



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 13. oktoobril 2022¹

Kohtuasi C-571/21

RWE Power Aktiengesellschaft
versus
Hauptzollamt Duisburg

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2003/96/EÜ – Elektritoodete ja elektrienergia maksustamine – Artikkel 14 – Maksuvabastus elektrienergia puhul, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks ja elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks – Pealmaakaevandused

I. Sissejuhatus

1. Millist laadi elektrikasutus on elektriaktsiisist vabastatud, kui seda kasutatakse elektrienergia tootmiseks? See on sisuliselt küsimus, millele paluti Euroopa Kohtul vastata käesolevas eelotsusetaotluses, mis käsitleb direktiivi 2003/96/EÜ² artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause tõlgendamist.

2. Nimetatud eelotsusetaotlus esitati RWE Power AG ja Hauptzollamt Duisburgi (Duisburgi peatolliamet, Saksamaa; edaspidi „peatolliamet“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab seda, et viimane keeldus vabastamast aktsiisist elektrienergiat, mida RWE Power kasutas aastatel 2003 ja 2004 oma pealmaakaevandustes ja elektrijaamades elektrienergia tootmisel.

3. Oma eelotsuse küsimustega palus Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) sisuliselt Euroopa Kohtul selgitada elektriaktsiisist vabastuse ulatust, mida on käsitletud direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses, milles on muu hulgas ette nähtud, et „elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks ja [...] elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“, vabastatakse elektriaktsiisist (edaspidi „vaidlusalune maksuvabastus“). Täpsemalt tuleb kindlaks määrata, kas ja millistel tingimustel kohaldatakse vaidlusalust maksuvabastust elektrienergia suhtes, mida kasutatakse pealmaakaevandustest saadavast pruunsöest elektrienergia tootmise raames protsesside jaoks, mis eelnevad ja järgnevad elektrienergia tootmisele – selle all mõistetakse sõna tehnilises tähenduses energiatoodete elektrienergiaks muundamise protsessi.

¹ Algkeel: prantsuse.

² Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405).

4. Tuletan meelde, et Euroopa Kohus on juba tõlgendanud nii direktiivi 2003/96 artikli 14 lõiget 1³ kui ka selle direktiivi artikli 21 lõiget 3⁴, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab samuti asjakohaseks. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõiget 1 käsitlev Euroopa Kohtu kohtupraktika puudutas aga „energiatooteid“, mida kasutati vaieldamatult elektrienergia tootmiseks, seega juhtumeid, mis erinevad käesolevast kohtuasjast, mille puhul tuleb täpsemalt kindlaks määrata erinevad protsessid, mida „tootmine“ hõlmab. Käesolevas kohtuasjas tuleb Euroopa Kohtul seega veelgi selgitada selle sätte kohaldamisala.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Direktiivi 2003/96 artiklis 1 on sätestatud, et liikmesriigid kehtestavad energiatoodete ja elektrienergia maksud vastavalt sellele direktiivile.

6. Direktiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et kõnealuses direktiivis tähendab mõiste „energiatooted“ muu hulgas tooteid, mis kuuluvad CN-koodide 2702 alla.

7. Kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„1. [...] liikmesriigid [peavad] maksust vabastama järgmisena loetletud tooted tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi:

a) energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Liikmesriigid võivad siiski keskkonnapoliitikaga seotud põhjustel nimetatud tooted maksustada, ilma et peaks järgima käesolevas direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset. [...]“.

8. Direktiivi artikli 21 lõikes 3 on sätestatud:

„Energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena juhul, kui tarbimine hõlmab energiatooteid, mis on toodetud kõnealuse ettevõtte territooriumil. Liikmesriigid võivad ka otsustada, et mujal kui kõnealuse ettevõtte territooriumil toodetud elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist ning elektrienergia ja muude energiatoodete tarbimist elektrienergia tootmiseks kütust tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena. Kui tarbitakse eesmärkidel, mis pole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda maksustatava sündmusena.“

³ Vt eelkõige 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Fendt Italiana (C-145/06 ja C-146/06, EU:C:2007:411, punkt 36), 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, edaspidi „kohtuotsus Flughafen Köln/Bonn“, EU:C:2008:429), 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punktid 40–54), 13. juuli 2017. aasta kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, edaspidi „kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla“, EU:C:2017:537), 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Cristal Union (C-31/17, edaspidi „kohtuotsus Cristal Union“, EU:C:2018:168), 27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Turbogás (C-90/17, edaspidi „kohtuotsus Turbogás“, EU:C:2018:498), 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus UPM France (C-270/18, edaspidi „kohtuotsus UPM France“, EU:C:2019:862) ja 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus Petrotel-Lukoil (C-68/18, edaspidi „kohtuotsus Petrotel-Lukoil“, EU:C:2019:933, punktid 33, 46 ja 47).

⁴ Vt 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus Petrotel-Lukoil ja 3. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Repsol Petróleo (C-44/19, edaspidi „kohtuotsus Repsol Petróleo“, EU:C:2020:982).

B. Saksa õigus

9. Elektriaktsiisi reguleerib eelkõige 24. märtsi 1999. aasta elektriaktsiisi seadus⁵ (Stromsteuergesetz) (edaspidi „StromStG“). Alates selle seaduse vastuvõtmisest on seda korduvalt muudetud. Kuna põhikohtuasi puudutab maksustamisaastaid 2003 ja 2004, kohaldatakse põhikohtuasjas vastavalt 30. detsembri 2002. aasta ja 29. detsembri 2003. aasta seadusest tulenevaid StromStG redaktsioone⁶.

10. StromStG põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 9 lõike 1 punktis 2 on sätestatud, et elektrienergia tootmiseks kasutatud elektrienergia vabastatakse aktsiisist.

11. StromStG § 11 annab Bundesministerium der Finanzenile (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium) pädevuse kehtestada määrusega muu hulgas sätteid, millega rakendatakse kõnesoleva seaduse §-s 9 ette nähtud maksusoodustusi.

12. Nimetatud ministeeriumi asjakohase määruse – st 31. mai 2000. aasta elektriaktsiisi seaduse rakendusmäärus⁷ (Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes; edaspidi „StromStV“) – § 12 lõike 1 punktis 1 on sätestatud, et mõiste „elektrienergia tootmiseks kasutatud elektrienergia“ StromStG § 9 lõike 1 punkti 2 tähenduses hõlmab elektrienergiat, mida kasutatakse tehniliselt elektritootmisrajatise kõrval- ja abiseadmetes, eelkõige vee ettevalmistamiseks, auru tootmiseks vajaliku vee etteandmiseks, värskete õhuga varustamiseks, kütusega varustamiseks ja suitsugaaside puhastamiseks.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

13. RWE Power käitas Reini pruunsöe kaevandamise piirkonnas kolme üksteisest eemal asuvat pruunsöe pealmaakaevandust, kaevandades neis pruunsütt, mida ta kasutas valdavalt oma elektrijaamades elektrienergia tootmiseks ning ligikaudu 10% ulatuses tolmpruunsöe ja pruunsöebrikettide tootmiseks oma tehastes.⁸

14. Aastal 2004 kasutas RWE Power pealmaakaevandustes elektrienergiat peamiselt osas järgmiselt: i) põhjavee taseme alandamiseks mõeldud veepumpade käitamiseks; ii) niisuguste suurte seadmete käitamiseks nagu rootorekskavaatorid, millega kaevati välja pruunsütt ja katendit, ning puisturites, mis täitsid pealmaakaevanduse teises osas taas katendiga; iii) pealmaakaevanduse valgustamiseks ning iv) pruunsöe transpordiks elektrijaamades elektriliste kaubarongidega, mis liikusid kaevanduse enda raudteedel, ning elektriliste lintkonveieritega, millega transporditi nii pruunsütt kui ka katendit.

15. RWE Powerile kuuluvate elektrijaamade käitamine oli üles ehitatud katkematule elektrienergia tootmisele. Selle katkematu tootmise tagamiseks olid RWE Poweril pruunsöe punkrid, millest veeti järk-järgult sütt elektrijaamade kateldesse juurde. Kõigepealt hoiti pruunsütt vastava pealmaakaevanduse punkris; seejärel veeti see lintkonveieril või mööda

⁵ *BGBL*. 1999 I, lk 378, ja *BGBL*. 2000 I, lk 147.

⁶ *BGBL*. 2002 I, lk 4602, ja *BGBL*. 2003 I, lk 3076.

⁷ *BGBL*. 2000 I, lk 794.

⁸ Aastal 2004 tootis RWE Power nimetatud pealmaakaevanduste juurde kuuluvates elektrijaamades pea 10% Saksamaal kasutatud elektrienergiast.

ettevõtte enda elektriraudteed elektrijaama punkritesse, mille mahutavus tagas ühe kuni kahe päeva tootmisvõimsuse. Sealt laadisid elektrilised laadimiskopad pruunsöe punkrilindile, kust see jõudis haamerveskitesse. Seejärel transporditi purustatud pruunsüsi ladustamiseks katlapunkrisse.

16. Aastal 2004 andis peatolliamet korralduse teha RWE Poweris maksukontroll, mis puudutas muu hulgas 2003. ja 2004. aasta elektriaktsiisi tasumist. Selle kontrolli käigus jõuti 20. mai 2009. aasta kontrolliaruandes järeldusele, et pruunsöe eeltöötlemist tuleb pidada „kütuse tootmiseks“, mistõttu kohaldatakse selle suhtes aktsiisi. Samale järeldusele jõuti ka kogu pruunsöe kaevandamiseks ja transpordiks kasutatud elektrienergia puhul, nii et laadimiskoppade, lintkonveierite ja haamerveskite käitamiseks kasutatud elektrienergia on samuti maksustatav.

17. Peatolliamet tegi 8. oktoobril 2009 maksuotsuse, mis põhines 20. mai 2009. aasta aruandel, ja kohustas kaebajat kontrolliametnike tuvastatud asjaolude kohaselt eelkõige tasuma elektriaktsiisi, mille maksmise kohustus oli viimasel tema hinnangul tekkinud.

18. Kui RWE Poweri esitatud vaie selle maksuotsuse peale jäeti rahuldamata, pöördus ta eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus väitis RWE Power, et direktiivi 2003/96 alusel peab vaidlusalune maksuvabastus hõlmama kogu elektrienergiat, mis on elektrienergia tootmisprotsessis vajalik. Nimelt, kõnealuse direktiivi ja StromStV § 12 lõike 1 punkti 1 kohaselt peab elektriaktsiisi vabastus põhimõtteliselt hõlmama kõiki kõrval- ja abiseadmeid, ilma milleta ei saaks elektritootmisrajatist üldse käitada. Elektrienergia kasutamine pruunsöest elektrienergia tootmisel ehk ligikaudu 90% kasutatud elektrienergiast peab seega olema StromStG § 9 lõike 1 punkti 2 alusel maksuvaba.⁹ Seega tuleb pruunsütt käsitada kütusena, mistõttu elektrienergia kasutamine selle pealmaakaevanduses kaevandamiseks ja transportimiseks peab samuti olema maksust vabastatud. RWE Power märkis, et pruunsöel töötava elektrijaama käitamine on alates söe kaevandamisest kuni tekkinud jäätmete kõrvaldamiseni ühtne protsess. Pealmaakaevandus ja pruunsöel töötav elektrijaam moodustavad ühe majandusliku ja tehnilise elektrienergia tootmise üksuse, mida ei saa kunstlikult iseseisvateks käitisteks tükeldada, ning vaidlusalune elektrikasutus on vajalik selleks, et tagada katkematu elektritootmine.

20. Peatolliamet omakorda on sisuliselt seisukohal, et direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a kohaselt on elektrienergia tootmiseks kasutatav elekter elektriaktsiisist vabastatud, kui seda kasutatakse elektrienergia tootmise üksuse kõrval- ja abiseadmetes tehnilises tähenduses elektrienergia tootmiseks. Peatolliameti sõnul on aga elektriaktsiisist vabastatud üksnes elektrienergia, mis on elektrienergia tootmisega *vahetult* seotud ja selleks vajalik – näiteks elektrienergia, mida kasutatakse kütuse juhtimiseks haamerveskist katelde põletisse. Soodustust ei ole aga elektril, mida kasutatakse ainult *kaudselt* ja teatud seadmetes, millega töödeldakse toorpruunsütt peenestamise, jahvatamise ja kuivatamise teel edasi.

⁹ RWE Power ei taotle maksuvabastust tegevuste puhul, mida ta peab seotuks briketi ja tolmpruunsöe tootmisega tööstustarbijate jaoks, kes kasutavad neid oma tehastes. Seetõttu esitas ta 31 526 540,15 euro suuruse elektriaktsiisi deklaratsiooni asjaomase reservatsiooniga.

21. Avaldades kahtlusi direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses sätestatud maksuvabastuse ulatuse suhtes, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas [direktiivi 2003/96] artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset, milles on sätestatud, et maksust vabastatakse elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, tuleb [selle] direktiivi artikli 21 lõike 3 teist lauset arvesse võttes tõlgendada nii, et see vabastus hõlmab ka toiminguid, mille puhul toodetakse energiatooted pealmaakaevandamise teel ja muudetakse need elektrijaamades kohapeal kasutamiseks sobivamaks, näiteks purustamise, vöörosade eraldamise ning peenestamise teel kuni katlas põletamiseks vajaliku suuruseni?
2. Kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset, milles on sätestatud, et maksust vabastatakse elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks, tuleb [selle] direktiivi artikli 21 lõike 3 kolmandat lauset arvesse võttes tõlgendada nii, et seega tuleb maksust vabastada ka elektrienergia kasutamine niisuguste punkrirajatiste ja transpordivahendite käitamiseks, mis on vajalikud elektrijaamade kestvaks käitamiseks?“

22. Euroopa Kohtule esitasid oma kirjalikud seisukohad RWE Power, peatolliamet ja Euroopa Komisjon.

IV. Analüüs

23. Nende kahe eelotsuse küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul selgitada vaidlusaluse maksuvabastuse ulatust ja eelkõige seda, kas ja millistel tingimustel kohaldatakse vaidlusalust maksuvabastust elektrienergia suhtes, mida kasutatakse pealmaakaevandustest saadavast pruunsöest elektrienergia tootmise raames protsesside jaoks, mis eelnevad ja järgnevad elektrienergia tootmisele.

24. Täpsemalt puudutab esimene eelotsuse küsimus elektrienergiat, mida kasutatakse toiminguteks, mis toimuvad enne, kui pruunsüsi transporditakse ladustamiseks katlapunkrisse ja muundatakse elektrienergiaks, st i) pruunsöe kaevandamine pealmaakaevanduses ja ii) pruunsöe eeltöötlemine elektrijaamades (purustamine, vöörosade eraldamine ja peenestamine kuni katlas põletamiseks vajaliku suuruseni). Teine eelotsuse küsimus puudutab aga elektrienergiat, mida kasutatakse toiminguteks, millega tagatakse katkematu elektritootmine, st eelkõige i) pruunsöe transportimine elektrijaamadesse (elektriliste rongide ja lintkonveieritega) ja ii) ladustamine.

A. Sissejuhatavad märkused

25. Kõigepealt tuletan meelde, et direktiivi 2003/96 eesmärk on kehtestada energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise kord, milles raames on minimaalne maksustamine üldreegel, et edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi.¹⁰

¹⁰ Vt direktiivi 2003/96 artikkel 1 ning põhjendused 2–5 ja 24 ning kohtuotsused *Cristal Union* (punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika) ja *Repsol Petróleo* (punkt 21).

26. Selleks otsustas liidu seadusandja konkreetsetelt elektrienergia tootmise puhul¹¹ kohustada liikmesriike maksustama turustatud elektrienergiat¹², kuid vabastama samal ajal maksust elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted, lähtudes eesmärgist vältida elektrienergia topeltmaksustamist.¹³ Direktiivi 2003/96 artikli 4 lõikes 1 ja artiklis 10 on sätestatud, et kui seal sätestatud erand välja arvata¹⁴, on alates 1. jaanuarist 2004 elektrienergia madalaimad maksustamistasemed 0,5 eurot MWh kohta (äriotstarbelise kasutuse puhul) ja 1 euro MWh kohta (muu kui äriotstarbelise kasutuse puhul)¹⁵.

27. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses on sätestatud kohustuslik erand maksustamiskorrast ühelt poolt „energiatoodete“ puhul, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja teiselt poolt „elektrienergia“ puhul, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks. Siiski on liikmesriikidel selle sätte teise lause alusel keskkonnakaitsega seotud põhjustel õigus maksustada nimetatud tooted, ilma et nad järgiksid madalaimat maksustamistaset. Kuna Saksamaa Liitvabariik ei ole seda õigust kasutanud, siis käesoleval juhul ei ole kõnealune säte kohaldatav.¹⁶

28. Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause kohaldamisala tõlgendada kahel korral. Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses *Cristal Union*, et nimetatud sättes on kehtestatud kohustuslik erand niisuguste energiatoodete puhul nagu maagaas konkreetses osas, mida kasutatakse elektrijaama üksuses elektrienergia tootmiseks.¹⁷ Peale selle tõlgendas Euroopa Kohus seda sätet kohtuotsuses *Turbogás* nii, et maagaas ja diiselkütus, mida kasutatakse kombineeritud tsükliga elektrijaamas termilise elektrienergia tootmiseks, on maksust vabastatud.¹⁸

29. Ent kohtuasjad, milles on tehtud need kaks kohtuotsust, erinevad põhikohtuasjast selles osas, et need puudutavad vaidlusaluse maksuvabastuse kohaldamist „energiatoodete“ suhtes, mille puhul ei olnud vaidlust selles, et neid kasutati elektrienergia tootmiseks. Praegusel juhul aga ei ole ühelt poolt maksust vabastatav toode mitte „energiatoodete“, vaid „elektrienergia“, ja teiselt poolt on täpsemalt vaidluse all küsimus, kas seda elektrienergiat tuleb lugeda elektrienergia tootmise protsessi osaks vaidlusaluse maksuvabastuse tähenduses.

B. Esimene eelotsuse küsimus

30. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et maksuvabastus, mis kehtib „elektrienergiale, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks“,

¹¹ Vt selle kohta ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, millega korraldatakse ümber energiatoodete maksustamise ühenduse raamistik, lk 5 (EÜT 1997, C 139, lk 14; edaspidi „komisjoni ettepanek“).

¹² 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *UPM France* (C-270/18, EU:C:2019:862, punkt 39). Tuletan meelde, et Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et olukorras, kus üksus toodab elektrienergiat oma tarbeks, ei ole kõnealune elektrienergia turustamise ese ja jääb seega välja direktiiviga 2003/96 kehtestatud ühtlustatud maksustamise korra kohaldamisalast (vt kohtuotsused *Turbogás* (punktid 32 ja 38) ning *UPM France* (punkt 33)).

¹³ Kohtuotsused *Cristal Union* (punkt 30) ja *Turbogás* (punkt 35).

¹⁴ Direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kohaselt ei kohaldata seda juhul, kui elektrienergiat kasutatakse peamiselt keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides (kolmas taane) või kui elektrienergia moodustab rohkem kui 50% toote hinnast (neljas taane).

¹⁵ Vt elektrienergia madalaimaid maksustamistasemeid direktiivi 2003/96 I lisa tabelist C. Kõnealuse direktiivi artikli 4 lõike 2 kohaselt kujutab maksustamistase endast kõiki kinnipeetavaid kaudseid makse (välja arvatud käibemaks), mis arvestatakse otse või kaudselt elektrienergia alusel tarbimisse lubamise ajal.

¹⁶ Vt selle kohta kohtuotsus *Flughafen Köln/Bonn* (punktid 22–25).

¹⁷ Kohtuotsus *Cristal Union* (punktid 38 ja 46).

¹⁸ Kohtuotsus *Turbogás* (punktid 12 ja 42).

hõlmab ka elektrienergia koguseid, mida kasutatakse pruunsöe kaevandamisel pealmaakaevanduses ja pruunsöe edasisel töötlemisel elektrijaamades (st purustamine, vöörosade eemaldamine ja jahvatamine kuni katlas põletamiseks vajaliku suuruseni).

31. Peatolliamet leiab, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt. Ta väidab sisuliselt, et kõnealuse sätte kitsas tõlgendus, mis on Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõutav, toob kaasa selle, et maksust vabastatakse üksnes elektrienergia kasutamine, mis on tihedalt seotud elektrienergia tootmisega, mis välistab *de facto* elektrienergia, mida kasutatakse energiatoodete kaevandamisel ja töötlemisel.

32. Seevastu RWE Poweri hinnangul tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata jaatavalt. Ta leiab, et elektrienergia, mida kasutatakse nii pruunsöe kaevandamisel kui ka selle edasisel töötlemisel, kuulub vaidlusaluse maksuvabastuse alla, kuna mõlemad toimingud on elektrienergia tootmise protsessis hädavajalikud ja moodustavad osa sellest.

33. Komisjon omakorda nõustub peatolliameti hinnanguga osas, mis puudutab elektrienergiat, mida kasutatakse pruunsöe kaevandamisel, kuid leiab, et vaidlusalune maksuvabastus võiks siiski olla kohaldatav pruunsöe töötlemiste suhtes, kuna need toimingud on vajalikud elektrijaamade katelde kasutamiseks.

34. Edaspidi loetletud põhjustel nõustun viimati toodud seisukohaga.

35. Tuletan meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb direktiivis 2003/96 ette nähtud maksuvabastusi puudutavaid sätteid tõlgendada autonoomselt, lähtudes nende sõnastusest, direktiivi üldisest ülesehitusest ja sellega seotud eesmärkidest.¹⁹ Seda eelnevalt antud autonoomset tõlgendust silmas pidades analüüsitakse küsimust, kas pruunsöe kaevandamine pealmaakaevandustes ja edasine töötlemine elektrijaamades peaksid kuuluma vaidlusaluse maksuvabastuse alla.

36. Esimesena nähtub direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause sõnastusest, et liikmesriikidel on kohustus vabastada kõnealuses direktiivis sätestatud elektriaktsiisist eelkõige „energiatooted ja elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks“ (esimene alternatiiv) ja „elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“ (teine alternatiiv).

37. Esiteks tuleb tõdeda, et esimese alternatiivi puhul, mis viitab *elektrienergia tootmise* protsessile, on direktiivis 2003/96 selgelt määratletud „energiatooted“, mis kuuluvad maksuvabastuse alla, ja direktiivi artikli 2 lõikes 1 on antud nendest toodetest ammendav loetelu, viidates kombineeritud nomenklatuuri koodidele.²⁰ Mõiste „kasutamine elektrienergia tootmiseks“ jääb aga direktiivis ebaselgeks, kuna seda mõistet ei ole määratletud ei direktiivis

¹⁹ Kohtuotsus *Cristal Union* (punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Igasugune direktiivis 2003/96 sätestatud maksust vabastamise kohustuste teistsugune tõlgendamine riigisisel tasandil kahjustaks liidu õigusaktide ühtlustamise ja õiguskindluse eesmärki ning tooks kaasa puudutatud ettevõtjate ebavõrdse kohtlemise (vt 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Haltergemeinschaft* (C-250/10, ei avaldata, EU:C:2011:862, punktid 18 ja 19)).

²⁰ Vt selle kohta 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, punktid 46 ja 47). Peale selle on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et maksuvabastuse andmise kohustus on piisavalt täpne ja tingimusteta, et sellest tuleneks isikutele õigus liikmesriigi kohtus sellele sättele tugineda ja nõuda selle sättega vastuolus oleva riigisisese õiguse kohaldamata jätmist (kohtuotsus *Flughafen Köln/Bonn*, punkt 33).

endas ega ka liikmesriikide õigusele viidates²¹. Teiseks ei ole direktiivis 2003/96 rohkem täpsustatud ka teist alternatiivi, st elektrienergiat, *mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks*²².

38. Kuna direktiivis puudub mõiste „kasutamine elektrienergia tootmiseks“ määratlus²³, tuleb nende sõnade tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda nende tähendusest tavakeeles, võttes arvesse nende kasutamise konteksti ja eesmärki, mida taotletakse õigusaktiga, mille osa need on.²⁴

39. Märgin kõigepealt, et mainitud väljendist nähtub selgelt, et maksust vabastatud elektrienergia all tuleb mõista elektrienergiat, mida kasutatakse *eesmärgiga* toota elektrienergiat. Sellest järeldub, et vaidlusalusest maksuvabastusest tuleb jätta kõrvale elektrienergia, mida kasutatakse lihtsalt elektrienergia tootmise korral, ilma et see otseselt võimaldaks tootmisprotsessil toimuda või aitaks sellele kaasa.²⁵ Niisugune elektrienergia kasutamine võib hõlmata näiteks elektrikasutust elektriijaama haldushoonetes.

40. Seejärel tuleb märkida, et vaidlusaluse maksuvabastuse kahe alternatiivi vahel tehtav eristus – st elektrienergia, mida ühelt poolt kasutatakse „elektrienergia tootmiseks“ ja teiselt poolt „elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“ – viitab sellele, et tegevusi, mis kuuluvad *tootmise* alla, ei saa pidada tegevusteks, mis on seotud tootmise *suutlikkuse säilitamisega*.²⁶

41. Viimaks, kuivõrd direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause sõnastuses ei ole täpsustatud erinevat tüüpi elektrikasutusi, mis võivad kuuluda vaidlusaluse maksuvabastuse alla, tuleb minu arvates hinnata mõistet „kasutamine elektrienergia tootmiseks“, võttes arvesse selle spetsiifikat. Mulle näib, et niisugune käsitlus on mõistlik, kuna mõiste „elektrienergia tootmine“ üldise laadi tõttu on võimalik vaadelda maksuvabastuse kohaldamist eri elektritootmise meetodite puhul eraldi.²⁷ Eelmainitust lähtudes märkiski Euroopa Kohus, et selline sõnastus ei jätta vaidlusaluse maksuvabastuse kohaldamisalast mingil juhul välja energiatooteid, mida kasutatakse elektrienergia ja soojuse tootmiseks koostootmisjaamas.²⁸

42. Samas ei võimalda vaidlusaluse maksuvabastuse sõnastus kindlaks teha, kas elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmisele eelnevates protsessides ning eelkõige pruunsöe kaevandamisel ja edasisel töötlemisel elektriijaamades, tuleb maksust vabastada, kuna see kuulub „elektrienergia tootmise“ protsessi alla direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause tähenduses.

²¹ Küll aga viidatakse liikmesriikide õigusele soojus- ja elektrienergia koostootmise „keskkonnasäästlikkuse“ mõiste puhul, millele on osutatud direktiivi 2003/96 artikli 15 lõike 1 punktis d.

²² Kohtujuristi kursiiv.

²³ Märgin samuti, et direktiivis 2003/96 ei ole reguleeritud küsimust, mil viisil tuleb tõendada energiatoodete või elektrienergia kasutamist, et saada õigust maksuvabastusele. Vastupidi, nagu nähtub direktiivi artikli 14 lõikest 1, paneb see direktiiv liikmesriikidele kohustuse kehtestada kõnealuses sättes nimetatud maksuvabastuse tingimused, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehooldmist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 57)).

²⁴ Vt 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Louboutin ja Christian Louboutin (C-163/16, EU:C:2018:423, punkt 20 ning seal viidatud kohtupraktika).

²⁵ Vt analoogia alusel kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla (punktid 29 ja 30) direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise kohta laevasõidu puhul, mis ei ole otseselt seotud tasu eest teenuse osutamisega.

²⁶ Vt analüüs käesoleva ettepaneku punktis 66.

²⁷ Näiteks on minu arvates raske vastu vaielda, et mitmesugused tuuleelektriijaama elektritootmise protsessid erinevad tuumaelektriijaama või, nagu praegusel juhul, pruunsöel töötava elektriijaama omadest.

²⁸ Kohtuotsus Cristal Union (punkt 23).

43. Teisena tuleb seoses direktiivi 2003/96 ülesehitusega tõdeda, et kuna energiatoodete ja elektrienergia maksustamine on üldreegel, siis ei ole selle eesmärk kehtestada üldist laadi maksuvabastusi. Kuna direktiivi 2003/96 artikli 14 lõikes 1 on ammendavalt loetletud maksuvabastused, mida liikmesriigid on kohustatud energiatoodete ja elektrienergia maksustamisel andma, ei saa seda sätet tõlgendada laialt, sest muidu võtaks see ühtlustatud maksustamiselt kogu soovitava toime.²⁹

44. Samuti leidis Euroopa Kohus, et direktiivi 2003/96 ülesehitusest nähtub, et peale nende kahe konkreetse juhtumi – st need, mis on sätestatud selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a teises lauses ja artikli 21 lõike 5 kolmandas lõigus – on kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a esimeses lauses ette nähtud kohustus vabastada maksust energiatooted, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, kehtestatud liikmesriikidele tingimusteta.³⁰ See tähendab, et maksuvabastuse kohaldamist ei saa mõjutada kõnealuse direktiivi vabatahtlikud sätted, nagu direktiivi artikli 21 lõike 3 teine lause.

45. Seega, kuigi vaidlusalust maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt, siis juhul kui elektrienergiat kasutatakse elektrienergia tootmiseks või selle tootmise suutlikkuse säilitamiseks, kohaldatakse kõnealust maksuvabastust tingimusteta ja seda tuleb rakendada.

46. Kolmandana tuleb direktiiviga 2003/96 seatud eesmärkide kohta kõigepealt märkida, et nähes ette energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise korra, soovitakse selle direktiiviga saavutada kahte eesmärki: edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonusi,³¹ ja toetada keskkonnapoliitika eesmärke³².

47. Ühelt poolt märgin esimese eesmärgi kohta ja eelkõige selle osa kohta, mis puudutab konkurentsimoonususte vältimist, et kui elektrienergia tootmiseks kasutatav elektrienergia ei oleks vaidlusaluse maksuvabastusega maksust vabastatud, tuleneks sellest topeltmaksustamise oht, sest niimoodi toodetud elektrienergia kuuluks selle direktiivi artikli 1 kohaselt samuti maksustamisele.³³ See tähendab, et vaidlusaluse maksuvabastuse rakendamine võib kaasa tuua ebavõrdse kohtlemise eri elektritootmisüksuste vahel.³⁴ Nimelt võib elektriaktsiisi vabastuse kohaldamisala laiendamine konkreetset tüüpi elektritootmisele seada ebasoodsasse olukorda energiatoodete muudel liikidel põhinevad elektritootjad, kellel tuleks võib-olla hakata kahekordselt maksu maksuma. Samuti esineb samal energiatootel põhinevate energiatootjate topeltmaksustamise tõttu diskrimineerimise oht, kui vaid osa nendest tootjatest impordib tootmiseks vajalikke sisendeid, mis vajavad töötlemist elektrienergia kasutamise abil.

48. Teiselt poolt on keskkonnakaitsega seotud eesmärgi puhul selge, et pruunsöest elektrienergia tootmine hõlmab arvukalt keskkonnaeeskirjadest tulenevaid kohustusi, mille eesmärk on energiatoodete kasutamine nii puhtalt kui võimalik. Seega ei saa välistada, et vaidlusalune maksuvabastus võib mõjutada nimetatud kohustuste täitmist, kui nendega kaasneb energiatootete töötlemine elektrienergia abil, et tagada keskkonnahoidlikum energiatootmine.

49. Vaidlusaluseid elektrikasutusi tuleb hinnata eelnimetatud üldistest kaalutlustest lähtudes.

²⁹ Kohtuotsus *Cristal Union* (punktid 24 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika).

³⁰ Kohtuotsused *Cristal Union* (punktid 27 ja 28) ja *UPM France* (punkt 53).

³¹ Kohtuotsused *Cristal Union* (punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika) ning *Turbogás* (punkt 34).

³² Vt 6. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka direktiivi 2003/96 põhjendus 6.

³³ Vt selle kohta kohtuotsus *Cristal Union* (punktid 31 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

³⁴ Vt selle kohta kohtuotsus *Turbogás* (punktid 35 ja 42).

50. Ühelt poolt, mis puudutab pealmaakaevanduses pruunsöe kaevandamiseks kasutatavat elektrienergiat, leian kõigepealt, et ehkki kõnealust toimingut tehakse (lõpp)eesmärgiga toota elektrienergiat, ei saa seda – mõiste „elektrienergia tootmine“ tavakeele tähendusest lähtuvalt – siiski pidada osaks elektrienergia tootmisest vaidlusaluse maksuvabastuse tähenduses. Nimelt kasutatakse kaevandamisel elektrienergiat selleks, et toota toorpruunsütt, mis on direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt „energiatoodet“.³⁵ Ent vaidlusalune maksuvabastus kohaldub üksnes elektrienergia tootmisele, mitte aga „energiatoodete tootmisele“.³⁶ Peale selle, kui liidu seadusandja oleks soovinud vaidlusalust maksuvabastust sellist tüüpi elektrikasutuse suhtes kohaldada, oleks ta selle selgemalt määratlenud, viidates näiteks „elektrienergiale, mida kasutatakse energiatoodete tootmiseks“, nagu ta sisuliselt tegi direktiivi artikli 21 lõike 3 teises lauses sätestatud vabatahtliku maksuvabastuse puhul. See tõlgendus on ka kooskõlas kitsa tõlgendusega, mis tuleb anda vaidlusaluse maksuvabastuse kohaldamisalale. Lisaks, võttes arvesse eesmärki vältida konkurentsimoonutusi, tuleks eristada energiatoodete kaevandamise protsessi elektrienergia tootmisest. Muidu võidakse erineva maksukoormuse tõttu ebavõrdselt kohelda ettevõtjaid, kes käitavad elektrijaamasid ja kaevandavad elektrienergia tootmiseks pruunsütt, ning ettevõtjaid, kes saavad elektrienergia tootmiseks kasutatava toorpruunsöe kolmandatelt isikutelt.³⁷

51. Selle arutluskäigu põhjal tuleks toorpruunsöe ladustamise etapiga pealmaakaevanduse punkrites lugeda toorpruunsöe tootmine lõppenuks. Järelikult tuleb vaidlusaluse maksuvabastuse alt välja jätta igasugune elektrikasutus, mis toimus enne seda etappi ja mis on seotud põhjavee taseme alandamiseks mõeldud veepumpade käitamisega, niisuguste suurte seadmete käitamisega nagu rootorekskavaatorid, millega kaevati välja pruunsütt ja katendit, selliste puisturite käitamisega, mis täitsid pealmaakaevanduse teises osas taas katendiga, ning pealmaakaevanduse valgustamisega.

52. Minu arvates ei saa seda järeldust kahtluse alla seada, arvestades faktilisi kaalutlusi, mida esitas RWE Power tõendamaks, et elektrijaamad ja pealmaakaevandused moodustavad lahutamatu terviku. Kuigi on tõenäoline, et pruunsöeküttel töötavat elektrijaama saab käitada üksnes siis, kui pruunsüsi on energiaallikana kasutamiseks valmis, kuna pruunsütt ei tarnita pikkade vahemaade tagant ja põlemiseks vajalikku pruunsütt ei saa osta turult³⁸, ei piisa sellest tõdemusest, et käsitada pruunsöe kaevandamist lahutamatu osana pruunsöe elektrienergia muundamisest. Kuigi sellised väited võivad toetada vaidlusaluse maksuvabastuse laiendamist seoses konkreetset pruunsöel põhineva energiatootmise turuga, ei leia need toetust käesoleva direktiivi 2003/96 tekstis, mis on üldisemat laadi ja mis ei võta arvesse pruunsöel põhineva energiaturu eri aspekte.

53. Teiselt poolt olen elektrienergia puhul, mida kasutatakse pruunsöe edasiseks töötlemiseks elektrijaamades, seisukohal, et alates hetkest, mil toorpruunsüsi kvalifitseeritakse „energiatooteks“, tuleb energiaaktsiisist vabastada elektrienergia, mida kasutatakse samas

³⁵ Vt direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 punkt b, milles viidatakse NACE koodile 2702, mis vastab eelkõige aglomeeritud või aglomeerimata pruunsöele, v.a pigisüsi, ning kombineeritud nomenklatuuri selgitavad märkused (ELT 2015, C 76, lk 1) rubriigi 2702 kohta.

³⁶ Mõiste „tootmine“ võib vajaduse korral hõlmata ka mõistet „kaevandamine“ (vt selle kohta direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 2). Vt samas tähenduses Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. veebruari 2014. aasta direktiivi 2014/25/EL, milles käsitletakse vee-, energeetika-, transpordi- ja postiteenuste sektoris tegutsevate üksuste riigihankeid ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 2004/17/EÜ (ELT 2014, L 94, lk 243), põhjendus 25.

³⁷ Vt selle kohta kohtuotsus Turbogás (punkt 42).

³⁸ See lahutamatu seos kaevandamise ja elektrienergia tootmise vahel tuleneb sellest, et puudub Saksa või rahvusvaheline pruunsöe tarnimise turg.

ettevõttes või vähemalt selle kõrval- ja abiseadmetes asetleidvates toimingutes, mille eesmärk on pruunsöe edasine muundamine ja töötlemine elektrijaamades, kuna need töötlemised ei aita enam kaasa mitte „energiatoote“ tootmisele, vaid vahetult elektrienergia tootmisele.³⁹

54. Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas need protsessid on tõepoolest pruunsöekütte töötava elektrijaama tüübi puhul nõutavad ja hädavajalikud. RWE Power käitis kolme tüüpi elektrijaamu, milles põletati eri tüüpi pruunsütt, nimelt kasutas ta restpõletuskatlad, keevkihtkatlad ja tolmpõletuskatlad, mida käitati pruunsöetolmuga.⁴⁰ Näib olevat selge, et välja arvatud esimese tüübi (restpõletus) puhul, mis on vananenud, on see pruunsöe edasine töötlemine hädavajalik, et täita tööstusega ja keskkonnaga seotud õigusaktidest tulenevaid kohustusi nii keevkihtkatelde kui ka tolmpõletuskatelde puhul. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas eelmainitud töötlemised vastavad tegelikult õigusaktide nõuetele ja asjaomastele kateldele. Võimalikud praktilist laadi raskused, mida tekitab vajadus tuvastada elektrienergia see osa, mida kasutatakse pruunsöe töötlemiseks, võrreldes osaga, mida kasutatakse muul otstarbel, ei saa mingil juhul vabastada liikmesriike nende kohustusest vabastada vastavalt vaidlusalusele maksuvabastusele tingimusteta maksust elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks.⁴¹

55. Eeltoodust nähtub, et vaidlusalust maksuvabastust võidakse kohaldada niisuguste protsesside suhtes nagu purustamine, vöörosade eemaldamine ja jahvatamine, kui need toimingud on hädavajalikud pruunsöe kasutamiseks elektrijaama konkreetsetes kateldes, et toota elektrienergiat, ning kui need toimingud on tehtud üksnes kõnealusel eesmärgil.

56. Viimaks ja täiendavalt olen seisukohal, et seda tõlgendust ei saa seada kahtluse alla direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teise lause sätteid, millest lähtuvalt palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul tõlgendada vaidlusalust maksuvabastust.

57. Tuletan meelde, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 esimese lause kohaselt ei käsitata energiatoodete tarbimist neid tootva ettevõtte territooriumil maksustatava sündmusena juhul, kui tarbimine hõlmab energiatooteid, mis on toodetud kõnealusel ettevõtte territooriumil. Sama lõike teises lauses, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus konkreetselt viitab, on eelkõige sätestatud, et liikmesriigid võivad ka otsustada, et mujal kui kõnealusel ettevõtte territooriumil toodetud elektrienergia kasutamist ja elektrienergia kasutamist elektrienergia tootmiseks kütust tootva ettevõtte territooriumil ei käsitata maksustatava sündmusena.

58. Ühelt poolt tuleb kõigepealt tõdeda, et see säte annab liikmesriikidele valikuvõimaluse. Seega on tegu vabatahtliku erandiga maksu sissenõudmisel, mida Saksa seadusandja ei kasutanud. Seega ei saa vabatahtlik kord olla määrav tegur selliste kohustuslike maksuvabastuste ulatuse määratlemisel nagu vaidlusalune maksuvabastus. Nimelt, kuivõrd see kehtestab liikmesriikidele tingimusteta kohustuse vabastada maksust elektrienergia tootmiseks kasutatavad energiatooted, saab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teises lauses ette nähtud fakultatiivne kord seega olla vaid täiendavat laadi.⁴²

59. Teiselt poolt olen seisukohal, et kui oletada, et RWE Poweri erinevad tegevused toimuvad direktiivi 2003/96 artikli 21 tähenduses „ettevõtte territooriumil“ – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, võib elektrienergia kasutamine palmaakaevanduses

³⁹ Vt selle kohta kohtuotsus Petrotel-Lukoil (punkt 34).

⁴⁰ Vt analoogia alusel kohtuotsus Vakarų Baltijos laivų statykla (punktid 35 ja 36).

⁴¹ Vt analoogia alusel kohtuotsus Cristal Union (punkt 45).

⁴² Vt analoogia alusel kohtuotsus Cristal Union (punktid 41–43).

pruunsöe kaevandamiseks kuuluda kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 3 teise lause esimese osa kohaldamisalasse. Seega võivad liikmesriigid otsustada, et „mujal kui energiatooteid tootva ettevõtte territooriumil toodetud elektrienergia kasutamist ei käsitata maksustatava sündmusena“. See tõlgendus on kooskõlas pruunsöe kaevandamise puhul soovitatud käsitusega, kuna direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teises lauses sätestatud vabatahtlikul maksuvabastusel puuduks mõte või see ei oleks otstarbekas, kui kõnealune maksuvabastus oleks selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause alusel juba kohustuslik.

60. Seetõttu teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et vaidlusalust maksuvabastust, mis puudutab „elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks“, tuleb tõlgendada nii, et see maksuvabastus hõlmab üksnes elektrienergia, mida kasutatakse toiminguteks, mis on elektrienergia tootmise protsessis hädavajalikud ja aitavad sellele otseselt kaasa, mistõttu ei hõlma maksuvabastus energiatoodete kaevandamist, kuid hõlmab toiminguid, mis leiavad aset samas ettevõttes või vähemalt selle kõrval- ja abiseadmetes ning mille eesmärk on üksnes energiatoote edasine muundamine ja töötlemine elektrijaamades kasutamiseks.

C. Teine eelotsuse küsimus

61. Teise eelotsuse küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset võib direktiivi artikli 21 lõike 3 kolmandat lauset arvesse võttes tõlgendada nii, et maksuvabastus, mis kehtib „elektrienergiale, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“, hõlmab ka elektrienergia kasutamist niisuguste punktirajatiste ja transpordivahendite käitamiseks, mis on vajalikud elektrijaamade kestvaks käitamiseks.

62. Peatolliameti arvates tuleb ka teisele eelotsuse küsimusele vastata eitavalt, sest elektrienergia kasutamist punktirajatiste ja transpordivahendite käitamiseks ei saa maksust vabastada, kuna maksuvabastus, mis kehtib elektrienergiale, mida kasutatakse „elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“ on vaid „elektrienergia tootmiseks kasutatavale elektrienergiale“ kehtiva maksuvabastuse täiendus ja võib hõlmata üksnes protsesse, mille puhul on elektrienergia kasutamine samuti maksust vabastatud põhjusel, et seda kasutatakse elektrienergia tootmiseks.

63. Seevastu RWE Power leiab, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, eelkõige kuna viide „elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamisele“ tähendab, et maksust vabastatud elektrienergia ei hõlma üksnes elektrienergia, mida kasutatakse energia muundamise protsessis, vaid ka elektrienergia, mida kasutatakse enne ja pärast seda.

64. Komisjon omakorda leiab, et pruunsöe ladustamis- ja transporditeenused ei ole osa elektrienergia tootmise protsessist selle mõiste kitsas tähenduses ja seetõttu tuleb need vaidlusaluse maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta.

65. Järgmistel põhjustel toetan ma nüansirikamat käsitust, mille kohaselt on võimalik nõustuda, et elektrienergia suhtes, mida kasutatakse pruunsöe elektrijaamadesse transportimiseks ja elektrijaamades ladustamiseks, võidakse kohaldada vaidlusalust maksuvabastust, kui tõendatakse, et need toimingud on vahetult seotud asjaomase elektrijaama tootmise suutlikkuse säilitamisega ja selleks hädavajalikud.

66. Kõigepealt märgin, et vaidlusaluse maksuvabastuse kahe alternatiivi vahel tehtav eristus – st ühelt poolt elektrienergia, mida kasutatakse „elektrienergia tootmiseks“, ja teiselt poolt elektrienergia, mida kasutatakse „elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“ – viitab

sellele, et tegevused, mis kuuluvad *suutlikkuse säilitamise* alla, ei lange kokku tegevustega, mis kuuluvad *tootmise* alla. See tähendab, et vastupidi sellele, mida sisuliselt väidab peatolliamet, ei pea teisel juhul maksust vabastatud elektrienergia (tingimata) olema energia muundamise protsessi sisend, nii et elektrienergia, mida kasutatakse enne või pärast energia muundamist, võib samuti olla maksust vabastatud, kui seda kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks.

67. Sellist tõlgendust kinnitab ka direktiivi 2003/96 tekkelugu. Nimelt oli komisjoni esialgses ettepanekus üksnes sätestatud kohustus vabastada maksust „energiatooted, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, ja selle tootmisel tekkiv soojusenergia“⁴³, mis sisuliselt vastab vaidlusaluse maksuvabastuse esimesele alternatiivile. Ent nõukogu lisis kõnealuse maksuvabastuse teise alternatiivi direktiivi teksti alles selle vastuvõtmise hilisemas etapis. Selleks et see täiendus oleks mõttekas ja seda ei peetaks tarbetuks korduseks, tuleb asuda seisukohale, et direktiivi koostajad soovisid tingimata luua uue maksuvabastuse aluse, mis ulatuks kaugemale sellest, mis on sätestatud komisjoni ettepanekus.

68. Samuti tuleb rõhutada, et nagu esimese alternatiivi puhul, tuleb ka teises alternatiivis ette nähtud maksuvabastust tõlgendada kitsalt. See tähendab, et kõnealuse maksuvabastuse kohaldamine on asjakohane ainult siis, kui on tõepoolest tõendatud, et tootmise jätkamise ja kasutatud elektrienergia vahel on vahetu seos.

69. Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et RWE Powerile kuuluvate elektrijaamade käitamine oli üles ehitatud katkematule elektrienergia tootmisele. Nimelt on selge, et katkematu elektrienergia tootmise tagamiseks oli RWE Power ette näinud kolme erineva suuruse ja otstarbega punkrid, millest veeti järk-järgult sütt elektrijaamade kateldesse juurde. Täpsemalt hoiti pruunsütt kõigepealt vastava pealmaakaevanduse punkris, mille mahutavus tagas kuue päeva tootmisvõimsuse, ja seejärel veeti see elektrijaama punkritesse, mille mahutavus tagas ühe kuni kahe päeva tootmisvõimsuse. Selle faktilise kirjelduse põhjal, mille tegemiseks on pädev üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus, näib, et nii ladustamis- kui ka transporditoimingute eesmärk oli tagada katkematu elektritootmine ja tootmise suutlikkuse säilitamine. Ent leian, et need toimingud peaksid tõepoolest kuuluma vaidlusaluse maksuvabastuse alla, kuna muidu kaotaks väljend „elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“, oma mõtte.

70. Seda järeldust ei saa minu arvates ümber lükata direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kolmanda lause sätteid, milles on ette nähtud, et kui energiatooteid tarbitakse eesmärkidel, mis ei ole seotud energiatoodete tootmisega, eelkõige sõidukite käitamiseks, käsitatakse seda maksustatava sündmusena. Kõigepealt on selles sättes käsitletud „energiatoodete tarbimist“ eesmärkidel, mis ei ole seotud energiatoodete tootmisega, näiteks töötajate transportimine ettevõttes RWE Power asuvatele töökohtadele. Praegusel juhul puudutab aga kogu kõnealune tarbimine elektrienergia kasutamist, ja kui pruunsöe kaevandamisega seotud elektrienergia kasutamine välja jätta, siis ei kasutata seda mitte energiatoodete, vaid elektrienergia tootmiseks. Igal juhul nähtub selle asetusest direktiivi 2003/96 ülesehituses, et kõnealuse sätte kolmanda lause eesmärk on piirata üksnes sama sätte esimeses ja teises lauses sätestatud maksuvabastusi.⁴⁴

71. Eeltoodud kaalutlusi arvestades teen ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et vaidlusalust maksuvabastust, mis puudutab „elektrienergiat, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“, tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab üksnes elektrienergiat,

⁴³ Vt komisjoni ettepaneku artikli 13 lõike 1 punkt b (EÜT 1997, C 139, lk 14).

⁴⁴ Vt selle kohta kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:422, punkt 27).

mida kasutatakse toiminguteks, mis on elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks hädavajalikud ja aitavad sellele otseselt kaasa; see maksuvabastus võib hõlmata ka energiatoodete ladustamist ja transportimist elektrijaamadesse.

V. Ettepanek

72. Eelnevat arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorf maksukohus, Saksamaa) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset, mis puudutab „elektrienergiat, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks“,

tuleb tõlgendada nii, et

see maksuvabastus hõlmab üksnes elektrienergiat, mida kasutatakse toiminguteks, mis on elektrienergia tootmise protsessis hädavajalikud ja aitavad sellele otseselt kaasa, mistõttu ei hõlma maksuvabastus energiatoodete kaevandamist, kuid hõlmab toiminguid, mis leiavad aset samas ettevõttes või vähemalt selle kõrval- ja abiseadmetes ning mille eesmärk on üksnes energiatoote edasine muundamine ja töötlemine elektrijaamades kasutamiseks.

2. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset, mis puudutab „elektrienergiat, mida kasutatakse elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks“,

tuleb tõlgendada nii, et

kõnealune maksuvabastus hõlmab üksnes elektrienergiat, mida kasutatakse toiminguteks, mis on elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks hädavajalikud ja aitavad sellele otseselt kaasa; see maksuvabastus võib hõlmata ka energiatoodete ladustamist ja transportimist elektrijaamadesse.