Finanzverwaltung stellte überdies fest, dass Herrn Pie?kowski ihr gegenüber keine Mitteilung über den Abschluss eines Vertrags mit einem zur Mehrwertsteuererstattung berechtigten Wirtschaftsteilnehmer gemacht habe, sondern persönlich bzw. durch eine von ihm angestellte Mitarbeiterin die Erstattung dieser Steuer an Reisende vorgenommen habe.

13. Nach Ansicht der Finanzverwaltung war Herr Pie?kowski in den Abrechnungszeiträumen 2010 und 2011 aufgrund der Höhe der von ihm erzielten Umsätze nicht berechtigt, Reisenden persönlich die Mehrwertsteuer zu erstatten bzw. einen Mehrwertsteuersatz von 0 % anzuwenden.

14. Herr Pie?kowski focht diesen Bescheid vor dem Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Lublin, Polen) an. Dieses Gericht stellte unter Verweis auf die in den Art. 126 bis 129 des Mehrwertsteuergesetzes sowie in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147, Art. 131 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie niedergelegten Vorschriften zur Erstattung der Mehrwertsteuer an Reisende fest, dass die Regelungen des Mehrwertsteuergesetzes im Einklang mit der Mehrwertsteuerrichtlinie stünden, soweit damit die Möglichkeit der Mehrwertsteuererstattung an Reisende davon abhängig gemacht werde, dass der Steuerpflichtige im vorangegangenen Steuerjahr Umsätze von mehr als 400 000 PLN (rund 94 531 Euro) erzielt habe. Nach Ansicht des Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Lublin) hat die Bestimmung der Umsatzgrenze nicht lediglich formellen Charakter, sondern stellt eine materielle Voraussetzung für die grundsätzliche Möglichkeit der Mehrwertsteuererstattung unmittelbar durch den Verkäufer dar.

15. Herr Pie?kowski, der diese Untergrenze für eine der Anwendung des privilegierten Mehrwertsteuersatzes von 0 % entgegenstehende „administrative Barriere“ hielt, legte

Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) ein und machte erneut die Unvereinbarkeit der Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes mit der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität geltend.

16. Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie, im Gegensatz zu Art. 127 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes, die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf im persönlichen Gepäck von Reisenden mitgeführte Gegenstände nicht davon abhängig mache, dass der Steuerpflichtige im vorangegangenen Steuerjahr eine bestimmte Umsatzgrenze erreicht haben müsse.

17. Die in den Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiung bezögen sich auf den Käufer und nicht – wie in Art. 127 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes – auf den Verkäufer.

18. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kann entgegen der Meinung des Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Lublin) das Erreichen einer bestimmten Umsatzgrenze im vorangegangenen Steuerjahr im Licht der Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie und in Ermangelung jeglicher Rechtsgrundlage auch nicht als materielle Voraussetzung eingestuft werden.

19. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen den nationalen Gesetzgeber ermächtigen würden, die Anwendung der Steuerbefreiung von der Erfüllung der Voraussetzung abhängig zu machen, dass im vorangegangenen Steuerjahr eine bestimmte Umsatzgrenze erreicht worden sei.

20. Aus Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe sich zwar, dass die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen könnten, die sie für erforderlich erachteten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Das vorlegende Gericht fragt sich aber, ob die Einführung einer Mindestumsatzgrenze durch einen Mitgliedstaat den Zielen dieser Bestimmung entspreche.

21. Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147 sowie Art. 131 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass sie nationalen Regelungen entgegenstehen, die die Anwendung der Befreiung in Bezug auf einen Steuerpflichtigen ausschließen, der im vorangegangenen Steuerjahr die entsprechende Umsatzgrenze, die dafür Voraussetzung ist, nicht erreicht und auch keinen Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung an Reisende berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen hat?

IV. Würdigung

22. Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof im Wesentlichen, die Frage zu entscheiden, ob Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147, Art. 131 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelungen entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger nur dann Anspruch auf die Befreiung von der Mehrwertsteuer auf die Ausfuhr von Gegenständen durch Reisende hat, wenn sein im vorangegangenen Steuerjahr erzielter Umsatz eine entsprechende Umsatzgrenze erreicht oder wenn er einen Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen hat.

23. Unstreitig haben die von Herrn Pie?kowski gelieferten Gegenstände das Hoheitsgebiet der Union physisch verlassen, indem sie im persönlichen Gepäck von Reisenden mitgeführt wurden. Daher sind die Bestimmungen des Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Lieferung der fraglichen Gegenstände anwendbar, die tatsächlich der Definition des Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie entsprechen(4).
24. Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Union versandt oder befördert werden, von der Mehrwertsteuer befreien. Da im vorliegenden Fall die Gegenstände jedoch im persönlichen Gepäck von Reisenden aus der Union ausgeführt werden, kann diese Befreiung nur gelten, wenn bestimmte, in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegte Voraussetzungen erfüllt sind, was hier ebenfalls unstreitig ist(5).
25. Schon aus dem Wortlaut des Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und des Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich aber, dass diese Richtlinie für die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr keine Voraussetzung aufstellt, wonach der Steuerpflichtige im vorangegangenen Steuerjahr einen bestimmten Umsatz erzielt oder einen Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen haben müsste.
26. Eine rein dem Wortlaut verhaftete Auslegung dieser Bestimmungen würde daher implizieren, dass die nationale Regelung im Ausgangsverfahren als mit dieser Richtlinie unvereinbar angesehen werden müsste, da die Bedingungen für die Steuerbefreiung in diesem Rechtsakt abschließend aufgeführt werden, so dass die Mitgliedstaaten in dieser Materie nur über einen begrenzten Spielraum verfügen würden.
27. Diese Auslegung wird allerdings durch die Art. 131 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie modifiziert, die bestimmen, dass diese Steuerbefreiungen unter den Bedingungen angewandt werden, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen(6).
28. Auch wenn die in der polnischen Regelung festgelegten Bedingungen auf den ersten Blick nicht besonders zu einer Vereinfachung beitragen, wird doch den Mitgliedstaaten durch diese Bestimmungen ein Spielraum eingeräumt, um die Bedingungen für die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu bestimmen. Zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und zur Durchsetzung der vom Unionsgesetzgeber vorgegebenen Ziele können die Mitgliedstaaten nämlich festlegen, dass die Steuerpflichtigen über die in der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Bedingungen hinaus zusätzliche Bedingungen erfüllen müssen, die sie für notwendig erachten.
29. Die Mitgliedstaaten müssen bei der Ausübung dieses Ermessensspielraums allerdings die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts beachten(7).
30. Wie der Gerichtshof nämlich bereits entschieden hat, müssen die Mitgliedstaaten bei Ausübung ihrer Befugnisse Mittel einsetzen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel zu erreichen, die jedoch die vom Unionsgesetzgeber aufgestellten Ziele und Grundsätze möglichst wenig beeinträchtigen(8). Hier ist die Vereinbarkeit der nationalen Regelung im Ausgangsverfahren mit den vom Unionsrecht verbürgten Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit zu prüfen.
31. Zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität hat der Gerichtshof entschieden, dass eine nationale Maßnahme über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der

Steuer sicherzustellen, wenn sie das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern. Folglich erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn diese materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat(9).

32. Über die Unterscheidung zwischen formellen und materiellen Voraussetzungen wird in den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen gestritten. Dieser hatte nun aber bereits Gelegenheit, bestimmte vom einzelstaatlichen Recht aufgestellte zusätzliche Bedingungen als „formelle“ oder „materielle“ Voraussetzungen zu qualifizieren. Daher sollen im Folgenden einige Beispiele angeführt werden, um den vorliegenden Fall mit der bisherigen Rechtsprechung zu vergleichen.

33. Im Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre(10) hat der Gerichtshof das Erfordernis, dass der Erwerber im Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem erfasst sein oder dem Besteuerungssystem für den innergemeinschaftlichen Erwerb unterliegen muss, als formelle Voraussetzung eingestuft. Laut Urteil vom 20. Oktober 2016, Plöckl(11), gilt dasselbe hinsichtlich der Verpflichtung des Erwerbers zur Mitteilung der ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. In den Urteilen vom 27. September 2007, Collée(12), und vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport(13), hat der Gerichtshof entschieden, dass das Erfordernis, den Buchnachweis für eine Lieferung innerhalb einer bestimmten Ausschlussfrist vorzulegen, formeller Natur ist. In den Urteilen vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie(14), vom 27. September 2012, VSTR(15), und vom 14. März 2013, Ablessio(16), hat der Gerichtshof die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, sich vorab in ein Mehrwertsteuerregister eintragen zu lassen, als formelles Erfordernis eingestuft.

34. Angesichts dieser Anhaltspunkte in der Rechtsprechung und der Informationen, die das vorliegende Gericht dem Gerichtshof unterbreitet hat, erscheint es relativ offensichtlich, dass die beiden alternativen Voraussetzungen, die von der polnischen Regelung aufgestellt werden, ebenfalls formeller Natur sind. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass die von der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten materiellen Voraussetzungen hier unstreitig erfüllt sind.

35. Die Tatsache, dass die vom einzelstaatlichen Recht aufgestellten zusätzlichen formellen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann daher den Anspruch des Verkäufers auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen(17).

36. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen diese Anforderungen den Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden, oder wenn sich der Steuerpflichtige an einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung beteiligt hätte(18).

37. Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung erforderlich sind, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, und sie keinen Hinweis auf eine vorsätzliche Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen hat, hinsichtlich des Anspruchs auf Befreiung von der Mehrwertsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln könnten(19). Die Möglichkeit der Befreiung darf also nicht mit der alleinigen Begründung versagt werden, dass vom nationalen Recht gemäß den Art. 131 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführte zusätzliche formelle Voraussetzungen nicht erfüllt wurden(20).

38. Nach alledem steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren entgegen.

39. Ergänzend ist anzumerken, dass sich der Gerichtshof für den Fall, dass er meine vorstehende Beurteilung nicht teilt, zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz äußern müsste. Insoweit ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, dass derartige nationale Maßnahmen nicht über das hinausgehen dürfen, was zwingend erforderlich ist, um die Haushaltsinteressen zu schützen, und daher nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Leitprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen(21).

40. Die Republik Polen trägt in ihren Erklärungen vor, dass die nationale Regelung im Ausgangsverfahren das Risiko von Funktionsstörungen des Systems der Erstattung der Mehrwertsteuer an Reisende vermindern solle. Solche Störungen könnten sich insbesondere aus dem erhöhten Risiko eines Ungleichgewichts beim Cashflow kleiner Wirtschaftsteilnehmer, aus deren Insolvenzrisiko und aus dem Risiko vorsätzlicher Verstöße gegen die Verpflichtung zur Rückzahlung der Mehrwertsteuer, insbesondere bei Steuerhinterziehung, ergeben.

41. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch ist ein wichtiges Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie. So hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass die Verfolgung dieses Ziels bestimmte Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten rechtfertigt(22).

42. Die konkrete Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit auf den Einzelfall obliegt dabei dem vorlegenden Gericht(23). Dabei ist jedoch zu beachten, dass die einzelstaatliche Regelung nicht als verhältnismäßig gelten kann, wenn sie die Mehrwertsteuerbefreiung unter dem Vorwand unmöglich machte, dass formelle Voraussetzungen nicht erfüllt worden seien, und zwar auch dann, wenn die Voraussetzung hinsichtlich des Mindestumsatzes nicht absolut gilt, weil dem vorlegenden Gericht und der Republik Polen zufolge der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, in den Genuss der Befreiung zu kommen, indem er einen Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung an Reisende berechtigten Wirtschaftsteilnehmer abschließt.

43. Außerdem würde eine solche nationale Regelung gegen den in Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen, wenn sie eine Beschränkung der Zahl der Steuerpflichtigen bewirken würde, die zur unmittelbaren Anwendung der Steuerbefreiung berechtigt sind. Dieser Mechanismus bevorzugt im Ergebnis die größeren Unternehmen, während das Risiko der Steuerhinterziehung notwendigerweise zum Geschäftsvolumen und damit zum Umsatz proportional ist. Die von der Republik Polen angestellten Überlegungen, wonach das Fehler- und Betrugsrisiko umgekehrt proportional zum Umsatz sein soll, überzeugen mich nicht. Sind nämlich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere die Verbringung der betroffenen Gegenstände aus dem Zollgebiet der Union, nachgewiesen, wird – wie der Gerichtshof entschieden hat – keine Mehrwertsteuer geschuldet und es besteht grundsätzlich keine Gefahr eines Steuerbetrugs oder finanzieller Verluste, die die Besteuerung des Umsatzes rechtfertigen kann(24).

44. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, zu entscheiden, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147, Art. 131 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren entgegenstehen, die Steuerpflichtige daran hindert, selbst die Befreiung der Reisenden von der Mehrwertsteuer vorzunehmen, wenn sie im vorangegangenen Steuerjahr nicht einen bestimmten Umsatz erreicht oder zu diesem Zweck einen Vertrag mit einem dazu berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen haben.

V. Ergebnis

45. Im Licht der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) wie folgt zu beantworten:

Art. 146 Abs. 1 Buchst. b, Art. 147, Art. 131 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Bestimmungen entgegenstehen, die die Anwendung der Steuerbefreiung in Bezug auf einen Steuerpflichtigen ausschließen, der im vorangegangenen Steuerjahr die entsprechende Mindestumsatzgrenze, die dafür Voraussetzung ist, nicht erreicht oder der keinen Vertrag mit einem zur Mehrwertsteuererstattung an Reisende berechtigten Wirtschaftsteilnehmer geschlossen hat.

1 Originalsprache: Französisch.

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

3 Dz. U. 2011, Nr. 177, Position 1 054, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz.

4 Vgl. entsprechend Urteile vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 31), und vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 24).

5 Daher werde ich mich nicht zu den Überlegungen äußern, die die Republik Polen in ihren Erklärungen zu den Voraussetzungen des Art. 147 dieser Richtlinie vorgetragen hat und die ausschließlich die Erwerber betreffen und Auswirkungen auf die Befreiungsmöglichkeiten des Verkäufers haben.

6 Vgl. entsprechend Urteil vom 26. März 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, Rn. 36 und 37).

7 Urteile vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 18 ff.), und vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 29 ff.).

8 Vgl. in diesem Sinne zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Urteil vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 31), sowie entsprechend Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 45 bis 48), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 30), und zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität Urteile vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 59), vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92), vom 26. Januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 28), und vom 14. März 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, Rn. 30).

9 Vgl. insbesondere Urteil vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 36 bis 39).

10 C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 32.

11 C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 40 und 41.

12 C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29.

13 C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 60.

14 C?385/09, EU:C:2010:627, Rn. 50.

15 C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 51.

16 C?527/11, EU:C:2013:168, Rn. 32.

17 Vgl. entsprechend Urteile vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 60), vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 51), vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, Rn. 40), und vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 32).

18 Vgl. entsprechend Urteile vom 27. September 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 31), vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 71), vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 46), vom 14. März 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, Rn. 32), vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia, (C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 39 und 40), und vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, Rn. 44 und 46).

19 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, Rn. 47 und die angeführte Rechtsprechung).

20 Vgl. entsprechend Urteil vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 40).

21 Vgl. entsprechend Urteile vom 7. Dezember 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, Rn. 44 und 45), und vom 22. Dezember 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, Rn. 37).

22 Vgl. entsprechend Urteile vom 7. Dezember 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, Rn. 36), und vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 33).

23 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 77), vom 14. März 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, Rn. 35), und vom 26. März 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, Rn. 53).

24 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 40).