

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Faisala Husseiniho a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **Omya CZ s.r.o.**, se sídlem Lipová-lázně 765, Lipová-lázně, zastoupená JUDr. Vilémem Šilarem, advokátem se sídlem Bělehradská 679/94, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, čj. 49243-2/2019-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 8. 2021, čj. 65 Af 4/2020-58,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se p ř e d k l á d á** následující předběžná otázka

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

II. Řízení **se p ř e r u š u j e**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně je česká obchodní korporace, která se zabývá těžbou a zpracováním vápence (mramoru) v kamenolomu. V něm se provádí otvírka, příprava a dobývání výhradního ložiska vápence. V rámci kamenolomu se žalobkyně věnuje (primárnímu) drcení vytěženého vápence a jeho vytřídění. Poté je tento materiál nákladními vozidly převezen do nedalekých (v řádu několika málo kilometrů) zpracovatelských závodů žalobkyně. Tam probíhá další zpracování vápence. Toto zpracování spočívá v prvotním vyprání, rozdělení na jemnou a hrubou frakci a následném sušení. Poté je vápenc drcen či zpracováván technikou suchého mletí. Výsledkem jsou vápencové drtě, respektive jemná a hrubá vápencová plniva nebo jemná vápencová plniva s upraveným povrchem. V případě jemných vápencových plniv s upraveným povrchem se využívá technologie elektrického topného zařízení, které ohřívá horký vzduch. V něm je jemné vápencové plnivo

promícháváno se stearinem. Tyto procesy lze shrnout tak, že žalobkyně provádí v lomu a následně ve zmíněných zpracovatelských provozech zpracování vytěženého vápence v podobě několikasupňového mletí a drcení až na zrna o konkrétní velikosti.

[2] Žalobkyně doručila dne 11. 7. 2019 Celnímu úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně za účelem použití dle § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon č. 261/2007 Sb.“) k mineralogickým postupům. Mineralogickými postupy se dle § 2 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. (pro účely tohoto zákona) rozuměly *procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“*. Podle § 2 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. se klasifikací NACE rozumí klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění. Za mineralogické postupy, pro které žádala vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, označila žalobkyně primární drcení a třídění prováděné v kamenolomu a také shora popsané postupy prováděné ve zpracovatelských závodech.

[3] Celní úřad žádost žalobkyně zamítl. Ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že činnosti, ke kterým si žalobkyně nárokovala osvobození elektřiny od daně, nepatří z hlediska klasifikace NACE do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“, oddílu „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, nýbrž do sekce „B – Těžba a dobývání“, konkrétně do skupiny „8.1. Ostatní těžba a dobývání“, třídy „08.11 Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice“. 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 „B – Těžba a dobývání“.

[4] Proti rozhodnutí celního úřadu podala žalobkyně odvolání, které Generální ředitelství cel (dále „odvolací správní orgán“) zamítlo a rozhodnutí celního úřadu potvrdilo. Odvolací správní orgán zdůraznil, že v případě žalobkyně se jedná o hraniční případ, přesto její činnost spadá do sekce „B – Těžba a dobývání“. Odvolací správní orgán 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 „B – 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 „B – Těžba a dobývání“. Odvolací správní orgán na základě toho dospěl k závěru, že pokud je mletí či drcení kamene pomocnou činností při těžbě (např. k roztržení, zlepšení kvality, usnadnění dopravy), spadá do sekce

pokračování

B – 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 „C – Zpracovatelský průmysl“. U žalobkyně však dle odvolacího správního orgánu k výrobě nového produktu nedochází. Jí prováděné sušení, mletí a drcení bezprostředně souvisí s těžbou a nedochází k zásadní přeměně vytěžené suroviny.

[5] Rozhodnutí odvolacího správního orgánu žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud činnost žalobce považoval za mineralogický postup. Podle krajského soudu činnost spočívající ve „výrobě mramorových plniv a odštěpků“, spadá do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“, oddílu „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, třídy „23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamene“, tudíž k této činnosti je vázáno osvobození od daně z elektřiny podle § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. K tomuto závěru krajský soud dospěl na základě výkladu vysvětlivek ke klasifikaci CZ-NACE, vydaných Českým statistickým úřadem (dále jen „ČSÚ“). K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že klasifikace CZ-NACE je národní verze (národní klasifikaci) systému NACE, o níž bylo publikováno sdělení č. 244/2007 Sb. Zároveň vysvětlivky ke klasifikaci CZ-NACE představují národní verzi vysvětlivek NACE, jejichž vypracování, aktualizaci a zveřejnění zajišťuje dle čl. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 Komise ve spolupráci s členskými státy. Národní klasifikace NACE je vypracována ve smyslu čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006. Lze také poznamenat, že zde pojednané části národní a unijní klasifikace NACE, vysvětlivek a příslušné metodiky (bod [7]) se shodují a národní verze představují „toliko“ překlad unijních materiálů. Proto bude Nejvyšší správní soud v částech II. A III. tohoto usnesení hovořit toliko o klasifikaci NACE.

[7] Krajský soud konstatoval, že při zatřídění bylo třeba postupovat metodou *top-down* [dle Metodické příručky ČSÚ k NACE, která je národní verzí příručky EUROSTAT, jež obsahuje pokyny pro klasifikaci statistických jednotek dle čl. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006]. Ta je založena na hierarchickém principu; zatřídění jednotky na nejnižší úrovni klasifikace musí odpovídat zatřídění jednotky na vyšších úrovních. Pro splnění této podmínky se začíná s určením pozice jednotky na nejvyšší úrovni klasifikace a pokračuje se strukturou dolů.

[8] V tomto směru bylo dle krajského soudu důležité, že celá sekce „B – Těžba a dobývání“ je vymezena tak, že do ní dle vysvětlivek CZ-NACE spadá 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)

[9] Podle krajského soudu bylo zásadní, že činnost žalobkyně nepředstavuje toliko pomocnou činnost vykonávanou v přímé souvislosti se samotnou těžbou. Naopak výsledkem žalobkyniny činnosti jsou výrobky, které lze zařadit do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“ dle vysvětlivek CZ-NACE. Nejde tedy o pouhé pomocné činnosti umožňující lepší manipulaci s vytěženým kamenem apod. Tomu odpovídá i statistická klasifikace CZ-CPA. Ta 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, resp. NACE a CPA) na sebe navazují, což je patrné i jejich struktury. Totéž vyplývá z vysvětlivek k CZ-NACE. Klasifikace ekonomických činností a produkce jsou na sebe navázány. Přitom výstupem činnosti žalobce 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“, třídy 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); umělé barvená zrna, odštěpky a prach z mramoru, travertinu“ (ke klasifikaci CPA blíže bod [41]).

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal odvolací správní orgán kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Odvolací správní orgán se domnívá, že krajský soud nesprávně určil hranici mezi těžbou a dobýváním kamene (sekce B klasifikace NACE) a jeho zpracováním (sekce C klasifikace NACE). Pokud žalobkyně provádí drcení a mletí kamene v přímé souvislosti s jeho těžbou, ať už přímo na místě lomu nebo v jeho těsné blízkosti, jedná se stále o činnosti úzce související s těžbou, a není možné tyto činnosti považovat za zpracovatelský průmysl. Aby mohly být činnosti jako drcení a mletí nerostných surovin zařazeny do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“, musely by tyto činnosti souviset s výrobou nějakého nového hotového výrobku (např. cementu, vápna atd.), a nikoli s těžbou, jak je tomu u žalobkyně. Pokud žalobkyně sama nový výrobek nevyrábí a provádí toliko těžbu této suroviny, nemůže se jednat o zpracovatelský průmysl, ať už je tato surovina drcena a mleta sebevíc.

[12] Závěry odvolacího správního orgánu dle jeho názoru odpovídají metodice NACE. Ta skutečně vychází z pravidla *top-down*. Toto pravidlo ale krajský soud použil nesprávně. I přes příklady, které uváděl na podporu svých názorů, je třeba mít za to, že drcení, mletí, praní a sušení kamene je v podstatě vždy pomocnou činností, a nikdy se neobjevuje v klasifikaci NACE jako zcela samostatná činnost. Z tohoto důvodu je třeba posuzovat, k čemu se tato pomocná činnost váže a podle toho určit její zařazení. Na tomto výkladu nemůže nic změnit ani klasifikace CPA, přestože souvisí s klasifikací NACE. Je totiž nutné zohlednit, že tyto klasifikace nebyly primárně vytvořeny pro účely specifikace činností osvobozených od daně z elektřiny. Proto není možné zařazení produktů dle těchto klasifikací pojímat absolutně, přičemž jediná klasifikace, na kterou zákon č. 261/2007 Sb. přímo odkazuje, je klasifikace NACE.

pokračování

[13] Dále se podle odvolacího správního orgánu elektřina v případě žalobce neúčastní přímo mineralogického postupu, nýbrž se jedná toliko o elektřinu využitou k pohonu zařízení k mechanické úpravě vápence bez jeho další přeměny či zpracování. Proto by činnost prováděná žalobkyní neměla vést k daňovému zvýhodnění jím užívané elektřiny. To odpovídá předpisům Evropské unie, jakož i unijní judikatuře. Z té plyne také restriktivní přístup pro posuzování osvobození od daně. Proto by v případě pochybností měl být aplikován právě restriktivní náhled na možnosti nabytí elektřiny osvobozené od daně.

II. Použitelné právo Evropské unie a vnitrostátní právní úprava

[14] Z bodů 2 až 7, 11, 12 a 22 odůvodnění směrnice Rady č. 2003/96 ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny plyne, že:

- (2) *Neexistence předpisů Společenství o minimální daňové sazbě na elektřinu a jiné energetické produkty než minerální oleje může nepříznivě ovlivnit řádné fungování vnitřního trhu.*
- (3) *Řádné fungování vnitřního trhu a dosažení cílů ostatních politik Společenství vyžaduje stanovit na úrovni Společenství minimální úrovně zdanění pro většinu energetických produktů, včetně elektřiny, zemního plynu a uhlí.*
- (4) *Závažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu.*
- (5) *Prostřednictvím stanovení vhodných minimálních úrovní zdanění ve Společenství se mohou snížit stávající rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění.*
- (6) *V souladu s článkem 6 Smlouvy [o ES] musejí být požadavky na ochranu životního prostředí zahrnuty do vymezení a provádění ostatních politik Společenství.*
- (7) *Společenství jako strana Rámcové úmluvy Organizace spojených národů o změně klimatu ratifikovalo Kjótský protokol. Zdanění energetických produktů a případně elektřiny je jedním z dostupných nástrojů k dosažení cílů Kjótského protokolu.*

[...]

- (11) *Rozhodnutí o daňových režimech zaváděných v souvislosti s prováděním těchto rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny přísluší každému členskému státu. V tomto ohledu se mohou členské státy rozhodnout nezvýšit celkové daňové zatížení, pokud se domnívají, že by provádění této zásady daňové neutrality mohlo přispět ke změně struktury a k modernizaci jejich daňových systémů tím, že bude podporováno chování směřující k větší ochraně životního prostředí a lepšímu využití pracovní síly.*
- (12) *Ceny energetických produktů jsou základními prvky politik Společenství v oblastech energetiky, dopravy a životního prostředí.*

[...]

(22) *Energetické produkty by měly v zásadě podléhat právnímu rámci Společenství, pokud se používají jako palivo nebo pohonná hmota. V této souvislosti vyplývá z povahy a logiky daňového systému, že je z oblasti působnosti rámcových předpisů Společenství [tohoto právního rámce] vyloučeno dvojí použití energetických produktů, použití energetických produktů k jiným účelům než jako palivo nebo pohonná hmota, jakož i mineralogické postupy. Obdobně by se mělo zacházet s elektřinou používanou podobným způsobem.*

[15] Článek 1 směrnice Rady č. 2003/96 stanoví, že členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.

[16] Článek 2 odst. 1 uvedené směrnice definuje energetické produkty pomocí seznamu výrobků kódů kombinované nomenklatury (KN) uvedených v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382). Článek 2 odst. 2 uvedené směrnice upřesňuje, že se směrnice rovněž vztahuje na elektřinu kódu KN 2716.

[17] Článek 2 odst. 4 téže směrnice uvádí:

Tato směrnice se nevztahuje na:

[...]

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

[...]

- *mineralogické postupy.*
- *Mineralogickými postupy“ se rozumějí postupy zařazené nomenklaturou NACE pod kód DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ v nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 ze dne 9. října 1990 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství.*

[18] Odkaz na NACE kód DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ dle nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 je třeba nyní vykládat jako odkaz na NACE kód „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ dle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006.

[19] Při interpretaci obsahu oddílu 23 „Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, spadajícího do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“ sehrávají roli i vysvětlivky NACE (resp. vysvětlivky CZ-NACE; viz bod [6]). To platí i pro odlišení tohoto oddílu od činností spadajících do sekce „B – Těžba a dobývání“ konkrétně oddílu „08 Ostatní těžba a dobývání“.

[20] Podle § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. je od daně osvobozena *elektřina určená k použití nebo použitá k mineralogickým postupům.*

pokračování

[21] Podle § 2 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. se rozumí *mineralogickými postupy procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“*.

[22] Podle § 2 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté sedmé téhož zákona se rozumí *klasifikací NACE klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění*.

III. Rozbor předkládaných předběžných otázek

[23] Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že cílem směrnice Rady č. 2003/96 je stanovením podmínek zdanění vybraných energetických produktů a elektřiny dosáhnout řádného fungování vnitřního trhu a dosažení cílů ostatních politik Evropské unie. Členské státy mají uloženo zdanit energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.

[24] Článek 2 odst. 4 písm. b) směrnice Rady č. 2003/96 vyjímá z oblasti působnosti této směrnice energetické produkty a elektřinu, které jsou používány pro účely uvedené v tomto ustanovení. Energetické produkty a elektřina, na něž se toto ustanovení vztahuje, tedy podle této směrnice nejsou předmětem daně.

[25] Vnitrostátní právo tak v § 8 odst. 2 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. využilo prostor pro úpravu nabytí elektřiny osvobozené od daně, a to v souvislosti s jejím určením k použití nebo k použití k tzv. mineralogickým postupům. Definici mineralogických postupů navázal český zákonodárce v § 2 odst. 1 písm. e) a g) části čtyřicáté sedmé daného zákona na unijní úpravu (body [21] a [22]). Ostatně sám § 1 odst. 1 části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., deklaruje, že *v této části jsou zapracovány příslušné předpisy Evropské unie a upraveny podmínky zdaňování elektřiny daní z elektřiny*. Z poznámky k tomuto ustanovení plyne, že jedním z „příslušných předpisů Evropské unie“ je právě směrnice Rady č. 2003/96.

[26] Termín mineralogických postupů použitý pro účely části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb. tedy odpovídá pojmu mineralogických postupů dle unijního práva.

[27] S ohledem na konkrétní okolnosti případu je třeba určit, zda má být pátá odrážka čl. 2 odst. 4 směrnice Rady č. 2003/96 vykládána v tom smyslu, že je elektřina používaná (žalobcem) pro provoz strojů využívaných pro zpracování vytěženého vápence v podobě několikastupňového mletí a drcení až na zrna o konkrétní velikosti (jak v rámci kamenolomu, kde dochází k těžbě, tak v blízkých zpracovatelských provozech) elektřinou používanou pro mineralogické postupy.

[28] Součástí těchto úvah musí být také to, že pojem „mineralogické postupy“ není z pohledu směrnice Rady č. 2003/96 autonomní, ale je vázáný na klasifikaci NACE podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006. Aby se jednalo o mineralogický postup pro účely směrnice Rady č. 2003/96, je třeba, aby tento proces byl podřaditelný pod sekci „C – Zpracovatelský průmysl“ klasifikace NACE, konkrétně pod její oddíl „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ (body [17] a [18]).

[29] Jak již bylo řečeno, pro interpretaci jednotlivých položek klasifikace NACE sehrávají důležitou roli vysvětlivky NACE. V návaznosti na ně (resp. národní verzi vysvětlivek) se odvolací správní orgán přiklonil k tomu, že žalobce elektřinu nepožíval pro mineralogické postupy, byť sám uznával, že se jedná o hraniční případ.

[30] S náhledem, že jde o hraniční případ, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[31] Vysvětlivky NACE uvádějí k sekci C, že ta zahrnuje *mechanickou, fyzikální nebo chemickou přeměnu materiálů nebo komponentů na nové produkty (zboží), ačkoliv toto nelze použít jako jednotné univerzální kritérium pro definování výroby zboží, tj. zpracovatelského průmyslu, (dále pod poznámkou ke zpracování odpadů). 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 výrobního postupu jsou buď hotové výrobky určené pro užívání nebo spotřebu nebo polotovary určené k dalšímu opracování nebo zpracování. [...] Poznámka: Hranice mezi výrobními činnostmi patřícími do zpracovatelského průmyslu a činnostmi spadajícími do ostatních sektorů klasifikačního systému mohou být poněkud nejasné. Obecně platí, že hospodářská odvětví sekce „Zpracovatelský průmysl“ zahrnují přeměnu materiálů na nové produkty. Výsledkem je nový výrobek. Definice nových produktů však může být subjektivní. [...] Naopak existují činnosti, které sice příležitostně zahrnují transformační postupy, jsou však zařazeny do jiných sekcí NACE (nebo, jinak řečeno, nepatří do zpracovatelského průmyslu). Mezi takové činnosti patří např.: [...] úprava rud a jiných nerostů, zařazená do sekce B (Těžba a dobývání); [...].*

[32] Dále vysvětlivky k oddílu „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ (spadajícího do sekce C) uvádí, že *tento oddíl zahrnuje výrobní činnosti, které se vztahují k jednomu (převažujícímu) materiálu nerostného původu. Oddíl zahrnuje výrobu skla a skleněných výrobků (např. ploché sklo, duté sklo, skleněná vlákna, výrobky z technického skla atd.), keramických výrobků, cihel a výrobků z pálené hlíny, cementu a sádry, a to v celé škále od surovin ke konečným výrobkům. Tento oddíl rovněž zahrnuje výrobu opracovaných a tvarovaných přírodních kamenů a ostatních výrobků z nerostných materiálů.*

[33] Zmíněný oddíl 23 obsahuje též skupinu „23.7 Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů“ a ta třídu „23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů“, která dle vysvětlivek zahrnuje

- opracování a zpracování přírodních kamenů pro použití ve stavebnictví např. jako střešní krytiny, při úpravě silnic, na hřbitovech atd.

- výrobu kamenného nábytku

a naopak nezahrnuje

- činnosti prováděné v lomech, např. hrubé otesávání a řezání bloků kamene (08.11)

- výrobu mlýnských kamenů, brusných výrobků apod. (23.9)

pokračování

[34] I z hlediska výkladové metody *top-down* se tak nabízí otázka, zda lze s ohledem na výsledek žalobkyniny činnosti (zda se jedná, nebo naopak nejedná o „*nový produkt*“) jí aplikované využití elektřiny považovat za mineralogický postup ve smyslu oddílu 23 v rámci sekce C klasifikace NACE, nebo zda se jedná o „*transformační postup*“ vytěžené suroviny zařazený do sekce „B – Těžba a dobývání“.

[35] V souvislosti s výše uvedeným je třeba vzít v potaz také vymezení zmíněné sekce B, jak se podává z vysvětlivek NACE.

[36] Dle vysvětlivek k sekci „B – Těžba a dobývání“ ta *zahrnuje získávání nerostných surovin, které se v přírodě vyskytují v pevném (uhlí a rudy), kapalném (ropa) nebo plynném (zemní plyn) skupenství. Těžba těchto surovin se provádí různými metodami, např. hlubinným nebo povrchovým dolováním, pomocí vrtů, těžbou z mořského dna. 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. Oddíly [...] 07, 08 se týkají těžby rud, minerálů a produktů těžby kamenolomu.*

Tato sekce dle vysvětlivek nezahrnuje

- *zpracování vytěžených surovin, viz sekce C (Zpracovatelský průmysl)*

[...]

- *drcení, mletí nebo jiné úpravy určitých zemin, kamenů a nerostů neprováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním (23.9).*

[37] Z pohledu dalšího členění obsahuje sekce B také oddíl „08 Ostatní těžba a dobývání“ který dle vysvětlivek *zahrnuje vedle těžby v dolech a lomech také bagrování nánosů, drcení kamene a využití solných bažin. Produkty jsou využívány zejména ve stavebnictví (např. písek, kameny), při výrobě stavebních hmot (např. jíla, sádrovec, vápenec), při výrobě chemikálií atd. Tento oddíl nezahrnuje zpracování získaných nerostů (kromě drcení, mletí, řezání, čištění, sušení, třídění a mísení).*

[38] V rámci oddílu „08 Ostatní těžba a dobývání“ je zařazena skupina „08.1 Dobývání kamene, písku a jílu“ a do ní třída „08.11 Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice“, která dle vysvětlivek zahrnuje mj.

- *těžbu kamene, hrubé otesání a řezání bloků stavebního kamene jako mramoru, žuly, pískovce atd.*

- *drcení a mletí přírodních bloků a stavebního kamene*

- *těžba a úpravu vápence*

a naopak nezahrnuje

- *opracování a formování kamene mimo lomy (23.70).*

[39] Z hlediska (ne)zařazení žalobkyniny shora popsané činnosti do sekce B a do citovaného oddílu, skupiny a třídy této sekce je podle názoru Nejvyššího správního soudu důležité zvážit, nakolik se jedná o „pomocnou činnost“ související se samotnou těžbou, respektive o „úpravu“ vytěžené suroviny, jejíž výsledek je poté využíván „zejména ve stavebnictví (např. písek, kameny), při výrobě stavebních hmot (např. jíl, sádrovec, vápenec), při výrobě chemikálií“. Nabízí se tedy mj. otázka, zda v celkovém kontextu klasifikace NACE vyložit pojem „pomocné činnosti“ úzce, nebo naopak široce. Z užšího hlediska by se mohlo jednat o činnosti související s nakládáním s materiálem zejména pro vnitřní potřeby toho, kdo provádí těžbu např. za účelem lepší manipulace s vytěženým kamenem, roztržení, usnadnění přepravy nebo výhodnějšího prodeje. V širším významu by „pomocné činnosti“, v podobě činností, které provádí žalobkyně, bylo možné interpretovat tak, že jde o „sekundární“ činnosti vůči samotné „primární“ těžbě a dobývání, při nichž nevznikají nové produkty, pouze výsledek těžby a dobývání je upraven pro další komerční využití. V potaz je také možné vzít, nakolik dotčený subjekt provádí např. drcení a mletí vytěžené suroviny v přímé souvislosti s těžbou, ať už přímo v místě lomu nebo v jeho těsné blízkosti (srov. text vysvětlivek NACE v bodě [36]).

[40] V návaznosti na předchozí bod se tedy nabízí také otázka, kterou v průběhu řízení nadnesl žalobce, zda by na výklad pojmu mineralogických postupů mělo vliv, pokud by totožné činnosti, jaké provádí žalobkyně, uskutečňoval subjekt, který surovinu netěží, popřípadě kdyby zpracování suroviny probíhalo ve vzdálenějším závodu místně a provozně nespojeném s „těžebním závodem“. Pokud by totiž ty samé činnosti prováděné jinou osobou, než tím, kdo surovinu vytěžil, byly osvobozené od daně z elektřiny, nabízí se otázka, zda je ospravedlnitelné, aby totožná činnost žalobce osvobozená nebyla.

[41] Další otázkou, která se v řízení vyskytla, je, nakolik interpretaci pojmu mineralogických postupů ovlivní statistická klasifikace CPA dle 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. Jejím předmětem je produkce, tj. výsledek ekonomických činností. Ekonomické činnosti jsou tříděny v klasifikaci NACE. Tyto dvě klasifikace (NACE a CPA; resp. jejich národní verze) na sebe navazují, což je patrné i jejich struktury. Totéž vyplývá z vysvětlivek k NACE [vysvětlivky a pokyny (metodika) dle nařízení č. 451/2008 je zpracovávána obdobně jako vysvětlivky a pokyny (metodika) klasifikace NACE]. Klasifikace ekonomických činností a produkce jsou na sebe navázány. Přitom žalobce v tomto smyslu deklaruje, že výstupem jeho činnosti jsou mramorový prach (plniva) a mramorové odštěpky (drtě). Tyto produkty jsou v klasifikaci CPA zařazeny do sekce „C – Výrobky a služby zpracovatelského průmyslu“, oddílu „23 Ostatní nekovové minerální výrobky, vč. souvisejících služeb a prací“, třídy „23.70 Řezaný, tvarovaný a upravený kámen, vč. subdodavatelských prací“, kategorie „23.70.1 Řezaný, tvarovaný a upravený kámen“, pod kterou spadá subkategorie „23.70.11 Mramor, travertin a alabastr, opracované, a výrobky z nich (kromě dlažebních kostek, obrubníků, dlažebních desek, dlaždic, kostek a podobných výrobků); uměle barvena zrna, odštěpky a prach z mramoru, travertinu a alabastru“.

[42] Pokud by klasifikace CPA měla v tomto smyslu ovlivnit interpretaci klasifikace NACE, je další otázkou, která se v této souvislosti nabízí, zda lze výsledek shora popisované činnosti pojímat jako „odštěpky a prach z mramoru“.

pokračování

[43] Soudní dvůr se dosud výkladu pojmu „mineralogické postupy“ přímo nevěnoval. Rozhodnutím Soudního dvora, které je svým předmětem nejbližší zvažované problematice, je rozsudek ze 7. 9. 2017, C-465/15, *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, ECLI:EU:C:2017:640. Tento rozsudek se týkal primárně osvobození od daně v souvislosti s použitím elektřiny ve spojení s metalurgickými procesy, resp. chemickou redukcí. Ačkoli z něj plynou i některé obecnější přístupy k osvobozování od daně (zejména body 25 až 28 a 29), přesto nedává jasnou odpověď na nyní zvažovanou problematiku. Je tomu tak proto, že se věnoval výkladu jiného pojmu. Tento pojem (chemická redukce) byl zvažován s ohledem na svá technologická specifika, navíc ve vazbě na použití energetických produktů, či „*dvojití použití energetických produktů*“ dle předchozích odrážek čl. 2 odst. 4 směrnice Rady č. 2003/96. Ve věci *Hüttenwerke Krupp Mannesmann* nadto nebyla předmětem rozhodování otázka klasifikace NACE, která je v nynějším případě zásadní.

[44] Ve věci tedy vyvstala otázka výkladu práva Evropské unie, na jejímž posouzení závisí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o nyní posuzované kasační stížnosti, a kterou lze formulovat způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

[45] K zodpovězení těchto obecných otázek týkajících se výkladu čl. 2 odst. 4 směrnice Rady č. 2003/96 je v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr Evropské unie. Konkrétně jde o výklad pojmu „mineralogické postupy“ dle čl. 2 odst. 4 odrážky páté této směrnice a v této souvislosti i výklad podmínek pro osvobození od daně z elektřiny, která je používána v souvislosti s mineralogickými postupy. Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, má podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnými otázkami, ledaže by tyto otázky bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (*acte éclairée*), případně že by odpověď na dané otázky byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu (*acte clair*).

[46] Jak již bylo řečeno (bod [43]) Soudní dvůr se výkladem sporné problematiky dosud přímo nezabýval. Nelze tedy v rozsahu, v jakém má výklad označených ustanovení směrnice Rady č. 2003/96 význam pro nyní posuzovanou věc, dovodit, že se jedná *acte éclairée*, tedy že jde o otázku, již je možno beze zbytku z dosavadní judikatury Soudního dvora vyložit. Současně Nejvyšší správní soud neshledal, že by bylo možno tuto stěžejní otázku vyložit na základě obecných zásad výkladu, z nichž by se nastíněné otázky jevily natolik nespornými, aby je bylo možné považovat za *acte clair*.

IV. Závěr

[47] Nejvyšší správní soud proto pokládá Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku vymezenou v bodě I. tohoto usnesení.

[48] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení Nejvyšší správní soud pokračovat (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. února 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu