



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **O. C. s. r. o., IČO X**
sídlem L.-L. 765, X L.-L.
zastoupená advokátem JUDr. Vilémem Šilarem
sídlem Bělehradská 679/94, 120 00 Praha

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 49243-2/2019-900000-314,
ve věci povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 49243-2/2019-900000-314, **se zrušuje**
a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů
od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Viléma
Šilara, sídlem Bělehradská 679/94, 120 00 Praha.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci, žaloba, vyjádření žalovaného

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 12. 8. 2019, č. j. 70568-8/2019-580000-11, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Předmětem sporu je otázka, zda se činnost žalobkyně v rámci klasifikace ekonomických činností CZ-NACE (vycházející z klasifikace NACE Revize 2 dle nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006) řadí mezi zpracovatelský průmysl, nebo těžbu a dobývání.
2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že její činnost lze zařadit z části pod těžbu a dobývání a z části pod zpracovatelský průmysl. Samotná těžba mramoru, jeho hrubé otesání a nařezání do bloků spadá pod těžbu a dobývání, následující výrobní proces pod zpracovatelský průmysl, a právě na tuto část její činnosti si nárokuje předmětné osvobození, když podle žalobkyně spadá do sekce C, oddílu 23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků, konkrétně do třídy 23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů.
3. Žalobkyně tvrdí, že provádí konečnou úpravu vytěženého mramoru (krystalického vápence), jelikož z něj vyrábí vápencová plniva o zrnech různé velikosti a vápencové odštěpky, tj. z technického hlediska se jedná o mramorový prach a mramorové odštěpky. Žalobkyně poukazuje na to, že ve statistické klasifikaci CZ-CPA obsahující průmyslové výrobky, jsou mramorový prach a odštěpky zařazeny právě v kategorii 23.70.11 jako výsledek ekonomické činnosti „Řezání tvarování a konečná úprava kamenů“. Výsledný produkt již neprochází žádnou technologickou úpravou, tj. dalším procesem tvarování, řezání apod. Jedná se tedy o konečnou úpravu kamene.
4. Podle žalobkyně výrobní proces uvedených výrobků plně odpovídá definici zpracovatelského průmyslu. Zpracování kamene o obvodu v metrech a hmotnosti několik tun do odštěpků a prachu z mramoru nutně musí projít procesem zpracovatelského průmyslu. Jedná se o mechanickou přeměnu materiálů na nové produkty. Vstupem je zde výsledek těžby a dobývání kamene, výsledkem polotovár určený k dalšímu zpracování. Produkty žalobkyně se využívají zejména ve stavebnictví.
5. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém se vypořádal se všemi uplatněnými námitkami, které byly totožné, jako v žalobě. Nad rámec toho žalovaný uvedl, že pro zpracovatelský průmysl je charakteristická podstatná změna produktů. U žalobkyně však k žádné podstatné změně nedochází. Žalobkyně vstupní surovinu pouze drtí, mele a suší, avšak k jiné mechanické nebo chemické přeměně nedochází. Přestože žalobkyně provádí specifickou jemnost mletí a hlídá další fyzické parametry, tyto jsou nakonec podstatné až pro zákazníky žalobkyně, kteří tento materiál zpracovávají a používají při své vlastní činnosti. Podle žalovaného je sekce B Těžba a dobývání charakteristická získáváním základních surovin a jejich základním opracováním. Do sekce C Zpracovatelský průmysl jsou řazeny převážně zcela hotové výrobky. V případě těžby kamene patří do sekce Těžba a dobývání činnosti jako těžba, drcení, mletí, dobývání atd.; do sekce Zpracovatelský průmysl pak výroba betonu, cementu, hašeného vápna, výroba dlaždic. V prvním případě se jedná o činnosti základní, neměnicí charakter získané suroviny, ve druhém případě jde o konečné výrobky, u nichž muselo dojít k nějaké chemické, fyzikální či mechanické přeměně. Takovým výrobkem však plniva, která vyrábí žalobkyně, nejsou.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

6. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že žalobkyně podala u správního orgánu I. stupně žádost o vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, a to pro odběrná místa specifikovaná v této žádosti. Na výzvu správního orgánu I. stupně žalobkyně doplnila svou žádost o technologický postup těžby a zpracování vápence a osvědčení o jakosti jednotlivých výrobků – vápencových plniv a drtě. Žalobkyně v žádosti uvedla, že podle ní postup při výrobě těchto výrobků spadá do sekce C, oddílu 23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků, konkrétně do třídy 23.90 Výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků jinde nezařazených. Při místním šetření žalobkyně svou žádost opravila v tom smyslu, že podle ní bude její činnost spadat do třídy 23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů.
7. Správní orgán I. stupně žádost žalobkyně zamítl. Ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že činnosti, ke kterým si žalobkyně nárokovala osvobození elektřiny od daně, nepatří do zpracovatelského průmyslu, nýbrž do sekce B Těžba a dobývání, konkrétně do skupiny 8.1. Ostatní těžba a dobývání, třídy 8.11 Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely. Ta podle něj zahrnuje kromě jiného drcení a mletí přírodních bloků stavebního kamene a těžbu a úpravu vápence. Drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení kamene jsou druhy zpracování kamene, které spadají do sekce Těžba a dobývání. Změna z třídy 23.90 na třídu 23.70 byla podle správního orgánu I. stupně ze strany žalobkyně zcela účelová.
8. Žalovaný rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil. Zdůraznil, že v případě žalobkyně se jedná o hraniční případ, nicméně lze se ztotožnit s tím, že její činnost spadá do sekce Těžba a dobývání. Žalovaný uvedl, že tato sekce zahrnuje mimo samotné těžby i pomocné činnosti např. drcení, mletí, čištění, sušení, třídění, koncentraci rud apod. Tyto činnosti jsou vykonávány v těžebních závodech nacházejících se v místě těžby. Sekce Těžba a dobývání nezahrnuje zpracovávání vytěžených surovin a drcení, mletí nebo jiné úpravy vytěžených kamenů neprováděné v souvislosti s těžbou. Oddíl 08 nazvaný Ostatní těžba a dobývání se týká těžby v kamenolomu a zahrnuje mj. drcení kamene. Produkty jsou využívány ve stavebnictví, při výrobě stavebních hmot nebo při výrobě chemikálií. Tento oddíl nezahrnuje zpracování získaných nerostů (kromě drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení). Kdežto sekce C Zpracovatelský průmysl zahrnuje přeměnu materiálů nebo komponentů na nové produkty. Výsledkem je nový výrobek. Existují činnosti, které sice příležitostně zahrnují transformační postupy, přesto nejsou řazeny do této sekce, např. úprava rud a jiných nerostů zařazená do sekce Těžba a dobývání. Žalovaný na základě těchto obecných tvrzení dospěl k závěru, že pokud je mletí či drcení kamene pomocnou činností při těžbě (např. k roztřídění, zlepšení kvality, usnadnění dopravy), spadá do sekce Těžba a dobývání. Pokud však tyto činnosti nejsou pomocnou činností a jsou součástí výrobního procesu jiného konečného výrobku (např. cementu, sádry), jedná se o činnost spadající do sekce Zpracovatelský průmysl. U žalobkyně však k výrobě nového produktu nedochází. Jí prováděné sušení, mletí a drcení bezprostředně souvisí s těžbou a nedochází k zásadní přeměně vytěžené suroviny.

C. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

10. Podle § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSVR“) platí, že *„od daně je osvobozena také elektřina určená k použití nebo použitá k mineralogickým postupům“*.
11. Podle § 2 odst. 1 písm. g) ZSVR se mineralogickými postupy rozumí procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“.
12. Z žalobkyní popsaného postupu těžby vyplývá, že žalobkyně po vytěžení mramoru provede jeho primární drcení, čištění a třídění, čímž jej připraví na další zpracování, které probíhá v jiných závodech žalobkyně, kam je dovážen nákladními auty. Další zpracování pak spočívá v praní, sušení, třídění a několika stupňovém mletí či drcení (dle požadovaných velikostí zrn). Do jemných plniv žalobkyně přidává stearin, čímž upravuje jeho povrch. Výsledkem jsou jemně a hrubě mletá vápencová plniva, jemně mletá vápencová plniva s upraveným povrchem a vápencové drtě různých frakcí.
13. Krajský soud po přezkoumání věci dospěl k závěru, že činnost žalobkyně 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 kamene, tudíž k této činnosti je vázáno osvobození od daně z elektřiny podle § 8 odst. 2 písm. f) ZSVR.
14. Klasifikace NACE je statistickou klasifikací ekonomických činností, která vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006. O vydání této klasifikace bylo publikováno sdělení č. 244/2007 Sb. Při zařazování činnosti žalobkyně vycházel krajský soud z Vysvětlivek (CZ-NACE) vydaných Českým statistickým úřadem, ze kterých vycházeli ve své argumentaci také účastníci (dostupné na https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace; dále jen „vysvětlivky NACE“). Při zařazování činnosti žalobkyně postupoval krajský soud dle pravidel zařazování uvedených v Metodické příručce NACE vydané Českým statistickým úřadem (dostupné na https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace; srov. str. 12), spočívajících na metodě top-down, což je metoda založená na hierarchickém principu; zařazení jednotky na nejnižší úrovni klasifikace totiž musí odpovídat zařazení jednotky na vyšších úrovních. Pro splnění této podmínky se začíná s určením pozice jednotky na nejvyšší úrovni klasifikace a pokračuje se strukturou dolů.
15. Celá sekce B Těžba a dobývání je dle vysvětlivek NACE (srov. str. 15) vymezena tak, že zahrnuje získávání nerostných surovin. Mimo to zahrnuje také pomocné činnosti, např. drcení, mletí (broušení), čištění, sušení, třídění, koncentrace rud, zkapalňování zemního plynu a aglomeraci pevných paliv. Tyto činnosti jsou často vykonávány v těžebních závodech samotných nebo v závodech nacházejících se v blízkosti místa těžby. Z této sekce jsou pak mj. vyloučeny činnosti spočívající ve zpracování vytěžených surovin (což spadá pod Zpracovatelský průmysl) a drcení, mletí nebo jiné úpravy určitých zemin, kamenů a nerostů neprováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním (což spadá pod Zpracovatelský průmysl, výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků jinde nezařazených – třída 23.9).

16. Podle názoru soudu je zcela zásadní, že do sekce B Těžba a dobývání spadají vedle samotné těžby suroviny i pomocné činnosti, které jsou vykonávány v přímé souvislosti se samotnou těžbou. Takovými pomocnými činnostmi může být mletí, drcení a čištění vytěžené suroviny (např. kamene), bude se však spíše jednat o základní opracování. Totéž pak vyplývá ze vzájemného vztahu sekce C Zpracovatelského průmyslu a sekce B Těžba a dobývání, když do posledně uvedené sekce spadají příležitostné transformační procesy (viz níže).
17. Krajský soud souhlasí s žalovaným v tom, že oddíl 08 Ostatní těžba a dobývání spadající do sekce B Těžba a dobývání je vymezen tak, že mimo samotné těžby v dolech zahrnuje také drcení kamene, ale nezahrnuje jeho zpracování s výjimkou jeho drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení (srov. 19 vysvětlivek NACE). Nicméně s ohledem na shora popsanou metodu zařizování je nutné vymezení oddílu 08 vyložit tak, aby odpovídalo vymezení celé sekce B, tj. že zahrnuje drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení kamene, které bude pouze pomocnou činností při jeho dobývání. Dále soud poukazuje na to, že třída 08.11 Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice, do které zařadil činnost žalobkyně správní orgán I. stupně, sice zahrnuje těžbu a úpravu vápence, nezahrnuje však již jeho opracování a formování mimo lomy, když tuto činnost řadí do třídy 23.70. A to je, jak bude blíže rozvedeno níže, právě případ žalobkyně.
18. Do sekce C Zpracovatelského průmyslu dle vysvětlivek NACE (str. 22) spadají činnosti zahrnující mechanickou, fyzikální nebo chemickou přeměnu materiálů nebo komponentů na nové produkty. Materiály, látky a suroviny, které se využívají jako vstupy zpracovatelského průmyslu, jsou produkty zemědělství, lesnictví, rybolovu a akvakultury, těžby, dobývání kamene a písků a jílu nebo se též může jednat o produkty jiných zpracovatelských činností. Podstatná změna, renovace nebo rekonstrukce produktů se obecně považuje za výrobu zboží, a zařazuje se tedy do zpracovatelského průmyslu. Výsledkem jsou buď hotové výrobky, nebo polotovary určené k dalšímu opracování. Do zpracovatelského průmyslu nespádají příležitostné transformační procesy, které jsou zařazeny do jiných sekcí, např. úprava rud a jiných nerostů, zařazená do sekce B Těžba a dobývání. Tento závěr také odpovídá vzájemnému vymezení tříd 23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů a 08.11 Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice, když ve třídě 23.70 je výslovně uvedeno, že do ní nenáleží činnosti prováděné v lomech, např. hrubé otesávání a řezání bloků kamene.
19. Podle názoru soudu činnost žalobkyně spočívající ve výrobě mramorových odštěpků a prachu, jak byla popsána výše, není pouhou pomocnou činností, která by byla prováděna za účelem lepší manipulace s vytěženým kamenem, roztrídění, usnadnění přepravy nebo výhodnějšího prodeje, nýbrž jde o cílené zpracování mramoru tak, aby měl požadované vlastnosti a jako polotovar byl připraven k dalšímu využití. Takové zpracování vytěženého mramoru dle vysvětlivek k NACE již nespadá do sekce B Těžba a dobývání, ale do sekce C Zpracovatelský průmysl. V tomto směru je názor žalovaného nesprávný. Nelze se ztotožnit ani s argumentací žalovaného, že produktem zpracovatelského průmyslu jsou zcela nové výrobky odlišné od vstupní suroviny (jako příklad lze uvést, že vysvětlivky k NACE na str. 22 do sekce C Zpracovatelský průmysl řadí i impregnování dřeva nebo protektorování pneumatik, což rozhodně nelze označit jako činnosti, u kterých by vznikl zcela nový výrobek odlišný od vstupní suroviny).

20. Pokud jde o konkrétní zařazení činnosti žalobkyně v rámci sekce C Zpracovatelský průmysl, soud ji zařadil do třídy 23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů, která zahrnuje opracování a zpracování přírodních kamenů pro použití ve stavebnictví např. jako střešní krytiny, při úpravě silnic, na hřbitovech atd., a naopak nezahrnuje mj. činnosti prováděné v lomech, např. hrubé otesávání a řezání bloků kamene, u nichž odkazuje na třídu 08.11 Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice, do které zařadil činnost žalobkyně správní orgán I. stupně (str. 60 vysvětlivek NACE).
21. Závěru soudu odpovídá také argument žalobkyně týkající se statistické klasifikace CZ-CPA obsahující klasifikaci produkce, ke kterému se žalovaný nijak nevyjádřil s ohledem na jím zaujatý názor. Statistická klasifikace CZ-CPA vychází z nařízení Komise (EU) č. 1209/2014 ze dne 29. října 2014, kterým se mění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, kterým se zavádí nová statistická klasifikace produkce podle činností (CPA) a zrušuje nařízení Rady (EHS) č. 3696/93. Dle metodické části této klasifikace je jejím předmětem produkce, tj. výsledek ekonomických činností. Ekonomické činnosti jsou tříděny v klasifikaci CZ-NACE. Tyto dvě klasifikace (CZ-NACE a CZ-CPA) na sebe navazují, což je patrné na jejich struktuře (srov. str. 2-3 Metodické části klasifikace CZ-CPA; dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015->). Totéž pak vyplývá z vysvětlivek k NACE (str. 24 Metodické příručky NACE). Jinak řečeno, klasifikace ekonomických činností a produkce jsou na sebe navázány. Jak správně poukazovala žalobkyně, výstupem její činnosti jsou mramorový prach (plniva) a mramorové odštěpky (drtě). Tyto produkty jsou v klasifikaci CZ-CPA zařazeny do sekce C Výrobky a služby zpracovatelského průmyslu, oddílu 23 Ostatní nekovové minerální výrobky, vč. souvisejících služeb a prací, třída 23.70, jako produkt 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.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

22. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem zaujatým krajským soudem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
23. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě žalobkyní účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, dále ve dvou úkonech právní služby zástupce žalobkyně v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby, přičemž odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3 100 Kč, celkem tedy 6 200 Kč, dále k tomu žalobkyni náleží za každý úkon právní služby paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a náhrada za DPH ve výši 21 % z částky 6 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně tak činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

Stěžovatel musí být **zastoupen advokátem**; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 24. srpna 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu