Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 7. marts 2018[1]

Sag C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
mod
Autoridade Tributária e Aduaneira

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal)

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning af energiprodukter og elektricitet – direktiv 2003/96/EF – artikel 14, stk. 1, litra a) – fritagelse for energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet – artikel 21, stk. 5, tredje afsnit – enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug – afgiftsfritagelse for mindre elektricitetsproducenter«

Indledning

1. I den foreliggende sag har den portugisiske ret anmodet om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af en bestemmelse i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet[2]. Besvarelsen af dette spørgsmål giver ikke anledning til principielle vanskeligheder. Problemet er imidlertid, at det for at give et svar, der er nyttigt med henblik på afgørelsen i hovedsagen, også er nødvendigt at fortolke andre bestemmelser i dette direktiv end dem, som den forelæggende ret har inddraget i sin anmodning. Efter min opfattelse bør Domstolen derfor også inddrage disse andre bestemmelser i sin undersøgelse.

Retsforskrifter

EU-retten

2. Artikel 1 i direktiv 2003/96 bestemmer:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

1 – Originalsprog: polsk.
2 – EUT 2003, L 283, s. 51.

3. Følgende fremgår af direktivets artikel 14, stk. 1, litra a):

»Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF[3] om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

a) Energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet. Medlemsstaterne kan imidlertid af miljøpolitiske hensyn beskatte disse produkter uden at overholde dette direktivs minimumsafgiftssatser. […]«

4. Endelig bestemmer artikel 21, stk. 5, første og tredje afsnit, i direktiv 2003/96:

»Ved anvendelsen af artikel 5 og 6 i direktiv 92/12/EØF forfalder afgiften på elektricitet og naturgas ved levering fra distributøren eller forhandleren. […]

[…]

En enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, betragtes som en distributør. Uanset artikel 14, stk. 1, litra a), kan medlemsstaterne fritage mindre elektricitetsproducenter, såfremt de lægger afgift på de energiprodukter, der anvendes til fremstilling af denne elektricitet.«

Portugisisk ret

5. I henhold til artikel 4, stk. 1, litra b), i Código dos Impostos Especiais de Consumo (lov om punktafgifter, herefter »CIEC«) er bl.a. egenproducenter (»autoprodutores«) afgiftspligtige med hensyn til de særlige forbrugsafgifter. I henhold til CIEC's artikel 9, stk. 1, udgør produktion af elektricitet til eget forbrug afgiftspligtige varers overgang til frit forbrug. I henhold til CIEC's artikel 89, stk. 2, litra a), er elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet og til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet, fritaget for afgift. Endelig skal elektricitetsleverandører i henhold til CIEC's artikel 96A, stk. 1, registreres med henblik på opkrævning af den særlige forbrugsafgift.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

6. Turbogás – Produtora Energética SA (herefter »Turbogás«) er et portugisisk selskab, der fremstiller elektricitet ved forbrænding af naturgas. Turbogás' produktionsanlæg har en installeret kapacitet på 990 MW, hvormed det kan dække ca. 9% af den samlede produktion af elektricitet i Portugal.

7. Turbogás anvender en del af den egenproducerede elektricitet til denne produktion af elektricitet. Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, var selskabet ikke fritaget for den særlige forbrugsafgift med hensyn til den elektricitet, der blev anvendt til eget forbrug. Selskabet opgav imidlertid ikke denne elektricitet i forbindelse med afgiftsangivelsen og indbetalte heller ingen afgift herfor.

3 – Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1).

8. I forbindelse med afgiftskontrollen blev der foretaget et skøn af de mængder elektricitet, som Turbogás havde anvendt til eget forbrug i 2012 og 2013, og ved afgørelse af 4. august 2014 blev det opgjort, at selskabet skulle efterbetale afgift med et beløb på 71 197,17 EUR med tillæg af renter på 4 986,52 EUR. Klagen over denne afgørelse blev afvist den 7. januar 2016. Den 20. april 2016 indgav Turbogás en anmodning om nedsættelse af en voldgiftsret med henblik på, at denne skulle underkende lovligheden af opgørelsen af 4. august 2014. Voldgiftsretten blev nedsat den 1. juli 2016.

9. Med anmodningen har Turbogás navnlig gjort gældende, at selskabet ikke kan betragtes som egenproducent af elektrisk energi (»autoprodutor«) i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i CIEC's artikel 4, stk. 1, litra b). Til støtte herfor har Turbogás henvist til den portugisiske affattelse af artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96, hvor der i andet punktum anvendes formuleringen » *estes* pequenos produtores« (»[*disse*] mindre elektricitetsproducenter«). Efter Turbogás' opfattelse betyder anvendelsen af denne formulering, at hele bestemmelsen i artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96 udelukkende vedrører mindre elektricitetsproducenter, hvorfor kun sådanne elektricitetsproducenter skal betragtes som distributører og er underlagt afgift. Eftersom Turbogás ubestridt ikke er en mindre elektricitetsproducent, kan selskabet ikke betragtes som distributør af elektricitet, som selskabet anvender til egne formål, og kan derfor heller ikke underlægges afgift.

10. På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift) udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal enheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, i henhold til artikel 21, stk. 5, i direktiv 2003/96/EF være mindre producenter for at kunne betragtes som distributører og dermed pålægges afgift i henhold til samme direktivs artikel 21, stk. 5, første afsnit, mens øvrige enheder (dvs. dem, som ikke er mindre producenter), der fremstiller elektricitet til eget forbrug, ikke er omfattet af betegnelsen som distributør, eller skal samtlige enheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug (uanset deres respektive størrelse, og uanset om fremstillingen udgør deres hovedvirksomhed eller en accessorisk aktivitet), betragtes som distributører og pålægges afgift i henhold til samme direktivs artikel 21, stk. 5, første afsnit, hvorfor de således ikke fritages, selv om de udgør mindre producenter i henhold til direktivets artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, andet punktum?

2) Kan en enhed som den i den foreliggende sag omhandlede, som er en betydelig elektricitetsproducent, og som står for op mod 9% af den nationale elproduktion, i forbindelse med salg af energi til det nationale forsyningsnet nærmere bestemt anses for en »enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 21, stk. 5, i direktiv 2003/96/EF, når det alene er en lille del af den producerede elektricitet, der forbruges ved selve fremstillingen af ny elektricitet som en integrerende del af produktionsprocessen?«

11. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 21. februar 2017. Turbogás, den portugisiske regering og Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg.

Bedømmelse

Indledende bemærkning

12. Turbogás har baseret sin argumentation i hovedsagen på fortolkningen af artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96. Derfor henviser de præjudicielle spørgsmål også til denne bestemmelse. Hovedsagen omhandler imidlertid ikke Turbogás' status som egenproducent, hvilket reguleres i den nævnte bestemmelse, men lovligheden af afgørelsen af 4. august 2014, ved hvilken dette selskab blev pålagt den særlige forbrugsafgift på den elektricitet, som det fremstiller og anvender til sin egen produktion. Ud fra dette synspunkt synes fortolkningen af artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 at være relevant.

13. Efter en undersøgelse af de problemstillinger, der udtrykkeligt er nævnt i de præjudicielle spørgsmål, vil jeg derfor også tage stilling til et punkt, der ikke er nævnt direkte i disse præjudicielle spørgsmål, nemlig fortolkningen af samme direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), og denne bestemmelses forhold til artikel 21, stk. 5, tredje afsnit. En sådan udvidelse af den problemstilling, der er rejst i de præjudicielle spørgsmål, kan efter min opfattelse foretages, eftersom det ifølge fast praksis vedrørende samarbejdet mellem de nationale retter og Domstolen i henhold til artikel 267 TEUF tilkommer sidstnævnte at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at træffe afgørelse i hovedsagen. Derfor påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere de spørgsmål, den forelægges. Endvidere kan Domstolen inddrage EU-retlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i sit spørgsmål[4]. Efter min opfattelse er det imidlertid ikke muligt at give et hensigtsmæssigt svar på de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag, navnlig ikke på det andet spørgsmål, uden at inddrage fortolkningen af artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 ved fortolkningen af direktivets artikel 21, stk. 5, tredje afsnit.

Artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96

14. Med det første præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret oplyst, om enheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, i lyset af bestemmelserne i artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96 kun skal betragtes som distributører, når de samtidig er mindre elektricitetsproducenter.

15. Turbogás har som bekendt gjort gældende, at direktiv 2003/96 i den portugisiske affattelse af artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, andet punktum, anvender formuleringen »[disse] mindre elektricitetsproducenter«, og at hele bestemmelsen derfor kun vedrører mindre elektricitetsproducenter. Efter Turbogás' opfattelse finder bestemmelsen derfor ikke anvendelse på store elektricitetsproducenter, der anvender en del af den egenproducerede elektricitet til deres egenproduktion.

16. Denne argumentation kan dog næppe tiltrædes.

17. Først og fremmest findes formuleringen »[disse] mindre elektricitetsproducenter« mig bekendt foruden i den portugisiske version af direktiv 2003/96 kun i den spanske. Den findes imidlertid ubestridt hverken i den franske, den engelske, den tyske eller den polske version. Allerede ud fra en ordlydsfortolkning af den nævnte bestemmelse under hensyntagen til ikke blot én, men alle sprogversioner er det synspunkt, som Turbogás har fremsat, derfor ikke holdbart.

18. Den systematiske og teleologiske fortolkning af artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96 fører til lignende konklusioner.

4 – Jf. senest dom af 13.10.2016, M. og S. (C-303/15, EU:C:2016:771, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

19. I henhold til artikel 21, stk. 1, i direktiv 2003/96, sammenholdt med bestemmelserne i direktiv 92/12[5], forfalder afgiften på produkter, der er omfattet af direktiv 2003/96, principielt, når disse produceres eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. I denne sammenhæng udgør elektricitet (og naturgas) en undtagelse, idet afgiften på disse forfalder ved levering fra distributøren til den endelige forbruger. Dette er fastsat i artikel 21, stk. 5, første afsnit, i direktiv 2003/96. Denne ordning ledsages af den afgiftsfritagelse for energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, som er fastsat i samme direktivs artikel 14, stk. 1, litra a). Derigennem beskattes elektricitet kun én gang, nemlig i distributionsleddet.

20. Når der er tale om virksomheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, finder der ingen distribution sted, eftersom elektriciteten anvendes af den samme virksomhed, som den fremstilles af. Producenten af elektricitet er samtidig brugeren heraf, uden medvirken af en mellemmand i form af en distributør. Derfor bestemmer artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96, at en enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, betragtes som en distributør. Dette skal fortolkes således, at kvalificeringen af denne enhed som distributør sker med henblik på anvendelsen af dette direktivs artikel 21, stk. 5, første afsnit, dvs. med henblik på at fastslå, hvad der udgør en afgiftsudløsende begivenhed. Når en enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, i henhold til artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, første punktum, i direktiv 2003/96, betragtes som en distributør, indebærer dette, at afgiften forfalder i henhold til dette direktivs artikel 21, stk. 5, første afsnit, når den pågældende enhed anvender denne elektricitet til egne formål. Med denne løsning forhindres den lakune i beskatningen, der i modsat fald ville foreligge i mangel af en distributør, der leverer elektriciteten.

21. Artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, andet punktum, i direktiv 2003/96 tillader derimod medlemsstaterne at fritage mindre elektricitetsproducenter fra denne mekanisme. Der er således mulighed for at undlade at betragte sådanne mindre elektricitetsproducenter som distributører, hvilket indebærer, at den elektricitet, som de fremstiller, ikke pålægges afgift, eftersom den afgiftsudløsende begivenhed i form af distribution af denne elektricitet ikke foreligger. Kravet i den nævnte bestemmelse, hvorefter de medlemsstater, der gør brug af denne mulighed, som undtagelse fra den afgiftsfritagelse, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), skal pålægge de energiprodukter, som disse mindre energiproducenter anvender til egne produktionsformål, afgift, er også til hinder for en lakune i beskatningen i et sådant tilfælde. Denne løsning gør det muligt for både de berørte enheder og medlemsstaternes afgiftsmyndigheder at skære ned på de administrative omkostninger i forbindelse med beskatningen af denne elektricitet og kontrollen heraf, som for mindre elektricitetsproducenters vedkommende kan være højere end det derigennem opnåede afgiftsprovenu. Eksempelvis synes artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 at følge et tilsvarende ræsonnement[6].

22. Den omstændighed, at bestemmelserne i artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, første og andet punktum, i direktiv 2003/96 redaktionelt set er placeret sammen, betyder blot, at den administrative lettelse, der er hjemlet i andet punktum, kun vedrører de mindre elektricitetsproducenter, der anvender elektriciteten til egne formål og derfor som udgangspunkt er omfattet af bestemmelsen i første punktum. Derimod er der ikke noget, der taler for at antage, at hele bestemmelsen i direktivets artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, udelukkende vedrører mindre elektricitetsproducenter. Af denne bestemmelse følger nemlig princippet om beskatning af produktionen af elektricitet til egne formål, nærmere betegnet idet sådanne producenter behandles som distributører. Dette princip hjemler alene en vis undtagelse i tilfælde, hvor beskatningen – på grund af den lille mængde af produceret elektricitet – ikke er hensigtsmæssig, henset til omkostningerne og den administrative byrde. Såfremt man derimod tiltræder Turbogás' argumentation, er resultatet en ubegrundet afgiftsfritagelse for enheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, men ikke er mindre elektricitetsproducenter.

5 – Den 15.1.2009 blev dette direktiv erstattet af Rådets direktiv 2008/118/EF af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

6 – Denne bestemmelse tillader en afgiftsfri anvendelse af energiprodukter til energiproduktion.

23. Jeg foreslår derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at denne bestemmelse også vedrører enheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, uden at være mindre elektricitetsproducenter.

24. Direktiv 2003/96 indeholder ganske vist ingen definition af begrebet »mindre elektricitetsproducenter« og overlader dette spørgsmål til medlemsstaternes nationale lovgivning. I hovedsagen må det dog antages at være ubestridt, at Turbogás ikke er en mindre elektricitetsproducent, eftersom selskabet står for en væsentlig del af landets samlede elektricitetsproduktion. Som jeg imidlertid vil forsøge at redegøre for i det følgende, er denne omstændighed ikke relevant for afgørelsen i den foreliggende sag.

Fortolkningen af artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, sammenholdt med artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96

25. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en enhed som Turbogás, hvis væsentligste formål er at fremstille elektricitet, hvorved en lille del af denne elektricitet anvendes til selve produktionen af elektricitet, skal betragtes som en enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96.

26. Den portugisiske regering har foreslået, at dette spørgsmål besvares bekræftende, og har i så henseende anført, at med hensyn til den del af elektriciteten, som Turbogás anvender til egne produktionsformål, skal selskabet – helt som enhver anden sammenlignelig enhed – betragtes som en enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den nævnte bestemmelse. Sagen forekommer mig dog ikke at være helt så enkel.

Forholdet mellem artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, og artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96

27. Efter min opfattelse skal dette spørgsmål besvares benægtende, men ikke af de grunde, som Turbogás har anført i hovedsagen. Grundene til, at Turbogás ikke er underlagt afgift i henhold til artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96, følger nemlig ikke udelukkende af fortolkningen af denne bestemmelse, men derimod af dens forhold til dette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a). I så henseende kan jeg fuldt ud tilslutte mig det standpunkt, som Kommissionen har indtaget i sit indlæg.

28. Som jeg allerede har redegjort for ovenfor[7], fastsætter direktiv 2003/96 præcise regler for beskatningen af elektricitet. Principperne for denne beskatning adskiller sig fra principperne for beskatning af andre produkter, der er omfattet af direktivet.

29. Den ordning, der er oprettet ved direktiv 2003/96, fastsætter nemlig i henhold til direktivets artikel 21, stk. 5, første afsnit, at elektricitet pålægges afgift, når distributøren leverer elektriciteten til den endelige forbruger. De afgifter, der er harmoniseret ved direktiv 2003/96, er indirekte afgifter, hvorfor distributørerne naturligvis overvælter afgiftsbyrden på forbrugerne ved at indregne den i prisen.

30. Den samme ordning med overvæltning af afgiftsbyrden på efterfølgende handelsled gælder også for andre energiprodukter, der pålægges afgift i henhold til direktiv 2003/96, eftersom de pågældende afgifter er indirekte afgifter. I denne forbindelse pålægges disse produkter enten afgift i produktionsleddet eller i det led, hvor de anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

7 – Jf. punkt 19 i dette forslag til afgørelse.

31. I forhold til direktiv 2003/96 er elektricitet et særligt produkt. På den ene side er elektricitet et produkt, der pålægges afgift i medfør af dette direktiv. På den anden side fremstilles elektricitet i Den Europæiske Union for størstedelens vedkommende gennem forbrænding af energiprodukter, der som udgangspunkt også beskattes. Hvis energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, blev beskattet på nøjagtig samme måde som de andre produkter, der er omfattet af direktiv 2003/96, ville brugerne af disse produkter blive pålagt en dobbelt afgiftsbyrde dels i form af afgiften på energiprodukter, dels i form af afgiften på elektricitet.

32. For at forhindre en sådan dobbeltbeskatning foreskriver artikel 14, stk. 1, litra a), en bindende afgiftsfritagelse for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet. Den samme fritagelse gælder for elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet. Den omfatter både elektricitet, der købes af tredjemænd, og elektricitet, der produceres af elektricitetsproducenten og derefter anvendes til produktion af elektricitet af producenten selv.

33. Den fritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, er principielt bindende. Ganske vist kan medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelses andet punktum af miljøpolitiske hensyn beskatte energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet. Det fremgår imidlertid ikke af akterne i den foreliggende sag, at Portugal har gjort brug af denne mulighed.

34. Som jeg har redegjort for ovenfor [8], tager bestemmelserne i artikel 21 i direktiv 2003/96 ikke sigte på beskatningen af produkter eller disses fritagelse for afgift, men kun på at fastsætte tidspunktet for beskatningen ved at definere den afgiftsudløsende begivenhed. Fastsættelsen af tidspunktet for beskatningen kan i sagens natur kun vedrøre afgiftspligtige produkter og ikke produkter, der er fritaget for afgiften.

35. Når en enhed, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, i henhold til artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96 betragtes som en distributør [9], kan dette således kun gælde for producenter af elektricitet, der i medfør af andre bestemmelser i dette direktiv er underlagt afgift. Eftersom elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, imidlertid er fritaget for afgift i henhold til det nævnte direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), finder direktivets artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, ikke anvendelse på producenter af sådan elektricitet.

36. Artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i direktiv 2003/96 gælder med andre ord kun for enheder, der fremstiller elektricitet, men anvender denne til andre formål end produktion af elektricitet. Når en sådan enheds væsentligste formål imidlertid netop er produktion af elektricitet, og når denne enhed anvender en del af den egenproducerede elektricitet til denne produktion, finder den nævnte bestemmelse ikke anvendelse på en sådan enhed.

37. Det er korrekt, at artikel 21, stk. 3, i direktiv 2003/96 – som jeg har redegjort for i mit forslag til afgørelse, som jeg fremsatte for nylig i Koppers Denmark-sagen [10] – i praksis har samme virkning som en afgiftsfritagelse. Ifølge denne bestemmelse betragtes forbrug af energiprodukter på et område, der tilhører en virksomhed, der fremstiller energiprodukter, ikke som en afgiftsudløsende begivenhed, hvorved afgiften forfalder. I mangel af et andet tidspunkt for beskatning, der kan komme i betragtning, indebærer denne bestemmelse reelt, at sådanne produkter fritages for afgift. På grundlag af denne reelle konsekvens af det nævnte direktivs artikel 21, stk. 3, kan det imidlertid ikke

8 – Jf. punkt 19 og 20 i dette forslag til afgørelse.

9 – Artikel 21, stk. 5, første afsnit, i direktiv 2003/96 fastsætter derimod, som jeg allerede har anført, tidspunktet for distributionen af elektricitet som afgiftsudløsende begivenhed.

10 – Mit forslag til afgørelse af 22.2.2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, punkt 38).

konkluderes, at anvendelsen af direktivets artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, på enheder, der anvender elektricitet til deres egen produktion af elektricitet, kan føre til en beskatning af denne elektricitet. Dette ville nemlig være i strid med den afgiftsfritagelse, der er fastsat i samme direktivs artikel 14, stk. 1, litra a).

38. På denne baggrund skal den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, sammenholdt med artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at en enhed som Turbogás, der fremstiller elektricitet og anvender en del af den egenproducerede elektricitet til denne produktion af elektricitet, ikke skal betragtes som distributør af denne elektricitet i den forstand, hvori udtrykket anvendes i denne bestemmelse.

Problemet med Turbogás manglende afgiftsfritagelse i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96

39. Som det fremgår af nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse, har de portugisiske afgiftsmyndigheder i henhold til de nationale bestemmelser, hvorved ordningen i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 blev gennemført i national ret, ikke indrømmet Turbogás fritagelse for så vidt angår den elektricitet, som dette selskab fremstiller og derefter anvender til sin egen produktion af elektricitet. Grunden til denne manglende fritagelse er angiveligt formelle forsømmelser fra Turbogás' side, der skyldes en manglende registrering som distributør af elektricitet samt manglende elektricitetsmålere, der gør det muligt at fastsætte den mængde elektricitet, som selskabet har forbrugt til egne formål. Efter at have fastslået en manglende ret til fritagelse betragtede de portugisiske afgiftsmyndigheder Turbogás som distributør af den egenproducerede elektricitet, som selskabet anvendte til sin egen produktion af elektricitet, og opgjorde afgiften.

40. I lighed med Kommissionen anser jeg i lyset af bestemmelserne i direktiv 2003/96 denne fremgangsmåde for fejlagtig.

41. Den fritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, er som sagt af bindende karakter, med forbehold af muligheden for en beskatning af miljøpolitiske hensyn. Portugal har imidlertid ikke gjort brug af denne mulighed. Desuden udgør den omhandlede fritagelse ikke et privilegium for elektricitetsproducenterne, men et element i ordningen for beskatning af elektricitet. Den gør det nemlig muligt at beskatte elektricitet i distributionsleddet, uden at aftagerne af elektriciteten pålægges en dobbelt afgiftsbyrde.

42. Såfremt medlemsstaterne således indrømmer de afgiftsfritagelser, der er hjemlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2003/96 »på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug«, kan disse vilkår ikke føre til, at retten til fritagelse også i tilfælde, hvor der ikke findes tegn på svig eller misbrug, er betinget af, at visse formelle krav er opfyldt. Begrebet »vilkår« skal således fortolkes som principper, hvorefter fritagelsen finder anvendelse, og ikke som omstændigheder, som retten til fritagelse gøres betinget af. Retten til fritagelse gælder nemlig i dette tilfælde ubetinget.

43. Der kan i denne sammenhæng drages en vis – om end ikke fuldkommen – analogi til fradraget af indgående moms i merværdiafgiftssystemet. Retten til fradrag af indgående moms udgør ligeledes et uomgængeligt element i dette system. Domstolens argumentation, hvorefter en tilsidesættelse af formelle krav vedrørende momsfradraget ganske vist kan medføre administrative sanktioner, men ikke kan rejse tvivl om selve fradragsretten [11], kan derfor anvendes analogt på fritagelsen i henhold til

11 – Jf. senest dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 41).

artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96. Tilsvarende forholder det sig i tilfældet med elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet. Den berørte enheds tilsidesættelse af formelle krav kan føre til administrative sanktioner, der står i forhold til overtrædelsens karakter, men ikke til nægtelse af afgiftsfritagelsen for denne elektricitet i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96.

44. Så meget mere kan tilsidesættelsen af formelle krav ikke føre til, at dette direktivs artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, anvendes på en sådan enhed, eftersom denne bestemmelse har til formål at definere den afgiftsudløsende begivenhed med hensyn til afgiftsbelagte produkter, men ikke beskatningen af produkter, der skal fritages for afgift i medfør af andre bestemmelser i samme direktiv.

45. Herefter skal en enhed som Turbogás indrømmes den fritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, med hensyn til den egenproducerede elektricitet, som selskabet anvender til sin egen produktion af elektricitet.

Forslag til afgørelse

46. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål, som Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal) har forelagt, besvares således:

»1) Artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet skal fortolkes således, at denne bestemmelse også vedrører enheder, der fremstiller elektricitet til eget forbrug, uden at være mindre elektricitetsproducenter.

2) Artikel 21, stk. 5, tredje afsnit, sammenholdt med artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at en enhed, der fremstiller elektricitet og anvender en del af den egenproducerede elektricitet til denne produktion af elektricitet, ikke skal betragtes som distributør af denne elektricitet i den forstand, hvori udtrykket anvendes i denne bestemmelse. En sådan enhed skal indrømmes den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), med hensyn til den egenproducerede elektricitet, som selskabet anvender til sin egen produktion af elektricitet.«