



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

18. dubna 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Směrnice 2003/96/ES – Článek 2 odst. 4 písm. b) pátá odrážka – Pojem ‚mineralogické postupy‘ – Elektřina používaná pro pohon strojů využívaných pro zpracování vápence vytěženého v kamenolomu“

Ve věci C-133/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) ze dne 27. února 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 6. března 2023, v řízení

Omya CZ s.r.o.

proti

Generálnímu ředitelství cel,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, N. Wahl a M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), soudci,

generální advokát: A. Rantos,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za českou vládu: L. Halajová, M. Smolek a J. Vláčil, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: A. Armenia a J. Hradil, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: čeština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Omya CZ s.r.o. (dále jen „Omya“) a Generálním ředitelstvím cel (Česká republika) ve věci zdanění elektřiny, kterou společnost Omya používá pro zpracování vytěženého vápence.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2003/96

- 3 Článek 2 odst. 4 směrnice 2003/96 stanoví:

„Tato směrnice se nevztahuje na:

[...]

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

[...]

– mineralogické postupy.

„Mineralogickými postupy“ se rozumějí postupy zařazené nomenklaturou NACE pod kód DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ v nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 ze dne 9. října 1990 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství [(Úř. věst. 1990, L 293, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 177)].

[...]“

Nařízení (ES) č. 1893/2006

- 4 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech (Úř. věst. 2006, L 393, s. 1), použitelné podle jeho čl. 21 druhého pododstavce ode dne 1. ledna 2008, v článku 1 stanoví:

„1. Toto nařízení zavádí společnou statistickou klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství, dále uváděnou jako „NACE Rev. 2“. Tato klasifikace zajišťuje relevantnost klasifikací

Společenství s ohledem na hospodářskou realitu a posiluje srovnatelnost klasifikací členských států a Společenství a mezinárodních klasifikací, a tím i srovnatelnost odpovídajících statistik.

2. Toto nařízení se vztahuje pouze na používání klasifikace pro statistické účely.“

5 Článek 5 nařízení č. 1893/2006 stanoví:

„Komise [Evropských společenství] ve spolupráci s členskými státy zajistí rozšiřování, udržování a podporu NACE Rev. 2. zejména prostřednictvím

a) vypracování, aktualizace a zveřejnění vysvětlivek k NACE Rev. 2;

b) vypracování a zveřejnění pokynů pro klasifikaci statistických jednotek v souladu s NACE Rev. 2;

c) zveřejnění převodníků mezi NACE Rev. 1.1 a NACE Rev. 2 a mezi NACE Rev. 2 a NACE Rev. 1.1;

d) úsilí o zlepšení provázanosti s ostatními sociálními a ekonomickými klasifikacemi.“

6 V rámci oddílu 08 „Ostatní těžba a dobývání“, který se nachází v sekci B „Těžba a dobývání“ klasifikace NACE Rev. 2, je zařazena skupina 08.1 „Dobývání kamene, písků a jílu“ a do ní třída 08.11 „Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice“.

7 Oddíl 23 „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, který se nachází v sekci C „Zpracovatelský průmysl“ klasifikace NACE Rev. 2, odpovídá kódu DI 26 v nařízení č. 3037/90 a obsahuje mimo jiné skupinu 23.7 „Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů“ a ta třídu 23.70, jež má stejný nadpis.

Nařízení (ES) č. 451/2008

8 Článek 1 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se zavádí nová statistická klasifikace produkce podle činností (CPA) a zrušuje nařízení Rady (EHS) č. 3696/93 (Úř. věst. 2008, L 145, s. 65), stanoví:

„Toto nařízení zavádí novou společnou [statistickou klasifikaci produkce podle činností (CPA)] v rámci Společenství za účelem zajištění relevantnosti s ohledem na hospodářskou realitu a srovnatelnosti klasifikací členských států, klasifikací Společenství a mezinárodních klasifikací, a tím i srovnatelnosti statistik členských států, statistik Společenství a mezinárodních statistik.“

9 Příloha nařízení č. 451/2008 obsahuje CPA.

Nařízení (EU) č. 1209/2014

10 Článek 1 nařízení Komise (EU) č. 1209/2014 ze dne 29. října 2014, kterým se mění nařízení č. 451/2008 (Úř. věst. 2014, L 336, s. 1), stanoví:

„Příloha nařízení [č. 451/2008] se nahrazuje zněním uvedeným v příloze tohoto nařízení.“

- 11 Příloha nařízení č. 1209/2014 obsahuje mimo jiné sekci C „Výrobky zpracovatelského průmyslu“, která zahrnuje oddíl 23 „Ostatní nekovové minerální výrobky“, jehož součástí je skupina 23.7 „Řezaný, tvarovaný a upravený kámen“, která zahrnuje třídu 23.70 „Řezaný, tvarovaný a upravený kámen“, do níž patří kategorie 23.70.1 „Řezaný, tvarovaný a upravený kámen“ obsahující podkategorii 23.70.11 „Mramor, travertin a alabastr, opracované, a výrobky z nich (kromě dlažebních kostek, obrubníků, dlažebních desek, dlaždic, kostek a podobných výrobků); uměle barvená zrna, odštěpky a prach z mramoru, travertinu a alabastru“.

Vysvětlivky

- 12 Část I NACE Rev. 2 Statistické klasifikace ekonomických činností v Evropském společenství, která byla Eurostatem zveřejněna v jeho sbírce Methodologies and Working papers (dále jen „vysvětlivky“), obsahuje mimo jiné následující úvodní pokyny:

„[...]

48. Jednotka může vykonávat jednu nebo více ekonomických činností popsaných v jedné nebo více položkách NACE.

49. Hlavní činností statistické jednotky je činnost, která se největší měrou podílí na celkové přidané hodnotě této jednotky. Hlavní činnost se určuje pomocí metody *top-down* [...] a nepředstavuje nutně 50 % celkové přidané hodnoty nebo více.

[...]

58. Každé jednotce uvedené v registru ekonomických subjektů[...] je přiřazen jeden kód NACE podle její hlavní ekonomické činnosti. Hlavní činnost je taková činnost, která se největší měrou podílí na přidané hodnotě jednotky. [...]“ (*neoficiální překlad*)

- 13 V části IV vysvětlivek se k sekcím B a C, které tato část zahrnuje, uvádí mimo jiné následující:

„Sekce B Těžba a dobývání

Zahrnuje těžbu nerostných surovin, které se v přírodě vyskytují v pevném (uhlí a rudy), kapalném (ropa) nebo plynném (zemní plyn) skupenství. [...]

Zahrnuje také doplňkové činnosti nezbytné pro přípravu výchozích materiálů za účelem jejich uvedení na trh, např. drcení, mletí, čištění, sušení, třídění, koncentrace rud, zkapalňování zemního plynu a aglomeraci pevných paliv. Tyto činnosti jsou často vykonávány v těžebních závodech nebo v jejich blízkosti.

[...]

Nezahrnuje:

– zpracování vytěžených surovin, viz sekce C (Zpracovatelský průmysl)

[...]

– drcení, mletí nebo jiné úpravy určitých zemin, kamenů a nerostů, pokud tyto činnosti nesouvisejí s těžbou a dobýváním, viz 23.9.

[...]

08 Ostatní těžba a dobývání

Tento oddíl zahrnuje vedle těžby v dolech a lomech také bagrování nánosů, drcení kamene a využití solných bažin. Produkty jsou využívány zejména ve stavebnictví (např. písek, kameny), při výrobě stavebních hmot (např. jíla, sádrovec, vápenec), při výrobě chemikálií atd.

Tento oddíl nezahrnuje zpracování získaných nerostů (kromě drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení).

[...]

Sekce C Zpracovatelský průmysl

Tato sekce zahrnuje mechanickou či fyzikální nebo chemickou přeměnu materiálů, látek nebo složek na nové produkty (zboží), ačkoliv toto kritérium nepostačuje k definování zpracovatelského průmyslu (viz níže poznámku ke zpracování odpadů). Přeměněnými materiály, látkami nebo složkami jsou produkty zemědělství, lesnictví, rybolovu a akvakultury nebo těžby a dobývání, jakož i produkty jiných zpracovatelských činností. Podstatná změna, renovace nebo rekonstrukce zboží se obecně považuje za zpracovatelskou činnost.

Výsledkem přeměny jsou buď hotové výrobky určené pro užívání nebo spotřebu, nebo polotovary určené k dalšímu opracování nebo zpracování. [...]

[...]

Poznámka: [...] Obecně platí, že zpracovatelská činnost spočívá v přeměně materiálů na nové produkty. Výsledkem je nový výrobek. [...]

[...]

[...] existují činnosti, které jsou i v případě, že zahrnují transformační postupy, zařazeny do jiné sekce NACE (a nepatří proto do zpracovatelského průmyslu). [...]

[...]

23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků

Tento oddíl zahrnuje různé zpracovatelské činnosti, z nichž každá se týká stejného materiálu nerostného původu. [...] Konečně tento oddíl zahrnuje také opracování kamene a ostatních minerálních výrobků.

[...]“ (neoficiální překlad)

České právo

- 14 Podle § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon č. 261/2007 Sb.“) je od daně osvobozena elektřina určená k použití nebo použitá k mineralogickým postupům.
- 15 Podle § 2 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. se „mineralogickými postupy“ rozumí procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“.
- 16 Podle § 2 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. se „klasifikací NACE“ rozumí klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení č. 1893/2006.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 17 Společnost Omya je obchodní korporace založená podle českého práva, která se zabývá těžbou a zpracováním vápence, konkrétně mramoru. V rámci své činnosti provádí otvírku, přípravu a dobývání výhradního ložiska vápence v kamenolomu, v němž provádí primární drcení vytěženého vápence a jeho vytrídění. Poté je tento materiál nákladními vozidly převezen do zpracovatelských závodů této společnosti, které se nacházejí nedaleko tohoto kamenolomu a ve kterých je vytěžený vápenec zpracováván tak, aby byla získána zrna o konkrétní velikosti. Uvedený materiál je podroben konkrétně prvotnímu vyprání, rozdělení na jemnou a hrubou frakci a následnému sušení. Poté je vápenec drcen či zpracováván technikou suchého mletí za účelem získání vápencových drtí, konkrétně jemných a hrubých vápencových plniv nebo jemných vápencových plniv s upraveným povrchem. K získání posledně uvedených plniv využívá společnost Omya technologie elektrického topného zařízení, které „ohřívá horký vzduch“ a ve kterém je jemné vápencové plnivo promícháváno se stearinem.
- 18 Dne 11. července 2019 podala Omya dle § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z elektřiny, stanovené českou právní úpravou, za účelem jejího použití k mineralogickým postupům. V tomto ohledu za mineralogické postupy označila primární drcení a třídění prováděné v kamenolomu a také postupy prováděné ve zpracovatelských závodech.
- 19 Celní úřad pro Olomoucký kraj (Česká republika) tento návrh zamítl s tím, že činnosti, ke kterým si společnost Omya nárokovala osvobození od daně z elektřiny, nepatří z hlediska klasifikace NACE Rev. 2 do sekce C „Zpracovatelský průmysl“ oddílu 23 „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, nýbrž do sekce B „Těžba a dobývání“, konkrétně do oddílu 08 „Ostatní těžba a dobývání“ skupiny 08.1 „Dobývání kamene, písků a jílu“ třídy 08.11 „Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice“ této klasifikace.
- 20 Generální ředitelství cel, k němuž společnost Omya podala proti rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj odvolání, toto rozhodnutí potvrdilo, přestože uznalo, že se v tomto případě jedná o hraniční případ. Generální ředitelství cel uvedlo, že pokud je mletí a drcení kamene pomocnou činností při jeho těžbě, např. k jeho roztrídění, zlepšení kvality nebo usnadnění dopravy, spadá do sekce B klasifikace NACE Rev. 2. Pokud však tyto činnosti nejsou takovou pomocnou činností a jsou součástí výrobního procesu jiného konečného výrobku, jako např. cementu či sádry, spadají do sekce C této klasifikace. Podle názoru Generálního ředitelství cel však sušení, mletí

a drcení prováděné společností Omya bezprostředně souvisí s těžbou vápence. Podle jeho názoru nedochází k zásadní přeměně vytěžené suroviny, která by mohla představovat výrobu nového produktu.

- 21 Společnost Omya napadla rozhodnutí Generálního ředitelství cel u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (Česká republika), který uvedené rozhodnutí zrušil, neboť předmětnou činnost považoval za mineralogický postup. V tomto ohledu měl uvedený soud na základě české verze vysvětlivek za to, že činnost spočívající ve výrobě mramorových plniv a odštěpků spadá do sekce C „Zpracovatelský průmysl“ oddílu 23 „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ třídy 23.70 „Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů“ klasifikace NACE Rev. 2, neboť taková činnost nepředstavuje toliko pomocnou činnost vykonávanou v přímé souvislosti se samotnou těžbou vápence.
- 22 Podle Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci je toto posouzení podpořeno českou statistickou klasifikací CZ-CPA, která vychází z nařízení č. 1209/2014 a navazuje na českou verzi klasifikace NACE Rev. 2. Produkty, které jsou výstupem činností vykonávaných společností Omya, tedy mramorový prach (plniva) a mramorové odštěpky (drtě), jsou podle uvedeného soudu v české statistické klasifikaci CZ-CPA zařazeny do sekce C „Výrobky a služby zpracovatelského průmyslu“ oddílu 23 „Ostatní nekovové minerální výrobky, vč. souvisejících služeb a prací“ třídy 23.70 „Řezaný, tvarovaný a upravený kámen, vč. subdodavatelských prací“ jako produkty činnosti uvedené pod bodem 23.70.11 „Mramor, travertin a alabastr, opracované, a výrobky z nich (kromě dlažebních kostek, obrubníků, dlažebních desek, dlaždic, kostek a podobných výrobků); uměle barvená zrna, odštěpky a prach z mramoru, travertinu a alabastru“.
- 23 Generální ředitelství cel podalo k Nejvyššímu správnímu soudu (Česká republika), který je předkládajícím soudem, proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci kasační stížnost, ve které setrvalo na svém stanovisku a původních závěrech. Tyto závěry dle názoru Generálního ředitelství cel odpovídají metodice NACE Rev. 2, tedy metodě *top-down*. Podle Generálního ředitelství cel je totiž třeba mít za to, že drcení, mletí, praní a sušení kamene je v podstatě vždy pomocnou činností při jeho těžbě a nikdy se neobjevuje v této klasifikaci jako činnost zcela odlišná od takové těžby. Na tomto výkladu nemůže nic změnit ani klasifikace CPA. Generální ředitelství cel konečně zdůrazňuje, že v projednávané věci se elektřina neúčastní přímo mineralogického postupu, nýbrž je pouze používána pro pohon zařízení nezbytných k mechanické úpravě vytěženého vápence bez jeho přeměny. Proto by činnost prováděná společností Omya neměla vést k osvobození jí užívané elektřiny od daně.
- 24 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být pátá odrážka čl. 2 odst. 4 směrnice Rady 2003/96 vykládána v tom smyslu, že je elektřina využívána pro pohon strojů využívaných pro zpracování vytěženého vápence v podobě několikastupňového mletí a drcení až na zrna o konkrétní velikosti, a to jak v rámci kamenolomu, kde dochází k těžbě, tak v blízkých zpracovatelských provozech, elektřinou používanou k mineralogickým postupům?“

K předběžné otázce

- 25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 4 písm. b) pátá odrážka směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že použití elektřiny pro provoz strojů využívaných pro zpracování vápence vytěženého v kamenolomu, které spočívá v několikastupňovém mletí a drcení vápence až na jemná a hrubá vápencová plniva nebo jemná vápencová plniva s upraveným povrchem, představuje použití elektřiny k mineralogickým postupům.
- 26 Úvodem je třeba připomenout, že čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 vyjímá z působnosti této směrnice řadu energetických produktů a elektřinu, které jsou používány pro účely uvedené v tomto ustanovení. Energetické produkty a elektřina, na něž se toto ustanovení vztahuje, tedy nepodléhají zdanění podle této směrnice (rozsudek ze dne 7. září 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, bod 19), což znamená, že pravomoc k jejich zdanění náleží – při dodržení unijního práva – členským státům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. října 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, bod 30 a citovaná judikatura).
- 27 Podle čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 je použití elektřiny pro mineralogické postupy vyňato z působnosti této směrnice.
- 28 Aby bylo používání elektřiny vyloučeno na základě tohoto ustanovení z působnosti uvedené směrnice, musí k němu tedy docházet v rámci „mineralogického postupu“ ve smyslu uvedeného ustanovení a musí vykazovat dostatečnou vazbu na uvedený postup pro účely uplatnění téhož ustanovení.
- 29 Je tedy třeba posoudit obě tyto podmínky, aby bylo možné poskytnout prvky výkladu unijního práva, které předkládajícímu soudu umožní ověřit, zda jsou uvedené podmínky splněny, pokud jde o elektřinu používanou pro provoz strojů využívaných pro činnosti drcení a mletí, o které se jedná v původním řízení.

K podmínce týkající se existence „mineralogického postupu“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96

- 30 Zprvč čl. 2 odst. 4 písm. b) pátá odrážka směrnice 2003/96 definuje „mineralogické postupy“ jako postupy zařazené statistickou klasifikací ekonomických činností v Evropském společenství (NACE) pod kód DI 26 „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ v nařízení č. 3037/90.
- 31 V návaznosti na aktualizaci této klasifikace nařízením č. 1893/2006 a s ohledem na dobu rozhodnou z hlediska skutkového stavu v původním řízení je třeba vycházet z pojmu „mineralogické postupy“ uvedeného v čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážce směrnice 2003/96, který musí být chápán tak, že zahrnuje postupy zařazené do sekce C „Zpracovatelský průmysl“ oddílu 23 „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ klasifikace NACE Rev. 2, která je uvedena v tomto nařízení.
- 32 Ze samotného znění čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 tedy vyplývá, že kvalifikace postupu jako „mineralogického postupu“ ve smyslu tohoto ustanovení je podmíněna výlučně zařazením ekonomické činnosti, v rámci které je tento postup realizován, do oddílu 23 sekce C klasifikace NACE Rev. 2.

- 33 Z toho vyplývá, že pro účely takové kvalifikace je relevantní pouze tato klasifikace, a žádná jiná nomenklatura nebo klasifikace, jako například klasifikace CPA, tudíž nemá pro tyto účely žádný význam.
- 34 Zadruhé je třeba za účelem ověření, zda činnost spadá do oddílu 23 sekce C klasifikace NACE Rev. 2, vzít do úvahy vysvětlivky.
- 35 Je totiž třeba uvést, že klasifikace NACE Rev. 2 je součástí právních předpisů Evropské unie, které vyžadují používání této klasifikace ve všech členských státech. V tomto kontextu článek 5 nařízení č. 1893/2006 Komise za účelem usnadnění takového používání ukládá, aby zajistila rozšiřování, udržování a podporu uvedené klasifikace mimo jiné prostřednictvím zveřejnění vysvětlivek.
- 36 I když je pravda, že vysvětlivky takové povahy, jako jsou vysvětlivky ke klasifikaci NACE Rev. 2, nemají jako takové závazné účinky, nic to nemění na tom, že poskytují informace užitečné pro výklad této klasifikace, zejména pokud objasňují výklad jejích ustanovení nebo pokud mají za cíl upřesnit ustanovení unijního práva, která mají závaznou povahu [obdobně viz rozsudek ze dne 7. července 2022, PH (Regionální zákaz pěstování GMO), C-24/21, EU:C:2022:526, bod 51 a citovaná judikatura].
- 37 Zatřetí stran zařazení drcení a mletí v klasifikaci NACE Rev. 2 z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že obě tyto činnosti jsou zásadní při zpracovávání kamene za účelem získání drtí s jemnější zrnitostí. Jejich cílem je rozbít vytěžený kámen, aby se zmenšila jeho velikost a byly získány fragmenty nebo částičky o menších rozměrech a o určité velikosti zrn, které lze uvést na trh jako takové nebo – s ohledem na velikost jejich zrn – k jejich případnému dalšímu zpracování.
- 38 Z vysvětlivek k sekci C „Zpracovatelský průmysl“ vyplývá, že výrobní činnost se od ostatních činností spadajících do jiných položek této klasifikace liší tím, že vede k mechanické či fyzikální nebo chemické přeměně materiálů na nové produkty (zboží), kterými mohou být buď hotové výrobky, tedy výrobky určené pro užívání nebo spotřebu, nebo polotovary, tedy výrobky určené k dalšímu opracování nebo zpracování. Kromě toho oddíl 23 této sekce, nadepsaný „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, podle vysvětlivek zahrnuje opracování kamene a ostatních minerálních výrobků.
- 39 Vzhledem k tomu, že drcení a mletí vede k mechanické či fyzikální přeměně vytěženého materiálu, takže v konečném důsledku je tento materiál rozdělen na malé kusy, by bylo možné mít za to, že každé drcení nebo mletí kamenů nebo jiných minerálních výrobků spadá do oddílu 23 sekce C klasifikace NACE Rev. 2.
- 40 Ovšem podle vysvětlivek k sekci B „Těžba a dobývání“ do této sekce spadají doplňkové činnosti, jako je mimo jiné drcení, mletí, čištění, sušení a třídění, nikoli však mimo jiné drcení, mletí nebo jiné úpravy určitých zemin, kamenů a nerostů, pokud tyto činnosti nesouvisejí s těžbou a dobýváním. Ve vysvětlivkách je dále upřesněno, že oddíl 08 této sekce B nezahrnuje zpracování získaných nerostů (kromě drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení).
- 41 Z toho plyne, že je sice pravda, jak ostatně vyplývá ze znění vysvětlivek, že drcení a mletí vede k přeměně vytěžených materiálů, tyto činnosti však nespádají do sekce C této klasifikace, ale do sekce B, jsou-li nezbytné pro přípravu těchto materiálů za účelem jejich uvedení na trh, takže představují činnosti prováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním.

- 42 Ve světle vysvětlivek k uvedeným sekcím B a C je tudíž třeba mít za to, že na drcení a mletí, které nevede k podstatné přeměně vytěženého materiálu, tedy mechanické či fyzikální nebo chemické změně jdoucí nad rámec fragmentace tohoto materiálu za účelem zmenšení jeho velikosti, musí být nahlíženo tak, že se jedná o činnosti prováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním za účelem přípravy suroviny k jejímu uvedení na trh, a že v důsledku toho spadá do sekce B klasifikace NACE Rev. 2. Naproti tomu na drcení a mletí vedoucí k podstatné mechanické či fyzikální nebo chemické změně vytěženého materiálu ve výše uvedeném smyslu musí být nahlíženo tak, že představuje přeměnu tohoto materiálu na nový výrobek, a v důsledku toho spadá do sekce C uvedené klasifikace.
- 43 Skutečnost, zda k drcení a mletí vytěženého materiálu dochází v kamenolomu, nebo na jiném místě, není sama o sobě rozhodující pro účely zařazení těchto činností do sekce B nebo sekce C klasifikace NACE Rev. 2, neboť za tímto účelem musí být zohledněna pouze povaha uvedených činností, jak vyplývá z vysvětlivek k těmto sekcím.
- 44 V projednávané věci podala společnost Omya návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z elektřiny pro všechny své činnosti, které se vážou ke zpracování vytěženého vápence, tedy jednak primární drcení a mletí vytěženého vápence prováděné přímo v kamenolomu a jednak drcení a suché mletí až na zrna o konkrétní velikosti, a sice jemná a hrubá vápencová plniva nebo jemná vápencová plniva supraveným povrchem, prováděné v jejich zpracovatelských závodech.
- 45 Vzhledem k tomu, že veškeré primární drcení a mletí prováděné v kamenolomu, jakož i drcení a suché mletí prováděné ve zpracovatelských závodech za účelem získání jemných a hrubých vápencových plniv má za následek pouze fragmentaci vytěženého vápence, s výhradou ověření předkládajícím soudem tyto činnosti nevedou k podstatné přeměně uvedeného vápence ve smyslu uvedeném v bodě 42 tohoto rozsudku, takže musí být považovány za činnosti prováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním, které tedy spadají do sekce B klasifikace NACE Rev. 2.
- 46 Pokud jde na druhou stranu o drcení a mletí s cílem získat jemná vápencová plniva s upraveným povrchem, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že taková plniva se získávají zejména promícháním jemných vápencových plniv se stearinem. Jeví se tedy, že se tyto činnosti neomezují na pouhou fragmentaci vytěženého vápence na malé kusy, ale vedou k podstatné změně uvedeného vápence představující výrobu nového produktu z jemných vápencových plniv. S výhradou ověření předkládajícím soudem je proto třeba na tyto činnosti nahlížet tak, že spadají do sekce C klasifikace NACE Rev. 2 a mohou být zařazeny do oddílu 23 této sekce.
- 47 Konečně začtvrté – jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – v rozsahu, v němž v rámci sporu v původním řízení Generální ředitelství cel v podstatě tvrdilo, že zařazení drcení a mletí, o které se jedná v původním řízení, do sekce C klasifikace NACE Rev. 2 neodpovídá metodice této klasifikace, tedy metodě *top-down*, je třeba upřesnit, že jak uvedla Komise, použití této metody není relevantní pro účely kvalifikace určitého postupu jako „mineralogického postupu“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96.
- 48 Jak totiž vyplývá z úvodních pokynů obsažených v části I vysvětlivek, každé jednotce, jejíž název je uveden v registru ekonomických subjektů, je přiřazen jeden kód klasifikace NACE Rev. 2 podle její hlavní činnosti, tedy činnosti, která se největší měrou podílí na přidané hodnotě jednotky. V tomto kontextu metoda *top-down* umožňuje pro účely nařízení č. 1893/2006, tedy podle čl. 1

odst. 2 tohoto nařízení pro statistické účely, určit zařazení jednotky vykonávající několik činností odpovídajících více než dvěma různým položkám uvedené klasifikace, pokud žádná z těchto položek nepředstavuje více než 50 % přidané hodnoty.

- 49 Cílem čl. 2 odst. 4 směrnice 2003/96 je přitom vymezit rozsah její působnosti tím, že z uvedené oblasti působnosti vylučuje použití energetických produktů a elektřiny uvedená v písmeně b) tohoto ustanovení.
- 50 V tomto ohledu nic v této směrnici neumožňuje mít za to, že když unijní normotvůrce v čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážce uvedené směrnice vyloučil z její působnosti elektřinu používanou k mineralogickým postupům, tedy postupům zařazeným do oddílu 23 sekce C klasifikace NACE Rev. 2, měl v úmyslu omezit toto vyloučení pouze na případy, kdy postupy, při nichž je používána elektřina, představují jedinou činnost společnosti, nebo pokud se jedná o společnost vykonávající několik činností, představují její hlavní činnost, jak je vymezena pro účely nařízení č. 1893/2006.
- 51 Takové omezení by ostatně bylo v rozporu s cílem sledovaným směrnicí 2003/96, kterým je – jak již Soudní dvůr konstatoval – podpora řádného fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže (rozsudek ze dne 22. června 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 30 a citovaná judikatura).
- 52 Pokud by totiž byla oblast působnosti směrnice 2003/96 omezena s odkazem na hlavní činnost podniku, jak je vymezena pro účely nařízení č. 1893/2006, podniky vykonávající několik činností odpovídajících různým položkám klasifikace NACE Rev. 2, z nichž některé spadají do oddílu 23 sekce C této klasifikace, by v důsledku elektřiny používané v rámci těchto posledně uvedených činností podléhaly dani způsobem, který by závisel na struktuře a skladbě jejich činností.
- 53 Použití elektřiny tímž podnikem pro výkon jedné nebo několika činností spadajících do oddílu 23 sekce C klasifikace NACE Rev. 2 tudíž může být vyloučeno z působnosti směrnice 2003/96 bez ohledu na to, zda tyto činnosti představují hlavní, nebo vedlejší činnost uvedeného podniku pro účely nařízení č. 1893/2006.
- 54 Z výše uvedeného vyplývá, že drcení a mletí prováděné s cílem získat jemná a hrubá vápencová plniva nepředstavuje „mineralogické postupy“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96, takže elektřina používaná při těchto činnostech není z působnosti této směrnice vyloučena. Naproti tomu drcení nebo mletí prováděné s cílem získat jemná vápencová plniva s upraveným povrchem takové postupy představuje, takže elektřina používaná při těchto posledně uvedených činnostech může být z působnosti uvedené směrnice vyloučena.

K podmínce týkající se existence dostatečné vazby mezi používanou elektřinou a mineralogickým postupem pro účely použití čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96

- 55 Jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, určité použití elektřiny může být na základě čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 vyloučeno z působnosti této směrnice pouze tehdy, pokud existuje dostatečná vazba mezi takovým použitím a dotčenými mineralogickými postupy, která odůvodňuje uplatnění tohoto ustanovení.

- 56 Vzdálený vztah mezi použitím elektřiny a „mineralogickým postupem“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 totiž nepostačuje k tomu, aby toto použití mohlo spadat do působnosti tohoto ustanovení, stejně tak jako pro tento účel nepostačuje použití elektřiny, které není nezbytné pro uskutečnění uvedeného mineralogického postupu (obdobně viz rozsudek ze dne 7. září 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, bod 21).
- 57 V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že proces výroby jemných vápencových plniv s upraveným povrchem, který – jak bylo konstatováno v bodě 54 tohoto rozsudku – představuje „mineralogický postup“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96, spočívá v promíchání jemného vápencového plniva se stearinem v horkém vzduchu.
- 58 Existuje tedy přímá a úzká vazba mezi elektřinou používanou pro pohon elektrického topného zařízení, které ohřívá vzduch, a uvedeným procesem.
- 59 Elektřina používaná pro pohon tohoto zařízení proto představuje použití elektřiny k mineralogickému postupu ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96, takže používání takové elektřiny nepodléhá zdanění podle této směrnice.
- 60 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 4 písm. b) pátá odrážka směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že použití elektřiny pro provoz strojů využívaných pro zpracování vápence vytěženého v kamenolomu, které spočívá v několikastupňovém mletí a drcení až na jemná a hrubá vápencová plniva, nepředstavuje použití elektřiny k mineralogickým postupům. Naproti tomu použití elektřiny pro provoz strojů využívaných k získání jemných vápencových plniv s upraveným povrchem představuje použití elektřiny pro účely takových postupů.

K nákladům řízení

- 61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 4 písm. b) pátá odrážka směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny,

musí být vykládán v tom smyslu, že

použití elektřiny pro provoz strojů využívaných pro zpracování vápence vytěženého v kamenolomu, které spočívá v několikastupňovém mletí a drcení až na jemná a hrubá vápencová plniva, nepředstavuje použití elektřiny k mineralogickým postupům. Naproti tomu použití elektřiny pro provoz strojů využívaných k získání jemných vápencových plniv s upraveným povrchem představuje použití elektřiny pro účely takových postupů.

Biltgen

Wahl

Arastey Sahún

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 18. dubna 2024.

Vedoucí soudní kanceláře
A. Calot Escobar

Předseda senátu
F. Biltgen