

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 september 2009\*

I mål C-201/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hessisches Finanzgericht (Tyskland) genom beslut av den 8 maj 2008, som inkom till domstolen den 16 maj 2008, i målet

**Plantanol GmbH & Co. KG**

mot

**Hauptzollamt Darmstadt,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A.Ó Caoimh (referent), J.N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus och P. Lindh,

\* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: J. Mazák,  
justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 maj 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Plantanol GmbH & Co. KG, genom J. Runkel, verkställande direktör,
  
- Hauptzollamt Darmstadt, genom M. Völlm och K. Goldmann, båda i egenskap av ombud,
  
- Polens regering, genom M. Dowgielewicz, i egenskap av ombud,
  
- Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,
  
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom W. Mölls, B. Schima och K. Gross, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/30/EG av den 8 maj 2003 om främjande av användningen av biodrivmedel eller andra förnybara drivmedel (EUT L 123, s. 42), liksom av rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar.
  
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Plantanol GmbH & Co. KG och Hauptzollamt Darmstadt (tullmyndigheten i Darmstadt) angående betalning av energiskatt för maj 2007.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Gemenskapslagstiftningen*

#### Direktiv 2003/30

3 Skälen 10, 12, 14, 19, 20, 22 och 27 i direktiv 2003/30 har följande lydelse:

”10) Att främja användningen av biodrivmedel utgör ett steg mot en utökad användning av biomassa, vilket gör det möjligt att utveckla biodrivmedlen ytterligare i framtiden samtidigt som andra alternativ inte utesluts, särskilt inte vätgasalternativet.

...

12) Ren vegetabilisk olja från oljeväxter som framställs genom pressning, extraktion eller jämförbara metoder, rå eller raffinerad men kemiskt oförändrad, kan också användas som biodrivmedel i vissa fall där användningen är förenlig med motortyperna och motsvarande utsläppskrav.

...

- 14) Bioetanol och biodiesel som i ren form eller i blandningar används i fordon bör uppfylla de kvalitetsstandarder som fastställts för att motorerna skall fungera optimalt. ...
  
- 19) I sin resolution av den 18 juni 1998 [EGT C 210, s. 215] krävde Europaparlamentet att marknadsandelen för biodrivmedel skulle öka till 2 % under de kommande fem åren genom ett åtgärds paket som bland annat omfattar skattebefrielse, finansiellt stöd till förädlingsindustrin och fastställande av en obligatorisk andel biodrivmedel för oljeföretag.
  
- 20) Den optimala metoden för att öka andelen biodrivmedel på de nationella marknaderna och gemenskapsmarknaderna är beroende av tillgången på resurser och råvaror, av den nationella politiken och gemenskapspolitiken för att främja biodrivmedel och av skattebestämmelser, samt av att alla intressenter/parter involveras på ett lämpligt sätt.
  
- ...
  
- 22) Främjande av produktion och användning av biodrivmedel kan bidra till att beroendet av importerad energi och utsläppen av växthusgaser minskar. Dessutom kan biodrivmedel, i ren form eller i blandad form, i princip användas i befintliga motorfordon och användas i nuvarande bränslesystem för fordon. Blandning av biodrivmedel och fossila drivmedel kan underlätta en potentiell minskning av kostnaderna för distributionssystemet i gemenskapen.

...

- 27) Åtgärder bör vidtas för att snabbt utveckla kvalitetsstandarderna för biodrivmedel som används inom fordonssektorn, både som rena biodrivmedel och som blandningskomponenter i konventionella drivmedel. Även om den biologiskt nedbrytbara delen av avfall är en potentiellt användbar källa för framställning av biodrivmedel, måste det i kvalitetsstandarderna tas hänsyn till att avfallet eventuellt kan vara kontaminerat, så att inte vissa komponenter skadar fordonet eller förvärrar utsläppen.”

- 4 Artikel 1 i direktiv 2003/30 har följande lydelse:

”Syftet med detta direktiv är att främja användningen av biodrivmedel eller andra förnybara drivmedel som skall ersätta diesel eller bensin för transportändamål i varje medlemsstat, för att på så sätt bidra till mål som t.ex. att uppfylla åtaganden som rör klimatförändringar, bidra till försörjningstryggheten på ett miljövänligt sätt och främja förnybara energikällor.”

- 5 Artikel 2 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. I detta direktiv avses med

- a) biodrivmedel: flytande eller gasformigt bränsle för transport, som framställs av biomassa,

- b) biomassa: den biologiskt nedbrytbara delen av produkter, avfall och restprodukter från jordbruk (inklusive material av vegetabiliskt och animaliskt ursprung), skogsbruk och därmed förknippad industri, liksom den biologiskt nedbrytbara delen av industriavfall och kommunalt avfall,

...

2. Åtminstone de produkter som förtecknas nedan skall anses vara biodrivmedel:

- a) bioetanol: etanol som framställs av biomassa och/eller den biologiskt nedbrytbara delen av avfall och som skall användas som biodrivmedel,
  
- b) biodiesel: metylester av dieselkvalitet från vegetabilisk eller animalisk olja, som skall användas som biodrivmedel,

...

- j) ren vegetabilisk olja: olja framställd från oljeväxter genom pressning, extraktion eller jämförbara metoder, rå eller raffinerad men kemiskt oförändrad, då den är förenlig med motortyperna och motsvarande utsläppskrav.”

6 Artikel 3 i detta direktiv har följande lydelse:

- ”1. a) Medlemsstaterna bör se till att en minsta andel biodrivmedel och andra förnybara bränslen släpps ut på deras marknader och skall fastställa nationella vägledande mål för detta.
- b) i) Ett referensvärde för dessa mål skall vara 2 %, beräknat på energinnehållet, av all bensin och diesel för transportändamål som släpps ut på deras marknader, senast den 31 december 2005.
- ii) Ett referensvärde för dessa mål skall vara 5,75 %, beräknat på energinnehållet, av all bensin och diesel för transportändamål som släpps ut på deras marknader, senast den 31 december 2010.

2. Biodrivmedel får tillhandahållas i följande form:

- a) Rena biodrivmedel eller mineraloljederivat med hög halt av biodrivmedel i enlighet med särskilda kvalitetsnormer för transporttillämpningar.
- b) Biodrivmedel som blandats i mineraloljederivat i enlighet med de tillämpliga europeiska standarder som beskriver de tekniska specifikationerna för drivmedel (EN 228 och EN 590).



- c) Vätskor som framställs av biodrivmedel, t.ex. ETBE (etyltertiärbutyleter), som innehåller den procentandel biodrivmedel som anges i artikel 2.2.

...

4. Medlemsstaterna bör i sina åtgärder ta hänsyn till vilken inverkan på den totala klimat- och miljöbalansen som de olika biodrivmedlen och andra förnybara drivmedel har och får prioritera främjandet av sådana drivmedel som ger en mycket god kostnadseffektiv miljöbalans med beaktande av konkurrenskraft och försörjningstrygghet.

...”

Direktiv 2003/96/EG

- 7 Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, s. 51) har som syfte att på gemenskapsnivå fastställa skatter för andra energiprodukter än mineraloljor. Mineraloljor omfattas av direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91), i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 (EGT L 365, s. 46; svensk specialutgåva, område 9, volym 3, s. 3), och direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (EGT L 316, s. 19; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 98), i dess lydelse enligt direktiv 94/74.

8 I artikel 1 i direktiv 2003/96 föreskrivs att medlemsstaterna ska beskatta energi-  
produkter och elektricitet i överensstämmelse med detta direktiv.

9 Artikel 2 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. I detta direktiv skall termen energiprodukter tillämpas på

a) produkter enligt KN [Kombinerade nomenklaturen, nedan kallad KN]-nummer  
1507–1518, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller  
motorbränsle,

b) produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 samt 2704–2715,

...

3. ...

Förutom de skattepliktiga produkter som anges i punkt 1, skall produkter som är  
avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller  
som tillsats eller som medel för att öka volymen i motorbränslen, beskattas i nivå med  
likvärdigt motorbränsle.

...

5. Hänvisningar till nummer i den kombinerade nomenklaturen, KN-nummer, i detta direktiv, skall avse nummer i kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan [(EGT L 279, p. 1)].

...”

<sup>10</sup> Artikel 16 i direktiv 2003/96 har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 5, under tillsyn av skattemyndigheterna tillämpa skattebefrielse eller nedsatt skattesats för de skattepliktiga produkter som avses i artikel 2, om de består av eller innehåller en eller flera av nedanstående produkter:

— Produkter enligt KN-nummer 1507–1518.

...

3. Skattebefrielse eller skattenedsättning som tillämpas av medlemsstaterna skall anpassas till råvaruprisutvecklingen för att undvika överkompensation för merkostnaderna för framställning av produkter enligt punkt 1.

...”

### Förordning nr 2031/2001

- 11 Enligt bestämmelserna i bilaga I till förordning nr 2031/2001 omfattas rapsolja av KN-nummer 1514 och dieselbrännolja av KN-nummer 2710.

### *Den nationella lagstiftningen*

#### Lagen om skatt på mineraloljor

- 12 2a § i lagen om skatt på mineraloljor (Mineralölsteuergesetz), i dess ändrade lydelse enligt lag av den 23 juli 2002 om ändring av lagen om skatt på mineralolja och andra lagar (BGBl. 2002 I, s. 2778) (nedan kallad lagen om skatt på mineraloljor), med rubriken ”Skattelättnader för biodrivmedel”, hade följande lydelse:

”1) Skattesatserna i 2 § stycke 1 och 3 § stycke 1 sätts till och med den 31 december 2008 ned i den utsträckning som de däri nämnda mineraloljorna bevisligen innehåller biodrivmedel.

- 2) Biodrivmedel är energiprodukter som uteslutande framställts av biomassa ... Energiprodukter som till viss del framställts av biomassa i den mening som avses i första meningen ska i motsvarande del betraktas som biodrivmedel. Metylestrar av vegetabiliska oljor ska betraktas som biodrivmedel.
- 3) Det ankommer på det federala finansministeriet att ... vartannat år, och för första gången den 31 mars 2004, i en rapport meddela förbundsdagen om införande på marknaden av biodrivmedel, om prisutvecklingen för biomassa och råolja samt om bränslepriser, varvid denna rapport i förekommande fall även ska innehålla ett förslag på marknadsanpassade skattelättnader för biodrivmedel.”

13 Den andra lagen om ändringar av skattebestämmelser – 2003 års skatteändringslag (Zweites Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2003) av den 15 december 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2645) medförde att 2a § första och andra styckena i lagen om skatt på mineraloljor från och med den 1 januari 2004 ändrades i syfte dels att förlänga tillämpningen av nedsatta skattesatser på biodrivmedel fram till och med den 31 december 2009, dels att utvidga tillämpningsområdet till att även omfatta biobränslen till uppvärmning. 2a § tredje stycket ändrades på följande sätt:

”Skattelättnaden ska inte leda till en överkompensation av merkostnaderna i samband med produktionen av de biodrivmedel och biobränslen för uppvärmning som avses i stycke 1. I detta syfte ska det federala finansministeriet ... varje år, och för första gången den 31 mars 2005, i en rapport meddela förbundsdagen om i synnerhet införande på marknaden av biodrivmedel och biobränslen för uppvärmning, om prisutvecklingen för biomassa och råolja samt om priser på drivmedel och bränsle för uppvärmning, varvid denna rapport – då det föreligger överkompensation – ska innehålla ett förslag på hur skattelättnaderna för biodrivmedel och biobränslen för uppvärmning i takt med råvarupriserna ska anpassas till marknadsläget. I detta avseende ska hänsyn tas till effekterna på miljö- och klimatskyddet, skyddet för naturresurserna, de externa kostnaderna för olika bränslen, försörjningstryggheten och målet om en minsta andel biodrivmedel och andra förnybara bränslen i enlighet med [direktiv 2003/30] ...”

## Lagen om energiskatt

- 14 Lagen om energiskatt (Energiesteuer-gesetz) infördes genom 1 § i lagen om ny reglering av skatt på energiprodukter och om ändring av lagen om skatt på elektricitet (Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes) av den 15 juli 2006 (BGBl. 2006 I, s. 1534), i vilken det uttryckligen hänvisas till direktiven 2003/30 och 2003/96. Enligt denna senare lag, som trädde i kraft den 1 augusti 2006 och som från och med detta datum upphävde lagen om skatt på mineraloljor, beskattas biodrivmedel som "energiprodukter".
- 15 50 § lagen om energiskatt, med rubriken "Skattebefrielse för biodrivmedel och biobränslen för uppvärmning", har i styckena 1 och 2 följande lydelse:

"1) Den skattskyldige har på begäran rätt att undantas från skatt på energiprodukter som bevisligen har beskattats och som innehåller biodrivmedel eller biobränslen för uppvärmning. ... Med förbehåll för vad som sägs i andra stycket tredje meningen ska skattebefrielse beviljas fram till och med den 31 december 2009.

2) Skattebefrielsen beviljas med ett belopp som motsvarar skatten för den del av energiprodukten som består av biodrivmedel och biobränslen för uppvärmning. Till skillnad från vad som sägs i första meningen ska för energiprodukter som ... består av metylestrar av fettsyror eller vegetabiliska oljor som biobränslen, endast beviljas en delvis skattebefrielse för den del som består av metylestrar av fettsyror eller vegetabiliska oljor som biodrivmedel. Skattebefrielsen är

...

## 2. för 1 000 liter vegetabilisk olja

fram till den 31 december 2007	470,40euro,
från den 1 januari 2008 till den 31 december 2008	370,40euro,
från den 1 januari 2009 till den 31 december 2009	290,40euro,
från den 1 januari 2010 till den 31 december 2010	210,40euro,
från den 1 januari 2011 till den 31 december 2011	140,40euro, och
från den 1 januari 2012	20,40 euro.

...”

<sup>16</sup> I 50 § fjärde stycket i lagen om energiskatt föreskrevs, i likhet med de tidigare bestämmelserna i lagen om skatt på mineralolja, att skattebefrielsen inte fick leda till en

överkompensation av merkostnaderna i samband med produktionen av biodrivmedel och biobränslen för uppvärmning.

- 17 50 § lagen om energiskatt ändrades den 1 januari 2007 genom lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel genom ändring av förbundslagen om skydd mot luftföroreningar och om ändring av bestämmelser om skatt på energi och elektricitet (Gesetz zur Einführung einer Biokraftstoffquote durch Änderung des Bundes-Immissionschutzgesetzes und zur Änderung energie- und stromsteuerrechtlicher Vorschriften), av den 18 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 3180) (nedan kallad lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel). I denna lag hänvisas uttryckligen till direktiven 2003/30 och 2003/96, och dess syfte är i stor utsträckning att den skattefördel som biodrivmedel åtnjuter ska ersättas med en skyldighet att blanda i eller saluföra en minsta andel biodrivmedel.
- 18 50 § första stycket första punkten i lagen om energiskatt, i dess lydelse enligt lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel, innehåller numera en begränsning av skattelättnaden till rena biodrivmedel, närmare bestämt de som inte blandats med andra energiprodukter, dock med undantag, enligt andra och tredje punkterna, för biobränslen som "särskilt bör främjas". Dessa biobränslen, som räknas upp i 50 § femte stycket, omfattar bland annat syntetiska kolväten eller blandningar av dessa genom termokemisk omvandling av biomassa, även kallade BtL, liksom energiprodukter som innehåller mellan 70 och 90 procent bioetanol, även kallade E85.

Förbundslagen om skydd mot luftföroreningar och om ändring av bestämmelser om skatt på energi och elektricitet

- 19 Lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel innebar också från och med den 1 januari 2007 en ändring av förbundslagen om skydd mot luftföroreningar och om ändring av bestämmelser om skatt på energi och elektricitet (Bundes-Immissionschutzgesetz) av den 26 september 2002 (BGBl. 2002 I, s. 3830) genom att det i 37a § tredje stycket i denna lag fastställdes den minsta andel biodrivmedel som ska ingå i den



totala mängd drivmedel som saluförs. Enligt 37 § fjärde stycket kan denna minsta andel säkerställas genom blandning i bensin eller diesel eller genom saluförande av rent biodrivmedel.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 20 Klaganden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat bolaget) marknadsför sedan år 2005 ett drivmedel kallat Plantanol-Diesel, som erhålls genom att i tanken på en specialbyggd tankbil blanda kallpressad vegetabilisk olja, i förevarande fall raffinerad rapsolja (60 procent på sommaren och 50 procent på vintern), fossil diesel (37 procent på sommaren och 47 procent på vintern) och särskilda tillsatser (3 procent). Denna produkt är avsedd för olika kommunala fordonsparkar och ett kollektivtrafikföretag i Frankfurt am Main.
- 21 Enligt beslutet om hänskjutande kan Plantanol-Diesel, som uppfyller kraven i standarden DIN V 51605, användas såväl i dieselmotorer av äldre typ som i dieselmotorer av modern typ med direktinsprutning, utan att det är nödvändigt att byta ut delar i eller genomföra tekniska förändringar av de berörda fordonens motorer. Enligt vissa studier har denna produkt fördelar jämfört med fossilt bränsle vad gäller utsläpp av sotpartiklar och koldioxid och cancerframkallande effekter.
- 22 Som en följd av att 50 § första stycket första punkten i lagen om energiskatt, i dess lydelse enligt lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel, trädde i kraft den 1 januari 2007 beslutade Hauptzollamt Darmstadt att bolaget skulle påföras skatt på energiprodukter för perioden den 1 januari–31 maj 2007, avseende den del vegetabilisk olja som ingick i Plantanol-Diesel.

- 23 Genom interimistiskt beslut av den 2 oktober 2007 uppsköt Hessisches Finanzgericht verkställigheten av taxeringsbeslutet gällande månaderna maj och juni 2007, eftersom den hyste allvarliga tvivel om huruvida ovannämnda 50 § första stycket första punkten var förenlig med direktiv 2003/30. Genom beslut av den 14 april 2008 upphävde Bundesfinanzhof detta beslut.
- 24 Genom beslut av den 10 oktober 2007 avslog Hauptzollamt Darmstadt bolagets begäran om omprövning av taxeringsbeslutet för maj 2007.
- 25 Bolaget överklagade detta beslut till Hessisches Finanzgericht.
- 26 Enligt beslutet om hänskjutande anser Hessisches Finanzgericht att 50 § första stycket första punkten i lagen om energiskatt, i dess lydelse enligt lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel, strider mot gemenskapsrätten.
- 27 Denna domstol anser för det första att bestämmelsen strider mot direktiv 2003/30, eftersom det inte längre föreskrivs en skattelättnad för den del av biodrivmedlet som består av kallpressad vegetabilisk olja, som ingår i en drivmedelsblandning. Genom att behandla de andelar av drivmedelsblandningen som består av biodrivmedel på samma sätt som de som består av fossilt bränsle, är det inte längre möjligt för Förbundsrepubliken Tyskland att nå målet att minska utsläppen av växthusgaser från transporter. Vidare har avskaffandet av denna skattelättnad inte föregåtts av en bedömning av dess effekter på kriterierna för en hållbar utveckling. Den nationella lagstiftaren har dessutom felaktigt ansett att avskaffandet varit nödvändigt för att förhindra en överkompensation.

28 För det andra anser den hänskjutande domstolen att den aktuella bestämmelsen strider mot vissa allmänna gemenskapsrättsliga principer. Bestämmelsen strider mot rätts-säkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar genom att näringsidkarna inte kunnat förutse dess antagande, eftersom gemenskapslagstiftningen inte ändrats under tiden och genom att det inte införts några övergångsbestämmelser. Utgångspunkten för direktiv 2003/30 är dock att de eftersträvade målen kan uppnås genom alla biodrivmedel, oavsett om de används i ren form eller i blandning. Bestämmelsen strider även mot proportionalitetsprincipen, eftersom den inte är nödvändig för att säkerställa skatteintäkter på ett tillfredsställande sätt. Det har för det första nämligen inte gjorts någon uppskattning av de uteblivna skatteintäkterna och för det andra infördes det samtidigt en skattelättnad för biodrivmedel som "särskilt bör främjas", som också inbegriper blandade biodrivmedel.

29 Hessisches Finanzgericht har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Utgör artikel 3 i [direktiv 2003/30], i synnerhet mot bakgrund av övervägandena i skälen 10, 12, 14, 19, 22 och 27 i detta direktiv, hinder för en nationell bestämmelse som 50 § första stycket första punkten i [lagen om energiskatt], i dess lydelse enligt [lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel], enligt vilken det inte beviljas skattelättnader för den del av blandade drivmedel som består av vegetabilisk olja, och som uppfyller kraven i standarden DIN V 51605 (per juli år 2006)?
  
- 2) Innebär den gemenskapsrättsliga rättssäkerhetsprincipen och den gemenskapsrättsliga principen om skydd för berättigade förväntningar att en medlemsstat under den föreskrivna tillämpningsperioden endast om det föreligger synnerliga skäl får ändra bestämmelser, som har antagits för att genomföra [direktiv 2003/30] och genom vilka ett flerårigt stödsystem bestående av skattelättnader har införts, till nackdel för ett företag som hittills har gynnats?”

- 30 Den nationella domstolen har anfört att frågorna fordrar ett snabbt svar från domstolen med hänsyn till dels att utgången i målet vid den domstolen är avgörande för bolagets ekonomiska överlevnad, som sedan den 15 juli 2007 tillfälligt upphört med sin verksamhet, dels att utgången i målet har en väsentlig ekonomisk inverkan utöver det förevarande fallet, eftersom den aktuella nationella lagstiftningen skulle kunna radera värdet av de investeringar som gjorts för att främja utvecklingen av biodrivmedel. Den hänskjutande domstolen har därför begärt att EG-domstolen ska handlägga begäran om förhandsavgörande skyndsamt i enlighet med artikel 104a första stycket i rättegångsreglerna.
- 31 Domstolens ordförande avslog denna begäran genom beslut av den 3 juli 2008, med motiveringen att de villkor som fastställs i artikel 104a första stycket inte var uppfyllda.

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### *Den första frågan*

- 32 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 3 i direktiv 2003/30 ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den domstolen, enligt vilken skattelättnaderna för biodrivmedel inte gäller en sådan produkt som den som är aktuell i det målet, som består av en blandning av vegetabilisk olja, fossil diesel och särskilda tillsatser.
- 33 I detta avseende erinrar domstolen inledningsvis om att direktiv 2003/30 visserligen i enlighet med dess artikel 1 har som syfte att främja användningen av biodrivmedel eller andra förnybara drivmedel som ska ersätta diesel eller bensin för trans-

portändamål i varje medlemsstat. I direktivet föreskrivs emellertid inte något bindande mål för medlemsstaterna vad gäller saluförandet av en minsta andel biodrivmedel.

34 Såsom framgår av lydelsen i artikel 3.1 a i detta direktiv föreskrivs endast att medlemsstater "bör", genom att fastställa nationella "vägledande" mål, se till att en sådan minsta andel, beräknad på energiinnehållet, i enlighet med artikel 3.1 b i detta direktiv, senast den 31 december 2005 är 2 procent och senast den 31 december 2010 5,75 procent av all bensin och diesel för transportändamål som saluförs på deras marknader.

35 Domstolen konstaterar emellertid att det i direktiv 2003/30 inte föreskrivs vilka medel medlemsstaterna ska använda för att uppnå de vägledande målen, utan dessa kan fritt välja vilka åtgärder de vidtar. Detta innebär att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning för att bland annat, såsom följer av skäl 20 i direktivet, ta hänsyn till tillgången på resurser och råvaror och till den nationella politiken avseende främjande av biodrivmedel.

36 Av detta följer att det i direktiv 2003/30 inte föreskrivs någon skyldighet för medlemsstaterna att införa eller bibehålla ett system med skattelättnader för biodrivmedel. I detta avseende framgår det av skäl 19 i direktivet att det, även om ett system med skattebefrielse är ett av de medel som dessa stater kan använda för att uppnå de mål som uppställs i detta direktiv, också finns andra medel, såsom till exempel finansiellt stöd till förädlingsindustrin eller fastställande av en obligatorisk andel biodrivmedel för oljeföretag.

37 Dessutom följer det av artikel 3.4 i direktiv 2003/30 att medlemsstaterna även har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller de produkter som de önskar främja för att uppnå målen i direktivet. Medlemsstaterna får nämligen välja att

prioritera främjandet av olika drivmedel genom att beakta den totala klimat- och miljöbalansen för dessa drivmedel, deras kostnadseffektivitet liksom deras konkurrenskraft och försörjningstrygghet.

- 38 I detta sammanhang konstaterar domstolen att det ur dessa bestämmelser i direktivet inte kan härledas någon rätt till skattebefrielse, särskilt inte avseende en viss bestämd produkt.
- 39 I stället följer det av artikel 1 i direktiv 2003/96 att medlemsstaterna i princip är skyldiga att beskatta en sådan produkt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom denna – som består av en blandning av fossil diesel enligt KN-nummer 2710, vegetabilisk olja, i förevarande fall rapsolja, enligt KN-nummer 1514 och tillsatser, avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle – enligt artikel 2.1 a och b och 2.3 andra stycket i detta direktiv utgör energiprodukter i den mening som avses i denna artikel (se, i detta avseende, dom av den 18 december 2008 i mål C-517/07, Afton Chemical, REG 2008, s. I-10427, punkt 40).
- 40 Enligt ordalydelsen i artikel 16.1 i direktiv 2003/96 har medlemsstaterna emellertid möjlighet att tillämpa skattebefrielse eller nedsatt skattesats för sådana energiprodukter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007 i de förenade målen C-145/06 och C-146/06, Fendt Italiana, REG 2007, s. I-5869, punkt 36).
- 41 Den första frågan ska således besvaras enligt följande: Artikel 3 i direktiv 2003/30 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken de skattelättnader som föreskrivs för biodrivmedel inte gäller en sådan produkt som den som är i fråga i det nationella målet, vilken består av en blandning av vegetabilisk olja, fossil diesel och särskilda tillsatser.

*Den andra frågan*

- 42 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida de allmänna principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en medlemsstat, vad gäller en sådan produkt som den som är i fråga i målet vid den domstolen, avskaffar den skattelättnad som föreskrivs för denna produkt före den dag när skattelättnaden enligt nationell lagstiftning ska upphöra att gälla. Den hänskjutande domstolen vill i synnerhet få klarhet i huruvida det i detta sammanhang måste föreligga synnerliga skäl för att skattelättnaden ska kunna avskaffas.
- 43 Domstolen erinrar om att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör en del av gemenskapens rättsordning. De ska således iaktas av gemenskapsinstitutionerna, liksom av medlemsstaterna vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom gemenskapsdirektiven (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex, REG 1998, s. I-8153, punkt 26, av den 26 april 2005 i mål C-376/02, "Goed Wonen", REG 2005, s. I-3445, punkt 32, och av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt, REG 2008, s. I-771, punkt 18).
- 44 Av detta följer att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vars syfte är att införliva direktiven 2003/30 och 2003/96 med den nationella rättsordningen, måste iaktta dessa allmänna gemenskapsrättsliga principer.
- 45 Enligt fast rättspraxis ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva om en sådan lagstiftning är förenlig med de ovannämnda principerna (se, bland annat, dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-4191, punkt 34, av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, Elmeka, REG 2006, s. I-8167, punkterna 35 och 36, och av den 17 juli 2008 i mål C-347/06, ASM Brescia, REG 2008, s. I-5641, punkt 72), eftersom EG-domstolen, som har att avgöra en begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 234 EG, endast har behörighet att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten ska tolkas som

kan göra det möjligt för denna domstol att bedöma denna förenlighet (se, bland annat, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, punkt 49).

- 46 I detta avseende erinrar domstolen om att det av fast rättspraxis följer att rättssäkerhetsprincipen, ur vilken principen om skydd för berättigade förväntningar följer, kräver dels att den rättsliga regleringen ska vara klar och tydlig, dels att den enskilde kan förutse hur den kommer att tillämpas (se, bland annat, dom av den 15 februari 1996 i mål C-63/93, Duff m.fl., REG 1996, s. I-569, punkt 20, av den 18 maj 2000 i mål C-107/97, Rombi och Arkopharma, REG 2000, s. I-3367, punkt 66, och av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl., REG 2005, s. I-4983, punkt 80). Detta krav gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (dom av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz, REG 2004, s. I-4243, punkt 34).
- 47 Domstolen påpekar att det förefaller som om den nationella lagstiftningen om avskaffandet av den i målet vid den nationella domstolen aktuella skattelättnaden uppfyller kravet på klarhet och tydlighet.
- 48 Vad gäller frågan huruvida det kunde förutsägas att den ifrågavarande skattelättnaden skulle avskaffas, påpekar domstolen att även om avskaffandet endast gällde för framtiden och således inte påverkade den skattelättnad som bolaget beviljats för åren 2005 och 2006, framgick det såväl av lagen om skatt på mineraloljor, i dess lydelse av den 1 januari 2004, som av lagen om energiskatt, i dess lydelse av den 1 augusti 2006, att skattelättnaden skulle tillämpas fram till och med den 31 december 2009. Den lagstiftning som senare antogs den 18 december 2006 innebar trots detta att skattelättnaderna för sådana biodrivmedel som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen emellertid slopades i förtid, med verkan från och med den 1 januari 2007.
- 49 Det ska emellertid erinras om att domstolen redan slagit fast att det inte av rättssäkerhetsprincipen följer att lagstiftning inte får ändras, utan snarare att



lagstiftaren ska beakta näringsidkarnas särskilda situation och i förekommande fall anpassa tillämpningen av de nya rättsliga bestämmelserna härefter (se domen i det ovannämnda målet VEMW m.fl., punkt 81).

- 50 I förevarande fall verkar det i detta avseende framgå av de handlingar som översänts till domstolen, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, att sådana produkter som de som är i fråga i målet vid den domstolen, även om de inte längre omfattas av någon skattelättnad beträffande skatten på energiprodukter, likväl skulle kunna gynnas av det system som samtidigt inrättades genom den ovannämnda lagstiftningen och som består av en skyldighet för bränsleleverantörerna att ha en minsta andel biodrivmedel i det bränsle de säljer.
- 51 Vad närmare gäller principen om skydd för berättigade förväntningar har emellertid i målet vid den nationella domstolen den nationella lagstiftaren i förtid avskaffat en skattelättnad som tidigare vid två tillfällen, genom uttryckliga bestämmelser i lagstiftningen, angetts vara i kraft fram till och med ett tydligt bestämt datum.
- 52 De intressen som en sådan näringsidkare som bolaget, som hade börjat bedriva sin verksamhet när den aktuella skattelättnaden för biodrivmedel gällde och som i detta syfte gjort dyra investeringar, har kan påverkas väsentligt av att ett sådant system avskaffas i förtid, och detta i ännu större utsträckning när avskaffandet sker plötsligt och oförutsägbart, utan att näringsidkaren lämnas nödvändig tid för att anpassa sig till den nya rättsliga situationen.
- 53 Enligt domstolens fasta rättspraxis tillkommer möjligheten att åberopa skyddet för berättigade förväntningar varje näringsidkare som befinner sig i en situation av vilken det framgår att en nationell myndighet har väckt grundade förhoppningar. När en omsorgsfull och förnuftig näringsidkare kan förutse att en åtgärd kommer att vidtas som kan påverka hans intressen, kan han däremot inte åberopa en sådan princip när denna åtgärd har vidtagits. Näringsidkare kan inte heller med fog förvänta sig att

rådande förhållanden ska bestå när dessa kan ändras inom ramen för de nationella myndigheternas skön (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i de förenade målen C-37/02 och C-38/02, Di Leonardo och Dilexport, REG 2004, s. I-6911, punkt 70 och där angiven rättspraxis, och av den 7 september 2006 i mål C-310/04, Spanien mot rådet, REG 2006, s. I-7285, punkt 81).

- 54 Vad i detta avseende gäller de förväntningar som en skattskyldig kan ha vad beträffar tillämpningen av en skatteförmån, har domstolen redan slagit fast att en lagändring som görs i enlighet med ett direktiv på skatteområdet inte kan anses oförutsebar när direktivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönmässig bedömning (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 66).
- 55 Såsom framgår av punkterna 33–37 i denna dom har medlemsstaterna emellertid ett stort utrymme för skönmässig bedömning när de ska vidta åtgärder för att uppnå målen som fastställs i artikel 3.1 b i direktiv 2003/30 och de kan i detta syfte, bland annat, fastställa en obligatorisk andel biodrivmedel för oljeföretag.
- 56 Mot bakgrund av att den nationella lagstiftningen, genom vilken den ifrågavarande skattelättnaden avskaffats, har som syfte att säkerställa iakttagandet av skyldigheten att ha en minsta andel biodrivmedel i bränslen, kan det inte krävas att den nämnda skattelättnaden, i motsats till vad den hänskjutande domstolen har anfört, endast ska avskaffas om det föreligger synnerliga skäl.
- 57 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida en omsorgsfull och förnuftig näringsidkare i en sådan situation som avses i målet vid den domstolen skulle kunna förutse avskaffandet. Eftersom det rör sig om ett system som föreskrivs i nationell lagstiftning, ankommer det mot bakgrund av de informationssätt som normalt används i den medlemsstat som antagit regleringen samt omständigheterna i det förevarande fallet att göra en konkret helhetsbedömning av huruvida vederbörlig hänsyn har tagits till de berättigade förväntningarna hos de näringsidkare

som avses i denna lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ”Goed Wonen”, point 43).

- 58 Bolaget har i detta avseende såväl i sitt skriftliga yttrande som under förhandlingen, utan att bli emotsagd av Hauptzollamt Darmstadt på denna punkt, gjort gällande att Hauptzollamt, med vilken bolaget varit i kontakt under januari 2007, inte kände till innehållet i de ändringar av lagen om energiskatt som genomförts i lagen om införande av en minsta andel biodrivmedel. Dessutom var de nya deklarationsblanketterna inte tillgängliga förrän till mitten av mars 2007, vilket innebar att bolaget mellan den 1 januari och den 31 mars 2007 deklarerade med hjälp av de gamla blanketterna. Bolaget har även påpekat att det, eftersom skattelättnaden slopats i förtid genom en särskild lag, ställts inför två lagstiftningar, nämligen en som föreskrev en skattelättnad och en som föreskrev att denna förmån skulle avskaffas.
- 59 Det kan inte uteslutas att dessa omständigheter, eller vissa av dem, skulle kunna visa, vilket det emellertid ankommer på den nationella domstolen att avgöra i det nationella målet, att den lagstiftning enligt vilken den ifrågavarande skattelättnaden avskaffades, som trädde i kraft efter en mycket kort tid, vid den tidpunkten inte hade blivit tillräckligt uppmärksammas av den relevanta målgruppen, något som Hauptzollamt Darmstadt emellertid bestritt under förhandlingen. Detta innebär att enskildas möjlighet att få kännedom om det aktuella rättsläget i nationell rätt försvårats.
- 60 För att avgöra huruvida en omsorgsfull och förnuftig näringsidkare i ett sådant fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen hade kunnat förutse att skattelättnaden skulle avskaffas, måste den domstolen dessutom beakta de olika omständigheter som föregick den nationella lagstiftningens ikraftträdande. För att kunna lämna ett användbart svar till den nationella domstolen uppmärksammar domstolen följande omständigheter, som framgår av akten i målet och som avser såväl det sammanhang som den nationella lagstiftningen ingår i som det sammanhang som gemenskapslagstiftningen ingår i.

- 61 Vad för det första gäller det sammanhang i vilket den nationella lagstiftningen ingår, vilket för ett sådant litet eller mellanstort företag som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, utgör de bestämmelser som det är lättast att få tillgång till, erinrar domstolen om att den nationella lagstiftningen, i vilken den ifrågavarande skattelättnaden infördes från och med år 2004, i enlighet med bland annat artikel 16.3 i direktiv 2003/96 föreskrev en skyldighet för nationella myndigheter att mot bakgrund av råvaruprisutvecklingen pröva skattebefrielsen eller skattenedsättningen på biodrivmedel för att undvika överkompensation för merkostnaderna för framställning av biodrivmedel.
- 62 I förevarande fall kan det inte uteslutas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra, att skattelättnaden för sådana blandade produkter som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avskaffats, om än bara delvis, på grund av nödvändigheten att förhindra en sådan överkompensation. Oavsett vad som gäller skulle en sådan lagbestämmelse likväl omedelbart kunna utgöra ett tecken för omsorgsfulla och förnuftiga näringsidkare på att de nationella myndigheterna skulle kunna anpassa eller avskaffa skattelättnaden för biodrivmedel för att beakta utvecklingen av vissa yttre omständigheter. Det går därför inte att, med stöd av bestämmelser i denna lag, vara säker på att ett sådant system kommer att bibehållas under en viss bestämd tidsperiod.
- 63 Det ska dessutom påpekas att det av såväl beslutet om hänskjutande som kommissionens skriftliga yttrande framgår att avskaffandet av skattelättnaden på biodrivmedel tillkännagavs i koalitionsavtalet av den 11 november 2005 av den nya majoritetsregeringen. I detta avtal angav regeringen sin avsikt att ersätta de olika skattefördelarna för biodrivmedel med en skyldighet avseende blandningar med biodrivmedel. Det framgår även av Hauptzollamt Darmstadts yttrande att denna åtgärd tillkännagavs i ett lagförslag av den 6 april 2006. Hauptzollamt har under förhandlingen dessutom förklarat att ett omfattande samråd med berörda parter ägde rum under år 2006.

- 64 Hänsyn ska emellertid också tas till att den nationella lagstiftaren fem månader före avskaffandet av skattelättnaden på sådant biodrivmedel som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, genom lagen om energiskatt, i dess lydelse av den 1 augusti 2006, bekräftade den 31 december 2009 som den dag när detta system skulle upphöra att gälla. Lagstiftaren föreskrev härvid att skattelättnad på biodrivmedel, som i likhet med den ifrågavarande produkten består av vegetabilisk olja, skulle avskaffas stegvis, med början från den 1 januari 2008 och fram till slutet av år 2012.
- 65 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma i vilken utsträckning en sådan omständighet – genom vilken den nationella lagstiftarens avsikt, i mitten av år 2006, att upprätthålla den ifrågavarande skattelättnaden återspeglas – hade kunnat utgöra ett tecken för en omsorgsfull och förnuftig näringsidkare på att skattelättnaden skulle fortsätta att gälla fram till och med den dag som tidigare angetts som den dag när åtgärden skulle komma att upphöra att gälla, det vill säga den 31 december 2009, och till viss del fram till och med år 2012. I detta avseende ankommer det i synnerhet på den hänskjutande domstolen att bedöma i vilken utsträckning en sådan näringsidkares övertygelse på denna punkt har kunnat förstärkas av att beslutet om bibehållandet av skattelättnaden fattades efter de olika och i punkt 63 i denna dom redovisade meddelandena om att skattelättnaden skulle slopas.
- 66 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket gemenskapslagstiftningen ingår påpekar domstolen att de relevanta bestämmelserna under den ifrågavarande tidsperioden inte ändrats på något sätt. Det ankommer likafullt på den hänskjutande domstolen att bedöma i vilken utsträckning denna omständighet för en omsorgsfull och förnuftig näringsidkare hade kunnat utgöra ett tecken på att den nationella rätten, som hade som syfte att införliva gemenskapslagstiftningen, skulle förbli oförändrad trots att direktiv 2003/30, såsom framgår av punkt 35 i denna dom, ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att vidta åtgärder i syfte att uppnå de mål som anges i direktivet.
- 67 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga ovanstående omständigheter, liksom alla andra relevanta omständigheter i målet vid den, göra en konkret helhetsbedömning av huruvida bolaget, i egenskap av en omsorgsfull och förnuftig näringsidkare, förfogade över tillräckliga upplysningar för att

kunna förvänta sig att den aktuella skattelättnaden skulle komma att avskaffas före den tidigare angivna dag då åtgärden skulle upphöra att gälla.

- 68 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande: De allmänna principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar utgör i regel inte hinder för att en medlemsstat, vad gäller en sådan produkt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, avskaffar den skattelättnad som föreskrevs för produkten före den dag då skattelättnaden i enlighet med nationell lagstiftning ursprungligen skulle upphöra att gälla. Det måste i vart fall inte föreligga synnerliga skäl för att skattelättnaden ska kunna avskaffas. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga relevanta omständigheter i det nationella målet göra en konkret helhetsbedömning av huruvida dessa principer iakttagits.

### **Rättegångskostnader**

- 69 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) Artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/30/EG av den 8 maj 2003 om främjande av användningen av biodrivmedel eller andra förnybara drivmedel ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan**

**nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken de skattelättnader som föreskrivs för biodrivmedel inte gäller en sådan produkt som den som är i fråga i det nationella målet, vilken består av en blandning av vegetabilisk olja, fossil diesel och särskilda tillsatser.**

- 2) De allmänna principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar utgör i regel inte hinder för att en medlemsstat, vad gäller en sådan produkt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, avskaffar den skattelättnad som föreskrevs för produkten före den dag då skattelättnaden i enlighet med nationell lagstiftning ursprungligen skulle upphöra att gälla. Det måste i vart fall inte föreligga synnerliga skäl för att skattelättnaden ska kunna avskaffas. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga relevanta omständigheter i det nationella målet göra en konkret helhetsbedömning av huruvida dessa principer iakttagits.**

Underskrifter