



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého 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 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, čj. 49243-2/2019-900000-314, 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. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 8. 2021, čj. 65 Af 4/2020-58, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, čj. 49243-2/2019-900000-314, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Viléma Šilara, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabývá tím, jak z hlediska klasifikace ekonomických činností NACE [vycházející z klasifikace NACE Revize 2 podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 z 20. 12. 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 (dále „nařízení

č. 1893/2006“)] zařadit činnost žalobkyně. Ta spočívá ve zpracování vytěženého mramoru (vápence), a to v několikastupňovém mletí a drcení, případně též v povrchové úpravě. Řešenou otázkou je, zda tato činnost spadá z hlediska systematiky klasifikace NACE do sekce „B – Těžba a dobývání“, oddílu „08 Ostatní těžba a dobývání“, anebo do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“, oddílu „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, a jedná se tudíž o mineralogický postup ve smyslu čl. 2 odst. 4 odrážky páté směrnice Rady č. 2003/96/ES z 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále „směrnice Rady 2003/96“) a § 2 odst. 1 písm. g) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále „zákon č. 261/2007 Sb.“).

[2] 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 vytrídění. Poté je tento materiál nákladními vozidly převezen do nedalekých (v řádu několika málo kilometrů) zpracovatelských závodů žalobkyně. Tam probíhá další zpracování vápence, které spočívá v prvotním vyprání, rozdělení na jemnou a hrubou frakci a následném sušení. Poté je vápenec drcen či zpracováván technikou suchého mletí. Výsledkem jsou vápencové drtě různých frakcí, jemně a hrubě mletá vápencová plniva nebo jemně mletá vápencová plniva s upraveným povrchem. K úpravě povrchu jemných vápencových plniv se využívá technologie elektrického topného zařízení, které ohřívá horký vzduch. V něm je jemné vápencové plnivo promícháváno se stearinem [pozn. NSS: směs kyseliny stearové a palmitové získávaná z rostlinných a živočišných tuků a olejů, jež se používá mimo jiné na výrobu svíček a mýdla]. Tyto procesy lze shrnout tak, že žalobkyně provádí v lomu a následně ve zmíněných zpracovatelských provozech zpracování vytěženého vápence v podobě několikastupňového mletí a drcení až na zrna o konkrétní velikosti a povrchové úpravě.

[3] Dne 11. 7. 2019 žalobkyně podala Celnímu úřadu pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z důvodu jejího použití k mineralogickým postupům uvedeným v klasifikaci ekonomických činností NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ [§ 8 odst. 2 písm. f) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. g) zákona č. 261/2007 Sb.]. Podle tohoto návrhu měla být elektřina osvobozená od daně využívána na třech odběrných místech k praní a sušení, drcení, mechanickému třídění, mletí a vzdušnému třídění mletých plniv a drtí z přírodního uhličitanu vápenatého (mramoru).

[4] Správce daně návrh žalobkyně zamítl rozhodnutím z 12. 8. 2019, čj. 70568-8/2019-580000-11 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), neboť dospěl k závěru, že činnost žalobkyně nespadá pod kód C 23 (pojem mineralogické postupy), nýbrž spadá pod činnosti uvedené pod kódem CZ-NACE B 08 „Ostatní těžba a dobývání kamene“ [klasifikace CZ-NACE je národní verzí systému NACE, o níž bylo publikováno sdělení Českého statistického úřadu č. 244/2007 Sb. (dále „sdělení č. 244/2007 Sb.“)]. Podle správce daně jsou produkty vzniklé provozováním této kategorie činností využívány zejména ve stavebnictví, při výrobě stavebních hmot (např. jíel, sádrovec, vápenec). Konkrétně jde o činnost pod kódem 08.11 „Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádrovce, křídly a břidlice“, která zahrnuje kromě jiného drcení a mletí přírodních bloků stavebního kamene a těžbu a úpravu vápence.

pokračování

[5] Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Žalovaný uvedl, že v případě žalobkyně jde sice o hraniční případ, nicméně dospěl k závěru, že činnost žalobkyně nespadá do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“. Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku proto odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci. Ten žalobě vyhověl rozsudkem uvedeným v záhlaví a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud činnost žalobkyně, na rozdíl od celních orgánů, 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 s touto činností je spojeno osvobození od daně z elektřiny podle § 8 odst. 2 písm. f) zákona č. 261/2007 Sb. K tomuto závěru krajský soud dospěl na základě výkladu vysvětlivek ke klasifikaci CZ-NACE vydaných Českým statistickým úřadem (dále „ČSÚ“). Při zařizování bylo třeba postupovat metodou *top-down*. Ta je založena na hierarchickém principu: zařazení jednotky na nejnižší úrovni klasifikace 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.

[8] V uvedeném ohledu bylo 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. Z této sekce jsou pak mj. vyloučeny činnosti spočívající ve zpracování vytěžených surovin (což spadá pod sekci „C – 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, a umožňující lepší manipulaci s vytěženým kamenem, rozřazení, usnadnění přepravy nebo výhodnějšího prodeje. Naopak, jde o cílené zpracování mramoru tak, aby měl požadované vlastnosti a jako polotovár byl připraven k dalšímu využití. Výsledkem činnosti žalobkyně jsou tak výrobky, které lze zařadit do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“ dle vysvětlivek CZ-NACE. 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 z jejich struktury. Totéž vyplývá z vysvětlivek k CZ-NACE. Klasifikace ekonomických činností a produkce jsou na sebe navázány. Přitom výstupem činnosti žalobkyně 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); uměle barvená zrna, odštěpky a prach z mramoru, travertinu“.

II. Kasační stížnost žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, jíž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Podle stěžovatele 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.), nikoli s těžbou, jak je tomu u žalobkyně. Pokud sama žalobkyně nový výrobek nevyrábí a provádí toliko těžbu této suroviny, nemůže jít o zpracovatelský průmysl, ať už je tato surovina drcena a mleta sebevíc. V takovém případě se totiž mění toliko velikost kusů dané suroviny, nikoli její chemické složení či jiné vlastnosti. Stěžovatel též poukázal na nepopiratelnou místní i časovou souvislost mezi těžbou a následnými činnostmi (drcení, mletí, praní a sušení kamene), pro něž žalobkyně žádala nabytí elektřiny osvobozené od daně.

[12] Závěry stěžovatele odpovídají metodice NACE. Ta skutečně vychází z pravidla (metody) *top-down*. Byť se tato metoda týká klasifikace jednotky pro statistické účely, lze ji aplikovat také na zařazení činností. Krajský soud jej však použil nesprávně. I přes příklady, které uváděl krajský soud na podporu svých názorů (impregnace dřeva a protektorování pneumatik), 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.

[13] Dále se podle stěžovatele elektřina v případě žalobkyně 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 jí užívané elektřiny. To odpovídá předpisům Evropské unie, jakož i unijní judikatuře. Z té rovněž plyne 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.

pokračování

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla pouze to, že se ztotožňuje se skutkovými a právními závěry krajského soudu v napadeném rozsudku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 261/2007 Sb. deklaruje, že *v této části jsou zpracovávány 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 2003/96. Zákon č. 261/2007 Sb. tedy navazuje na uvedenou směrnici.

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

[18] 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 z 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Podle čl. 2 odst. 2 uvedené směrnice se směrnice rovněž vztahuje na elektřinu kódu KN 2716.

[19] 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.

[20] Nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 bylo aktualizováno právě nařízením č. 1893/2006. NACE kódu DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ podle nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 nyní odpovídá NACE Revize 2 – kód „C 23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ podle nařízení č. 1893/2006. Odkaz na NACE kód DI 26 je proto třeba vykládat jako odkaz na NACE Revize 2 – kód C 23.

[21] 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; bod [7] výše). To platí i pro odlišení tohoto oddílu od

činností spadajících do sekce „B – Těžba a dobývání“ konkrétně oddílu „08 Ostatní těžba a dobývání“.

[22] Podle § 8 odst. 2 písm. f) zákona č. 261/2007 Sb. (ve znění účinném do 31. 12. 2023) *je od daně osvobozena také elektřina určená k použití nebo použitá k mineralogickým postupům.*

[23] Podle § 2 odst. 1 písm. g) téhož zákona *se rozumí mineralogickými postupy procesy uvedené v klasifikaci NACE pod kódem C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“.*

[24] 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.*

[25] Vnitrostátní právo tak v § 8 odst. 2 písm. f) zákona č. 261/2007 Sb. využilo prostor pro úpravu nabytí elektřiny osvobozené od daně, a to v souvislosti s jejím použitím či určením 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.

[26] Termín „mineralogické postupy“ použitý pro účely zákona č. 261/2007 Sb. tedy odpovídá pojmu „mineralogické postupy“ podle unijního práva.

[27] Nejvyšší správní soud na okraj dodává, že s účinností od 1. 1. 2024 sice byla všechna tři výše citovaná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb. zrušena v souvislosti se zrušením osvobození elektřiny určené k použití nebo použité k metalurgickým procesům od daně z elektřiny (část čtyřicátá čtvrtá zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů). Správní soudy, tedy i Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti, však podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání správního rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (rozsudek NSS z čj. 9 As 222/2014-147, bod 33). V nyní projednávané věci tedy ze zákona č. 261/2007 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2023. Co se týče dalšího řízení před stěžovatelem, podle přechodného ustanovení (čl. LXXVII zákona č. 349/2023 Sb.) se nyní projednávaná věc posoudí (dokončí) podle dosavadní právní úpravy (*pro daňové povinnosti u daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, daně z pevných paliv a daně z elektřiny za zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 261/2007 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*).

III.A Předběžná otázka a odpověď Soudního dvora

[28] Jak již bylo zmíněno v bodě [1] tohoto rozsudku, spor je veden o správné zařazení činnosti žalobkyně z pohledu povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Pokud by žalobkyně měla v souvislosti se svou činností mít možnost nabýt takovou elektřinu, musela by její činnost představovat mineralogický postup, tedy spadat v klasifikaci NACE pod kód C 23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“.

pokračování

[29] S ohledem na konkrétní okolnosti případu proto bylo třeba určit, zda má být pátá odrážka čl. 2 odst. 4 směrnice Rady 2003/96 vykládána v tom smyslu, že je elektřina používána (žalobkyní) 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.

[30] Ve věci tedy vyvstala otázka výkladu práva Evropské unie, na jejímž posouzení závisí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o nyní posuzované kasační stížnosti. Jelikož právo Evropské unie podle Nejvyššího správního soudu není jednoznačné, položil Soudnímu dvoru usnesením z 27. 2. 2023, čj. 8 Afs 297/2021-43, následující předběžnou otázku:

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

[31] Soudní dvůr na položenou předběžnou otázku odpověděl rozsudkem z 18. 4. 2024 ve věci C-133/23, EU:C:2024:335, *Omya CZ*, takto:

Článek 2 odst. 4 písm. b) pátá odrážka směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, musí být vykládán v tom smyslu, že použití elektřiny pro provoz strojů využívaných pro zpracování vápence vytěženého v kamenolomu, které spočívá v několikastupňovém mletí a drcení až na jemná a hrubá vápencová plniva, nepředstavuje použití elektřiny k mineralogickým postupům. Naproti tomu použití elektřiny pro provoz strojů využívaných k získání jemných vápencových plniv s upraveným povrchem představuje použití elektřiny pro účely takových postupů.

[32] Soudní dvůr k odůvodnění svého právního názoru uvedl zejména následující (zvýraznění provedl NSS):

„27 Podle čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 je použití elektřiny pro mineralogické postupy vyňato z působnosti této směrnice.

28 Aby bylo používání elektřiny vyloučeno na základě tohoto ustanovení z působnosti uvedené směrnice, musí k němu tedy docházet v rámci „mineralogického postupu“ ve smyslu uvedeného ustanovení a musí vykazovat dostatečnou vazbu na uvedený postup pro účely uplatnění téhož ustanovení.

29 Je tedy třeba posoudit obě tyto podmínky, aby bylo možné poskytnout prvky výkladu unijního práva, které předkládajícímu soudu umožní ověřit, zda jsou uvedené podmínky splněny, pokud jde o elektřinu používanou pro provoz strojů využívaných pro činnosti drcení a mletí, o které se jedná v původním řízení.

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

34 Zadrugé je třeba za účelem ověření, zda činnost spadá do oddílu 23 sekce C klasifikace NACE Rev. 2, vzít do úvahy vysvětlivky.

(...)

42 Ve světle vysvětlivek k uvedeným sekcím B a C je tudíž třeba mít za to, že na drcení a mletí, které nevede k podstatné přeměně vytěženého materiálu, tedy mechanické či fyzikální nebo chemické změně jdoucí nad rámec fragmentace tohoto materiálu za účelem zmenšení jeho velikosti, musí být nablíženo tak, že se jedná o činnosti prováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním za účelem přípravy suroviny k jejímu uvedení na trh, a že v důsledku toho spadá do sekce B klasifikace NACE Rev. 2. Naproti tomu na drcení a mletí vedoucí k podstatné mechanické či fyzikální nebo chemické změně vytěženého materiálu ve výše uvedeném smyslu musí být nablíženo tak, že představuje přeměnu tohoto materiálu na nový výrobek, a v důsledku toho spadá do sekce C uvedené klasifikace.

43 Skutečnost, zda k drcení a mletí vytěženého materiálu dochází v kamenolomu, nebo na jiném místě, není sama o sobě rozhodující pro účely zařazení těchto činností do sekce B nebo sekce C klasifikace NACE Rev. 2, neboť za tímto účelem musí být zohledněna pouze povaha uvedených činností, jak vyplývá z vysvětlivek k těmto sekcím.

44 V projednávané věci podala společnost Omya návrh na vydání povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z elektřiny pro všechny své činnosti, které se vážou ke zpracování vytěženého vápence, tedy jednak primární drcení a mletí vytěženého vápence prováděné přímo v kamenolomu a jednak drcení a suché mletí až na zrna o konkrétní velikosti, a sice jemná a hrubá vápencová plniva nebo jemná vápencová plniva s upraveným povrchem, prováděné v jejich zpracovatelských závodech.

45 Vzhledem k tomu, že veškeré primární drcení a mletí prováděné v kamenolomu, jakož i drcení a suché mletí prováděné ve zpracovatelských závodech za účelem získání jemných a hrubých vápencových plniv má za následek pouze fragmentaci vytěženého vápence, s výhradou ověření předkládajícím soudem tyto činnosti nevedou k podstatné přeměně uvedeného vápence ve smyslu uvedeném v bodě 42 tohoto rozsudku, takže musí být považovány za činnosti prováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním, které tedy spadají do sekce B klasifikace NACE Rev. 2.

46 Pokud jde na druhou stranu o drcení a mletí s cílem získat jemná vápencová plniva s upraveným povrchem, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že taková plniva se získávají zejména promícháním jemných vápencových plniv se stearinem. Jeví se tedy, že se tyto činnosti neomezují na pouhou fragmentaci vytěženého vápence na malé kusy, ale vedou k podstatné změně uvedeného vápence představující výrobu nového produktu z jemných vápencových plniv. S výhradou ověření předkládajícím soudem je proto třeba na tyto činnosti nablížit tak, že spadají do sekce C klasifikace NACE Rev. 2 a mohou být zařazeny do oddílu 23 této sekce.

(...)

54 Z výše uvedeného vyplývá, že drcení a mletí prováděné s cílem získat jemná a hrubá vápencová plniva nepředstavuje „mineralogické postupy“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96, takže elektřina používaná při těchto činnostech není z působnosti této směrnice vyloučena. Naproti tomu drcení nebo mletí prováděné s cílem získat jemná vápencová plniva

pokračování

s upraveným povrchem takové postupy představuje, takže elektřina používaná při těchto posledně uvedených činnostech může být z působnosti uvedené směrnice vyloučena.

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

56 Vzdálený vztah mezi použitím elektřiny a „mineralogickým postupem“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96 totiž nepostačuje k tomu, aby toto použití mohlo spadat do působnosti tohoto ustanovení, stejně tak jako pro tento účel nepostačuje použití elektřiny, které není nezbytné pro uskutečnění uvedeného mineralogického postupu (obdobně viz rozsudek ze dne 7. září 2017, *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, [C-465/15](#), [EU:C:2017:640](#), bod 21).

57 V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že proces výroby jemných vápencových plniv s upraveným povrchem, který – jak bylo konstatováno v bodě 54 tohoto rozsudku – představuje „mineralogický postup“ ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96, spočívá v promíchání jemného vápencového plniva se stearinem v horkém vzduchu.

58 Existuje tedy přímá a úzká vazba mezi elektřinou používanou pro pohon elektrického topného zařízení, které ohřívá vzduch, a uvedeným procesem.

59 *Elektřina používaná pro pohon tohoto zařízení proto představuje použití elektřiny k mineralogickému postupu ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice 2003/96, takže používání takové elektřiny nepodléhá zdanění podle této směrnice.*

[33] Soudní dvůr zároveň odmítl použití klasifikace CPA, resp. CZ-CPA (body 32 a 33 rozsudku *Omya CZ*), jakož i postup metodou *top-down* (body 47 až 53 rozsudku *Omya CZ*).

[34] Žalobkyně ani stěžovatel se k rozsudku *Omya CZ* nevyjádřili.

III.B Závěry Nejvyššího správního soudu v návaznosti na rozsudek *Omya CZ*

[35] Předmětem nyní projednávané věci je povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně z důvodu jejího použití k mineralogickým postupům. Podle návrhu podaného žalobkyní správci daně měla být elektřina osvobozená od daně využívána k praní a sušení, drcení, mechanickému třídění, mletí a vzdušnému třídění mletých plniv a drtí z přírodního uhličitane vápenatého (mramoru). Výsledkem uvedených činností (technologického postupu) jsou vápencové drtě různých frakcí, jemně a hrubě mletá vápencová plniva nebo jemně mletá vápencová plniva s upraveným povrchem (body [2] a [3] výše; str. 2 prvostupňové rozhodnutí).

[36] Soudní dvůr v rozsudku *Omya CZ* pro účely zařazení činnosti žalobkyně z pohledu povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně rozlišil na jedné straně *drcení a (suché) mletí za účelem získání jemných a hrubých vápencových plniv*, a na druhé straně *drcení a mletí s cílem získat jemná vápencová plniva s upraveným povrchem*.

[37] Prvně uvedená činnost má podle Soudního dvora za následek pouze fragmentaci (rozbití na menší kusy, úlomky) vytěženého vápence, a proto (s výhradou ověření předkládajícím soudem, tj. NSS) tyto činnosti nevedou k podstatné přeměně uvedeného vápence, takže musí být považovány za činnosti prováděné v souvislosti s těžbou a dobýváním, které tedy spadají do sekce B klasifikace NACE podle nařízení č. 1893/2006 (resp. CZ-NACE podle sdělení č. 244/2007 Sb.) (body 45 a 54 rozsudku *Omya CZ*).

[38] Jde-li o výhradu ověření předkládajícím soudem, Nejvyšší správní soud ověřil, že z dokumentu *Technologický postup těžby a zpracování vápence*, jež žalobkyně předložila v prvostupňovém řízení, neplyne, že by samotné několikastupňové drcení a mletí (fragmentace) vytěženého materiálu vedlo k jeho podstatné přeměně. Naopak, z tohoto dokumentu podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že tato činnost skutečně spočívá „pouze“ ve zmenšení velikosti vytěženého materiálu až na zrna o konkrétní velikosti.

[39] Naproti tomu činnosti spočívající v drcení a mletí s cílem získat jemná vápencová plniva s upraveným povrchem, jež se získávají zejména promícháním jemných vápencových plniv se stearinem, se podle Soudního dvora neomezují na pouhou fragmentaci vytěženého vápence na malé kusy, ale vedou k podstatné změně uvedeného vápence představující výrobu nového produktu z jemných vápencových plniv. Na tyto činnosti je proto třeba nahlížet (opět s výhradou ověření předkládajícím soudem, tj. NSS) tak, že spadají do sekce C klasifikace NACE podle nařízení č. 1893/2006 (resp. CZ-NACE podle sdělení č. 244/2007 Sb.) a mohou být zařazeny do oddílu 23 této sekce (body 46 a 54 rozsudku *Omya CZ*).

[40] Z dokumentu *Technologický postup těžby a zpracování vápence* plyne, že k úpravě povrchu jemných vápencových plniv dochází (zjednodušeně řečeno) tím, že je na ně v horkém vzduchu promícháváním nanášen stearin. Podle Nejvyššího správního soudu tím dochází k podstatné přeměně materiálu ve smyslu bod 42 rozsudku *Omya CZ*, zde v podobě fyzikální, resp. chemické změny, neboť dochází též ke změně vlastností materiálu jdoucí nad rámec fragmentace.

[41] Vzhledem k nutnosti splnění též podmínky týkající se existence dostatečné vazby mezi používanou elektřinou a mineralogickým postupem pro účely použití čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice Rady 2003/96 (body 28 a 29 rozsudku *Omya CZ*), Soudní dvůr uvedl, že přímá a úzká (tj. dostatečná) vazba existuje pouze mezi elektřinou používanou pro pohon elektrického topného zařízení, které ohřívá vzduch, a procesem spočívajícím v promíchání jemného vápencového plniva se stearinem v horkém vzduchu. Dostatečnou vazbu na mineralogický postup však Soudní dvůr neshledal u elektřiny používané k samotnému drcení a mletí za účelem získání jemného vápencového plniva jako výchozího produktu pro následné promíchávání se stearinem vedoucí k úpravě povrchu tohoto plniva (body 55 až 58 rozsudku *Omya CZ*).

[42] V bodě 59 rozsudku *Omya CZ* proto Soudní dvůr uzavřel, že elektřina používaná pro pohon uvedeného elektrického topného zařízení ohřívajícího vzduch představuje použití elektřiny k mineralogickému postupu ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice Rady 2003/96, takže používání takové elektřiny nepodléhá zdanění podle této směrnice.

pokračování

[43] Nejvyšší správní soud proto na podkladě závazného výkladu Soudního dvora dospěl k následujícím závěrům:

- používání elektřiny k činnostem vedoucím „toliko“ ke zmenšení velikosti vytěženého vápence, tj. bez jeho podstatné přeměny, není ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice Rady 2003/96 vyloučena z působnosti této směrnice, a proto není osvobozena od daně na základě § 8 odst. 2 písm. f) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. g) zákona č. 261/2007 Sb. (ve znění účinném do 31. 12. 2023);
- naproti tomu používání elektřiny pro pohon elektrického topného zařízení ohřívajícího vzduch za účelem promíchávání jemného vápencového plniva se stearinem s cílem úpravy povrchu tohoto plniva je ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) páté odrážky směrnice Rady 2003/96 vyloučena z působnosti této směrnice, a proto je osvobozena od daně na základě § 8 odst. 2 písm. f) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. g) zákona č. 261/2007 Sb. (ve znění účinném do 31. 12. 2023).

[44] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek nezákonností, neboť nesprávně posoudil otázku zařazení činností žalobkyně podle klasifikace NACE Revize 2 (CZ-NACE) pro účely povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně. Krajský soud totiž veškerou činnost žalobkyně (bod [35] výše) nesprávně zařadil do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“, oddílu „23 Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“, třídy „23.70 Řezání, tvarování a konečná úprava kamene“, a proto je s touto činností spojeno osvobození od daně z elektřiny podle § 8 odst. 2 písm. f) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. g) zákona č. 261/2007 Sb. (ve znění účinném do 31. 12. 2023) (body 13 a 20 napadeného rozsudku a bod [7] výše). Krajský soud tedy nerozlišil mezi činnostmi spočívající v pouhé fragmentaci vytěženého vápence, s níž není spojeno osvobození elektřiny od daně, na jedné straně, a činnostmi spočívající v podstatné přeměně vápence, s níž osvobození spojené je, na straně druhé. K tomuto závěru došel rovněž na základě použití metody *top-down* a klasifikace CPA, resp. CZ-CPA (body 14 a 21 napadeného rozsudku), což Soudní dvůr pro účely nyní projednávané věci výslovně odmítl (bod [33] výše).

[45] Nezákonné je však i rozhodnutí stěžovatele, který naopak, v souladu se správcem daně, dospěl k závěru, že žádná činnost žalobkyně nespadá do sekce „C – Zpracovatelský průmysl“, nýbrž spadá do sekce „B – Těžba a dobývání“, oddílu „08 Ostatní těžba a dobývání“, třídy 08.11 „Dobývání kamene pro výtvarné nebo stavební účely, vápence, sádkovce, křídly a břidlice“. Tyto činnosti tak podle stěžovatele nebyly vůbec spojené s osvobozením elektřiny od daně.

[46] Jak však plyne z výše popsaných závěrů, činnost žalobkyně nelze nahlížet jednoduše, ale je nutné ji rozlišit podle její povahy s ohledem na to, zda splňuje podmínky pro osvobození používané elektřiny od daně (shrnutí v bodu [43] výše).

[47] Nejvyšší správní soud doplňuje, že si je vědom toho, že stěžovatel vázán závazným právním názorem krajského soudu v napadeném rozsudku vydal 5. 4. 2022 nové rozhodnutí čj. 16407-3/2022-900000-314, kterým změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že se žalobkyni povoluje nabývat elektřinu osvobozenou od daně na dobu pěti let od 6. 4. 2022 do 6. 4. 2027. Vydání nového rozhodnutí však nemá žádný vliv na řízení o nynější kasační stížnosti

(usnesení rozšířeného senátu NSS z 27. 2. 2024, čj. 8 Azs 172/2020-66). K řešení takových situací pak slouží především § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, jelikož napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí stěžovatele shledal nezákonnými. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil.

[49] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před tímto soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že v dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než zrušit žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že sám rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). Stěžovatel tak v dalším řízení, v souladu s výše uvedeným, rozliší činnost žalobkyně na tu, s níž osvobození elektřiny od daně spojeno není, a tu, s níž spojeno je. Svá zjištění ohledně těchto odlišných činností následně promítne do svého nového rozhodnutí.

[50] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatel úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak úspěšná byla, a proto má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

[51] Náklady řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a odměna advokáta. Ta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za každý z nich náleží částka 3 100 Kč (§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu) a paušální náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za řízení o žalobě tak zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6 800 Kč [2 x (3 100 + 300)]. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o částku 1 428 Kč odpovídající 21% dani z přidané hodnoty na celkovou částku 8 228 Kč. Celkové náklady stěžovatele za řízení o žalobě, včetně zaplaceného soudního poplatku, tak činí 11 228 Kč.

[52] V řízení o kasační stížnosti žalobkyni žádné náklady nevznikly. Stručné vyjádření ke kasační stížnosti, v němž žalobkyně uvedla pouze to, že se ztotožňuje se skutkovými a právními závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, nelze považovat za úkon právní služby ve smyslu advokátního tarifu. V řízení o předběžné otázce ani k rozsudku *Omya CZ* se žalobkyně nevyjádřila vůbec.

pokračování

[53] Celková výsledná částka nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 11 228 Kč.

[54] Stěžovatel je povinen žalobkyni zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Viléma Šilara (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu