Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 27. Oktober 2016[1]

Rechtssache C-126/15

Europäische Kommission
gegen

Portugiesische Republik

„Steuerrecht — Verbrauchsteuer auf Tabakwaren — Richtlinie 2008/118/EG — Art. 7, 9 Abs. 1 und 39 Abs. 3 — Vertriebs- und Verkaufsbeschränkung — Steuerzeichen — Verhältnismäßigkeit“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen die Portugiesische Republik wirft im Wesentlichen die Frage auf, ob die Richtlinie 2008/118/EG über das allgemeine Verbrauchsteuersystem[2] (im Folgenden: Verbrauchsteuerrichtlinie) einer mitgliedstaatlichen Regelung entgegensteht, aufgrund welcher der Verkauf von Zigarettenpackungen nach deren Inverkehrbringen nur binnen einer bestimmten Frist erlaubt ist.

2. Sie stellt sich vor dem Hintergrund von Maßnahmen, die Portugal gegen das sogenannte „Forestalling“ von Tabakerzeugnissen ergriffen hat. Darunter wird verstanden, dass Produzenten vor einer anstehenden Erhöhung der Verbrauchsteuer auf Tabak übermäßig große Warenmengen zum alten Steuersatz in den freien Verkehr überführen, um das Wirksamwerden der erhöhten Steuer hinauszuzögern. Solche Praktiken verringern die Einnahmen des Fiskus, und die Kommission bestreitet nicht, dass mitgliedstaatliche Gegenmaßnahmen grundsätzlich zulässig sind.[3] Sie sieht im Falle der Vorkehrungen Portugals allerdings die Verhältnismäßigkeit nicht gewahrt.

3. Die Bedeutung des Rechtsstreits reicht über Portugal hinaus, da in anderen Mitgliedstaaten ähnliche Regelungen bestehen. So hat die Kommission aus diesem Grund auch gegenüber Estland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.[4]

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

3 — Die Kommission ist sogar darüber hinausgehend der Ansicht, dass die derzeit in der Union bestehenden Vorkehrungen nicht ausreichen, vgl. Mitteilung vom 6. Juni 2013, COM(2013) 324 final, S. 11.

4 — Vgl. MEMO/14/537 vom 25. September 2014. Ein gegenüber Ungarn angestrengtes Vertragsverletzungsverfahren (vgl. MEMO/14/293) wurde am 29. April 2015 eingestellt, da Ungarn seine Gesetzgebung geändert hat.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Unionsrecht*

4. Die Verbrauchsteuerrichtlinie legt ausweislich ihres Art. 1 Abs. 1 ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest. Nach Buchst. c dieser Bestimmung sind Tabakwaren verbrauchsteuerpflichtig.

5. Art. 7 der Verbrauchsteuerrichtlinie lautet auszugsweise:

„(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

[…]“

6. Art. 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der anzuwendende Verbrauchsteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet.

Die Verbrauchsteuer wird nach den von jedem Mitgliedstaat festgelegten Verfahren erhoben und eingezogen, bzw. gegebenenfalls erstattet oder erlassen. Die Mitgliedstaaten wenden auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Verfahren an.“

7. In Art. 39 der Verbrauchsteuerrichtlinie wird festgelegt:

„(1) Unbeschadet des Artikels 7 Absatz 1 können die Mitgliedstaaten verlangen, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren zu dem Zeitpunkt, zu dem sie in ihrem Gebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden […], mit Steuerzeichen oder mit zu steuerlichen Zwecken verwendeten nationalen Erkennungszeichen versehen sind.

[…]

(3) Die Mitgliedstaaten tragen unbeschadet der Vorschriften, die sie zur ordnungsgemäßen Anwendung dieses Artikels und zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch erlassen, dafür Sorge, dass die Steuer- bzw. Erkennungszeichen im Sinne des Absatz 1 keine Hemmnisse für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren schaffen.

[…]“

B – *Portugiesisches Recht*

8. Nach Art. 110 des Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugiesisches Verbrauchsteuergesetz, im Folgenden: CIEC) sind die Einzelverkaufspackungen von Tabakerzeugnissen, die zum Verbrauch im Inland bestimmt sind, vor ihrem Inverkehrbringen mit einem Steuerzeichen zu versehen.

9. Art. 27 der Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007 des Ministeriums für Finanzen und öffentliche Verwaltung (im Folgenden: Durchführungsverordnung) legt Fristen für die Vermarktung und den Verkauf von Tabakwaren fest. Die Frist endet für Zigarettenpackungen am Ende des dritten Monats jenes Jahres, das dem auf dem Steuerzeichen angegebenen Jahr folgt, für Rauchtabak am Ende des Folgejahres und für Zigarren und Zigarillos am Ende des fünften Folgejahres. [5]

10. Nach Art. 106 CIEC unterliegt die Überführung von Zigaretten in den steuerrechtlichen freien Verkehr während des Zeitraums vom 1. September bis zum 31. Dezember eines Jahres außerdem speziellen Regeln. Während dieses Zeitraums dürfen Wirtschaftsteilnehmer Zigaretten nur innerhalb bestimmter Höchstmengen in Verkehr bringen. Die monatliche Höchstmenge bemisst sich nach dem Monatsdurchschnitt der während der dem Zeitraum unmittelbar vorangegangen zwölf Monate in Verkehr gebrachten Menge an Zigaretten, zuzüglich 10 %. Hiervon kann auf begründeten Antrag hin abgewichen werden.

11. Die Art. 19 und 20 CIEC enthalten Regelungen zur Erstattung der bereits entrichteten Verbrauchsteuer. Als Erstattungsgrund gilt, u. a., die Zerstörung der Ware unter behördlicher Kontrolle.

12. Nach Punkt 4.2.9 von Kapitel XII des von der Steuer- und Zollbehörde veröffentlichten Verbrauchsteuerhandbuchs können Produkte, die aufgrund der Frist nach Art. 27 der Durchführungsverordnung nicht mehr verkauft werden dürfen, mittels Anbringens eines neuen Steuerzeichens erneut in den freien Verkehr überführt werden.

13. Nach Art. 109 des Regime Geral das Infracções Tributárias (Allgemeine Regelung zu den Steuerdelikten) kann die Überführung von Produkten in den steuerrechtlich freien Verkehr unter Verstoß gegen die Bestimmungen über das Steuerzeichen oder die zulässigen Mengenbeschränkungen mit einer Geldstrafe von 250 Euro bis 165 000 Euro belegt werden.

III – Vorverfahren und Anträge

14. Die Kommission ist der Ansicht, dass Art. 27 der Durchführungsverordnung gegen die Art. 7, 9 Abs. 1 und 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie verstößt, da nach Ablauf der dort vorgesehenen Frist Zigarettenpackungen, die bereits besteuert und in den freien Verkehr überführt wurden, nicht mehr vertrieben und verkauft werden dürfen. Sie hat daher das streitgegenständliche Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Nachdem die Kommission Portugal mittels Mahnschreiben vom 23. November 2009 und ergänzendem Mahnschreiben vom 4. Juni 2010 aufgefordert hatte, sich zu den Rügen zu äußern, richtete sie am 22. Juni 2012 sowie zusätzlich – aus Gründen der Korrektur bestimmter Fehler – am 31. Mai 2013 jeweils eine mit Gründen versehene Stellungnahme an diesen Mitgliedstaat und setzte eine Frist von zwei Monaten zur Behebung der behaupteten Verletzung.

15. Da Portugal den Stellungnahmen nicht Folge leistete, reichte die Kommission am 12. März 2015 die vorliegende Klage ein.

16. Die Kommission beantragt,

— festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 7, 9 Abs. 1 und 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie und gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen hat, dass sie für Zigarettenpackungen, die in einem bestimmten

5 — Abweichend davon legt Art. 28 der Durchführungsverordnung fest, dass Zigarettenpackungen, die ein für das Jahr 2007 bzw. ein für das Jahr 2008 geltendes Steuerzeichen aufweisen, bis zum Ende des fünften Monats des Jahres 2008 bzw. bis zum Ende des vierten Monats des Jahres 2009 vertrieben und verkauft werden dürfen.

Wirtschaftsjahr bereits besteuert und in den freien Verkehr gebracht worden waren, nach Ablauf der übermäßig kurzen, in Art. 27 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Frist ein Verbot für den öffentlichen Vertrieb und Verkauf erlassen hat;

— der Portugiesischen Republik die Kosten aufzuerlegen.

17. Die Portugiesische Republik beantragt,

— die Klage abzuweisen;

— der Europäischen Kommission die Kosten aufzuerlegen.

18. Das Königreich Belgien, die Republik Estland und die Republik Polen wurden als Streithelfer zugelassen. Sie unterstützen die Anträge Portugals.

19. Die Beteiligten haben schriftlich verhandelt.

IV – Rechtliche Würdigung

20. Aufgrund der im vorliegenden Verfahren streitigen Regelung nach Art. 27 der Durchführungsverordnung gilt in Portugal eine zeitliche Begrenzung für den Verkauf von Zigaretten, die durch eine auf der Verpackung angebrachte Steuermarke bestimmt wird. Zigaretten dürfen demnach nur bis maximal drei Monate nach Ablauf des Jahres verkauft werden, in dem sie in den freien Verkehr überführt worden sind.

A – *Zum ersten Klagegrund: Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie und Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*

21. Mit ihrem ersten Klagegrund rügt die Kommission, dass Art. 27 der Durchführungsverordnung gegen Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie sowie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt. Aus den genannten Richtlinienbestimmungen folge, dass ein Mitgliedstaat auf Tabakwaren nach deren Inverkehrbringen über die geschuldete Verbrauchsteuer hinaus keine zusätzliche Steuer erheben und ihren Vertrieb nicht aus steuerlichen Gründen beschränken dürfe. Eben dies ist jedoch nach Auffassung der Kommission in Portugal der Fall, da aufgrund der streitigen Regelung Zigarettenpackungen nur befristet vertrieben werden könnten. Folglich liege ein Verstoß gegen Art. 7 und 9 vor. Zwar schließt die Kommission eine Rechtfertigung aus Gründen des Allgemeininteresses nicht aus, doch werde jedenfalls der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt.

22. Portugal hält diesem Vorbringen entgegen, dass die streitige Regelung keine Verpflichtung zur Zahlung einer zusätzlichen Verbrauchsteuer für bereits in Verkehr gebrachte Produkte nach sich ziehe. Wirtschaftsteilnehmern werde die Verbrauchsteuer, die sie für aufgrund der Befristung nicht mehr verkäufliche Zigarettenpackungen entrichtet haben, erstattet. Die Ware könne alternativ erneut, unter Anbringung eines neuen Steuerzeichens und Zahlung des dann geltenden Steuertarifs, in Verkehr gebracht werden.

23. Zur Würdigung dieses ersten Klagegrundes gehe ich zunächst auf Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie ein (dazu unter 1.), sowie anschließend auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (dazu unter 2.).

1. Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie

24. Nach Art. 7 der Verbrauchsteuerrichtlinie entsteht der Verbrauchsteueranspruch für Tabakwaren zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr. Im Regelfall (Art. 7 Abs. 2 Buchst. a) entspricht dies dem Zeitpunkt der Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem sogenannten Verfahren der Steueraussetzung, d. h. ihrer Entfernung aus dem Herstellungsbetrieb oder aus einem anderen Steuerlager. Ergänzend dazu legt Art. 9 Abs. 1 fest, dass sich die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der anzuwendende Verbrauchsteuersatz nach den Bestimmungen richten, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten.

25. Entgegen dem Vorbringen der Kommission lässt sich den Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie zunächst kein Verbot entnehmen, den Verkauf von Zigarettenpackungen, wie vom streitigen Art. 27 der Durchführungsverordnung vorgesehen, zu befristen. Vielmehr legt Art. 7 lediglich den Zeitpunkt des Entstehens des Verbrauchsteueranspruchs fest, während in Art. 9 hinsichtlich der diesbezüglichen Voraussetzungen und des anzuwendenden Steuersatzes auf das Recht der Mitgliedstaaten verwiesen wird.

26. Soweit darüber hinaus Wirtschaftsteilnehmer Packungen nach Zerstören des alten Steuerzeichens und Anbringen eines neuen erneut in Verkehr bringen, handelt es sich bei diesem Vorgang im Lichte der Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie um keine zusätzliche Steuererhebung, sondern um eine eigenständige Verwirklichung des Steuertatbestands.

27. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Verkaufsbeschränkung schon grundsätzlich gegen Art. 7 und 9 der Verbrauchsteuerrichtlinie verstößt, ist wenig nachvollziehbar, warum, entsprechend dem Vorbringen der Kommission, in Analogie zur Rechtsprechung im Bereich der Grundfreiheiten dennoch eine Rechtfertigung aus Gründen des Allgemeininteresses in Frage kommen soll. Schließlich ist es gerade Sinn und Zweck einer Harmonisierungsmaßnahme, dass die Mitgliedstaaten von ihr, sofern nicht ausdrücklich vorgesehen, prinzipiell nicht abweichen dürfen. [6]

28. Soweit allerdings Art. 9 Abs. 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie hinsichtlich der Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs sowie des anzuwendenden Verbrauchsteuersatzes auf das zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs geltende nationale Recht verweist, impliziert dies notwendigerweise eine Regelungsbefugnis der Mitgliedstaaten. In diesem Sinne ermächtigt Art. 9 Abs. 2 die Mitgliedstaaten auch explizit, die Verfahren zur Erhebung und Einziehung bzw. gegebenenfalls zur Erstattung und Erlassung der Verbrauchsteuer festzulegen.

29. Die Befugnis nach Art. 9 Abs. 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie schließt im Zusammenhang mit der Erhebung der Verbrauchsteuer auf Tabakwaren Maßnahmen gegen das Überführen übermäßig großer Mengen an Tabakerzeugnissen in den freien Verkehr mit ein. Nach der Rechtsprechung sind die Mitgliedstaaten nämlich nicht nur berechtigt, Maßnahmen zu treffen, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen. [7] Vielmehr folgt aus Art. 4 Abs. 3 EUV auch eine mitgliedstaatliche Pflicht, die wirksame Erhebung der Verbrauchsteuern sicherzustellen. [8] Dies wäre nicht gewährleistet, könnten

6 — Vgl. etwa im Anwendungsbereich von Art. 114 AEUV die sehr engen Voraussetzungen für abweichende nationale Regelungen nach Abs. 5 dieser Bestimmung.

7 — Vgl. Urteile Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 47), Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 20) und BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 31).

8 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37) und Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25).

sich Wirtschaftsteilnehmer einem erhöhten Steuersatz durch Forestalling zeitweilig entziehen. Wie die Kommission selbst zutreffend ausführt, stellen solche Praktiken außerdem eine Form von Missbrauch dar. Das Ziel der Verhinderung missbräuchlicher Verhaltensweisen wird auch in der Verbrauchsteuerrichtlinie mehrfach betont. [9]

30. Die Maßnahmen dienen ferner auch gesundheitspolitischen Zielen. Die Höhe der Steuern ist ein wichtiger Faktor für den Preis von Tabakwaren, der wiederum Auswirkungen auf die Rauchgewohnheiten der Verbraucher hat. [10] Steuervorschriften bei Tabakwaren sind folglich ein wichtiges Instrument zur Bekämpfung des Konsums dieser Waren und zum Schutz der öffentlichen Gesundheit. [11] Das Überführen übermäßig großer Mengen von Tabakwaren in den freien Verkehr hemmt aber das Wirksamwerden des erhöhten Steuertarifs und damit in weiterer Folge die intendierte Beeinflussung des Preisniveaus.

31. Zu verweisen ist außerdem auf das Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums, zu dessen Unterzeichnern sowohl die Union als auch sämtliche ihrer Mitgliedstaaten gehören. [12] Nach Art. 6 des Rahmenübereinkommens sollen die Vertragsstaaten eine Steuerpolitik verfolgen, die auf eine Verminderung des Tabakkonsums abzielt. Diesbezüglich empfehlen die Leitlinien zur Umsetzung von Art. 6 u. a. die Anwendung von Anti-Forestalling-Maßnahmen. [13] Zwar sind diese Leitlinien als solche nicht rechtsverbindlich, doch dienen sie der Union und den Mitgliedstaaten als Orientierungshilfe bei der Umsetzung des Rahmenübereinkommens. [14]

32. Im Ergebnis ist damit dem Vorbringen der Kommission nicht zu folgen, wonach Art. 27 der Durchführungsverordnung schon grundsätzlich gegen Art. 7 und 9 Abs. 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie verstößt. Vielmehr vermittelt Art. 9 Abs. 1 im Bereich der Verbrauchsteuer auf Tabakwaren eine Befugnis zum Erlass von Anti-Forestalling-Maßnahmen. Die Mitgliedstaaten müssen aber bei der Ausübung der ihnen durch das Unionsrecht verliehenen Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, zu denen insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt, [15] den die Kommission vorliegend als verletzt betrachtet. Die Verkaufsbeschränkung nach Art. 27 der Durchführungsverordnung verstößt folglich dann gegen Art. 9 Abs. 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie, wenn sie unverhältnismäßig ist.

2. Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

33. Der Gerichtshof führt bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer Maßnahme im Bereich der indirekten Steuern einleitend regelmäßig aus, dass die Mitgliedstaaten Mittel einsetzen müssen, die es einerseits zwar erlauben, die vom innerstaatlichen Recht verfolgten Ziele wirksam zu erreichen, die aber andererseits die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen. [16] Nach einer aus der ständigen Rechtsprechung folgenden, präziseren Formulierung

9 — Vgl. den 31. Erwägungsgrund, Art. 11 oder Art. 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie. Siehe auch Urteil Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, Rn. 43).

10 — Vgl. den 16. Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren (ABl. L 176, S. 24) sowie Urteile Kommission/Frankreich (C-197/08, EU:C:2010:111, Rn. 52), Kommission/Österreich (C-198/08, EU:C:2010:112, Rn. 45) und Kommission/Irland (C-221/08, EU:C:2010:113, Rn. 54).

11 — Vgl. Urteile Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, Rn. 58), Kommission/Frankreich (C-197/08, EU:C:2010:111, Rn. 52), Kommission/Österreich (C-198/08, EU:C:2010:112, Rn. 45) und Kommission/Irland (C-221/08, EU:C:2010:113, Rn. 54).

12 — Genehmigt durch Beschluss 2004/513/EG des Rates vom 2. Juni 2004 (ABl. L 213, S. 8).

13 — Siehe „Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC“, beschlossen von der Konferenz der Vertragsparteien anlässlich ihrer sechsten Sitzung in Moskau (2014), FCTC/COP6(5).

14 — Vgl. Urteile Philip Morris Brands u. a. (C-547/14, EU:C:2016:325, Rn. 111) und Polen/Parlament und Rat (C-358/14, EU:C:2016:323, Rn. 45).

15 — Vgl. Urteile Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 45 bis 48), Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 30), Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, Rn. 48) und ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, Rn. 20).

16 — Vgl. Urteile Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 46), Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, Rn. 36) und BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 30).

der Vorgaben aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss eine Maßnahme geeignet sein, die mit ihr verfolgten legitimen Ziele zu erreichen, und darf nicht über die Grenzen dessen hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.[17] Dabei ist, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen; außerdem müssen die auferlegten Belastungen in einem angemessenen Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen.[18]

34. Ich orientiere mich im Folgenden an diesem Prüfungsschema und erörtere zunächst die Geeignetheit der portugiesischen Regelung (dazu unter a), ihre Erforderlichkeit (dazu unter b) sowie ferner ihre Angemessenheit (dazu unter c).

a) Geeignetheit

35. Die portugiesische Regelung stellt ein geeignetes Mittel dar, um die mit ihr verfolgten, legitimen Ziele zu erreichen. Den Wirtschaftsteilnehmern wird effektiv der Anreiz genommen, übermäßig große Bestände in den freien Verkehr zu überführen, da sie wissen, dass die in einem bestimmten Jahr in Verkehr gebrachten Zigarettenpackungen nur bis Ende März des Folgejahres verkauft werden dürfen.

b) Erforderlichkeit

36. Die Kommission bestreitet allerdings die Erforderlichkeit der Maßnahme. Zu prüfen ist daher, ob die mit der Regelung verfolgten Ziele nicht durch mildere, gleich geeignete Mittel erreicht werden könnten.

— Höchstmengen für das Inverkehrbringen

37. Die Kommission ist zunächst der Auffassung, dass bereits die Regelung des Art. 106 CIEC alleine ein solches milderes Mittel darstellt. Nach dieser Bestimmung dürfen Wirtschaftsteilnehmer während des Zeitraums vom 1. September bis zum 31. Dezember Zigarettenpackungen nur innerhalb bestimmter Höchstmengen in Verkehr bringen.

38. Dieses Vorbringen überzeugt jedoch nicht. Die Regelung könnte durch das Inverkehrbringen übermäßig großer Mengen im Zeitraum vor dem 1. September umgangen werden. Dies legen auch die von Portugal vorgelegten Angaben nahe, nach denen im Monat August überdurchschnittlich viele Zigaretten in den freien Verkehr überführt werden.

39. Auch in einer ganzjährigen Beschränkung der Menge an Zigaretten, die in Verkehr gebracht werden darf, kann kein gleich geeignetes, milderes Mittel gesehen werden. Es würde vielmehr einen Eingriff in die Dispositionsfreiheit der Wirtschaftsteilnehmer darstellen, wenn diese schon von vornherein ständigen Vertriebshöchstmengen unterlägen. Soweit ersichtlich können dagegen Wirtschaftsteilnehmer nach dem in Portugal angewandten System im Zeitraum von Januar bis August prinzipiell unbegrenzt viele Zigaretten in Verkehr bringen, doch ist ihnen bekannt, dass diese regulär nur bis Ende März des Folgejahres verkauft werden dürfen.

— Dauer der Frist

17 — Vgl. Urteile Maizena u. a. (137/85, EU:C:1987:493, Rn. 15), Vereinigtes Königreich/Rat (C-84/94, EU:C:1996:431, Rn. 57), British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, Rn. 122), Gauweiler u. a. (C-62/14, EU:C:2015:400, Rn. 67) und Philip Morris Brands u. a. (C-547/14, EU:C:2016:325, Rn. 165).

18 — Urteile Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, Rn. 21), Jippes u. a. (C-189/01, EU:C:2001:420, Rn. 81) und ERG u. a. (C-379/08 und C-380/08, EU:C:2010:127, Rn. 86); im selben Sinne auch Urteil Gauweiler u. a. (C-62/14, EU:C:2015:400, Rn. 91).

40. Des Weiteren hält die Kommission die Frist, binnen welcher in Portugal in Verkehr gebrachte Zigaretten verkauft werden dürfen, für übermäßig kurz. Sie verweist diesbezüglich auf die Richtlinie 2001/37/EG[19], welche neue Anforderungen für die Etikettierung von Tabakprodukten vorsieht und für Zigaretten Übergangsfristen von einem Jahr festlegt, um ihnen zu entsprechen.[20]

41. Eine Übergangsfrist, wie sie in der genannten Richtlinie festgelegt wurde, unterscheidet sich aber schon ihrer Natur nach grundlegend von der hier streitigen Verkaufsbefristung. Die durch diese Richtlinie eingeführten neuen Anforderungen machten regelmäßig Änderungen an bestehenden Produktionsanlagen notwendig, was eine gewisse Übergangsfrist rechtfertigte. Dagegen zieht die streitige Regelung keine technischen Änderungen nach sich, auf die sich die Produzenten erst einstellen müssten. Eine bis zum Ablauf des Folgejahres des Inverkehrbringens dauernde Verkaufsfrist, wie sie die Kommission implizit anregt, würde es in der Praxis außerdem ermöglichen, dass dem neuen Steuersatz unterliegende Zigaretten im längsten Fall erst ein Jahr nach Inkrafttreten der Steuererhöhung in Verkehr gebracht werden. Dies wäre daher zwar ein milderes, aber kein gleich geeignetes Mittel zur Verhinderung von Forestalling, da die Wirksamkeit der streitigen Regelung durch eine so lange Frist in ganz erheblicher Weise eingeschränkt würde.

42. Portugal entgegnet dem Vorbringen der Kommission darüber hinaus, dass sich im Inland auf den Markt gebrachte Zigaretten durchschnittlich binnen zwei Monaten verkaufen. Die streitige Regelung trage diesem Umstand Rechnung und ermögliche ohne Weiteres den Absatz der Ware.

43. Die Kommission wendet dagegen ein, dass es sich bei der zweimonatigen Umschlagsdauer lediglich um einen Durchschnittswert handle. Sie beschränkt sich diesbezüglich jedoch darauf, auszuführen, dass der Umschlag kleinerer, weniger bekannter Marken längere Zeit in Anspruch nehme und saisonale Schwankungen unberücksichtigt blieben, ohne jedoch dem Vorbringen Portugals auch substantiiert entgegenzutreten. Die kürzestmögliche Frist, binnen welcher Zigaretten nach der portugiesischen Regelung verkauft werden dürfen, nämlich drei Monate, betrifft aber ohnehin nur allenfalls jene Zigaretten, die ganz am Ende eines Jahres in Verkehr gebracht werden. Je früher dieser Zeitpunkt liegt, desto mehr Zeit steht auch zum Absatz der Ware zur Verfügung. Auch der Umstand, dass für Rauchtabak bzw. Zigarren und Zigarillos längere Verkaufsfristen gelten, führt zu keinem anderem Schluss, da es sich um von gewöhnlichen Zigaretten verschiedene Produkte mit jeweils eigener durchschnittlicher Umschlagsdauer handelt.

— Keine signifikanten Erhöhungen der Verbrauchsteuer auf Tabakwaren

44. Die Kommission bestreitet die Erforderlichkeit der portugiesischen Regelung ferner mit dem Argument, dass es in den vergangenen Jahren ohnehin zu keinen signifikanten Erhöhungen der Verbrauchsteuer auf Tabakwaren gekommen sei.

45. Wie aber aus der Klage der Kommission selbst hervorgeht, wurde die Steuer in den vergangenen Jahren jährlich erhöht und stieg zwischen 2009 und 2015 um 14,7 %. In einem von niedrigen Margen und hohen Volumina gekennzeichneten Markt wie jenem für Zigaretten können bereits geringfügige Steuererhöhungen einen Anreiz liefern, diese nach Möglichkeit zu umgehen und sich selbst einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen.

19 — Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juni 2001 zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Herstellung, die Aufmachung und den Verkauf von Tabakerzeugnissen (ABl. L 194, S. 26).

20 — Vgl. Art. 14 Abs. 2 der genannten Richtlinie.

46. Allerdings kann die Verkaufsbeschränkung dann nicht als erforderlich angesehen werden, wenn der Steuersatz unverändert bleibt oder sogar gesenkt wird. Denn in solchen Fällen fehlt von vornherein der Anreiz zum Aufbau übermäßig großer Bestände. Da die portugiesische Regelung auch dann greift, ist der Klagegrund insoweit berechtigt. Das Argument Portugals, wonach die Verkaufsbeschränkung auch in solchen Fällen notwendig ist, um eine aus Gründen der Verhinderung von Steuerbetrug erforderliche jährliche Änderung der Steuerzeichen durchzusetzen, überzeugt mit Blick auf die für Zigarren und Zigarillos bzw. Rauchtabak geltenden längeren Verkaufsfristen nicht.

c) Angemessenheit

47. Davon abgesehen sind schließlich die Argumente der Kommission zu würdigen, die sich auf die Verhältnismäßigkeit der portugiesischen Regelung im engeren Sinne beziehen. Selbst wenn nämlich eine Maßnahme zur Erreichung legitimer Ziele geeignet und erforderlich ist, darf sie doch keine Nachteile verursachen, die außer Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen. Es ist also sicherzustellen, dass eine Regelung wie die hier streitige die Interessen der Wirtschaftsteilnehmer nicht übermäßig beeinträchtigt.

— Unwiderlegbare Vermutung

48. Die Kommission wirft Portugal vor, dass aufgrund der streitigen Regelung hinsichtlich der zu Fristende nicht verkauften Zigarettenpackungen unwiderlegbar vermutet werde, dass sie in überhöhten Mengen in Verkehr gebracht wurden. Eine Möglichkeit des Gegenbeweises bestehe nicht. Eine solche unwiderlegbare Vermutung sei jedoch mit Blick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Urteil Molenheide u. a.[21] unzulässig.

49. Die genannte Rechtssache betraf eine nationale Regelung, durch deren Anwendung dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug, welches einen integralen Bestandteil des Mehrwertsteuersystems bildet,[22] verweigert wurde. Zwar mögen sich Parallelen zum vorliegenden Fall ziehen lassen, doch ist er anders gelagert. Portugal erstattet auf Antrag die auf nicht mehr verkäufliche Zigarettenpackungen bereits entrichtete Steuer, bzw. können diese alternativ erneut in Verkehr gebracht werden. Die von der Kommission verlangte Möglichkeit des Nachweises, dass Zigaretten nicht in überhöhten, sondern in „normalen“ Mengen in den freien Verkehr überführt wurden, würde eine Prüfung im Einzelfall erfordern und wäre mit beträchtlichem administrativem Aufwand verbunden. Eine solche Vorgehensweise würde die Handhabung der portugiesischen Regelung erheblich erschweren und wäre überdies mit Unsicherheiten, etwa im Hinblick auf die Bestimmung geeigneter Referenzmengen, verbunden. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist jedoch anerkannt, dass sich die Mitgliedstaaten zur Verfolgung legitimer Ziele einfach handhab- und kontrollierbarer Vorschriften bedienen können.[23]

— Den Wirtschaftsteilnehmern entstehende Kosten

50. Der Verweis der Kommission auf die den Wirtschaftsteilnehmern in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten führt zu keinem anderen Schluss. Zwar ergeben sich für Produzenten oder Importeure im Falle nicht mehr verkäuflicher Zigarettenpackungen trotz Erstattung der Verbrauchsteuer, die den ganz maßgeblichen Anteil am Preis von Zigaretten bildet,[24] Kosten durch die Vernichtung der Ware bzw. gegebenenfalls durch ihre Neuaufmachung. Allerdings sollte durch eine umsichtige Absatzplanung gewährleistet sein, dass nicht mehr verkäuflichen Restbeständen schon

21 — Urteil Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Vgl. Urteile BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, Rn. 18), Ecotrade, (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 39) und Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 30).

23 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Italien (C-110/05, EU:C:2009:66, Rn. 67), Mickelsson und Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, Rn. 36), Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, Rn. 82) und Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 124).

24 — Nach den Angaben Portugals für Januar 2015 beträgt der Verbrauchsteueranteil am Preis von Zigaretten 78,08 %.

von vornherein weitgehend vorgebeugt wird. Dies trifft gerade auf einen Markt wie jenen für Zigaretten zu, der, wie Portugal unbestritten ausführt, von geringer Nachfrageelastizität und in hohem Maße bekanntem Marktverhalten geprägt ist. Nicht verkaufte Bestände müssen darüber hinaus keineswegs zwangsläufig Folge der Verkaufsbefristung sein, sondern können etwa auch aus einem zu hoch angesetzten Preis resultieren.

— Unverhältnismäßige Strafsanktion

51. Schließlich begegnet auch die von der Kommission beanstandete Bestimmung des Art. 109 der Allgemeinen Regelung zu den Steuerdelikten, nach welcher Verstöße mit Geldstrafen von bis zu 165 000 Euro belegt werden können, keinen Bedenken. Die Mitgliedstaaten sind nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, Zuwiderhandlungen im Bereich der Verbrauchsteuer wirksam zu ahnden.[25] Eine unverhältnismäßige Anwendung der Strafbestimmung hat die Kommission zudem weder behauptet, noch sind Anhaltspunkte hierfür ersichtlich geworden.

52. Die den Wirtschaftsteilnehmern verursachten Nachteile stehen damit nicht außer Verhältnis zu den Zielen, die mit der portugiesischen Regelung angestrebt werden. Vielmehr führt sie in einer Gesamtbetrachtung zu einem angemessenen Interessenausgleich.

d) Ergebnis zum ersten Klagegrund

53. Der erste Klagegrund ist folglich nur insoweit berechtigt, als Portugal den Verkauf von Zigarettenpackungen, die in einem bestimmten Wirtschaftsjahr besteuert und in den freien Verkehr überführt worden sind, nach Ablauf der in Art. 27 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Frist auch dann verbietet, wenn die Verbrauchsteuer auf Tabak mit Wirkung für das Folgejahr nicht erhöht wurde.

B – *Zum zweiten Klagegrund: Art. 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie und Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*

54. Mit ihrem zweiten Klagegrund rügt die Kommission einen Verstoß gegen Art. 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie. Die Verkaufsbefristung nach Art. 27 der Durchführungsverordnung führe zu Hemmnissen für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, da Zigarettenpackungen, die mit dem Steuerzeichen für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr versehen seien, nur bis Ende des dritten Monats des Jahres verkauft und vertrieben werden könnten, das auf das auf dem Steuerzeichen angegebene Jahr folge. Importeure könnten aus Sorge um nicht mehr zum Verkauf zugelassene Bestände davon absehen, Käufe zu tätigen, wodurch der Handel in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigt werde.

55. Nach Art. 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie darf das Erfordernis, verbrauchsteuerpflichtige Waren mit einem Steuerzeichen zu versehen, unbeschadet der zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch erlassenen Maßnahmen zu keinen Hemmnissen für den freien Verkehr dieser Waren führen.

56. Entgegen der Auffassung der Kommission liegt kein Verstoß gegen diese Bestimmung vor. Die streitige portugiesische Regelung legt fest, dass die Frist für den Verkauf von Zigarettenpackungen am Ende des dritten Monats jenes Jahres endet, das dem auf dem Steuerzeichen angegebenen Jahr folgt. Die von der Kommission gerügte Verkaufsbeschränkung ist damit nicht Folge der Verwendung von

25 — Vgl. in diesem Sinne auch explizit Art. 20 Abs. 3 der durch die Verbrauchsteuerrichtlinie aufgehobenen Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 76, S. 1).

Steuerzeichen, sondern hängt nur insoweit mit ihr zusammen, als auf das dort genannte Jahr verwiesen wird. Für die Beurteilung der portugiesischen Regelung kann dieser Umstand aber nicht ausschlaggebend sein, da das Jahr des Inverkehrbringens auch auf andere Weise als mittels Steuerzeichen auf der Zigarettenpackung ersichtlich gemacht werden könnte.

57. Selbst wenn man Art. 27 der Durchführungsverordnung an Art. 39 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie messen sollte, sind unverhältnismäßige Hemmnisse des Warenverkehrs zu verneinen. Unbeschadet der Frage, ob die Maßnahme, deren nicht diskriminierende Anwendung vorliegend nicht bestritten wird, überhaupt als Hemmnis im Sinne von Art. 39 Abs. 3 zu qualifizieren ist, dient sie jedenfalls der Verfolgung legitimer Ziele und begegnet grundsätzlich keinen Bedenken hinsichtlich ihrer Verhältnismäßigkeit. Sie bezweckt vielmehr gerade auch die Aufrechterhaltung eines stabilen Marktumfelds, da mit ihr verhindert wird, dass insbesondere größere, finanzkräftige Marktakteure im Wege von Forestalling Wettbewerbsvorteile erlangen.[26] Die Regelung trägt damit letztlich auch dazu bei, das Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten.[27]

58. Der zweite Klagegrund ist daher unbegründet.

C – *Ergebnis und Kosten*

59. Damit ist der Klage im ersten Klagegrund teilweise stattzugeben, im Übrigen ist sie abzuweisen.

60. Nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung trägt jede Partei im Falle teilweisen Obsiegens und teilweisen Unterliegens ihre eigenen Kosten, außer der Gerichtshof hält es in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls für gerechtfertigt, dass eine Partei außer ihren eigenen Kosten einen Teil der Kosten der Gegenpartei trägt. Da beide Parteien die Verurteilung der Gegenpartei in die Kosten beantragt haben und Portugal nur zu einem Teil unterliegt, schlage ich vor, der Kommission die Hälfte der Kosten dieses Mitgliedstaats aufzuerlegen. Über die Kosten der Streithelfer ist nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung zu entscheiden.

V – Entscheidungsvorschlag

61. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen, dass Zigarettenpackungen, die in einem bestimmten Wirtschaftsjahr in den freien Verkehr überführt worden sind, nach Ablauf der in Art. 27 der Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007 vorgesehenen Frist auch dann nicht mehr öffentlich vertrieben oder verkauft werden dürfen, wenn der auf Zigaretten anzuwendende Verbrauchsteuersatz mit Wirkung für das auf das betreffende Wirtschaftsjahr folgende Jahr nicht erhöht wurde.

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

3. Die Portugiesische Republik trägt die Hälfte ihrer eigenen Kosten. Die Kommission trägt die Hälfte der Kosten der Portugiesischen Republik und ihre eigenen Kosten.

26 — Zum Einsatz von Forestalling als Mittel zum gezielten Ausbau von Marktanteilen siehe auch die für die Europäische Kommission erstellte Studie „Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products“, H. Stener Pedersen et al, TAXUD/2012/DE/341 (2014) S. 144 f.

27 — Vgl. bezüglich dieses Ziels den zweiten und achten Erwägungsgrund der Verbrauchsteuerrichtlinie.

4. Das Königreich Belgien, die Republik Estland und die Republik Polen tragen jeweils ihre eigenen Kosten.