

62016CC0307

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 7 september 2017 (1)

Zaak C-307/16

Stanisław Piekowski

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Vrijstellingen bij uitvoer – Wettelijke regeling van een lidstaat die aan de toekenning van vrijstelling de voorwaarde verbindt dat een bepaalde omzet is behaald dan wel een overeenkomst is gesloten met een marktdeelnemer die gerechtigd is reizigers de btw terug te geven – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel”

I. Inleiding

1.

In deze zaak wordt het Hof om uitlegging van artikel 146, lid 1, onder b), artikel 147 en de artikelen 131 en 273 van richtlijn 2006/112/EG (2) verzocht in het kader van een geschil tussen Stanisław Piekowski, een verkoper van telecommunicatieapparatuur, en de Urzędu Skarbowy w Białym Podlaskiej (belastingdienst Białystok, Polen) over de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor leveringen van goederen die in de persoonlijke bagage van reizigers buiten de Europese Unie worden gebracht.

2.

Deze zaak biedt het Hof de gelegenheid zich uit te spreken over de vraag of de btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan een belastingplichtige, om in het kader van exportleveringen van goederen voor vrijstelling in aanmerking te komen, in het voorafgaande belastingjaar een bepaalde minimumomzet moet hebben behaald of een overeenkomst moet hebben gesloten met een marktdeelnemer die gerechtigd is reizigers de btw terug te geven. Tevens wordt het Hof voor het eerst verzocht zich te buigen over de uitlegging van artikel 147 van de btw-richtlijn en aanwijzingen te verschaffen over de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in een niet eerder behandeld geval, al biedt de bestaande rechtspraak reeds belangrijke aanknopingspunten, waarop de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) in zijn verwijzingsbeslissing terecht de aandacht vestigt.

3.

Op basis van mijn analyse zal ik het Hof in overweging geven voor recht te verklaren dat artikel

146, lid 1, onder b), artikel 147 en de artikelen 131 en 273 van de btw-richtlijn, alsook het beginsel van fiscale neutraliteit, zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als aan de orde in het hoofdgeding.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4.

In de overwegingen 5, 35 en 49 van de btw-richtlijn wordt het volgende verklaard:

„(5)

Een btw-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.

[...]

(35)

Met het oog op een vergelijkbare inning van de eigen middelen in alle lidstaten dient een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen te worden vastgesteld.

[...]

(49)

Ten aanzien van kleine ondernemingen moeten de lidstaten hun bijzondere regelingen kunnen behouden, zulks overeenkomstig gemeenschappelijke voorschriften en met het oog op een verdergaande harmonisatie.”

5.

Artikel 131 van voornoemde richtlijn bepaalt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

6.

In artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn is het volgende bepaald:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b)

de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied

gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik [...]”.

7.

Artikel 147 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. Indien de in artikel 146, lid 1, punt b), bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt de vrijstelling slechts wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a)

de reiziger is niet in de Gemeenschap gevestigd;

b)

de goederen worden naar een plaats buiten de Gemeenschap vervoerd vóór het einde van de derde maand volgende op die waarin de levering geschiedde;

c)

het totale bedrag van de levering, btw inbegrepen, is hoger dan 175 EUR of de tegenwaarde daarvan in nationale munteenheid die eenmaal per jaar op basis van de op de eerste werkdag van de maand oktober geldende wisselkoers wordt vastgesteld en met ingang van 1 januari van het daaropvolgende jaar van toepassing is.

De lidstaten mogen evenwel een levering waarvan het totale bedrag lager is dan het in de eerste alinea, punt c), genoemde bedrag, van belasting vrijstellen.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder ‚reiziger die niet in de Gemeenschap is gevestigd’ verstaan een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de Gemeenschap is gelegen. In dat geval wordt onder ‚woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats’ verstaan de plaats die als zodanig is vermeld op het paspoort, de identiteitskaart of enig ander document dat door de lidstaat op het grondgebied waarvan de levering wordt verricht, als identiteitsbewijs wordt erkend.

[...]”

8.

In artikel 273 van voornoemde richtlijn is het volgende bepaald:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

B. Pools recht

9.

Artikel 126, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten, in de geconsolideerde versie ervan, zoals gewijzigd) van 11 maart 2004 (3) bepaalt:

„Behoudens het bepaalde in lid 3 en in de artikelen 127 en 128 hebben natuurlijke personen zonder woonplaats op het grondgebied van de Europese Unie (hierna: ‚reizigers‘) recht op teruggaaf van de belasting voldaan bij de verwerving van goederen op het nationale grondgebied die door hen in ongeschonden staat in hun persoonlijke bagage buiten het grondgebied van de Europese Unie zijn gebracht.”

10.

Artikel 127 van voornoemde wet luidt:

„1. Aanspraak op de in artikel 126, lid 1, bedoelde teruggaaf van de belasting bestaat in geval van verwerving van goederen van belastingplichtigen (hierna: ‚verkopers‘) die:

1)

zijn geregistreerd als belastingplichtigen voor de btw, en

2)

door middel van registratiekassa’s de omzet en de bedragen aan verschuldigde belasting bijhouden, en

3)

met ten minste één van de in lid 8 genoemde marktdeelnemers een overeenkomst over de teruggaaf van belasting hebben gesloten.

[...]

5. De belasting wordt aan reizigers in [Poolse] zloty [‚PLN‘] teruggegeven door de verkoper of op btw-teruggaafpunten door marktdeelnemers wier activiteit bestaat in de in artikel 126, lid 1, genoemde teruggaaf.

6. De in lid 5 genoemde verkopers kunnen de belasting overeenkomstig artikel 126, lid 1, teruggeven, mits hun omzet in het voorafgaande belastingjaar meer dan 400000 PLN [ongeveer 94531 EUR] bedroeg en de belastingteruggaaf uitsluitend betrekking heeft op goederen die de reiziger bij de betrokken verkoper heeft afgenomen.”

III. Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vraag

11.

Pie?kowski, een btw-plichtige ondernemer, drijft handel in telecommunicatieapparatuur die hij verkoopt aan reizigers die buiten het grondgebied van de lidstaten van de Unie wonen. De goederen verlaten dus het grondgebied van de Unie zodra zij in het bezit van de afnemers zijn.

12.

De Poolse belastingdienst heeft Pie?kowski in 2006 ervan in kennis gesteld dat hij als „verkoper” in de zin van artikel 127, lid 1, van de btw-wet was aangemerkt. Voorts bleek volgens deze dienst uit de btw-aangiften van deze belastingplichtige dat de door hem behaalde netto-omzet in het belastingjaar 2009 283695 PLN (ongeveer 67045 EUR) bedroeg en in het belastingjaar 2010 238429 PLN (ongeveer 56347 EUR). Bovendien stelde de belastingdienst vast dat Pie?kowski geen gegevens had overgelegd over een eventuele overeenkomst met een marktdeelnemer die tot belastingteruggaaf gerechtigd is, maar de btw zelf of via een medewerker aan de reizigers had teruggegeven.

13.

Tegen die achtergrond heeft de belastingdienst geoordeeld dat Pie?kowski, gelet op zijn omzet, voor de belastingtijdvakken 2010 en 2011 niet gerechtigd was persoonlijk btw terug te geven aan reizigers of voor hen het tarief van 0 % toe te passen.

14.

Pie?kowski is tegen deze beslissing opgekomen bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (bestuursrechter in eerste aanleg Lublin, Polen). Op grond van de bepalingen inzake de teruggaaf van de btw aan reizigers van de artikelen 126 tot en met 129 van de btw-wet en artikel 146, lid 1, onder b), artikel 147 en de artikelen 131 en 273 van de btw-richtlijn heeft deze rechter geoordeeld dat de btw-wet met de btw-richtlijn verenigbaar is, voor zover in die wet de teruggaaf van de belasting in kwestie aan reizigers afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de belastingplichtige in het voorafgaande belastingjaar een omzet van meer dan 400000 PLN (ongeveer 94531 EUR) heeft behaald. Volgens de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie is de aldus vastgestelde omzetsdrempel niet louter formeel, maar betreft het een materiële voorwaarde waarvan in algemene zin afhangt of rechtstreekse teruggaaf van de btw door de verkoper mogelijk is.

15.

Pie?kowski, die deze drempel als een „administratieve belemmering” voor de toepassing van het preferentiële tarief van 0 % beschouwt, heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny en zich opnieuw op onverenigbaarheid van de btw-wet met de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid beroepen.

16.

De verwijzende rechter merkt op dat de btw-richtlijn, anders dan artikel 127, lid 6, van de btw-wet, niet een bepaalde omzet voorschrijft die de belastingplichtige in het voorafgaande belastingjaar moet hebben behaald om de btw-vrijstelling te kunnen toepassen op goederen die in de persoonlijke bagage van reizigers worden meegenomen.

17.

Hij wijst erop dat de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling die in de artikelen 146 en 147 van de btw-richtlijn zijn vastgesteld, zien op de afnemer en niet op de verkoper, zoals in artikel 127, lid 6, van de btw-wet.

18.

Voorts kan de voorwaarde inzake het behalen van een bepaalde omzet in het voorafgaande belastingjaar volgens de verwijzende rechter, anders dan de Wojewódzki Sąd Administracyjny w

Lublinie heeft geoordeeld, in het licht van de bepalingen van de btw-richtlijn en bij ontbreken van een rechtsgrondslag niet als een materiële voorwaarde worden aangemerkt.

19.

Evenmin lijkt het erop, zo voegt de verwijzende rechter toe, dat de in de btw-richtlijn vastgestelde voorwaarden de nationale wetgever de mogelijkheid bieden om de toepassing van voornoemde vrijstelling afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat in het voorafgaande belastingjaar een bepaalde minimumomzet is behaald.

20.

Ook brengt de verwijzende rechter in herinnering dat uit artikel 273 van de btw-richtlijn volgt dat de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude noodzakelijk achten. Niettemin vraagt deze rechter zich af of de invoering door een lidstaat van een minimumomzetvereiste aan de doelstellingen van die bepaling beantwoordt.

21.

In die omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 146, lid 1, onder b), en de artikelen 147, 131 en 273 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen nationale regelingen die de toepassing van de vrijstelling uitsluiten jegens een belastingplichtige die niet voldoet aan de voorwaarde dat hij in het voorafgaande belastingjaar een bepaalde omzeldrempel heeft behaald noch een overeenkomst heeft gesloten met een marktdeelnemer die gerechtigd is reizigers de btw terug te geven?”

IV. Analyse

22.

De verwijzende rechter wenst in wezen van het Hof te vernemen of artikel 146, lid 1, onder b), artikel 147 en de artikelen 131 en 273 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan een belastingplichtige alleen dan aanspraak op de btw-vrijstelling voor de uitvoer van goederen door reizigers kan maken wanneer hij in het voorafgaande belastingjaar een bepaalde minimumomzet heeft behaald, dan wel een overeenkomst heeft gesloten met een marktdeelnemer die tot teruggaaf van btw gerechtigd is.

23.

In casu wordt niet betwist dat de door Pieńkowski geleverde goederen het grondgebied van de Unie fysiek in de persoonlijke bagage van reizigers hebben verlaten. Bijgevolg is artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn van toepassing op de in het onderhavige geval aan de orde zijnde goederenleveringen, die daadwerkelijk beantwoorden aan de definitie van artikel 14, lid 1, van die richtlijn. (4)

24.

Artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten btw-vrijstelling verlenen voor leveringen van goederen die door of voor rekening van de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie. Aangezien de goederen in het onderhavige geval in de persoonlijke bagage van reizigers naar een plaats buiten de Unie worden meegenomen, geldt

deze vrijstelling slechts wanneer de voorwaarden van artikel 147 van de btw-richtlijn zijn vervuld, hetgeen in casu evenmin wordt betwist. (5)

25.

Uit de bewoordingen van artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van de btw-richtlijn volgt dat die richtlijn voor de toepassing van de vrijstelling bij uitvoer niet de voorwaarde stelt dat de belastingplichtige in het voorafgaande belastingjaar een bepaalde omzet heeft behaald of een overeenkomst heeft gesloten met een marktdeelnemer die tot teruggaaf van btw gerechtigd is.

26.

Volgens een strikt letterlijke uitlegging van die bepalingen zou de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling derhalve moeten worden geacht onverenigbaar te zijn met voornoemde richtlijn, aangezien de vrijstellingsvoorwaarden in die richtlijn uitputtend zijn vastgelegd en de lidstaten ter zake dus slechts over beperkte handelingsvrijheid beschikken.

27.

De artikelen 131 en 273 van de btw-richtlijn nopen evenwel tot een minder strikte uitlegging in zoverre zij bepalen dat de betrokken vrijstellingen van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. (6)

28.

De in de Poolse wettelijke regeling vastgelegde voorwaarden lijken a priori weliswaar niet direct een vereenvoudiging in te houden, maar voornoemde bepalingen verlenen de lidstaten een zekere handelingsvrijheid voor het vaststellen van de voorwaarden voor vrijstelling van de btw. Om belastingfraude te voorkomen en overeenstemming met de door de Uniewetgever vastgestelde doelstellingen te verzekeren, kunnen de lidstaten de belastingplichtigen immers aan nadere voorwaarden buiten die van de btw-richtlijn onderwerpen, voor zover zij dat noodzakelijk achten.

29.

De lidstaten dienen de beoordelingsmarge ter zake evenwel in overeenstemming met de algemene rechtsbeginselen van de Unie toe te passen. (7)

30.

Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat de lidstaten bij de uitoefening van hun beoordelingsbevoegdheid middelen moeten aanwenden waarmee het door de nationale wettelijke regeling nagestreefde doel weliswaar kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen als vastgelegd door de Uniewetgever zo min mogelijk aantasten. (8) In casu dient te worden onderzocht of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling in overeenstemming is met de Unierechtelijke beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.

31.

Wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, heeft het Hof geoordeeld dat een nationale maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen indien het recht op btw-vrijstelling daardoor in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële vereisten, en met name zonder dat wordt nagegaan of daaraan is voldaan. Handelingen moeten volgens het

Hof immers worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter. Bijgevolg vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat wanneer de materiële voorwaarden zijn vervuld, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten. (9)

32.

Het onderscheid tussen formele en materiële voorwaarden is onderwerp van discussie in de opmerkingen die zijn ingediend bij het Hof. Dat heeft evenwel reeds de gelegenheid gehad bepaalde nadere voorwaarden van nationale wettelijke regelingen als „formeel” of „materieel” aan te merken. Ik noem hier enkele voorbeelden, om het onderhavige geval aan de bestaande rechtspraak te relateren.

33.

In zijn arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (10), heeft het Hof de voorwaarde dat de afnemer in het systeem voor de uitwisseling van informatie over de btw is geregistreerd of aan een belastingregeling voor intracommunautaire verwervingen is onderworpen, als „formele voorwaarde” aangemerkt. In zijn arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (11), heeft het zich in dezelfde zin uitgesproken over de verplichting voor de afnemer om een door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer op te geven. In zijn arresten van 27 september 2007, Collée (12), en 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (13), heeft het Hof geoordeeld dat het vereiste dat, op straffe van verval, binnen een bepaalde termijn bewijs van de levering wordt overgelegd, een formeel vereiste was. In de arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (14); 27 september 2012, VSTR (15), en 14 maart 2013, Ablessio (16), heeft het Hof de voorwaarde dat de belastingplichtige zich vooraf in een btw-register laat inschrijven als formeel aangemerkt.

34.

Gelet op deze aanknopingspunten in de rechtspraak en de door de verwijzende rechter aan het Hof overgelegde informatie lijkt wel duidelijk dat de twee in de Poolse wettelijke regeling gestelde alternatieve voorwaarden eveneens een formeel karakter hebben. Daarbij staat vast, zoals eerder vermeld, dat de materiële voorwaarden van de btw-richtlijn in het onderhavige geval zijn vervuld.

35.

Bijgevolg kan de omstandigheid dat niet aan de nadere voorwaarden van de nationale wettelijke regeling is voldaan, niet afdoen aan het recht van de verkoper op de btw-vrijstelling. (17)

36.

Dit zou slechts anders zijn wanneer de niet-naleving van dergelijke vereisten het leveren van het bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd of wanneer de belastingplichtige opzettelijk aan fraude heeft deelgenomen. (18)

37.

Hieruit volgt dat wanneer de belastingautoriteit over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat aan de materiële vereisten is voldaan en geen vermoedens koestert omtrent opzettelijke fraude door de belastingplichtige, zij geen nadere voorwaarden mag stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van het recht op vrijstelling van btw wordt verhinderd. (19) Toekenning van deze vrijstellingsmogelijkheid kan dus niet worden geweigerd op de enkele grond dat niet is voldaan aan nadere formele voorwaarden die worden gesteld in een krachtens de

artikelen 131 en 273 van de btw-richtlijn vastgestelde nationale regeling. (20)

38.

In het licht van het bovenstaande moet het beginsel van fiscale neutraliteit worden geacht in de weg te staan aan een nationale wettelijke regeling als aan de orde in het hoofdgeding.

39.

Mocht het Hof zich niet bij het door mij ingenomen standpunt aansluiten, dan dient het zich nog over het evenredigheidsbeginsel uit te spreken. Uit vaste rechtspraak volgt dat nationale maatregelen als hierboven bedoeld niet verder mogen gaan dan strikt noodzakelijk is om de belangen van de schatkist te beschermen en niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen. (21)

40.

De Republiek Polen zet in haar opmerkingen uiteen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling tot doel heeft het risico van verstoringen van de werking van het stelsel van btw-teruggaaf aan reizigers te beperken. Volgens deze regering kunnen dergelijke verstoringen met name optreden wanneer sprake is van een verhoogd risico van onevenwichtigheden in de cashflows van kleine marktdeelnemers, van liquidatie van de economische activiteit van die marktdeelnemers en van opzettelijke niet-nakoming van de verplichting tot btw-teruggaaf, met name belastingfraude.

41.

Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een hoofddoelstelling van de btw-richtlijn is. Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat het nastreven van deze doelstelling bepaalde eisen die aan leveranciers worden gesteld, kan rechtvaardigen. (22)

42.

Het staat aan de verwijzende rechter het evenredigheidsbeginsel in het onderhavige geval concreet toe te passen. (23) Hier moet evenwel worden opgemerkt dat de nationale wettelijke regeling niet als evenredig kan worden beschouwd indien zij de btw-vrijstelling onmogelijk maakt op grond dat niet aan de formele voorwaarden is voldaan, ook al is de voorwaarde inzake het behalen van een bepaalde omzet naar het oordeel van de verwijzende rechter en de Republiek Polen niet absoluut, daar de belastingplichtige het voordeel van vrijstelling kan genieten door een overeenkomst aan te gaan met een marktdeelnemer die gerechtigd is reizigers de btw terug te geven.

43.

Voorts mag een dergelijke nationale regeling niet tot gevolg hebben dat het aantal tot rechtstreekse toepassing van de btw-vrijstelling gerechtigde belastingplichtigen wordt beperkt, omdat anders het in artikel 273 van de btw-richtlijn vervatte beginsel van gelijke behandeling zou worden geschonden. Het mechanisme in kwestie begunstigt de grootste ondernemingen, terwijl het risico op belastingfraude per definitie toeneemt met de activiteiten en dus met de omzet. De redenering van de Republiek Polen volgens welke het risico van fouten en fraude omgekeerd evenredig is aan de omzet, kan mij niet overtuigen. Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat in een situatie waarin is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling bij uitvoer zoals bedoeld in

artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, over die levering geen btw verschuldigd is en in principe geen gevaar meer bestaat voor belastingfraude of belastingderving dat kan rechtvaardigen dat de transactie wordt belast. (24)

44.

Gelet op al het bovenstaande geef ik het Hof in overweging vast te stellen dat artikel 146, lid 1, onder b), artikel 147 en de artikelen 131 en 273 van de btw-richtlijn, alsook het neutraliteitsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als aan de orde in het hoofdgeding die het de belastingplichtigen onmogelijk maakt zelf de btw-vrijstelling voor reizigers toe te passen indien zij niet een bepaalde omzet hebben behaald in het voorafgaande belastingjaar of met het oog op die vrijstelling een overeenkomst hebben gesloten met een bevoegde marktdeelnemer.

V. Conclusie

45.

In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Artikel 146, lid 1, onder b), artikel 147 en de artikelen 131 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, alsook het beginsel van fiscale neutraliteit, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen nationale regelingen die de toepassing van de vrijstelling uitsluiten jegens een belastingplichtige die niet voldoet aan de voorwaarde dat hij in het voorafgaande belastingjaar een bepaalde minimumomzet heeft behaald, noch een overeenkomst heeft gesloten met een marktdeelnemer die gerechtigd is reizigers de btw terug te geven.”

(1) Oorspronkelijke taal: Frans.

(2) Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

(3) Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054 (hierna: „btw-wet”).

(4) Zie naar analogie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31), en 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punt 24).

(5) Buiten beschouwing blijft derhalve hetgeen de Republiek Polen in haar opmerkingen aanvoert met betrekking tot de voorwaarden van dat artikel 147, die uitsluitend zien op de afnemer en van invloed zijn op de vrijstellingsmogelijkheden van de verkoper.

(6) Zie naar analogie arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punten 36 en 37).

(7) Arresten van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punten 18e.v.), en 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punten 29e.v.).

(8) Zie in die zin, wat het evenredigheidsbeginsel betreft, arresten van 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punt 31), en, naar analogie, van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punten 45-48), en

11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 30), alsook, wat het neutraliteitsbeginsel betreft, arresten van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punt 59); 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 92); 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punt 28), en 14 maart 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punt 30).

(9) Zie met name arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punten 36-39).

(10) C?21/16, EU:C:2017:106, punt 32.

(11) C?24/15, EU:C:2016:791, punten 40 en 41.

(12) C?146/05, EU:C:2007:549, punt 29.

(13) C?284/11, EU:C:2012:458, punt 60.

(14) C?385/09, EU:C:2010:627, punt 50.

(15) C?587/10, EU:C:2012:592, punt 51.

(16) C?527/11, EU:C:2013:168, punt 32.

(17) Zie naar analogie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punt 60); 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punt 51); 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punt 40), en 9 februari 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punt 32).

(18) Zie naar analogie arresten van 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punt 31); 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punt 71); 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punt 46); 14 maart 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punt 32); 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punten 39 en 40), en 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punten 44 en 46).

(19) Zie in die zin arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(20) Zie naar analogie arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punt 40).

(21) Zie naar analogie arresten van 7 december 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punten 44 en 45), en 22 december 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punt 37).

(22) Zie naar analogie arresten van 7 december 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punt 36), en 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 33).

(23) Zie in die zin arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punt 77); 14 maart 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punt 35), en 26 maart 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punt 53).

(24) Zie in die zin arrest van 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 40).