Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 30 stycznia 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 7 ust. 2 i 3 – Pojęcie „oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe" – Uregulowanie krajowe przewidujące obniżoną stawkę podatku akcyzowego na olej napędowy przeznaczony do celów handlowych wykorzystywany jako paliwo silnikowe do celów regularnego przewozu osób, a nie do celów okazjonalnego przewozu osób – Zasada równego traktowania

W sprawie C-513/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Palermo (komisję podatkową dla prowincji Palermo, Włochy) postanowieniem z dnia 13 lipca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 sierpnia 2018 r., w postępowaniu:

Autoservizi Giordano società cooperativa

przeciwko

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Ufficio di Palermo,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca), T. von Danwitz, C. Vajda i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez M. Santora, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Armenię i F. Tomat, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 września 2019 r.,

* Język postępowania: włoski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 2 i 3 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 ów został złożony w ramach sporu między Autoservizi Giordano società cooperativa a Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Ufficio di Palermo (organem ds. ceł i monopoli – urzędem w Palermo, Włochy, zwanym dalej „organem ds. ceł i monopoli") w przedmiocie odmówienia przez ten organ spółce Autoservizi Giordano możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe za trzeci kwartał 2017 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 2–7, 9, 11, 12 i 24 dyrektywy 2003/96 stanowią:

„(2) Brak przepisów wspólnotowych wyznaczających minimalną stawkę podatków od energii elektrycznej i produktów energetycznych innych niż oleje mineralne może negatywnie wpływać na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(3) Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

(4) Znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowany[mi] przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

(5) Ustalenie właściwych wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania może umożliwić zredukowanie istniejących różnic w krajowych poziomach opodatkowania.

(6) Zgodnie z postanowieniami art. 6 traktatu [WE] wymogi ochrony środowiska muszą być włączone do określania i wykonywania innych polityk Wspólnoty.

(7) Jako strona Konwencji Ramowej Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu Wspólnota ratyfikowała Protokół z Kioto. Opodatkowanie produktów energetycznych i – w odpowiednim przypadku – energii elektrycznej jest jednym z instrumentów dostępnych w celu osiągania celów Protokołu z Kioto.

[…]

(9) Państwom członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych.

[…]

(11) Decydowanie o tym, jakimi środkami podatkowymi wprowadzone zostaną w życie wspólnotowe ramy dotyczące opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, jest sprawą poszczególnych państw członkowskich. W tym względzie państwa członkowskie mogą zdecydować nie podwyższać ogólnego obciążenia podatkowego, jeśli uznają, że wprowadzenie w życie takiej zasady neutralności podatkowej mogłoby przyczynić się do restrukturyzacji i unowocześnienia ich systemów podatkowych poprzez zachęcanie do zachowań bardziej sprzyjających ochronie środowiska i zwiększonego uwzględnienia czynnika udziału w pracy.

(12) Ceny energii są elementami kluczowymi wspólnotowej polityki energetycznej, transportowej i ochrony środowiska.

[…]

(24) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania niektórych innych zwolnień lub obniżonych poziomów opodatkowania, w przypadkach gdy nie będzie to szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i nie będzie powodować zakłóceń konkurencji".

4 Artykuł 4 dyrektywy 2003/96 przewiduje:

„1. Poziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej wymienione [wymienionych] w art. 2 nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą.

2. Dla celów niniejszej dyrektywy »poziom opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej) wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji".

5 Zgodnie z art. 7 owej dyrektywy:

„1. Od dnia 1 stycznia 2004 r. i od dnia 1 stycznia 2010 r. dla paliw silnikowych obowiązują minimalne poziomy opodatkowania ustalone w załączniku I tabela A.

Najpóźniej do dnia 1 stycznia 2012 r. Rada, stanowiąc jednomyślnie, po konsultacji z Parlamentem Europejskim, na podstawie sprawozdania i wniosku Komisji, podejmuje decyzję odnośnie do minimalnych poziomów opodatkowania mających zastosowanie do oleju gazowego [napędowego] na kolejny okres rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2013 r.

2. Państwa członkowskie mogą rozróżniać [dokonywać rozróżnienia] między handlowym i niehandlowym zastosowaniem oleju gazowego [napędowego] stosowanego jako materiał napędowy [paliwo silnikowe], pod warunkiem że wspólnotowe minimalne poziomy są przestrzegane i że stawka dla handlowego oleju gazowego wykorzystywanego jako materiał napędowy [oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe] nie spada poniżej krajowego poziomu opodatkowania obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r., bez względu na wszelkie odstępstwa dla tego zastosowania ustanowione w niniejszej dyrektywie.

3. »Handlowy olej gazowy wykorzystywany jako materiał napędowy [olej napędowy przeznaczony do celów handlowych wykorzystywany jako paliwo silnikowe]« oznacza olej gazowy [napędowy] wykorzystywany jako materiał napędowy [paliwo silnikowe] do następujących celów:

a) przewóz towarów na cudzy rachunek lub własny pojazdem silnikowym lub pojazdem przegubowym [zespołem pojazdów] przeznaczonym wyłącznie do przewozu drogowego towarów i o maksymalnej dopuszczalnej całkowitej masie rzeczywistej brutto nie mniejszej niż 7,5 [t];

b) regularny lub okazjonalny przewóz osób pojazdem silnikowym kategorii M2 lub kategorii M3, zdefiniowan[ych] w dyrektywie Rady 70/156/EWG z dnia 6 lutego 1970 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do homologacji typu pojazdów silnikowych i ich przyczep [(Dz.U. 1970, L 42, s. 1].

4. Nie naruszając ust. 2, państwa członkowskie, które wprowadzą system opłat użytkowników dróg za pojazdy silnikowe lub pojazdy przegubowe [zespoły pojazdów] przeznaczone wyłącznie do przewozu drogowego towarów, mogą stosować obniżoną stawkę dla oleju gazowego [napędowego] wykorzystywanego przez takie pojazdy, która schodzi poniżej krajowego poziomu opodatkowania obowiązującego w dniu 1 stycznia 2003 r., tak długo, jak [długo] ogólny ciężar opodatkowania pozostaje w dużej części taki sam, pod warunkiem że wspólnotowe minimalne poziomy opodatkowania są przestrzegane i że krajowy poziom opodatkowania obowiązujący w dniu 1 stycznia 2003 r. dla oleju gazowego [napędowego] wykorzystywanego jako materiał napędowy [paliwo silnikowe] jest przynajmniej dwa razy wyższy od minimalnego poziomu opodatkowania mającego zastosowanie w dniu 1 stycznia 2004 r.”.

Prawo włoskie

6 Artykuł 6 decreto legislativo n. 26 – Attuazione della direttiva 2003/96/WE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità (dekretu ustawodawczego nr 26 w sprawie transpozycji dyrektywy 2003/96) z dnia 2 lutego 2007 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 68 z dnia 22 marca 2007 r., s. 5) ustanawia stawkę podatku akcyzowego dla oleju napędowego wykorzystywanego jako paliwo silnikowe.

7 Artykuł 24 ter decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (dekretu ustawodawczego nr 504 w sprawie tekstu jednolitego przepisów ustawodawczych dotyczących podatków od produkcji i konsumpcyjnych oraz związanych z tym sankcji karnych i administracyjnych) z dnia 26 października 1995 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 279 z dnia 29 listopada 1995 r., s. 5, zwanego dalej „dekretem ustawodawczym nr 504/1995”), wprowadzony przez decreto-legge n. 193 – Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili (dekret ustawodawczy nr 193 w sprawie pilnych przepisów w dziedzinie podatków i finansowania bieżących potrzeb) z dnia 22 października 2016 r., przekształcony, ze zmianami, ustawą nr 225 z dnia 1 grudnia 2016 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 282 z dnia 2 grudnia 2016 r.), zatytułowany „Olej napędowy przeznaczony do celów handlowych”, przewiduje:

„1. Olej napędowy przeznaczony do celów handlowych wykorzystywany jako paliwo silnikowe podlega podatkowi akcyzowemu według stawki przewidzianej dla takiego zastosowania w pkt 4-bis tabeli A załączonej do niniejszego tekstu jednolitego.

2. »Olej napędowy przeznaczony do celów handlowych wykorzystywany jako paliwo silnikowe« oznacza olej napędowy wykorzystywany w pojazdach, z wyjątkiem pojazdów kategorii Euro 2 lub niższej, użytkowanych przez właściciela lub na innej podstawie w taki sposób, że pozostają one do wyłącznej dyspozycji, do następujących celów:

a) do działalności transportu towarów pojazdami o maksymalnej całkowitej masie nie mniejszej niż 7,5 tony wykonywanej przez […];

b) do przewozu osób prowadzonego przez:
   1) podmioty publiczne lub lokalne przedsiębiorstwa publiczne wykonujące działalność transportową, o której mowa w [decreto legislativo n. 422 – Conferimento alle regioni ed agli enti locali di funzioni e compiti in materia di trasporto pubblico locale, a norma dell’articolo 4, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59 (dekrecie ustawodawczym nr 422 w sprawie

przekazania regionom i społecznościom lokalnym funkcji i zadań w dziedzinie lokalnego transportu publicznego na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy nr 59 z dnia 15 marca 1997 r.) z dnia 19 listopada 1997 r. (GURI nr 287 z dnia 10 grudnia 1997 r., s. 4)] i w regionalnych przepisach wykonawczych;

2) przedsiębiorstwa wykonujące usługi międzyregionalnego transportu drogowego należącego do kompetencji państwa, o których mowa w [decreto legislativo n. 285 – Riordino dei servizi automobilistici interregionali di competenza statale (dekrecie ustawodawczym nr 285 w sprawie reorganizacji międzyregionalnych usług publicznego transportu drogowego należącego do kompetencji państwa) z dnia 21 listopada 2005 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 6, z dnia 9 stycznia 2006 r., s. 12)];
3) przedsiębiorstwa wykonujące usługi transportowe pozostające w kompetencjach organów regionalnych i lokalnych, o których mowa w dekrecie ustawodawczym nr 422 z dnia 19 listopada 1997 r.;
4) przedsiębiorstwa wykonujące regularne usługi transportu drogowego wewnątrz Wspólnoty, o których mowa w [rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1073/2009 z dnia 21 października 2009 r. w sprawie wspólnych zasad dostępu do międzynarodowego rynku usług autokarowych i autobusowych i zmieniającym rozporządzenie (WE) nr 561/2006 (Dz.U. 2009, L 300, s. 88)].

3. Za olej napędowy przeznaczony do celów handlowych uznaje się również olej napędowy wykorzystywany do celów przewozu osób prowadzonego przez podmioty publiczne lub przedsiębiorstwa świadczące publiczne usługi transportu linowego.

4. Wysokość podatku do zwrotu, wynikającego z wyższego podatku akcyzowego nałożonego na olej napędowy przeznaczony do celów handlowych, określa się w wysokości równej różnicy między stawką podatku akcyzowego stosowaną w odniesieniu do oleju napędowego wykorzystywanego jako paliwo silnikowe, o której mowa w załączniku I, a stawką określoną w ust. 1 niniejszego artykułu. W celu uzyskania wyżej wskazanego zwrotu podmioty wymienione w ust. 2 i 3 składają odpowiednią deklarację we właściwym urzędzie organu ds. ceł i monopoli do końca miesiąca następującego po upływie każdego kwartału, w którym miało miejsce zużycie oleju napędowego do celów handlowych.

[…]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 Spółka Autoservizi Giordano prowadzi działalność polegającą na przewozie osób poprzez świadczenie usług wynajmu autobusu wraz z kierowcą.

9 Spółka ta złożyła do organu ds. ceł i monopoli wniosek o objęcie jej za trzeci kwartał 2017 r. obniżoną stawką podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych przewidzianą w art. 24 ter dekretu ustawodawczego nr 504/1995.

10 Organ ds. ceł i monopoli oddalił ów wniosek na tej podstawie, że działalność przewozu osób w formie usług wynajmu autobusu wraz z kierowcą, taka jaką prowadzi spółka Autoservizi Giordano, nie jest objęta żadnym z rodzajów działalności przewozowej, do których zastosowanie na mocy art. 24 ter dekretu ustawodawczego nr 504/1995 ma obniżona stawka podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych.

11 Spółka Autoservizi Giordano zaskarżyła tę odmowę do Commissione tributaria provinciale di Palermo (komisji podatkowej dla prowincji Palermo, Włochy).

12 Na poparcie skargi spółka Autoservizi Giordano podnosi, że prawo do obniżonej stawki podatku akcyzowego wynika z bezpośredniego stosowania art. 7 dyrektywy 2003/96 oraz że w związku z tym ograniczenie znajdujące się w art. 24 ter dekretu ustawodawczego nr 504/1995 jest arbitralne i niezgodne z prawem.

13 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że art. 7 dyrektywy 2003/96 pozostawia poszczególnym państwom członkowskim zakres uznania co do możliwości rozróżnienia między handlowym i niehandlowym wykorzystaniem oleju napędowego. Sąd ów wskazuje niemniej, że artykuł ów nie wydaje się przyznawać państwom członkowskim takiego samego zakresu uznania przy podejmowaniu przez nie decyzji o wprowadzeniu obniżonej stawki podatku akcyzowego dla kategorii oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe, ponieważ kategoria ta powinna być zgodna z definicją pojęcia „oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych" zawartą w rzeczonym artykule.

14 Ponadto zdaniem sądu odsyłającego poprzez przyznanie możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe jedynie w odniesieniu do niektórych rodzajów działalności, a nie innych, takich jak działalność polegająca na wynajmie autobusu wraz z kierowcą w sektorze prywatnego przewozu osób, art. 24 ter dekretu ustawodawczego nr 504/1995 ogranicza zakres art. 7 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2003/96, który odnosi się do „regularnego lub okazjonalnego przewozu osób".

15 Na koniec sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy podmioty prywatne mogą powoływać się przed organami włoskimi bezpośrednio na art. 7 dyrektywy 2003/96, aby uzyskać prawo do obniżonej stawki podatku akcyzowego i zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego. Sąd ów podkreśla, że w takim wypadku uznanie prawa włoskiego za zgodne z tym przepisem mogłoby być problematyczne.

16 W tym względzie sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o ustalenie, czy zakres uznania przyznany państwom członkowskim na mocy art. 7 ust. 2 dyrektywy 2003/96 oznacza, że ust. 3 tego artykułu, który włącza do pojęcia „oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych" olej napędowy wykorzystywany do celów „okazjonalnego przewozu osób", nie jest wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy.

17 Wobec powyższego Commissione tributaria provinciale di Palermo (komisja podatkowa dla prowincji Palermo, Włochy) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 7 dyrektywy [2003/96] należy interpretować w ten sposób, że jego zakresem zastosowania objęte są wszystkie publiczne lub prywatne przedsiębiorstwa oraz podmioty prowadzące działalność w sektorze przewozu osób autobusem, w tym w zakresie wynajmu autobusu wraz z kierowcą, oraz czy przepis ten sprzeciwia się uregulowaniom krajowym transponującym tę dyrektywę w zakresie, w jakim nie zaliczają one do podmiotów wykorzystujących olej napędowy przeznaczony do celów handlowych również podmiotów wykonujących działalność w zakresie wynajmu autobusu wraz z kierowcą?

2) Czy przyznany państwom członkowskim zakres uznania, o którym mowa w art. 7 ust. 2 dyrektywy 2003/96, [na podstawie którego to przepisu] państwa członkowskie mogą dokonać rozróżnienia między handlowym i niehandlowym zastosowaniem oleju napędowego wykorzystywanego jako paliwo silnikowe, pod warunkiem że wspólnotowe minimalne poziomy są przestrzegane i że stawka dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe nie spada poniżej krajowego poziomu opodatkowania obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r., oznacza, że [art. 7 ust. 3 lit. b)], który zalicza do oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych olej napędowy wykorzystywany do celów »okazjonalnego przewozu osób«, nie jest bezpośrednio skuteczny i bezwarunkowy?

3) Czy art. 7 dyrektywy [2003/96] jest z punktu widzenia jego treści, po pierwsze, wystarczająco precyzyjny, a po drugie, bezwarunkowy, aby jednostka mogła się na niego bezpośrednio powoływać wobec władz danego państwa członkowskiego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Tytułem wstępu należy zauważyć, że z postanowienia odsyłającego wynika, że strona skarżąca w postępowaniu głównym jest przedsiębiorstwem prywatnym, a nie publicznym. W konsekwencji, niezależnie od sformułowania pytanie pierwszego, w ramach niniejszej sprawy należy ustalić, po pierwsze, czy art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że jego zakresem zastosowania objęte jest przedsiębiorstwo prywatne prowadzące działalność przewozu osób w formie usług wynajmu autobusów z kierowcą, i po drugie, czy przepis ten sprzeciwia się uregulowaniom krajowym przewidującym obniżoną stawkę podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe do celów regularnego przewozu osób, które nie przewidują jednak takiej stawki dla oleju wykorzystywanego do celów okazjonalnego przewozu osób.

19 W odniesieniu do pierwszej części pytania pierwszego należy zauważyć, iż art. 7 ust. 2 owej dyrektywy przewiduje, że w odniesieniu do poziomu opodatkowania państwa członkowskie mogą dokonywać rozróżnienia między handlowym i niehandlowym zastosowaniem oleju napędowego wykorzystywanego jako paliwo silnikowe, pod warunkiem że wspólnotowe minimalne poziomy są przestrzegane i że stawka dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe nie spada poniżej krajowego poziomu opodatkowania. Zaś art. 7 ust. 3 rzeczonej dyrektywy uściśla, co należy rozumieć przez „olej napędowy przeznaczony do celów handlowych wykorzystywany jako paliwo silnikowe”, i wskazuje, w szczególności w lit. b), olej napędowy wykorzystywany jako paliwo silnikowe do celów regularnego lub okazjonalnego przewozu osób pojazdem silnikowym kategorii M2 lub M3, zdefiniowanych w dyrektywie Rady 70/156.

20 Jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 21 opinii, z art. 7 ust. 3 dyrektywy 2003/96 wynika, że prawodawca Unii zdefiniował pojęcie „oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe” poprzez odniesienie nie do prywatnego lub publicznego charakteru podmiotów wykorzystujących olej napędowy, lecz do celów, do jakich olej napędowy jest wykorzystywany, czyli do przewozu towarów i osób za pomocą pewnych pojazdów silnikowych.

21 W konsekwencji przepis ów należy interpretować w ten sposób, że zakresem jego zastosowania objęte jest przedsiębiorstwo prywatne prowadzące działalność przewozu osób w formie usług wynajmu autobusu wraz z kierowcą, pod warunkiem że pojazdy wynajmowane przez to przedsiębiorstwo należą do kategorii M2 lub M3 zdefiniowanych w dyrektywie 70/156.

22 Co się tyczy drugiej części pytania pierwszego, należy na wstępie przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, systematykę oraz cele (wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., CMR, C-645/16, EU:C:2018:262, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W odniesieniu do brzmienia art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96 należy zauważyć, że ust. 2 tego artykułu upoważnia, pod pewnymi warunkami, państwa członkowskie do dokonania rozróżnienia między handlowym i niehandlowym zastosowaniem oleju napędowego wykorzystywanego jako paliwo silnikowe oraz że ust. 3 lit. b) rzeczonego artykułu uściśla, iż pojęcie „oleju napędowego

przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe" obejmuje olej napędowy wykorzystywany jako paliwo silnikowe do celów „regularnego lub okazjonalnego przewozu osób".

24 Należy podkreślić, że wyrazy „regularny" i „okazjonalny", znajdujące się w wyrażeniu „regularny lub okazjonalny przewóz osób" zawartym w art. 7 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2003/96, są połączone spójnikiem „lub". W tym względzie prawdą jest, że spójnik „lub" może być rozumiany – z językowego punktu widzenia – jako alternatywa rozłączna lub łączna [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2005 r., Komisja/Francja, C-304/02, EU:C:2005:444, pkt 83; a także z dnia 14 maja 2019 r., M i in. (Cofnięcie statusu uchodźcy), C-391/16, C-77/17 i C-78/17, EU:C:2019:403, pkt 102].

25 Niemniej jednak, jak zauważył w istocie rząd włoski, gdyby prawodawca Unii zamierzał, aby obniżona stawka podatku akcyzowego dla oleju napędowego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe miała zastosowanie do wszystkich działalności przewozu osób, bez rozróżnienia na przewóz regularny i okazjonalny, użyłby w art. 7 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2003/96 wyrażenia „przewóz osób". Użycie wyrażenia „regularny lub okazjonalny przewóz osób" wskazuje zatem na to, że regularny przewóz osób i okazjonalny przewóz osób, połączone spójnikiem „lub", niekoniecznie muszą podlegać razem obniżonej stawce podatku akcyzowego, a mogą również być alternatywnie opodatkowane według takiej stawki.

26 W odniesieniu do systematyki dyrektywy 2003/96 z motywu 3 i art. 4 owej dyrektywy wynika, że nie dokonała ona całkowitej harmonizacji stawek podatku akcyzowego od produktów energetycznych i energii elektrycznej, a ograniczyła się do ustanowienia zharmonizowanych minimalnych poziomów opodatkowania. Co więcej, jak zauważa rzecznik generalny w pkt 30 i 31 opinii, oprócz art. 7 ust. 2 wskazanej dyrektywy, art. 5, 14–17 i 19 owej dyrektywy przewidują możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie zróżnicowanych stawek opodatkowania, zwolnień z podatku lub obniżek podatkowych w zakresie podatku akcyzowego. Przepisy te świadczą o tym, że prawodawca Unii pozostawił państwom członkowskim pewien zakres uznania w dziedzinie podatku akcyzowego.

27 Systematyka dyrektywy 2003/96 przemawia zatem za zinterpretowaniem art. 7 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy w ten sposób, że zastosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego nie musi obejmować regularnego i okazjonalnego przewozu osób, a może również ograniczać się do jednej z tych form przewozu osób.

28 W odniesieniu do celów realizowanych przez dyrektywę 2003/96 należy wskazać, iż z motywów 9 i 11 tej dyrektywy wynika, że ma ona na celu pozostawienie państwom członkowskim pewnej swobody w celu określania i wykonywania polityk właściwych do ich krajowego kontekstu i że decydowanie o środkach ustanowionych w ramach wprowadzania w życie wskazanej dyrektywy jest sprawą poszczególnych państw członkowskich (wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, pkt 50).

29 Jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 41 opinii, przyznanie państwom członkowskim możliwości ustanowienia obniżonej stawki podatku akcyzowego dla oleju napędowego wykorzystywanego do celów regularnego przewozu osób, a nie dla oleju wykorzystywanego do celów okazjonalnego przewozu osób, pozwala państwom członkowskim na realizowanie polityk dostosowanych do ich krajowego kontekstu, w szczególności w dziedzinie transportu i dostępności terytorialnej.

30 Po drugie, przewidując zharmonizowany system opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, dyrektywa 2003/96, jak wynika z jej motywów 2–5 i 24, ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, w szczególności bez zakłócania konkurencji (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 29

i przytoczone tam orzecznictwo). W szczególności z motywu 3 rzeczonej dyrektywy wynika, że w celu zapewnienia tego prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego dyrektywa ta ustaliła wspólnotowe minimalne poziomy opodatkowania.

31 Cel ten – pod warunkiem że przestrzegane są minimalne wspólnotowe poziomy opodatkowania – nie stoi jednak na przeszkodzie zinterpretowaniu art. 7 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2003/96 w ten sposób, iż państwa członkowskie mogą ograniczyć stosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego jedynie do regularnego przewozu osób.

32 Po trzecie, dyrektywa 2003/96 ma również na celu, jak wynika z jej motywów 6, 7, 11 i 12, wspieranie celów polityki ochrony środowiska (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Jak pokreślił rząd włoski, te cele przemawiają za wykładnią art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którą przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, aby ustawodawca krajowy przewidział obniżoną stawkę podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe dla regularnego przewozu osób, nie przewidując jednak takiej stawki względem okazjonalnego przewozu osób. Otóż ponieważ obniżona stawka podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe zmniejsza koszty związane ze zużyciem oleju napędowego, zmniejszenie liczby beneficjentów takiej korzyści może przyczynić się do ograniczenia tego zużycia w odniesieniu do tych form przewozu pasażerów, które z niej nie korzystają, a tym samym przyczynić się do realizacji celów polityki ochrony środowiska wspieranych przez tę dyrektywę.

34 W konsekwencji w odniesieniu do drugiej części pytania pierwszego należy stwierdzić, że w świetle zarówno brzmienia art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96, jak i systematyki rzeczonej dyrektywy ów przepis należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym obniżoną stawkę podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe w ramach działalności regularnego przewozu osób, które nie przewidują jednak takiej stawki dla oleju wykorzystywanego w ramach działalności okazjonalnego przewozu osób.

35 Niemniej, jak przypomniała w istocie Komisja w uwagach na piśmie, państwa członkowskie przy wykonywaniu uprawnień, jakimi dysponują w celu wprowadzenia w życie art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96, powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część porządku prawnego Unii, do których należy między innymi zasada równego traktowania (zob. analogicznie wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 59; a także z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 29, 30).

36 Zgodność rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania krajowego z prawem Unii zależy od przestrzegania zasady równego traktowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego. Trybunał może jednak udzielić temu sądowi wskazówek przydatnych do rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 37, 38).

37 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada równego traktowania wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a odmienne sytuacje nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione (wyrok z dnia 3 grudnia 2019 r., Republika Czeska/Parlament i Rada, C-482/17, EU:C:2019:1035, pkt 164 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Zasada ta sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku akcyzowego (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W niniejszej sprawie usługi regularnego przewozu osób zapewniają, z definicji, przewóz pasażerów w określonych odstępach czasu i na określonych trasach, przy czym pasażerowie są zabierani z określonych z góry przystanków i dowożeni na z góry ustalone przystanki, podczas gdy usługi okazjonalnego przewozu osób odpowiadają doraźnym potrzebom. Ponadto podmioty świadczące usługi regularnego przewozu osób wykonują co do zasady zadania z zakresu usług publicznych.

41 W związku z tym, ponieważ usługi regularnego przewozu osób i usługi okazjonalnego przewozu osób nie wydają się odpowiadać tym samym potrzebom, rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe nie wydają się naruszać zasady równego traktowania, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

42 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, zakresem jego zastosowania objęte jest przedsiębiorstwo prywatne prowadzące działalność przewozu osób w formie usług wynajmu autobusu wraz z kierowcą, pod warunkiem że pojazdy wynajmowane przez to przedsiębiorstwo należą do kategorii M2 lub M3 zdefiniowanych w dyrektywie 70/156, oraz po drugie, przepis ów nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym obniżoną stawkę podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe do celów regularnego przewozu osób, które nie przewidują jednak takiej stawki dla oleju wykorzystywanego do celów okazjonalnego przewozu osób, pod warunkiem że przepisy te są zgodne z zasadą równego traktowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

43 Poprzez pytania drugie i trzecie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy podmioty prywatne mogą powoływać się przed organami włoskimi bezpośrednio na art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 2003/96.

44 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na te dwa pytania.

W przedmiocie kosztów

45 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 7 ust. 2 i 3 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 po pierwsze, zakresem jego zastosowania objęte jest przedsiębiorstwo prywatne prowadzące działalność przewozu osób w formie usług wynajmu autobusu wraz z kierowcą, pod warunkiem że pojazdy

wynajmowane przez to przedsiębiorstwo należą do kategorii M2 lub M3 zdefiniowanych w dyrektywie Rady 70/156/EWG z dnia 6 lutego 1970 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do homologacji typu pojazdów silnikowych i ich przyczep, oraz po drugie, przepis ów nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym obniżoną stawkę podatku akcyzowego dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo silnikowe do celów regularnego przewozu osób, które nie przewidują jednak takiej stawki dla oleju wykorzystywanego do celów okazjonalnego przewozu osób, pod warunkiem że przepisy te są zgodne z zasadą równego traktowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy