

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 10 września 2009 r.*

W sprawie C-201/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hessisches Finanzgericht (Niemcy) postanowieniem z dnia 8 maja 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 maja 2008 r., w postępowaniu

Plantanol GmbH & Co. KG

przeciwko

Hauptzollamt Darmstadt,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), J.N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus i P. Lindh, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 maja 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Plantanol GmbH & Co. KG przez J. Runkla, członka zarządu,
- w imieniu Hauptzollamt Darmstadt przez M. Völlma oraz K. Goldmanna, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez W. Möllsa, B. Schimę oraz K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 3 dyrektywy 2003/30/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie wspierania użycia w transporcie biopaliw lub innych paliw odnawialnych (Dz.U. L 123, s. 42), oraz zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Plantanol GmbH & Co. KG a Hauptzollamt Darmstadt (organem celnym w Darmstadt) w przedmiocie zapłaty podatku od energii za maj 2007 r.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Dyrektywa 2003/30

3 Zgodnie z motywami 10, 12, 14, 19, 20, 22 i 27 dyrektywy 2003/30:

„(10) Promocja użycia biopaliw w transporcie stanowi krok ku szerszemu zastosowaniu biomasy, co umożliwi rozwój biopaliw na szerszą skalę w przyszłości, nie wykluczając jednak innych opcji, a w szczególności opcji wodorowej.

[...]

(12) Czysty olej roślinny z roślin oleistych produkowany poprzez tłoczenie, ekstrakcję lub inne porównywalne metody, surowy lub rafinowany, ale niezmodyfikowany chemicznie, może także być używany jako biopaliwo w poszczególnych przypadkach, gdy jego użycie jest kompatybilne z typem silnika i odpowiednimi wymogami emisyjnymi.

[...]

- (14) Bioetanol i biodiesel, używane w pojazdach w czystej formie lub jako mieszanka, powinny dostosować się do standardów jakości ustanowionych, by zapewnić optymalne działanie silnika.

[...]

- (19) W swojej rezolucji z dnia 18 lipca 1998 r. [Dz.U. C 210, s. 215] Parlament Europejski wezwał do zwiększonego do 2% udziału biopaliw w rynku w przeciągu 5 lat poprzez pakiet środków, włączając zwolnienia z podatku, pomoc finansową dla przemysłu przetwórczego i ustanowienie obowiązkowej stopy biopaliw dla rafinerii.

- (20) Optymalna metoda na zwiększenie udziału biopaliw na rynkach krajowych i na rynku Wspólnoty zależy od dostępności zasobów i materiałów surowych, od polityki krajowej i polityki Wspólnoty promującej biopaliwa i od uzgodnień podatkowych oraz od odpowiedniego zaangażowania wszystkich zainteresowanych stron.

[...]

- (22) Promocja produkcji i użycia biopaliw mogłaby się przyczynić do zredukowania zależności od importu energii i zmniejszenia emisji gazów cieplarnianych. Dodatkowo biopaliwa, w czystej formie lub w formie mieszanki, mogą w zasadzie być używane w istniejących pojazdach mechanicznych i można wykorzystać obecny system dystrybucji paliw do pojazdów mechanicznych. Mieszanka biopaliwa z paliwami kopalnymi mogłaby ułatwić potencjalne obniżenie kosztów w systemie dystrybucji we Wspólnocie.

[...]

- (27) Powinny zostać wprowadzone środki do szybkiego rozwoju standardów jakości dla biopaliw, które mają być używane w sektorze samochodowym, zarówno jako czyste biopaliwa, jak i składnik mieszanki w paliwach konwencjonalnych. Pomimo że ulegająca biodegradacji część odpadów jest potencjalnie użytecznym źródłem do produkcji biopaliw, standard jakości musi wziąć pod uwagę możliwe zanieczyszczenia obecne w odpadach, by uniknąć szczególnych składników mogących uszkodzić pojazd lub pogorszyć emisję”.

- 4 Artykuł 1 dyrektywy 2003/30 stanowi, co następuje:

„Niniejsza dyrektywa ma na celu promowanie użycia biopaliw lub innych odnawialnych paliw do zastąpienia oleju napędowego lub benzyny stosowanych w transporcie w każdym z państw członkowskich w celu wniesienia wkładu w cele takie, jak wywiązanie się z zobowiązań związanych ze zmianami klimatycznymi, przyjazne dla środowiska zabezpieczenie dostaw i promocja odnawialnych źródeł energii”.

- 5 Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

- a) »biopaliwa« oznaczają płynne lub gazowe paliwa dla transportu, produkowane z biomasy;

- b) »biomasa« oznacza ulegającą biodegradacji część produktów, odpadów lub pozostałości z rolnictwa (łącznie z substancjami roślinnymi i zwierzęcymi), leśnictwa i związanych działów przemysłu, a także ulegającą biodegradacji część odpadów przemysłowych i miejskich;

[...]

2. Za biopaliwa uznaje się przynajmniej poniższe produkty:

- a) »bioetanol«: etanol produkowany z biomasy i/lub ulegającej biodegradacji części odpadów, do użycia jako biopaliwo;

- b) »biodiesel«: ester metylowy produkowany z oleju roślinnego lub zwierzęcego, o jakości oleju napędowego, do użycia jako biopaliwo;

[...]

- j) »czysty olej roślinny«: olej produkowany z roślin oleistych poprzez tłoczenie, ekstrakcję lub za pomocą porównywalnych metod, czysty lub rafinowany, ale niemodyfikowany chemicznie, gdy jest kompatybilny z typem silnika i odpowiednimi wymogami emisyjnymi”.

6 Artykuł 3 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. a) Państwa członkowskie powinny dopilnować, by minimalna proporcja biopaliw i innych paliw odnawialnych znalazła się na ich rynkach, i w tym celu ustanawiają narodowe cele wskaźnikowe.

b) i) wartość odniesienia dla tych celów wynosi 2%, naliczona na podstawie zawartości energii benzyny i oleju napędowego do celów transportowych umieszczonych na ich rynkach przed dniem 31 grudnia 2005 r.

ii) wartość odniesienia dla tych celów wynosi 5,75%, naliczona na podstawie zawartości energii benzyny i oleju napędowego do celów transportowych umieszczonych na ich rynkach przed dniem 31 grudnia 2010 r.

2. Biopaliwa mogą być udostępnione w którejś z następujących form:

a) jako czyste biopaliwa lub w wysokim stężeniu z pochodnych olejów mineralnych, zgodnie z odnośnymi standardami jakości do zastosowań w transporcie;

b) jako biopaliwa w mieszance z pochodnych olejów mineralnych, zgodnie z odpowiednimi normami europejskimi opisującymi warunki normatywne dla paliw transportowych (EN 228 i EN 590);

- c) jako płyny pochodne od biopaliw, takie jak ETBE (eter etylovo-t-butylowy), w których procent biopaliwa jest taki, jak wyszczególniono w art. 2 ust. 2.

[...]

4. W działaniach, które podejmują, państwa członkowskie powinny uwzględnić ogólny bilans klimatyczny i ekologiczny różnych typów biopaliw i innych odnawialnych paliw i mogą dać pierwszeństwo promowaniu tych biopaliw, które wykazują bardzo dobry oszczędny bilans ekologiczny, biorąc jednocześnie pod uwagę konkurencyjność i bezpieczeństwo dostaw.

[...]”.

Dyrektywa 2003/96/WE

- 7 Dyrektywa 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. L 283, s. 51) ma na celu wprowadzenie na poziomie wspólnotowym opodatkowania produktów energetycznych innych niż tylko oleje mineralne objęte zakresem dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, s. 12), zmienionej dyrektywą Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. L 365, s. 46) i dyrektywą Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, s. 19), zmienioną dyrektywą 94/74.

- 8 Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 przewiduje, że państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z tą dyrektywą.
- 9 Artykuł 2 powyższej dyrektywy przewiduje:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy pojęcie »produkty energetyczne« stosuje się do produktów:

- a) objętych kodami [Nomenklatury Scalonej, zwanej dalej „CN”] od 1507 do 1518, jeśli są one przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe;
- b) objętych kodami CN 2701, 2702 i od 2704 do 2715;

[...]

3. [...]

Oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1, wszelkie produkty przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe, lub jako dodatek, lub rozcieńczalnik do paliw silnikowych, podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego.

[...]

5. Odniesienia w niniejszej dyrektywie do [CN] odnoszą się do tych w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 2031/2001 z dnia 6 sierpnia 2001 r. zmieniającym załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej [Dz.U. L 279, s. 1]).

[...]”.

¹⁰ Artykuł 16 dyrektywy 2003/96 ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie mogą, bez uszczerbku dla ust. 5, stosować zwolnienie lub obniżoną stawkę podatkową, pod kontrolą fiskalną, do produktów podlegających opodatkowaniu określonych w art. 2, w przypadku gdy produkty te składają się z jednego lub większej ilości lub zawierają jeden lub większą ilość następujących produktów:

— produkty objęte kodami CN od 1507 do 1518;

[...]

3. Zwolnienie lub obniżka podatków stosowanych przez państwa członkowskie zostają dostosowane odpowiednio do zmian cen surowców w celu uniknięcia nadmiernej

rekompensaty dodatkowych kosztów związanych z wytwarzaniem produktów określonych w ust. 1.

[...]”.

Rozporządzenie nr 2031/2001

- 11 Zgodnie z przepisami załącznika I do rozporządzenia nr 2031/2001 olej rzepakowy objęty jest pozycją CN 1514, a benzyna objęta jest pozycją CN 2710.

Uregulowania krajowe

Ustawa o podatku od olejów mineralnych

- 12 Mineralölsteuergesetz (ustawa o podatku od olejów mineralnych), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 23 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od olejów mineralnych i innych ustaw (BGBl. 2002 I, s. 2778, zwana dalej „ustawą o podatku od olejów mineralnych”), zawiera art. 2a, zatytułowany „Obniżone stawki dla biopaliw”, który stanowi:

„1) Stawki określone w art. 2 ust. 1 i art. 3 ust. 1 ulegają zmniejszeniu, do dnia 31 grudnia 2008 r., odpowiednio do wykazanej zawartości biopaliw w olejach mineralnych, o których mowa w tych przepisach.

- 2) Biopaliwami są produkty energetyczne otrzymane wyłącznie z biomasy [...]. Produkty energetyczne otrzymywane częściowo z biomasy w rozumieniu zdania pierwszego są uznawane za biopaliwa stosownie do tej części. Estry metylowe olejów roślinnych są uznawane za biopaliwa.

- 3) Federalny Minister Finansów [...] składa Bundestagowi [izbie niższej parlamentu federalnego] co dwa lata, począwszy najpóźniej od 31 marca 2004 r., sprawozdanie dotyczące obrotu biopaliwami oraz zmian cen biomasy, ropy naftowej i paliw, a także w razie konieczności może w sprawozdaniu tym proponować dostosowanie obniżonych stawek dla biopaliw do zmian rynkowych”.

¹³ Zweites Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften — Steueränderungsgesetz 2003 (druga ustawa zmieniająca przepisy podatkowe — ustawa o zmianach podatkowych z 2003 r.) (BGBl. 2003 I, s. 2645) zmieniła art. 2a ust. 1 i 2 ustawy o podatku od olejów mineralnych od dnia 1 stycznia 2004 r. w celu przedłużenia zastosowania obniżonych stawek dla biopaliw do dnia 31 grudnia 1009 r. i rozszerzenia ich zakresu przedmiotowego na biopaliwa grzewcze. Ustęp 3 tego artykułu został zmieniony w następujący sposób:

„Zastosowanie obniżonych stawek nie może prowadzić do nadmiernej rekompensaty dodatkowych kosztów związanych z produkcją biopaliw i biopaliw grzewczych, o których mowa w ust. 1; w tym celu Federalny Minister Finansów [...] składa Bundestagowi każdego roku, począwszy od dnia 31 marca 2005 r., sprawozdanie dotyczące obrotu biopaliwami i biopaliwami grzewczymi oraz zmian cen biomasy, ropy naftowej, paliw i opału, a także w razie wystąpienia nadmiernej rekompensaty może w sprawozdaniu tym proponować dostosowanie obniżonych stawek dla biopaliw i biopaliw grzewczych do zmian rynkowych wynikających z cen surowców naturalnych. W tym zakresie należy uwzględnić skutki dla ochrony środowiska i klimatu, ochronę surowców naturalnych, zewnętrzne koszty poszczególnych paliw, bezpieczeństwo dostaw oraz realizację celu w postaci minimalnej zawartości biopaliw i innych paliw odnawialnych zgodnie z [dyrektywą 2003/30] [...]”.

Ustawa o podatku od energii

- 14 Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes (ustawa o reformie opodatkowania produktów energetycznych i o zmianie ustawy o podatku od energii elektrycznej) z dnia 15 lipca 2006 r. (BGBl. 2006 I, s. 1534), odwołując się wyraźnie do dyrektyw 2003/30 i 2003/96, wprowadziła na mocy swego art. 1 Energiesteuergesetz (ustawę o podatku od energii). Ustawa ta, która weszła w życie w dniu 1 sierpnia 2006 r. i z tym samym dniem uchylła ustawę o podatku od olejów mineralnych, poddała biopaliwa opodatkowaniu jako „produkty energetyczne”.
- 15 Artykuł 50 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od energii, zatytułowany „Zwolnienia dla biopaliw i biopaliw grzewczych” stanowi:

- „1) Podatnik może wystąpić o możliwość skorzystania ze zwolnienia dla produktów energetycznych, które zostały opodatkowane, obejmujących biopaliwa i biopaliwa grzewcze. [...] Bez uszczerbku dla przepisów ust. 2 zdanie trzecie zwolnienie jest przyznawane do dnia 31 grudnia 2009 r.
- 2) Zwolnienie jest przyznawane do wysokości podatku odpowiadającego zawartości biopaliwa lub biopaliwa grzewczego. Na zasadzie odstępstwa od zdania pierwszego produkty energetyczne [...] zawierające biopaliwa w postaci estrów metylowych kwasów tłuszczowych lub olejów roślinnych są objęte jedynie częściowym zwolnieniem odpowiadającym proporcji estrów metylowych kwasów tłuszczowych lub olejów mineralnych. Zwolnienie wynosi:

[...]

2. na 1000 l oleju roślinnego

do 31 grudnia 2007 r. 470,40 EUR

od 1 stycznia 2008 r. do 31 grudnia 2008 r. 370,40 EUR

od 1 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. 290,40 EUR

od 1 stycznia 2010 do 31 grudnia 2010 r. 210,40 EUR

od 1 stycznia 2011 do 31 grudnia 2011 r. 140,40 EUR

od 1 stycznia 2012 r. 20,40 EUR

[...]”.

¹⁶ Artykuł 50 ust. 4 ustawy o podatku od energii przewiduje, w ślad za wcześniejszymi przepisami ustawy o podatku od olejów mineralnych, że zwolnienie nie może

prowadzić do nadmiernej rekompensaty dodatkowych kosztów związanych z produkcją biopaliw.

- 17 Artykuł 50 ustawy o podatku od energii został zmieniony od dnia 1 stycznia 2007 r. przez Gesetz zur Einführung einer Biokraftstoffquote durch Änderung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes und zur Änderung energie- und stromsteuerrechtlicher Vorschriften (ustawę o wprowadzeniu obowiązkowej proporcji biopaliw w drodze zmiany federalnej ustawy o ochronie przed emisją zanieczyszczeń i przepisów o opodatkowaniu energii, w tym energii elektrycznej) z dnia 18 grudnia 2006 r. (BGBl. 2006 I., s. 3180, zwaną dalej „ustawą o wprowadzeniu obowiązkowej proporcji biopaliw”). Odwołując się wyraźnie do dyrektywy 2003/30 i 2003/96, ustawa ta ma na celu zastąpienie w szerokim zakresie ulgi podatkowej od biopaliw obowiązkiem dodawania do mieszanek lub obowiązkiem wprowadzania do obrotu określonej minimalnej ilości biopaliw.
- 18 Artykuł 50 ust. 1 ustawy o podatku od energii, zmieniony ustawą o obowiązkowej proporcji biopaliw, w pkt 1 ogranicza zatem zwolnienie z podatku tylko do czystych biopaliw, to znaczy takich, które nie są zmieszane z innymi produktami energetycznymi, z wyjątkiem jednak, na mocy pkt 2 i 3, biopaliw „szczególnie zasługujących na promocję”. Te ostatnie, wymienione w ust. 5, obejmują między innymi syntetyczne węglowodory lub ich mieszanki wytwarzane w drodze termochemicznego przetwarzania biomasy, zwane „BtL”, oraz produkty energetyczne zawierające od 70% do 90% bioetanolu, zwane „E85”.

Federalna ustawa o ochronie przed emisją zanieczyszczeń

- 19 Ustawa o wprowadzeniu obowiązkowej proporcji biopaliw zmieniła również z dniem 1 stycznia 2007 r. Bundes-Immissionsschutzgesetz (federalną ustawę o ochronie przed emisją zanieczyszczeń) z dnia 26 września 2002 r. (BGBl. 2002 I, s. 3830), poprzez wprowadzenie w art. 37a ust. 3 minimalnej zawartości biopaliwa w całkowitej ilości paliwa znajdującego się w obrocie. Zgodnie z ust. 4 tego artykułu ta minimalna

zawartość może być osiągnięta w drodze domieszek do benzyny lub oleju napędowego lub przez wprowadzanie do obrotu czystego biopaliwa.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 20 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym od 2005 r. wprowadza do obrotu w Niemczech paliwo zwane „Plantanol-Diesel”, uzyskiwane przez zmieszanie, w odpowiednio przystosowanej cysternie ciężarówki, czystego oleju roślinnego, w tym przypadku rafinowanego oleju rzepakowego (60% w lecie, a 50% w zimie), oleju napędowego z ropy naftowej (37% w lecie, a 47% w zimie) oraz specjalnych dodatków (3%). Produkt ten jest przeznaczony dla parku pojazdów komunalnych oraz dla spółki transportu publicznego we Frankfurcie nad Menem.
- 21 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym „Plantanol-Diesel” spełnia normę DIN V 51605 i może być również używany w silnikach Diesla zarówno dawnego typu, jak i nowoczesnych z bezpośrednim wtryskiem, bez konieczności instalowania dodatkowych urządzeń lub dokonywania modyfikacji technicznych w tych silnikach. Niektóre badania wykazały ponadto przewagę tego produktu nad paliwami kopalnymi z punktu widzenia emisji cząsteczek sadzy, bilansu CO₂, zużycia i efektów rakotwórczych.
- 22 Po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od energii, po zmianach wynikających z ustawy o wprowadzeniu obowiązkowej proporcji biopaliw, Hauptzollamt Darmstadt zażądał od skarżącej w postępowaniu krajowym zapłaty podatku od produktów energetycznych za okres od 1 stycznia 2007 r. do 31 maja 2007 r. w odniesieniu do oleju roślinnego zawartego w paliwie „Plantanol-Diesel”.

- 23 Hessisches Finanzgericht, do którego zwrócono się o zastosowanie środków tymczasowych, wydał w dniu 2 października 2007 r. postanowienie, mocą którego zawiesił wykonanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe za maj i czerwiec 2007 r., uzasadniając, że powziął istotne wątpliwości co do zgodności cytowanego art. 50 ust. 1 pkt 1 z dyrektywą 2003/30. Postanowieniem z dnia 14 kwietnia 2008 r. Bundesfinanzhof uchylił to postanowienie.
- 24 W dniu 10 października 2007 r. Hauptzollamt Darmstadt oddalił wniesiony przez skarżącą w postępowaniu krajowym wniosek o ponowne rozpoznanie sprawy w przedmiocie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe za maj 2007 r.
- 25 Skarżąca w postępowaniu krajowym wniosła skargę na tę decyzję do Hessisches Finanzgericht.
- 26 W swym postanowieniu odsyłającym sąd ten uznał, że art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od energii, zmieniony ustawą wprowadzającą obowiązek dodawania biopaliw, jest sprzeczny z prawem wspólnotowym.
- 27 Po pierwsze, zdaniem sądu krajowego przepis ten jest sprzeczny z dyrektywą 2003/30, ponieważ znosi zwolnienie z podatku w odniesieniu do zawartości biopaliwa pochodzącego z oleju roślinnego w mieszance paliwowej. Traktując bowiem równorzędnie część mieszanki paliwowej złożonej z biopaliw i część mieszanki pochodzącej z paliw kopalnych, Republika Federalna Niemiec nie jest już w stanie zrealizować celu w postaci redukcji emisji gazów cieplarnianych w sektorze transportowym. Ponadto zniesienie tego zwolnienia nie było przedmiotem żadnej analizy pod kątem wpływu na kryteria trwałego rozwoju. Co więcej, ustawodawca krajowy błędnie uznał, że zwolnienie to jest niezbędne w celu uniknięcia nadmiernej rekompensaty.

28 Po drugie, sąd krajowy ocenia, że przepis ten jest sprzeczny z określonymi ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego. Jest on sprzeczny z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, skoro przedsiębiorcy nie mogli przewidzieć jego uchwalenia, gdyż uregulowanie wspólnotowe nie było w międzyczasie zmieniane oraz nie przewidziano żadnego przepisu przejściowego. Tymczasem dyrektywa 2003/30 opiera się na założeniu, że wszystkie biopaliwa, używane w stanie czystym lub w mieszankach, pozwalają na realizację zamierzonych celów. Zdaniem sądu krajowego sporny przepis jest również sprzeczny z zasadą proporcjonalności, ponieważ nie jest niezbędny, by zapewnić skuteczność systemu uzyskiwania dochodów podatkowych. Po pierwsze bowiem, nie przeprowadzono żadnej oceny utraty dochodów podatkowych, a po drugie, wprowadzono jednocześnie nowe zwolnienie dla biopaliw „szczególnie zasługujących na promocję”, którymi są również biopaliwa mieszane.

29 W tych okolicznościach Hessisches Finanzgericht postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy art. 3 dyrektywy 2003/30 [...], zwłaszcza w świetle rozważań zawartych w jej motywach 10, 12, 14, 19, 22 i 27, stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu takiemu jak art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy w sprawie podatku od energii [...], w brzmieniu nadanym mu [ustawą o wprowadzeniu obowiązkowej proporcji biopaliw], zgodnie z którym wyłączone zostało przyznanie zwolnienia z podatku w stosunku do zawartych w mieszankach paliw części biopaliw otrzymywanych z oleju roślinnego, które odpowiadają normie DIN V 51605 (stan z lipca 2006 r.)?

- 2) Czy wspólnotowe zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań wymagają, by państwo członkowskie mogło zmienić przepisy wydane w celu zastosowania się do [dyrektywy 2003/30] i ustanawiające obowiązujący przez wiele lat system wspierania użycia biopaliw w drodze korzyści podatkowych, w okresie obowiązywania tego systemu na niekorzyść uprzywilejowanych do tej pory przedsiębiorstw, jedynie przy zaistnieniu szczególnych okoliczności?”.

- 30 Uznając, że powyższe pytania wymagają szybkiej odpowiedzi Trybunału ze względu na to, że po pierwsze, był ekonomiczny skarżącej, która zawiesiła swą działalność z dniem 15 lipca 2007 r., zależy od wyniku sprawy przed sądem krajowym, a po drugie, wynik ten ma również istotne znaczenie ekonomiczne wykraczające poza niniejszą sprawę, gdyż sporne regulacje krajowe mogą pozbawić wszelkiej wartości inwestycje poczynione dzięki ulgom podatkowym w celu promowania rozwoju biopaliw, sąd krajowy wniósł do Trybunału o zastosowanie w odniesieniu do odesłania prejudycjalnego trybu przyspieszonego na podstawie art. 104a akapit pierwszy regulaminu.
- 31 Prezes Trybunału oddalił powyższy wniosek postanowieniem z dnia 3 lipca 2008 r., uznając, że nie zostały spełnione przesłanki określone w przywołanym art. 104a akapit pierwszy.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 32 Zwracając się z tym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 3 dyrektywy 2003/30 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on regulacji krajowej, takiej jak w sprawie przed sądem krajowym, która wyklucza z systemu zwolnień podatkowych dotyczących biopaliw produkt, taki jak w niniejszej sprawie, mający postać mieszanki oleju roślinnego, oleju napędowego z ropy naftowej i specjalnych dodatków.
- 33 W tym zakresie należy podnieść przede wszystkim, że o ile dyrektywa 2003/30 zgodnie ze swoim art. 1 ma na celu promowanie użycia biopaliw w celu zastąpienia oleju napędowego lub benzyny w transporcie w każdym państwie członkowskim, to nie

nakłada ona na państwa członkowskie żadnego obowiązku związanego z wprowadzeniem na rynek minimalnej proporcji biopaliw.

34 Jak to bowiem wynika z samego brzmienia art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, ogranicza się ona do stanowienia, że państwa członkowskie „powinny”, ustanawiając cele „wskaźnikowe”, zapewnić osiągnięcie takiej minimalnej proporcji biopaliw, obliczanej na podstawie zawartości energetycznej i ustalonej w ust. 1 lit. b) tego artykułu, odpowiednio, na dzień 31 grudnia 2005 r. na 2%, a na dzień 31 grudnia 2010 r. na 5,75% całkowitej ilości benzyny i oleju napędowego sprzedawanego na rynku krajowym dla celów transportu.

35 Tymczasem należy stwierdzić, że skoro dyrektywa 2003/30 nie zobowiązuje państw członkowskich do stosowania konkretnych środków osiągnięcia tych wskaźnikowych celów, lecz zostawia im w tym zakresie swobodę wyboru co do charakteru tych środków, to państwa członkowskie mają szeroki zakres swobodnego uznania, w celu uwzględnienia, jak to wynika z motywu 20 tej dyrektywy, dostępności zasobów naturalnych, jak również krajowej polityki promocji biopaliw.

36 Wynika stąd, że przepisy dyrektywy 2003/30 nie nakładają na państwa członkowskie obowiązku wprowadzenia lub utrzymania w mocy systemu zwolnień podatkowych dla biopaliw. W tym zakresie z motywu 19 tej dyrektywy wynika, że o ile system zwolnień podatkowych stanowi jeden ze środków dostępnych dla państw członkowskich w celu realizacji celów dyrektywy, to inne środki są również możliwe, w tym pomoc finansowa dla przemysłu przetwórczego lub ustalenie obowiązkowego udziału procentowego biopaliw dla przedsiębiorstw naftowych.

37 Ponadto z art. 3 ust. 4 dyrektywy 2003/30 wynika, że państwa członkowskie mają szeroki zakres swobody uznania co do produktów, jakie zamierzają promować w celu realizacji celów tej dyrektywy, skoro mogą zdecydować się na promowanie niektórych

rodzajów biopaliw, przy uwzględnieniu ich ogólnego oszczędnego bilansu klimatycznego i ekologicznego oraz ich konkurencyjności, a także bezpieczeństwa dostaw.

- 38 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że z przepisów powyższej dyrektywy nie można wywodzić istnienia prawa do zwolnienia z podatku, tym bardziej w odniesieniu do jakiegos konkretnego produktu.
- 39 Przeciwnie, z art. 1 dyrektywy 2003/96 wynika, że państwa członkowskie mają co do zasady obowiązek opodatkowania produktu, takiego jak będący przedmiotem sporu, skoro obejmując olej napędowy z ropy naftowej należący do pozycji CN 2710 oraz olej roślinny, w tym przypadku rzepakowy, należący do pozycji CN 1514, oraz dodatki, przeznaczone do wykorzystania jako paliwo lub opał, stanowi on na mocy art. 2 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 1 ust. 2 tej dyrektywy „produkt energetyczny” (zob. w tym zakresie wyrok z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-517/07 Afton Chemical, Zb.Orz. s. I-10427, pkt 40).
- 40 Jednakże zgodnie z brzmieniem art. 16 ust. 1 dyrektywy 2003/96 państwa członkowskie mają możliwość zwolnienia z podatku lub zastosowania obniżonej stawki podatku do tego rodzaju produktów energetycznych (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawach połączonych C-145/06 i C-146/06 Fendt Italiana, Zb.Orz. s. I-5869, pkt 36).
- 41 W konsekwencji na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że art. 3 dyrektywy 2003/30 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on regulacji krajowej, takiej jak w sprawie przed sądem krajowym, która wyklucza z systemu zwolnień podatkowych dotyczących biopaliw produkt, taki jak w niniejszej sprawie, mający postać mieszanki oleju roślinnego, oleju napędowego z ropy naftowej i specjalnych dodatków.

W przedmiocie pytania drugiego

- 42 Zwracając się z drugim pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy ogólne zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zniosło przed przewidzianym pierwotnie dniem utraty mocy system zwolnień podatkowych stosowany w odniesieniu do produktu, takiego jak w niniejszej sprawie. W szczególności sąd ten pragnie ustalić w tym zakresie, czy tego rodzaju zniesienie systemu zwolnień jest uzależnione od wystąpienia wyjątkowych okoliczności.
- 43 Należy przypomnieć, że zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa stanowią część wspólnotowego porządku prawnego. Z tego względu muszą być przestrzegane przez instytucje wspólnotowe oraz przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywy wspólnotowe uprawnień (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec. s I-8153, pkt 26; z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 „Goed Wonen”, Zb.Orz. s. I-3445, pkt 32; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 18).
- 44 Wynika stąd, że regulacja krajowa, taka jak omawiana przed sądem krajowym, która ma na celu transponowanie do wewnętrznego porządku prawnego danego państwa członkowskiego przepisów dyrektyw 2003/30 i 2003/96, musi być zgodna z ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego.
- 45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem tylko do sądu krajowego należy zbadanie, czy regulacja ta jest zgodna z powyższymi zasadami (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 34; z dnia 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeka, Zb.Orz. s. I-8167, pkt 35, 36; a także z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-347/06 ASM Brescia, Zb.Orz. s. I-5641, pkt 72), a Trybunał orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 234 WE, jest wyłącznie właściwy do dostarczenia sądowi krajowemu wszelkich elementów interpretacji w ramach prawa wspólnotowego, które mogą umożliwić mu dokonanie oceny tej zgodności (zob. w szczególności wyrok z dnia

18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 49).

- 46 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada pewności prawa, uzupełniona zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga po pierwsze, by normy prawa były jasne i precyzyjne, a po drugie, by ich stosowanie było przewidywalne dla podmiotów prawa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie C-63/93 Duff i in., Rec. s. I-569, pkt 20; z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-107/97 Rombi i Arkopharma, Rec. I-3367, pkt 66; z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. s. I-4983, pkt 80). Obowiązek ten ma szczególne znaczenie w przypadku, gdy chodzi o regulację, która może nieść za sobą obciążenie finansowe, ponieważ służy zapewnieniu zainteresowanym możliwości dokładnego poznania zakresu ich zobowiązań wynikających z tej regulacji (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. s. I-4243, pkt 34).
- 47 Jeśli chodzi o wymóg jasności i precyzji, to należy podnieść, że w niniejszej sprawie regulacja krajowa, która zniosła system zwolnień podatkowych, wydaje się go spełniać.
- 48 Jeśli chodzi o przewidywalność zniesienia systemu zwolnień podatkowych, to należy zauważyć, że wprawdzie zniesienie to miało skutek tylko na przyszłość, a zatem nie podważyło zwolnienia uzyskanego przez skarżącą w postępowaniu krajowym za lata 2005 i 2006, jednakże zarówno ustawa o podatku od olejów mineralnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r., jak i ustawa o podatku od energii, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 sierpnia 2006 r. przewidywały stosowanie tego zwolnienia do dnia 31 grudnia 2009 r. W odniesieniu do biopaliw, takich jak sporny produkt, regulacja przyjęta później, w dniu 18 grudnia 2006 r., zniosła jednak ten system zwolnień z wyprzedzeniem, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r.
- 49 Należy jednak przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż zasada pewności prawa nie wymaga braku zmian ustawodawczych, lecz wymaga raczej, aby ustawodawca wziął pod uwagę

szczególną sytuację podmiotów gospodarczych i w razie potrzeby dostosował odpowiednio stosowanie nowych przepisów prawnych (zob. ww. wyrok w sprawie VEMW i in., pkt 81).

- 50 W niniejszej sprawie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wydaje się wynikać w tym zakresie — co musi zbadać sąd krajowy — że wprowadzenie produktów, takie jak omawiany w sprawie krajowej, nie podlegają już zwolnieniu z podatku od produktów energetycznych, jednakże mogą być one objęte korzyściami płynącymi z wprowadzonego jednocześnie systemu polegającego na nałożeniu na dostawców paliw wymogu przestrzegania minimalnej obowiązkowej proporcji biopaliw w paliwach.
- 51 Jeśli chodzi konkretnie o zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, to należy jednak podnieść, że w sprawie krajowej ustawodawca krajowy zniósł przedwcześnie system zwolnień podatkowych, co do którego dwukrotnie wskazał, na mocy wyraźnych przepisów ustawowych, że będzie utrzymany w mocy do określonego wcześniej jasno dnia.
- 52 Należy przyznać, że przedsiębiorca taki jak skarżąca w sprawie krajowej, który rozpoczął swą działalność pod rządami systemu zwolnień podatkowych dla biopaliw i który w tym celu dokonał kosztownych inwestycji, może w znaczny sposób odczuć w sferze swych interesów wcześniejsze zniesienie tego systemu, tym bardziej że zniesienie to nastąpiło w sposób nagły i nieprzewidywalny, nie dając mu dostatecznego czasu na dostosowanie się do nowej sytuacji prawnej.
- 53 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału możliwość powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań ma każdy przedsiębiorca, w którym władze krajowe wzbudziły uzasadnione nadzieje. Niemniej jednak jeśli rozsądny i przeczorny przedsiębiorca jest w stanie przewidzieć wydanie przepisów mogących wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na tę zasadę w razie wydania takich przepisów. Co więcej, przedsiębiorcy nie mogą w sposób uzasadniony oczekiwać, że utrzymana

zostanie istniejąca sytuacja, która może zostać zmieniona w ramach swobodnego uznania władz krajowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawach połączonych C-37/02 i C-38/02 Di Leonardo i Dillexport, Zb.Orz. s. I-6911, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-310/04 Hiszpania przeciwko Radzie, Zb.Orz. s. I-7285, pkt 81).

- 54 W tym zakresie, jeśli chodzi o zaufanie, jakie podatnik mógł mieć co do stosowania ulgi podatkowej, Trybunał orzekł już, że w przypadku, gdy dyrektywa podatkowa pozostawia szerokie kompetencje państwom członkowskim, zmiana ustawy dokonana w sposób zgodny z dyrektywą nie może być uznana za nieprzewidywalną (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 66).
- 55 Jak wynika z pkt 33–37 niniejszego wyroku, państwa członkowskie mają szeroki zakres swobody uznania co do środków, jakie mogą przyjąć do realizacji celów określonych w art. 3 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2003/30, a w szczególności mogą w tym zakresie przewidzieć ustalenie obowiązkowej proporcji biopaliw dla przedsiębiorstw naftowych.
- 56 W konsekwencji skoro regulacja krajowa, która zniosła system zwolnień podatkowych, ma na celu wprowadzenie wymogu przestrzegania minimalnej obowiązkowej proporcji biopaliw w paliwach, to wbrew argumentom sądu krajowego nie można wymagać, aby zniesienie tego systemu było uzależnione od wystąpienia wyjątkowych okoliczności.
- 57 Jednakże do sądu krajowego należy ustalenie, czy rozsądny i przezorny przedsiębiorca mógłby przewidzieć możliwość zniesienia tego systemu w kontekście takim jak w sprawie krajowej. Gdy chodzi o system przewidziany w uregulowaniu krajowym, oceny ogólnej i in concreto, czy przewidziane w tym uregulowaniu uzasadnione oczekiwania przedsiębiorców zostały poszanowane, musi dokonać sąd krajowy,

z uwzględnieniem sposobów zwykle stosowanych przez państwo członkowskie, które go przyjęło, oraz okoliczności danej sprawy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 43).

- 58 W tym zakresie, zarówno w swych uwagach pisemnych, jak i na rozprawie skarżąca w sprawie krajowej podniosła, czego nie kwestionował Hauptzollamt Darmstadt, że organ ten w czasie kontaktów, w styczniu 2007 r., nie wiedział o treści zmian do ustawy o podatku od energii dokonanych ustawą o wprowadzeniu obowiązkowej proporcji biopaliw, a nowe formularze deklaracji podatkowych wymaganych w następstwie tej zmiany ustawowej były niedostępne aż do połowy marca 2007 r., wskutek czego skarżąca w dalszym ciągu składała deklaracje w okresie od 1 stycznia do 31 marca 2007 r. na starych formularzach. Skarżąca podkreśliła również, że z uwagi na fakt, iż wcześniejsze zniesienie ulgi podatkowej przyznanej przez ustawę o podatku od energii dokonane zostało przez odrębną ustawę, została ona postawiona wobec konieczności stosowania dwóch przepisów ustawowych, z których jeden przewidywał zwolnienie, a drugi go zniósł.
- 59 Nie można wykluczyć — a sąd krajowy będzie to musiał zbadać w ramach toczącego się przed nim sporu — że te okoliczności przynajmniej w części mogą wskazywać, iż regulacja krajowa znosząca zwolnienie podatkowe, która weszła w życie z bardzo krótkim terminem, nie była wówczas przedmiotem odpowiedniej informacji w zainteresowanych kręgach — czemu Hauptzollamt Darmstadt jednak zaprzeczył podczas rozprawy — co utrudniło tym samym zainteresowanym dostęp do obowiązującego prawa.
- 60 Jednak, aby stwierdzić, czy rozsądny i przezorny przedsiębiorca był w stanie przewidzieć możliwość tego zniesienia zwolnień w sprawie krajowej, sąd krajowy musi również uwzględnić różne okoliczności poprzedzające wejście w życie nowych przepisów. W tym zakresie, w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi należy w szczególności zwrócić uwagę na następujące okoliczności wynikające z akt przedstawionych Trybunałowi, dotyczące zarówno krajowych, jak i wspólnotowych ram prawnych.

- 61 Po pierwsze, jeśli chodzi o krajowe ramy prawne, które dla małych i średnich przedsiębiorstw, takich jak skarżąca w sprawie krajowej, stanowią najbliższe tło prawne, należy podkreślić, że od 2004 r. regulacja krajowa, która wprowadziła omawiany system zwolnień podatkowych, przewidywała, zgodnie między innymi z art. 16 ust. 3 dyrektywy 2003/96, że władze krajowe mają obowiązek rewizji zwolnień i obniżek podatkowych stosowanych do biopaliw w sposób dostosowany do zmian kosztów zasobów naturalnych, w celu zapewnienia, by ulgi podatkowe nie prowadziły do nadmiernej rekompensaty dodatkowych kosztów związanych z produkcją biopaliw.
- 62 W niniejszej sprawie nie można wykluczyć, że zniesienie zwolnień podatkowych dla mieszanek, takich jak produkt badany przed sądem krajowym, było uzasadnione, choćby częściowo — co musi zbadać sąd krajowy — koniecznością zakończenia tego rodzaju nadmiernej rekompensaty. Jednakże niezależnie od tego przepis taki mógł w każdym razie od razu wskazać rozsądnemu i przezornemu przedsiębiorcy, że system zwolnień podatkowych dla biopaliw mógł być dostosowany, albo zniesiony, przez władze krajowe w celu uwzględnienia zmian określonych okoliczności zewnętrznych oraz że przez to nie można było opierać żadnej pewności co do utrzymania tego systemu w danym okresie na przepisach tej regulacji.
- 63 Ponadto należy zauważyć, że zgodnie z postanowieniem odsyłającym, jak również zgodnie z uwagami pisemnymi Komisji, zniesienie systemu zwolnień podatkowych dla biopaliw, takiego jak w sprawie krajowej, zostało przewidziane w porozumieniu koalicji zawartym w dniu 11 listopada 2005 r. przez nową większość rządzącą, ponieważ w porozumieniu tym wyrażono zamiar zastąpienia poszczególnych ulg podatkowych dla biopaliw wprowadzeniem wymogu przestrzegania obowiązków dotyczących mieszanek biopaliw. Z uwag Hauptzollamt Darmstadt wynika również, że rozwiązanie takie wynikało z projektu ustawy z dnia 6 kwietnia 2006 r. Ponadto organ ten na rozprawie wyjaśnił, że istotne dyskusje z zainteresowanymi kręgami na ten temat miały miejsce w 2006 r.

64 Jednakże należy również uwzględnić okoliczność, że pięć miesięcy przed zniesieniem systemu zwolnień podatkowych dla biopaliw, takich jak omawiany produkt, ustawodawca krajowy na mocy ustawy o podatku od energii, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 sierpnia 2006 r., potwierdził datę 31 grudnia 2009 r. jako datę końca obowiązywania tego systemu, przewidując jednocześnie w odniesieniu do biopaliw pochodzących, tak jak omawiany produkt, z olejów roślinnych stopniowe znoszenie tego systemu w drodze rozłożonego obniżania stawki zwolnienia od dnia 1 stycznia 2008 r. do końca 2012 r.

65 Do sądu krajowego należy ocena, w jakim zakresie okoliczność ta, odzwierciedlająca wolę ustawodawcy krajowego w 2006 r., by pozostawić w mocy system zwolnień, mogła dla rozsądnego i przezornego przedsiębiorcy stanowić wskazówkę, że system ten będzie obowiązywał przynajmniej do pierwotnie przewidzianej daty końcowej, to jest do 31 grudnia 2009 r., albo częściowo do 2012. W tym zakresie sąd ten musi w szczególności zbadać, w jakim zakresie przekonanie takiego przedsiębiorcy mogło zostać poparte okolicznością, że utrzymanie systemu w mocy zostało postanowione po licznych informacjach, o których mowa w pkt 63 niniejszego wyroku, wskazujących, że system ten będzie zniesiony.

66 Po drugie, jeśli chodzi o regulację wspólnotową, to należy podnieść, że regulacja ta nie była w żaden sposób zmieniana w omawianym okresie. Sąd krajowy musi jednak dokonać oceny, w jakim zakresie okoliczność ta mogła rozsądnemu i przezornemu przedsiębiorcy sugerować, że prawo krajowe transponujące tę regulację również pozostanie niezmienione, mimo faktu, że jak to wskazano w pkt 35 niniejszego wyroku, dyrektywa 2003/30 pozostawiała państwom członkowskim szeroki zakres swobodnego uznania co do charakteru środków, jakie mogą być zastosowane do realizacji celów tej dyrektywy.

67 Należy wobec tego stwierdzić, że sąd krajowy winien zbadać, w ramach całościowej analizy *in concreto*, przy uwzględnieniu wszystkich przytoczonych okoliczności oraz wszystkich innych istotnych okoliczności rozpatrywanej sprawy, czy skarżąca jako rozsądny i przezorny przedsiębiorca dysponowała wystarczającymi danymi, które

pozwalają jej oczekiwać, że badany przed sądem krajowym system zwolnień podatkowych będzie zniesiony przed pierwotnie przewidzianą końcową datą jego obowiązywania.

- 68 W konsekwencji na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że ogólne zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie zniosło przed przewidzianym pierwotnie dniem utraty mocy system zwolnień podatkowych stosowany w odniesieniu do produktu, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym. W każdym razie zniesienie to nie wymaga wystąpienia wyjątkowych okoliczności. Do sądu krajowego należy jednak ocena, w ramach całościowej analizy *in concreto*, czy zasady te były przestrzegane w rozpatrywanej przez niego sprawie z uwzględnieniem wszystkich jej istotnych okoliczności.

W przedmiocie kosztów

- 69 Dla stron postępowania przed sądem krajowym 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 poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 3 dyrektywy 2003/30WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie wspierania użycia w transporcie biopaliw lub innych paliw odnawialnych należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się**

on regulacji krajowej, takiej jak w sprawie przed sądem krajowym, która wyklucza z systemu zwolnień podatkowych dotyczących biopaliw produkt, taki jak w sprawie przed sądem krajowym, mający postać mieszanki oleju roślinnego, oleju napędowego z ropy naftowej i specjalnych dodatków.

- 2) Ogólne zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie zniósło przed przewidzianym pierwotnie dniem utraty mocy system zwolnień podatkowych stosowany w odniesieniu do produktu, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym. W każdym razie zniesienie to nie wymaga wystąpienia wyjątkowych okoliczności. Do sądu krajowego należy jednak ocena, w ramach całościowej analizy *in concreto*, czy zasady te były przestrzegane w rozpatrywanej przez niego sprawie z uwzględnieniem wszystkich jej istotnych okoliczności.

Podpisy