

Rechtssache C-743/22

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

1. Dezember 2022

Vorlegendes Gericht:

Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien)

Datum der Vorlageentscheidung:

15. November 2022

Rechtsmittelführerin:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

Beklagter:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Staatliche
Steuerverwaltungsbehörde)

Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits

Verbrauchssteuer auf Mineralöle – Regionaler Steuersatz – Antrag auf Berichtigung von Selbstveranlagungen und auf Erstattung von wegen Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht ohne Rechtsgrund gezahlten Beträgen – Antrag des Abgabenschuldners, der die Steuer infolge einer gesetzlich vorgesehenen Abwälzung getragen hat – Rechtsweg – Nachweis einer ungerechtfertigten Bereicherung

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegungsersuchen – Art. 267 AEUV – Vereinbarkeit einer nationalen Vorschrift mit der Richtlinie 2003/96/EG – Auf das Hoheitsgebiet einer Autonomen Gemeinschaft beschränkter Steuersatz

Vorlagefrage

Ist die Richtlinie 2003/96/EG vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, insbesondere deren Art. 5, dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Vorschrift wie Art. 50ter des Gesetzes 38/1992 vom 28. Dezember über die Verbrauchsteuern, die vormalig den Autonomen Gemeinschaften gestattete, für ihre Hoheitsgebiete unterschiedliche Steuersätze der Verbrauchsteuer auf Mineralöle für ein und dasselbe Erzeugnis festzulegen, entgegensteht?

Angeführte unionsrechtliche Rechtsprechung und Vorschriften

Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom: Art. 4, 5 und 6.

Urteil vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World u. a. (C-147/01, EU:C:2003:533, Rn. 115 und 116).

Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 29 und 30).

Urteil vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, Rn. 17).

Urteil vom 20. Oktober 2011, Danfoss und Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674).

Urteil vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a. (C-398/09, EU:C:2011:540, Rn. 20).

Urteil vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, Rn. 22).

Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 40).

Urteil vom 25. Oktober 2012, Kommission/Frankreich (C-164/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2012:665).

Urteil vom 14. Januar 2021, Kommission/Italien (Zuschuss beim Erwerb von Kraftstoffen) (C-63/19, EU:C:2021:18).

Urteil vom 25. Juli 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587).

Angeführte nationale Vorschriften

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Gesetz 38/1992 vom 28. Dezember über die Verbrauchsteuern) in der durch das die Ley de Presupuestos del Estado (Haushaltsgesetz des Staates) für das Jahr 2012 geänderten Fassung.

Art. 50 *ter*:

„1. Die Autonomen Gemeinschaften können einen autonomen Steuersatz auf für die Steuer auf Mineralöle festlegen, um die in ihrem jeweiligen Gebiet verbrauchten Erzeugnisse zusätzlich mit Steuer zu belegen. Die Anwendung des von ihnen festgelegten Steuersatzes erfolgt nach den Bestimmungen dieses Gesetzes und in den Grenzen und unter den Bedingungen der Regelung über die Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften.

2. Der anzuwendende autonome Steuersatz ist derjenige der Autonomen Gemeinschaft, in deren Gebiet der Endverbrauch der besteuerten Erzeugnisse stattfindet. ...

3. Die Steuerpflichtigen [die Inhaber der Betriebe, aus denen die Erzeugnisse in das Gebiet einer anderen Autonomen Gemeinschaft als derjenigen, in der sie ansässig sind, weiterversandt werden] sind berechtigt, von der anfallenden Steuer ... diejenigen Beträge abzuziehen, die der Anwendung des autonomen Steuersatzes entsprechen und die sie entweder durch Abwälzung oder als Teil des Preises getragen haben. Übersteigen die abziehbaren Beträge, bezogen auf den jeweiligen Steuerzeitraum, die Beträge der angefallenen Steuern, so hat der Steuerpflichtige unter den noch durch Rechtsverordnung festzulegenden Voraussetzungen Anspruch auf die Erstattung oder Verrechnung der Differenz. ...“

Dieser Artikel wurde durch das Allgemeine Haushaltsgesetz des Staates für 2018 mit Wirkung zum 1. Januar 2019 aufgehoben, wodurch der autonome Steuersatz im staatlichen Verbrauchsteuersatz aufging, „um die Einheit des Marktes im Bereich von Kraft- und Brennstoffen zu gewährleisten, ohne dass es durch diese Maßnahme zu einer Beeinträchtigung der Ressourcen der Autonomen Gemeinschaften kommen soll, all dies in dem vom Gemeinschaftsrecht gesteckten Rechtsrahmen“.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (Gesetz 22/2009 vom 18. Dezember 2009 über das System zur Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften) in der seit 2013 geltenden Fassung.

Art. 44: „Der Betrag des autonomen Steuersatzes der in ihrem Hoheitsgebiet anfallenden Mineralölsteuer wird an die jeweilige Autonome Gemeinschaft abgetreten.“

...

Gemäß der Siebten Übergangsbestimmung dieses Gesetzes trat der auf die autonome Gemeinschaft entfallende Teil an die Stelle des autonomen Teils der früheren Steuer auf Einzelhandelsverkäufe bestimmter Mineralöle, der am 31. Dezember 2012 abgeschafft worden war.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Allgemeine Durchführungsverordnung zum Allgemeinen Abgabengesetz 58/2003 vom 17. Dezember 2003 betreffend den verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf), angenommen durch das Real Decreto 520/2005 vom 13. Mai 2005

Art. 14: „1. Folgende Personen oder Einrichtungen sind befugt, die Erstattung ohne Rechtsgrund gezahlter Beträge zu beantragen:

...

c) Hat die rechtsgrundlose Zahlung auf Steuern stattgefunden, für die eine gesetzliche Verpflichtung zur Abwälzung besteht, die Person oder Einrichtung, auf die sie abgewälzt worden ist.

2. Folgende Personen oder Einrichtungen haben Anspruch auf die Erstattung der Beträge, von denen festgestellt worden ist, dass sie ohne Rechtsgrund gezahlt worden sind:

...

c) Die Person oder Einrichtung, auf die die Steuer abgewälzt worden ist, wenn die rechtsgrundlose Zahlung auf Abgaben erfolgt ist, die von Gesetzes wegen auf andere Personen oder Einrichtungen abzuwälzen sind. ...“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Die Gesellschaft DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. (im Folgenden: DISA) beantragte bei der spanischen Steuerverwaltung (im Folgenden: Finanzamt) die Berichtigung der von verschiedenen Steuerpflichtigen im Selbstveranlagungsverfahren eingereichten Steuererklärungen über die Verbrauchsteuer auf Mineralöle (Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, im Folgenden: IEH) für die Jahre 2013 bis 2015 in ihrer Eigenschaft als Abgabenschuldnerin, die die erklärten Steuerbeträge aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Abwälzung getragen hatte, und die Erstattung der aus diesem Rechtsgrund entrichteten Steuerbeträge, und zwar hinsichtlich des autonomen Teils, da sie der Auffassung war, dieser verstoße gegen das Recht der Europäischen Union.

- 2 Diese Anträge wurden vom Finanzamt unter Hinweis auf mehrere Bescheide zurückgewiesen, die die DISA beim Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrale Rechtsbehelfsbehörde in Verwaltungssachen) angefochten hatte, das ihren Einspruch jedoch im Wege einer stillschweigenden Entscheidung zurückwies. Gegen diese stillschweigende Entscheidung legte die DISA ein Rechtsmittel bei der Audiencia Nacional ein, die mit Urteil vom 25. November 2020 zurückgewiesen wurde. DISA legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim (vorlegenden) Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien), ein.
- 3 Über den Kontext des Ausgangsrechtsstreits ist zu sagen, dass es sich dabei um eines von mehreren beim Tribunal Supremo anhängigen Rechtsmittelverfahren handelt, die sich gegen den autonomen Teil der EIH, d. h. denjenigen Teil des Steuersatzes, der auf dem Hoheitsgebiet einer Autonomen Gemeinschaft zur Anwendung kommt, richten, weil dieser gegen das Unionsrecht verstoße. Was die Frage betrifft, *wer von der Steuerverwaltung die Erstattung von wegen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht rechtsgrundlos gezahlten Beträgen verlangen kann und auf welchem Rechtsweg*, wurde in einigen dieser Kassationsbeschwerden die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge beim Finanzamt durch am Steuerrechtsverhältnis nicht beteiligte Dritte beantragt, die in ihrer Eigenschaft als Abnehmer des Kraftstoffs die Steuerlast im Wege eines Preisaufschlags getragen hatten. Im Kassationsbeschwerdeverfahren Nr. 1908/20 hatte das Gericht des ersten Rechtszugs einen solchen Antrag für zulässig gehalten, während im Kassationsbeschwerdeverfahren Nr. 1902/21 das erstinstanzliche Gericht anders entschieden hatte, da es davon ausgegangen war, dass ein am steuerrechtlichen Rechtsverhältnis nicht beteiligter Dritter zur Rückerstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge nicht im steuerrechtlichen Verfahren vorgehen könne, sondern gegen den Verkäufer den Zivilrechtsweg beschreiten oder gegebenenfalls ein Staatshaftungsverfahren wegen Verletzung des Unionsrechts anhängig machen müsse, sofern er den Kausalzusammenhang zwischen der Steuervorschrift und dem erlittenen Vermögensschaden nachweisen könne.
- 4 Das vorliegende Gericht führt aus, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union der Mitgliedstaat zwar verpflichtet ist, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten (Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services, C-38/19, Rn. 29), doch wird die Frage, in welchem Rechtsweg diese Erstattung verlangt werden kann, im Unionsrecht nicht beantwortet, da es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats ist, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann; diese Voraussetzungen müssen dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen (Urteil vom 6. Oktober 2005, My Travel, C-291/03, Rn.17), die hier allerdings nicht Gegenstand der Debatte sind. Als Ausdruck dieser Verfahrensautonomie verleiht in Spanien Art. 14 der Allgemeinen Durchführungsverordnung demjenigen, der aufgrund einer gesetzlich vorgesehenen Abwälzung eine rechtsgrundlose Abgabe getragen hat, als am Steuerrechtsverhältnis Beteiligtem das Recht, *die Erstattung der von ihm*

getragenen Beträge zu beantragen und zu erhalten. Die DISA besitzt die Eigenschaft einer Einrichtung, die die gesetzlich vorgesehene Abwälzung der IEH durch andere Steuerpflichtige getragen hat, so dass sie aus Sicht des spanischem Rechts befugt ist, beim Finanzamt sowohl die Berichtigung der Selbstveranlagung als auch die Erstattung der auf sie abgewälzten Steuerbeträge *zu beantragen und gegebenenfalls auch zu erhalten*, sollten die in den einschlägigen Rechtsvorschriften enthaltenen und von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen im Wege des steuerrechtlichen Verfahrens zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge erfüllt sein.

- 5 Dieses Ergebnis ändert sich [nach Auffassung des vorlegenden Gerichts] auch nicht durch den Hinweis des Abogado del Estado auf das Vorabentscheidungsersuchen eines italienischen Gerichts in der Rechtssache C-316/22, Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA/A2A Energía SpA u. a., das seiner Ansicht nach zur Aussetzung des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens führen müsse, bis der Gerichtshof die Zweifel des italienischen Gerichts ausgeräumt habe, weshalb ein Vorabentscheidungsersuchen nicht notwendig sei. In der Tat wurde in jener Rechtssache einem Endverbraucher das Recht, unmittelbar die Erstattung der gezahlten Steuer vom Staat zu verlangen, verweigert und ihm lediglich erlaubt, den Anspruch zivilrechtlich gegen den Steuerpflichtigen geltend zu machen. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung indessen anerkannt, dass der Mitgliedstaat, sobald die Abwälzung auf den Endverbraucher (Abnehmer) nachgewiesen worden ist, einem Abnehmer, auf den eine nicht geschuldete Abgabe abgewälzt worden ist, deren Erstattung mit der Begründung verweigern kann, dass nicht er sie an die Steuerbehörden gezahlt hat, wenn dieser Abnehmer nach dem nationalem Recht eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen den Steuerpflichtigen erheben kann und die Erstattung der nicht geschuldeten Abgabe durch den Steuerpflichtigen nicht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert wird – so insbesondere im Falle der Insolvenz –, andernfalls der Abnehmer seine Rückzahlungsforderung aber unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann (Urteil vom 20. Oktober 2011, Danfoss A/S, C-94/10). Die Feststellung, ob eine solche innerstaatliche zivilrechtliche Klage letztlich die Ausübung dieses Rechts unmöglich macht oder übermäßig erschwert, ist allein Sache des nationalen Gerichts.
- 6 Zu den Zweifeln über den *Grundsatz, dass die ungerechtfertigte Bereicherung eine Ausnahme von der Verpflichtung darstellt, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten*, macht die DISA geltend, die spanischen Rechtsvorschriften, konkret Art. 14 der Allgemeinen Durchführungsverordnung, verlangten keinen Nachweis dafür, dass die Erstattung der rechtswidrigen Abgabe bei ihr keine ungerechtfertigte Bereicherung hervorgerufen habe, jedoch weist das vorlegende Gericht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs hin, wonach die unmittelbare Abwälzung der ohne Rechtsgrund gezahlten Abgabe auf den Abnehmer ... die einzige Ausnahme vom Recht auf Erstattung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Abgaben darstellt (Urteil vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a., C-398/09, EU:C:2011:540,

Rn. 20). Würde man ... dem Abgabepflichtigen den Abgabebetrag erstatten, den er bereits beim Abnehmer erhoben hat, käme dies einer Doppelzahlung an ihn gleich, die als ungerechtfertigte Bereicherung beurteilt werden könnte, ohne dass damit die Folgen der Rechtswidrigkeit der Abgabe für den Abnehmer beseitigt wären (Urteil vom 14. Januar 1997, Comateb u. a., C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, Rn. 22). Davon abgesehen obliegt es den nationalen Behörden und Gerichten, den Eintritt dieser ungerechtfertigten Bereicherung zu vermeiden, auch bei fehlender Regelung im nationalen Recht (Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, Rn. 40).

- 7 Da indessen die tatsächliche (vollständige oder teilweise) Abwälzung von mehreren Faktoren abhängt, die jeder wirtschaftlichen Transaktion eigen sind, und letztlich eine vom nationalen Gericht zu überprüfende Tatfrage darstellt, ist es im Hinblick auf den Grundsatz der ungerechtfertigten Bereicherung als Hindernis der Erstattungspflicht in der Tat nicht erforderlich, ein Vorabentscheidungsersuchen zu stellen, da die Frage im Urteil, das dieses Rechtsmittelverfahren abschließt, unter Würdigung der besonderen Umstände des Einzelfalls und der umfangreichen Rechtsprechung des Gerichtshofs angemessen berücksichtigt wird.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 8 Die DISA stützt ihre Anträge auf das Argument, der in Art. 50ter des am 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Gesetzes 38/1992 über die Verbrauchsteuern verankerte autonome Steuersatz sei mit dem Unionsrecht unvereinbar, weil er gegen verschiedene Bestimmungen der Richtlinie 2003/96 verstoße. Insbesondere müsse die Steuerlast im Bereich der Verbrauchsteuern nach Erzeugnis und Verwendungsart im gesamten Staatsgebiet identisch sein, regionale Ungleichheiten dürften nicht bestehen. Aus Art. 5 der Richtlinie 2003/96 ergebe sich, dass die Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuersätze ausschließlich in den dort genannten und nicht auch in anderen Fällen anwenden dürften. Nach Auffassung der DISA stellt die Einbeziehung dieses autonomen Teils des Steuersatzes der Mineralölsteuer in den staatlichen Verbrauchsteuersatz durch die Aufhebung von Art. 50ter des Gesetzes 38/1992 über die Verbrauchsteuern zum 1. Januar 2019 nach einer Anzeige bei der Kommission ein stillschweigendes Eingeständnis des Gesetzgebers dar, dass die unterschiedlichen autonomen Steuersätze der IEH mit dem Unionsrecht nicht vereinbar seien. Die DISA macht ferner geltend, dass nach Ansicht des früheren Generaldirektors Steuern und Zollunion der Kommission, Michel Aujean, „nach dem Stand der Dinge und den verfügbaren Informationen bei einer Differenzierung dieser Steuern nach Autonomen Gemeinschaften allem Anschein nach gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit harmonisierter Verbrauchsteuern verstoßen werden dürfte“ (Zitat aus dem *Gutachten zur Reform des Systems zur Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften. Ausschuss für Recherche und Ausarbeitung von Vorschlägen für ein neues Finanzierungssystem der Autonomen Gemeinschaften zur Anwendung ab dem Jahr 2002*). Die DISA ist ferner der Auffassung, dass die Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil vom 25. Oktober 2012, Kommission/Frankreich

(C-164/11), dass Frankreich gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 2003/96 verstoßen habe, indem es eine steuerliche Regionalisierung beibehalten habe, die zu Unterschieden im Strompreis führen könne, auf die vorliegende Rechtssache übertragbar sei. Schließlich bringt DISA unter Verweis auf die Schlussanträge von Generalanwalt Jean Richard de la Tour in der Rechtssache C-63/19 vor, dass für eine harmonisierte Besteuerung mit Verbrauchsteuern der *Grundsatz nationaler Einheitlichkeit* gelte, der verlange, dass die Steuerlast im gesamten Staatsgebiet gleich sein müsse, ohne dass regionale Unterschiede bestünden.

- 9 In Anbetracht der Auswirkungen des Unionsrechts auf den vorliegenden Rechtsstreit hat das vorlegende Gericht die Parteien aufgefordert, sich aus verschiedenen Blickwinkeln im Wesentlichen zur Vereinbarkeit des autonomen Steuersatzes der IEH mit dem Unionsrecht im Licht der Richtlinie 2003/96 zu äußern.
- 10 In ihrer Antwort hat die DISA zusammengefasst vorgetragen, dass ein Vorabentscheidungsersuchen nicht notwendig sei, da nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der nach Autonomen Gemeinschaften differenzierende IEH-Steuersatz gegen Art. 5 der Richtlinie 2003/96 in Verbindung mit den Art. 4, 14, 15, 17 und 19 verstoße, weil ein unterschiedlicher Steuersatz (je nach Autonomer Gemeinschaft) gegen den *Grundsatz der nationalen Einheitlichkeit* verstoße, nach dem Verbrauchsteuersätze bei gleichem Erzeugnis und gleicher Verwendung im gesamten nationalen Staatsgebiet ohne regionale Unterschiede einheitlich sein müssten.
- 11 Die staatliche Verwaltung trägt vor, ein Vorabentscheidungsersuchen sei deshalb nicht notwendig, weil erstens weder im Kassationsbeschwerdeverfahren noch in der ersten Instanz je über die Problematik der Vereinbarkeit des autonomen Teils des IEH-Steuersatzes mit dem Unionsrecht gestritten worden sei, es handle sich daher um eine hypothetische Frage. Zweitens ergebe sich weder aus Art. 5 noch aus irgendeiner anderen Vorschrift der Richtlinie 2003/96 oder aus der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG das Erfordernis, innerhalb desselben Mitgliedstaats einheitliche Steuersätze festzulegen, es gehe dort lediglich um eine einheitliche Mindestverbrauchsteuer. Drittens stelle die Festlegung des autonomen Steuersatzes einen Ausdruck der politischen Autonomie im Steuerbereich dar, die den Autonomen Gemeinschaften durch die spanische Verfassung garantiert werde und durch Art. 4 Abs. 2 AEUV geschützt sei; und viertens ergäben sich durch die Festlegung ergänzender autonomer Steuersätze für einige der in Art. 50ter der Ley de Impuestos Especiales genannten Erzeugnisse seitens der Autonomen Gemeinschaften keine Nachteile für das Funktionen des Binnenmarkts.

Kurze Begründung des Vorabentscheidungsersuchens

- 12 Das vorlegende Gericht hegt Zweifel an der Vereinbarkeit des autonomen Teils der IEH mit dem Unionsrecht.
- 13 In den hierzu eingelegten Kassationsbeschwerden hat in erster Instanz noch kein Gericht über diese Frage entschieden, da es in der Erörterung stets um die Korrektur des Rechtswegs ging, der zur Durchsetzung der Rückerstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge gewählt worden war. In ihrem Urteil vom 25. November 2020, gegen das die Kassationsbeschwerde eingelegt wurde, hat die Audiencia Nacional anerkannt, dass das Vorabentscheidungsersuchen zweckmäßig sei, um die rechtlichen Zweifel an der Auslegung der Richtlinie 2003/96 auszuräumen, hat sich aber dennoch darauf beschränkt, den Antrag auf Erstattung der von der DISA getragenen Abgaben mit der Begründung zurückzuweisen, dass die Kassationsbeschwerdeführerin nicht nachgewiesen habe, diese Beträge nicht auf Dritte abgewälzt zu haben, was eine ungerechtfertigte Bereicherung vermieden hätte. Unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World u. a., hat die Audiencia Nacional in ihrem Urteil festgestellt: „[A]uch wenn die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union dem entgegensteht, dass Besonderheiten bei den Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge geschaffen und Vermutungen für die Abwälzung der Steuer auf Dritte oder Beweisanforderungen für die Nichtabwälzung aufgestellt werden, die den Nachweis unmöglich machen oder übermäßig erschweren, gehen wir davon aus, dass dem Antrag der Klägerin nicht stattgegeben werden kann, da sie keine rechtstreue und transparente prozessuale Position erkennen lässt, wenn sie eine Steuererstattung in Millionenhöhe verlangt, ohne auch nur den geringsten Versuch zu unternehmen, nachzuweisen, dass dadurch keine ungerechtfertigte Bereicherung auf ihrer Seite entstände, indem sie dem Gericht konkrete Angaben zu den ab dem Inkrafttreten des autonomen Steuersatzes abgeschlossenen Geschäften, zur Entwicklung der Brennstoffpreise während seiner Geltung oder ggf. zur Verringerung ihrer Gewinne durch ein Absinken der Verkaufsumsätze als Folge der Abwälzung der Steuerbelastung auf den Käufer vorlegt.“
- 14 Entgegen dem Vorbringen des Abogado del Estado ist die hier gestellte Vorlagefrage keine hypothetische Frage. Die DISA hat nämlich bereits Verwaltungsrechtsweg die Erstattung der von ihr auf den „autonomen Teil“ der IEH entrichteten Beträge beantragt, weil dieser gegen Unionsrecht verstoße, ein Begehren, das sie bei der Audiencia Nacional wie beim Tribunal Supremo aufrechterhalten und immer von Neuem vorgebracht hat. Außerdem hat die Steuerverwaltung selbst anerkannt, die DISA könne die Erstattung im Wege eines Steuerverfahrens geltend machen, da sie diese Steuer aufgrund der Abwälzung getragen habe. Vielmehr war es das Gericht des ersten Rechtszugs, das die Berechtigung der DISA zu einer solchen Erstattungsforderung erstmals in Abrede gestellt hat, da sie sich, indem sie nicht nachgewiesen habe, die Steuerlast nicht (über den Preis) auf die Abnehmer des Kraftstoffs abgewälzt zu haben, ungerechtfertigt bereichern könnte. Auf der anderen Seite muss das Tribunal

Supremo (Oberster Gerichtshof) wissen, wie bestimmte Vorschriften der Richtlinie 2003/96, die nach Ansicht derjenigen, die eine Erstattung beantragt haben, die Rechtsgrundlosigkeit des „autonomen Teils“ der IEH begründen, auszulegen sind. Was die vorliegende Kassationsbeschwerde betrifft, ist die Befugnis der DISA, die Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Beträge im Rahmen des entsprechenden Steuerverfahrens zu verlangen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie nach nationalem Recht zu beurteilen, und es ist bereits darauf hingewiesen worden, dass der DISA diese Befugnis nicht abgesprochen werden kann. Eine andere Frage sind die möglichen Auswirkungen des Grundsatzes, dass bei einer ungerechtfertigten Bereicherung eine Ausnahme von dieser Erstattung vorliegt, sowie diejenigen zur Beweislast, die der Gerichtshof aber jedenfalls schon hinreichend geklärt hat.

- 15 Im Hinblick auf die der Urteile des Gerichtshofs, auf die sich die Parteien berufen haben, um die Notwendigkeit des Vorabentscheidungsersuchens in Abrede zu stellen, insbesondere die Urteile in den Rechtssachen C-164/11 und C-63/19, ist das vorliegende Gericht der Ansicht, dass sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs keine klare Auslegung von Art. 5 der Richtlinie 2003/96 in Bezug auf die Frage ergibt, ob innerhalb eines Mitgliedstaats und im Bereich der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom regional unterschiedliche Steuersätze für ein und dasselbe Erzeugnis festgelegt werden können, und unter welchen Voraussetzungen. Von dieser Auslegung hängt jedoch die Entscheidung des Rechtsstreits ab.