



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SZPUNAR
ipprezentati fit-23 ta' April 2020¹

Kawża C-44/19

Repsol Petróleo, SA
vs
Administración General del Estado

(talba għal decizjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja))

“Rinviju għal decizjoni preliminari – Direttiva 2003/96/KE – Tassazzjoni fuq prodotti tal-enerġija u fuq l-elettriku – Artikolu 21(3) – Eżenzjoni tal-prodotti tal-enerġija użati fl-impjant li jimmanifattura prodotti tal-enerġija – Manifattura simultanja ta' prodotti tal-enerġija u ta' prodotti oħra”

Introduzzjoni

1. Id-dritt tal-Unjoni jarmonizza r-regoli bażiċi ta' tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija filwaqt li jstabilixxi wkoll livell minimu ta' tali tassazzjoni. Madankollu din it-tassazzjoni ma tapplikax għall-użu ta' prodotti tal-enerġija għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija oħra. Id-dispożizzjonijiet rilevanti diġà kienu s-sugġett ta' numru ta' decizjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja². Madankollu la dawn id-dispożizzjonijiet u lanqas l-imsemmija ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jagħtu risposta għad-domanda dwar kif għandhom jiġu ttrattati prodotti tal-enerġija użati għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija oħra f'kazijiet fejn fil-kuntest ta' din il-manifattura jinkisbu wkoll prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija. Il-kawża preżenti titratta din il-kwistjoni.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

2. L-Artikolu 21(1) u (3) tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/96/KE tas-27 ta' Ottubru 2003 li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku³ jipprovdi:

“1. Flimkien mad-dispożizzjonijiet ġenerali li jiddefinixxu l-att li jwassal għal hłas u d-dispożizzjonijiet imniżzla f'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, u r-rettifiki fil-ĠU 2009, L 51M, p. 90 u fil-ĠU 2015, L 210, p. 39)], l-ammont ta' tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija għandha tiġi dovuta fl-okkorrenza ta' wieħed mill-atti li jwassal għal hłas msemmija fl-Artikolu 2(3).

¹ Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

² Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Ġunju 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); tas-27 ta' Ġunju 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498); u tas-7 ta' Novembru 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

³ ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 405.

[...]

3. Il-konsum ta' prodotti ta' enerġija f'żona tmiss ma stabbiliment li jipproduċi prodotti ta' enerġija ma għandux jiġi kkunsidrat bħala l-att li jwassal għal hlas li jagħti lok għall-tassazzjoni, jekk il-konsum jikkonsisti fi prodotti ta' enerġija magħmula fiż-żona ta' l-isatbbiliment. Stati membri jistgħu jikkonsidraw ukoll il-konsum ta' l-elettriku u prodotti oħra ta' enerġija li ma jiġux magħmula fiż-żona ta' stabbiliment bħal dan u l-konsum ta' prodotti ta' enerġija u elettriku fiż-żona tmiss ma stabbiliment fejn issir produzzjoni ta' karburanti biex jintużaw għall-ġenerazzjoni ta' elettriku li ma jagħtux lok għal l-att li jwassal għal hlas. Fejn il-konsum isir għall-skopijiet li ma għandhomx x'jaqsmu mal-produzzjoni ta' prodotti ta' enerġija u b'mod partikolari għall-propulsjoni ta' vetturi, dan għandu jiġi kkunsidrat bħala l-att li jwassal għal hlas, li jagħti lok għall-tassazzjoni".

Id-dritt Spanjol

3. L-Artikolu 47(1)(b) tal-Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (il-Liġi 38/1992 fuq id-Dazji tas-Sisa) tat-28 ta' Dicembru 1992 jipprevedi⁴:

“Ma humiex sugġetti għad-dazju l-awtokonsum li jinvolvi:

[...]

b) L-użu ta' żjut minerali bħala kombustibbli fil-proċess ta' manifattura ta' żjut minerali taħt sistema ta' sospensjoni ta' ġbir tat-taxxa”.

Il-fatti, il-proċedura u d-domandapreliminari

4. Repsol Petróleo SA, kumpannija rreġistrata taħt id-dritt Spanjol (iktar 'il quddiem, “Repsol”), topera, fost oħrajn, fil-qasam tal-manifattura ta' prodotti tal-enerġija fil-proċess ta' raffinazzjoni taż-żejt naturali. F'dan il-proċess, minbarra prodotti tal-enerġija, jirriżultaw numru ta' prodotti oħra bħall-kubrit, frazzjonijiet tqal ta' żejt naturali jew idrokarbur aromatiku, kif ukoll fwar tal-ilma. Sussegwentement dawn il-prodotti jinbiegħu u jintużaw fl-industrija kimika, u jintużaw ukoll parzjalment mill-ġdid fil-proċess ta' manifattura.

5. Fit-2 ta' April 2012 l-awtoritajiet tat-taxxa Spanjoli taw deċiżjoni kontra Repsol fejn ordnatha tħallas id-dazju tas-sisa għaż-żjut minerali għas-snin ta' taxxa 2007 u 2008 minhabba l-użu minn din il-kumpannija taż-żjut minerali mmanifatturati minnha nnifisha bħala kombustibbli fil-proċess ta' manifattura, fejn f'dan il-proċess irriżultaw prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija. L-awtoritajiet tat-taxxa qiesu li ż-żjut minerali użati fil-proċess ta' manifattura għandhom effettivament ikunu sugġetti għal tassazzjoni proporzjonalment għall-kwantità tal-prodotti l-oħra li ma humiex prodotti tal-enerġija li jirriżultaw f'dan il-proċess.

6. Il-kontestazzjoni ta' Repsol għal din id-deċiżjoni giet miċhuda, fil-proċedimenti amministrattivi kif ukoll fl-ewwel istanza tal-proċeduri ġudizzjarji. Id-deċiżjonijiet kienu bbażati, b'mod partikolari, fuq il-ġurisprudenza stabbilita tat-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja), li skontha l-awto-konsum ta' prodotti tal-enerġija ma huwiex sugġett għat-taxxa biss sa fejn iservi għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija oħra. Din il-ġurisprudenza giet iffurmata fuq il-baži tad-dispożizzjonijiet li kienu jikkostitwixxu t-traspożizzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 92/81/KEE⁵.

4 BOE Nru 312 tad-29 ta' Dicembru 1992, p. 44305.

5 Direttiva tal-Kunsill 92/81/KEE tad-19 ta' Ottubru 1992 dwar l-armonizzazzjoni tal-istrutturi tad-dazji tas-sisa fuq żjut minerali (ĠU 1992, L 316, p. 12). Id-direttiva giet imhassra u ssostitwita bid-Direttiva 2003/96.

7. Repsol ipprezentat appell fil-kassazzjoni mis-sentenza fl-ewwel istanza tal-qorti tar-rinviju.

8. F'dawn iċ-ċirkustanzi it-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

“L-Artikolu 21.3 tad-Direttiva 2003/96 [...] għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti li jiġu sugġetti għat-taxxa speċjali fuq iż-żjut minerali, dawk it-tranzazzjonijiet ta' awto-konsum ta' prodotti tal-enerġija, imwettqa fl-impjanti tal-produttur, fil-proporzjon li fih jinkisbu prodotti mhux tal-enerġija.

Jew inkella, għall-kuntrarju, l-għan ta' din id-dispożizzjoni, li huwa li jiġi eskluż mit-tassazzjoni l-użu ta' prodotti tal-enerġija li huma meqjusa neċessarji sabiex jinkisbu l-prodotti tal-enerġija finali jimpedixxi t-tassazzjoni tal-istess awto-konsum sa fejn dan iwassal għall-kisba ta' prodotti oħra mhux tal-enerġija, anki jekk din il-produzzjoni tkun residwa u ssejtn b'mod inevitabbli bħala konsegwenza tal-proċess ta' produzzjoni nniffsu?”.

9. It-talba għal deċiżjoni preliminari tressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Jannar 2019. Saru osservazzjonijiet bil-miktub minn Repsol, il-Gvern Spanjol, il-Gvern Ċek kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea. Repsol, il-Gvern Spanjol u l-Kummissjoni ġew irrappreżentati fis-seduta li nżammet fl-4 ta' Marzu 2020.

Analizi

10. Permezz tad-domanda preliminari f'din il-kawża, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 għandux jiġi interpretat fis-sens li f'sitwazzjoni fejn fil-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija jinkisbu wkoll, inevitabbilment, prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija, il-konsum ta' prodotti tal-enerġija għal tali manifattura ma għandux jitqies bħala fatt li jagħti lok għal xi tip ta' obbligu fiskali, sew jekk kompletament jew proporzjonalment biss, għall-parti ta' dak il-proċess li minnu jirriżultaw prodotti tal-enerġija b'eskluzjoni tal-partijiet li jikkorrispondu għal prodotti oħra.

11. Qabel kolloxx jeħtieġ li jiġi osservat li l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 għandu struttura kumplessa.

12. L-ewwel sentenza tiegħu tiddikjara li ma għandux jiġi rrikonoxxut bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali l-hekk imsejjaħ awto-konsum ta' prodotti tal-enerġija, jiġifieri l-konsum ta' prodotti fl-impjant li jkun iproduċihom.

13. It-tieni sentenza ta' din id-dispożizzjoni tippermetti lill-Istati Membri ma jirrikonoxxux bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali anki l-konsum ta' prodotti tal-enerġija (kif ukoll l-elettriku) fl-impjant ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija, li ma jkunux ġew prodotti fl-istess impjant.

14. Fl-aħħar nett it-tielet sentenza tistipula li r-regolamentazzjoni msemmija iktar 'il fuq ma hijiex applikabbli f'sitwazzjonijiet fejn il-konsum ta' prodotti tal-enerġija jservi għal skopijiet oħra minbarra għall-manifattura ta' tali prodotti, bħal pereżempju għall-propulsjoni ta' vetturi.

15. Mit-tielet sentenza tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 jista' *a contrario* jinsilet li huwa biss il-konsum ta' prodotti tal-enerġija għall-manifattura ta' tali prodotti li ma jitqiesx (jew li jista' ma jitqiesx) bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali. Dan huwa kkonfermat ukoll mill-formulazzjoni tad-dispożizzjoni ekwivalenti li tippreċedi dik inkwistjoni, jiġifieri l-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81, li kienet tipprovdi li l-konsum ta' żjut minerali fl-impjant ta' manifattura ta' żjut minerali ma huwiex meqjus bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali “jekk isir għall-finijiet [ta' din] il-manifattura” [traduzzjoni mhux uffċjali]. Din id-dispożizzjoni kienet tinkludi wkoll id-dispożizzjoni ekwivalenti

għal dik li tinsab fit-tielet sentenza tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96⁶.

16. Madankollu, kif diġà spjegajt fl-introduzzjoni ta' dawn il-konklużjonijiet, l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 ma jipprevedix jekk u sa fejn, għall-finijiet ta' proċess ta' manifattura li minnu jirriżultaw simultanament prodotti tal-enerġija u prodotti oħra, il-konsum ta' prodotti tal-enerġija għandu jiġi kkunsidrat bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali.

17. Jidher li huwa possibbli li jiġu aċċettati żewġ tipi differenti ta' raġunament.

18. Minn naħa, kif ġustament jinnota l-Gvern Ċek fl-osservazzjonijiet tiegħu, interpretazzjoni litterali tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 tista' twassal għall-konklużjoni li f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha ssir applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni għall-prodotti tal-enerġija kollha użati fil-proċess ta' manifattura applikat minn Repsol.

19. Fil-fatt din id-dispożizzjoni ssemmi biss “[i]l-konsum ta' prodotti ta' enerġija f'żona tmiss ma stabilliment li jipproduċi prodotti ta' enerġija”, filwaqt li t-tielet sentenza tagħha teskludi “l-konsum [...] għall-skopijiet li ma għandhomx x'jaqsmu mal-produzzjoni ta' prodotti ta' enerġija”.

20. Hekk kif jirriżulta mill-informazzjoni li tinsab fid-digriet tar-rinviju kif ukoll fl-osservazzjonijiet tal-partijiet, fil-proċess ta' raffinazzjoni taż-żejt naturali l-prodotti tal-enerġija li jintużaw għat-tishin tiegħu għat-temperatura meħtieġa f'dan il-proċess jintużaw kollha kemm huma għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija. Il-kisba simultanja ta' prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija hija sempliċement riżultat residwu u inevitabbli ta' dan il-proċess. Il-kisba ta' dawn il-prodotti hija element inerenti għall-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija u għaldaqstant għandu jitqies li l-prodotti tal-enerġija kollha li jintużaw f'dan il-proċess teknoloġiku jservu għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija. Il-formulazzjoni litterali tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 tkun tindika li għaladarba l-prodotti tal-enerġija msemmija iktar 'il fuq jintużaw fl-intier tagħhom għall-finijiet ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija, dawn għandhom ukoll jitqiesu li huma koperti fl-intier tagħhom mir-regolamentazzjoni inkwistjoni.

21. Barra minn hekk, kif issostni ġustament Repsol, din l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 tista' tiġi kkorroborata mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Hija ddeċidiet li “jista' jiġi dedott mill-formulazzjoni negattiva tat-tielet sentenza ta' din id-dispożizzjoni li din hija intiża biss sabiex teskludi mill-benefiċċju ta' din l-eċċezzjoni l-konsum ta' prodotti enerġetiċi li *ma għandhom ebda rabta mal-produzzjoni ta' prodotti enerġetiċi*” kif ukoll li “l-konsum ta' prodotti enerġetiċi ma jistax, mis-sempliċi fatt tal-modalitajiet tiegħu, jiġi mcaħħad mill-benefiċċju tal-imsemmija eċċezzjoni, *sa fejn dan jikkontribwixxi għall-proċess teknoloġiku tal-manifattura ta' prodotti enerġetiċi*”⁷. Huwa diffiċli li wieħed jiċhad li f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali l-prodotti tal-enerġija li jintużaw fil-proċess teknoloġiku ma humiex prodotti tal-enerġija li “ma għandhom ebda rabta mal-produzzjoni ta' prodotti enerġetiċi” kif ukoll li jikkontribwixxu bis-sħiħ “għall-proċess teknoloġiku tal-manifattura ta' prodotti enerġetiċi”.

22. Min-naħa l-oħra din l-interpretazzjoni, anki jekk hija aċċettabbli fid-dawl tal-formulazzjoni litterali tad-dispożizzjoni tad-direttiva inkwistjoni, ma tiħux inkunsiderazzjoni aspetti sistemici suffiċjenti għall-interpretazzjoni tagħha⁸ u tkun tagħti lok għal nuqqas ta' tassazzjoni mhux iġġustifikat ta' prodotti tal-enerġija użati għall-manifattura ta' prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija.

6 Min-naħa l-oħra d-Direttiva 92/81 ma kinitx tinkludi awtorizzazzjoni għall-Istati Membri bħal dik fl-attwali tieni sentenza tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96.

7 Sentenza tas-7 ta' Novembru 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punt 30 (enfasi miżjuda minni)).

8 It-tehdid inkunsiderazzjoni tal-aspetti sistemici ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni hija meħtieġa mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja (ara, fir-rigward tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96, is-sentenza tas-6 ta' Ġunju 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punt 22).

23. Fil-fatt, f'sitwazzjoni fejn fil-proċess ta' manifattura jinholqu kemm prodotti tal-enerġija kif ukoll prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija, tali proċess ta' manifattura għandu jitqies bħala l-manifattura simultanja ta' dawn iż-żewġ kategoriji ta' prodotti.

24. F'dan il-kuntest, huwa irrilevanti li f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali l-manifattura ta' prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija tkun ta' natura residwa u inevitabbli, jiġifieri dan ma huwiex l-għan tal-proċess ta' manifattura inkwantu tali, iżda pjuttost l-effett inevitabbli tiegħu. Sa fejn prodotti li jirriżultaw mill-proċess ta' manifattura jkollhom valur fis-suq u jistgħu jinbiegħu mill-manifattur tagħhom dawn il-prodotti jsiru merkanzija għal dan tal-aħhar, jiġifieri sors potenzjali ta' dħul. Għalhekk il-punt dwar jekk il-manifattura tagħhom issirx b'mod intenzjonali jew jekk isseħx biss bħala effett inevitabbli tal-manifattura ta' prodotti oħra ma huwiex rilevanti. Mill-perspettiva ta' tassazzjoni dawn iż-żewġ każijiet għandhom jiġu ttrattati bl-istess mod. Dan huwa meħtieġ mill-prinċipju ta' ugwaljanza u mill-htieġa li tiġi żgurata kompetizzjoni mhux distorta. Ikun mod ieħor biss li kieku prodotti oħra li jirriżultaw mill-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija jkollhom biss valur fis-suq negligibbli jew li kieku ma kellhom ebda valur u jkunu jikkostitwixxu biss spiża għall-manifattur. Għaldaqstant ma nikkondividix il-fehma ta' Repsol li f'dan il-każ huwa deċiżiv l-"għan prinċipali" tal-attività ekonomika. L-attività ekonomika hija suġġetta għal dispożizzjonijiet legali, inklużi dispożizzjonijiet dwar tassazzjoni, mhux b'riżultat tal-għan ta' din l-attività iżda pjuttost minhabba l-essenza reali u l-effetti tagħha.

25. Issa, l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 jippermetti li l-konsum ta' prodotti tal-enerġija ma jiġix ikkunsidrat bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali biss sa fejn dan il-konsum iservi għall-manifattura ta' prodotti finali li sussegwentement ikunu suġġetti għal tassazzjoni taħt din id-direttiva bħala prodotti tal-enerġija intiżi għal użu bħala karburant jew bħala kombustibbli⁹.

26. Madankollu l-użu ta' prodotti tal-enerġija bħala kombustibbli fil-proċess ta' manifattura jkun suġġett għal tassazzjoni jekk il-prodott finali ma jkunx prodott enerġetiku jew ma jkunx intiż għal użu bħala karburant jew bħala kombustibbli.

27. Nuqqas ta' tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija f'dan l-aħhar każ ikun johloq lakuna fis-sistema ta' tassazzjoni stabbilita bis-saħħa tad-Direttiva 2003/96 billi prodotti li bħala prinċipju għandhom ikunu suġġetti għal tali tassazzjoni ma jiġux intaxxati¹⁰.

28. L-assenza ta' tassazzjoni ta' dawn il-prodotti ma tiġix paċuta bit-tassazzjoni ta' prodotti finali mmanifatturati b'tal-ewwel inkwantu dawn il-prodotti finali ma jkunux jagħtu lok għal tassazzjoni¹¹.

29. Għalhekk il-koerenza tas-sistema ta' tassazzjoni stabbilita bis-saħħa tad-Direttiva 2003/96 tirrikjedi tassazzjoni tal-prodotti tal-enerġija użati fil-proċess ta' manifattura sa fejn f'dan il-proċess jinkisbu prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija.

30. Filwaqt li huwa minnu li kif spjegajt fil-punt 21 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'wahda mill-kawzi li jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 li din id-dispożizzjoni ma tapplikax biss f'każijiet ta' użu ta' prodotti tal-enerġija għal skopijiet li ma jkollhom ebda rabta mal-manifattura ta' prodotti tal-enerġija¹², is-sitwazzjoni tkun differenti fil-każ ta' manifattura simultanja, bħala parti mill-istess uniku proċess teknoloġiku, ta' prodotti tal-enerġija kif ukoll prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija.

9 Sentenza tas-6 ta' Ġunju 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punt 32).

10 Sentenza tas-6 ta' Ġunju 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punt 29).

11 Sentenza tas-6 ta' Ġunju 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, punt 30).

12 Sentenza tas-7 ta' Novembru 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punt 30).

31. Madankollu għandu jittiehed inkunsiderazzjoni l-kuntest li fih ingħatat l-imsemmija sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Il-kawża Petrotel-Lukoil kienet tirrigwarda l-applikazzjoni tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 għall-prodotti tal-enerġija użati għall-produzzjoni ta' fwar tal-ilma li min-naħa tiegħu kien jintuża, fost oħrajn, fil-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija. Huwa f'dan il-kuntest li l-Qorti tal-Ġustizzja qieset li bl-applikazzjoni tad-dispożizzjoni inkwistjoni huma esklużi biss sitwazzjonijiet li fihom prodotti tal-enerġija jintużaw għal skopijiet li ma humiex relatati mal-manifattura ta' tali prodotti. Madankollu jekk dawn jintużaw għall-manifattura ta' prodotti intermedji, li min-naħa tagħhom sussegwentement jintużaw għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija, din id-dispożizzjoni tkun għal kollox applikabbli. Madankollu ma kienx hemm dubju li l-prodotti finali fil-proċess ta' manifattura inkwistjoni fil-kawża Petrotel-Lukoil huma prodotti tal-enerġija.

32. Il-kawża preżenti tittratta sitwazzjoni differenti, b'mod speċifiku, il-proċess ta' manifattura simultanja ta' prodotti tal-enerġija u prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija. Għalhekk il-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Petrotel-Lukoil ma jistgħux jiġu awtomatikament trasposti għall-kawża inkwistjoni.

33. Analogija iktar simili għall-kawża inkwistjoni tista' tinsilet mill-kawża Cristal Union¹³. Din il-kawża kienet tirrigwarda l-kwistjoni dwar jekk eżenzjoni mit-tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija użati għall-produzzjoni tal-elettriku, prevista fl-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2003/96, tapplikax ukoll għall-prodotti tal-enerġija użati għall-produzzjoni simultanja ta' elettriku u ta' sħana fi proċess ta' koġenerazzjoni.

34. Filwaqt li f'dik il-kawża l-Qorti tal-Ġustizzja ma interpretatx l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 din l-interpretazzjoni tiffirma l-bażi għal analogija utli għall-kawża preżenti minhabba li din kienet tirrigwarda eżenzjoni mit-tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija użati għall-manifattura simultanja ta' enerġija li tagħti dritt għal tali eżenzjoni (jiġifieri elettriku) u enerġija li ma tagħtix tali dritt (sħana). Din l-analogija hija ulterjorment iġġustifikata inkwantu l-mekkanizmu ta' koġenerazzjoni huwa bbażat fuq l-idea ta' użu b'mod effettiv u ekonomikament vijabbli tal-enerġija li tirriżulta mill-proċess ta' manifattura ta' tip ieħor ta' enerġija li b'teknoloġija klassika ta' manifattura ma kinitx tintuża u kienet tintilef. Bl-istess mod din il-kawża tirrigwarda prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija, li l-produzzjoni tagħhom hija effett residwu u inevitabbli tal-manifattura ta' prodotti tal-enerġija, li għandhom applikazzjoni ekonomika u li konsegwentement għandhom valur fis-suq.

35. Fil-kawża Cristal Union il-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex dubji li l-eżenzjoni mit-tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija użati għall-produzzjoni tal-elettriku, li hija ta' natura mandatorja, hija applikabbli fir-rigward tal-koġenerazzjoni¹⁴. Madankollu barra minn hekk ma kienx hemm dubju li din l-eżenzjoni hija applikabbli biss għal dik il-parti ta' prodotti tal-enerġija li tintuża fil-proċess ta' koġenerazzjoni li sservi għall-produzzjoni ta' elettriku proporzjonalment mal-ammont ta' dan l-elettriku relattiv għall-produzzjoni simultanja ta' sħana. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet b'dan il-mod minkejja li fil-proċess teknoloġiku ta' koġenerazzjoni l-prodotti tal-enerġija kollha użati f'dan il-proċess iservu kemm għall-produzzjoni tal-elettriku kif ukoll tas-sħana. Ma huwiex possibbli li tiġi identifikata l-kwantità speċifika ta' dawn il-prodotti li sservi għall-produzzjoni ta' tip jew ieħor ta' enerġija¹⁵.

36. Għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja adottat il-prinċipju li fil-każ ta' manifattura simultanja ta' prodotti li jagħtu dritt għal eżenzjoni użati għal tali manifattura ta' prodotti tal-enerġija u ta' prodotti li ma jagħtux lok għal dan id-dritt, l-eżenzjoni għandha tkun proporzjonali għall-ammont ta' kull kategorija ta' prodotti finali li jirriżultaw minn dan il-proċess ta' manifattura.

13 Sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

14 Sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, dispożittiv).

15 Ara b'mod partikolari s-sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punt 45), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tittratta l-kwistjoni dwar diffikultajiet eventwali fil-kalkolu tal-proporzjonijiet ta' prodotti tal-enerġija għal kull wiehed mit-tipi ta' enerġija prodotta.

37. Inqis li għandu jiġi applikat prinċipju analogu għall-kawża inkwistjoni. F'sitwazzjoni ta' manifattura simultanja ta' prodotti tal-enerġija u ta' prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija l-konsum ta' prodotti tal-enerġija bil-għan ta' din il-manifattura ma huwiex irrikonoxxut, fuq il-bażi tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96, bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali, iżda dan biss għal dak il-proporzjon li jikkorrispondi għall-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija mmanifatturati f'dan il-proċess.

38. Fl-istess waqt jeħtieġ li jiġi osservat li l-manifattur ta' prodotti tal-enerġija li jkun jinsab f'sitwazzjoni bħal Repsol b'ebda mod ma huwa ppreġudikat bit-tassazzjoni tal-prodotti tal-enerġija użati minnu fil-proporzjon li jikkorrispondi għall-proporzjon ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija mmanifatturati simultanjament. Fil-fatt, sa fejn il-prodotti tal-enerġija jintużaw għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija, dawn jibbenefikaw bis-sħiħ mill-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96. Madankollu, fl-ambitu tal-manifattura ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija, it-taxxa fuq il-prodotti tal-enerġija użati għal din il-manifattura, inkwantu taxxa indiretta, tista' tiġi kollha kemm hi paċuta mal-prezz ta' dawk il-prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija mibjugħa fis-suq, bħalma huwa l-każ tal-prodotti l-oħra kollha li għall-manifattura tagħhom jintużaw prodotti tal-enerġija.

39. Tali soluzzjoni hija barra minn hekk meħtieġa mill-perspettiva tar-rekwiżit ta' nuqqas ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni. Fil-fatt jista' jirriżulta li l-prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija mmanifatturati simultanjament ma' prodotti tal-enerġija fi proċess teknoloġiku wiehed ikunu jinsabu f'kompetizzjoni ma' prodotti simili li ma jkunux immanifatturati f'tali proċess ta' manifattura kongunta u li għall-manifattura tagħhom madankollu jintużaw prodotti tal-enerġija. Madankollu dawn il-prodotti tal-enerġija jiġu intaxxati skont il-prinċipji ġenerali u konsegwentement prodotti tal-enerġija użati fil-proċess ta' manifattura kongunta għandhom jiġu ttrattati bl-istess mod. Dan ma jgħoddx biss għall-prodotti effettivament immanifatturati fil-proċess teknoloġiku applikat minn Repsol iżda għall-prodotti kollha li fil-preżent jew fil-futur jiġu jew jistgħu jiġu mmanifatturati simultanjament ma' kwalunkwe prodotti tal-enerġija.

40. Ma huwiex importanti li l-manifattura ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija tkun effett residwu u inevitabbli tal-manifattura ta' din it-tieni kategorija ta' prodotti u lanqas li l-manifattura tagħhom, bħal pereżempju l-estrazzjoni ta' kubrit fil-proċess ta' desulfurizzazzjoni, tiġi imposta permezz ta' regolamentazzjoni li jkollha bħala għan il-protezzjoni tal-ambjent. Kull imprenditur li għandu attività ekonomika f'qasam speċifiku għandu jiehu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż u l-limitazzjonijiet ta' din l-attività. Iċ-ċirkustanza li fil-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija speċifiċi inevitabbilmment jinkisbu wkoll ċerti prodotti li ma jkunux prodotti tal-enerġija hija fatt ġeneralment magħruf li jikkundizzjona dan it-tip ta' attività, u l-possibbiltà li dawn l-aħhar prodotti jinbiegħu fis-suq hija komponent mill-kalkolu ekonomiku ta' din l-attività. Bl-istess mod dan il-kalkolu għandu jinkludi t-tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija użati għall-manifattura fi proporzjon li jikkorrispondi għall-proporzjon ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija miksuba.

41. Barra minn hekk ma nikkondividix il-fehma ta' Repsol li l-bidla fil-formulazzjoni tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 fil-konfront tal-formulazzjoni tal-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81 tirrikjedi bidla fl-interpretazzjoni tagħha.

42. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81 kien jipprovdi li l-konsum ta' żjut minerali fl-impjant ta' manifattura ta' tali żjut ma huwiex meqjus bħala fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali "jekk [dan il-konsum] isir għall-finijiet tal-manifattura" [traduzzjoni mhux ufficjali] ta' dawn iż-żjut. It-tieni subparagrafu ta' dan il-paragrafu kien jispeċifika sussegwentement li l-konsum għal skopijiet mhux relatati ma' din il-manifattura jitqies li huwa fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali. Din id-dispożizzjoni għamlet distinzjoni bejn żewġ tipi ta' konsum ta' żjut minerali: dak għal skopijiet relatati mal-manifattura ta' dawn iż-żjut u dak mhux għal skopijiet relatati ma' din il-manifattura. Dawn il-kategoriji kienu fl-istess waqt skonnessi u eżawrjenti: ma kienu previsti la sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt iż-żewġ kategoriji u lanqas sitwazzjonijiet li ma jaqgħu taħt ebda waħda minnhom.

43. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 ma jbidilx dan. Huwa minnu li fl-ewwel sentenza ta' dan il-paragrafu 3, li huwa l-ekwivalenti tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81, tithalla barra r-riżerva li l-konsum għandu jsehh għal skopijiet relatati mal-manifattura ta' prodotti tal-enerġija. Madankollu din ir-riżerva nżammet fit-tielet sentenza tad-dispożizzjoni inkwistjoni, li hija l-ekwivalenti tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81 u l-formulazzjoni tagħha hija essenzjalment identika. Il-legiżlatur tal-Unjoni qies b'mod ċar, fil-fehma tiegħi korrettament, li r-ripetizzjoni ta' din l-istess riżerva fiż-żewġ sentenzi hija superfluwa. Peress li effettivament it-tielet sentenza teskludi l-każijiet ta' konsum ta' prodotti tal-enerġija għal skopijiet mhux marbuta ma' manifattura, dan inevitabbilment ifisser li l-ewwel sentenza tirrigwarda biss każijiet ta' konsum marbuta mal-imsemmija manifattura. Għalhekk it-tifsira tal-ewwel u tat-tielet sentenza tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 hija l-istess bħal tal-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81¹⁶. Barra minn hekk, xejn ma jinbidel bl-inklużjoni tat-tieni sentenza tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96, li sempliċement testendi l-elenku ta' każijiet ta' konsum ta' prodotti tal-enerġija li ma humiex meqjusa li huma fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali. Dan ma jbidilx il-fatt li l-konsum għandu jkun bil-għan tal-manifattura ta' tali prodotti.

44. Għalhekk hawnhekk ma hemm ebda bidla fil-logika li għaliha tagħmel riferiment Repsol fl-osservazzjonijiet tagħha. Skont l-osservazzjonijiet tagħha fuq il-bażi tal-Artikolu 4(3) tad-Direttiva 92/81 it-tassazzjoni tal-awto-konsum ta' żjut minerali missha kienet ir-regola u n-nuqqas ta' tassazzjoni tagħhom l-eċċezzjoni. Min-naħa l-oħra, fuq il-bażi tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96, in-nuqqas ta' tassazzjoni tal-awto-konsum ta' prodotti tal-enerġija għandha tkun ir-regola u t-tassazzjoni tagħhom – f'każijiet fejn il-konsum ma huwiex marbut mal-manifattura ta' dawn il-prodotti – l-eċċezzjoni.

45. Huwa diffiċli li wiehed jaqbel ma' din il-pożizzjoni. Kemm fuq il-bażi tad-Direttiva 92/81 kif ukoll fuq dik tad-Direttiva 2003/96 il-logika hija wahda, jiġifieri, li r-regola hija t-tassazzjoni, rispettivament, ta' żjut minerali jew ta' prodotti tal-enerġija, filwaqt li n-nuqqas ta' tassazzjoni tal-awto-konsum ta' dawn il-prodotti hija eċċezzjoni li tapplika sugġett għall-kundizzjoni li dan il-konsum iseħh għal skopijiet relatati mal-manifattura ta' dawn il-prodotti.

46. Il-kunsiderazzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq, b'mod partikolari l-koerenza tas-sistema ta' tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija stabbilita bis-saħħa tad-Direttiva 2003/96, kif ukoll il-htieġa li tiġi protetta l-kompetizzjoni mhux distorta fis-suq tal-merkanzija li għall-produzzjoni tagħha jintużaw prodotti tal-enerġija, fil-fehma tiegħi jirrikjedu interpretazzjoni tal-Artikolu 21(3) ta' din id-direttiva f'sens li jmur lil hinn mill-konkluzjonijiet li jistgħu jinsiltu biss mill-formulazzjoni litterali ta' din id-dispożizzjoni. Jehtieġ li jiġi osservat li din il-formulazzjoni ma tagħtix twegiba inekwivoka għall-mistoqsija dwar il-mod xieraq ta' tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija użati għall-manifattura simultanja ta' prodotti tal-enerġija u prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija. Għalhekk hawnhekk ma hijiex kwistjoni ta' interpretazzjoni *contra legem*, iżda biss kwistjoni li jiġu pprovduti l-elementi ta' interpretazzjoni sistemika tal-konkluzjonijiet li jirriżultaw minn interpretazzjoni litterali.

47. Konsegwentement l-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 għandu jiġi interpretat fis-sens li f'sitwazzjoni fejn fil-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija jinkisbu wkoll, inevitabbilment, prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija, il-konsum ta' prodotti tal-enerġija għall-iskopijiet ta' din il-manifattura ma għandux jitqies li huwa fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali b'rabta ma' dak il-proporzjon ta' dawn il-prodotti li miegħu jikkorrispondi l-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija mmanifatturati.

16 Hlief, ovvjament, għall-estensjoni tal-portata tal-prodotti koperti mid-Direttiva 2003/96.

48. Jehtieg li jiġi osservat ukoll li l-Artikolu 21(3) tad-direttiva kkonċernata japplika biss għall-prodotti tal-enerġija użati għall-manifattura ta' prodotti tal-enerġija intiżi għal użu bħala karburant jew bħala kombustibbli. Għalhekk, prodotti tal-enerġija użati mhux biss għall-manifattura ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija fis-sens tal-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva iżda wkoll għall-manifattura ta' prodotti li effettivament jissodisfaw id-definizzjoni li tinsab fl-artikolu msemmi, iżda li fir-rigward tagħhom id-Direttiva 2003/96 ma tapplikax, konformement mal-ewwel inċiż tal-Artikolu 2(4)(b) tagħha peress li dawn ma humiex intiżi għal użu bħala karburant jew bħala kombustibbli. Dan jirriżulta b'mod ċar mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja¹⁷. Għaldaqstant bi prodotti tal-enerġija wiehed għandu jifhem biss prodotti suġġetti għas-sistema ta' tassazzjoni stabbilita bis-saħħa tad-Direttiva 2003/96.

49. Fl-assenza ta' dispożizzjonijiet fid-Direttiva 2003/96 li jirrigwardaw id-determinazzjoni tal-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija rregolati mill-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 din id-determinazzjoni tibqa' taħt il-kompetenza tad-dritt nazzjonali tal-Istat Membru¹⁸. Madankollu din il-kwistjoni kienet is-suġġett ta' diskussjoni waqt is-seduta u għalhekk jehtieg li jsiru l-osservazzjonijiet li ġejjin.

50. L-ewwel nett, sa fejn il-prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija miksuba fil-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija sussegwentement jerġġu jintużaw f'dan il-proċess ta' manifattura (bħal pereżempju fil-każ tal-fwar tal-ilma), dawn jitqiesu li huma prodott intermedju li l-manifattura tiegħu tiġġustifika l-applikazzjoni tal-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96¹⁹.

51. It-tieni nett nikkondividi l-fehma tal-Kummissjoni li l-iktar mod adegwat biex jiġi kkalkolat il-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija li jibbenefikaw mill-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96 isir b'teħid inkunsiderazzjoni tal-kwantità ta' prodotti finali mmanifatturati għal kull kategorija, u mhux, pereżempju, għall-valur fis-suq tagħhom.

52. Din hija l-fehma tiegħi iżda, kif issostni l-Kummissjoni, mhux minhabba li t-taxxa fuq il-prodotti tal-enerġija hija kkalkolata fuq il-kwantità ta' dawn il-prodotti. Din it-taxxa effettivament tapplika għall-prodotti tal-enerġija li jintużaw bħala karburant fil-proċess ta' manifattura u mhux għall-prodotti finali ta' din il-manifattura.

53. Madankollu il-metodu bbażat fuq il-proporzjon ta' kategoriji individwali ta' prodotti finali jippermetti li jiġi rifless bl-aħjar mod is-sehem tal-prodotti tal-enerġija fil-proċess ta' manifattura ta' kull waħda mill-kategoriji ta' prodotti finali. L-ammont ta' prodotti tal-enerġija meħtieġa huwa pjuttost iktar marbut ma' kull ammont ta' prodotti finali individwali milli mal-valur tagħhom.

54. Għaldaqstant, kif tenfasizza għustament Repsol, peress li ma huwiex possibbli li jsir kalkolu eżatt tal-ammonti ta' konsum ta' prodotti tal-enerġija għal kull waħda mill-kategoriji ta' prodotti finali, minhabba li fil-proċess ta' raffinazzjoni ta' żejt naturali kull prodott finali li jirriżulta jinkiseb taħt temperaturi differenti, fil-fehma tiegħi l-metodu kwantitattiv jippermetti approssimazzjoni raġonevoli tal-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija meħtieġa għall-kisba ta' kull waħda mill-kategoriji ta' prodotti finali.

17 Sentenza tas-6 ta' Ġunju 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, dispożittiv).

18 Ara, bl-istess mod, is-sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punt 45).

19 Ara s-sentenza tas-7 ta' Novembru 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punt 28 u d-dispożittiv 1).

55. Dan il-metodu ma jipprekludix l-applikazzjoni ta' limitu *de minimis* speċifiku fid-dritt nazzjonali li permezz tiegħu kwantità ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija użati fil-proċess ta' manifattura ssir tant insinjifikanti li tista' titħalla barra u l-prodotti tal-enerġija kollha użati f'dan il-proċess jistgħu jkunu suġġetti għall-Artikolu 21(3) tad-Direttiva 2003/96. Madankollu l-limitu *de minimis* ma jsolvix il-problema tal-kalkolu tal-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija suġġetti għal din ir-regolamentazzjoni f'sitwazzjonijiet fejn il-kwantità mmanifatturata ta' prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija teċċedi dan il-limitu.

I. Konkluzjoni

56. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet magħmula iktar 'il fuq, nipproponi r-risposta li ġejja għad-domanda preliminari magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja mit-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja):

L-Artikolu 21(3) tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/96/KE tas-27 ta' Ottubru 2003 li tirrifirma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku għandu jiġi interpretat fis-sens li f'sitwazzjoni fejn fil-proċess ta' manifattura ta' prodotti tal-enerġija jinkisbu wkoll, inevitabbilment, prodotti li ma humiex prodotti tal-enerġija, il-konsum ta' prodotti tal-enerġija għall-iskopijiet ta' din il-manifattura ma għandux jittqies li huwa fatt li jagħti lok għal obbligu fiskali b'rabta ma' dak il-proporzjon ta' dawn il-prodotti li miegħu jikkorrispondi l-proporzjon ta' prodotti tal-enerġija mmanifatturati.