



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 18ης Απριλίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση – Έννοια της “ορυκτολογικής κατεργασίας” – Ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την τροφοδοσία μηχανημάτων επεξεργασίας ασβεστόλιθου εξορυσσόμενου από λατομείο»

Στην υπόθεση C-133/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Μαρτίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Omya CZ s. r. o.

κατά

Generální ředitelství cel,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, N. Wahl και M. L. Arastey Sahún (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την L. Halajoná και τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον J. Hradil,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Ομυα CZ s. r. o. (στο εξής: Ομυα) και της Generální ředitelství cel (Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων, Τσεχική Δημοκρατία) με αντικείμενο τη φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιεί η Ομυα για την επεξεργασία εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2003/96

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται:

[...]

β) στις ακόλουθες χρήσεις των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας:

[...]

– η ορυκτολογική κατεργασία.

Ως “ορυκτολογικές κατεργασίες” νοούνται οι κατεργασίες που κατατάσσονται στην ονοματολογία NACE υπό τον κωδικό ΔΘ 26 “κατασκευή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων” στον κανονισμό (ΕΟΚ) του Συμβουλίου αριθ. 3037/90, της 9ης Οκτωβρίου 1990, για την στατιστική ονοματολογία των οικονομικών δραστηριοτήτων στην Κοινότητα [(ΕΕ 1990, L 293, σ. 1)].

[...]»

Ο κανονισμός (ΕΚ) 1893/2006

- 4 Ο κανονισμός (ΕΚ) 1893/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2006, για τη θέσπιση της στατιστικής ταξινόμησης των οικονομικών δραστηριοτήτων NACE-αναθεώρηση 2 και για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ)

αριθ. 3037/90 του Συμβουλίου και ορισμένων κανονισμών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σχετικών με ειδικούς στατιστικούς τομείς (ΕΕ 2006, L 393, σ. 1), ο οποίος, σύμφωνα με το άρθρο του 21, δεύτερο εδάφιο, έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2008, ορίζει στο άρθρο 1 τα εξής:

«1. Ο παρών κανονισμός θεσπίζει την κοινή στατιστική ταξινόμηση των οικονομικών δραστηριοτήτων εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, η οποία στο εξής καλείται “NACE αναθ. 2”. Η ταξινόμηση αυτή διασφαλίζει τη συνάφεια των κοινοτικών στατιστικών με την οικονομική πραγματικότητα και αυξάνει τη συγκρισιμότητα μεταξύ των εθνικών, κοινοτικών και διεθνών ταξινομήσεων και κατά συνέπεια μεταξύ των εθνικών, των κοινοτικών και των διεθνών στατιστικών.

2. Ο παρών κανονισμός αφορά αποκλειστικά τη χρήση της ταξινόμησης για στατιστικούς σκοπούς.»

5 Το άρθρο 5 του κανονισμού 1893/2006 προβλέπει τα εξής:

«Η Επιτροπή [των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων], σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, εξασφαλίζει τη διάδοση, τη διατήρηση και την προώθηση της NACE αναθ. 2 ιδίως με:

α) τη σύνταξη, την ενημέρωση και τη δημοσίευση επεξηγηματικών σημειώσεων σχετικά με τη NACE αναθ. 2·

β) τη χάραξη και τη δημοσίευση κατευθυντήριων γραμμών για την κατάταξη των στατιστικών μονάδων σύμφωνα με τη NACE αναθ. 2·

γ) τη δημοσίευση πινάκων αντιστοιχίας μεταξύ της NACE αναθ. 1.1 και της NACE αναθ. 2 και μεταξύ της NACE αναθ. 2 και της NACE αναθ. 1.1· και

δ) τα μέτρα που λαμβάνει για τη βελτίωση της συνεκτικότητας με άλλες κοινωνικές και οικονομικές ταξινομήσεις.»

6 Ο τομέας Β της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, επιγραφόμενος «Ορυχεία και λατομεία», περιλαμβάνει τον κλάδο 08 ο οποίος φέρει τον τίτλο «Λοιπά ορυχεία και λατομεία» και περιέχει την ομάδα 08.1, τιτλοφορούμενη «Εξόρυξη λίθων, άμμου και αργίλου», στη δε ομάδα αυτή ανήκει η τάξη 08.11 που φέρει τον τίτλο «Εξόρυξη διακοσμητικών και οικοδομικών λίθων, ασβεστόλιθου, γύψου, κιμωλίας και σχιστόλιθου».

7 Ο τομέας Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, επιγραφόμενος «Μεταποίηση», περιλαμβάνει τον κλάδο 23 ο οποίος φέρει τον τίτλο «Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων» και αντιστοιχεί στον κωδικό ΔΘ 26 του κανονισμού 3037/90, περιέχει δε, μεταξύ άλλων, την ομάδα 23.7, τιτλοφορούμενη «Κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία λίθων», στην οποία ανήκει η τάξη 23.70 που φέρει τον ίδιο τίτλο.

Ο κανονισμός (ΕΚ) 451/2008

- 8 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 451/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 2008, για τη δημιουργία νέας στατιστικής ταξινόμησης προϊόντων ανά δραστηριότητα (CPA) και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 3696/93 του Συμβουλίου (ΕΕ 2008, L 145, σ. 65):

«Με τον παρόντα κανονισμό θεσπίζεται νέα [στατιστική ταξινόμηση προϊόντων ανά δραστηριότητα (CPA)] εντός της Κοινότητας, προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνάφεια όσον αφορά την οικονομική πραγματικότητα και η συγκρισιμότητα μεταξύ των εθνικών, κοινοτικών και διεθνών ταξινομήσεων και, κατά συνέπεια, μεταξύ των εθνικών, κοινοτικών και διεθνών στατιστικών.»

- 9 Το παράρτημα του κανονισμού 451/2008 περιλαμβάνει την CPA.

Ο κανονισμός (ΕΚ) 1209/2014

- 10 Το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΕ) 1209/2014 της Επιτροπής, της 29ης Οκτωβρίου 2014, για την τροποποίηση του κανονισμού 451/2008 (ΕΕ 2014, L 336, σ. 1), προβλέπει τα εξής:

«Το παράρτημα του κανονισμού [451/2008] αντικαθίσταται από το κείμενο του παραρτήματος του παρόντος κανονισμού.»

- 11 Το παράρτημα του κανονισμού 1209/2014 περιέχει, μεταξύ άλλων, τον τομέα Γ, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Προϊόντα μεταποίησης» και περιλαμβάνει τον κλάδο 23, επιγραφόμενο «Άλλα μη μεταλλικά ορυκτά προϊόντα», στον δε κλάδο αυτό περιλαμβάνεται η ομάδα 23.7, τιτλοφορούμενη «Λίθοι που έχουν υποστεί κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία» και εμπεριέχουσα την τάξη 23.70, τιτλοφορούμενη «Λίθοι που έχουν υποστεί κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία» και περιλαμβάνουσα την κατηγορία 23.70.1, η οποία φέρει τον τίτλο «Λίθοι που έχουν υποστεί κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία» και περιλαμβάνει την υποκατηγορία 23.70.11 επιγραφόμενη «Μάρμαρο, τραβερτίνης, αλάβαστρο, επεξεργασμένα και προϊόντα τους (εκτός από κυβόλιθους για λιθόστρωτα δρόμων, κράσπεδα πεζοδρομίων, πλάκες για στρώσιμο, πλακίδια, κύβους και παρόμοια προϊόντα): τεχνητά χρωματισμένοι κόκκοι, χαλίκι και σκόνες από μάρμαρο, τραβερτίνη και αλάβαστρο».

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις

- 12 Το μέρος I της NACE αναθ. 2 Στατιστική ταξινόμηση οικονομικών δραστηριοτήτων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα που δημοσιεύθηκε από την Eurostat στη συλλογή της Methodologies and Working papers (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις), περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες εισαγωγικές οδηγίες:

«[...]

48. Μια μονάδα μπορεί να ασκεί μία ή περισσότερες οικονομικές δραστηριότητες που αντιστοιχούν σε μία ή περισσότερες υποδιαίρεσεις της NACE.

49. Η κύρια δραστηριότητα μιας στατιστικής μονάδας είναι η δραστηριότητα που συνεισφέρει περισσότερο στη συνολική προστιθέμενη αξία της μονάδας αυτής. Η κύρια δραστηριότητα προσδιορίζεται με τη λεγόμενη μέθοδο “από πάνω προς τα κάτω” [...] και δεν πρέπει απαραίτητως να αντιστοιχεί στο 50 % τουλάχιστον της συνολικής προστιθέμενης αξίας της μονάδας.

[...]

58. Για κάθε μονάδα που περιλαμβάνεται σε στατιστικό μητρώο επιχειρήσεων [...] αναγράφεται ο κωδικός NACE ανάλογα με την κύρια οικονομική της δραστηριότητα. Η κύρια δραστηριότητα είναι εκείνη που συνεισφέρει περισσότερο στην προστιθέμενη αξία της μονάδας. [...]»

13 Το μέρος IV των επεξηγηματικών σημειώσεων προβλέπει, μεταξύ άλλων, όσον αφορά τους τομείς Β και Γ, τα εξής:

«Τομέας Β Ορυχεία και λατομεία

Ο όρος “ορυχεία και λατομεία” περιλαμβάνει την εξόρυξη ορυκτών που εμφανίζονται στη φύση ως στερεά (άνθρακας και μεταλλεύματα), υγρά (πετρέλαιο) ή αέρια (φυσικό αέριο). [...]

Στον παρόντα τομέα περιλαμβάνονται και συμπληρωματικές δραστηριότητες, οι οποίες αποσκοπούν στην προετοιμασία των ακατέργαστων υλικών για την εμπορία τους, όπως για παράδειγμα, η θραύση, η λειοτρίβηση, ο καθαρισμός, η ξήρανση, η διαλογή/διαβάθμιση, ο εμπλουτισμός των μεταλλευμάτων, η υγροποίηση του φυσικού αερίου και η συσσώματωση των στερεών καυσίμων. Οι λειτουργίες αυτές πραγματοποιούνται συχνά από τις μονάδες, οι οποίες εξορύσσουν τα ορυκτά από τους φυσικούς πόρους ή/και από άλλες μονάδες εγκατεστημένες κοντά στον τόπο της εξόρυξης.

[...]

Εξαιρούνται από τον τομέα αυτόν:

– η επεξεργασία εξορυσσόμενων υλικών, βλέπε τομέα Γ (Μεταποίηση)

[...]

– η θραύση, λειοτρίβηση ή άλλη κατεργασία ορισμένων γαιών, πετρωμάτων και ορυκτών, όταν δεν πραγματοποιείται σε συνδυασμό με εξορυκτικές και λατομικές δραστηριότητες, βλέπε 23.9.

[...]

08 Λοιπά ορυχεία και λατομεία

Στον κλάδο αυτό περιλαμβάνεται η εξόρυξη από ορυχεία ή λατομεία, καθώς, επίσης, και η εκσκαφή αλλουβιακών (προσχωματικών) αποθέσεων, η θραύση βράχων και η χρήση αλατούχων εδαφών (αλιπέδων). Τα προϊόντα χρησιμοποιούνται, κατά κύριο λόγο, στις κατασκευές (π.χ. άμμος, λίθοι κλπ.), στην παραγωγή υλικών (π.χ. αργιλίου, γύψου, ασβεστίου κλπ.), στην παραγωγή χημικών ουσιών κλπ.

Δεν περιλαμβάνεται στον κλάδο αυτό η επεξεργασία (εκτός από θραύση, λειοτρίβηση, κοπή, καθαρισμό, ξήρανση, διαλογή –διαβάθμιση– και ανάμειξη) των εξορυσσόμενων ορυκτών.

[...]

Τομέας Γ Μεταποίηση

Στον τομέα αυτόν περιλαμβάνεται η φυσική ή χημική μετατροπή υλικών, ουσιών ή συστατικών μερών σε νέα προϊόντα, παρόλο που αυτό δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ενιαίο γενικό κριτήριο για τον ορισμό της έννοιας της μεταποίησης (βλέπε κατωτέρω παρατήρηση στην επεξεργασία των αποβλήτων). Τα υλικά, οι ουσίες ή τα συστατικά μέρη που μετατρέπονται/μετασχηματίζονται είναι πρώτες ύλες οι οποίες είναι προϊόντα της γεωργίας, της δασοκομίας, της αλιείας, των ορυχείων ή λατομείων, καθώς, επίσης, και προϊόντα άλλων μεταποιητικών δραστηριοτήτων. Η ουσιαστική διαφοροποίηση ή ανανέωση (βελτίωση) ή ανακατασκευή των αγαθών θεωρείται, γενικά, μεταποίηση.

Το αποτέλεσμα της μεταποιητικής διαδικασίας μπορεί να είναι ένα τελικό προϊόν, υπό την έννοια ότι είναι έτοιμο προς χρήση ή κατανάλωση, ή μπορεί να είναι ημιτελές, υπό την έννοια ότι μπορεί να προωθηθεί για περαιτέρω μεταποίηση (επεξεργασία). [...]

[...]

Σημείωση: [...] Κατά γενικό κανόνα, οι δραστηριότητες του μεταποιητικού τομέα περιλαμβάνουν τη μετατροπή των υλικών σε νέα προϊόντα. Το αποτέλεσμα της παραγωγής είναι ένα νέο προϊόν. [...]

[...]

[...] υπάρχουν δραστηριότητες, οι οποίες, παρόλο που μερικές φορές περιλαμβάνουν τροποποιητικές διαδικασίες, ταξινομούνται σε άλλους τομείς της NACE, με άλλα λόγια, δεν εντάσσονται στη μεταποίηση. [...]

[...]

23 Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων

Στον κλάδο αυτόν περιλαμβάνονται οι μεταποιητικές δραστηριότητες που σχετίζονται με μία και μόνο ουσία, ορυκτής προέλευσης. [...] Η μεταποίηση μορφοποιημένου και κατεργασμένου λίθου και άλλων ορυκτών προϊόντων περιλαμβάνεται, επίσης, σ' αυτόν τον κλάδο.

[...]»

Το τσεχικό δίκαιο

- 14 Σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο f, του μέρους 47 του zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (νόμου 261/2007 περί δημοσιονομικής σταθεροποίησης, στο εξής: νόμος 261/2007), η ηλεκτρική ενέργεια που προορίζεται για χρήση ή χρησιμοποιείται για ορυκτολογικές κατεργασίες απαλλάσσεται από τον φόρο.

- 15 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο g, του μέρους 47 του νόμου 261/2007, ως «ορυκτολογική κατεργασία» νοείται κάθε κατεργασία μνημονευόμενη στην ταξινόμηση NACE υπό τον κωδικό Γ 23, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων».
- 16 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο e, του μέρους 47 του νόμου 261/2007, ως «ταξινόμηση NACE» νοείται η ταξινόμηση των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπεται στον κανονισμό 1893/2006.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 17 Η Ομυα είναι εμπορική εταιρία τσεχικού δικαίου δραστηριοποιούμενη στην εξόρυξη και την επεξεργασία ασβεστόλιθου, πιο συγκεκριμένα, μαρμάρου. Στο πλαίσιο αυτό, ασχολείται με την εκσκαφή, την προπαρασκευή και την εξόρυξη κοιτάσματος αποτελούμενου αποκλειστικώς από ασβεστόλιθο σε λατομείο, εντός του οποίου πραγματοποιεί την πρωτογενή θραύση και τη διαλογή του εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου. Το υλικό αυτό μεταφέρεται, εν συνεχεία, με φορτηγά σε εγκαταστάσεις μεταποίησης, ευρισκόμενες πλησίον του λατομείου, στις οποίες ο εξορυχθείς ασβεστόλιθος υποβάλλεται σε επεξεργασία προκειμένου να επιτευχθεί ορισμένο μέγεθος κόκκων. Ειδικότερα, το εν λόγω υλικό υφίσταται αρχική πλύση, διαχωρισμό σε λεπτά και χονδρά θραύσματα και εν συνεχεία ξήρανση. Ακολούθως, ο ασβεστόλιθος θρυμματίζεται ή υπόκειται σε επεξεργασία λειοτρίβησης (άλεσης) εν ξηρώ για την παραγωγή ασβεστολιθικών αδρανών υλικών και συγκεκριμένα λεπτόκοκκου ή χονδρόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού ή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια. Για την παραγωγή του τελευταίου ως άνω πληρωτικού υλικού, η Ομυα χρησιμοποιεί ηλεκτρική θερμαντική συσκευή που «θερμαίνει θερμό αέρα» εντός του οποίου το λεπτόκοκκο ασβεστολιθικό πληρωτικό υλικό αναμειγνύεται με στεατίνη.
- 18 Στις 11 Ιουλίου 2019 η Ομυα υπέβαλε, βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 2, στοιχείο f, του μέρους 47 του νόμου 261/2007, αίτηση αδειοδότησης για την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας τυγχάνουσας της προβλεπόμενης από την τσεχική νομοθεσία απαλλαγής από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας, λόγω της χρήσης της σε ορυκτολογικές κατεργασίες. Συναφώς, ανέφερε ότι τόσο οι πρωτογενείς εργασίες θραύσης και διαλογής που πραγματοποιούνται εντός του λατομείου όσο και οι εργασίες που διεξάγονται στις εγκαταστάσεις μεταποίησης συνιστούν ορυκτολογικές κατεργασίες.
- 19 Το Celní úřad pro Olomoucký kraj (τελωνείο της περιφέρειας Olomouc, Τσεχική Δημοκρατία, στο εξής: τελωνείο) απέρριψε την ως άνω αίτηση με την αιτιολογία ότι οι δραστηριότητες για τις οποίες η Ομυα ζητεί απαλλαγή από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας δεν εμπίπτουν στον τομέα Γ, με τίτλο «Μεταποίηση», κλάδος 23, με τίτλο «Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων», της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, αλλά στον τομέα Β, με τίτλο «Ορυχεία και λατομεία», και πιο συγκεκριμένα στον κλάδο 08, με τίτλο «Λοιπά ορυχεία και λατομεία», ομάδα 08.1, με τίτλο «Εξόρυξη λίθων, άμμου και αργίλου», τάξη 08.11, με τίτλο «Εξόρυξη διακοσμητικών και οικοδομικών λίθων, ασβεστόλιθου, γύψου, κιμωλίας και σχιστόλιθου», της ταξινόμησης αυτής.
- 20 Κατόπιν ιεραρχικής προσφυγής που άσκησε η Ομυα κατά της απόφασης του τελωνείου της περιφέρειας Olomouc, η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων επικύρωσε την απόφαση αυτή, αναγνωρίζοντας παράλληλα ότι η επίμαχη περίπτωση ήταν οριακή. Επισήμανε ότι η λειοτρίβηση και η θραύση λίθων, όταν συνιστούν βοηθητικές δραστηριότητες της εξόρυξης λίθων, επί παραδείγματι, για τη διαλογή, τη βελτίωση της ποιότητας ή τη διευκόλυνση της μεταφοράς των

λίθων, εμπίπτουν στον τομέα Β της ταξινόμησης NACE αναθ. 2. Αντιθέτως, όταν δεν συνιστούν τέτοιου είδους βοηθητικές δραστηριότητες και αποτελούν μέρος της διαδικασίας παραγωγής άλλου τελικού προϊόντος, όπως, μεταξύ άλλων, τσιμέντου ή γύψου, εμπίπτουν στον τομέα Γ της ταξινόμησης αυτής. Κατά την άποψη δε της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων, η ξήρανση, η λειοτριβήση και η θραύση που πραγματοποιεί η Ομυα συνδέονται άμεσα με την εξόρυξη του ασβεστόλιθου. Η εξορυσσόμενη πρώτη ύλη δεν αποτελεί αντικείμενο ουσιαστικής μετατροπής ικανής να επιφέρει την παραγωγή νέου προϊόντος.

- 21 Η Ομυα προσέβαλε την απόφαση της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων ενώπιον του Krajský soud v Ostravě – robočka v Olomouci (περιφερειακού δικαστηρίου Ostrava – μεταβατική έδρα Olomouc, Τσεχική Δημοκρατία), το οποίο ακύρωσε την απόφαση αυτή κρίνοντας ότι η επίμαχη δραστηριότητα συνιστά ορυκτολογική κατεργασία. Συναφώς, το δικαστήριο αυτό, στηριζόμενο στην απόδοση των επεξηγηματικών σημειώσεων στην τσεχική γλώσσα, έκρινε ότι η δραστηριότητα της παραγωγής πληρωτικών υλικών και χαλικιού από μάρμαρο εμπίπτει στον τομέα Γ, με τίτλο «Μεταποίηση», κλάδος 23, με τίτλο «Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων», τάξη 23.70, με τίτλο «Κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία λίθων», της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, δεδομένου ότι η δραστηριότητα αυτή δεν συνιστά απλώς βοηθητική δραστηριότητα η άσκηση της οποίας σχετίζεται άμεσα με αυτήν καθεαυτήν την εξόρυξη του ασβεστόλιθου.
- 22 Κατά το Krajský soud v Ostravě – robočka v Olomouci (περιφερειακό δικαστήριο Ostrava – μεταβατική έδρα Olomouc), η εκτίμηση αυτή επιρρωννύεται από την τσεχική στατιστική ταξινόμηση CZ-CRA, η οποία στηρίζεται στον κανονισμό 1209/2014 και σχετίζεται με την τσεχική απόδοση της ταξινόμησης NACE αναθ. 2. Ειδικότερα, τα προϊόντα που προκύπτουν από τις ασκούμενες από την Ομυα δραστηριότητες, ήτοι η σκόνη από μάρμαρο (πληρωτικά υλικά) και το χαλίκι από μάρμαρο (αδρανή υλικά), στο πλαίσιο της τσεχικής στατιστικής ταξινόμησης CZ-CRA κατατάσσονται στον τομέα Γ «Προϊόντα μεταποίησης», κλάδος 23, με τίτλο «Άλλα μη μεταλλικά ορυκτά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένων των βοηθητικών υπηρεσιών και εργασιών», τάξη 23.70, τιτλοφορούμενη «Λίθοι που έχουν υποστεί κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία, συμπεριλαμβανομένων των υπεργολαβικών εργασιών», ως προϊόντα της δραστηριότητας που εμπίπτει στην υποκατηγορία 23.70.11, η οποία φέρει τον τίτλο «Μάρμαρο, τραβερτίνη, αλάβαστρο, επεξεργασμένα και προϊόντα τους (εκτός από κυβόλιθους για λιθόστρωτα δρόμων, κράσπεδα πεζοδρομίων, πλάκες για στρώσιμο, πλακίδια, κύβους και παρόμοια προϊόντα)· τεχνητά χρωματισμένοι κόκκοι, χαλίκι και σκόνες από μάρμαρο, τραβερτίνη και αλάβαστρο».
- 23 Η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Krajský soud v Ostravě – robočka v Olomouci (περιφερειακού δικαστηρίου Ostrava – μεταβατική έδρα Olomouc) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία), στο πλαίσιο της οποίας εμμένει στην αρχική της θέση και στα αρχικά της αιτήματα. Κατά την άποψή της, τα αιτήματα αυτά συνάδουν με τη μεθοδολογία που ακολουθείται στην ταξινόμηση NACE αναθ. 2, ήτοι με τη λεγόμενη μέθοδο «από πάνω προς τα κάτω». Ειδικότερα, η θραύση, η λειοτριβήση, η πλύση και η ξήρανση των λίθων συνιστούν πάντοτε, κατ' ουσίαν, βοηθητικές δραστηριότητες σε σχέση με την εξόρυξή τους και δεν εμφανίζονται πούθενά στην ταξινόμηση αυτή ως δραστηριότητες απολύτως αυτοτελείς από την εξόρυξη. Η ταξινόμηση CRA ουδόλως μεταβάλλει την ερμηνεία αυτή. Τέλος, η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων υπογραμμίζει ότι, εν προκειμένω, η ηλεκτρική ενέργεια δεν σχετίζεται άμεσα με την ορυκτολογική κατεργασία, αλλά απλώς χρησιμοποιείται για την τροφοδοσία του εξοπλισμού

που απαιτείται για τη μηχανική επεξεργασία του εξορυχθέντος ασβεστόλιθου, χωρίς περαιτέρω μετατροπή του. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητα που ασκεί η Ομυα δεν θεμελιώνει απαλλαγή από τον φόρο επί της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιεί η εν λόγω εταιρία.

- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 του Συμβουλίου την έννοια ότι η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την τροφοδοσία των μηχανημάτων επεξεργασίας του εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου, η οποία περιλαμβάνει διάφορα στάδια λειοτριβήσης (άλεσης) και θραύσης σε κόκκους συγκεκριμένου μεγέθους, τόσο στο λατομείο στο οποίο πραγματοποιείται η εξόρυξη όσο και σε παρακείμενες εγκαταστάσεις επεξεργασίας, αποτελεί ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για ορυκτολογικές κατεργασίες;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 25 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία ασβεστόλιθου εξορυσσόμενου από λατομείο, η οποία συνίσταται σε πλείονα στάδια λειοτριβήσης και θραύσης του ασβεστόλιθου μέχρι την παραγωγή λεπτόκοκκου και χονδρόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού ή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια, συνιστά χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για ορυκτολογικές κατεργασίες.
- 26 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας διάφορα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για τους μνημονευόμενους στη διάταξη αυτή σκοπούς. Επομένως, τα ενεργειακά προϊόντα και η ηλεκτρική ενέργεια που εμπίπτουν στη διάταξη αυτή δεν υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με την ως άνω οδηγία (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, σκέψη 19), όπερ σημαίνει ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να τα φορολογούν, τηρώντας όμως το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για ορυκτολογική κατεργασία εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.
- 28 Επομένως, προκειμένου η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας να εξαιρείται, δυνάμει της ως άνω διατάξεως, από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας, πρέπει, αφενός, να γίνεται στο πλαίσιο «ορυκτολογικής κατεργασίας», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, και, αφετέρου, ο σύνδεσμός της με την εν λόγω κατεργασία να είναι επαρκής για την εφαρμογή της ίδιας διατάξεως.
- 29 Πρέπει, συνεπώς, να εξετασθούν οι δύο αυτές προϋποθέσεις προκειμένου να παρασχεθούν τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, τα οποία θα δώσουν στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να εξακριβώσει αν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις όσον αφορά τη χρήση

ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης.

Επί της προϋπόθεσης σχετικά με την ύπαρξη «ορυκτολογικής κατεργασίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96

- 30 Κατά πρώτον, το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τις «ορυκτολογικές κατεργασίες» ως τις κατεργασίες που κατατάσσονται στη στατιστική ταξινόμηση των οικονομικών δραστηριοτήτων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα (NACE), υπό τον κωδικό ΔΘ 26 «Κατασκευή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων», στον κανονισμό 3037/90.
- 31 Κατόπιν της επικαιροποίησης της ταξινόμησης αυτής με τον κανονισμό 1893/2006, και λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, πρέπει να ληφθεί υπόψη η έννοια των «ορυκτολογικών κατεργασιών» κατά το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, η οποία πρέπει να νοηθεί ως αφορώσα τις κατεργασίες που κατατάσσονται στον τομέα Γ, με τίτλο «Μεταποίηση», κλάδος 23, με τίτλο «Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων», της ταξινόμησης NACE αναθ. 2 που θεσπίστηκε με τον κανονισμό αυτόν.
- 32 Ειδικότερα, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός μιας κατεργασίας ως «ορυκτολογικής κατεργασίας», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, εξαρτάται αποκλειστικά από το αν η οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της οποίας εκτελείται η κατεργασία αυτή κατατάσσεται στον κλάδο 23 του τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2.
- 33 Επομένως, μόνον αυτή η ταξινόμηση είναι κρίσιμη για τους σκοπούς ενός τέτοιου χαρακτηρισμού και, ως εκ τούτου, ουδεμία άλλη ταξινόμηση ή ονοματολογία, όπως, μεταξύ άλλων, η ταξινόμηση CPA, ασκεί επιρροή για τους σκοπούς αυτούς.
- 34 Κατά δεύτερον, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μια δραστηριότητα εμπίπτει στον κλάδο 23 του τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι επεξηγηματικές σημειώσεις.
- 35 Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι η ταξινόμηση NACE αναθ. 2 αποτελεί στοιχείο νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία επιβάλλει τη χρήση της ως άνω ταξινόμησης στο σύνολο των κρατών μελών. Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου να διευκολυνθεί μια τέτοια χρήση, το άρθρο 5 του κανονισμού 1893/2006 απαιτεί από την Επιτροπή να εξασφαλίζει τη διάδοση, τη διατήρηση και την προώθηση της εν λόγω ταξινόμησης, μεταξύ άλλων, με τη δημοσίευση επεξηγηματικών σημειώσεων.
- 36 Μολονότι δε είναι αληθές ότι επεξηγηματικές σημειώσεις όπως οι σχετικές με την ταξινόμηση NACE αναθ. 2 δεν παράγουν, αυτές καθεαυτές, δεσμευτικά αποτελέσματα, γεγονός παραμένει ότι παρέχουν χρήσιμα στοιχεία για την ερμηνεία της ταξινόμησης αυτής, ιδίως όταν αποσαφηνίζουν την ερμηνεία διατάξεων της εν λόγω ταξινόμησης ή όταν σκοπούν στη διευκρίνιση δεσμευτικού χαρακτήρα διατάξεων του δικαίου της Ένωσης [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Ιουλίου 2022, ΡΗ (Περιφερειακή απαγόρευση καλλιέργειας ΓΤΟ), C-24/21, EU:C:2022:526, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

- 37 Κατά τρίτον, όσον αφορά την κατάταξη των εργασιών θραύσης και λειοτρίβησης στην ταξινόμηση NACE αναθ. 2, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι δύο αυτές εργασίες είναι ουσιώδεις για την επεξεργασία του πετρώματος προκειμένου να παραχθούν αδρανή υλικά λεπτότερης κοκκομετρίας. Οι εργασίες αυτές σκοπούν στην κατάτμηση του εξορυσσόμενου πετρώματος προκειμένου να μειωθεί το μέγεθός του και να παραχθούν στοιχεία ή σωματίδια μικρότερου μεγέθους και συγκεκριμένης κοκκομετρίας, τα οποία μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο ως έχουν ή, λαμβανομένης υπόψη της κοκκομετρίας τους, προς ενδεχόμενη περαιτέρω επεξεργασία τους.
- 38 Από τα διαλαμβανόμενα στις επεξηγηματικές σημειώσεις όσον αφορά τον τομέα Γ, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Μεταποίηση», προκύπτει ότι μια μεταποιητική δραστηριότητα διακρίνεται από τις άλλες δραστηριότητες που εμπίπτουν στις λοιπές υποδιαίρεσεις της ταξινόμησης αυτής από το ότι η μεταποιητική δραστηριότητα συνεπάγεται τη φυσική ή χημική μετατροπή υλικών σε νέα προϊόντα, τα οποία μπορεί να είναι τόσο τελικά προϊόντα, ήτοι προϊόντα έτοιμα προς χρήση ή κατανάλωση, όσο και ημιτελή προϊόντα, ήτοι προϊόντα περιλαμβανόμενα στη σύνθεση άλλου προϊόντος. Εξάλλου, ο κλάδος 23 του τομέα αυτού, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Παραγωγή άλλων μη μεταλλικών ορυκτών προϊόντων», περιλαμβάνει, σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις, τη μεταποίηση λίθου και άλλων ορυκτών προϊόντων.
- 39 Λαμβανομένου υπόψη του ότι η θραύση και η λειοτρίβηση καταλήγουν στη φυσική μετατροπή του εξορυσσόμενου υλικού, κατά τρόπον ώστε, εν τέλει, το υλικό αυτό να κατατμηθεί σε τεμαχίδια, κάθε εργασία θραύσης ή λειοτρίβησης λίθων ή άλλων ορυκτών προϊόντων θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εμπίπτουσα στον κλάδο 23 του τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2.
- 40 Ωστόσο, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις επεξηγηματικές σημειώσεις όσον αφορά τον τομέα Β, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Ορυχεία και λατομεία», οι συμπληρωματικές εργασίες που απαιτούνται για την προετοιμασία των ακατέργαστων υλικών με σκοπό την εμπορία τους, όπως, μεταξύ άλλων, η θραύση, η λειοτρίβηση, ο καθαρισμός, η ξήρανση και η διαλογή/διαβάθμιση, εμπίπτουν στον τομέα αυτόν από τον οποίο, όμως, εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, η θραύση, η λειοτρίβηση ή άλλη κατεργασία ορισμένων γαιών, πετρωμάτων και ορυκτών, όταν δεν πραγματοποιείται σε συνδυασμό με εξορυκτικές και λατομικές δραστηριότητες. Εξάλλου, οι επεξηγηματικές σημειώσεις διευκρινίζουν ότι στον κλάδο 08 του ως άνω τομέα Β δεν περιλαμβάνεται η επεξεργασία (εκτός από θραύση, λειοτρίβηση, κοπή, καθαρισμό, ξήρανση, διαλογή/διαβάθμιση και ανάμειξη) των εξορυσσόμενων ορυκτών.
- 41 Επομένως, καίτοι είναι αληθές, όπως προκύπτει, άλλωστε, από το γράμμα των επεξηγηματικών σημειώσεων, ότι οι εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης συνεπάγονται τη μετατροπή των εξορυσσόμενων υλικών, ωστόσο, οι εργασίες αυτές δεν εμπίπτουν στον τομέα Γ της ταξινόμησης αυτής, αλλά στον τομέα Β, όταν απαιτούνται για την προετοιμασία των υλικών αυτών με σκοπό την εμπορία τους, με αποτέλεσμα να συνιστούν εργασίες πραγματοποιούμενες σε συνδυασμό με εξορυκτικές και λατομικές δραστηριότητες.
- 42 Επομένως, υπό το πρίσμα των διαλαμβανόμενων στις επεξηγηματικές σημειώσεις όσον αφορά τους εν λόγω τομείς Β και Γ, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης που δεν συνεπάγονται ουσιώδη μετατροπή του εξορυσσόμενου υλικού, ήτοι φυσική ή χημική αλλοίωση βάινουσα πέραν της κατάτμησης του υλικού αυτού με στόχο τη μείωση του μεγέθους του, πρέπει να θεωρηθούν ως εργασίες που πραγματοποιούνται σε συνδυασμό με εξορυκτικές και λατομικές δραστηριότητες για την προετοιμασία του ακατέργαστου υλικού με σκοπό την εμπορία και ως εμπίπτουσες, κατά συνέπεια, στον τομέα Β της ταξινόμησης NACE αναθ. 2.

Αντιθέτως, οι εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης που συνεπάγονται ουσιώδη φυσική ή χημική αλλοίωση του εξορυσσόμενου υλικού, υπό τη μνημονευθείσα έννοια, πρέπει να θεωρηθούν ως εργασίες μετατροπής του υλικού αυτού σε νέο προϊόν και ως εμπίπτουσες, κατά συνέπεια, στον τομέα Γ της εν λόγω ταξινόμησης.

- 43 Το κατά πόσον οι εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης του εξορυσσόμενου υλικού πραγματοποιούνται εντός του λατομείου ή σε άλλον τόπο δεν είναι, αφ' εαυτού, καθοριστικό για την κατάταξη των εργασιών αυτών στον τομέα Β ή στον τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στις επεξηγηματικές σημειώσεις όσον αφορά τους ως άνω τομείς, προς τούτο πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνον ο χαρακτήρας των εν λόγω εργασιών.
- 44 Εν προκειμένω, η Ομυα ζήτησε να της χορηγηθεί άδεια αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας απαλλασσόμενης από τον φόρο για το σύνολο των δραστηριοτήτων της που αφορούν την επεξεργασία του εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου, ήτοι, αφενός, τις πρωτογενείς εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης του εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου που πραγματοποιούνται εντός του ίδιου του λατομείου, καθώς και, αφετέρου, τις εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης εν ξηρώ που αποσκοπούν στην παραγωγή ορισμένης κοκκομετρίας, ήτοι λεπτόκοκκου και χονδρόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού ή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός των εγκαταστάσεων επεξεργασίας που εκμεταλλεύεται.
- 45 Αφενός, εφόσον όλες οι πρωτογενείς εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης που πραγματοποιούνται εντός του λατομείου, καθώς και όλες οι εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης που πραγματοποιούνται εντός των εγκαταστάσεων επεξεργασίας για να παραχθεί λεπτόκοκκο και χονδρόκοκκο ασβεστολιθικό πληρωτικό υλικό έχουν ως αποτέλεσμα απλώς και μόνον την κατάτμηση του εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου, υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, οι εργασίες αυτές δεν συνεπάγονται ουσιώδη αλλοίωση του εν λόγω ασβεστόλιθου, υπό την έννοια που εκτέθηκε στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, και, ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθούν ως εργασίες πραγματοποιούμενες σε συνδυασμό με εξορυκτικές και λατομικές δραστηριότητες και ως εμπίπτουσες, συνεπώς, στον τομέα Β της ταξινόμησης NACE αναθ. 2.
- 46 Όσον αφορά, αφετέρου, τις εργασίες θραύσης και λειοτρίβησης για την παραγωγή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το πληρωτικό αυτό υλικό παράγεται, μεταξύ άλλων, μέσω της ανάμειξης λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με στεατίνη. Προκύπτει, επομένως, ότι οι εργασίες αυτές δεν περιορίζονται σε απλή κατάτμηση του εξορυσσόμενου ασβεστόλιθου σε τεμαχίδια, αλλά συνεπάγονται ουσιώδη αλλοίωση του εν λόγω ασβεστόλιθου συνεπαγόμενη την παραγωγή ενός νέου προϊόντος από το λεπτόκοκκο ασβεστολιθικό πληρωτικό υλικό. Κατά συνέπεια, υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, οι εργασίες αυτές πρέπει να θεωρηθούν ως εμπίπτουσες στον τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2 και ως δυνάμενες να καταταγούν στον κλάδο 23 του εν λόγω τομέα.
- 47 Τέλος, κατά τέταρτον, στον βαθμό που, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων υποστήριξε, κατ' ουσίαν, ότι η κατάταξη των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης εργασιών θραύσης και λειοτρίβησης στον τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2 δεν συνάδει με τη μεθοδολογία της ταξινόμησης αυτής, ήτοι με τη μέθοδο που αποκαλείται «από πάνω προς τα

κάτω», πρέπει να διευκρινιστεί ότι, όπως επισήμανε η Επιτροπή, η εφαρμογή της μεθόδου αυτής δεν είναι κρίσιμη για τον χαρακτηρισμό μιας κατεργασίας ως «ορυκτολογικής κατεργασίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96.

- 48 Πράγματι, όπως προκύπτει από τις εισαγωγικές οδηγίες που περιλαμβάνονται στο μέρος I των επεξηγηματικών σημειώσεων, για κάθε μονάδα που περιλαμβάνεται σε στατιστικό μητρώο επιχειρήσεων αναγράφεται ο κωδικός της ταξινόμησης NACE αναθ. 2 ανάλογα με την κύρια δραστηριότητά της, ήτοι τη δραστηριότητα που συνεισφέρει περισσότερο στην προστιθέμενη αξία της μονάδας. Στο πλαίσιο αυτό, η λεγόμενη μέθοδος «από τα πάνω προς τα κάτω» καθιστά δυνατό να προσδιοριστεί, για τους σκοπούς του κανονισμού 1893/2006, ήτοι, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού, για στατιστικούς σκοπούς, η κατάταξη μιας μονάδας που ασκεί πλείονες δραστηριότητες οι οποίες αντιστοιχούν σε περισσότερες από δύο διαφορετικές υποδιαίρεσεις της εν λόγω ταξινόμησης, όταν καμία από τις υποδιαίρεσεις αυτές δεν αντιπροσωπεύει άνω του 50 % της προστιθέμενης αξίας.
- 49 Το άρθρο 2, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96 αποσκοπεί στην οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας αυτής, αποκλείοντας από το εν λόγω πεδίο εφαρμογής τις χρήσεις των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που προβλέπονται στο στοιχείο β' της ως άνω διατάξεως.
- 50 Συναφώς, από κανένα στοιχείο της ως άνω οδηγίας δεν μπορεί να συναχθεί ότι, όταν ο νομοθέτης της Ένωσης, με το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας, εξαιρέσει από το πεδίο εφαρμογής της την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στις ορυκτολογικές κατεργασίες, ήτοι στις κατεργασίες που κατατάσσονται στον κλάδο 23 του τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, θέλησε η εξαίρεση αυτή να καλύπτει μόνον τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι κατεργασίες με τις οποίες σχετίζεται η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας συνιστούν την αποκλειστική δραστηριότητα μιας εταιρίας ή, προκειμένου για εταιρία που ασκεί πλείονες δραστηριότητες, την κύρια δραστηριότητά της, όπως αυτή καθορίζεται για τους σκοπούς του κανονισμού 1893/2006.
- 51 Ένας τέτοιος περιορισμός θα ήταν, εξάλλου, αντίθετος προς τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία 2003/96, ήτοι, όπως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, να προάγει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας, μεταξύ άλλων, μέσω της αποτροπής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Πράγματι, εάν το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96 περιοριζόταν με γνώμονα την κύρια δραστηριότητα μιας επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται για τους σκοπούς του κανονισμού 1893/2006, οι επιχειρήσεις που ασκούν πλείονες δραστηριότητες οι οποίες αντιστοιχούν σε διάφορες υποδιαίρεσεις της ταξινόμησης NACE αναθ. 2, ορισμένες εκ των οποίων εμπίπτουν στον κλάδο 23 του τομέα Γ της ταξινόμησης αυτής, θα φορολογούνταν, για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο των τελευταίων αυτών δραστηριοτήτων, κατά τρόπο εξαρτώμενο από τη δομή και τη σύνθεση των δραστηριοτήτων τους.
- 53 Ως εκ τούτου, η χρήση, από μία και την αυτή επιχείρηση, ηλεκτρικής ενέργειας για την άσκηση μίας ή πλειόνων δραστηριοτήτων που εμπίπτουν στον κλάδο 23 του τομέα Γ της ταξινόμησης NACE αναθ. 2 μπορεί να εξαιρεθεί από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, ανεξαρτήτως του αν οι δραστηριότητες αυτές αποτελούν την κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης για τους σκοπούς του κανονισμού 1893/2006.

54 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι εργασίες θραύσης και λειοτριβήσης με σκοπό την παραγωγή λεπτόκοκκου και χονδρόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού δεν συνιστούν «ορυκτολογικές κατεργασίες», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, με αποτέλεσμα η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο των εργασιών αυτών να μην εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας. Απεναντίας, οι εργασίες θραύσης ή λειοτριβήσης για την παραγωγή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια συνιστούν τέτοιου είδους κατεργασίες, με αποτέλεσμα η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο των τελευταίων αυτών εργασιών να μπορεί να εξαιρεθεί από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

Επί της προϋπόθεσης ύπαρξης επαρκούς συνδέσμου μεταξύ της χρησιμοποιούμενης ηλεκτρικής ενέργειας και της ορυκτολογικής κατεργασίας, για την εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96

55 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας μπορεί να εξαιρεθεί, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας μόνον αν υφίσταται επαρκής σύνδεσμος μεταξύ της χρήσης αυτής και των επίμαχων ορυκτολογικών κατεργασιών, ο οποίος να δικαιολογεί την εφαρμογή της ως άνω διατάξεως.

56 Πράγματι, μια χαλαρή σχέση μεταξύ της χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας και της «ορυκτολογικής κατεργασίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, δεν αρκεί για να εμπίπτει η χρήση αυτή στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, όπως και δεν επαρκεί για τον σκοπό αυτό η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας η οποία δεν απαιτείται για την ολοκλήρωση της ως άνω ορυκτολογικής κατεργασίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, σκέψη 21).

57 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η διαδικασία παραγωγής λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια, η οποία, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 54 της παρούσας αποφάσεως, συνιστά «ορυκτολογική κατεργασία», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, συνίσταται στην ανάμειξη του λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού και της στεατίνης εντός θερμού αέρα.

58 Ως εκ τούτου, υφίσταται άμεσος και στενός σύνδεσμος μεταξύ της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για την τροφοδοσία της ηλεκτρικής θερμαντικής συσκευής με την οποία θερμαίνεται ο αέρας και της εν λόγω διαδικασίας.

59 Κατά συνέπεια, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την τροφοδοσία της συσκευής αυτής συνιστά χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για ορυκτολογική κατεργασία, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, με αποτέλεσμα η χρήση της ηλεκτρικής αυτής ενέργειας να μην υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με την οδηγία αυτή.

60 Λαμβανομένων υπόψη των σκέψεων που προεκτέθηκαν, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία ασβεστόλιθου εξορυσσόμενου από λατομείο, η οποία συνίσταται σε πλείονα στάδια λειοτριβήσης και θραύσης του ασβεστόλιθου μέχρι την παραγωγή

λεπτόκοκκου και χονδρόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού, δεν συνιστά χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για ορυκτολογική κατεργασία. Αντιθέτως, η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια συνιστά χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τέτοιου είδους κατεργασία.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 61 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδισης που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας,

έχει την έννοια ότι:

η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία ασβεστόλιθου εξορυσσόμενου από λατομείο, η οποία συνίσταται σε πλείονα στάδια λειοτρίβησης και θραύσης του ασβεστόλιθου μέχρι την παραγωγή λεπτόκοκκου και χονδρόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού, δεν συνιστά χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για ορυκτολογική κατεργασία. Αντιθέτως, η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή λεπτόκοκκου ασβεστολιθικού πληρωτικού υλικού με κατεργασμένη επιφάνεια συνιστά χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τέτοιου είδους κατεργασία.

(υπογραφές)