



Datum van inontvangstneming : 19/06/2023

Zaak C-266/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

26 april 2023

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 december 2022

Verzoekende partij:

A. S.A.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[OMISSIS] [zaaknummer]

BESLISSING

28 december 2022

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) [OMISSIS]

[OMISSIS] [samenstelling van de rechtsprekende formatie]

heeft

na op **14 en 28 december 2022**

ter terechtzitting in de **Izba Gospodarcza** (financiële kamer)

kennis te hebben genomen van

het cassatieberoep van **A. S.A.**, gevestigd te [...]

tegen het vonnis van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy** (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen; hierna: „WSA”)

van **16 oktober 2018** [OMISSIS] [zaaknummer]

in de zaak van het beroep van **A. S.A., gevestigd te [...]**

tegen het besluit van de **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy** (directeur van de belastingdienst Bydgoszcz, Polen; hierna: „belastingdienst”)

van [...] **mei 2018** nr. [...]

houdende **weigering tot gedeeltelijke teruggaaf van accijns**

beslist:

1. Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie worden aan het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„a) Kan 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) aldus worden opgevat dat alleen de aankoopprijs van elektriciteit tot de feitelijke kosten van de aangekochte elektriciteit moet worden gerekend, onder uitsluiting van aanvullende vergoedingen zoals een distributievergoeding die overeenkomstig de in de betrokken lidstaat geldende bepalingen moeten worden betaald om elektriciteit te kunnen aankopen?

b) Moet artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de uitsluiting van de vrijstelling van accijns over de aankoop van elektriciteit voor een energie-intensief bedrijf [artikel 31d, lid 1, van de ustawa o podatku akcyzowym (wet op de accijns) van 6 december 2008 (Dz. U. 2022, volgnr. 143)] in een geval waarin dat bedrijf krachtens de nationale bepalingen (artikel 30, lid 7a, van voornoemde wet) een specifiek voor de accijns geldende vrijstelling geniet, wanneer het kan aantonen dat het ten aanzien van de aangekochte elektriciteit niet gelijktijdig beide vrijstellingen geniet en er kan worden aangenomen dat het totale bedrag van de vrijstellingen niet hoger is dan het bedrag van de voor dat tijdvak betaalde accijns?”

2. De procedure voor de NSA wordt geschorst.

Motivering

I. Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Bepalingen 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; hierna: „richtlijn 2003/96”):

Artikel 17, lid 1, onder a)

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.**

(...)

Nationaal recht

A. Bepalingen van de ustawa o podatku akcyzowym (wet op de accijns) van 6 december 2008 (Dz. U. 2022, volgnr. 143; hierna: „accijnswet”):

Artikel 30, lid 7a:

7a. Van de accijns vrijgesteld wordt elektriciteit die wordt gebruikt:

- 1) voor de doeleinden van chemische reductie;
- 2) **in elektrolytische procedés;**
- 3) in metallurgische procedés;
- 4) in mineralogische procedés.

Artikel 31d, leden 1, 2 en 11:

Artikel 31d. 1. Een energie-intensief bedrijf dat elektriciteit gebruikt en dat voldoet aan elk van de hiernavolgende voorwaarden, namelijk dat het:

- 1) beroepsactiviteiten verricht die worden aangeduid met de hiernavolgende codes van de Polska Klasyfikacja Działalności (Poolse indeling van beroepsactiviteiten) (PKD): [OMISSIS] [PKD-codes]
- 2) een boekhouding voert in de zin van de bepalingen inzake het boekhoudkundige bewijs,
- 3) **ten aanzien van die elektriciteit geen vrijstelling van accijns geniet als bedoeld in artikel 30, lid 7a,**

wordt vrijgesteld van accijns door middel van de teruggaaf van een deel van de accijns die is betaald over de door dat bedrijf gebruikte elektriciteit.

2. Onder een energie-intensief bedrijf dat elektriciteit gebruikt, wordt verstaan een marktdeelnemer waarvan het aandeel van de kosten van de gebruikte elektriciteit in de waarde van de in de handel gebrachte 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 georganiseerde inrichting van een onderneming, opgevat als een organisatorisch en financieel afgezonderd geheel van materiële en immateriële activa en passiva van een bestaande onderneming die bestemd zijn voor de uitvoering van specifieke economische taken, dat tegelijkertijd zou kunnen functioneren als een onafhankelijke onderneming die 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 gebruikt in het belastingjaar waarvoor het in lid 5 bedoelde verzoek wordt ingediend.

B. Bepalingen van de ustawa-Prawo energetyczne (wet op het energiewezen) van 10 april 1997 (Dz. U. 2012, volgnr. 1059; hierna: „energiewet”):

Artikel 45a, lid 1:

Een energiebedrijf **berekent de vergoedingen** voor de aan de verbruiker geleverde gasvormige brandstof, elektriciteit of warmte **op basis van de prijzen en tarieven die worden vermeld in de gehanteerde tarieflijst of op basis van prijzen en tarieven** die tot stand komen op de concurrerende markt als bedoeld in artikel 49, lid 1.

Artikel 47, lid 1:

Concessiehoudende energiebedrijven stellen hun tarieven voor gasvormige brandstoffen en energie vast onder voorbehoud van goedkeuring door de

president van de Poolse dienst voor energieregulering en stellen voor hoelang deze tarieven van toepassing zijn. Zij dienen uit eigen beweging hun tarieven en de wijzigingen ervan uiterlijk twee maanden voor het verstrijken van de geldigheid van de vorige tarieflijst of op verzoek van de president van de Poolse dienst voor energieregulering bij voornoemde president in.

Artikel 49, lid 1:

De president van de Poolse dienst voor energieregulering kan een energie-intensief bedrijf vrijstellen van de verplichting om zijn tarieven ter goedkeuring in te dienen wanneer hij vaststelt dat het bedrijf volgens de regels van de mededinging opereert of kan een verleende vrijstelling intrekken indien de voorwaarden die een dergelijke vrijstelling rechtvaardigden niet langer vervuld zijn.

C. Bepalingen 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 betreffende de nadere regels voor de vaststelling en de berekening van de tarieven en voor het verrichten van verrekeningen in het kader van de handel in elektriciteit) **van 29 december 2017** (Dz. U. volgnr. 2500):

§ 5, leden 2 en 3:

2. Een energiebedrijf dat beroepsactiviteiten op het gebied van elektriciteitstransmissie verricht, **neemt in zijn tarieflijst de volgende gegevens op:**

1) de tarieven van de vergoeding voor het verrichten van elektriciteitstransmissiediensten (**tarieven van de transmissievergoeding**);

(...)

3. Een energiebedrijf dat beroepsactiviteiten op het gebied van elektriciteitsdistributie verricht, **neemt in zijn tarieflijst de volgende gegevens op:**

(...)

2) de tarieven van de vergoeding voor het verrichten van elektriciteitsdistributiediensten (**tarieven van de distributievergoeding**);

(...)

§ 14, leden 3 tot en met 7:

3. De **tarieven van de distributievergoeding worden berekend** met een uitsplitsing naar de tarieven voor:

- 1) de distributie van elektriciteit;
- 2) het gebruik van het nationale elektriciteitsnet;
- 3) de aflezing van de gegevens van de meet- en factureringssystemen en van de lopende controle daarvan.
4. De tarieven van de distributievergoeding als bedoeld in lid 3, punt 2, worden als eencomponenttarieven berekend op basis van de kosten van de aankoop van elektriciteitstransmissiediensten van de exploitant van het elektriciteitstransmissienet voor het gedeelte dat betrekking heeft op het gebruik van het nationale elektriciteitsnet.
5. De tarieven van de distributievergoeding (abonnementstarieven) als bedoeld in lid 3, punt 3, worden als eencomponenttarieven berekend.
6. De abonnementstarieven worden gedifferentieerd naargelang van de duur van de factureringsperiode.
7. De in lid 1, punt 1, en lid 3, punt 1, bedoelde tarieven van de transmissie- en distributievergoeding (nettarieven) worden als tweecomponenttarieven berekend, met een uitsplitsing naar de volgende bestanddelen:
 - 1) een vast nettatarief – berekend per eenheid gecontracteerde capaciteit en, voor huishoudelijke elektriciteitsverbruikers, onder verwijzing naar het gehanteerde meet- en factureringstelsel;
 - 2) een variabel nettatarief – berekend per eenheid elektriciteit die op het betreffende leveringspunt van het net wordt afgenomen.

D. Bepalingen van de ustawa o odnawialnych źródłach energii (wet op de hernieuwbare energiebronnen) van 20 februari 2015 (Dz. U., volgnr. 478):

Artikel 52, lid 1:

1. De energiebedrijven, de 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 landbouwbiogas **aan te vragen en dit voor clearing in te dienen bij de president van de Poolse dienst voor energieregulering** – zoals afgegeven:
 - a) ten aanzien van elektriciteit die wordt opgewekt of landbouwbiogas 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.

II. Feiten

1. Procedure voor de belastingdienst

Bij besluit van 8 februari 2018 heeft de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (hoofd van de belastingdienst Toruń, Polen) geweigerd om aan A. Spółka Akcyjna, gevestigd te W., een deel van de accijns over de elektriciteit die zij in 2016 heeft gebruikt terug te geven. Na onderzoek van het door de vennootschap ingediende bezwaar heeft de belastingdienst het primaire besluit bij besluit van 14 mei 2018 bevestigd en daarbij de volgende twee hoofdpunten aan de orde gesteld.

De belastingdienst heeft in de eerste plaats vastgesteld dat indien de vennootschap aanspraak kan maken op de vrijstelling van accijns op elektriciteit die wordt gebruikt in elektrolytische procedés als bedoeld in artikel 30a, lid 7a, punt 2, van de accijnswet, zij niet tegelijkertijd in aanmerking komt voor de vrijstelling van accijns waarin ten behoeve van energie-intensieve bedrijven wordt voorzien in artikel 31d, lid 1, van de accijnswet. Volgens de belastingdienst volgt deze conclusie uit de letterlijke uitlegging van de in artikel 31d, lid 1, punt 3, van de accijnswet opgenomen bewoordingen „ten aanzien van die elektriciteit geen vrijstelling van accijns geniet als bedoeld in artikel 30, lid 7a”.

In de tweede plaats was de belastingdienst van oordeel dat het begrip „feitelijke kosten van de [elektriciteit]” als bedoeld in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 alleen betrekking heeft op de prijs van de elektriciteit, inclusief de verschuldigde belastingen, maar exclusief de belasting over de toegevoegde waarde en de bijkomende in verband met de aankoop van elektriciteit verschuldigde vergoedingen. Volgens de belastingdienst maken distributievergoedingen of certificaten van oorsprong geen deel uit van de kosten van de elektriciteit die in de overeenstemming met die bepaling aan de waarde van die energie kunnen worden toegerekend.

2. Procedure voor de bestuursrechtelijke instanties

Procedure voor de WSA

Het beroep dat A. S.A. tegen voornoemd besluit van de belastingdienst heeft ingesteld is door de WSA afgewezen. Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de in artikel 31d, lid 1, punt 3, van de accijnswet geregelde vrijstelling *ratione personae* slechts openstaat voor een energie-intensief bedrijf wanneer het niet tegelijkertijd aanspraak kan maken op de *ratione personae* geldende vrijstelling van artikel 30, lid 7a, van de accijnswet. Naar het oordeel van de WSA volgt deze conclusie uit de letterlijke bewoordingen van artikel 31d, lid 1, van de accijnswet *ab initio*, waarin wordt verwezen naar de energie-intensieve bedrijven als geheel en naar het geheel van de door dergelijke bedrijven gebruikte energie. De

vrijstelling geldt derhalve voor het gehele bedrijf en voor het geheel van de door een dergelijk bedrijf gebruikte energie, en niet, zoals verzoekster betoogt, uitsluitend voor het deel van de energie dat wordt gebruikt voor de in artikel 30, lid 7a, punt 2, van de accijnswet genoemde elektrolytische procedés. Naar het oordeel van de WSA heeft de wetgever de mogelijkheid uitgesloten om tegelijkertijd twee belastingvrijstellingen toe te passen.

Wat betreft de tweede juridisch relevante kwestie in deze zaak is de WSA ervan uitgegaan dat de in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 gehanteerde uitdrukking „aankoop van elektriciteit” betrekking heeft op de feitelijke kosten van deze energie en derhalve alleen op de elektriciteit en alle belastingen, onder uitsluiting van de belasting over de toegevoegde waarde en andere verplichte vergoedingen. Deze kosten omvatten derhalve alleen de uitgaven voor de aankoop van de elektriciteit en niet de uitgaven voor de aankoop van aanverwante diensten, zoals distributiediensten. De WSA is ervan uitgegaan dat, hoewel dergelijke uitgaven in het geval van het gebruik van elektriciteit moeten worden gemaakt aangezien die energie zonder de levering ervan niet kan worden gebruikt, deze uitgaven geen kosten voor de aankoop van energie vormen. De WSA heeft geoordeeld dat de vergoeding voor een energiedistributiedienst geen belasting of andere publiekrechtelijke heffing vormt maar dat het civielrechtelijke prestaties betreft die voortvloeien uit de contractuele betrekking tussen de gebruiker en het energiebedrijf. Onder verwijzing naar het arrest van 18 januari 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17 heeft het Hof geoordeeld dat de kwalificatie van de bijdragen voor de algemene stroominfrastructuurkosten als belasting vereist dat betaling van die bijdragen verplicht is en dat de belastingplichtige bij niet-nakoming van die plicht door de bevoegde autoriteiten wordt vervolgd. Aangezien de distributievergoeding geen dergelijke belasting is, kan deze vergoeding niet tot de kosten voor de aankoop van de energie worden gerekend. Naar het oordeel van de WSA vormen de kosten voor het aanvragen en voor clearing indienen van een certificaat van oorsprong van elektriciteit evenmin kosten voor de aankoop van dergelijke energie.

Procedures voor de NSA

Verzoekster heeft tegen voornoemd vonnis in zijn geheel cassatieberoep ingesteld en heeft krachtens artikel 174, punt 1, van de ustawa-Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wet houdende het wetboek bestuursrechtelijke procedure) van 30 augustus 2002 (Dz. U. 2018, volgnr. 1302) aangevoerd dat de WSA inbreuk heeft gemaakt op de hiernavolgende materieelrechtelijke bepalingen:

a) artikel 31d, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 31d, lid 11, van de accijnswet, als gevolg van de onjuiste uitlegging die erin bestaat aan te nemen dat de omstandigheid dat verzoekster de vrijstelling van artikel 30, lid 7a, van de accijnswet geniet (vrijstelling geniet voor de energie die door haar wordt gebruikt in elektrolytische procedés), ongeacht het toepassingsgebied van die vrijstelling,

de mogelijkheid om tevens aanspraak te maken op de vrijstelling van artikel 31d van de accijnswet volledig uitsluit;

b) artikel 31d, leden 2 en 3, van de accijnswet, als gevolg van de onjuiste uitlegging volgens welke de kosten uit hoofde van bijkomende vergoedingen (waaronder distributievergoedingen) niet tot de kosten van de gebruikte elektriciteit kunnen worden gerekend en volgens welke bij de berekening van de kosten van de gebruikte energie geen rekening mag worden gehouden met bijkomende vergoedingen, met name distributievergoedingen, ook al moeten deze vergoedingen uit hoofde van de regelingen die er het meest bij in de buurt komen en die het begrip „energiekosten” verduidelijken [OMISSIS] [vermelding van de nationale bepalingen die het begrip „energiekosten” verduidelijken] ondubbelzinnig tot dergelijke kosten worden gerekend;

c) artikel 31d, leden 2 en 3, van de accijnswet, gelezen in samenhang met artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, als gevolg van de onjuiste uitlegging die erin bestaat aan te nemen dat bij de berekening van de kosten van de gebruikte elektriciteit geen rekening mag worden gehouden met bijkomende vergoedingen die geen belastingen zijn, terwijl de bepaling van de richtlijn erin voorziet dat de feitelijke kosten van energie- en elektriciteitsproducten in het kader van de definitie van een energie-intensief bedrijf in aanmerking moeten worden genomen, en doordat er bovendien van is uitgegaan dat bij de berekening van de kosten van de gebruikte elektriciteit geen rekening mag worden gehouden met bijkomende vergoedingen, met name distributievergoedingen, hoewel krachtens analoge bepalingen die berusten op de identieke regeling van de richtlijn inzake de voor energie-intensieve bedrijven geldende vrijstelling van accijns van steenkool- en gasproducten, waarin het engere begrip „aankoop” wordt gehanteerd en geen sprake is van kosten, wordt aangenomen dat bij die berekening de volledige aankoopkosten in aanmerking moeten worden genomen.

Met haar cassatieberoep verzoekt verzoekster het bestreden vonnis in zijn geheel te vernietigen en de zaak voor heroverweging naar de WSA terug te verwijzen en om verweerder in de proceskosten te verwijzen.

III. Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Met het oog op het onderzoek van het ingestelde cassatieberoep wenst de NSA van het Hof te vernemen hoe, gelet op de hiernavolgende argumenten, de in zijn beslissing genoemde bepalingen van richtlijn 2003/96 moeten worden uitgelegd en toegepast.

In het cassatieberoep is aangevoerd dat inbreuk is gemaakt op artikel 31d, leden 1, 2, 3 en 11, van de accijnswet en op artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96. De pertinentie van de door de belastingdienst en de WSA vastgestelde en in cassatie bestreden uitkomst van de uitlegging van de bepaling van de richtlijn doet bij de NSA twijfels rijzen vanuit het oogpunt van beide in deze zaak aan de orde zijnde kwesties. In een dergelijk geval was de NSA krachtens artikel 267 van

het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie: PB 2012, C 326, blz. 1) verplicht om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

In de onderzochte zaak wordt niet betwist dat verzoekster een energie-intensief bedrijf in de zin van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 en artikel 31d van de accijnswet is of dat zij elektriciteit gebruikt in het kader van elektrolytische procedés.

Verzoekster heeft de oorspronkelijk ingediende accijnsaangifte voor 2016 gecorrigeerd en heeft de belastingdienst verzocht om het oorspronkelijk en volgens haar te veel betaalde accijnsbedrag terug te geven. In haar verzoekschrift heeft verzoekster twee gronden voor haar vordering aangevoerd. De eerste van deze gronden vloeit voort uit de door verzoekster opgeworpen bewering dat zij recht heeft op een belastingvrijstelling ten behoeve van een energie-intensief bedrijf. De tweede grond betreft de omvang van de kosten voor de aankoop van elektriciteit in een dergelijk bedrijf.

Beide soorten kwesties zijn onderhevig aan communautaire harmonisatie, en in beide gevallen heeft de uitlegging van de daaraan gewijde Unierechtelijke bepalingen twijfels bij de NSA doen rijzen.

Wat betreft de eerste van de opgeworpen kwesties zij erop gewezen dat de bepaling van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 betrekking heeft op de vrijstelling van accijns voor energie-intensieve bedrijven. De Republiek Polen heeft van de mogelijkheid gebruikgemaakt om een dergelijke vrijstelling vast te stellen, en het Hof heeft reeds de gelegenheid gehad om zich daarover uit te spreken, namelijk in het arrest van 31 maart 2022, Commissie / Polen (Belasting over energieproducten), C-139/20, EU:C:2022:240. Bij lezing van de genoemde bepaling van de richtlijn kan worden geconcludeerd dat de daarin geregelde vrijstelling geen dwingend karakter heeft. Een analyse van de doelstellingen van de richtlijn, die vanuit het oogpunt van de instrumenten voor de uitlegging van dit soort rechtshandelingen voorrang moeten krijgen, kan evenwel tot een enigszins andere conclusie leiden. Wanneer een lidstaat ervoor heeft gekozen om een dergelijke vrijstelling bij wet in te voeren, is deze [namelijk] tevens verplicht om de relevante regels van de richtlijn in acht te nemen.

Onder verwijzing naar de doelstellingen van de richtlijn zij eraan herinnerd dat deze de goede werking van de interne markt, de verwezenlijking van het communautaire beleid alsook de eerbiediging van het protocol van Kyoto omvatten (overwegingen en 3 en 7 van de richtlijn). Nadruk is gelegd op de noodzaak van de toepassing van vrijstellingen, met name „bij gebreke van sterkere harmonisatie op Gemeenschapsniveau of wegens een dreigende verslechtering van de internationale concurrentiepositie of op grond van sociale of milieuoverwegingen” (overweging 28). Ook is de aandacht gevestigd op de noodzaak van een speciale behandeling van energie-intensieve bedrijven, namelijk als bedrijven die overeenkomsten sluiten met het oog op een aanzienlijke

verbetering van de milieubescherming en de energie-efficiëntie (overweging 29). Het is van belang om niet uit het oog te verliezen dat het in de richtlijn genoemde aspect van de concurrentiepositie niet alleen betrekking heeft op de gelijke behandeling van bedrijven die zich op de gemeenschappelijke markt in een gelijkaardige situatie bevinden, maar tevens op het vermogen van deze bedrijven om buiten de Europese Unie op de internationale markt te concurreren.

Uit het beschikbare wetgevingsmateriaal volgt dat de betrokken lidstaat bij de invoering van de vrijstelling voor energie-intensieve bedrijven van mening was dat deze vrijstelling noodzakelijk was om aan voornoemde doelstellingen van de richtlijn te voldoen. Bij de wetgevingswerkzaamheden voor de in de nationale rechtsorde ingevoerde ustawa o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (wet tot wijziging van de wet op de accijns en enkele andere wetten) van 24 juli 2015 (Dz. U., volgnr. 1479), waarbij de bepaling van artikel 31d in het bestaande stelsel is ingevoerd, is verklaard dat het doel van dit stelsel erin bestaat de mededingingspositie van de industrie op de internationale markt te verbeteren, met name in de nasleep van de financiële crisis van 2009 [OMISSIS] [vermelding van het document betreffende het wetgevingsproces].

Twijfel rijst derhalve over de vraag of de bepaling van artikel 17, lid 1, onder a), van de richtlijn in het licht van het voorgaande aldus kan worden uitgelegd dat de toepassing van deze vrijstelling afhankelijk kan worden gesteld van voorwaarden die niet in die bepaling zijn opgenomen. De vraag luidt of het in overeenstemming is met artikel 17, lid 1, onder a), van de richtlijn dat het genot van een andere, bij een nationale wet geregelde vrijstelling een reden kan zijn om de toepassing van de vrijstelling waarin door de richtlijn wordt voorzien, en waarvan de vaststelling tot doel heeft om de genoemde Unierechtelijke doelstellingen te verwezenlijken, uit te sluiten. De door de belastingdienst en de WSA gevolgde uitlegging van deze bepaling biedt een dergelijke mogelijkheid, zodat de genoemde vrijstelling in de praktijk illusoir kan worden. Dit doet derhalve twijfel rijzen over de vraag of de nationale wetgever de door de Uniewetgever vooropgestelde doelstellingen heeft verwezenlijkt.

Het tweede punt waarop bij het verwijzende rechter twijfel is gerezen betreft de in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 opgenomen definitie van de aankoop van energie onder de noemer van de „feitelijke kosten van de door het bedrijf aangekochte of gegenereerde energie”. Twee uitkomsten van de uitlegging van deze bewoordingen zijn mogelijk. Enerzijds kan worden aangenomen, zoals ook de belastingdienst en de WSA hebben gedaan, dat deze bewoordingen alleen betrekking hebben op de prijs van de elektriciteit, onder uitsluiting van de kosten van de transmissie (distributie) ervan en van de andere aspecten die nodig zijn voor de verwerving van elektriciteit. Dit standpunt wordt ook naar voren gebracht in de rechtspraak van de NSA, bijvoorbeeld in het door deze rechterlijke instantie gewezen vonnis van 18 september 2019 in zaak I GSK 228/17 en dat van 22 januari 2020 in zaak I GSK 397/17.

Anderzijds kan evenwel worden aangenomen dat de aangehaalde bewoordingen betrekking hebben op de kosten van alle goederen en diensten die nodig zijn voor de aankoop van elektriciteit, dat wil zeggen met name op de transmissiekosten, alsmede op andere verplichte bijkomende prestaties zonder welke de aankoop van energie vanuit juridisch oogpunt niet mogelijk is. Naar het oordeel van de verwijzende rechter is het niet logisch om te beweren dat wanneer alle belastingen (met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde) tot de kosten worden gerekend, andere soorten van verschuldigde bedragen geen dergelijke kosten vormen. Het ene sluit het andere namelijk niet uit.

Vast staat dat energie niet kan worden aangekocht zonder een begeleidende distributiedienst of zonder dat bijkomende kosten, zoals kosten voor de clearing van energiecificaten, worden gemaakt. Dat wordt in deze zaak evenmin betwist. Een distributiedienst is [immers] geen publiekrechtelijke heffing of, met name, een indirecte belasting, zoals vermeld door het Hof in het arrest van 18 januari 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17. Hierover bestaan geen uitleggingstwifels, want hoewel de betaling van een vergoeding voor een distributiedienst verplicht is en het bedrag ervan wordt vastgesteld krachtens precieze wettelijke bepalingen, wordt een dergelijke vergoeding betaald aan de energieleverancier. Het bedrag van de distributievergoeding wordt (volgens de stand van het recht in 2016) vastgesteld krachtens de bepalingen van artikel 45a, lid 1, en artikel 49, lid 1, van de energiewet alsmede krachtens § 5, leden 2 en 3, en § 14, leden 3 tot en met 6, van het hierboven genoemde besluit van de minister van Energie, meer bepaald in de tarieflijst die wordt goedgekeurd door de president van de Poolse dienst voor energieregulering. Uitleggingsproblemen doen zich voor met betrekking tot de vraag of de aard van deze vergoeding zich ertegen verzet dat de vergoeding tot de feitelijke kosten van de aankoop van energie wordt gerekend. In de traditie van de rechtstaal verwijst „feitelijk”, in termen van vermogenswaarden (*actual cost, die tatsächlichen Kosten*), naar de werkelijk gemaakte kosten die noodzakelijk zijn voor de verwerving van een goed. De verwijzing naar het begrip „belastingen” in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 houdt verband met de uitsluiting van bepaalde belastingen uit deze categorie van kosten. Deze bepaling heeft geen betrekking op andersoortige kosten en voorziet met name niet in relevante uitsluitingen. Het feit dat een vergoeding niet de kenmerken van een belasting heeft, betekent niet automatisch dat een dergelijke vergoeding niet tot de kosten van de aankoop van elektriciteit kan worden gerekend. Soortgelijke opmerkingen dringen zich op ten aanzien van het certificaat van oorsprong van de energie, dat moet worden aangevraagd en voor clearing moet worden ingediend uit hoofde van artikel 52, leden 1 en 2, van de hierboven genoemde wet op de hernieuwbare energiebronnen van 20 februari 2015.

[OMISSIS]

[herhaling van de bewoordingen van de prejudiciële vragen]

[OMISSIS] – [OMISSIS] – [OMISSIS] [herhaling van de rechtsgrond van de verwijzingsbeslissing; nationale procedurele bepalingen]