

Kohtuasi C-571/21

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

16. september 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

6. september 2021

Kaebaja:

RWE Power Aktiengesellschaft

Vastustaja:

Hauptzollamt Duisburg

[...]

Finanzgericht Düsseldorf

K O H T U M Ä Ä R U S

Kohtuvaidluses

RWE Power Aktiengesellschaft [...]

[...] Essen,

- kaebaja -

[...]

versus

Hauptzollamt Duisburg [...]

- vastustaja -

mille ese on

elektriaktsiis

tegi 4. kolleegium [...]

[...]

6. septembril 2021 järgmise määruse:

Menetlus peatatakse ja Euroopa Liidu Kohtule esitatakse ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (edaspidi „direktiiv 2003/96“), artikli 14 lõike 1 punkti a esimest lauset, milles on sätestatud, et maksust vabastatakse elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, tuleb direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teist lauset arvesse võttes tõlgendada nii, et see vabastus hõlmab ka toiminguid, mille puhul toodetakse energiatooteid pealmaakaevandamise teel ja muudetakse need elektrijaamades neis jaamades 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 direktiivi 2003/96 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?

[...]

Põhjendused:

- 1 Kaebaja käitas muu hulgas Reini pruunsöe kaevandamispiirkonnas kolme üksteisest eemal asuvat pealmaakaevandust, kaevandades neis pruunsütt, mida ta kasutas valdavalt osas oma elektriijaamade elektrienergiaga varustamiseks ning ligikaudu 10% ulatuses tolmpruunsöe ja pruunsöebrikettide tootmiseks oma kolmes tehases. 2004. aastal tarvitas kaebaja pealmaakaevanduste tarbeks kokku 2 847 925,939 MWh elektrienergiat (elektrit), mida ta kasutas peamiselt osas järgmiselt:
 - (1) veepumpades põhjavee taseme alandamiseks,
 - (2) suurtes seadmetes nagu rootorekskavaatorites, millega kaevati välja toorpruunsütt ja katendit, ning puisturites, mis täitsid pealmaakaevanduse selle teises osas taas katendiga,
 - (3) pealmaakaevanduse valgustamiseks ning
 - (4) toorpruunsöe transpordiks elektriliste kaubarongidega, mis liikusid kaevanduse enda raudteedel, ning elektriliste lintkonveieritega, millega transporditi nii toorpruunsütt kui ka katendit.
- 2 Kaebajale kuuluvate elektriijaamade käitamine oli üles ehitatud katkematule elektrienergia tootmisele; viie elektriijaama puhul elektrivarustuse tagamiseks baaskoormuse vahemikus. Kaebaja käitatavates tehastes seevastu toodeti elektrienergiat neis tootmise käiguhoidmiseks, kuid kõnealune energia tootmine põhines samamoodi kestval käitamisel. Katkematu elektritootmise tagamiseks oli kaebajal kolmes erinevas suuruses ja erineva otstarbega pruunsöe punkrit, millest veeti järk-järgult sütt elektriijaama kateldesse juurde. Kõigepealt hoiti pruunsütt vastava pealmaakaevanduse punkris, mille mahutavus oli ühe kuni kuue päeva tootmisvõimsus; sealt veeti süsi lintkonveieril või ettevõtte enda raudteel elektriveduritega üllalaiadel ja eriti raskete rongide jaoks seatud rööbastel, elektriijaama punkritesse. Punkrid mahutasid ühe või kahe päeva tootmisvõimsuse jagu pruunsütt ning tagasid, et asjaomane elektriijaam koos kõigi selle plokkidega (kateldegaga) saaks kogu nädalavahetuse jooksul elektrit toota. Sealt laadisid elektrilised laadimiskopad söe punkrilindile. Pärast metalli eraldamist transporditud materjalist ning sellele järgnenud lintkaalu jõudis pruunsöemaak söepurustisse. Seejärel eemaldati purustatud kivisöest puutükid ning süsi transporditi järgmistel lintkonveieritel ladustamiseks katlapunkritesse.
- 3 Kaebaja poolt 2004. aastal elektriijaamades kasutatud katlad vajasis erineval viisil eeltöödeldud pruunsütt:
- 4 Ühes tehases oli 2004. aastal ainult kolm restpõletuskatelt, milles suunati pruunsüsi tükkidena restile ning põletati. Selleks ei pidanud sütt kuuma õhu lisamise teel kuivatama.

- 5 Keeskihtkatlaid kasutati nii ühes elektrijaamas kui ka kahes ülejäänud tehases. Neis kateldes tekitati põlenud söest ja õhust koosnev keevkiht. Seejuures tekkinud kuumusega juhiti tuhk ja esimesed söeosakesed üles ja eraldati tsüklonite plokki kaudu. Kõnealused katlad vajasisid kütuseks kuni 40 mm läbimõõduga pruunsöe tükke, mis juhiti katlapunkrist koos tagasijuhitud kuuma suitsugaasiga katlasse. Kuuma suitsugaasi lisamine pruunsöe katlasse juhtimisel tagas selle, et pruunsöes sisalduv vesi eraldus suitsugaasi, kuid jõudis niimoodi ka koheselt katlasse.
- 6 Kaebaja kasutatud ülejäänud katlad olid tolmpõletuskatlad, mida käitati pruunsöetolmuga. Iga katla kohta oli üks katlapunker, mille mahutavus oli kuue kuni kaheksa tunni tootmisvõimsus. Nendest punkritest juhiti pruunsüsi ja tagasijuhitud suitsugaas haamerveskitesse, mis koosnesid põhimõtteliselt suurtest purustusfunktsiooniga puhuritest. Sel moel tootsid haamerveskid väikeseid söeosakesi ja tekitasid rõhu, mis võimaldas söeosakesed teatud kohtades katlasse juhtida, kus need sisseandmiskohtades avatud tulel põlesid. Ka siin kutsus kuuma suitsugaasi lisamine pruunsöe haamerveskisse juhtimisel esile selle, et pruunsöes sisalduv vesi eraldus lisatud suitsugaasi, mis omakorda tagas samal ajal gaasi inertsuse selle lisamisest kuni katlasse jõudmiseni.
- 7 Katelde kuumuse abil tekitati seejärel aur, mis juhiti elektri tootmiseks auruturbiinidesse.
- 8 Vastustaja korralduse alusel algatati kaebaja juures 16. detsembril 2004. aastal maksukontroll, mis puudutas mh 2003. ja 2004. aasta elektriaktsiisi tasumist, ning mille tulemused võeti kokku 20. mai 2009. aasta kontrolliaruandes. Elektriaktsiisi maksukontrolli läbiviimise kestel oli kaebaja seisukohal, et elektri kasutamine pruunsöest elektri tootmisel ehk ligikaudu 90% kasutatud elektrienergiast, on vastavalt elektriaktsiisi seaduse (Stromsteuergesetz; edaspidi „StromStG“) § 9 lõike 1 punktile 2 maksuvaba. Seetõttu esitas kaebaja 31 526 540,15 euro suuruse elektriaktsiisi deklaratsiooni (90% 35 029 489,05 euro suurusest summast või 2 847 925,939 MWh) asjaomase reservatsiooniga. Tema hinnangul tuleb juba toorpruunsüti kütusena käsitada, mistõttu peab elektri kasutamine söe pealmaakaevanduses kaevandamiseks ja transportimiseks olema StromStG § 9 lõike 1 punkti 2 alusel maksust vabastatud. Pruunsöe eeltöötlemine elektrijaama söeveskites kuni selle tolmuks purustamiseni kujutab endast kahjutut optimeerimist.
- 9 Maksuametnikud seevastu leidsid, et pruunsöe eeltöötlemist tuleb pidada kütuse tootmiseks, mistõttu on aktsiis õigusega sisse nõutud. Peale selle kuulub maksustamisele kogu toorpruunsöe transpordiks kasutatud elekter, millest tulenevalt on lisaks maksustatav ka vastav elektrikasutus laadimiskoppade, lintkonveierite ja söeveskite käitamiseks elektrijaama territooriumil.
- 10 8. oktoobri 2009. aasta maksuotsuses võttis vastustaja aluseks maksukontrolli käigus tuvastatud asjaolud, määras mõne käesolevas asja seisukohast tähtsust mitte omava koosseisu osas tagastuse ning kohustas kaebajat muude tuvastatud

asjaolude alusel tasuma elektriaktsiisi, mille maksmise kohustus oli tal vastustaja arvates tekkinud.

- 11 Vaide, mille kaebaja kõnealuse otsuse peale esitas, jättis vastustaja 26. oktoobri 2018. aasta vaideotsusega põhjendamata tõttu rahuldamata, mh osas, mis puudutas elektrienergia kasutamist pealmaakaevanduses kaevandatud toorpruunsöe järeltöötlemisseadmetes, toorpruunsöe järeltöötlemisseadmete käitamiseks tehastes ning seadmete käitamiseks pruunsöe pealmaakaevandustes, katendi transpordiks ja söe transpordiks elektrijaamade ja tehaste söepunkritesse selle järeltöötamiseks.
- 12 Oma kaebuse põhjenduses väidab kaebaja, et liidu seadusandja kavatsuste kohaselt peab maksuvabastus hõlmama kogu elektrienergiat, mis on vajalik elektrienergia tootmisprotsessi sisendina. Elektriaktsiisi seaduse rakendusmääruse (Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes, edaspidi „StromStV“) § 12 lõike 1 punkti 1 direktiiviga kooskõlas oleva tõlgendamise kohaselt peab soodustus põhimõtteliselt hõlmama kõiki kõrval- ja abiseadmeid, ilma milleta ei saaks elektritootmisrajatist üldse käitada. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktika järgi kuuluvad selle alla ka rajatised, ilma milleta elektritootmisrajatist ei saa majandustegevuse õiguse, keskkonnaõiguse, veeõiguse või tööõiguse sätete või nõuete järgi üldse käitada.

Need eeldused vastavad kõigile vaidluse esemeks olevatele kasutusviisidele, sest pruunsöel töötava elektrijaama käitamine on alates söe kaevandamisest kuni paratamatult tekkivate jäätmete kõrvaldamiseni ühtne protsess. Pealmaakaevandus ja pruunsöel töötav elektrijaam moodustavad kestva majandusliku ja tehnilise elektrienergia tootmise üksuse, mida ei saa kunstlikult iseseisvateks käitisteks tükeldada. Elektrikasutus pealmaakaevanduses on katkematu elektritootmise tagamiseks hoopis hädavajalik. Elektri tootmine pruunsöest on majanduslikult võimalik ainult pruunsöe pealmaakaevanduse ja elektrijaama ruumilises läheduses.

- 13 Kaebaja palub muu hulgas analoogia alusel

tühistada 8. juuni 2009. aasta maksuotsuse, mida on 26. oktoobri 2018. aasta vaideotsusega kinnitatud, osas, mis puudutab kaebaja elektrikasutust enda tarbeks järgmistes valdkondades:

- (1) 90% elektrist, mida kasutati veepumpades põhjavee taseme alandamiseks, suurtes seadmetes nagu rootorekskavaatorites ja puisturites, pealmaakaevanduse valgustamiseks ning toorpruunsöe transpordiks elektrijaamadesse, ja
- (2) toorpruunsöe elektrijaamadesse transportimiseks kasutatud elekter, toorpruunsöe eeltöötlemine laadimiskoppade, lintkonveierite ja söeveskite abil.

Vastustaja palub

jätta kaebus rahuldamata.

- 14 Vastavalt nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (edaspidi „direktiiv 2003/96“), artikli 14 lõike 1 punktile a on elektrienergia StromStG § 9 lõike 1 punkti 2 kohaselt elektriaktsiisist vabastatud, kui seda kasutatakse elektrienergia tootmiseks. StromStV § 12 lõike 1 punkti 1 järgi on sel puhul tegemist elektrienergiaga, mida kasutatakse elektritootmisüksuse kõrval- ja abiseadmetes elektrienergia tootmiseks tehnilises tähenduses. Niisugused seadmed peavad olema elektritootmisega vahetult seotud ja/või selleks vajalikud, nagu näiteks kütusega varustamine. See kehtib ainult kütuse sөөveskist katelde põletisse juhtimise kohta. Soodustust ei ole elektril, mida kasutatakse ainult kaudselt ja teatud seadmetes, millega töödeldakse toorpruunsütt peenestamise, jahvatamise ja kuivatamise teel edasi.

Elektrienergia kasutamise puhul pealmaakaevanduses sөө tootmiseks ja transpordiks ning katendi töötlemiseks kaevandati pruunsütt ning toimetati see transpordiseadmete abil elektrijaama, kuid ei toodetud siiski elektrienergiat tehnilises tähenduses.

Pruunsüsi on maksust vabastatud alles siis, kui seda kasutatakse elektrienergia tootmiseks. Kuna süsi on energiamaksust vabastatud, ei saa sellele kohaldada elektriaktsiisi vabastust; direktiivi 2003/96 artikli 21 lõige 3.

II.

- 15 Et määrata kindlaks elektrienergia, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks, on vastu võetud järgmised riigisisesed sätted:
- 16 Elektriaktsiisi seaduse (Stromsteuergesetz; edaspidi „StromStG“) § 9 lõige 1:
- Aktsiisi maksimisest on vabastatud: [...]
2. Elekter, mida kasutatakse elektrienergia tootmiseks; [...]
- 17 StromStG § 11:
- Liidu rahandusministeeriumile (Bundesministerium der Finanzen) antakse pädevus kehtestada käesoleva seaduse määrusega rakendamiseks [...]
8. sätted § 9 kohta, et tagada ühetaoline maksustamine, lihtsustada menetlust ning vältida ebaproportsionaalset majanduslikku koormust, eeskätt
- a) sätestada üksikasjalikumalt elektrienergia maksusoodustusega kasutamise tingimused, sealhulgas mõisted [...]
- 18 Elektriaktsiisi seaduse rakendusmääruse (Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes; edaspidi „StromStV“) § 12 lõige 1:

Elektrienergia tootmiseks seaduse § 9 lõike 1 punkti 2 tähenduses kasutatakse elektrienergiat,

1. mida kasutatakse elektritootmisüksuse kõrval- ja abiseadmetes, eelkõige vee ettevalmistamiseks, auru tootmiseks vajaliku vee etteandmiseks, värske õhuga varustamiseks, kütusega varustamiseks või suitsugaaside puhastamiseks [...]

et toota elektrienergiat tehnilises tähenduses.

- 19 Liidu õiguse seisukohast on vaidluse all direktiivi 2003/96 artikli 1, artikli 2 lõike 1 punkti b, artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause ning artikli 21 lõike 3 tõlgendamine.

III.

Eelotsuse küsimused:

Esimene küsimus

- 20 Kohtuvaidluse keskne küsimus on direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause kohase elektrienergia kohustusliku maksuvabastuse ulatus. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a teises lauses sätestatud maksustamise võimalust ei ole Saksamaa kasutanud.
- 21 Kuigi sätte saksakeelne sõnastus „*bei der Stromerzeugung [...] verwendeter elektrischer Strom*“, ei luba tingimata selgelt järeldada, et maksust vabastamisele kuuluvat elektrienergiat tuleb kasutada muidu maksustatava elektrienergia tootmiseks, võib seda siiski eeldada teistele keeleversioonidele tuginedes. Siinkohal viitame ingliskeelsele, prantsuskeelsele ja hollandikeelsele versioonile. Ka StromStG § 9 lõike 1 punkt 2 lähtub direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause niisugusest tõlgendusest.
- 22 Selline põhjuslik seos kehtiks kogu elektrienergia suhtes, mida kaebaja kasutas pruunsöe kaevandamisel alates selle eeltöötlemisest kuni elektrijaamades kasutamiseni ning sellele järgnenud tuha kõrvaldamiseni, samuti transportimiseks.
- 23 Kuna kaebaja loeb need tegevused oma tehastes tööstuslike tarbijate jaoks briketi ja tolmpruunsöe tootmise hulka, ei taotle ta maksuvabastust.
- 24 Niisugune laialt tõlgendatav põhjuslik seos võib aga olla vastuolus direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause eesmärgiga. Kõnealune säte on nimelt suunatud topeltmaksustamise vältimisele (vt viimati Euroopa Kohtu 27. juuni 2018. aasta otsus kohtuasjas C-90/17, punkt 35). Erandina põhimõtteliselt kehtivast maksukohustusest, ei tohi seda sätet lisaks tõlgendada laialt, sest vastasel juhul võtaks see direktiiviga 2003/96 kehtestatud ühtlustatud maksustamiselt kogu soovitava toime (vt Euroopa Kohtu 7. märtsi 2018. aasta otsus kohtuasjas C-31/17, punkt 25).

- 25 Seega ei kuulu maksuvabastuse alla niisugune elektrienergia, mida kasutatakse energiatoote enda tootmiseks, sest seda elektrit kasutatakse kõnealuste toodete tootmiseks ning ainult kaudselt elektrienergia tootmiseks. Kuna aga pruunsüsi on juba toorpruunsöena energiatoode (direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 1 punkt b, kombineeritud nomenklatuuri selgitavad märkused rubriigi 2702 alamrubriigi 01.00 kohta), ei saa elektrienergiat, mida kaebaja toorpruunsöe kaevandamiseks kasutab, arvesse võtta. Toorpruunsöe ladustamisega pealmaakaevanduse punkrites tuleks toorpruunsöe kui energiatoote tootmine lugeda lõppenuks.
- 26 Lisaks töödeldi toorpruunsütt edasi purustamise, vöörosade – eriti metallide ja puutükkide – eemaldamise ning osaliselt kuni tolmuksüübeme suurusteks osakesteks peenestamise teel, et seda saaks vastavaks töötlemiseks ette nähtud kateldes põletada.
- Asjaomast töötlemist loeb kaebaja pruunsöe kui energiatoote tootmiseks direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teise lause tähenduses, mis igal juhul välistab kasutatud elektrienergia maksuvabastuse kohaldamise, sest Saksamaa ei ole selles sättes antud pädevust kasutanud.
- 28 Isegi juhul, kui elektrienergia kasutamine pruunsöe eeltöötlemiseks elektrijaamas vastab direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teise lause tingimustele, tekitab vastustaja hinnang kahtlusi. Direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkt a vabastab maksust ulatuslikult nii elektrienergia tootmiseks kasutatud energiatooted kui ka elektrienergia. Maksustamine toimub alles hiljem, kui toodetud elektrienergia võetakse kasutusele. Sel moel välditakse topeltmaksustamist.
- 29 Topeltmaksustamine tekib aga siis, kui elektriaktsiisi ehk maksu direktiivi 2003/96 tähenduses, kohaldatakse elektrijaamas toimuvate protsesside suhtes, mille eesmärk on elektrit tootmine. Niisugused protsessid on aga tavapärased – v.a vananenud restpõletusseadmete puhul – ka tahkete kütuste kasutamisel elektrijaamades elektrit tootmiseks, ega ole piiratud vaid kaebaja käitatavate pruunsöel töötavate elektrijaamadega. Kiire ja puhta põlemise saavutamiseks tuleb kütuste pinda niisuguste peenestamistehnikatega nagu purustamine või jahvatamine märkimisväärselt suurendada. Just see kütuse eeltöötlemine, mis ei ole vananenud restpõletuse puhul vajalik, tagab oluliselt efektiivsema ja puhtama energiakasutuse. Siinkohal tuleb silmas pidada, et majandustegevuse õiguse ja keskkonnaõiguse sätete ja kohustuste järgi ei tohi kaebaja oma elektrijaamu keevkihtkatelde ja tolmpõletuskatelde kasutamise puhul üldse käitada muul moel kui eeltöödeldud pruunsöega, millel on teatav, vajadusel segamisega saavutatud kütteväärtus.
- 30 Peale selle nähtub direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punktist a, mis näeb ette maksuvabastuse kahele elektrienergia kasutusviisile – elektrienergia tootmiseks ja tootmise suutlikkuse säilitamiseks –, et soodustus ei piirdu ainult energia muundamise protsessiga, vaid hõlmab ka sellele eelnevaid ja järgnevaid tegevusi.

- 31 Lõpetuseks väidab vastustaja, et direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 teine lause piirab selle direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti a kohase maksuvabastuse ulatust, kuigi kohustuslik maksuvabastus on sätestatud ainult direktiivi 2003/96 artiklis 14.
- 32 Saksa õigusnormid, eeskätt StromStV § 12 lõige 1, ei sisalda selles suhtes asjakohaseid kriteeriume, välja arvatud eeldus, et maksuvabastust ei tohi kohaldada ainult kitsale elektrienergia muundamise protsessile. StromStV § 12 lõige 1 nimetab lisaks elektrienergia muundamise protsessi tarbeks vajalikule elektri tootmisele näitena ka kõrval- ja abiseadmeid, kuid seda siiski eeldusel, et elektrienergiat kasutakse energia tootmiseks tehnilises tähenduses. Selle sätte kohaldamisel direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a tõlgendamiseks tuleb lisaks arvesse võtta asjaolu, et nii StromStG § 9 lõike 1 punkt 2 kui ka StromStV § 12 lõike 1 punkt 1 võeti käesolevas vaidluses asjakohaste sätetega vastu juba enne direktiivi 2003/96 jõustumist 31. oktoobril 2003. StromStG § 9 lõike 1 punkt 2 kehtestati 16. detsembri 1999. aasta seadusega ökoloogilise maksureformi jätkamise kohta (Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16.12.1999; *Bundesgesetzblatt (BGBl)* I, lk 2432, 22.12.1999) ning StromStV § 12 lõige 1 31. mai 2000. aasta elektriaktsiisi seaduse rakendusmäärusega (Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes; *BGBl* I, lk 794, 15.06.2000).

Teine küsimus

- 33 2004. aastal tootis kaebaja oma pealmaakaevanduste juurde kuuluvates elektrijaamades napilt 10% Saksamaal kasutatud elektrienergiast ning kasutas selleks ligikaudu 5% oma elektrijaamades toodetud elektrist.

Lisaks käitis ta pealmaakaevandusi ja elektrijaamu selliselt, et liiate ning piisavalt arvestatud transpordi-, punkri- ja töötlemissüsteemide abil sai tagada põhimõtteliselt katkematu elektrienergia tootmise. Selles mõttes on pealmaakaevanduste süsteem selle juurde kuuluvate pruunsöel töötavate elektrijaamadega kaebaja puhul mõeldud ka elektrienergia tootmise suutlikkuse säilitamiseks.

- 34 Isegi juhul, kui arvata sellest välja pruunsöe kaevandamine ja elektrienergia kasutamine, mis põhjendavad direktiivi 2003/96 artikli 14 lõike 1 punkti a kohast maksuvabastust elektrienergia tootmiseks kasutatud elektrile, tekib küsimus, kas maksustamisest tuleb välja arvata kaebaja niisugune elektrikasutus elektrijaamade kestvaks käitamiseks nagu pruunsöe transpordi-, laadimis- ja mahalaadimisseadmete jaoks selle vedamisel pealmaakaevanduse punkritest elektrijaamadesse.
- 35 Samuti on selgusetu, kas direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kolmanda lause alusel ei ole elektrienergia kasutamise soodustuse kohaldamine transpordi suhtes välistatud. Kas säte, mis kehtib kasutuse kui maksustatava teokoosseisu puhul ka eesmärkide suhtes, mis ei ole seotud energiatoodete tootmisega, nagu eeskätt

sõidukite käitamine, hõlmab energiatoodete mis tahes transpordi ning kehtib seega ka pruunsöe transpordile rajatiste vahel, milles toimub selle ladustamine ja töötlemine, või kehtib kõnealune säte ainult elektrienergia muude kasutusviiside kasutamise suhtes?

- 36 Käesolevas vaidluses transporditakse pruunsütt pikkade vahemaade taha, et eeltöödelda seda elektrijaamade kateldes kasutamiseks, sest kaebaja vastavad rajatised ei asu tingimata ühes ja samas kohas, vaid paiknevad nende suuruse ja kaevandamise pidevate muutuste tõttu üksteisest kaugel. Selles mõttes võib transport, olenemata asjaolust, kas see toimub ettevõtte enda raudteel või mööda lintkonveiereid, aidata ka sellisel juhul pruunsöe tootmisele kaasa. Niisugusel juhul hõlmaks direktiivi 2003/96 artikli 21 lõike 3 kolmas lause ainult transporti, mille puhul ei veeta ainult energiatooteid vaid ka muud, nagu näiteks töötajaid kaebaja ettevõttes asuvatesse töökohtadesse.