Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

13. Mai 2026 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Allgemeines System für verbrauchsteuerpflichtige Waren – Richtlinie 92/12/EWG – Steuerzeichen – Art. 21 – Nationale Regelung, die die automatische Rechtfertigung der Vernichtung von 2 % der jährlich im Herstellungsprozess verbrauchten Steuerzeichen auf die im nationalen Staatsgebiet erfolgende Vernichtung beschränkt – Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-322/25

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) mit Entscheidung vom 2. April 2025, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Mai 2025, in dem Verfahren

SWEDISH MATCH – FÓSFOROS DE PORTUGAL, S.A.

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin I. Ziemele sowie der Richter A. Kumin und M. Bošnjak (Berichterstatter),

Generalanwalt: A. Biondi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der SWEDISH MATCH – FÓSFOROS DE PORTUGAL, S.A., vertreten durch C. Marques Aparício und P. Vidal Matos, Advogados,

– der portugiesischen Regierung, vertreten durch P. Barros da Costa, C. Freire, A. Pimenta, A. Rodrigues und N. Vitorino als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Björkland und P. Caro de Sousa als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 28 ff. AEUV sowie der Art. 56 ff. AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SWEDISH MATCH – FÓSFOROS DE PORTUGAL, S.A. (im Folgenden: Swedish Match) und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde, Portugal) über zwei Tabaksteuerbescheide, die diese an Swedish Match gerichtet hat.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1) in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 (ABl. 1994, L 365, S. 46) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/12) sah vor:

„Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

…

– Tabakwaren.“

4 Art. 21 dieser Richtlinie sah vor:

„(1) Unbeschadet des Artikels 6 Absatz 1 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Waren, die in ihrem Hoheitsgebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen, mit Steuerzeichen oder mit zu steuerlichen Zwecken verwendeten nationalen Erkennungszeichen versehen werden.

(2) Die Mitgliedstaaten, die die Verwendung von Steuerzeichen oder nationalen Erkennungszeichen im Sinne des Absatzes 1 vorschreiben, haben diese Zeichen den zugelassenen Lagerinhabern der anderen Mitgliedstaaten zur Verfügung zu stellen. Jedoch kann jeder Mitgliedstaat vorsehen, dass die Steuerzeichen einem von den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats zugelassenen steuerlichen Beauftragten zur Verfügung gestellt werden.

Die Mitgliedstaaten tragen unbeschadet der Vorschriften, die sie zur ordnungsgemäßen Anwendung dieses Artikels und zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch erlassen, dafür Sorge, dass diese Zeichen keine Hemmnisse für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren schaffen.

…“

5 In Art. 22 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie hieß es:

„(1) Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, kann die Verbrauchsteuer in geeigneten Fällen auf Antrag eines Wirtschaftsbeteiligten in Ausübung seines Berufes von den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, in dem die Waren in den freien Verkehr übergeführt worden sind, erstattet werden, sofern sie nicht für den Verbrauch in diesem Mitgliedstaat bestimmt sind.

Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht stattzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

(2) Für die Anwendung des Absatzes 1 gelten folgende Bestimmungen:

…

d) für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und daher mit dem Steuerzeichen oder dem Erkennungszeichen dieses Mitgliedstaats versehen sind, kann die Verbrauchsteuer, die den Steuerbehörden des Mitgliedstaats geschuldet wird, der diese Steuer- bzw. Erkennungszeichen ausgestellt hat, erstatten werden, sofern die Vernichtung dieser Zeichen von den Steuerbehörden des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, festgestellt worden ist.“

6 Die Richtlinie 92/12 wurde durch die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) mit Wirkung zum 1. April 2010 gemäß Art. 47 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2008/118 aufgehoben. In Anbetracht des für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Zeitpunkts bleibt jedoch die Richtlinie 92/12 auf diesen anwendbar.

Portugiesisches Recht

7 Die Art. 21 bis 24 der Portaria n.° 1295/2007, que aprova o novo modelo e as especificações técnicas da estampilha fiscal aplicável aos produtos de tabaco manufacturado destinado a ser introduzido no consumo no território nacional (Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007, mit der das neue Modell und die technischen Spezifikationen von Steuerzeichen genehmigt werden, die für Tabakwaren gelten, die im nationalen Staatsgebiet in den Verkehr gebracht werden) vom

1. Oktober 2007 (*Diário da República*, 1. Serie, Nr. 189, vom 1. Oktober 2007) in ihrer zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007) bestimmen:

„(21) Die Vernichtung von Steuerzeichen ist bei den Zollbehörden unter Angabe des Ortes, des Zeitpunkts und der entsprechenden Gründe zu beantragen. Die Vernichtung, die verpflichtend unter der Kontrolle der Zollbehörden und in ihrer Anwesenheit durchzuführen ist, führt zur Erstellung eines Protokolls, in dem u. a. die Art der Ware, das Steuergebiet und das Steuerjahr, auf das sich die Zeichen beziehen, sowie die entsprechende Eintragung zu vermerken sind.

(22) Findet die Vernichtung außerhalb des nationalen Staatsgebiets statt, wird die Nichtvorlage der Steuermarken mittels einer geeigneten Erklärung der zuständigen Behörden des Bestimmungslands der Steuermarken gerechtfertigt, in der die Art der Ware und das Steuerjahr anzugeben sind, auf das sie sich beziehen.

(23) Die Vernichtung von Steuerzeichen während des Herstellungsprozesses in inländischen Produktionslagern kann Gegenstand eines vereinfachten Rechtfertigungsverfahrens sein.

(24) Für die Zwecke des vorstehenden Artikels gilt die Vernichtung von Steuerzeichen bis zu einer Obergrenze von 2 % der jährlich während des Herstellungsprozesses verbrauchten Steuerzeichen automatisch als gerechtfertigt.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

8 Zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits stellte Swedish Match Tabakwaren her und verkaufte sie. Das Unternehmen bezog die dafür notwendigen Steuerzeichen bei der Imprensa Nacional – Casa da Moeda S.A. (Staatsdruckerei und Münzprägestätte, Portugal) und sandte sie anschließend an die Produktionsstätten in anderen Mitgliedstaaten, um sie dort an den Verpackungen der in den Verkehr gebrachten Waren anzubringen.

9 2011 stellte Swedish Match ihre Tätigkeit ein und beantragte den Widerruf ihrer Zulassung als Lagerinhaberin und die Schließung ihres Steuerlagers. Daraufhin forderten die portugiesischen Behörden Swedish Match auf, ihnen die in den Abschlusssalden für die Jahre 2008 und 2009 aufgeführten Steuerzeichen vorzulegen, wozu dieses Unternehmen mit der Begründung, dass die Marken bei der Herstellung der Tabakwaren vernichtet oder unbrauchbar gemacht worden seien, nicht in der Lage war.

10 Gemäß Art. 22 der Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007, der vorsieht, dass, wenn die Vernichtung außerhalb des nationalen Staatsgebiets erfolgt, die Nichtvorlage der Steuerzeichen mittels einer geeigneten Erklärung der zuständigen Behörden des Bestimmungslands der Steuerzeichen gerechtfertigt werden muss, in der die Art der Waren und das Steuerjahr anzugeben sind, auf die sie sich beziehen, kamen die portugiesischen Behörden im Anschluss an eine Untersuchung zu dem Ergebnis, dass Swedish Match nicht in der Lage sei, die Vernichtung der betreffenden Steuerzeichen hinreichend zu rechtfertigen.

11 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts hätte Swedish Match, wenn die Vernichtung in Lagern in Portugal stattgefunden hätte, in den Genuss des in den Art. 23 und 24 der Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007 vorgesehenen vereinfachten

Rechtfertigungsverfahrens (im Folgenden: vereinfachtes Rechtfertigungsverfahren) kommen können, wonach sie automatisch davon befreit gewesen wäre, Belege für den Verlust von bis zu 2 % der im Herstellungsprozess jährlich verwendeten Steuerzeichen vorzulegen.

12 Im Juli 2011 wurden Swedish Match zwei Tabaksteuerbescheide für die Steuerjahre 2008 und 2009 in Höhe von 1 151 599,76 Euro bzw. 213 557,03 Euro zugestellt.

13 Da die Klagen von Swedish Match gegen diese beiden Bescheide von den Gerichten im ersten Rechtszug und in der Berufungsinstanz zurückgewiesen wurden, legte Swedish Match ein Rechtsmittel beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal), dem vorlegenden Gericht, ein und machte u. a. geltend, das vereinfachte Rechtfertigungsverfahren sei wegen seiner territorialen Begrenzung mit dem Unionsrecht unvereinbar.

14 Hierzu führt das vorlegende Gericht aus, dass dieses Verfahren durch die in ihm vorgesehenen Beweisregeln die Vernichtung von Steuerzeichen auf nationalem Staatsgebiet im Vergleich zu in anderen Mitgliedstaaten stattfindenden Vernichtungen begünstige, und dass es daher Zweifel an dessen Vereinbarkeit mit der Warenverkehrs- und der Dienstleistungsfreiheit habe.

15 Unter diesen Umständen hat das Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen der freie Warenverkehr nach den Art. 28 ff. AEUV und der freie Dienstleistungsverkehr nach den Art. 56 ff. AEUV einer Regelung wie derjenigen entgegen, die sich aus den Art. 22, 23 und 24 der Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007 ergibt, wonach die automatische pauschale Rechtfertigung von 2 % der während des Herstellungsprozesses vernichteten Steuerzeichen nur bei Herstellung von Tabak im portugiesischen Hoheitsgebiet gilt und bei Herstellung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union keine Anwendung findet?

Zur Vorlagefrage

16 Im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof ist es Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren und, soweit erforderlich, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat (Urteil vom 30. Januar 2025, Caronte & Tourist, C-511/23, EU:C:2025:42, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung). Des Weiteren kann der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht u. a. auf der Grundlage der vor ihm abgegebenen schriftlichen Erklärungen Hinweise geben, die ihm die Entscheidung ermöglichen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 31. März 2022, CTS Eventim, C-96/21, EU:C:2022:238, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 Im vorliegenden Fall betrifft der Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens die Tabaksteuerbescheide, deren Beträge unter Berücksichtigung der Tatsache berechnet wurden, dass die Vernichtung von Steuerzeichen, die für in den Steuerjahren 2008 und 2009 hergestellte Tabakwaren erteilt wurden, vom Empfänger dieser Zeichen nicht ordnungsgemäß gerechtfertigt werden konnte.

18 Nach Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 können die Mitgliedstaaten ausdrücklich vorsehen, dass Waren, die in ihrem Hoheitsgebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen, mit Steuerzeichen versehen werden, u. a. Tabakwaren gemäß Art. 3 Abs. 1 dritter Gedankenstrich dieser Richtlinie. Gemäß Art. 21 Abs. 2 dieser Richtlinie tragen die Mitgliedstaaten unbeschadet der Vorschriften, die sie zur ordnungsgemäßen Anwendung dieses Art. 21 und zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch erlassen, dafür Sorge, dass diese Zeichen keine Hemmnisse für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren schaffen.

19 Art. 22 Abs. 2 Buchst. d dieser Richtlinie sieht zudem vor, dass die Verbrauchsteuer in dem besonderen Fall, dass die Vernichtung der Steuerzeichen von den Steuerbehörden des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, festgestellt worden ist, von den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats erstattet werden kann.

20 Daraus folgt, dass die Vorlagefrage, wie die portugiesische Regierung und die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ebenfalls vorgetragen haben, im Hinblick auf die Richtlinie 92/12 zu prüfen ist.

21 Die Vorlagefrage ist daher dahin zu verstehen, dass das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Vernichtung von Steuerzeichen bis zu einer Obergrenze von 2 % der jährlich während des Herstellungsprozesses von verbrauchsteuerpflichtigen Waren verbrauchten Steuerzeichen automatisch als gerechtfertigt angesehen wird, ohne dass die nationalen Behörden prüfen, ob diese Vernichtung ordnungsgemäß erfolgt, soweit diese Regelung nur dann anwendbar ist, wenn die Vernichtung in einem Lager im nationalen Staatsgebiet stattfindet und nicht in einem anderen Mitgliedstaat.

22 Hierzu ist der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu entnehmen, dass die Richtlinie 92/12, da sie keine Bestimmung für den Fall des Verschwindens von Steuerzeichen vorsieht, es den Mitgliedstaaten überlässt, die Folgen eines solchen Verschwindens zu regeln, und in diesem Kontext die Mitgliedstaaten nicht am Erlass einer nationalen Regelung hindert, nach der im Fall des Verschwindens von Steuerzeichen das finanzielle Risiko ihres Verlustes dem Erwerber zugewiesen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Juni 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, EU:C:2006:407, Rn. 41 und 44).

23 Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, ist ferner davon auszugehen, dass die Richtlinie 92/12 in Ermangelung von speziellen Vorschriften über den Nachweis der Vernichtung von Steuerzeichen grundsätzlich dem Mitgliedstaat, der die Steuerzeichen ausgegeben hat, auch erlaubt, den Wirtschaftsteilnehmern vorzuschreiben, wie sie die Vernichtung von Steuerzeichen rechtfertigen müssen, die ihnen erteilt wurden, gegebenenfalls durch Einführung eines Beweismechanismus wie des vereinfachten Rechtfertigungsverfahrens.

24 Wie in Rn. 18 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, geht allerdings aus Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 hervor, dass die Modalitäten, die vom betreffenden Mitgliedstaat bei der Ausübung der in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils genannten Möglichkeit vorgesehen werden, keine Behinderung des freien Verkehrs von verbrauchsteuerpflichtigen Waren hervorrufen dürfen.

25 Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass die portugiesischen Behörden der Auffassung waren, dass es Swedish Match unmöglich gewesen sei, gemäß den anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften die Vernichtung von Steuerzeichen während des Herstellungsprozesses der betreffenden Waren in anderen Mitgliedstaaten zu rechtfertigen, wohingegen Swedish Match, wenn diese Vernichtung im Herstellungsprozess auf portugiesischem Staatsgebiet erfolgt wäre, aufgrund des vereinfachten Rechtfertigungsverfahrens einen automatischen Rechtfertigungsgrund für diese Vernichtung bis zu einer Obergrenze von 2 % der gesamten jährlich verbrauchten Steuerzeichen hätte in Anspruch nehmen können.

26 Eine solche Regelung stellt ein Hindernis für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren dar, da die Beweiserleichterung, die sie vorsieht, nur für den Verlust von Waren gilt, die auf portugiesischem Staatsgebiet hergestellt werden, und daher einen Wirtschaftsteilnehmer davon abhalten kann, Waren in anderen Mitgliedstaaten zu beziehen, um sie in seinem Staatsgebiet auf den Markt zu bringen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Mai 1985, Kommission/Frankreich, 18/84, EU:C:1985:175, Rn. 16, und vom 28. April 1998, Decker, C-120/95, EU:C:1998:167, Rn. 36).

27 Was eine eventuelle Rechtfertigung dieser Beschränkung betrifft, sieht Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 ausdrücklich die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten vor, nationale Vorschriften im Bereich Steuerzeichen zu erlassen, um Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch zu verhindern.

28 Zudem kann nach ständiger Rechtsprechung zu den Verkehrsfreiheiten das Ziel, Steuerhinterziehung und -umgehung zu bekämpfen und die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, nationale Maßnahmen rechtfertigen, die den Handel innerhalb der Union behindern, sofern diese Maßnahmen geeignet sind, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgehen, was dazu erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Januar 2022, Kommission/Spanien [Informationspflicht in Steuersachen], C-788/19, EU:C:2022:55, Rn. 22 und 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 21. Dezember 2023, CDIL, C-96/22, EU:C:2023:1025, Rn. 36 und 38 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). In diesem Kontext kann eine beschränkende Maßnahme nur dann als geeignet angesehen werden, die Erreichung des angestrebten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen (Urteil vom 29. Juli 2024, BP France, C-624/22, EU:C:2024:640, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Vorliegend macht die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen geltend, dass die vom vereinfachten Rechtfertigungsverfahren vorgesehene territoriale Begrenzung darauf abziele, die tatsächliche Zahlung der Verbrauchsteuer zu gewährleisten und betrügerische Praktiken zu bekämpfen. Ein strengeres Kontrollniveau sei in grenzüberschreitenden Fällen erforderlich, die sich durch ein höheres Steuerhinterziehungsrisiko auszeichneten. Die portugiesischen Behörden seien nämlich nicht in der Lage, die Vernichtung von Steuerzeichen außerhalb ihres Staatsgebiets unmittelbar zu kontrollieren.

30 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob in Anbetracht der Rn. 27 und 28 des vorliegenden Urteils diese Beschränkung geeignet ist, die Erreichung des Ziels, Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch zu verhindern, zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. Der Gerichtshof kann

ihm allerdings alle erforderlichen Hinweise zu geben, die ihm bei dieser Beurteilung helfen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. November 2020, B S und C A [Vermarktung von Cannabidiol (CBD)], C-663/18, EU:C:2020:938, Rn. 93).

31 Entgegen dem, was die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen hat, ist diese Beschränkung nicht schon deshalb gerechtfertigt, weil die zuständigen nationalen Behörden nicht in der Lage wären, zu kontrollieren, ob die Vernichtung von Steuerzeichen in anderen Mitgliedstaaten ordnungsgemäß erfolgt.

32 In Abweichung von Art. 21 der Durchführungsverordnung Nr. 1295/2007 hat das vereinfachte Rechtfertigungsverfahren zur Folge, dass bis zu der in Rn. 11 des vorliegenden Urteils genannten Obergrenze von 2 % die Vernichtung von Steuerzeichen im nationalen Staatsgebiet automatisch von jeder Kontrolle durch die portugiesischen Steuerbehörden, sei es durch ihre Anwesenheit vor Ort oder durch die Vorlage von Belegen, befreit ist. In einem solchen Fall hat der portugiesische Gesetzgeber somit auf jedwede Kontrolle, ob diese Vernichtungen ordnungsgemäß erfolgen, durch die Verwaltung verzichtet, sofern sie diese Grenze nicht überschreiten.

33 Nichts in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten deutet jedoch darauf hin, dass das portugiesische Recht alternative steuerliche Kontrollmechanismen vorsieht, die direkt oder indirekt gewährleisten, dass die Vernichtung von Steuerzeichen im nationalen Staatsgebiet bis zu dieser Grenze ordnungsgemäß erfolgt. In Ermangelung solcher Mechanismen ist das Argument der portugiesischen Regierung, wonach es erforderlich sei, die Anwendung des vereinfachten Rechtfertigungsverfahrens im Fall von Vernichtungen in anderen Mitgliedstaaten zu versagen, um in kohärenter und systematischer Weise ein hinreichend wirksames Steuerkontrollniveau zu gewährleisten, irrelevant.

34 Außerdem hat die portugiesische Regierung erklärt, dass die vom vereinfachten Rechtfertigungsverfahren vorgesehene Obergrenze von 2 % der jährlich im Herstellungsprozess verbrauchten Steuerzeichen die „vorhersehbaren Verluste“ von Steuerzeichen bei der Herstellung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren decke. Zur Rechtfertigung der territorialen Begrenzung dieser Regelung und einer strengeren Kontrolle im Fall höherer Verluste stellt diese Regierung die Fälle „anormaler“ Verluste, d. h. solcher, die diese Obergrenze überschreiten, mit den Fällen gleich, in denen die Verluste außerhalb des Staatsgebiets auftreten.

35 Nach ständiger Rechtsprechung jedoch kann die Bekämpfung von Steuerhinterziehung nur dann als Rechtfertigungsgrund angeführt werden, wenn die betreffende nationale Regelung darauf abzielt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Oktober 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, Rn. 91 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 13. März 2025, John Cockerill, C-135/24, EU:C:2025:176, Rn. 47 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Eine generelle nationale Steuervorschrift, mit der automatisch eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen von einem Steuervorteil ausgenommen wird, ohne dass die Steuerbehörde auch nur Indizien für ein rechtswidriges Verhalten beizubringen hätte, ginge über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch hinaus (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Oktober 2024, Staatssecretaris van Financiën [Zinsen für ein gruppeninternes Darlehen], C-585/22, EU:C:2024:822, Rn. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Infolgedessen kann eine nationale Steuervorschrift, die eine Beschränkung des freien Verkehrs von verbrauchsteuerpflichtigen Waren darstellt, nicht auf der Grundlage einer allgemeinen Vermutung für das Vorliegen von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch gerechtfertigt werden, die nur darauf gestützt ist, dass sich die Steuerzeichen auf in einem anderen Mitgliedstaat hergestellte Waren beziehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Dezember 2017, Deister Holding und Juhler Holding, C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, Rn. 61 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 20. September 2018, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, Rn. 96 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Daher erweist sich auf der Grundlage des dem Gerichtshof vorliegenden Akteninhalts und vorbehaltlich der Überprüfung durch das nationale Gericht die territoriale Begrenzung des vereinfachten Rechtfertigungsverfahrens weder als geeignet, die Erreichung des in Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 genannten Ziels, Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch vorzubeugen, noch als erforderlich, um dieses Ziel zu erreichen.

38 Es ist nicht zu prüfen, ob die vom vorlegenden Gericht angeführten Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Warenverkehr und den freien Dienstleistungsverkehr einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen. Nationale Maßnahmen, die sich auf einen Bereich beziehen, der Gegenstand einer Harmonisierung auf Unionsebene ist, sind nämlich anhand der Bestimmungen dieser Harmonisierungsmaßnahme und nicht anhand des AEU-Vertrags zu beurteilen (Urteil vom 19. Oktober 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, Rn. 28 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Vernichtung von Steuerzeichen bis zu einer Obergrenze von 2 % der jährlich während des Herstellungsprozesses von verbrauchsteuerpflichtigen Waren verbrauchten Steuerzeichen automatisch als gerechtfertigt angesehen wird, ohne dass die nationalen Behörden prüfen, ob diese Vernichtung ordnungsgemäß erfolgt, soweit diese Regelung nur dann anwendbar ist, wenn die Vernichtung in einem Lager im nationalen Staatsgebiet stattfindet und nicht in einem anderen Mitgliedstaat.

Kosten

40 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 geänderten Fassung

ist dahin auszulegen, dass

er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Vernichtung von Steuerzeichen bis zu einer Obergrenze von 2 % der jährlich während des Herstellungsprozesses von verbrauchsteuerpflichtigen Waren verbrauchten Steuerzeichen automatisch als gerechtfertigt angesehen wird, ohne dass die nationalen Behörden prüfen, ob diese Vernichtung ordnungsgemäß erfolgt, soweit diese Regelung nur dann anwendbar ist, wenn die Vernichtung in einem Lager im nationalen Staatsgebiet stattfindet und nicht in einem anderen Mitgliedstaat.

Unterschriften