KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MACIEJ SZPUNAR
ippreżentati fis-7 ta' Marzu 2018 [1]

**Kawża C-90/17**

**Turbogás Produtora Energética SA**
**vs**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [it-Tribunal ta' Arbitraġġ Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall])

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni fuq prodotti tal-enerġija u fuq l-elettriku – Direttiva 2003/96/KE – Artikolu 14(1)(a) – Eżenzjoni tal-prodotti tal-enerġija u l-elettriku użati għall-produzzjoni tal-elettriku – It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) – Entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess – Eżenzjoni tal-produtturi tal-elettriku ż-żgħar"

## Introduzzjoni

1. Fil-kawża preżenti, il-qorti Portugiża ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja domandi preliminari li jirrigwardaw l-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni fid-Direttiva tal-Kunsill 2003/96/KE tas-27 ta' Ottubru 2003 li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku [2]. Ir-risposta għal din id-domanda ma għandha tqajjem l-ebda diffikultajiet. Il-problema hija madankollu li r-risposta, li tkun utli sabiex tiġi deċiża l-kawża quddiem il-qorti tar-rinviju, teżiġi wkoll l-interpretazzjoni ta' dispożizzjonijiet oħra ta' din id-direttiva minbarra dik indikata mill-qorti tar-rinviju fit-talba tagħha. Għalhekk, fl-opinjoni tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha testendi l-analiżi tagħha għal dawn id-dispożizzjonijiet.

## Il-kuntest ġuridiku

### *Id-dritt tal-Unjoni*

2. L-Artikolu 1 tad-Direttiva 2003/96 jipprovdi:

"Stati Membri għandhom jimponu tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku skond din id-Direttiva."

1 Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

2 ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 405.

3. B'konformità mal-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva:

"Barra d-disposizzjonijiet ġenerali kif imniżżla f'Direttiva 92/12/KEE [3] fuq użijiet eżenti ta' prodotti taxxabli, u mingħajr preġudizzju għall-disposizzjonijiet oħra tal-Komunità, Stati Membri għandhom jeżentaw dan li ġej mit-tassazzjoni b'kondizzjonijiet li huma għandhom jagħmlu biex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' dawn l-eżenzjonijiet u biex jimpedixxu l-evażjoni, ħrib mit-taxxa jew abbuż:

a) prodotti ta' enerġija u elettriku użati biex jipproduċu elettriku u elettriku użat biex iżomm il-produzzjoni tal-elettriku Madankollu, Stati Membri jistgħu, għal raġunijiet ta' politika dwar l-ambjent, jissotomettu dawn il-prodotti għall-tassazzjoni mingħajr ma joqgħodu jirrispettaw il-livelli minimi ta' tassazzjoni kif imniżżla f'din id-Direttiva. […]".

4. Fl-aħħar nett, b'konformità mal-ewwel u t-tielet subparagrafi tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96:

"Bl-iskop li japplika l-Artikoli 5 u 6 ta' Direttiva 92/12/KEE, eletrriċità u gass naturali għandhom ikunu suġġett għall-tassazzjoni u għandhom jiġu dovuti meta ssir il-fornitura mid-distributur jew ridistributur […].

[…]

Entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess għandha tiġi kkonsidrata bħala distributur. Minkejja l-Artikolu 14(1)(a), Stati Membri jistgħu jeżentaw produtturi żgħar tal-elettriku jekk kemm-il darba huma jintaxxaw il-prodotti ta' enerġija użati għall-produzzjoni ta' dik l-elettriku."

### *Id-dritt Portugiż*

5. B'konformità mal-Artikolu 4(1)(b) tal-Código dos Impostos Especiais de Consumo (il-Kodiċi Portugiż tad-Dazji tas-Sisa, iktar 'il quddiem iċ-"CIEC"), huma suġġetti għad-dazju tas-sisa fuq l-elettriku, fost oħrajn, l-entitajiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess ("awtoprodutturi"). B'konformità mal-Artikolu 9(1) taċ-CIEC, il-produzzjoni tal-elettriku għall-użu tal-produttur stess, fost oħrajn, hija kkunsidrata bħala rilaxx għall-konsum tal-elettriku. L-Artikolu 89(2)(a) taċ-CIEC jeżenta mit-taxxa l-elettriku użat għall-produzzjoni tal-elettriku u sabiex tinżamm il-kapaċità ta' produzzjoni tal-elettriku. Fl-aħħar nett, l-Artikolu 96 bis(1) taċ-CIEC jimponi r-reġistrazzjoni tad-distributuri tal-elettriku, għall-finijiet tal-ġbir tad-dazju tas-sisa.

## Il-fatti, l-iżvolġiment tal-proċedura u d-domandi preliminari

6. Turbogás – Produtora Energética SA (iktar 'il quddiem "Turbogás") hija kumpannija Portugiża attiva fil-qasam tal-produzzjoni tal-elettriku permezz ta' proċess ta' kombustjoni tal-gass naturali. L-impjant operat minn Turbogás għandu saħħa installata ta' 990 MW, li jippermettilu jipproduċi madwar 9 % tal-elettriku totali prodott kull sena fil-Portugall.

7. Turbogás tuża parti mill-elettriku li tipproduċi għal finijiet marbuta ma' din il-produzzjoni. Kif jirriżulta mid-digriet tar-rinviju, din il-kumpannija ma kellha l-ebda dritt għall-eżenzjoni mid-dazju tas-sisa fuq l-elettriku użat għall-użu tagħha stess. Madankollu, hija ma ddikjaratx dan l-elettriku għall-finijiet ta' tassazzjoni u lanqas ma ħallset id-dazju relatat.

3 Direttiva tal-Kunsill 92/12/KEE tal-25 ta' Frar 1992 dwar l-arranġamenti ġenerali għall-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa u dwar iż-żamma, ċaqliq u mmonitorjar ta' dan it-tip ta' prodotti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 179).

8. Wara kontroll, l-amministrazzjoni fiskali evalwat il-kwantità ta' elettriku użat minn Turbogás għall-użu tagħha stess fis-snin 2012 u 2013 u, b'deċiżjoni tal-4 ta' Awwissu 2014, hija imponiet il-pagament tat-taxxa dovuta fl-ammont ta' EUR 71 197.17 flimkien mal-interessi li jammontaw għal EUR 4 986.52. Appell minn din id-deċiżjoni ġie miċħud fis-7 ta' Jannar 2016. Fl-20 ta' April 2016, Turbogás ippreżentat talba għall-kostituzzjoni ta' tribunal ta' arbitraġġ, sabiex tiġi kkonstatata l-illegalità tad-deċiżjoni tal-4 ta' Awwissu 2014. It-tribunal ta' arbitraġġ ġie kkostitwit fl-1 ta' Lulju 2016.

9. Fit-talba tagħha, Turbogás sostniet fuq kollox li ma għandhiex titqies bħala entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess ("awtoproduttur") fis-sens tal-Artikolu 4(1)(b) taċ-CIEC. Hija bbażat din l-affermazzjoni fuq il-verżjoni Portugiża tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96, li t-tieni sentenza tiegħu tuża l-espressjoni "*estes* pequenos produtores" ("dawn il-produtturi ż-żgħar"). Skont Turbogás, l-użu ta' din l-espressjoni jfisser li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 fit-totalità tiegħu jikkonċerna esklużivament il-produtturi tal-elettriku ż-żgħar u li, għaldaqstant, dawn il-produtturi biss huma kkunsidrati bħala distributuri ta' din l-enerġija u huma suġġetti għat-taxxa. Ladarba huwa stabbilit li Turbogás ma hijiex produttur tal-elettriku żgħir, hija ma għandhiex tiġi kkunsidrata bħala distributur tal-elettriku li jikkonsma dan tal-aħħar għall-użu tiegħu stess, u lanqas ma għandha tkun suġġetta għat-taxxa.

10. F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [it-Tribunal ta' Arbitraġġ Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv)], iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u jressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96/KE, sabiex jitqiesu bħala distributuri, u suġġetti għat-taxxa skont l-ewwel subparagrafu tal-istess Artikolu 21(5) tad-Direttiva, l-entitatjiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess, għandhom ikunu produtturi żgħar, fejn il-kumplament tal-entitajiet (dawk li ma jkunux produtturi żgħar) li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess jiġu esklużi minn din il-kwalità ta' distributuri jew għandhom jitqiesu bħala distributuri, u suġġetti għat-taxxa skont l-ewwel subparagrafu tal-istess Artikolu 21(5) tad-Direttiva, l-entitajiet kollha li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess (indipendentement mid-daqs rispettiv u mill-fatt li jwettqu dan bħala attività ekonomika prinċipali jew aċċessorja), u li ma humiex eżentati, inkwantu produtturi żgħar, skont it-tieni parti tat-tielet subparagrafu tal-imsemmi Artikolu 21(5) tad-Direttiva?

2) Konkretament, entità bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li hija produttriċi kbira tal-elettriku u li tasal tipproduċi madwar 9 % tal-enerġija nazzjonali għall-bejgħ lill-istess netwerk nazzjonali, għandha titqies bħala '[e]ntità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess', hekk kif imsemmi fl-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96/KE, meta parti żgħira biss mill-enerġija li hija tipproduċi tintuża fil-produzzjoni tagħha proprja ta' elettriku ġdid bħala parti sħiħa mill-proċess produttiv tagħha?"

11. It-talba għal deċiżjoni preliminari waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Frar 2017. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati minn Turbogás, il-Gvern Portugiż u l-Kummissjoni.

## Analiżi

### *Osservazzjoni introduttorja*

12. Fit-tilwima li biha tinsab adita l-qorti tar-rinviju, Turbogás tibbaża l-argument tagħha fuq l-interpretazzjoni tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96. Id-domandi preliminari għalhekk jittrattaw ukoll l-istess dispożizzjoni. Madankollu, il-kawża prinċipali ma għandhiex l-għan li tiddetermina l-istatus ta' Turbogás bħala entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu

tagħha, domanda rregolata mid-dispożizzjoni ċċitata, iżda li teżamina l-legalità tad-deċiżjoni tal-4 ta' Awwissu 2014 li timponi fuq din il-kumpannija l-pagament tad-dazju tas-sisa fuq l-elettriku li tipproduċi u tuża għall-finijiet tal-produzzjoni tagħha. Minn din il-perspettiva, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 hija essenzjali.

13. Għalhekk, wara li nanalizza d-domandi mressqa espressament fit-talba għal deċiżjoni preliminari, ser neżamina wkoll dik li ma tressqitx direttament dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 u r-relazzjoni tiegħu mat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din tal-aħħar. Tali estensjoni tal-kwistjoni mressqa fid-domandi preliminari hija aċċettabbli, fl-opinjoni tiegħi, peress illi b'konformità mal-ġurisprudenza stabbilita mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja skont l-Artikolu 267 TFUE, din tal-aħħar trid tagħti lill-qorti nazzjonali risposta utli li tippermettilha tiddeċiedi l-kawża mressqa quddiemha. Għal dan il-għan, jekk ikun il-każ, għandha tkun il-Qorti tal-Ġustizzja li tirriformula d-domandi mressqa quddiemha. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tieħu inkunsiderazzjoni r-regoli tad-dritt tal-Unjoni li għalihom il-qorti nazzjonali ma tkunx għamlet riferiment fid-domanda tagħha [4]. Fl-opinjoni tiegħi, ma huwiex possibbli li tingħata risposta utli għad-domandi preliminari f'dan il-każ, b'mod partikolari għat-tieni domanda, mingħajr ma tiġi kkunsidrata l-interpretazzjoni tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 fl-interpretazzjoni tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva.

### *It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96*

14. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda tipprova tiddetermina jekk, fid-dawl tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96, għandhomx jitqiesu bħala distributuri tal-elettriku biss dawk l-entitajiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess u li huma produtturi żgħar.

15. Ta' min ifakkar li Turbogás issostni li peress li d-Direttiva 2003/96, fil-verżjoni Portugiża tagħha tuża l-espressjoni "dawn il-produtturi ż-żgħar" fit-tieni sentenza tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5), din id-dispożizzjoni, fit-totalità tagħha, tikkonċerna esklużivament il-produtturi tal-elettriku ż-żgħar. Għaldaqstant, skont Turbogás, din ma tapplikax għall-produtturi tal-elettriku l-kbar li jużaw parti mill-elettriku li jipproduċu għall-finijiet ta' din il-produzzjoni.

16. Madankollu, huwa diffiċli li wieħed jaqbel ma' dan l-argument.

17. L-ewwel nett, fil-fehma tiegħi, l-espressjoni "dawn il-produtturi ż-żgħar" ma tinsab imkien ħlief fil-verżjoni Portugiża tad-Direttiva 2003/96 u fil-verżjoni tagħha bl-Ispanjol. B'mod partikolari, ċertament illi ma tinsabx fil-verżjonijiet bil-Franċiż, l-Ingliż, il-Ġermaniż u l-Pollakk. Għaldaqstant, l-interpretazzjoni litterali tad-dispożizzjoni inkwistjoni, bil-kunsiderazzjoni mhux biss ta' waħda iżda tal-verżjonijiet lingwistiċi kollha, jipprekludina milli nilqgħu l-argument imressaq minn Turbogás.

18. L-interpretazzjoni sistematika u teleoloġika tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 twassal għall-istess konklużjonijiet.

19. B'konformità mal-Artikolu 21(1) tad-Direttiva 2003/96, moqri flimkien mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 92/12 [5], il-fatt li jwassal għat-taxxa fuq il-prodotti suġġetti għad-Direttiva 2003/96 huwa, fil-prinċipju, il-produzzjoni tagħhom jew l-użu tagħhom bħala kombustibbli jew karburanti. Hemm eċċezzjoni għal dan il-prinċipju (minbarra fil-każ tal-gass naturali) fil-każ tal-elettriku, li għalih it-taxxa tiġi dovuta meta ssir il-provvista mid-distributur għall-utent finali. Dan huwa speċifikat fl-ewwel

4 Ara, fl-aħħar nett, is-sentenza tat-13 ta' Ottubru 2016, M. u S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

5 Fil-15 ta' Jannar 2009, din id-direttiva ġiet issostitwita mid-Direttiva 2008/118 tal-Kunsill tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE (ĠU 2009, L 9, p. 12).

subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96. Din ir-regola timxi flimkien mal-eżenzjoni mit-taxxa tal-prodotti tal-enerġija u l-elettriku użati għall-produzzjoni tal-elettriku, prevista fl-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva. B'hekk, l-elettriku huwa ntaxxat darba biss, jiġifieri fl-istadju tad-distribuzzjoni.

20. Fil-każ ta' entitajiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess, ma hemm l-ebda distribuzzjoni, ladarba din l-enerġija hija użata mill-entità stess li tipproduċiha. Il-produttur tal-elettriku huwa fl-istess ħin il-konsumatur tiegħu, mingħajr l-intervent ta' distributur intermedjarju. Barra minn hekk, l-ewwel sentenza tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 tipprevedi li entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess għandha tiġi kkunsidrata bħala distributur. Għandna nifhmu din id-dispożizzjoni fis-sens illi din hija kkunsidrata bħala distributur għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva, jiġifieri għall-finijiet tad-definizzjoni tal-fatt li jwassal għall-obbligu fiskali. Minħabba l-fatt li, skont l-ewwel sentenza tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96, l-entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess hija kkunsidrata bħala distributur, l-użu ta' dan l-elettriku għall-użu tagħha stess joħloq obbligu fiskali b'konformità mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva. Din is-soluzzjoni tipprekludi d-dehra ta' lakuni fit-tassazzjoni dovuti, f'din is-sitwazzjoni, għall-assenza ta' distributur li jipprovdi l-elettriku.

21. It-tieni sentenza tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 tippermetti, min-naħa l-oħra, li l-Istati Membri jeskludu l-produtturi tal-elettriku ż-żgħar mill-mekkaniżmu msemmi hawn fuq. Dawn il-produtturi ż-żgħar jistgħu għalhekk ma jiġux ikkunsidrati bħala distributuri u għaldaqstant, l-elettriku li jipproduċu ma jkunx suġġett għat-taxxa, peress li l-fatt li jwassal għat-taxxa, jiġifieri d-distribuzzjoni tal-elettriku, ma jkunx seħħ. F'din is-sitwazzjoni, il-lakuni fit-tassazzjoni jiġu evitati permezz tar-rekwiżit impost mill-istess dispożizzjoni, jiġifieri li, b'deroga mill-eżenzjoni tat-taxxa prevista fl-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96, l-Istati Membri li jużaw din il-possibbiltà għandhom jintaxxaw il-prodotti tal-enerġija użati minn dawn il-produtturi ż-żgħar biex jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess. Din is-soluzzjoni tippermetti kemm lill-entitajiet li hija tikkonċerna kif ukoll lill-amministrazzjonijiet fiskali tal-Istati Membri li jevitaw l-ispejjeż amministrattivi tat-tassazzjoni ta' dan l-elettriku u l-kontroll tiegħu, spejjeż li, fil-każ tal-produtturi ż-żgħar, jistgħu saħansitra jeċċedu d-dħul fiskali f'dan ir-rigward. Jidher li hemm loġika simili li sservi ta' bażi, pereżempju, għall-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 [6].

22. Il-fatt li l-ewwel żewġ sentenzi tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 huma inkorporati fl-istess dispożizzjoni jfisser biss li s-simplifikazzjoni amministrattiva prevista fit-tieni sentenza tikkonċerna biss il-produtturi tal-elettriku ż-żgħar li jużaw din l-enerġija għall-użu tagħhom stess u li, għaldaqstant, huma suġġetti, fil-prinċipju, għar-regoli previsti fl-ewwel sentenza. Min-naħa l-oħra, xejn ma jippermettilna nqisu li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva jikkonċerna, fit-totalità tiegħu, esklużivament il-produtturi tal-elettriku ż-żgħar. Fil-fatt, il-prinċipju li jirriżulta minn din id-dispożizzjoni huwa dak tat-tassazzjoni tal-produzzjoni tal-elettriku għall-użu tal-produttur stess, billi dan il-produttur huwa kkunsidrat bħala distributur. Dan il-prinċipju jipprevedi biss eċċezzjoni għall-każijiet li fihom – minħabba l-iskala ridotta tal-produzzjoni tal-elettriku – it-tassazzjoni ma tkunx razzjonali minħabba l-ispejjeż u d-diffikultajiet amministrattivi marbuta ma' din it-tassazzjoni. L-adozzjoni tal-argument ippreżentat minn Turbogás iwassal sabiex jiġu eżentati inġustament l-entitajiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess, mingħajr ma jkunu produtturi żgħar.

23. Għalhekk, nipproponi li għall-ewwel domanda preliminari tingħata r-risposta li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 għandu jiġi interpretat fis-sens illi dan jikkonċerna wkoll lill-entitajiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess, mingħajr ma jkunu produtturi żgħar.

6 Din id-dispożizzjoni tippermetti li ma jkunx intaxxat l-użu ta' prodotti tal-enerġija għall-finijiet ta' produzzjoni ta' prodotti tal-enerġija.

24. Ċertament, id-Direttiva 2003/96 ma tagħtix definizzjoni tal-kunċett ta' produtturi tal-elettriku żgħar, u tħalli r-regolament ta' din il-kwistjoni f'idejn id-dritt nazzjonali tal-Istati Membri. Madankollu, fil-proċedura tal-kawża prinċipali ma jidhirx li qed jiġi kkontestat li Turbogás ma hijiex produttur żgħir, peress illi hija tipproduċi parti sostanzjali mill-produzzjoni nazzjonali totali tal-elettriku. Dan l-element madankollu ma għandu l-ebda rilevanza għad-deċiżjoni ta' din il-kawża, kif ser nipprova nuri iktar 'il quddiem.

### *L-interpretazzjoni tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 flimkien mal-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva*

25. Permezz tat-tieni domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda tipprova tiddetermina jekk entità bħal Turbogás, li l-attività prinċipali tagħha hija l-produzzjoni tal-elettriku, li minnu hija tuża parti żgħira għall-finijiet ta' din il-produzzjoni, tistax tiġi kkunsidrata bħala entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess fis-sens tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96.

26. Il-Gvern Portugiż jipproponi li nirrispondu għal din id-domanda fl-affirmattiv, peress li, għal din il-parti tal-elettriku li Turbogás tuża għall-finijiet tal-produzzjoni tagħha, hija entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, bħall-oħrajn kollha. Madankollu, dan ma jidhirlix li huwa daqshekk sempliċi.

### *Relazzjoni bejn it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 u l-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva*

27. Fil-fehma tiegħi, ir-risposta għal din id-domanda hija negattiva iżda mhux għar-raġunijiet imressqa minn Turbogás fil-proċedura tal-kawża prinċipali. Fil-fatt, ir-raġunijiet li għalihom Turbogás ma hijiex suġġetta għar-regoli tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 ma jaqgħux esklużivament fl-interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni imma jirriżultaw mir-relazzjoni ta' din tal-aħħar mal-leġiżlazzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva. F'dan ir-rigward, naqbel bis-sħiħ mal-perspettivi esposti mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha f'din il-kawża.

28. Kif diġà sostnejt [7], id-Direttiva 2003/96 tiddefinixxi b'mod preċiż il-mod ta' tassazzjoni tal-elettriku. Ir-regoli ta' tassazzjoni f'dan ir-rigward jitbiegħdu minn dawk li jikkonċernaw il-prodotti l-oħra li jaqgħu taħt din id-direttiva.

29. Fil-fatt, is-sistema tad-Direttiva 2003/96 tipprevedi t-tassazzjoni tal-elettriku fl-istadju tal-fornitura mid-distributur għall-utenti finali, b'konformità mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva. It-taxxi armonizzati fi ħdan id-Direttiva 2003/96 huma taxxi indiretti u għaldaqstant id-distributuri b'mod evidenti jittrasferixxu l-piż fiskali lill-utenti tal-elettriku, billi jinkludu t-taxxa fil-prezz tiegħu.

30. L-istess mekkaniżmu ta' trasferiment tal-piż fiskali fi stadju ulterjuri tal-bejgħ jikkonċerna wkoll prodotti tal-enerġija oħrajn li jiġu ntaxxati skont id-Direttiva 2003/96, b'konformità man-natura tagħhom ta' taxxi indiretti. Dawn il-prodotti jiġu ntaxxati fl-istadju tal-produzzjoni jew fl-istadju tal-użu tagħhom bħala kombustibbli jew karburanti.

7 Ara l-punt 19 ta' dawn il-konklużjonijiet.

31. L-elettriku huwa prodott partikolari għad-Direttiva 2003/96. Minn naħa, huwa prodott intaxxat skont id-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva. Min-naħa l-oħra, fl-Unjoni Ewropea, huwa jiġi prodott, fil-parti l-kbira tiegħu, permezz ta' proċess ta' kombustjoni ta' prodotti tal-enerġija, li huma fil-prinċipju ntaxxati wkoll. Li kieku l-prodotti tal-enerġija użati għall-produzzjoni tal-elettriku kienu ntaxxati bħall-prodotti l-oħra li jaqgħu taħt id-Direttiva 2003/96, l-utenti ta' din l-enerġija jiġu ntaxxati darbtejn: fuq il-bażi tat-tassazzjoni tal-prodotti tal-enerġija u fuq il-bażi tat-tassazzjoni tal-elettriku stess.

32. Sabiex tiġi evitata tali tassazzjoni doppja, l-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 jipprevedi l-eżenzjoni obbligatorja mit-taxxa tal-prodotti tal-enerġija użati għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku. L-istess eżenzjoni tingħata għall-elettriku użat għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku. Dan jikkonċerna kemm l-enerġija akkwistata mingħand terzi kif ukoll dik li l-entità produttriċi tal-elettriku tipproduċi u sussegwentement tuża hija stess għall-finijiet ta' din il-produzzjoni.

33. L-eżenzjoni mit-taxxa prevista mill-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 hija fil-prinċipju obbligatorja. Wieħed jista' jsostni li skont it-tieni sentenza ta' din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri jistgħu jintaxxaw il-prodotti tal-enerġija u l-elettriku użati għall-produzzjoni tal-elettriku, għal raġunijiet marbuta mal-ħarsien tal-ambjent. Madankollu, ma jirriżultax mill-proċess ta' din il-kawża li r-Repubblika Portugiża għamlet użu minn din il-possibbiltà.

34. Bħalma sostnejt iktar 'il fuq [8], l-Artikolu 21 tad-Direttiva 2003/96 ma għandux l-għan li jipprevedi t-tassazzjoni jew l-eżenzjoni tat-taxxa tal-prodotti, imma biss li jiddefinixxi l-mument fejn tapplika t-taxxa, billi jindika l-fatt li jwassal għall-obbligu fiskali. Neċessarjament, id-definizzjoni tal-mument fejn tapplika t-taxxa tista' tkun marbuta biss mal-prodotti ntaxxati, iżda min-naħa l-oħra ma tikkonċernax il-prodotti eżentati.

35. Konsegwentement, minkejja li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 jimponi li l-entità li tipproduċi l-elettriku għall-użu tagħha stess titqies li hija distributur tal-istess elettriku għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu ta' dan il-paragrafu [9], dan jista' jikkonċerna biss lill-produtturi tal-elettriku suġġetti għat-tassazzjoni skont id-dispożizzjonijiet l-oħra ta' din id-direttiva. Ladarba, b'konformità mal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96, l-elettriku użat għall-produzzjoni tal-elettriku huwa eżentat mit-taxxa, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva ma huwiex applikabbli għall-produtturi ta' dan l-elettriku.

36. Fi kliem ieħor, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96 huwa applikabbli biss għall-entitajiet li jipproduċu l-elettriku u li sussegwentement jużawh għal finijiet oħra minbarra l-produzzjoni tal-elettriku. Min-naħa l-oħra, jekk l-attività prinċipali ta' din l-entità hija preċiżament il-produzzjoni tal-elettriku u jekk hija tuża parti mill-elettriku prodott għall-finijiet ta' din il-produzzjoni, din id-dispożizzjoni ma tapplikax għaliha.

37. Huwa veru li, kif osservajt fil-konklużjonijiet reċenti tiegħi fil-kawża Koppers Denmark [10], l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2009/96 għandu, fil-prattika, l-istess konsegwenzi ta' eżenzjoni mit-taxxa. Din id-dispożizzjoni timponi li ma nqisux bħala fatt li jwassal għall-obbligu fiskali l-użu, fi ħdan l-istabbiliment li jipproduċi prodotti tal-enerġija, tal-prodotti tal-enerġija li jiġu prodotti f'dan l-istabbiliment. Peress li mument ta' tassazzjoni ieħor huwa impossibbli, din id-dispożizzjoni hija essenzjalment ekwivalenti għall-eżenzjoni ta' dawn il-prodotti. Madankollu, ma nistgħux nassumu

8 Ara l-punti 19 u 20 ta' dawn il-konklużjonijiet.

9 Infakkar li, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96, il-mument tad-distribuzzjoni tal-elettriku huwa l-fatt li jwassal għall-obbligu fiskali.

10 Konklużjonijiet tiegħi tat-22 ta' Frar 2018 fis-sentenza Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, punt 38).

minn dan l-effett prattiku tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 li l-applikazzjoni tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva għall-entitajiet li jużaw l-elettriku għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku tagħhom stess tista' twassal għat-tassazzjoni ta' dan l-elettriku, bi ħsara għall-effettività tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(a) tal-istess direttiva.

38. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandna nirrispondu għad-domanda tal-qorti tar-rinviju li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96, moqri flimkien mal-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens illi entità bħal Turbogás li, fil-produzzjoni tal-elettriku, tuża parti mill-elettriku prodott għall-finijiet ta' din il-produzzjoni, ma tistax tiġi kkunsidrata bħala distributur ta' dan l-elettriku skont is-sens tad-dispożizzjoni ċċitata.

*Assenza tal-eżenzjoni ta' Turbogás b'konformità mal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96*

39. Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, l-amministrazzjoni fiskali Portugiża ma tatx lil Turbogás l-eżenzjoni stipulata skont id-dispożizzjonijiet li jittrasponu fid-dritt Portugiż il-leġiżlazzjoni tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 għall-elettriku li din il-kumpannija tipproduċi u sussegwentement tuża għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku. L-assenza tal-eżenzjoni tirriżulta mill-irregolaritajiet imwettqa minn Turbogás mill-fatt illi ma hijiex irreġistrata bħala distributur tal-elettriku u li ma hemm l-ebda arloġġ li jista' jiddetermina l-kwantità ta' elettriku użat minn din il-kumpannija għall-użu tagħha stess. Peress li kkonstatat l-assenza tad-dritt għall-eżenzjoni, l-amministrazzjoni fiskali Portugiża qieset għalhekk lil Turbogás bħala distributur tal-elettriku li din il-kumpannija tipproduċi u tuża għall-użu tagħha stess u imponiet il-pagament tat-taxxa.

40. Bħall-Kummissjoni, jiena nqis li din id-deċiżjoni ma hijiex konformi mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2003/96.

41. Kif diġà esponejt, l-eżenzjoni prevista mill-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 hija ta' natura obbligatorja, minbarra l-possibbiltà ta' tassazzjoni għal raġunijiet marbuta mal-ħarsien tal-ambjent. Madankollu, ir-Repubblika Portugiża ma għamlitx użu minn din il-possibbiltà. Barra minn hekk, din l-eżenzjoni ma hijiex privileġġ tal-produtturi tal-elettriku, imma tikkostitwixxi element tas-sistema ta' tassazzjoni ta' din l-enerġija. Fil-fatt, hija tippermetti li jiġi ntaxxat l-elettriku fl-istadju tad-distribuzzjoni, mingħajr ma timponi piż fiskali doppju fuq id-destinatarji tiegħu.

42. Għalhekk, minkejja li l-Istati Membri japplikaw l-eżenzjoni prevista mill-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2003/96 "b'kondizzjonijiet li huma għandhom jagħmlu biex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' dawn l-eżenzjonijiet u biex jimpedixxu l-evażjoni, ħrib mit-taxxa jew abbuż", dawn il-kundizzjonijiet ma jistgħux madankollu, ikollhom bħala effett li jissuġġettaw id-dritt tal-eżenzjoni għall-osservanza ta' ċerti rekwiżiti formali, fl-assenza ta' elementi li juru l-frodi jew l-evażjoni fiskali. Għalhekk, għandna nifhmu d-definizzjoni tal-kunċett ta' "kundizzjonijiet" fis-sens li dan jirrigwarda mhux iċ-ċirkustanzi li minnhom tiddependi l-eżistenza tad-dritt għall-eżenzjoni iżda r-regoli li permezz tagħhom tiġi applikata l-eżenzjoni. Fil-fatt, id-dritt għall-eżenzjoni huwa inkundizzjonat.

43. F'dan l-istadju huwa possibbli li nistabbilixxu analoġija ċerta, għalkemm imperfetta, mad-dritt ta' tnaqqis tat-taxxi input imħallsa fi ħdan is-sistema tal-VAT. Dan id-dritt għat-tnaqqis huwa wkoll parti integrali tas-sistema msemmija. Ir-raġunament tal-Qorti tal-Ġustizzja li jipprovdi li l-ksur tar-regoli formali tat-tnaqqis tal-VAT imħallas jista' jwassal għal sanzjonijiet amministrattivi iżda ma jistax iqiegħed f'dubju d-dritt għat-tnaqqis fih innifsu[11] jista' għalhekk jiġi applikat b'analoġija għall-eżenzjoni prevista mill-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96. Bl-istess mod, fil-każ tal-elettriku

11 Ara, fl-aħħar nett, is-sentenza tat-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 41).

użat għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku, in-nuqqas ta' osservanza mill-entità kkonċernata tar-rekwiżiti formali jista' jwassal għal sanzjonijiet amministrattivi proporzjonali għall-gravità tan-nuqqas iżda ma għandux ikollu l-effett li jiċħad id-dritt għall-eżenzjoni ta' dan l-elettriku b'konformità mal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96.

44. *A fortiori*, dan in-nuqqas ta' osservanza ma għandux iwassal għall-applikazzjoni, fir-rigward ta' din l-entità, tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) ta' din id-direttiva li ma għandux l-għan li jistabbilixxi t-tassazzjoni tal-prodotti li għandhom jiġu eżentati skont dispożizzjonijiet oħra tal-istess direttiva iżda li jiddefinixxi l-fatt li jwassal għall-obbligu fiskali fir-rigward tal-prodotti ntaxxati.

45. Konsegwentement, entità bħal Turbogás għandha tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96 għall-elettriku li hija tipproduċi u tuża għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku.

## Konklużjoni

46. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi li għad-domandi preliminari mressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [it-Tribunal ta' Arbitraġġ Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv)] tingħata r-risposta li ġejja:

1) It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96/KE tal-Kunsill tas-27 ta' Ottubru 2003 li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku għandu jiġi interpretat fis-sens li dan jikkonċerna wkoll l-entitajiet li jipproduċu l-elettriku għall-użu tagħhom stess, mingħajr ma jkunu produtturi żgħar.

2) It-tielet subparagrafu tal-Artikolu 21(5) tad-Direttiva 2003/96, moqri flimkien mal-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li entità li, fil-produzzjoni tal-elettriku, tuża parti mill-elettriku prodott għall-finijiet ta' din il-produzzjoni, ma tistax tiġi kkunsidrata bħala distributur ta' dan l-elettriku fis-sens tad-dispożizzjoni ċċitata. Tali entità għandha tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(a) ta' din id-direttiva għall-elettriku li hija tipproduċi u tuża għall-finijiet tal-produzzjoni tal-elettriku.