

62018CJ0275

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

28. März 2019 (*1)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 131 und Art. 146 Abs. 1 Buchst. a – Steuerbefreiung für Lieferungen von Gegenständen, die nach Orten außerhalb der Europäischen Union versandt oder befördert werden – Im nationalen Recht vorgesehene Voraussetzung für die Steuerbefreiung – Überführung der Gegenstände in ein bestimmtes Zollverfahren – Nachweis der Überführung in das Ausfuhrverfahren“

In der Rechtssache C-275/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 28. März 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 23. April 2018, in dem Verfahren

Milan Vinš

gegen

Odvolací finanční ředitelství

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal (Berichterstatlerin), der Richter F. Biltgen, J. Malenovský und C. G. Fernlund sowie der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

–

des Odvolací finanční ředitelství, vertreten durch T. Rozehnal und D. Jeroušek als Bevollmächtigte,

–

der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vlášil und O. Serdula als Bevollmächtigte,

–

der griechischen Regierung, vertreten durch M. Tassopoulou und A. Dimitrakopoulou als Bevollmächtigte,

–

der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė und M. Salyková als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 131 und 146 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2

Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Milan Vinš und dem Odvolací finanční úřad (Einspruchsfinanzdirektion, Tschechische Republik) wegen der Weigerung der Steuerbehörden, mehrere Lieferungen von Gegenständen, die nach Orten außerhalb der Europäischen Union versandt wurden, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

3

Art. 14 Abs. 1 in Kapitel 1 („Lieferung von Gegenständen“) des Titels IV („Steuerbarer Umsatz“) der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

4

Art. 131 in Kapitel 1 („Allgemeine Bestimmungen“) des Titels IX („Steuerbefreiungen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„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.“

5

In Kapitel 6 („Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr“) des Titels IX der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Art. 146 Abs. 1 vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a)

die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;

...“

6

Art. 273 in Kapitel 7 („Verschiedenes“) des Titels XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„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.

...“

Zollkodex

7

In Art. 4 Nrn. 15 bis 17 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1992, L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 (ABl. 2005, L 117, S. 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex) heißt es:

„Im Sinne dieses Zollkodex ist oder sind

...

15.

zollrechtliche Bestimmung einer Ware:

a)

Überführung in ein Zollverfahren;

...

16.

Zollverfahren:

...

h)

Ausfuhrverfahren;

17.

Zollanmeldung: die Handlung, mit der eine Person in der vorgeschriebenen Form und nach den vorgeschriebenen Bestimmungen die Absicht bekundet, eine Ware in ein bestimmtes Zollverfahren überführen zu lassen.“

8

In Abschnitt 1 („Überführung von Waren in ein Zollverfahren“) des Kapitels 2 („Zollverfahren“) des Titels IV („Zollrechtliche Bestimmung“) des Zollkodex sieht Art. 59 vor:

„(1) Alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, sind zu dem betreffenden Verfahren anzumelden.

(2) Gemeinschaftswaren, die zur Ausfuhr, zur passiven Veredelung, zum Versandverfahren oder zum Zolllagerverfahren angemeldet worden sind, stehen vom Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung an unter zollamtlicher Überwachung, bis sie aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht oder vernichtet oder zerstört werden oder bis die Zollanmeldung für ungültig erklärt wird.“

9

Art. 61 des Zollkodex bestimmt:

„Zollanmeldungen werden abgegeben

a)

schriftlich oder

b)

mit Mitteln der Datenverarbeitung, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist oder von den Zollbehörden bewilligt wird, oder

c)

mündlich oder durch eine Handlung, mit der der Wareninhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist.“

10

In Abschnitt 4 („Ausfuhr“) desselben Kapitels 2 des Zollkodex bestimmt Art. 161 Abs. 1 und 2:

„(1) Im Ausfuhrverfahren können Gemeinschaftswaren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

Die Ausfuhr umfasst die Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen und die Erfüllung der übrigen für die Waren geltenden Ausfuhrförmlichkeiten und gegebenenfalls die Erhebung der Ausfuhrabgaben.

(2) ... [J]ede zur Ausfuhr bestimmte Gemeinschaftsware [ist] in das Ausfuhrverfahren überzuführen.“

Verordnung (EWG) Nr. 2454/93

11

Art. 795 Abs. 1 in Kapitel 1 („Endgültige Ausfuhr“) des Titels IV („Durchführungsvorschriften für die Ausfuhr“) des Teils II („Zollrechtliche Bestimmung“) der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. 1993, L 253, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1875/2006 der Kommission vom 18. Dezember 2006 (ABl. 2006, L 360, S. 64) geänderten Fassung sieht vor:

„Haben Waren das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen, ohne zur Ausfuhr angemeldet worden zu sein, so hat der Ausfuhrer die Ausfuhranmeldung nachträglich bei der Zollstelle abzugeben, die für den Ort zuständig ist, an dem er ansässig ist.

...

Die Zollbehörden nehmen diese Anmeldung nur an, wenn der Ausfuhrer Folgendes angibt:

...

b)

ausreichende Nachweise für Art und Menge der Waren und die Umstände, unter denen sie das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen haben.

...“

Tschechisches Recht

12

§ 33a („Ausfuhrsteuerbeleg“) des Zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits anwendbaren Fassung (im Folgenden: Gesetz Nr. 235/2004) bestimmt:

„Als Ausfuhrsteuerbeleg gilt

a)

die Entscheidung einer Zollstelle über die Ausfuhr eines Gegenstands in ein Drittland, mit der die Zollstelle die Verbringung des Gegenstands aus dem Gebiet der Europäischen Union bestätigt ...“

13

In § 66 dieses Gesetzes heißt es:

„(1) Eine Ausfuhrlieferung im Sinne dieses Gesetzes liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem

Gebiet der Europäischen Union in ein Drittlandsgebiet versandt wird, sofern der Gegenstand in ein Zollverfahren der Ausfuhr ... überführt wird ...

(2) Von der Mehrwertsteuer befreit sind Ausfuhrlieferungen in ein Drittland bei Lieferungen von Gegenständen durch den Steuerschuldner, wenn der Versand oder die Beförderung der Gegenstände aus dem Inland in das Drittland

a)

durch den Verkäufer oder eine von ihm bevollmächtigte Person ...

... ... erfolgt.

...

(4) Bei der Lieferung von Gegenständen in ein Drittland gilt der Umsatz als an dem von der Zollstelle bestätigten Tag bewirkt, an dem die Gegenstände aus dem Gebiet der Europäischen Union verbracht werden. Der Steuerschuldner hat die Lieferung in das Drittlandsgebiet durch einen Steuerbeleg gemäß § 33a Buchst. a nachzuweisen.

...

(6) Ist die Verbringung eines Gegenstands aus dem Gebiet der Europäischen Union von der Zollstelle nicht auf dem Steuerbeleg bestätigt worden, so kann der Steuerschuldner die Verbringung des Gegenstands mit anderen Beweismitteln nachweisen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14

Von 2012 bis 2014 lieferte Herr Vinš jeden Monat 400 bis 500 Gegenstände, kleine Militaria, auf dem Postweg an Orte außerhalb der Union. Für diese Waren gab er keine Mehrwertsteuererklärung ab, da er der Ansicht war, dass die fraglichen Lieferungen von der Mehrwertsteuer befreit seien, da sie zur Ausfuhr bestimmte Gegenstände betrafen.

15

Mit Entscheidung vom 27. August 2015 bestätigte die Einspruchsfinanzdirektion im Wesentlichen die von den Steuerbehörden erlassenen Steuerbescheide, mit denen Herrn Vinš die Zahlung der Mehrwertsteuer auf Lieferungen der fraglichen Waren auferlegt worden war, und zwar mit der Begründung, dass er nicht nachgewiesen habe, diese Waren in das Zollverfahren der Ausfuhr überführt zu haben, so dass diese Lieferungen nicht unter die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr nach § 66 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 235/2004 fielen.

16

Die von Herrn Vinš gegen diese Entscheidung erhobene Klage wurde vom Krajský soud v Hradci Králové (Regionalgericht Königgrätz, Tschechische Republik) abgewiesen, da dieses Gericht der Auffassung war, dass das Erfordernis, die zur Ausfuhr bestimmten Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr zu überführen, als Voraussetzung für den Anspruch auf Steuerbefreiung bei der Ausfuhr angemessen sei, kein Hindernis für eine wirksame gerichtliche Überprüfung der Ausfuhr darstelle und in völligem Einklang mit dem Unionsrecht stehe. Insoweit reiche es nicht aus, dass die fraglichen Gegenstände tatsächlich in Drittländer geliefert worden seien.

17

Herr Vinš legte bei dem vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein. Er machte geltend, für die Erfüllung der Voraussetzungen nach § 66 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 235/2004 sei ausschlaggebend, dass die betreffenden Gegenstände aus dem Gebiet der Union verbracht worden seien, also tatsächlich in ein Drittland geliefert worden seien. Diese Tatsache könne durch eine Bestätigung der Zollstelle oder mit anderen Beweismitteln, u. a. mit Belegen des Postdiensteanbieters, nachgewiesen werden. Herr Vinš verweist insoweit auf das Urteil vom 19. Dezember 2013, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), aus dem er ableitet, dass die Voraussetzung der Überführung der betreffenden Gegenstände in eines der Zollverfahren als solche über das hinausgehe, was die Mitgliedstaaten im Einklang mit Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorschreiben könnten.

18

Die Einspruchsfinanzdirektion wiederholte ihr Vorbringen, dass im Ausgangsverfahren nicht alle kumulativen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung erfüllt seien. Der nationale Gesetzgeber habe die Voraussetzung der Überführung der betreffenden Gegenstände in ein Zollverfahren zur Verhinderung von Steuerhinterziehung festgelegt; diese Voraussetzung stehe im Einklang mit der Mehrwertsteuerrichtlinie. Herr Vinš habe lediglich Behauptungen aufgestellt, die er auf keine Weise belegt habe.

19

Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass die Mitgliedstaaten zwar gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrem nationalen Recht Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen könnten, darunter jene nach Art. 146 der Richtlinie, dabei jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts beachten müssten. Es bezweifelt, dass die tschechische Regelung diese Grundsätze beachte, wenn vom Steuerpflichtigen verlangt werde, die Überführung von zur Ausfuhr bestimmten Gegenständen in das Zollverfahren der Ausfuhr nachzuweisen, insbesondere wenn der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass die Gegenstände das Gebiet der Union tatsächlich verlassen hätten.

20

Unter diesen Umständen hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1.

Kann der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung bei der Ausfuhr von Gegenständen (Art. 146 der Mehrwertsteuerrichtlinie) davon abhängig gemacht werden, dass die Gegenstände zuerst in ein bestimmtes Zollverfahren überführt werden (§ 66 des Gesetzes Nr. 235/2004)?

2.

Lässt sich eine solche nationale Regelung als Bedingung zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch nach Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinreichend rechtfertigen?

Zu den Vorlagefragen

21

Mit seinen beiden Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 146 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass eine nationale Rechtsvorschrift die für zur Ausfuhr aus der Union bestimmte Gegenstände vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung davon abhängig macht, dass diese Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr überführt worden sind.

22

Erstens ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Union versandt oder befördert werden, von der Steuer befreien. Die Vorschrift ist in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie zu sehen, wonach als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Februar 2018, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, Rn. 24).

23

Diese Steuerbefreiung soll die Besteuerung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen an deren Bestimmungsort sicherstellen, d. h. an dem Ort, an dem die ausgeführten Erzeugnisse verbraucht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 34).

24

Aus den in Rn. 22 des vorliegenden Urteils genannten Vorschriften und insbesondere dem in Art. 146 Abs. 1 Buchst. a verwendeten Begriff „versandt“ ergibt sich, dass die Ausfuhr eines Gegenstands durchgeführt worden und die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung anwendbar ist, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand an einen Ort außerhalb der Union versandt oder befördert worden ist, und der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung das Hoheitsgebiet der Union physisch verlassen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Februar 2018, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, Rn. 25).

25

Zum einen steht nach Ansicht des vorlegenden Gerichts im Ausgangsverfahren fest, dass die betreffenden Gegenstände von Herrn Vinš auf dem Postweg aus dem Gebiet der Union ausgeführt worden sind, wobei dieser insbesondere geltend macht, dass er die tatsächliche Verbringung dieser Gegenstände aus diesem Gebiet mittels Belegen des Postdiensteanbieters nachweisen könne.

26

Zum anderen sieht Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Voraussetzung wie die in § 66 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 235/2004 aufgestellte vor, wonach der zur Ausfuhr bestimmte Gegenstand in das Zollverfahren der Ausfuhr zu überführen ist, damit die in der erstgenannten Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung bei der Ausfuhr anwendbar ist.

27

Demnach kann die Einstufung eines Umsatzes als Ausfuhrlieferung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht von der Überführung der betreffenden Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr abhängen – mit der Folge, dass dem Steuerpflichtigen bei einer Nichtüberführung die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr verwehrt würde (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2013, *BDV Hungary Trading*, C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 27).

28

Zweitens ist es jedoch Sache der Mitgliedstaaten, gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Bedingungen festzulegen, unter denen sie Ausfuhrumsätze befreien, um eine korrekte und einfache Anwendung der durch diese Richtlinie vorgesehenen Befreiungen zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch zu verhindern. Die Mitgliedstaaten müssen bei der Ausübung ihrer Befugnisse gleichwohl die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 37).

29

Hinsichtlich dieses Grundsatzes ist darauf hinzuweisen, dass eine nationale Maßnahme dann 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 dass materielle Anforderungen berücksichtigt würden und insbesondere ohne dass in Betracht zu ziehen wäre, ob diese erfüllt sind. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (Urteil vom 8. November 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 38).

30

Insoweit ist eine Voraussetzung wie die in § 66 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 235/2004 vorgesehene, die der Gewährung einer Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen, die nicht in das Zollverfahren der Ausfuhr überführt worden sind, entgegensteht, obwohl feststeht, dass diese Gegenstände entsprechend den in Rn. 24 des vorliegenden Urteils genannten Kriterien tatsächlich ausgeführt worden sind und dass diese Lieferung daher durch ihre objektiven Merkmale die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht vereinbar.

31

Würde man nämlich eine solche Voraussetzung vorschreiben, so bedeutete dies, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung von der Einhaltung formeller Pflichten in dem in Rn. 29 des vorliegenden Urteils genannten Sinne abhängig gemacht würde, ohne zu prüfen, ob die vom Unionsrecht aufgestellten materiellen Anforderungen tatsächlich erfüllt oder nicht erfüllt worden sind. Der bloße Umstand, dass ein Ausführer die betreffenden Gegenstände nicht in das Zollverfahren der Ausfuhr überführt hat, bedeutet nicht, dass eine solche Ausfuhr nicht tatsächlich stattgefunden hat (vgl. entsprechend Urteil vom 8. November 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 50).

32

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt es nur zwei Fälle, in denen die Nichteinhaltung

einer formellen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich ziehen kann (Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 40).

33

Zum einen kann sich ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat, für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Sollte der betreffende Steuerpflichtige gewusst haben oder hätte er wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und hat er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um diese zu verhindern, müsste ihm der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung versagt werden (Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 41).

34

Im vorliegenden Fall weist nichts in den Akten des Gerichtshofs darauf hin, dass die Versagung der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerbefreiung auf dem Vorliegen einer solchen Steuerhinterziehung beruht.

35

Zum anderen kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 42).

36

Da, wie die tschechische Regierung im Wesentlichen geltend macht, eine mangelnde Überführung der zur Ausfuhr bestimmten Gegenstände in das entsprechende Zollverfahren häufig zur Folge haben könnte, den Steuerbehörden die Prüfung der tatsächlichen Verbringung dieser Gegenstände aus dem Gebiet der Union zu erschweren oder sogar unmöglich zu machen, trifft es zwar zu, dass die tatsächliche Ausfuhr im Hinblick auf den in Rn. 35 des vorliegenden Urteils genannten sicheren Nachweis den zuständigen Steuerbehörden gegenüber hinreichend nachgewiesen werden muss, wobei sich dieses Erfordernis auf die materiellen Anforderungen bezieht, die erfüllt sein müssen, damit die Steuerbefreiung gewährt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 48).

37

Wie aus Rn. 25 des vorliegenden Urteils hervorgeht, ist im Ausgangsverfahren jedoch nicht behauptet worden, dass die fehlende Überführung der betreffenden Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr den Nachweis verhindert hätte, dass die materiellen Anforderungen, im vorliegenden Fall die tatsächliche Verbringung dieser Gegenstände aus dem Gebiet der Union, erfüllt worden sind.

38

Daraus folgt, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Nichtbeachtung der formellen Anforderung der Überführung von zur Ausfuhr bestimmten Gegenständen in das Zollverfahren der Ausfuhr nicht dazu führen kann, dass der Ausführer seinen Anspruch auf Steuerbefreiung bei der Ausfuhr verliert, sofern die tatsächliche Verbringung der betreffenden Gegenstände aus dem Gebiet der Union nachgewiesen worden ist.

39

Diese Feststellung wird nicht durch die These der tschechischen Regierung entkräftet, wonach der Ausführer, insbesondere nach Art. 59 Abs. 1 und Art. 161 Abs. 2 des Zollkodex, jedenfalls die Überführung der Gegenstände in das betreffende Zollverfahren mittels einer entsprechenden Zollanmeldung hätte vornehmen müssen, was er gegebenenfalls auch ex post hätte machen können, so dass die ursprüngliche Nichtbeachtung dieser Anforderung nicht zum endgültigen Verlust des Anspruchs auf Steuerbefreiung bei der Ausfuhr führe. Wie sich aus den Rn. 29 bis 31 des vorliegenden Urteils ergibt, stellt eine solche Überführung, sei es vor oder nach der Ausfuhr, eine formelle Verpflichtung dar, die darüber hinaus nicht unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, sondern unter das Zollsystem fällt. Daher schließt die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung es als solche nicht aus, dass die materiellen Anforderungen, die die Gewährung der Steuerbefreiung rechtfertigen, erfüllt sind.

40

Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass eine nationale Rechtsvorschrift die für zur Ausfuhr aus der Union bestimmte Gegenstände vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig macht, dass diese Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr überführt worden sind, und zwar in einer Situation, in der feststeht, dass die materiellen Anforderungen für die Steuerbefreiung, darunter insbesondere die, dass die betreffenden Gegenstände tatsächlich aus dem Gebiet der Union verbracht worden sind, erfüllt sind.

Kosten

41

Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 146 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass eine nationale Rechtsvorschrift die für zur Ausfuhr aus der Europäischen Union bestimmte Gegenstände vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig macht, dass diese Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr überführt worden sind, und zwar in einer Situation, in der feststeht, dass die materiellen Anforderungen für die

Steuerbefreiung, darunter insbesondere die, dass die betreffenden Gegenstände tatsächlich aus dem Gebiet der Union verbracht worden sind, erfüllt sind.

Unterschriften

(*1) Verfahrenssprache: Tschechisch.