

Asia C-743/22

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

1.12.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal Supremo (ylin tuomioistuin, Espanja)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

15.11.2022

Valittaja:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

Vastapuoli:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Pääasian kohde

Kivennäisöljyjen valmistevero – Alueellinen verokanta – Oma-aloitteisesti maksettujen verojen oikaisua ja unionin oikeuden vastaisten perusteettomien verojen ja maksujen palautusta koskeva vaatimus – Sellaisen maksuvelvollisen esittämä vaatimus, jolle rasisus on lain mukaan vyörytetty – Menettely – Perusteettoman edun toteen näyttäminen

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Tulkintaa koskeva ennakkoratkaisupyöntö – SEUT 267 artikla – Kansallisen säännöksen yhteensopivuus direktiivin 2003/96/EY kanssa – Itsehallintoalueen alueelle rajoittuva verokanta

Ennakkoratkaisukysymys

Onko energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettua neuvoston direktiiviä 2003/96/EY ja

erityisesti sen 5 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä valmisteverosta 28.12.1992 annetun Espanjan lain 38/1992 50 ter §:n kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan itsehallintoalueet voivat ottaa saman tuotteen osalta käyttöön alueellisesti eriytettyjä kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevia verokantoja?

Oikeuskäytäntö ja unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joihin asiassa viitataan

Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/96/EY; 4, 5 ja 6 artikla.

Tuomio 2.10.2003, Weber’s Wine World ym., C-147/01, EU:C:2003:533, 115 ja 116 kohta.

Tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ja 30 kohta.

Tuomio 6.10.2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, 17 kohta.

Tuomio 20.10.2011, Danfoss ja Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym., C-398/09, EU:C:2011:540, 20 kohta.

Tuomio 14.1.1997, Comateb ym., C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 22 kohta.

Määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, 40 kohta.

Tuomio 25.10.2012, komissio v. Ranska, C-164/11, ei julkaistu, EU:C:2012:665.

Tuomio 14.1.2021, komissio v. Italia (Polttoaineiden hankintatuki), C-63/19, EU:C:2021:18.

Tuomio 25.7.2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Valmisteverosta 28.12.1992 annettu laki 38/1992 (Ley de Impuestos Especiales), sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2012 valtion yleisestä talousarviosta annetulla lailla (Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012)

50 ter §

”1. Itsehallintoalueet voivat ottaa käyttöön kivennäisöljyjen valmisteveroon sovellettavan aluekohtaisen verokannan lisäveron kantamiseksi alueellaan kulutettavista tuotteista – –. Aluekohtaista verokantaa sovellettaessa on

noudatettava tämän lain säännöksiä sekä itsehallintoalueiden rahoituksen sääntelystä annetussa lainsäädännössä säädettyjä rajoituksia ja edellytyksiä.

2. Sovellettavaksi tulee sen itsehallintoalueen käyttöön ottama aluekohtainen verokanta, jonka alueella veronalaisten tuotteiden loppukulutus tapahtuu. – –

3. Verovelvollisilla, [jotka omistavat laitoksia, joista tuotteita lähetetään edelleen jonkin muun itsehallintoalueen alueelle kuin sen, jossa laitos sijaitsee,] on oikeus vähentää maksettavaksi erääntyvistä määristä – – ne aluekohtaisen verokannan mukaiset määrät, jotka verovelvollinen on maksanut edeltävästi joko veron vyöryttämisen vuoksi tai hintaan sisältyneenä verona. Jos vähennuskelpoisten määrien kokonaismäärä ylittää kullakin verokaudella maksettaviksi erääntyvien verojen määrän, verovelvollisella on oikeus saada näiden välinen erotus palautettua tai korvattua laissa säädetyin edellytyksin. – –”

Kyseinen säännös kumottiin 1.1.2019 alkavin vaikutuksin vuoden 2018 valtion yleisestä talousarviosta annetulla lailla (Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018), niin että aluekohtainen verokanta sisällytettiin valtion valmisteverokantaan ”polttoaineiden alan markkinoiden yhtenäisyyden takaamiseksi unionin oikeutta noudattaen niin, ettei kyseinen toimenpide johda itsehallintoalueiden varojen vähentymiseen”.

Itsehallintoalueiden rahoitusjärjestelmän sääntelystä 18.12.2009 annettu laki 22/2009 (Ley por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas; sellaisena kuin se on ollut voimassa vuodesta 2013)

44 §: ”Itsehallintoalue saa käyttöönsä alueellaan kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevaa aluekohtaista verokantaa soveltaen kannetut verotulot.”

Kyseisen lain seitsemännen siirtymäsäännöksen mukaan kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevalla aluekohtaisella verokannalla korvattiin 31.12.2012 käytöstä poistunutta aiempaa kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettua veroa (*Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*) koskenut aluekohtainen verokanta.

17.12.2003 annetun yleisen verolain 58/2003 yleinen täytäntöönpanoasetus hallinnollisen muutoksenhaun alalla (Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; jäljempänä RRVA). (Hyväksytty 13.5.2005 annetulla kuninkaan asetuksella (Real Decreto) 520/2005)

14 §: ”1. Seuraavilla henkilöillä tai yrityksillä on oikeus vaatia perusteettomien verojen tai maksujen palautusta:

– –

c) Kun perusteeton vero tai maksu liittyy veroihin tai maksuihin, joita koskee lain mukainen vyöryttämismäärä, [...] henkilö tai yritys, joka on maksanut sille vyörytetyn veron tai maksun.

2. Seuraavilla henkilöillä tai yrityksillä on oikeus vaatia perusteettomien verojen tai maksujen palautusta:

c) Henkilö tai yritys, joka on maksanut vyörytetyn veron tai maksun, jos perusteeton vero tai maksu liittyy veroihin tai maksuihin, jotka on lain mukaan vyörytettävä muille henkilöille tai yrityksille. – –”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. -niminen yritys (jäljempänä DISA) haki Espanjan verohallinnolta (Administración Tributaria, jäljempänä verohallinto) oikaisua verovuosilta 2013–2015 oma-aloitteisesti maksamiinsa veroihin, joita koskeneiden ilmoitusten antajat olivat erilaisia kivennäisöljyjen valmisteveron (*Impuesto Especial sobre Hidrocarburos*, jäljempänä kivennäisöljyjen valmistevero) osalta verovelvollisia toimijoita, maksuvelvollisena, jolle ilmoitetut aluekohtaisen verokannan mukaisesti kannetut kyseisen veron määrät oli vyörytetty, sekä näin maksamiensa määrien palautusta, koska se katsoi kyseisen aluekohtaisen verokannan olevan vastoin Euroopan unionin oikeutta.
- 2 Verohallinto hylkäsi kyseiset vaatimukset päätöksillä, joihin DISA haki muutosta Tribunal Económico-Administrativo Centralissa (keskushallinnon hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Espanja), joka puolestaan hylkäsi muutoksenhaun hiljaisesti. DISA valitti tästä hiljaisesta hylkäämisestä Audiencia Nacionaliin (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja), mutta valitus hylättiin 25.11.2020 annettulla tuomiolla. DISA teki viimeksi mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen Tribunal Supremolle (ylin tuomioistuin, Espanja), joka pyytää nyt ennakkoratkaisua.
- 3 Pääasian asiayhteydestä on todettava, että kyseessä on yksi monista Tribunal Supremon käsiteltäväksi saatetuista kassaatiovalituksista, joissa kivennäisöljyjen valmisteveroa koskeva aluekohtainen verokanta eli itsehallintoalueella sovellettava osuus verokannasta on riitautettu sillä perusteella, että sen katsotaan olevan vastoin Euroopan unionin oikeutta. Sen kysymyksen osalta, *kuka voi hakea verohallinnolta perusteettoman veron tai maksun palautusta sillä perusteella, että veroa pidetään unionin oikeuden vastaisena, ja mitä menettelyä soveltaen tätä palautusta on haettava*, on huomionarvoista, että joissakin kyseisistä kassaatiovalituksista perusteettoman veron palautusta verohallinnolta ovat hakeneet kolmannet osapuolet, jotka eivät liity asianomaiseen vero-oikeudelliseen oikeussuhteeseen ja jotka väittävät maksaneensa verorasituksen polttoaineen ostajina hinnankorotuksen kautta. Kassaatiovalituksessa nro 1908/20 ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin oli päättänyt, että tällainen hakemus voidaan ottaa käsiteltäväksi, mutta kassaatiovalituksessa nro 1902/21 ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin oli päättänyt sen sijaan toisin ja katsonut, ettei asianomaisen vero-oikeudellisen oikeussuhteen ulkopuolinen kolmas osapuoli voinut panna vireille perusteettomien verojen ja maksujen palautusta koskevaa vero-oikeudellista menettelyä, vaan sen oli esitettävä myyjään kohdistuva siviilioikeudellinen

vaatimus tai vedottava tarvittaessa unionin oikeuden rikkomiseen perustuvaan valtion vahingonkorvausvastuuseen, jos verosäännöksen ja aiheutuneen taloudellisen vahingon välillä voitiin osoittaa olevan syy-yhteys.

- 4 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tuo esille, että vaikka Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan jäsenvaltiolla on velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/[16], 29 kohta), on niin ikään kiistatonta, ettei unionin oikeudessa ole säännöksiä verojen palauttamiseksi edellytettävien menettelyjen osalta, vaan kunkin jäsenvaltion tehtävänä on säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia (tuomio 6.10.2005, Mytravel, C-291/03, 17 kohta); nämä seikat eivät ole riidanalaisia nyt käsiteltävässä asiassa. Espanja on käyttänyt tätä menettelyllistä autonomiaansa siten, että RRVA:n 14 §:ssä annetaan vero-oikeudellisen oikeussuhteen osapuolelle, jolle perusteeton vero tai maksu on lain mukaan vyörytetty, *oikeus vaatia* näin maksamiensa määrien palautusta ja saada ne palautettua. DISA on yritys, jolle muut verovelvolliset ovat lain mukaan vyöryttäneet kivennäisöljyjen valmisteveron, joten Espanjan oikeuden näkökulmasta sillä on oikeus *vaatia* verohallinnolta sekä oma-aloitteisesti maksamiensa verojen oikaisua että tällaisten sille vyörytettyjen veromäärien palautusta ja tarvittaessa *saada ne palautetuiksi*, jos lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä vaaditut edellytykset täyttyvät, perusteettoman veron palautusta koskevaa vero-oikeudellista menettelyä käyttäen.
- 5 Tähän päätelmään ei vaikuta valtionasiamiehen viittaus ennakkoratkaisupyyntöön, jonka italialainen tuomioistuin on esittänyt asiassa C-316/22, Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA v. A2A Energía SpA ym., ja jonka perusteella nyt käsiteltävän valitusasian käsittelyä olisi valtionasiamiehen mukaan lykättävä ennakkoratkaisua pyytämättä, kunnes unionin tuomioistuin ratkaisisi italialaisen tuomioistuimen esittämät kysymykset. Kyseisessä asiassa loppukuluttajalta oli nimittäin evätty oikeus vaatia perusteettoman veron palauttamista suoraan valtiolta ja loppukuluttajalla oli katsottu olevan vain oikeus nostaa siviilioikeudellinen kanne verovelvollista vastaan. Unionin tuomioistuin on myöntänyt oikeuskäytännössään, että jos veron vyöryttäminen loppukuluttajalle (ostajalle) on hyväksyttävää, jäsenvaltio voi lähtökohtaisesti hylätä veronpalautusta koskevan vaatimuksen, jos ostaja ei ole maksanut veroa veroviranomaisille, kunhan kyseinen ostaja – jos hän on tosiasiallisesti vastannut taloudellisesta rasituksesta – voi kansallisen oikeuden nojalla nostaa siviilioikeudellisen kanteen verovelvollista (tai veronpidätyksen tehnyttä toimijaa) vastaan ja kunhan ostajalle aiheutunutta vahinkoa vastaavan korvauksen saaminen verovelvolliselta ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa erityisesti verovelvollisen maksukyvyttömyyden vuoksi, jolloin kyseisen ostajan on voitava kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaisille (tuomio 20.10.2011, Danfoss A/S, C-94/10). Sen seikan arvioiminen, tekeekö kyseinen siviilioikeudellinen kanne eli kansallinen siviilioikeudellinen menettely kyseisen oikeuden käyttämisestä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, on yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

- 6 Sen kysymyksen osalta, joka liittyy *perusteetonta etua koskevaan periaatteeseen poikkeuksena velvollisuudesta palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot*, on todettava, että vaikka DISA väittää, ettei Espanjan lainsäädännössä, tarkemmin sanottuna RRVA:n 14 §:ssä, edellytetä mitään näyttöä siitä, ettei lainvastaisen veron palauttamisesta aiheudu sille perusteetonta etua, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin muistuttaa tähän liittyvästä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan perusteettoman veron tai maksun välitön vyörytys ostajalle muodostaa ainoan poikkeuksen unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen palauttamista koskevaan oikeuteen (tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym., C-398/09, EU:C:2011:540, 20 kohta). Jos talouden toimijalle palautettaisiin nimittäin veron tai maksun määrä, jonka toimija on jo saanut ostajalta, toimija saisi tämän vuoksi tämän määrän kahdesti, mitä on pidettävä perusteettoman edun saamisena, eikä niitä seurauksia, joita ostajalle aiheutuu veron tai maksun lainvastaisuudesta, korjattaisi ollenkaan (tuomio 14.1.1997, Comateb ym., C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 22 kohta). Toisaalta tällaisen perusteettoman edun aiheutumisen välttäminen on kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävä myös silloin, kun kansallisessa oikeudessa ei säädetä asiasta (määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, 40 kohta).
- 7 Koska veron tai maksun tosiasiallinen vyöryttäminen kokonaan tai osittain riippuu useista kuhunkin liiketoimeen liittyvistä erityisistä tekijöistä ja koska tämä tosiseikkoihin liittyvä kysymys on viime kädessä kansallisen tuomioistuimen tutkittava, perusteettoman edun periaatteesta siltä osin kuin se kumooa palauttamisvelvoitteen ei ole tarpeen esittää ennakkoratkaisukysymystä, vaan tämä seikka arvioidaan asianmukaisesti nyt esillä olevan valitusasian käsittelyn päätteeksi annettavassa tuomiossa ottaen huomioon tapaukseen liittyvät erityiset olosuhteet ja tätä seikkaa koskeva unionin tuomioistuimen laaja oikeuskäytäntö.

Asianosaisten keskeiset lausumat pääasian oikeudenkäynnissä

- 8 DISA väittää vaatimustensa perusteeksi, että 1.1.2013 voimaan tullessa valmisteverolain 38/1992 50 ter §:ssä säädetty kivennäisöljyjen valmisteveroa koskeva aluekohtainen verokanta on unionin oikeuden vastainen, sillä se on ristiriidassa tiettyjen direktiivin 2003/96 säännösten kanssa. DISA väittää erityisesti, että valmisteveroon liittyvän verorasituksen on oltava tietyn tuotteen osalta yhtäläinen koko valtion alueella, eikä alueiden välillä voi esiintyä eroja. Sen mielestä direktiivin 2003/96 5 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa eriytettyjä verokantoja ainoastaan kyseisessä artiklassa nimenomaisesti luetelluissa tapauksissa eivätkä muissa tapauksissa. DISAn mukaan kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevan aluekohtaisen verokannan sisällyttäminen valtion valmisteverokantaan sen jälkeen, kun valmisteverolain 50 ter § oli kumottu 1.1.2019 alkavin vaikutuksin komissiolle tehdyn kantelun seurauksena, merkitsee lainsäätäjän myöntäneen implisiittisesti, että valmisteveroa koskevat aluekohtaiset eriytetyt verokannat olivat unionin oikeuden vastaisia. DISA väittää samoin, että Euroopan komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston

entisen pääjohtajan Michel Aujeanin mukaan ”saatavilla olevien tietojen perusteella tässä tilanteessa vaikuttaa siltä, että yhdenmukaistetun valmisteveron yhtenäisyyttä koskevaa perusperiaatetta ei noudateta, jos kyseiset verot eriytetään alueittain” (lainaus itsehallintoalueiden rahoitusjärjestelmän uudistamista koskevasta mietinnöstä, jonka otsikko on *Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el Estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002*). DISA väittää niin ikään, että käsiteltävässä asiassa voidaan soveltaa sitä, mitä unionin tuomioistuin toteaa 25.10.2012 antamassaan tuomiossa komissio v. Ranska (C-164/11), jonka mukaan Ranska ei ollut noudattanut sille direktiivin 2003/96 nojalla kuuluvia velvoitteita säilyttäessään alueellisen verotuksen, joka saattoi aiheuttaa eroja sähköhinnassa. DISA väittää vielä, että yhdenmukaistettujen valmisteverojen verotuksessa sovelletaan *kansallisen yhtenäisyyden periaatetta*, jonka mukaan kuhunkin tuotteeseen ja käyttöön liittyvän verorasituksen on oltava sama koko valtion alueella ilman alueellisia eroja, ja DISA mainitsee julkisasiamies Jean Richard de la Tourin asiassa C-63/19 esittämän ratkaisuehdotuksen.

- 9 Koska käsiteltävä asia liittyy unionin oikeuteen, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on kehottanut asianosaisia ottamaan kantaa olennaisilta osin kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevan aluekohtaisen verokannan yhteensopivuuteen unionin oikeuden kanssa ottaen huomioon direktiivin 2003/96 eri näkökulmista.
- 10 DISA esittää vastauksessaan lyhyesti sanottuna, ettei ennakkoratkaisun pyytäminen ole tarpeen, sillä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti kivennäisöljyjen valmisteveroa koskeva aluekohtainen verokanta on vastoin direktiivin 2003/96 5 artiklaa tulkittuna yhdessä kyseisen direktiivin 4, 14, 15, 17 ja 19 artiklan kanssa, sillä (itsehallintoalueittain) eriytetty verokanta on vastoin *kansallisen yhtenäisyyden periaatetta*, jonka mukaan valmisteveroa koskevan verokannan on oltava sama kunkin tuotteen ja käytön osalta koko valtion alueella ilman alueellisia eroja.
- 11 Verohallinto esittää puolestaan, ettei ennakkoratkaisun pyytäminen ole tarpeen, koska ensinnäkään kassaatiovalituksessa ei ole kyse – kuten ei ollut myöskään ensimmäisessä oikeusasteessa käydyssä menettelyssä – niistä ongelmista, joita liittyy kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevan aluekohtaisen verokannan yhteensopivuuteen unionin oikeuden kanssa, ja koska tämä kysymys on hypoteettinen; koska toiseksi direktiivin 2003/96 5 artiklassa tai missään muussa kyseisen direktiivin säännöksessä taikka valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetussa neuvoston direktiivissä 2008/118/EY ei edellytetä yhtenäisten verokantojen käyttämistä kussakin valtiossa, vaan niissä edellytetään ainoastaan vähimmäisverokantoja; koska kolmanneksi aluekohtaisen verokannan käyttöönotto ilmentää taloudelliselta kannalta sitä poliittista autonomiaa, joka taataan Espanjan perustuslaissa (Constitución Española) itsehallintoalueille ja vahvistetaan SEUT 4 artiklan 2 kohdassa, ja koska neljänneksi sisämarkkinoiden

moitteeton toiminta ei vaarannu sen seurauksena, että itsehallintoalueet ottavat käyttöön aluekohtaiset verokannat kantaakseen lisäveron tietyistä valmisteverolain 50 ter §:ssä mainituista tuotteista.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 12 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin epäilee valmisteveroa koskevan aluekohtaisen verokannan yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.
- 13 Samasta aiheesta tehdyissä kassaatiovalituksissa yksikään ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimista ei ole lausunut kyseisestä seikasta, sillä riidan kohteena on ollut aina sen menettelytavan oikaiseminen, jota käyttäen perusteettoman veron tai maksun palauttamista on vaadittu. Audiencia Nacional myönsi 25.11.2020 antamassaan tuomiossa, jota nyt käsiteltävä kassaatiovalitus koskee, että ennakkoratkaisun pyytäminen olisi aiheellista, jotta direktiivin 2003/96 tulkintaa koskevat oikeudelliset epäselvyydet voitaisiin ratkaista, mutta se ei tehnyt muuta kuin hylkäsi DISAn maksamien määrien palauttamista koskevan vaatimuksen, koska valittaja ei ollut osoittanut, ettei se ollut vyöryttänyt kyseisiä määriä muille henkilöille, millä perusteettoman edun aiheutuminen olisi voitu välttää. Audiencia Nacional viittasi tuomiossaan yhteisöjen tuomioistuimen 2.10.2003 antamaan tuomioon Weber’s Wine World ym. (C-147/01) ja totesi, että ”vaikka Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on esteenä sille, että Euroopan unionin oikeuden vastaisten verojen palauttamista koskeviin vaatimuksiin sovellettavissa menettelyissä on erityispiirteitä ja että käytössä on veron vyöryttämistä koskevia olettamia tai näyttöä koskevia vaatimuksia, jotka tekevät palauttamisen vaatimisesta mahdotonta tai erityisen vaikeaa, kantajan vaatimusta ei voida hyväksyä, sillä kantaja ei osoita asemansa olevan menettelyllisesti laillinen ja läpinäkyvä, kun se esittää miljoonaluokkaa olevan vaatimuksen verojen palauttamisesta yrittämättä lainkaan osoittaa, ettei tästä aiheudu sille perusteetonta etua, esittämällä tuomioistuimelle konkreettisia tietoja kyseisen aluekohtaisen verokannan voimaantulon jälkeen suoritetuista liiketoimista, polttoainoiden hintojen muutoksista kyseisen verokannan voimassaolon aikana tai tarvittaessa voiton pienentymisestä myynnin vähentymisen takia tai sen vuoksi, että verorasitus siirtyi ostajalle.”
- 14 Toisin kuin valtionasiamies väittää, tässä tarkasteltava ennakkoratkaisukysymys ei ole hypoteettinen. DISA on nimittäin vaatinut hallinnollisessa menettelyssä niiden määrien palauttamista, jotka se on maksanut valmisteveroa koskevan aluekohtaisen verokannan mukaisesti, sillä perusteella, että kyseiset määrät olivat unionin oikeuden vastaisia, ja se on pitänyt ja esittänyt tämän saman vaatimuksen myös Audiencia Nacionalissa sekä Tribunal Supremossa. Lisäksi verohallinto on myöntänyt, että DISAlla oli oikeus vaatia palautusta vero-oikeudellisen menettelyn kautta, koska se oli maksuvelvollinen, jolle rasitus oli vyörytetty. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin oli kuitenkin ensimmäinen, joka kyseenalaisti DISAn oikeuden vaatia kyseistä palautusta katsoen, että DISAlle saattoi aiheutua perusteetonta etua, koska se ei ollut osoittanut, ettei se ollut

vyöryttänyt verorasitusta (hintojen kautta) polttoaineen ostajille. Toisaalta Tribunal Supremon on tunnettava niiden direktiivin 2003/96 säännösten tulkinta, joiden perusteella verojen ja maksujen palauttamista vaatineet ovat pitäneet kivennäisöljyjen valmisteveroa koskevaa ”aluekohtaista verokantaa” sääntöjenvastaisena. Nyt käsiteltävän kassaatiovalituksen osalta on todettava, että DISAn oikeus vaatia perusteettomien verojen ja maksujen palauttamista asiaankuuluvan vero-oikeudellisen menettelyn kautta on ratkaistava kansallisen oikeuden mukaisesti menettelyllistä autonomiaa koskevaa periaatetta noudattaen, ja asiassa on jo todettu, ettei DISAlta voida evätä kyseistä oikeutta. Kokonaan toisen kysymyksen muodostavat ne vaikutukset, joita perusteettoman edun periaatteesta voi aiheutua, kun sen nojalla katsotaan voitavan poiketa palauttamisvelvoitteesta, samoin kuin perusteettomaan etuun liittyvä todistustaakka, jota unionin tuomioistuin on joka tapauksessa selventänyt jo riittäväällä tavalla.

- 15 Kun huomioon otetaan unionin tuomioistuimen antamat tuomiot, joiden perusteella asianosaiset ovat esittäneet, ettei ennakkoratkaisun pyytäminen ole tarpeen, ja erityisesti asioissa C-164/11 ja C-63/19 annetut tuomiot, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, ettei direktiivin 2003/96 5 artiklan tulkinta ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella selvää siltä osin, estääkö kyseinen artikla – ja millä edellytyksillä se estää – jäsenvaltiota ottamasta käyttöön energiatuotteiden ja sähkön verotuksen alalla alueittain eriytettyjä verokantoja saman tuotteen osalta. Riidan ratkaiseminen edellyttää tätä tulkintaa.