ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

13 juni 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2003/96/EG – Artikel 2, lid 4, onder b), derde streepje – Artikel 17, lid 1, onder a) – Accijns – Belasting van energieproducten en elektriciteit – Voor elektrolyse gebruikte elektriciteit – Verlagingen van de belasting op het verbruik van energieproducten en elektriciteit ten voordele van energie-intensieve bedrijven – Aankoop van energieproducten en elektriciteit – Feitelijke kosten van de aangekochte energie – Distributietarieven – Vrijstellingscriteria – Gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod”

In zaak C-266/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 28 december 2022, ingekomen bij het Hof op 26 april 2023, in de procedure

A. S.A.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: Z. Csehi, kamerpresident, M. Ilešič (rapporteur) en D. Gratsias, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– A. S.A., vertegenwoordigd door K. Rutkowski, radca prawny,

* Procestaal: Pools.

– de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, vertegenwoordigd door A. Kowalczyk-Markowska,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door I. Herranz Elizalde als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A. S.A., een vennootschap naar Pools recht, en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de belastingdienst Bydgoszcz, Polen) over de weigering tot teruggaaf van een deel van de door die vennootschap over elektriciteit betaalde accijns.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 In de overwegingen 2 tot en met 5, 9, 11 en 24 van richtlijn 2003/96 staat te lezen:

„(2) Het ontbreken van communautaire bepalingen om elektriciteit en andere energieproducten dan minerale oliën aan een minimumbelasting te onderwerpen, kan nadelig zijn voor de goede werking van de interne markt.

(3) Voor de goede werking van de interne markt en de verwezenlijking van de doelstellingen van het communautaire beleid in andere sectoren is het nodig dat op communautair niveau minimumbelastingniveaus worden vastgesteld voor de meeste energieproducten, met inbegrip van elektriciteit, aardgas en kolen.

(4) Aanmerkelijke verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste nationale belastingniveaus kunnen nadelig blijken voor de goede werking van de interne markt.

(5) Door vaststelling van passende communautaire minimumbelastingniveaus kunnen bestaande verschillen in de nationale belastingniveaus kleiner worden gemaakt.

[...]

(9) De lidstaten moeten de flexibiliteit krijgen die nodig is om een aan de nationale context aangepast beleid te bepalen en uit te voeren.

[...]

(11) Het staat elke lidstaat vrij te beslissen met welke fiscale regelingen uitvoering wordt gegeven aan dit communautaire kader voor de belasting van energieproducten en elektriciteit. Te dien aanzien zouden lidstaten kunnen beslissen de totale belastingdruk niet te verhogen indien zij van oordeel zijn dat toepassing van dit beginsel van belastingneutraliteit tot herstructurering en modernisering van hun belastingstelsels zou kunnen bijdragen doordat milieubescherming en een betere benutting van de factor arbeid worden aangemoedigd.

[...]

(24) Het moet de lidstaten toegestaan zijn binnen hun grondgebied bepaalde andere vrijstellingen of verlagingen toe te passen, mits dit de goede werking van de interne markt niet schaadt en niet tot concurrentieverstoringen leidt."

4 Artikel 2, lid 4, onder b), derde streepje, van die richtlijn bepaalt:

„Deze richtlijn is niet van toepassing op:

[...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

[...]

– Elektriciteit die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés."

5 Artikel 4 van die richtlijn luidt als volgt:

„1. De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 genoemde energieproducten en op elektriciteit, mogen niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚belastingniveau' verstaan het totaal van alle geheven indirecte belastingen ([belasting over de toegevoegde waarde (btw)] uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik."

6 In artikel 8, lid 2, van die richtlijn staat:

„Dit artikel is van toepassing voor de volgende industriële en commerciële doeleinden:

[...]

c) installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken;

[...]”

7 Artikel 17, leden 1 en 2, van richtlijn 2003/96 luidt:

„1. Op voorwaarde dat de in deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus gemiddeld voor elk bedrijf worden gerespecteerd kunnen de lidstaten in de volgende gevallen belastingverlagingen toepassen op het verbruik van energieproducten die worden gebruikt voor verwarming of voor de doeleinden van artikel 8, lid 2, onder b) en c), en op elektriciteit:

a) ten voordele van energie-intensieve bedrijven;

Onder een energie-intensief bedrijf wordt verstaan een bedrijf in de zin van artikel 11 waar de aankoop van energieproducten en elektriciteit ten minste 3,0 % van de productiewaarde uitmaakt, of de verschuldigde nationale energiebelasting ten minste 0,5 % van de toegevoegde waarde bedraagt. Binnen deze definitie kunnen de lidstaten restrictievere concepten toepassen, waaronder definities van omzetwaarde, proces en sector.

Onder de kosten van de aankoop van energieproducten en elektriciteit wordt verstaan de feitelijke kosten van de door het bedrijf aangekochte of gegenereerde energie. Hieronder vallen alleen de kosten van elektriciteit, verwarming en de energieproducten die worden gebruikt voor verwarmingsdoeleinden of voor de doeleinden van artikel 8, lid 2, onder b) en c). De kosten omvatten alle belastingen, uitgezonderd aftrekbare btw.

[...]

b) indien overeenkomsten zijn aangegaan met ondernemingen of ondernemersverenigingen, of indien regelingen inzake verhandelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen worden toegepast, voor zover deze leiden tot de verwezenlijking van milieubeschermingsdoelstellingen of verbeteringen in energie-efficiëntie.

2. Niettegenstaande artikel 4, lid 1, kunnen de lidstaten een tot een nultarief verlaagd belastingniveau toepassen op energieproducten en elektriciteit als gedefinieerd in artikel 2 die worden gebruikt door energie-intensieve bedrijven als gedefinieerd in lid 1.”

Pools recht

Accijnswet

8 Artikel 30, lid 7a, van de ustawa o podatku akcyzowym (accijnswet) van 6 december 2008 (Dz. U. van 2009, nr. 3, volgnr. 11), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„Van de accijns vrijgesteld wordt elektriciteit die wordt gebruikt:

1) voor chemische reductie;

2) in elektrolytische procedés;

3) in metallurgische procedés;

4) in mineralogische procedés."

9 Artikel 31d, leden 1, 2 en 11, van die wet luidt:

„1. Een energie-intensief bedrijf dat elektriciteit gebruikt, geniet een accijnsvrijstelling in de vorm van een teruggaaf van een deel van de accijns die het heeft betaald over de door dit bedrijf verbruikte elektriciteit, indien het voldoet aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

1) het oefent economische activiteiten uit die worden aangeduid met de hiernavolgende codes van de Poolse nomenclatuur van activiteiten (PKD): [PKD-codes],

2) het voert een boekhouding in de zin van de boekhoudkundige bepalingen,

3) het geniet voor die elektriciteit geen accijnsvrijstelling als bedoeld in artikel 30, lid 7a.

2. Onder een ‚bedrijf met een hoog elektriciteitsverbruik' wordt verstaan een bedrijf waar het aandeel van de kosten van de verbruikte elektriciteit in de waarde van de verkochte productie in het belastingjaar waarvoor het in lid 5 bedoelde verzoek wordt ingediend, hoger is dan 3 %. Een energie-intensief bedrijf dat elektriciteit gebruikt mag niet kleiner zijn dan een georganiseerd bedrijfsonderdeel, dat wil zeggen een organisatorisch en financieel onderscheiden geheel, binnen een bestaand bedrijf, van materiële en immateriële activa, met inbegrip van de verbintenissen, die bestemd zijn voor de uitvoering van specifieke economische taken, welk geheel zou kunnen functioneren als een onafhankelijk bedrijf dat dergelijke taken op zelfstandige basis uitvoert.

[...]

11. Het bedrag van de gedeeltelijk teruggegeven accijns mag niet hoger zijn dan het bedrag van de accijns die is betaald over de elektriciteit die door het energie-intensieve bedrijf is verbruikt in het belastingjaar waarvoor het in lid 5 bedoelde verzoek wordt ingediend."

Energiewet

10 Artikel 47, lid 1, van de ustawa – Prawo energetyczne (energiewet) van 10 april 1997 (Dz. U. van 1997, nr. 54, volgnr. 348), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„Concessiehoudende energiebedrijven stellen hun tarieven voor gasvormige brandstoffen en energie vast onder voorbehoud van goedkeuring door het hoofd van de [Urząd Regulacji Energetyki (URE) (Poolse dienst voor energieregulering)] en stellen een periode voor waarin die tarieven gelden. Zij dienen hun tarieven en de wijzigingen ervan uiterlijk twee maanden vóór het verstrijken van de geldigheid van de vorige tarieven uit eigen beweging in bij het hoofd van de URE, of dienen deze in op diens verzoek."

Wet inzake hernieuwbare energiebronnen

11 Artikel 52, lid 1, van de ustawa o odnawialnych źródłach energii (wet inzake hernieuwbare energiebronnen) van 20 februari 2015 (Dz. U. van 2015, volgnr. 478), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„Energiebedrijven, eindverbruikers, industriële afnemers en de in lid 2 bedoelde commissionairs of makelaars zijn verplicht om:

1) een certificaat van oorsprong of een certificaat van oorsprong van agrarisch biogas aan te vragen en dit voor clearing in te dienen bij het hoofd van de URE, zoals afgegeven:
   a) voor respectievelijk elektriciteit die wordt opgewekt of agrarisch biogas dat wordt gewonnen in installaties voor hernieuwbare energiebronnen op het grondgebied van de Republiek Polen of in de exclusieve economische zone, of
   b) krachtens de energiewet, of om

2) binnen de termijn als bedoeld in artikel 68, lid 2, een vervangende vergoeding te betalen als berekend op de in artikel 56 vastgestelde wijze."

Besluit van de minister van Energie houdende nadere regels voor de vaststelling en de berekening van de tarieven en de afrekeningen in de elektriciteitshandel

12 Artikel 5, leden 2 en 3, van de rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (besluit van de minister van Energie houdende nadere regels voor de vaststelling en de berekening van de tarieven en de afrekeningen in de elektriciteitshandel) van 29 december 2017 (Dz. U. van 2017, volgnr. 2500), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt als volgt:

„[2.] De tarieven van energiebedrijven die een economische activiteit op het gebied van elektriciteitstransmissie verrichten, omvatten:

1) de tarieven voor de verzorging van elektriciteitstransmissie; hierna: ‚transmissietarieven';

[...]

3. De tarieven van energiebedrijven die een economische activiteit op het gebied van elektriciteitsdistributie verrichten, omvatten:

[...]

2) de tarieven voor het verrichten van elektriciteitsdistributiediensten; hierna: ‚distributietarieven';

[...]"

13 In artikel 14, leden 3 tot en met 7, van dat besluit staat:

„3. De distributietarieven worden berekend met een uitsplitsing naar de volgende bestanddelen:

1) de distributie van elektriciteit;

2) het gebruik van het nationale elektriciteitsnet;

3) de opname van de meterstanden en van de regelmatige controle daarvan.

4. De distributietarieven als bedoeld in lid 3, punt 2, worden als eencomponenttarieven berekend op basis van de kosten van de aankoop van diensten voor elektriciteitstransmissie bij de beheerder van het elektriciteitstransmissienet voor het gedeelte dat betrekking heeft op het gebruik van het nationale elektriciteitsnet.

5. De distributietarieven als bedoeld in lid 3, punt 3 (hierna: ‚abonnementstarieven'), worden als eencomponenttarieven berekend.

6. De abonnementstarieven variëren naargelang van de duur van de factureringsperiode.

7. De in lid 1, punt 1, en in lid 3, punt 1, bedoelde transmissie- en distributietarieven; hierna: ‚nettarieven', worden als tweecomponenttarieven berekend, met een uitsplitsing naar de volgende bestanddelen:

1) een vast nettarief, dat wordt berekend per eenheid contractstroom en dat, voor huishoudelijke elektriciteitsverbruikers, wordt berekend volgens de opgenomen meterstanden;

2) een variabel nettarief, dat wordt berekend per eenheid elektriciteit die op het betreffende leveringspunt van het net wordt afgenomen."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 A. heeft in 2016 vrijstelling genoten van accijns op de elektriciteit die zij in het kader van haar activiteiten gebruikte voor elektrolyse.

15 Aangezien zij van mening was dat zij als energie-intensief bedrijf ook een belastingvrijstelling had moeten krijgen voor de rest van de in dat kader door haar gebruikte energie en dat de distributievergoedingen en kosten voor de verwerving van de naar Pools recht verplichte oorsprongscertificaten tot de feitelijke kosten van de aangekochte energie moesten worden gerekend, heeft zij haar accijnsaangifte voor 2016 gerectificeerd en de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (hoofd van de belastingdienst Toruń, Polen) verzocht om teruggaaf van het bedrag van de betaalde accijns dat volgens haar onverschuldigd was.

16 Bij besluit van 8 februari 2018 heeft het hoofd van de belastingdienst Toruń haar de teruggaaf van dat bedrag geweigerd. De Dyrektor Izby Administracij Skarbowej w Bydgoszczy, bij wie A. tegen dat besluit was opgekomen, heeft het besluit bevestigd bij besluit van 14 mei 2018.

17 A. heeft tegen het besluit van 14 mei 2018 beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen), die dat beroep heeft verworpen op grond dat, in de eerste plaats, de wetgever de mogelijkheid had uitgesloten om gelijktijdig gebruik te maken van de twee vrijstellingen van respectievelijk artikel 30, lid 7a, en artikel 31d, lid 1, punt 3, van de accijnswet. De vrijstelling van die tweede bepaling staat slechts open voor energie-intensieve bedrijven voor zover zij niet de vrijstelling genieten van artikel 30, lid 7a, van die wet, namelijk de vrijstelling voor elektriciteit die wordt gebruikt in elektrolytische processen.

18 Voorts geldt de vrijstelling van artikel 31d, lid 1, punt 3, van die wet voor het betrokken bedrijf in zijn geheel en voor alle door dat bedrijf gebruikte energie, en niet enkel voor het gedeelte ervan dat wordt gebruikt voor elektrolyse.

19 In de tweede plaats heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy erop gewezen dat andere vergoedingen en kosten dan de aankoopkosten van de elektriciteit, zoals de distributievergoedingen, geen deel uitmaken van die aankoopkosten, ook al moeten zij worden gemaakt om elektriciteit te kunnen aankopen en gebruiken. Voorts heeft die rechter met name gepreciseerd dat de bedragen die verschuldigd zijn uit hoofde van de aan de aankoop van elektriciteit verbonden kosten slechts als „belasting” kunnen worden aangemerkt voor zover er met betrekking tot die bedragen een betalingsverplichting bestaat en de bevoegde autoriteiten de belastingplichtigen voor die bedragen kunnen vervolgen indien deze die verplichting niet nakomen.

20 A. heeft cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter, die twijfels heeft over de uitlegging van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.

21 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan artikel 17, lid 1, onder a), van [richtlijn 2003/96] aldus worden uitgelegd dat alleen de aankoopprijs van elektriciteit zelf tot de feitelijke kosten van de gekochte elektriciteit moet worden gerekend, onder uitsluiting van aanvullende vergoedingen, zoals een distributietarief, die overeenkomstig de in de betrokken lidstaat geldende bepalingen moeten worden betaald om elektriciteit te kunnen aankopen?

2) Moet artikel 17, lid 1, onder a), van [richtlijn 2003/96] aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de vrijstelling van accijns over de aankoop van elektriciteit wordt geweigerd aan een energie-intensief bedrijf [artikel 31d, lid 1, van de accijnswet] in een geval waarin dat bedrijf krachtens de nationale bepalingen (artikel 30, lid 7a, van [de accijnswet]) een voor de accijns geldende vrijstelling geniet, wanneer dat bedrijf aantoont dat het voor dezelfde elektriciteit niet gelijktijdig beide vrijstellingen geniet en dat het totale bedrag van de vrijstellingen niet hoger is dan het bedrag van de voor dat tijdvak betaalde accijns?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

22 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak is van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen indien nodig te herformuleren (arrest van 7 augustus 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de prejudiciële vragen berusten op de beoordeling van de verwijzende rechter dat de aanvullende kosten zoals de distributietarieven, waarnaar hij verwijst, niet kunnen worden aangemerkt als „belastingen” in de zin van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.

24 Teneinde de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, moet derhalve worden aangenomen dat hij met zijn eerste vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat alleen de aankoopprijs van de energie zelf tot de feitelijke kosten van de aangekochte energie in de zin van die bepaling moet worden gerekend, onder uitsluiting van aanvullende vergoedingen die niet als „belastingen” in de zin van die bepaling kunnen worden aangemerkt, zoals de verplichte distributietarieven voor die energie, die overeenkomstig de nationale regeling worden betaald bij de aankoop ervan.

25 Eerst moet erop worden gewezen dat volgens artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, van richtlijn 2003/96 onder het begrip „aankoop van energieproducten en elektriciteit” de „feitelijke kosten van de door het bedrijf aangekochte of gegenereerde energie” wordt verstaan.

26 In dat verband blijkt uit die bepaling dat daaronder alleen de kosten vallen van elektriciteit, verwarming en de energieproducten die worden gebruikt voor verwarmingsdoeleinden of voor de doeleinden van artikel 8, lid 2, onder b) en c), van die richtlijn. Bovendien blijkt uit artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, van die richtlijn dat de feitelijke energiekosten alle belastingen omvatten, uitgezonderd aftrekbare btw.

27 Derhalve moet worden onderzocht of de tarieven voor de distributie van elektriciteit waarin de nationale regeling voorziet, moeten worden geacht te vallen onder het begrip „feitelijke kosten van de door [een] bedrijf aangekochte [...] energie” in de zin van artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, eerste volzin, van richtlijn 2003/96.

28 Er zij aan herinnerd dat bij de vaststelling van de draagwijdte van een Unierechtelijke bepaling niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen van deze bepaling, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 16 november 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, punt 34).

29 Wat in de eerste plaats de bewoordingen van artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, eerste volzin, van richtlijn 2003/96 betreft, moet worden opgemerkt dat die bepaling verwijst naar de „feitelijke kosten van de door het bedrijf aangekochte of gegenereerde energie”. Het begrip „feitelijke kosten” wordt overigens in die bepaling noch in andere bepalingen van richtlijn 2003/96 gedefinieerd.

30 Overeenkomstig de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan moeten onder dit begrip alle kosten worden verstaan die noodzakelijkerwijs verbonden zijn aan de aankoop van de in die bepaling bedoelde energie. Die uitlegging wordt bevestigd door het onderzoek van de verschillende taalversies van die bepaling, waarin het begrip „feitelijke kosten" op uniforme wijze tot uitdrukking komt, onder meer in de Poolse („rzeczywisty koszt"), de Spaanse („coste real"), de Duitse („tatsächlichen Kosten"), de Engelse („actual cost"), de Italiaanse („costo effettivo") en de Roemeense („costul real") taalversie. Dienaangaande verwijzen al die versies naar de daadwerkelijk gemaakte kosten voor de aankoop van elektriciteit.

31 De verwijzende rechter verklaart dat het verplicht is om distributietarieven aan de energieleverancier te betalen en dat het bedrag ervan wordt vastgesteld op basis van nauwkeurige wettelijke bepalingen.

32 In de tweede plaats kan voor die uitlegging steun worden gevonden in de context van artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, eerste volzin, van richtlijn 2003/96. Hoewel de wetgever in dat verband heeft verduidelijkt dat onder het daarin gehanteerde begrip „energie" „alleen de kosten [vallen] van elektriciteit, verwarming en de energieproducten die worden gebruikt voor verwarmingsdoeleinden of voor de doeleinden van artikel 8, lid 2, onder b) en c)", van die richtlijn, beperkt de betrokken bepaling de draagwijdte van het begrip „feitelijke kosten" niet tot enkel de energieprijs die het betrokken bedrijf voor de aankoop ervan moet betalen.

33 Daarnaast moet worden vastgesteld dat de Uniewetgever, daar waar hij bepaalde van de aan de aankoop van energie verbonden kosten van het begrip „feitelijke kosten" heeft willen uitsluiten, deze uitdrukkelijk heeft uitgesloten. In artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, derde volzin, van richtlijn 2003/96 wordt namelijk gepreciseerd dat de „feitelijke kosten" „alle belastingen" omvatten, „uitgezonderd aftrekbare btw".

34 In de derde plaats ten slotte moet worden opgemerkt dat de letterlijke uitlegging van artikel 17, lid 1, onder a), tweede alinea, derde volzin, van richtlijn 2003/96 in de punten 29 tot en met 32 van het onderhavige arrest, namelijk de ruime uitlegging van het begrip „feitelijke kosten" in de zin van die bepaling, verenigbaar is met het hoofddoel van de regeling waarvan het deel uitmaakt, namelijk de goede werking van de interne markt in de energiesector bevorderen en in het bijzonder concurrentieverstoringen voorkomen (zie in die zin arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Gelet op het voorgaande moet op de eerste prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat tot de feitelijke kosten van de aangekochte energie in de zin van die bepaling aanvullende lasten moeten worden gerekend die niet kunnen worden aangemerkt als „belastingen" in de zin van die bepaling, zoals de verplichte distributietarieven voor die energie die, overeenkomstig de nationale regeling, worden betaald bij de aankoop ervan.

Tweede prejudiciële vraag

36 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een energie-intensief bedrijf in de zin van die bepaling een vrijstelling van accijns over de aankoop van elektriciteit wordt geweigerd wanneer dit bedrijf voor die elektriciteit een accijnsvrijstelling geniet die uitsluitend geldt voor elektriciteit die wordt

gebruikt in elektrolytische processen, ook al toont dat bedrijf aan dat het voor die elektriciteit niet gelijktijdig beide vrijstellingen geniet en dat het totale bedrag van de vrijstellingen niet hoger is dan het bedrag van de voor dat tijdvak betaalde accijns.

37 Vooraf moet worden vastgesteld dat richtlijn 2003/96 volgens artikel 2, lid 4, onder b), derde streepje, ervan onder meer niet van toepassing is op elektriciteit die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés. Uit de bewoordingen van dit artikel blijkt dus dat de elektriciteit in kwestie niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt.

38 De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op onder die richtlijn vallende energieproducten, te weten motorbrandstoffen, verwarmingsbrandstoffen en elektriciteit, mogen krachtens artikel 4 ervan niet onder de daarin voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen [arrest van 31 maart 2022, Commissie/Polen (Belasting van energieproducten), C-139/20, EU:C:2022:240, punt 39].

39 Overigens blijkt uit overweging 3 en artikel 4 van die richtlijn dat de accijnstarieven voor energieproducten en elektriciteit daarbij niet volledig zijn geharmoniseerd, maar dat daarbij slechts geharmoniseerde minimumbelastingniveaus zijn vastgesteld.

40 Volgens vaste rechtspraak van het Hof belet een minimumharmonisatie de lidstaten niet om strengere maatregelen te handhaven of vast te stellen, mits die maatregelen het door de betrokken richtlijn voorgeschreven resultaat niet ernstig in gevaar kunnen brengen (zie in die zin arrest van 7 juli 2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Uit de overwegingen 2 tot en met 5 en 24 van richtlijn 2003/96 blijkt dat die richtlijn ertoe strekt om – door te voorzien in een geharmoniseerde regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit – de goede werking van de interne markt in de energiesector te bevorderen en in het bijzonder concurrentieverstoringen te voorkomen (zie in die zin arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Die richtlijn biedt de lidstaten niettemin de mogelijkheid om gedifferentieerde belastingtarieven, belastingvrijstellingen of verlagingen van de accijns in te voeren. De Uniewetgever heeft de lidstaten dus enige beoordelingsruimte gelaten op het gebied van de accijnzen (zie in die zin arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punt 26).

43 Overeenkomstig artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 kunnen de lidstaten belastingverlagingen op het elektriciteitsverbruik toepassen ten voordele van energie-intensieve bedrijven op voorwaarde dat de in die richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus van de Unie gemiddeld voor elk bedrijf worden gerespecteerd (arrest van 18 januari 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punt 47).

44 Op de onder die richtlijn vallende energieproducten en elektriciteit kan een tot een nultarief verlaagd belastingniveau worden toegepast wanneer ze worden gebruikt door energie-intensieve bedrijven [arrest van 31 maart 2022, Commissie/Polen (Belasting van energieproducten), C-139/20, EU:C:2022:240, punt 42].

45 In dit verband moet worden opgemerkt dat de in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 bedoelde belastingvoordelen voor energie-intensieve bedrijven, facultatief zijn voor de lidstaten [zie in die zin arrest van 9 september 2021, Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging), C-100/20, EU:C:2021:716, punt 24].

46 Uit die bepaling volgt voorts dat de lidstaten het recht behouden om het recht op belastingverlagingen voor energie-intensieve bedrijven enkel toe te kennen aan dergelijke bedrijven in een of meerdere industriële sectoren (arrest van 18 januari 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punt 49).

47 Overeenkomstig de overwegingen 9 en 11 van die richtlijn laat zij de lidstaten namelijk een zekere marge om een aan de nationale context aangepast beleid te bepalen en uit te voeren en staat het elke lidstaat vrij te beslissen met welke fiscale regelingen uitvoering wordt gegeven aan die richtlijn (zie in die zin arrest van 18 januari 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punt 50).

48 Uit het voorgaande moet worden afgeleid dat een lidstaat bij de uitoefening van de hem bij richtlijn 2003/96 toegekende discretionaire bevoegdheid de door energie-intensieve bedrijven verbruikte elektriciteit weliswaar kan vrijstellen, maar dat uit geen enkele bepaling van die richtlijn blijkt dat hij daartoe verplicht is.

49 Dienaangaande bepaalt artikel 17, lid 1, onder a), eerste alinea, tweede volzin, van die richtlijn dat de lidstaten bij de bepaling van hun beleid ter zake restrictievere concepten kunnen toepassen, waaronder definities van omzetwaarde, proces en sector.

50 Vastgesteld moet worden dat in die bepaling weliswaar een aantal criteria worden opgesomd waarnaar de lidstaten kunnen verwijzen om hun beleid inzake belastingverlagingen ten aanzien van energie-intensieve bedrijven te bepalen en uit te voeren, maar dat uit de formulering van die bepaling blijkt dat de opsomming van die criteria niet exclusief bedoeld is.

51 Zo blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de Republiek Polen overeenkomstig artikel 31d, lid 1, punt 1, van de accijnswet ervoor heeft gekozen om accijnsverlagingen in te voeren voor energie-intensieve bedrijven die bepaalde economische activiteiten uitoefenen die in de codes van de Poolse nomenclatuur van activiteiten zijn aangeduid.

52 Voorts blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing ook dat een vennootschap die gebruikmaakt van de in artikel 30, lid 7a, punt 2, van de accijnswet bedoelde vrijstelling van accijns op elektriciteit die wordt gebruikt in elektrolytische processen, niet tegelijkertijd aanspraak kan maken op de vrijstelling van accijns voor energie-intensieve bedrijven als bedoeld in artikel 31d, lid 1, van die wet.

53 Gelet op hetgeen in de punten 48 en 50 van het onderhavige arrest is uiteengezet, kan artikel 17, lid 1, onder a), eerste alinea, tweede volzin, van richtlijn 2003/96 niet aldus worden uitgelegd dat het uitsluit dat er een criterium als dat in punt 52 van dit arrest wordt gedefinieerd voor de invoering van een belastingverlaging als die in het hoofdgeding, op voorwaarde dat dit criterium en de toepassing ervan niet-discriminatoir zijn.

54 Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de lidstaten bij de uitoefening van de discretionaire bevoegdheid waarover zij krachtens onder meer artikel 17 van richtlijn 2003/96 beschikken namelijk het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, waaronder met name het

gelijkheidsbeginsel, in acht nemen. Bovendien ziet dit vereiste zowel op de maatregelen waarmee van die discretionaire bevoegdheid wordt gebruikgemaakt, als op de toepassing van deze maatregelen [arrest van 9 september 2021, Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging), C-100/20, EU:C:2021:716, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

55 In dat verband moet worden opgemerkt dat het gelijkheidsbeginsel vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld tenzij die behandeling objectief gerechtvaardigd is [arrest van 9 september 2021, Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging), C-100/20, EU:C:2021:716, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

56 Uit geen enkel element van het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat het in de Poolse regeling neergelegde criterium discriminatoir zou zijn. Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit criterium in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel wordt toegepast.

57 Gelet op het voorgaande moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een energie-intensief bedrijf in de zin van die bepaling een vrijstelling van accijns op de aankoop van elektriciteit wordt geweigerd wanneer dit bedrijf voor die elektriciteit een accijnsvrijstelling geniet die uitsluitend geldt voor elektriciteit die wordt gebruikt in elektrolytische processen, ook al toont dat bedrijf aan dat het ten aanzien van diezelfde elektriciteit niet gelijktijdig beide vrijstellingen geniet en dat het totale bedrag van de vrijstellingen niet hoger is dan het bedrag van de voor dat tijdvak betaalde accijns, op voorwaarde dat het in de nationale regeling ter zake vastgestelde criterium is opgesteld en wordt toegepast in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel.

Kosten

58 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   tot de feitelijke kosten van de aangekochte energie in de zin van die bepaling aanvullende lasten moeten worden gerekend die niet kunnen worden aangemerkt als „belastingen” in de zin van die bepaling, zoals de verplichte distributietarieven voor die energie, die overeenkomstig de nationale regeling worden betaald bij de aankoop ervan.

2) **Artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96**

moet aldus worden uitgelegd dat

het zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een energie-intensief bedrijf in de zin van die bepaling een vrijstelling van accijns op de aankoop van elektriciteit wordt geweigerd wanneer dit bedrijf voor die elektriciteit een accijnsvrijstelling geniet die uitsluitend geldt voor elektriciteit die wordt gebruikt in elektrolytische processen, ook al toont dat bedrijf aan dat het ten aanzien van diezelfde elektriciteit niet tegelijkertijd beide vrijstellingen geniet en dat het totale bedrag van de vrijstellingen niet hoger is dan het bedrag van de voor dat tijdvak betaalde accijns, op voorwaarde dat het in de nationale regeling ter zake vastgestelde criterium is opgesteld en wordt toegepast in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel.

ondertekeningen