



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 18 kwietnia 2024 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte – Pojęcie „procesów mineralogicznych” – Energia elektryczna wykorzystywana do zasilania maszyn stosowanych do przetwarzania wapienia wydobytego z kamieniołomu

W sprawie C-133/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 27 lutego 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 marca 2023 r., w postępowaniu:

**Omya CZ s. r. o.**

przeciwko

**Generální ředitelství cel,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, N. Wahl i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu czeskiego – L. Halajová, M. Smolek i J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i J. Hradil, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: czeski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Omya CZ s. r. o. (zwaną dalej „Omya”) a Generální ředitelství cel (generalną dyrekcją celną, Republika Czeska) w przedmiocie opodatkowania energii elektrycznej wykorzystywanej przez spółkę Omya do przetwarzania wydobytego wapienia.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

##### *Dyrektywa 2003/96*

- 3 Artykuł 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96 przewiduje:

„Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

[...]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

[...]

– procesów mineralogicznych

»Procesy mineralogiczne« oznaczają procesy sklasyfikowane w [klasyfikacji] NACE pod kodem DI 26 »produkcja [wyrobów] z pozostałych surowców niemetalicznych« w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3037/90 z dnia 9 października 1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej [(Dz.U. 1990, L 293, s. 1)].

[...]”.

##### *Rozporządzenie nr 1893/2006*

- 4 Rozporządzenie (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 i zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych (Dz.U. 2006, L 393, s. 1), które zgodnie z art. 21 akapit drugi stosuje się od dnia 1 stycznia 2008 r., stanowi w art. 1:

„1. Niniejsze rozporządzenie wprowadza wspólną statystyczną klasyfikację działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej, dalej zwaną »NACE Rev. 2«. Ta klasyfikacja zapewnia,

że klasyfikacje wspólnotowe odpowiadają rzeczywistości gospodarczej i zwiększa porównywalność klasyfikacji krajowych, wspólnotowych i międzynarodowych, a tym samym statystyk krajowych, wspólnotowych i międzynarodowych.

2. Niniejsze rozporządzenie dotyczy wyłącznie stosowania klasyfikacji dla celów statystycznych”.

5 Artykuł 5 rozporządzenia nr 1893/2006 stanowi:

„Komisja [Wspólnot Europejskich] we współpracy z państwami członkowskimi zapewni rozpowszechnianie, zarządzanie i promowanie NACE Rev. 2, w szczególności poprzez:

- a) przygotowanie, uaktualnianie i publikowanie uwag wyjaśniających do NACE Rev. 2;
- b) przygotowanie i publikowanie wytycznych dotyczących klasyfikacji jednostek statystycznych według NACE Rev. 2;
- c) publikowanie kluczy powiązań między NACE Rev. 1.1 a NACE Rev. 2 oraz pomiędzy NACE Rev. 2 a NACE Rev. 1.1; i
- d) prace nad poprawą powiązań z innymi klasyfikacjami społecznymi i gospodarczymi.

6 Dział 08, zatytułowany „Górnictwo i wydobywanie pozostałe”, znajdujący się w sekcji B, zatytułowanej „Górnictwo i wydobywanie” klasyfikacji NACE Rev. 2, zawiera grupę 08.1, zatytułowaną „Wydobywanie kamienia, piasku i gliny”, w ramach której znajduje się grupa 08.11, zatytułowana „Wydobywanie kamieni ozdobnych oraz kamienia dla potrzeb budownictwa, skał wapiennych, gipsu, kredy i łupków”.

7 Dział 23, zatytułowany „Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych”, zawarty w sekcji C, zatytułowanej „Przetwórstwo przemysłowe”, klasyfikacji NACE Rev. 2 odpowiada kodowi DI 26, o którym mowa w rozporządzeniu nr 3037/90 i obejmuje w szczególności grupę 23.7, zatytułowaną „Cięcie, formowanie i wykańczanie kamienia”, do której należy grupa 23.70, nosząca ten sam tytuł.

#### *Rozporządzenie nr 451/2008*

8 Zgodnie z art. 1 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 451/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiającego nową klasyfikację statystyczną produktów według działalności (CPA) i uchylającego rozporządzenie Rady (EWG) nr 3696/93 (Dz.U. 2008, L 145, s. 65):

„Niniejsze rozporządzenie ustanawia nową [klasyfikację statystyczną produktów według działalności (CPA)] w obrębie Wspólnoty w celu zapewnienia powiązania z rzeczywistością gospodarczą i porównywalności między klasyfikacjami krajowymi, wspólnotowymi i międzynarodowymi, a tym samym statystykami krajowymi, wspólnotowymi i międzynarodowymi”.

9 Załącznik rozporządzenia nr 451/2008 zawiera CPA.

*Rozporządzenie nr 1209/2014*

- 10 Artykuł 1 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1209/2014 z dnia 29 października 2014 r. zmieniającego rozporządzenie nr 451/2008 (Dz.U. 2014, L 336, s. 1) przewiduje:

„Załącznik do rozporządzenia [nr 451/2008] zastępuje się tekstem znajdującym się w załączniku do niniejszego rozporządzenia”.

- 11 Załącznik do rozporządzenia nr 1209/2014 zawiera między innymi sekcję C, zatytułowaną „Produkty przetwórstwa przemysłowego”, która zawiera dział 23, zatytułowany „Pozostałe wyroby z mineralnych surowców niemetalicznych”, w skład którego wchodzi grupa 23.7, zatytułowana „Kamienie cięte, formowane i wykończone”, w której znajduje się kategoria 23.70.1, zatytułowana „Kamienie cięte, formowane i wykończone”, obejmująca podkategorię 23.70.11, zatytułowaną „Marmur, trawertyn i alabaster poddane obróbce oraz wyroby z nich, z wyłączeniem kostki brukowej, płyt chodnikowych i krawężników, płytek, kostek i podobnych wyrobów; sztucznie barwione ziarna, odłamki i proszek z marmuru, trawertynu i alabastru”.

*Uwagi wyjaśniające*

- 12 Część I NACE Rev.2 Statystycznej klasyfikacji działalności we Wspólnocie Europejskiej opublikowanej przez Eurostat w jego kolekcji Methodologies and Working papers (zwana dalej „uwagami wyjaśniającymi”) zawiera między innymi następujące wstępne wytyczne:

„[...]”

48. Jednostka może prowadzić jedną lub więcej rodzajów działalności gospodarczej w ramach jednego lub kilku pozycji NACE.

49. Główna działalność jednostki statystycznej jest to działalność, która w największym stopniu przyczynia się do tworzenia wartości dodanej dla tej jednostki. Główną działalność identyfikuje się za pomocą tak zwanej metody »od góry do dołu« [...] i niekoniecznie stanowi ona 50 % lub więcej całkowitej wartości dodanej jednostki.

[...].

58. Każdej jednostce ujętej w rejestrze handlowym [...] przypisuje się kod NACE w zależności od jej głównej działalności gospodarczej. Główną działalność jest to działalność, która w największym stopniu przyczynia się do tworzenia wartości dodanej dla danej jednostki. [...]”.

- 13 Część IV uwag wyjaśniających wskazuje w szczególności, w odniesieniu do sekcji B i C, które zawierają:

„Sekcja B Górnictwo i wydobywanie

Górnictwo i wydobywanie obejmuje wydobycie produktów mineralnych, znalezionych w postaci stałej (smoła węglowa i minerały), płynnej (ropa) lub gazowej (gaz ziemny). [...]

Sekcja ta obejmuje dodatkowe czynności niezbędne do przygotowania surowców do wprowadzenia do obrotu, na przykład: kruszenie, mielenie, oczyszczanie, suszenie, sortowanie, wzbogacanie minerałów, skraplanie gazu ziemnego i wzbogacanie paliw stałych. Czynności te są często wykonywane przez jednostki, które wydobywają dany surowiec lub jednostki zlokalizowane w pobliżu miejsca ich wydobycia.

[...]

Niniejsza sekcja nie obejmuje:

– przetwarzania wydobytych surowców, zob. sekcja C (Przetwórstwo przemysłowe)

[...]

– kruszenia, mielenia lub innego rodzaju czynności związanych z przygotowaniem określonych kopalin, skał i minerałów, jeżeli czynności te nie są związane z pracami wydobywczymi zob. 23.9.

[...]

08 Górnictwo i wydobywanie pozostałe

Dział ten obejmuje wydobywanie kamienia, bagrowanie наносów rzecznych, kruszenie i rozdrabnianie skał, wydobywanie soli. Produkty wykorzystywane są głównie w budownictwie (np. piasek, kamienie itd.), przy produkcji materiałów (np. glina, gips, wapno itp.), przy produkcji produktów chemicznych itp.

Dział ten nie obejmuje przetwórstwa wydobytych produktów mineralnych (z wyłączeniem kruszenia, mielenia, cięcia, czyszczenia, suszenia, sortowania i mieszania),

[...]

Sekcja C Przetwórstwo przemysłowe

Sekcja ta obejmuje fizyczne lub chemiczne przetwarzanie materiałów, substancji lub komponentów w nowe produkty, nawet jeżeli kryterium to nie wystarcza do zdefiniowania przetwórstwa przemysłowego (zob. poniżej uwaga dotycząca recyklingu odpadów). Przetworzone materiały, substancje lub komponenty są surowcami będącymi wynikiem działalności rolnej, leśnej, rybołówstwa, górnictwa i wydobywania lub innej działalności wytwórczej. Istotne zmiany, renowacje i przeróbki są zasadniczo uznawane za działalność wytwórczą.

Produkt uzyskany w wyniku czynności przetworzenia może być produktem końcowym, tzn. gotowym do użycia lub spożycia, lub półproduktem, który będzie wykorzystany jako komponent w innej produkcji. [...]

[...]

Uwaga: [...] Ogólnie rzecz biorąc, produkcja polega na przetwarzaniu materiałów w nowe wyroby. Wynikiem produkcji jest nowy wyrób. [...]

[...]

[...] istnieją rodzaje działalności, które mimo że obejmują procesy przetwarzania, są sklasyfikowane w innej sekcji NACE (a zatem nie są uważane za produkcję wyrobów). [...]

[...]

### 23 Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych

Dział ten obejmuje różne rodzaje produkcji wyrobów, z których każda dotyczy tego samego materiału pochodzenia mineralnego. [...] Wreszcie w tym dziale znajduje się również obróbka kamienia i innych produktów mineralnych.

[...]”.

#### ***Prawo czeskie***

- 14 Na podstawie § 8 ust. 2 lit. f) sekcji 47 zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (ustawy nr 261/2007 w sprawie stabilizacji budżetów publicznych, zwanej dalej „ustawą nr 261/2007”) energia elektryczna przeznaczona do użytku lub wykorzystywania w procesach mineralogicznych jest zwolniona z podatku.
- 15 Zgodnie z § 2 ust. 1 lit. g) sekcji 47 ustawy nr 261/2007 „proces mineralogiczny” oznacza każdy proces wymieniony w klasyfikacji NACE pod kodem C 23, zatytułowanym „Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych”.
- 16 Zgodnie z brzmieniem § 2 ust. 1 lit. e) sekcji 47 ustawy nr 261/2007 „klasyfikacja NACE” oznacza klasyfikację działalności gospodarczej zawartą w rozporządzeniu nr 1893/2006.

#### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

- 17 Omya jest spółką handlową prawa czeskiego zajmującą się wydobywaniem i przetwarzaniem wapienia, w szczególności marmuru. W tym względzie zajmuje się ona odkrywką, przygotowaniem i wydobywaniem złoża wapienia w kamieniołomie, w obrębie którego wykonuje ona czynności związane z kruszeniem pierwotnym wydobytego wapienia i jego sortowaniem. Materiał ten jest następnie przewożony samochodami ciężarowymi do eksploatowanych przez nią zakładów przetwarzania znajdujących się w pobliżu tego kamieniołomu, w których wydobyty wapień poddawany jest czynnościom przetwarzania mającym na celu uzyskanie ziaren o określonej granulometrii. W szczególności materiał ten podlega wstępnemu płukaniu, rozdzielaniu na małe i większe części, a później suszeniu. Następnie wapień jest kruszony lub przetwarzany w technologii mielenia na sucho w celu uzyskania kruszywa wapiennego, a dokładniej drobno- i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych lub drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią. Do celów uzyskania tych ostatnich wypełniaczy Omya wykorzystuje elektryczną instalację grzewczą, która „podgrzewa gorące powietrze”, w której drobnoziarnisty wypełniacz wapienny miesza się ze stearyną.
- 18 W dniu 11 lipca 2019 r. Omya złożyła, na podstawie § 8 ust. 2 lit. f) sekcji 47 ustawy nr 261/2007, wniosek o wydanie zezwolenia na nabycie zwolnionej z podatku energii elektrycznej, zgodnie z czeskimi przepisami, w celu jej wykorzystania do procesów mineralogicznych. W tym względzie

wskazała ona, że zarówno pierwotne czynności kruszenia i sortowania wykonywane w kamieniołomie, jak i czynności realizowane w zakładach przetwarzania stanowią procesy mineralogiczne.

- 19 Celní úřad pro Olomoucký kraj (urząd celny dla regionu Ołomuniec, Republika Czeska) oddalił ten wniosek ze względu na to, że działalność, w odniesieniu do której Omya wniosła o zwolnienie z podatku od energii elektrycznej, nie jest objęta sekcją C, zatytułowaną „Przetwórstwo przemysłowe”, dział 23, zatytułowana „Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych”, klasyfikacji NACE Rev. 2, ale sekcją B, zatytułowaną „Górnictwo i wydobywanie”, a dokładniej działem 08 zatytułowanym „Górnictwo i wydobywanie pozostałe”, grupa 08.11, zatytułowana „Wydobywanie kamieni ozdobnych oraz kamienia dla potrzeb budownictwa, skał wapiennych, gipsu, kredy i łupków” tej klasyfikacji.
- 20 Dyrekcja generalna ds. ceł, do której Omya wniosła odwołanie od decyzji urzędu celnego dla regionu Ołomuniec, utrzymała w mocy tę decyzję, przyznając jednocześnie, że rozpatrywany przypadek stanowi przypadek graniczny. Wskazała ona, że kruszenie i mielenie kamieni, gdy stanowi działalność pomocniczą w stosunku do ich wydobycia, na przykład w celu sortowania, poprawy jakości lub ułatwienia ich transportu, jest objęte sekcją B klasyfikacji NACE Rev. 2. Natomiast gdy nie stanowi ono takiej działalności pomocniczej, a stanowi część procesu wytwarzania innego produktu końcowego, takiego jak w szczególności cement lub gips, są one objęte sekcją C tej klasyfikacji. Tymczasem zdaniem dyrekcji generalnej ds. ceł działalność polegająca na suszeniu, kruszeniu i mieleniu prowadzona przez Omya jest bezpośrednio związana z wydobyciem wapienia. Wydobyty surowiec nie jest poddany istotnemu przekształceniu, które mogłoby spowodować wytworzenie nowego produktu.
- 21 Omya zaskarżyła decyzję dyrekcji generalnej ds. ceł do Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (sądu okręgowego w Ostrawie – wydział w Ołomuńcu, Republika Czeska), który uchylił tę decyzję, uznając, że rozpatrywana działalność stanowi proces mineralogiczny. W tym względzie sąd ten, opierając się na czeskiej wersji uwag wyjaśniających, uznał, że działalność polegająca na produkcji kruszywa i odłamków z marmuru jest objęta sekcją C, zatytułowaną „Przetwórstwo przemysłowe”, dział 23, zatytułowany „Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych”, grupa 23.70, zatytułowana „Cięcie, formowanie i wykańczanie kamienia” klasyfikacji NACE Rev. 2, ponieważ taka działalność nie jest zwykłą działalnością pomocniczą wykonywaną w bezpośrednim związku z wydobyciem wapienia jako takim.
- 22 Zdaniem Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (sądu okręgowego w Ostrawie – wydział w Ołomuńcu) ocenę tę potwierdza czeska klasyfikacja statystyczna o nazwie CZ-CPA, oparta na rozporządzeniu nr 1209/2014, która jest powiązana z czeską wersją klasyfikacji NACE Rev. 2. Produkty będące wynikiem działalności prowadzonej przez Omya, a mianowicie pył marmuru (wypełniacze) i odłamki z marmuru (ziarna), są bowiem klasyfikowane w czeskiej klasyfikacji statystycznej o nazwie CZ-CPA, w sekcji C zatytułowanej „Produkty przetwórstwa przemysłowego”, dział 23, zatytułowany „Pozostałe wyroby z mineralnych surowców niemetalicznych, w tym usługi i prace pomocnicze”, grupa 23.70, zatytułowana „Kamienie cięte, formowane i wykończone, w tym produkcja w ramach podwykonawstwa”, jako produkty z działalności objętej pkt 23.70.11, zatytułowanym „Marmur, trawertyn i alabaster poddane obróbce oraz wyroby z nich, z wyłączeniem kostki brukowej, płyt chodnikowych i krawężników, płytek, kostek i podobnych wyrobów; sztucznie barwione ziarna, odłamki i proszek z marmuru, trawertynu i alabastru”.

- 23 Dyrekcja generalna ds. ceł wniosła skargę kasacyjną od wyroku Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (sądu okręgowego w Ostrawie – wydział w Ołomuńcu) do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska), będącego sądem odsyłającym, w ramach której podtrzymuje swoje pierwotne stanowisko i pierwotne wnioski. Jej zdaniem wnioski te są zgodne z metodologią przyjętą w klasyfikacji NACE Rev. 2, a mianowicie tak zwaną metodą „od góry do dołu”. Czynności polegające na kruszeniu, mieleniu, myciu i suszeniu kamieni stanowią bowiem zawsze co do zasady działalność pomocniczą w stosunku do ich wydobycia i nigdy nie figurują w tej klasyfikacji jako działalność całkowicie odrębna od tego rodzaju wydobycia. Klasyfikacja CPA w żaden sposób nie zmienia tej interpretacji. Wreszcie dyrekcja generalna ds. ceł podkreśla, że w niniejszym przypadku energia elektryczna nie jest wykorzystywana bezpośrednio w procesie mineralogicznym, lecz jest po prostu wykorzystywana do zasilania urządzeń służących do mechanicznego przetwarzania wydobytego wapienia bez jego dalszego przekształcenia. W związku z tym działalność prowadzona przez Omya nie powinna prowadzić do zwolnienia z podatku od energii elektrycznej wykorzystywanej przez tę spółkę.
- 24 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy Rady 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że energia elektryczna wykorzystywana do zasilania maszyn służących do przetwarzania wydobytego wapienia, polegającego na kilkustopniowym mieleniu i kruszeniu na ziarna o określonej granulometrii, zarówno w kamieniołomie, w którym ma miejsce wydobycie, jak i w pobliskich zakładach przetwarzania, jest energią elektryczną wykorzystywaną do procesów mineralogicznych?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że wykorzystywanie energii elektrycznej do funkcjonowania maszyn stosowanych do przetwarzania wapienia wydobytego z kamieniołomu składającego się z kilku etapów mielenia i kruszenia, aż do uzyskania drobno i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych lub drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią stanowi wykorzystywanie energii elektrycznej do celów procesów mineralogicznych.
- 26 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 wyłącza z zakresu jej stosowania szereg produktów energetycznych i energię elektryczną wykorzystywane do przewidzianych w tym artykule celów. W ten sposób produkty energetyczne objęte tym przepisem nie podlegają opodatkowaniu zgodnie z tą dyrektywą (wyrok z dnia 7 września 2017 r., Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, pkt 19), co oznacza, że państwa członkowskie są uprawnione do opodatkowania spornych produktów energetycznych z poszanowaniem prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 2 października 2014 r., X, C-426/12, EU:C:2014:2247, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Zgodnie z art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 wykorzystanie energii elektrycznej do celów procesów mineralogicznych jest wyłączone z zakresu zastosowania tej dyrektywy.



- 28 A zatem, aby wykorzystanie energii elektrycznej zostało wyłączone na podstawie tego przepisu z zakresu stosowania wspomnianej dyrektywy, powinno ono, po pierwsze, nastąpić w ramach „procesu mineralogicznego” w rozumieniu wspomnianego przepisu, a po drugie, mieć z tym procesem wystarczający związek dla celów stosowania tego przepisu.
- 29 Należy zatem zbadać te dwie przesłanki w celu dostarczenia wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które pozwolą sądowi odsyłającemu zweryfikować, czy wspomniane przesłanki są spełnione w odniesieniu do energii elektrycznej wykorzystywanej do zasilania maszyn stosowanych do wykonywania czynności kruszenia i mielenia rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

***W przedmiocie przesłanki dotyczącej istnienia „procesu mineralogicznego” w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96***

- 30 Po pierwsze, art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 definiuje „procesy mineralogiczne” jako procesy sklasyfikowane w statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej (NACE) pod kodem DI 26 „Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych” zawartym w rozporządzeniu nr 3037/90.
- 31 W związku z aktualizacją tej klasyfikacji przez rozporządzenie nr 1893/2006 i biorąc pod uwagę datę wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, należy odwołać się do pojęcia „procesów mineralogicznych” zawartego w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96, które należy rozumieć jako odnoszące się do procesów sklasyfikowanych w sekcji C, zatytułowanej „Przetwórstwo przemysłowe”, dział 23, zatytułowany „Wytwarzanie innych niemetalicznych produktów mineralnych” klasyfikacji NACE Rev. 2 ustanowionej przez to rozporządzenie.
- 32 Z samego brzmienia art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 wynika zatem, że zakwalifikowanie danego procesu jako „procesu mineralogicznego” w rozumieniu tego przepisu zależy wyłącznie od klasyfikacji działalności gospodarczej, w ramach której ów proces jest realizowany, do działu 23 sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2.
- 33 Wynika z tego, że jedynie ta klasyfikacja jest istotna dla celów takiej kwalifikacji, a zatem żadna inna nomenklatura lub klasyfikacja, taka jak w szczególności klasyfikacja CPA, nie ma wpływu na te cele.
- 34 Po drugie, w celu sprawdzenia, czy dana działalność mieści się w dziale 23 sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2, należy wziąć pod uwagę uwagi wyjaśniające.
- 35 Należy bowiem zauważyć, że klasyfikacja NACE Rev. 2 jest elementem prawodawstwa Unii Europejskiej, które wymaga stosowania tej klasyfikacji we wszystkich państwach członkowskich. W tym kontekście w celu ułatwienia takiego stosowania art. 5 rozporządzenia nr 1893/2006 zobowiązuje Komisję Europejską do zapewnienia rozpowszechnienia, zarządzania i promowania tej klasyfikacji, w szczególności poprzez publikowanie uwag wyjaśniających.
- 36 O ile prawdą jest zaś, że uwagi wyjaśniające tego rodzaju co klasyfikacja NACE Rev. 2 nie wywołują jako takie wiążących skutków, o tyle jednak dostarczają one użytecznych wskazówek przy wykładni tej klasyfikacji, w szczególności gdy ułatwiają one wykładnię jej przepisów lub gdy mają

na celu sprecyzowanie wiążących przepisów prawa Unii [zob. analogicznie wyrok z dnia 7 lipca 2022 r., PH (Regionalny zakaz uprawy GMO), C-24/21, EU:C:2022:526, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 37 Po trzecie, jeśli chodzi o klasyfikację czynności kruszenia i mielenia w klasyfikacji NACE Rev. 2, z postanowienia odsyłającego wynika, że te dwie czynności mają zasadnicze znaczenie w przetwarzaniu skał w celu wytworzenia kruszyw o mniejszej granulometrii. Mają one na celu rozdrobnienie wydobytej skały w celu zmniejszenia jej rozmiaru i uzyskania mniejszych cząstek o określonej granulometrii, które mogą być wprowadzone do obrotu jako takie lub, z uwagi na ich granulometrię, w celu ich ewentualnego dalszego przetwarzania.
- 38 Ze wskazówek dotyczących sekcji C, zatytułowanej „Przetwórstwo przemysłowe”, zawartych w uwagach wyjaśniających wynika, że działalność wytwórcza różni się od innych rodzajów działalności wchodzących w zakres innych rubryk tej klasyfikacji tym, że wiąże się ona z fizycznym lub chemicznym przetwarzaniem materiałów na nowe produkty, którymi mogą być zarówno produkty końcowe, a mianowicie produkty gotowe do wykorzystania lub spożycia, jak i półprodukty, czyli produkty wchodzące w skład innego produktu. Ponadto dział 23 tej sekcji, zatytułowany „Produkcja innych surowców niemetalicznych”, obejmuje, zgodnie z uwagami wyjaśniającymi, obróbkę kamienia i innych produktów mineralnych.
- 39 Biorąc pod uwagę fakt, że kruszenie i mielenie prowadzą do fizycznego przetwarzania wydobytego materiału, tak aby ostatecznie materiał ten był rozdrobniony na małe kawałki, wszelkie czynności kruszenia lub mielenia kamieni lub innych produktów mineralnych można uznać za objęte działem 23 sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2.
- 40 Jednakże zgodnie ze znajdującymi się w notach wyjaśniających wskazówkami dotyczącymi sekcji B, zatytułowanej „Górnictwo i wydobywanie”, dodatkowe czynności niezbędne do przygotowania surowców w celu ich wprowadzenia do obrotu, takie jak m.in. kruszenie, mielenie, czyszczenie, suszenie i sortowanie należą do tejże sekcji, która nie obejmuje w szczególności kruszenia, mielenia i innych czynności związanych z przygotowaniem określonych kopalin, skał i minerałów, jeżeli czynności te nie są związane z pracami wydobywczymi. Ponadto, zgodnie z uwagami wyjaśniającymi, dział 08 sekcji B nie obejmuje przetwórstwa wydobytych produktów mineralnych (z wyłączeniem kruszenia, mielenia, cięcia, czyszczenia, suszenia, sortowania i mieszania).
- 41 Wynika z tego, że o ile prawdą jest, zgodnie zresztą z brzmieniem uwag wyjaśniających, iż czynności kruszenia i mielenia wymagają przekształcenia wydobytych materiałów, o tyle czynności te nie są objęte sekcją C tej klasyfikacji, lecz sekcją B, jeżeli są one niezbędne do przygotowania tych materiałów do ich wprowadzenia do obrotu, w związku z czym stanowią one czynności związane z pracami wydobywczymi.
- 42 Tak więc w świetle zawartych w uwagach wyjaśniających wskazówek dotyczących rzeczonych sekcji B i C należy uznać, że czynności kruszenia i mielenia, które nie wiążą się z istotnym przekształceniem wydobytego materiału, a mianowicie obróbką fizyczną lub chemiczną wykraczającą poza rozdrobnienie tego materiału w celu zmniejszenia jego rozmiaru, należy uznać za czynności związane z pracami wydobywczymi w celu przygotowania surowca do wprowadzenia do obrotu i w konsekwencji objęte sekcją B klasyfikacji NACE Rev. 2. Natomiast czynności kruszenia i mielenia powodujące istotne fizyczne lub chemiczne przekształcenie wydobytego materiału we wskazanym rozumieniu należy uznać za czynności polegające na przekształceniu tego materiału w nowy produkt i w konsekwencji za należące do sekcji C owej klasyfikacji.

- 43 Okoliczność, że czynności kruszenia i mielenia wydobytego materiału są wykonywane w kamieniołomie lub w innym miejscu, nie jest sama w sobie decydująca dla celów klasyfikacji tych operacji w sekcji B lub w sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2, gdyż jedynie charakter tych czynności musi być brany pod uwagę dla tych celów, jak wynika ze wskazówek dotyczących tych sekcji zawartych w uwagach wyjaśniających.
- 44 W niniejszej sprawie Omya wniosła o wydanie zezwolenia na zwolnienie z podatku energii elektrycznej w odniesieniu do całej jej działalności związanej z przetwarzaniem wydobytego wapienia, a mianowicie, po pierwsze, w odniesieniu do pierwotnych czynności kruszenia i mielenia wydobytego wapienia wykonywanych w samym kamieniołomie, a po drugie, w odniesieniu do czynności związanych z kruszeniem i mieleniem na sucho w celu uzyskania określonej granulometrii, a mianowicie drobno- i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych lub drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią, wykonywanych w eksploatowanych przez nią zakładach przetwarzania.
- 45 Tymczasem, z jednej strony, ponieważ wszystkie pierwotne czynności kruszenia i mielenia wykonywane w kamieniołomie, a także czynności kruszenia i mielenia na sucho przeprowadzane w zakładach przetwarzania w celu uzyskania drobno- i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych powodują jedynie rozdrobnienie wydobytego wapienia, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, czynności te nie wiążą się z istotnym przekształceniem tego wapienia w rozumieniu wskazanym w pkt 42 niniejszego wyroku i w związku z tym należy je uznać za czynności związane z pracami wydobywczymi, a zatem za wchodzące w zakres sekcji B kwalifikacji NACE Rev. 2.
- 46 Z drugiej strony, jeśli chodzi o czynności kruszenia i mielenia mające na celu uzyskanie drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że takie wypełniacze są uzyskiwane w szczególności poprzez mieszanie drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze stearyną. Wydaje się zatem, że czynności te nie ograniczają się do zwykłego rozdrobnienia wydobytego wapienia na małe kawałki, lecz pociągają one za sobą istotne przekształcenie wspomnianego wapienia, prowadzące do wytworzenia nowego produktu z wykorzystaniem wypełniaczy wapiennych. W konsekwencji, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, czynności te należy uznać za należące do sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2 i za takie, które mogą zostać sklasyfikowane w dziale 23 tej sekcji.
- 47 Po czwarte i ostatnie, w zakresie, w jakim – jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – w ramach sporu w postępowaniu głównym dyrekcja generalna ds. ceł podniosła zasadniczo, że sklasyfikowanie rozpatrywanych w postępowaniu głównym czynności kruszenia i mielenia w sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2 nie jest zgodna z metodologią tej klasyfikacji, a mianowicie z metodą zwaną „od góry do dołu”, należy uściślić, że – jak wskazała Komisja – zastosowanie tej metody nie ma znaczenia dla zakwalifikowania danego procesu jako „procesu mineralogicznego” w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96.
- 48 Jak wynika bowiem ze wstępnych wytycznych zawartych w części I uwag wyjaśniających, każdej jednostce, której nazwa figuruje w rejestrze handlowym, jest przypisany kod klasyfikacji NACE Rev. 2, który odpowiada głównej działalności tej jednostki, tj. działalności, która w największym stopniu przyczynia się do tworzenia wartości dodanej dla danej jednostki. W tym kontekście metoda zwana „od góry do dołu” pozwala na określenie dla celów rozporządzenia nr 1893/2006, a mianowicie, zgodnie z art. 1 ust. 2 tego rozporządzenia, dla celów statystycznych, klasyfikacji

jednostki wykonującej kilka rodzajów działalności odpowiadających więcej niż dwóm różnym rubrykom wspomnianej klasyfikacji, jeżeli żadna z tych rubryk nie stanowi więcej niż 50 % wartości dodanej.

- 49 Tymczasem art. 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96 ma na celu wyznaczenie zakresu stosowania tej dyrektywy poprzez wyłączenie z niego wykorzystywania produktów energetycznych i energii elektrycznej, o których mowa w lit. b) tego przepisu.
- 50 W tym względzie nic w tej dyrektywie nie pozwala uznać, że w sytuacji gdy prawodawca Unii wyłączył w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte tej dyrektywy z jej zakresu stosowania energię elektryczną wykorzystywaną w procesach mineralogicznych, a mianowicie procesach sklasyfikowanych w dziale 23 sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2, zamierzał on ograniczyć to wyłączenie jedynie do przypadków, w których procesy, z którymi wiąże się wykorzystywanie energii elektrycznej, stanowią jedyną działalność spółki lub, w przypadku spółki prowadzącej kilka rodzajów działalności, jej główną działalność, określoną dla celów rozporządzenia nr 1893/2006.
- 51 Takie ograniczenie byłoby ponadto sprzeczne z celem realizowanym przez dyrektywę 2003/96, jakim jest, jak już stwierdził Trybunał, wspieranie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, unikając w szczególności zakłócania konkurencji (wyrok z dnia 22 czerwca 2023 r., Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Gdyby bowiem zakres stosowania dyrektywy 2003/96 był ograniczony poprzez odniesienie do głównej działalności przedsiębiorstwa, określonej dla celów rozporządzenia nr 1893/2006, przedsiębiorstwa prowadzące kilka rodzajów działalności odpowiadających różnym rubrykom klasyfikacji NACE Rev. 2, z których niektóre objęte są działem 23 sekcji C tej klasyfikacji, byłyby opodatkowane z tytułu energii elektrycznej wykorzystywanej w ramach tej ostatniej działalności w sposób, który zależałby od struktury i charakteru ich działalności.
- 53 W związku z tym wykorzystywanie przez to samo przedsiębiorstwo energii elektrycznej w celu wykonywania jednego lub kilku rodzajów działalności objętych działem 23 sekcji C klasyfikacji NACE Rev. 2 może zostać wyłączone z zakresu stosowania dyrektywy 2003/96, niezależnie od tego, czy działalność ta stanowi główną lub drugorzędną działalność tego przedsiębiorstwa w rozumieniu rozporządzenia nr 1893/2006.
- 54 Z powyższego wynika, że czynności kruszenia i mielenia mające na celu uzyskanie drobno i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych nie stanowią „procesów mineralogicznych” w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96, wobec czego energia elektryczna wykorzystywana w ramach tych czynności nie jest wyłączona z zakresu stosowania tej dyrektywy. Natomiast czynności kruszenia lub mielenia mające na celu uzyskanie drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią, stanowią tego rodzaju procesy, w związku z czym energia elektryczna wykorzystywana w ramach tych ostatnich czynności może zostać wyłączona z zakresu stosowania wspomnianej dyrektywy.

***W przedmiocie przesłanki dotyczącej istnienia wystarczającego związku między wykorzystaną energią elektryczną a procesem mineralogicznym do celów stosowania art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96***

- 55 Jak wskazano w pkt 28 niniejszego wyroku, wykorzystanie energii elektrycznej może zostać wyłączone na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 z zakresu stosowania tej dyrektywy tylko wtedy, gdy istnieje wystarczający związek pomiędzy takim wykorzystaniem a rozpatrywanymi procesami mineralogicznymi uzasadniający zastosowanie tego przepisu.
- 56 Daleki związek między wykorzystaniem energii elektrycznej a „procesem mineralogicznym” w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 jest bowiem niewystarczający, aby wykorzystanie to zostało objęte zakresem stosowania owego przepisu, podobnie jak nie wystarcza w tym celu wykorzystanie energii elektrycznej, które nie jest wymagane dla prawidłowego przeprowadzenia wspomnianego procesu mineralogicznego (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 września 2017 r., Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, pkt 21).
- 57 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że proces produkcji drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią, który, jak stwierdzono w pkt 54 niniejszego wyroku, stanowi „proces mineralogiczny” w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96, polega na mieszaniu wypełniaczy wapiennych ze stearyną z wykorzystaniem gorącego powietrza.
- 58 W związku z tym istnieje bezpośredni i ścisły związek między energią elektryczną wykorzystywaną do zasilania elektrycznej instalacji grzewczej używanej do podgrzewania powietrza a rzeczonym procesem.
- 59 W konsekwencji energia elektryczna służąca do zasilania tej instalacji stanowi wykorzystywanie energii elektrycznej do celów procesu mineralogicznego w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96, wobec czego wykorzystywanie takiej energii elektrycznej nie podlega opodatkowaniu zgodnie z tą dyrektywą.
- 60 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że wykorzystywanie energii elektrycznej do funkcjonowania maszyn stosowanych do przetwarzania wapienia wydobytego z kamieniołomu składającego się z kilku etapów mielenia i kruszenia, aż do uzyskania drobno i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych, nie stanowi wykorzystywania energii elektrycznej do celów procesów mineralogicznych. Natomiast wykorzystywanie energii elektrycznej do funkcjonowania maszyn stosowanych do uzyskania drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią stanowi wykorzystywanie energii elektrycznej do celów tego rodzaju procesów.

**W przedmiocie kosztów**

- 61 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret piąte dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**wykorzystywanie energii elektrycznej do funkcjonowania maszyn stosowanych do przetwarzania wapienia wydobytego z kamieniołomu składającego się z kilku etapów mielenia i kruszenia, aż do uzyskania drobno i gruboziarnistych wypełniaczy wapiennych, nie stanowi wykorzystywania energii elektrycznej do celów procesów mineralogicznych. Natomiast wykorzystywanie energii elektrycznej do funkcjonowania maszyn stosowanych do uzyskania drobnoziarnistych wypełniaczy wapiennych ze zmodyfikowaną powierzchnią stanowi wykorzystywanie energii elektrycznej do celów tego rodzaju procesów.**

Podpisy