HATÁROZATOK

A BIZOTTSÁG (EU) 2019/1732 HATÁROZATA

(2019. június 6.)

az SA.33159 (2015/C) számú állami támogatásról – A Dániában értékesített bizonyos élelmiszeripari termékekben található telített zsírokra vonatkozó adó

(az értesítés a C(2019) 3926. számú dokumentummal történt)

(Csak a dán nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre (EUMSZ),

tekintettel az (EU) 2015/1589 tanácsi rendeletre ([1]) és különösen annak 15. cikke (1) bekezdésére,

miután felkérte az érdekelt feleket, hogy tegyék meg észrevételeiket a 659/1999/EK rendelet 6. cikke alapján (amely az (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet 6. cikkének felel meg) ([2]),

mivel:

1. ELJÁRÁS

(1) 2011. június 9-én a Bizottsághoz panasz érkezett a Margarineforeningentől (MIFU), a dán margaringyártók központi szövetségétől a bizonyos élelmiszeripari termékekben található telített zsírokra vonatkozó adóról szóló, 2011. március 30-i 247. sz. dán törvény ([3]) (a továbbiakban: a törvény) kapcsán. A törvényt, amely 2011. október 1-jén lépett hatályba, később, 2013. január 1-jei hatállyal eltörölték. A panasz a nem adóköteles termékek gyártóinak nyújtott lehetséges támogatásra vonatkozott.

(2) A pontosítás érdekében 2011. július 4-én tájékoztatási kérelmet küldtek Dániának. A Bizottság továbbította az eredeti panaszt a dán hatóságoknak, és felkérte őket, hogy 20 munkanapon belül nyújtsanak be az esetről szóló összegzést a panaszos által benyújtott állítások kivizsgálása érdekében, vagy az intézkedést állami támogatásként jelentsék be a Bizottságnak jóváhagyása céljából. 2011. július 18-án Dánia a határidő meghosszabbítását kérte, amelyet 2011. augusztus 31-ig ítéltek meg. 2011. szeptember 7-én Dánia benyújtotta a Bizottság levelére adott válaszát, amelyben ismertette álláspontját a panaszos által felvetett kérdésekkel kapcsolatban.

([1]) A Tanács (EU) 2015/1589 rendelete (2015. július 13.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 248., 2015.9.24., 9. o.). E tanácsi rendelet 2015. november 14-i hatállyal hatályon kívül helyezte az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendeletet (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.) és e szabályok helyébe lépett. Az (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet 35. cikke szerint a hatályon kívül helyezett rendeletre történő hivatkozásokat e rendeletre történő hivatkozásoknak kell tekinteni és az (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet II. mellékletében foglalt megfelelési táblázattal összhangban kell értelmezni.

([2]) Állami támogatás – Dánia – SA.33159 (2014/C) (korábbi SA.33159 (2011/NN)) számú állami támogatás – A Dániában értékesített bizonyos élelmiszer-ipari termékekben található telített zsírokra vonatkozó adó – Felhívás észrevételek benyújtására az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének (2) bekezdése értelmében (HL C 94., 2015.3.20., 11. o.).

([3]) Dánul: Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) https://www.retsinformation.dk/FORMS/R0710.aspx?id=136314.

(3) A Bizottság 2011. október 13-án továbbította Dánia észrevételeit a panasz benyújtójának. 2011. június 27-én, július 28-án, szeptember 12-én és november 15-én a panaszos további információkat nyújtott be a panasz alátámasztására.

(4) A Bizottság 2011. december 14-én tájékoztatta Dániát arról, hogy mivel a törvény 2011. október 1-jén anélkül lépett hatályba, hogy arról a Bizottságot az EUMSZ 108. cikkének (3) bekezdése alapján értesítették volna, a szóban forgó intézkedést SA.33159 (2011/NN) számon be nem jelentett támogatásként nyilvántartásba vették.

(5) 2012. március 13-án a panaszos további információkat nyújtott be a panasz alátámasztására.

(6) 2012. március 16-án megbeszélésre került sor a Bizottság és Dánia között. 2012. április 12-én a Bizottság továbbította a teljes panaszt a dán hatóságoknak, és felkérte őket, hogy vizsgálják meg és tisztázzák a panaszos által felvetett kérdéseket. A Bizottság felkérte a dán hatóságokat, hogy amennyiben azon a véleményen vannak, hogy az intézkedés nem vet fel állami támogatással kapcsolatos aggályokat, nyújtsák be a tényekről szóló saját összegzésüket, valamint véleményük megalapozott indokolását. 2012. szeptember 13-án, a válaszadási határidő meghosszabbításának kérelmezését követően Dánia válaszolt a Bizottság 2012. április 12-i levelére.

(7) A Bizottság 2012. október 30-án továbbította Dánia észrevételeit a panasz benyújtójának. 2012. november 30-án a panaszos további információkat nyújtott be a panasz alátámasztására.

(8) 2013. május 16-án, miután a törvény 2013. január 1-jén hatályát vesztette, megbeszélésre került sor a Bizottság és a panaszos között.

(9) 2015. február 4-i levelében (C(2015)0535) a Bizottság tájékoztatta Dániát, hogy a törvény tekintetében az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindításáról határozott (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat).

(10) Az eljárás megindításáról szóló határozatában a Bizottság megállapította, hogy a törvény által előírt intézkedések látszólag rendelkeznek az állami támogatás valamennyi jellemzőjével, és felkérte Dániát, hogy tegye meg észrevételeit és nyújtson be minden olyan információt, amely hasznos lehet a támogatás értékeléséhez.

(11) 2015. május 26-i levelében Dánia észrevételeket nyújtott be az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban.

(12) Az eljárás megindításáról szóló határozatot közzétették az Európai Unió Hivatalos Lapjában ([4]). A Bizottság felkérte az érdekelt feleket, hogy egy hónapon belül tegyék meg észrevételeiket. A Bizottsághoz három érdekelt féltől érkeztek észrevételek az eljárás megindításáról szóló határozatban említett intézkedésekről. A benyújtott észrevételeket 2015. október 22-i és november 9-i levélben továbbították Dániának. Az észrevételekre Dánia 2015. december 21-én és 2016. január 29-én kelt levelekben válaszolt. 2017. augusztus 10-i levelében a Bizottság további információkat kért Dániától. 2017. december 15-i levelében Dánia benyújtotta a további információkat.

2. AZ INTÉZKEDÉS ISMERTETÉSE

(13) A bizonyos élelmiszeripari termékekben található telített zsírokra vonatkozó adóról szóló dán törvény célja a megfelelőbb étrend előmozdítása, a dán lakosság egészségének javítása volt ([5]). Ennek érdekében adót vetettek ki a telített zsírok bevitelének elsődleges dániai forrásaira (lásd a (37) preambulumbekezdést), figyelembe véve ugyanakkor különböző hivatalos táplálkozási iránymutatásokat ([6]) (lásd a (47) preambulumbekezdést) és egyéb megfontolásokat (lásd például a (34) preambulumbekezdést), ami bizonyos termékeknek az adó hatálya alóli mentesítését eredményezte.

(14) A törvény 2011. október 1. és 2013. január 1. között volt hatályban, ezért e határozat erre az időszakra vonatkozik.

([4]) HL C 94., 2015.3.20., 11. o.
([5]) Lásd a törvénytervezet indokolását, L 111 *Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)*, 2011. január 19., 7. o. A dán hatóságok által készített fordítás.
([6]) Lásd Troels Lund Poulsen dán adóügyi miniszternek a dán parlamentben 2011. január 19-én elmondott beszédét.

(15) A törvény adót vetett ki a törvény 1. szakaszában felsorolt és az uniós Kombinált Nómenklatúra-kód alapján azonosított élelmiszeripari termékekben található telített zsírok súlyára, ha az élelmiszer telítettzsír-tartalma meghaladta a termék tömegének 2,3 %-át. A felsorolt élelmiszerek az alábbiak voltak:

i. hús, a törvény I. mellékletében található táblázat szerint;

ii. a 0401–0406. kód alá tartozó tejtermékek;

iii. a 1501–1504. és az 1516. kód alá tartozó, leolvasztott vagy más módon kivont állati zsiradékok;

iv. a 1507–1516. kód alá tartozó étkezési olajok és zsírok;

v. a 1517. kód alá tartozó margarin és egyéb élelmiszerek;

vi. a 2106. kód alá tartozó kenhető keverék termékek;

vii. egyéb élelmiszeripari termékek, amelyek az élelmiszerek jellemzőinek és felhasználásának, valamint forgalmazási módjának átfogó értékelése alapján a fenti i–vi. pontban meghatározott termékek helyettesítőinek vagy utánzatainak tekinthetők.

(16) A törvény 2. szakasza értelmében az adó mértékét az adott élelmiszerben található telített zsír kilogrammjaként 16 dán koronában állapították meg.

(17) A törvény 3. szakaszának meghatározása értelmében az adót azoknak a gazdasági szereplőknek kell megfizetniük, akik kereskedelmi célból

a) adóköteles élelmiszert állítottak elő Dániában;

b) más uniós országból származó adóköteles élelmiszert vettek át Dániában;

c) Unión kívüli országból vagy az Unión belüli, de annak adóügyi területén kívüli területről származó adóköteles élelmiszert importáltak Dániába; vagy

d) más uniós országból származó adóköteles élelmiszert értékesítettek olyan módon, hogy az élelmiszert az eladó által vagy annak nevében közvetlenül vagy közvetve küldték el vagy szállították Dániában lévő nem kereskedelmi vevő részére (távértékesítés), amennyiben a gazdálkodó egységet a dán héatörvény ([7]) 47. § (2) bekezdése alapján nyilvántartásba vették.

(18) Az adó megfizetése (és a törvény szerinti nyilvántartásba vétel) alól mentesültek azok a vállalkozások, amelyeknek az adóköteles élelmiszerekből származó éves árbevétele 50 000 dán korona (adó nélkül) vagy annál kevesebb volt (a törvény 4. § (6) bekezdése).

(19) A törvény 1. §-ának (2)–(7) bekezdésében felsorolt élelmiszerekben található telített zsírok mennyiségét a következők alapján határozták meg:

a) a tápértékjelölés, ha az élelmiszer rendelkezett ilyennel és szerepelt rajta annak telítettzsír-tartalma;

b) az élelmiszerekkel kapcsolatos nyilvánosan hozzáférhető információk, amelyek számos élelmiszeripari termék tekintetében átlagos szabványokat állapítanak meg. Az élelmiszerekkel kapcsolatos nyilvánosan hozzáférhető információk az élelmiszerek összetételét tartalmazó adatbankban ([8]) található szabványokat;

c) az élelmiszer technikai elemzését jelentik.

(20) Amennyiben az adófizetés alapját képező alapvető mennyiséget nem lehetett a fenti módszerek valamelyikével megállapítani, az adót az élelmiszer teljes zsírtartalma vagy végső esetben az élelmiszer nettó tömege alapján kellett megfizetni.

2.1. *A TÖRVÉNY 1. SZAKASZÁBAN NEM SZEREPLŐ, DE A TÖRVÉNY 1. SZAKASZÁBAN FELSOROLT ÉLELMISZER(EKE)T TARTALMAZÓ IMPORTÁLT ÉLELMISZEREK ADÓZTATÁSÁRA VONATKOZÓ KÜLÖN RENDELKEZÉSEK*

(21) A törvény 8. szakasza értelmében az élelmiszer előállítása során felhasznált összetevők után – amennyiben ezek az összetevők a törvény 1. szakaszában meghatározott bármely adóköteles élelmiszertermékből származtak és amennyiben ezt az élelmiszert Dániában átvették, oda importálták vagy távértékesítés útján ott értékesítették – lefedettségi adót kellett fizetni. A lefedettségi adót csak a Dániába beérkezett, importált vagy ott távértékesítés útján értékesített élelmiszerekre vetették ki, mivel a Dániában előállított adóköteles élelmiszertermékeket mindig „tiszta” formában adóztatták az értékesítés/felhasználás első helyén, így nem volt szükség a Dániában előállított élelmiszerekre kivetett lefedettségi adóra.

([7]) Dán héatörvény [LBK 287., 2011. március 28.].
([8]) Lásd a www.foodcomp.dk honlapot.

(22) A törvény 12. szakasza értelmében az adóalap az 1. szakaszban meghatározott adóköteles élelmiszerekből származó, valamint az átvett, importált vagy távértékesítés útján értékesített élelmiszerek előállításához felhasznált összetevőkben található telített zsírok súlya volt.

(23) A törvény 1. §-ának (2) bekezdése értelmében az adóköteles vállalkozásoknak képesnek kellett lenniük dokumentálni az élelmiszerek előállítása során felhasznált összetevőkben lévő telített zsírok súlyát és kérésre bemutatni a gyártótól származó erre vonatkozó nyilatkozatot. Az 1. § (1) bekezdése alapján lefedettségi adó hatálya alá tartozó összetevők, azaz a hús esetében az adóalapot az I. mellékletben meghatározott átlagos értékek alapján kellett meghatározni.

(24) Az egyéb olyan összetevők esetében, amelyekre lefedettségi adót kellett fizetni, a gyártó a gyártói nyilatkozat kibocsátásakor felhasználhatta az élelmiszeripari termékekre vonatkozó, nyilvánosan hozzáférhető információkat – amelyek átlagértékeket tartalmaztak a konkrét élelmiszerekben található telített zsírok mennyiségére vonatkozóan – az élelmiszer előállításához használt, a lefedettségi adó hatálya alá tartozó összetevőkre vonatkozó adóalap meghatározása céljából.

(25) Amennyiben az adóköteles vállalkozás nem tudta bemutatni a meghatározott gyártói nyilatkozatot, a törvény 1. §-ának (1) bekezdésében meghatározott összetevőktől eltérő összetevők tekintetében a lefedettségiadó-kötelezettséget az élelmiszer teljes telített- és telítetlenzsír-tartalma alapján, vagy ha ilyen információ nem állt rendelkezésre, az élelmiszer nettó tömege alapján állapították meg.

(26) Amennyiben a dán Adó- és Vámhivatal arra a következtetésre jutott, hogy a törvény 12. §-ának (2) bekezdése értelmében kiszámított lefedettségi adó összege magasabb lenne, mint a teljes zsírtartalom vagy a nettó tömeg alapján számított adó összege, akkor a hivatal becslés alapján állapíthatta meg az adó alapját.

2.2. *A FELTÉTELEZETT TÁMOGATÁSI INTÉZKEDÉSEK*

(27) Az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8. szakaszában foglaltak alapján a törvény hat lehetséges támogatási intézkedést tartalmazott. Ezek a következők voltak:

(1) 1. intézkedés: bizonyos élelmiszeripari termékek kihagyása a törvény 1. §-ában adókötelesként felsorolt élelmiszeripari termékek listájáról az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.1. szakaszában részletesen leírtak szerint.

(2) 2. intézkedés: azon élelmiszerek adómentessége, amelyek telítettzsír-tartalma nem haladja meg a 2,3 %-ot az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.2. szakaszában részletesen leírtak szerint.

(3) 3. intézkedés: adómentesség azon vállalkozások számára, amelyeknek az adóköteles élelmiszerekből származó teljes éves árbevétele 50 000 DKK vagy annál kevesebb volt az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.3. szakaszában részletesen leírtak szerint.

(4) 4. intézkedés: a nem emberi fogyasztásra szánt termékek – például takarmányok – mentessége az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.4. szakaszában részletesen leírtak szerint.

(5) 5. intézkedés: eltérő bánásmód a belföldi és az importált termékek között az adókivetés időpontja és módja tekintetében az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.5. szakaszában részletesen leírtak szerint.

(6) 6. intézkedés: adóhalasztási és adólevonási rendszerek az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.6. szakaszában részletesen leírtak szerint.

3. **A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK INDOKOLÁSA**

(28) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a rendelkezésre álló információk alapján a Bizottság arra az előzetes álláspontra helyezkedett, hogy az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételek az 1–3. és az 5–6. intézkedés esetében teljesülnek. Az intézkedéseket nem tekintette indokoltnak a referenciarendszer jellege vagy általános felépítése alapján, mivel Dánia nem tudta bizonyítani, hogy az intézkedések szükségesek voltak a telített zsírokra vonatkozó általános adórendszer működéséhez és hatékonyságához, és hogy összefüggés lenne az intézkedések állítólagos sajátos jellemzői és a kizárólag a termelők bizonyos csoportjai számára biztosított adókedvezmény között.

(29) A Bizottság az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdése alapján megindította az eljárást, mert az akkoriban rendelkezésre álló információk alapján kétségei voltak afelől, hogy az intézkedések összeegyeztethetők-e a belső piaccal.

4. A DÁN HATÓSÁGOK ÉSZREVÉTELEI A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL

(30) A dán hatóságok 2015. május 26-án továbbították észrevételeiket a Bizottsághoz. A Bizottság és a dán hatóságok közötti 2015. december 18-i megbeszélést követően, valamint az érdekelt felek által benyújtott észrevételekre válaszul Dánia 2015. december 21-én és 2016. január 29-én további észrevételeket nyújtott be. Az észrevételek három területet érintenek: a referenciarendszert, az adózási értékhatárokat és a megkülönböztetett bánásmódot.

4.1. *REFERENCIARENDSZER*

4.1.1. AZ ADÓ CÉLJA

(31) Dánia ismételten hangsúlyozta, hogy a törvény célja „a megfelelőbb étrend előmozdítása és ezáltal a dán lakosság egészségének javítása” ([9]) volt. Nem kívántak pénzbeli terhet róni általánosságban a telített zsírt tartalmazó (összes) termékre, hanem csak azokra, amelyek Dániában a telített zsírok elsődleges forrásait jelentették ([10]), figyelembe véve ugyanakkor a hivatalos táplálkozási iránymutatásokat ([11]). E célkitűzés alapján az adót úgy alakították ki, hogy ösztönözze a telített zsírsavak bevitelének csökkentését és a magasabb telítettzsír-tartalmú termékek helyett az alacsonyabb telítettzsír-tartalmú termékek fogyasztását, figyelembe véve ugyanakkor a hivatalos táplálkozási ajánlásokat, valamint a gazdasági és igazgatási hatékonyságot.

(32) Az adónak nem volt célja a telített zsír kizárása a dán lakosság étrendjéből. A zsírnak a normál étrend részét kell képeznie, mivel hozzájárul a létfontosságú zsírsavak beviteléhez és a zsírban oldódó vitaminok felszívódásához. A hivatalos táplálkozási iránymutatások szerint azonban a hús- és tejtermékekből származó zsírt korlátozni kell és széles körben növényi olajból és halból származó zsírral kell helyettesíteni ([12]).

(33) Továbbá a dán hatóságok úgy vélik, hogy az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályok nem írják elő a tagállamok számára, hogy megerősítő tudományos bizonyítékkal szolgáljanak arra vonatkozóan, hogy az adószabályozás valóban a feltételezett magatartásbeli vagy egyéb hatásokkal jár.

4.1.2. IGAZGATÁSI ÉS GAZDASÁGI HATÉKONYSÁG

(34) A dán hatóságok kijelentik, hogy mindenkor arra törekszenek, hogy csökkentsék a vállalkozások meglévő adminisztratív terheit, vagy új jogszabályok esetében ne rójanak nagyobb terhet rájuk annál, mint ami feltétlenül szükséges, különös tekintettel a kis- és középvállalkozásokra (kkv-k). Ezt az egymást követő kormányok már évek óta konkrét célul tűzték ki, és jó példa rá a dán héatörvény alkalmazása.

(35) A törvényjavaslat 2. szakasza a következőképpen ismerteti ezeket a szempontokat: „Egy teljesen új adó kialakításakor számos szempontot kell figyelembe venni. Egyrészt a telített zsírokra vonatkozó adó hatályának a fogyasztásra gyakorolt lehető legnagyobb hatás biztosítása érdekében ki kell terjednie a szokványos élelmiszerek jelentős részére. Másrészt a lehető legegyszerűbbnek kell lennie és ideális esetben az élelmiszerlánc minél korábbi részét kell érintenie, hogy a nyilvántartásba vétellel, a bejelentéssel és az adó megfizetésével kapcsolatos adminisztratív terhek a lehető legkisebb számú gazdálkodó egységet érintsék.”

([9]) Lásd a törvénytervezet indokolását, L 111 *Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)*, 2011. január 19., 7. o. A dán hatóságok által készített fordítás.
([10]) Lásd Troels Lund Poulsen dán adóügyi miniszternek a dán parlamentben 2011. január 19-én elmondott beszédét.
([11]) Például „Kostkompasset – vejen til en sund balance” (magyarul: „Táplálkozási iránytű – út az egészséges egyensúlyhoz”), a dán Család- és Fogyasztóügyi Minisztérium és a Dán Élelmiszerügyi és Állategészségügyi Hivatal, 2006. január.
([12]) Táplálkozási iránytű, 14. o.

(36) Az ellátási lánc vége (azaz a fogyasztók számára történő kiskereskedelmi értékesítés) helyett a lánc elején történő adókivetés minimálisra csökkentette az adminisztratív terheket, mivel a kiskereskedők száma jelentősen meghaladja a termelők/importőrök számát. A törvény céljának is ez a megközelítés felelt meg a legjobban.

4.1.3. A TELÍTETT ZSÍROK ELSŐDLEGES FORRÁSA

(37) A törvény célkitűzéseiből következett az, hogy létre kellett hozni a telítettzsír-bevitel elsődleges forrásaként megadóztatandó élelmiszerek pozitív listáját anélkül, hogy az ellentmondásba kerüljön a hivatalos táplálkozási iránymutatásokkal. A dán hatóságok azt állítják, hogy – tekintettel a célkitűzésekre és a dán lakosság valós fogyasztási szokásaira – széles mérlegelési jogkörrel rendelkeztek azon döntés tekintetében, hogy mely termékeket vegyék fel a pozitív listára a törvény egészségügyi és táplálkozással kapcsolatos célkitűzéseinek elérése érdekében ([13]).

(38) A dán hatóságok azzal érvelnek, hogy a dán lakosság telítettzsír-fogyasztásának elsődleges forrását két tényező határozza meg: i. az adott termék elfogyasztott mennyisége, és ii. a termékben található telített zsírok tényleges aránya. Egy termék nem feltétlenül minősül elsődleges telítettzsírforrásnak pusztán magas zsírtartalma miatt. Ezenkívül egy termék még akkor sem vet fel szükségszerűen egészségügyi aggályokat, ha telített zsírt tartalmaz, amennyiben a termék alacsony zsírtartalmú termék és/vagy más jó tulajdonságokkal rendelkezik a hivatalos táplálkozási ajánlásoknak megfelelően.

(39) Dánia egy olyan jelentésre ([14]) hivatkozik, amely mindenfajta húskészítményt, mindenféle tejterméket és mindenfajta zsiradékot/olajat a telítettzsír-bevitel elsődleges forrásaként határoz meg Dániában. Ezek a termékcsoportok együttesen 81 %-ban járulnak hozzá a telített zsírok beviteléhez (hús – 19 %, tejtermékek – 30 %, mindenfajta zsír – 32 %). Más termékcsoportokat nem tekintettek elsődleges telítettzsírforrásnak, mivel nem jelentős mértékben (legfeljebb 6 %-kal) járultak hozzá a telítettzsír-fogyasztáshoz. Ezen adatok alapján Dánia azzal érvel, hogy nem volt szükség egyértelmű elhatárolási pontra annak meghatározásához, hogy mi számít elsődleges forrásnak és mi nem.

(40) Az Incentive-jelentés ([15]) becslése szerint hatályának ideje alatt az adó a Dániában fogyasztott telített zsírok 88 %-át érintette (tejtermékek – 84 %, hús – 98 %, egyéb adóköteles termékek – 90 %). A tejtermékekben és húskészítményekben található telített zsírsavak egy részének (16 %, illetve 2 %) adómentessége a törvény 1. szakaszában meghatározott 2,3 %-os küszöbérték következménye volt.

(41) Dánia azt állítja továbbá, hogy a törvény értelmében az adó hatálya alá tartozott például a kenyérben, a chipsekben, a burgonyaziromban és a cukorkákban található telített zsír, mivel az ilyen feldolgozott élelmiszerek előállításához felhasznált tejtermékekben, zsírokban/olajokban és húskészítményekben található telített zsírok is adókötelesek voltak.

(42) Dánia hivatkozik az élelmiszerek címkézésére, kiszerelésére és reklámozására vonatkozó tagállami jogszabályok közelítéséről szóló, 2000. március 20-i 2000/13/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvre ([16]), amely a „húst” úgy határozza meg, mint „emlős- és madárfajok vázizma, amelyeket emberi fogyasztásra alkalmasnak ismertek el […]”.

(43) Dánia azt a következtetést vonja le, hogy a baromfihús a meghatározás szerint a sertés- és marhahúshoz hasonló húsfajta, következésképpen a baromfi adómentességének biztosítása önkényes lépés lett volna, ha más húsfajták adókötelesek voltak, és éppen ilyen önkényes lett volna az adó hatálya alól kivonni bizonyos sajtféleségeket (pl. kecskesajt) vagy olajokat (pl. szezámolaj), miközben az összes többi sajtféleség és olaj adóköteles.

([13]) A Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság*, C-106/09 P., ECLI:EU:C:2011:732, 97. pont.

([14]) Étkezési szokások Dániában 2003–2008, DTU Fødevareinstituttet, 2010, 114. o. A jelentést a dániai Műszaki Egyetem részeként működő Országos Élelmiszerügyi Intézet készítette és a 2003 és 2008 közötti időszakban 4 431, 4 és 75 év közötti résztvevőtől összegyűjtött, táplálkozási szokásokkal kapcsolatos adatokon alapul. Az Országos Élelmiszerügyi Intézet a fenntartható és hozzáadott értéket képviselő megoldásokkal kapcsolatos kutatásokat és kommunikációs tevékenységet végez az élelmiszerek és az egészség területén a társadalom és az ipar javára.

([15]) A bizonyos élelmiszeripari termékekben található telített zsírokra vonatkozó dániai adó gazdasági következményei (Incentive-jelentés) (a dániai Adóügyi Minisztérium nevében), 2015, 31. o. A jelentést az Incentive nevű gazdasági tanácsadó cég készítette a dán Adóügyi Minisztérium megbízásából, válaszul az Európai Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló 2015-ös határozatára. Az Incentive feladata azt volt, hogy értékelje az adó gazdasági hatásait, a fogyasztói és termelői árakra gyakorolt hatását és azt, hogy milyen mértékben volt torzító hatással a versenyre.

([16]) Az Európai Parlament és a Tanács 2000/13/EK irányelve (2000. március 20.) az élelmiszerek címkézésére, kiszerelésére és reklámozására vonatkozó tagállami jogszabályok közelítéséről (HL L 109., 2000.5.6., 29. o.).

(44) Dánia véleménye szerint a baromfihús adó alóli mentesítése emellett ellentétes lett volna a törvény azon alapvető szándékával, amely biztosítani kívánta, hogy az adóköteles élelmiszerek közeli helyettesítői szintén adókötelesek legyenek ([17]).

4.1.4. A TELÍTETT ZSÍROK NEM ELSŐDLEGES FORRÁSA

(45) Logikusan következik, hogy a (38) preambulumbekezdésben meghatározott két kritérium alapján elsődleges forrásnak nem minősített minden telítettzsírforrás nem elsődleges forrásnak minősült. A telített zsírokat nem tartalmazó termékek köre egyes gyümölcsökre és zöldségekre (pl. saláta és dinnye), valamint néhány halra korlátozódott. Gyakorlatilag az összes többi zöldség- és gyümölcsféleség a 0,1 és 0,5 % közötti telítettzsír-tartalmú termékek közé tartozott.

(46) A telített zsírok teljes beviteléhez 1 %-kal vagy annál alacsonyabb méretékben hozzájáruló élelmiszerek (például a halak ([18]), a tojás, a diófélék és a magvak ([19])) nem minősültek a telített zsírok elsődleges beviteli forrásnak. Ez volt a fő oka annak, hogy ezek a termékkategóriák nem szerepeltek a törvény 1. szakaszában.

4.1.5. TÁPLÁLKOZÁSI AJÁNLÁSOK DÁNIÁBAN

(47) Dánia azt állítja, hogy az adó miatt a fogyasztásban bekövetkezett változások megfelelnének a Dán Élelmiszerügyi és Állategészségügyi Hivatal táplálkozási iránymutatásainak, amelyek az egészséges életmódról szóló hivatalos dán ajánlások. E hivatalos ajánlások közé tartozik a „Táplálkozási iránytű – út az egészséges egyensúlyhoz” ([20]), amely nyolc étrendi iránymutatásból áll – gyümölcs- és zöldségfogyasztás (naponta 6); halak és haltermékek fogyasztása (hetente többször); burgonya, rizs vagy tészta, valamint teljes kiőrlésű kenyér fogyasztása (naponta); a cukorfogyasztás csökkentése (különösen az üdítőitalokból, az édesipari termékekből és a süteményekből származó cukoré); a zsírfogyasztás csökkentése (különösen a tejtermékekből és a húsból származó zsíroké) és az alacsony zsírtartalmú termékek előnyben részesítése; változatos élelmiszer-fogyasztás és a normál testsúly megőrzése; vízzel történő szomjoltás; fizikailag aktív életmód (naponta legalább 30 perc). Ezen túlmenően a táplálkozási iránymutatások az egészséges étrend részeként 500 ml alacsony zsírtartalmú tejtermék – például zsírszegény tej vagy író – napi bevitelét javasolták ([21]). Az ajánlások a tejtermékek fogyasztásának jótékony táplálkozási és egészségügyi hatásain alapulnak ([22]).

(48) Dánia kifejtette, hogy a gyümölcs-, zöldség- és halfogyasztás nem hasonlítható össze a sajt, a hús és a vaj fogyasztásával, még akkor sem, ha mindkét terméktípus tartalmaz telített zsírokat. A gyümölcsök és zöldségek jelentős mértékben hozzájárulnak a szénhidrátok, az élelmi rostok és többféle vitamin beviteléhez ([23]). A dán népesség 2003–2008 közötti időszakban vizsgált táplálkozási szokásairól szóló tanulmány alapján mind a gyermekek, mind a felnőttek gyümölcs- és különösen zöldségfogyasztása elmaradt az ajánlott mennyiségektől ([24]).

(49) Dánia azt állítja, hogy a Dán Műszaki Egyetem (DTU) Országos Élelmiszerügyi Intézete egyik gyümölcsökről, zöldségekről és egészségről szóló jelentésében arra a következtetésre jutott, hogy gyakorlatilag minden tanulmány fordított összefüggést mutat ki a zöldség- és gyümölcsfogyasztás és a szív- és érrendszeri betegségek kockázata között. Emellett számos tanulmány kimutatta, hogy minél nagyobb a gyümölcsök és zöldségek bevitele, annál nagyobb a kedvező élettani hatás ([25]).

(50) A burgonya a szénhidrátok és az élelmi rostok fontos beviteli forrását jelenti és sok élelmi rostot, C-vitamint, B-vitaminokat, tiamint és niacint tartalmaz. Továbbá a burgonya telítettzsír-tartalma csak 0,1 % és egyike a leglaktatóbb élelmiszereknek. A hivatalos táplálkozási iránymutatások a burgonya napi fogyasztását javasolják ([26]). Alternatív lehetőséget jelent a rizs és a tészta, mivel különösen a teljes kiőrlésű rizs és tésztaféleségek élelmi rostokat tartalmaznak ([27]).

([17]) Ez a szempont a törvény 1. § (7) bekezdésében és az előkészítő munkálatokban is megjelenik.
([18]) Étkezési szokások Dániában 2003–2008, 114. o.
([19]) A dán hatóságok nem rendelkeznek pontos adatokkal a magvak és diófféleségek dániai fogyasztásáról és a telített zsírok teljes beviteléhez való hozzájárulásukról. A diófféleségek és olajos magvak azonban szerepeltek a fenti 1. táblázat „Gyümölcsfélék” kategóriájában és ez a kategória csupán 1 %-kal járult hozzá a telített zsírok teljes beviteléhez. Ennek következtében jogosnak tűnik a feltételezés, hogy sem a magvak, sem a diófféleségek egyáltalán nem járulnak hozzá jelentős mértékben a telített zsírok teljes beviteléhez Dániában. Továbbá meg kell jegyezni, hogy az adó hatálya kiterjedt a magvakból készült olajra; vö. a törvény 1. szakaszának (4) bekezdésével, hivatkozással az uniós Kombinált Nómenklatúra 1507–1516 kódjaira.
([20]) Táplálkozási iránytű.
([21]) Táplálkozási iránytű, 15. o.
([22]) Táplálkozási iránytű, 15. o., „Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010”, a dán Műszaki Egyetem Országos Élelmiszerügyi Intézete, valamint „Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose”, Ernæringsrådet, 2003.
([23]) Táplálkozási iránytű, 6. o.
([24]) Étkezési szokások Dániában 2003–2008, 30–33. o.
([25]) Dán Műszaki Egyetem (DTU), Országos Élelmiszerügyi Intézet, „Frugt, grøntsager og sundhed – opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002-2006”, 2007. október, 38. és 8. o.
([26]) Táplálkozási iránytű, 10. o.
([27]) Táplálkozási iránytű, 11. o.

(51) A gabonafélék számos fontos tápanyag-összetevőt tartalmaznak, és a teljes kiőrlésű termékek élelmi rostokban és B-vitaminokban gazdagok. A hivatalos táplálkozási iránymutatások a kenyér és a gabonafélék napi fogyasztását javasolják ([28]).

(52) A hal esszenciális zsírsavat, D-vitamint, jódot és szelént tartalmaz, amelyekhez más élelmiszerekből nehéz hozzájutni. A különböző halfélék különböző mennyiségben tartalmazzák ezeket az egészséges anyagokat. Ezért különböző halfajtákat kell fogyasztani, köztük zsírosabb és soványabb halakat is ([29]).

(53) Dánia felhívja a figyelmet arra, hogy a dán lakosság 2003–2008 közötti étkezési szokásairól szóló tanulmányból az derül ki, hogy mind a felnőttek, mind a gyermekek halfogyasztása kevesebb mint fele volt az ajánlott mennyiségnek. Ezenkívül az alacsony halfogyasztás hozzájárult a dán lakosság körében kialakult D-vitamin-hiányhoz ([30]). A Dán Élelmiszerügyi és Állategészségügyi Hivatal egyik halfogyasztásról szóló jelentése szerint különösen a zsíros halak tartalmaznak jelentős mennyiségű D-vitamint ([31]). Ezen túlmenően számos tanulmány igazolta a halfogyasztás és az ischaemiás szívbetegségek alacsonyabb kockázata közötti összefüggést ([32]).

(54) Dánia azt állítja, hogy a törvény elfogadásának időpontjában érvényes, csecsemőtejre vonatkozó hatósági iránymutatások szerint a teljes tej a csecsemők étrendjében 6 hónapos kortól kezdve fokozatosan felválthatja az anyatejet, és egy éves kortól három éves korig a tejtermékek bevitelének zsírszegény tejen kell alapulnia ([33]).

4.1.6. A REFERENCIARENDSZER KIALAKÍTÁSA

(55) Dánia hangsúlyozza, hogy a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, hogy döntéseket hozzanak az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és hogy adópolitikájukban például egészségügyi célkitűzések megvalósítására törekedjenek.

(56) Dánia azzal érvel, hogy a szóban forgó referenciarendszert a hivatalos táplálkozási ajánlások figyelembevételével Dániában a telített zsírok bevitelének elsődleges forrásaiban található telített zsírokra kivetett adó jelenti. Más szóval a törvény szerinti „normál” adóztatást a telített zsírok bevitelének a dán lakosság körében elsődleges forrásaiként meghatározott termékekben található telített zsírokra kivetett adó jelenti a hivatalos táplálkozási ajánlások figyelembevétele mellett. Ezek a termékek és közvetlen helyettesítőik jelentik a törvény értelmében adóköteles termékeket, és Dánia azzal érvel, hogy az adó alól önmagában egyetlen élelmiszer sem mentesül, és hogy a törvény kidolgozásakor vezérelv volt a hivatalos táplálkozási iránymutatások figyelembevétele.

(57) A Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban javasolt referenciarendszer a gyakorlatban egy majdnem minden élelmiszertermékre vonatkozó adót jelentene. Az ilyen rendszer azonban ellentétes lenne magának a törvénynek a céljaival. Az összes élelmiszeripari termékben található telített zsírokra kivetett adó felhígította volna az intézkedést és ellentétes lett volna az egészségesebb étkezési szokások ösztönzésére irányuló célkitűzéssel.

(58) Továbbá az, hogy a törvény ([34]) értelmében a Dániában fogyasztott összes telített zsír közel 90 %-a adóköteles, alátámasztja, hogy a törvény hatályának meghatározása nem volt önkényes, hanem azt gondosan meghatározták, hogy magában foglalja az összes főbb forrást.

4.2. *AZ ADÓKÖTELEZETTSÉG 2,3 %-OS KÜSZÖBÉRTÉKE*

(59) A dán hatóságok álláspontja szerint a tagállamok mérlegelési körébe tartozik annak meghatározása, hogy adópolitikájukon keresztül hogyan törekszenek egészségügyi célok elérésére, beleértve olyan objektíven indokolt határértékek meghatározását, amelyeket ezen egészségügyi célok megvalósításához megfelelőnek tartanak ([35]). A konkrét határértéket a tagállam határozza meg, feltéve, hogy az nem haladja meg az adó céljának tekintetében indokolható mértéket.

([28]) Táplálkozási iránytű, 11. o.
([29]) Táplálkozási iránytű, 8. o.
([30]) Étkezési szokások Dániában 2003–2008, 38. o.
([31]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, FødevareRapport 2003:17, 2003. október, 36–37. o.
([32]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, 41–46. o.
([33]) „Mad til spædbørn og småbørn” (magyarul: „Csecsemők és kisgyermekek táplálása”), Dán Egészségügyi és Gyógyszerhatóság, 2010, 9., 18–19., 27. és 36. o.
([34]) Incentive-jelentés, 31. o., 10. ábra.
([35]) A Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság*, C-106/09 P., ECLI:EU:C:2011:732, 97. pont.

(60) Ezen érv alátámasztására Dánia az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amely szerint nem szelektív jellegű az az intézkedés, amelynek kritériumai objektívek, és minden, e kritériumoknak megfelelő potenciálisan érdekelt gazdasági szereplőre alkalmazandók ([36]).

(61) Dánia továbbá azzal érvel, hogy a kérdést, miszerint a 2,3 százalékos küszöbérték olyan intézkedés volt-e, amely eltért a rendes adórendszertől, annak értékelésével kellene eldönteni, hogy a küszöbérték alatti termékek előállítói a küszöbérték feletti termékek előállítóinak helyzetéhez hasonló jogi és ténybeli helyzetben voltak-e ([37]). Ennek érdekében a küszöbérték hatásait az adórendszer célkitűzéseire figyelemmel kell értékelni ([38]).

(62) A döntő kérdés ezért az, hogy az intézkedés hatásai eltérést idéztek-e elő a célkitűzéseiben meghatározott referenciarendszertől.

(63) Dánia e tekintetben a Törvényszéknek az Egyesült Királyság által kivetett sóderkitermelési díj ügyében hozott ítéletére hivatkozik, amelyben az megállapította, hogy az adó hatálya alá nem tartozó anyagok egy része legalább annyira, ha nem fokozottabban ártalmas a környezetre, mint más adóköteles anyagok kitermelése, és hogy nem nyert bizonyítást, hogy az adó hatálya alá nem tartozó anyagok kitermelésének környezetre ártalmas jellege volt az, ami megkülönböztette azok helyzetét az adóköteles anyagokétól ([39]).Amennyiben adott intézkedés hatásai hozzájárulnak a rendszer céljához, az intézkedés nem minősül a referenciarendszertől való eltérésnek ([40]).

(64) A dán hatóságok szerint a 2,3 %-os küszöbértéket a törvény által meghatározott lényegi cél fényében vezették be. A törvényjavaslat indokolásában a következők állnak: „Javasoljuk az adó hatálya alá tartozó élelmiszerekre vonatkozó de minimis határérték megállapítását egyrészt az adóköteles alacsony zsírtartalmú élelmiszerek számának minimálisra csökkentése, másrészt annak figyelembevétele érdekében, hogy a tápértékkel kapcsolatos ajánlások kimondják, hogy az ajánlott napi bevitel egy része zsírokból és ideális esetben telítetlen zsírokból származzon.” ([41])

(65) Az eljárás megindításáról szóló határozat (107) preambulumbekezdésében a Bizottság felhívja a figyelmet arra, hogy a Prevenciós Bizottság azt ajánlotta, hogy a telített zsírokra vonatkozó adó valamennyi tejtermékre, köztük a tejre is terjedjen ki. Dánia elismeri, hogy ez az ajánlás helytálló lehet, ha a cél szűk értelemben véve általában a lakosság telítettzsír-bevitelének a csökkentése, de hangsúlyozza, hogy az adó célja nem ennyire szűk volt. Éppen ellenkezőleg, az adó célja a dán lakosság étkezési szokásainak javítása volt. Mivel a Prevenciós Bizottság nem vette figyelembe egy *valamennyi* tejterméket érintő adó negatív – a tejtermékek fogyasztására vonatkozó hivatalos táplálkozási ajánlásokkal ellentétes – hatásait, a jogalkotó ebben a kérdésben nem követte a Prevenciós Bizottság javaslatát.

(66) A dán hatóságok azt állítják, a 2,3 %-os küszöbérték biztosította, hogy az adó ne legyen ellentétes a hivatalos táplálkozási iránymutatásokkal, amelyek kifejezetten javasolják 500 ml alacsony zsírtartalmú tejtermék napi bevitelét (lásd a (47) preambulumbekezdést), valamint azt, hogy a zsíros húsokkal szemben a zsírszegény húsokat kell előnyben részesíteni. A küszöbérték meghatározása fokozottabb ösztönzést jelentett az alacsony zsírtartalmú termékek előnyben részesítésére, és Dánia azt állítja, hogy egy minimális küszöbérték nélküli adó olyan hatásokkal járhatna, amelyek ellentétesek lennének az adónak a megfelelőbb táplálkozás előmozdítására és a dán lakosság egészségének javítására irányuló átfogó célkitűzéseivel. A küszöbérték tehát az adó céljához tartozik és nem *prima facie* szelektív. Ezenkívül a küszöbérték csökkentette a szükségtelen adminisztratív terheket.

([36]) A Törvényszék 2013. november 12-i ítélete, *MOL kontra Bizottság*, T-499/10, ECLI:EU:T:2013:592, 77. pont.
([37]) A Törvényszék 2012. március 7-i ítélete, *British Aggregates Association kontra Európai Bizottság*, T-210/02. RENV., ECLI:EU:T:2012:110, 47., 49. és 68. pont, a Törvényszék 2014. november 7-i ítélete, *Banco Santander, SA és Santusa Holding, SL kontra Európai Bizottság*, T–399/11, ECLI:EU:T:2014:938, 37. pont.
([38]) A Bíróság 2008. december 22-i ítélete, *British Aggregates kontra Bizottság*, C-487/06 P., ECLI:EU:C:2008:757, 85. és 89. pont, a Bíróság 2011. szeptember 8-i ítélete, *Európai Bizottság kontra Holland Királyság*, C-279/08 P., ECLI:EU:C:2011:551, 51. pont, a Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyol Királyság kontra Government of Gibraltar és Nagy-Britannia*, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 97. pont.
([39]) A Törvényszék 2012. március 7-i ítélete, *British Aggregates kontra Bizottság*, T-210/02 RENV., ECLI:EU:T:2012:110, 73. pont.
([40]) Az Európai Bizottság 2015. március 27-i határozata, SA.34775 Brit sóderkitermelési díj, C(2015)2141, 181–183. pont.
([41]) Törvényjavaslat, 10. o.

(67) Dánia azt állítja, hogy a küszöbértéket 2, 0, 2,5, sőt akár 3,0 %-ban is meg lehetett volna állapítani, és így is pozitív hatással lett volna a dán lakosság egészségére és fokozottabb ösztönzést jelentett volna arra, hogy a lakosság magasabb zsírtartalmú termékek helyett alacsony zsírtartalmúakat válasszon. Ugyanakkor a küszöbérték 2,3 %-ban történő megállapítása kifejezetten azt is biztosította, hogy az adó ne legyen ellentétes a csecsemőtejre vonatkozó, az (54) preambulumbekezdésben ismertetett hivatalos iránymutatásokkal.

(68) A teljes tej fogyasztása rendkívül érzékeny az árváltozásokra, és a becslések szerint 1 %-os áremelkedés a fogyasztás 1,14 %-os csökkenését eredményezi ([42]). Dánia ezért úgy érvel, hogy egy 2,3 %-os érték alatti adó arra ösztönözhette volna a kisgyermekes családokat, hogy korlátozzák tejfogyasztásukat, vagy hogy a zsírszegény tej alacsonyabb adója miatt teljes tej helyett zsírszegény tejet vásároljanak. Ennek megfelelően azt feltételezték, hogy az adó a dán csecsemők teljestej-fogyasztásának csökkenését okozhatta volna, ami ellentétes a táplálkozási ajánlásokkal. A dán hatóságok véleménye szerint ez elegendő indok a küszöbérték 2,3 %-ban történő megállapítására, és jelzi, hogy a küszöbérték hatásai hozzájárultak az adó célkitűzéséhez.

(69) Dánia rámutat arra, hogy a küszöbérték nem ösztönözte arra a lakosságot, hogy zsírszegény tej helyett teljes tejet vásároljon. A küszöbérték önmagában csupán azt biztosította, hogy célkitűzésének megfelelően az adó ne jelentsen visszatartó erőt bármely tejféle fogyasztására nézve.

(70) Válaszként a Bizottság azon álláspontjára, hogy a 2,3 %-os küszöbértéket el nem érő telített zsírt tartalmazó élelmiszerek nagy mennyiségű bevitele jelentős mértékben hozzájárulhatott volna a telített zsírok összbeviteléhez (az eljárás megindításáról szóló határozat (107) preambulumbekezdése), Dánia azt állítja, hogy bár ez igaz, a 2,3 %-os küszöbérték alatti élelmiszerek nagy mennyiségű bevitele szükségképpen a küszöbérték feletti élelmiszerek csökkentett bevitelét eredményezi. Ez pedig az adó egyik alapvető célja.

(71) Dánia érvelése alapján az a tény, hogy egyes vállalkozásoknak (például – de nem kizárólag – tejtermelőknek) nagyobb mértékű előnyük származna a küszöbértékből, csupán a küszöbérték megállapításának szükséges következménye. Ez a törvény alapvető és irányadó elveinek következménye.

(72) Dánia azt állítja továbbá, hogy annak értékelése tekintetében, hogy a 2,3 %-os küszöbértéket a referenciarendszertől való eltérésnek kell-e tekinteni, nem releváns, hogy kimutatható-e, hogy a küszöbérték egyes vállalkozások (például tejtermelők) számára volt a legelőnyösebb, vagy hogy a küszöbértéket úgy állapították meg, hogy a tej mentes legyen az adó hatálya alól. Dánia azzal érvel, hogy az egyetlen releváns kérdés az, hogy a 2,3 %-os küszöbérték hatásai hozzájárulnak-e az adó célkitűzéseinek eléréséhez vagy sem. Ha igen, akkor a küszöbérték nem tekinthető a referenciarendszertől való eltérésnek, mivel a küszöbérték alatti és feletti termékek nincsenek összehasonlítható helyzetben.

(73) Az eljárás megindításáról szóló határozatban feltett kérdésekre adott válaszként Dánia információkat nyújtott be a törvény szerinti adóbevételekről, bemutatva a 2,3 %-os küszöbérték dán élelmiszeripari vállalatokra gyakorolt hatásait.

1. táblázat

Adóbevétel vállalatok, tevékenységi kör és a fő ipari tevékenység szerint

(DKK)

Vállalat *	Tevékenységi kör	Fő ipari tevékenység	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Összesen (*)
[…]	Termelés	Tejtermék és sajt gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Sertéshús-feldolgozás	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Margarin és más étkezési zsírok gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Nagykereskedő	Hús- és baromfihús-készítmények gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]

([42]) Incentive-jelentés, 26. o., 8. táblázat.

(DKK)

Vállalat *	Tevékenységi kör	Fő ipari tevékenység	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Összesen (*)
[…]		Egyéb vegyes kiskereskedelem	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Közvetítő	Szupermarketek	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Egyéb húsfélék feldolgozása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Tejtermékek, tojás és egyéb ehető termékek nagykereskedelme	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Nagykereskedő	Csomagolási tevékenységek	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Tejtermék és sajt gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Tejtermék és sajt gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Címzett	Tejtermékek, tojás és egyéb ehető termékek nagykereskedelme	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Címzett	Diszkontáruház	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Tejtermék és sajt gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Margarin és más étkezési zsírok gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Címzett	Élelmiszer és ital vegyes nagykereskedelme	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Nagykereskedő	Hús- és baromfihús-készítmények gyártása	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Termelés	Sertéshús-feldolgozás	[…]	[…]	[…]	[…]

(*) Bizalmas szakmai adat.

2. táblázat

Nem adóköteles termékek adózási értéke: További adófizetés, ha az adót az összes élelmiszerben található telített zsírokra vonatkozó általános adóként vetették volna ki

(millió DKK)

	Tejtermék	Hús	Egyéb	Összesen
A háztartások költségvetésével kapcsolatos felmérésen alapuló becslés	140	9	74	223
Nielsen szkenneradatokon alapuló becslés	127	–	–	–

Forrás: Az INCENTIVE-nek a Dán Statisztikai Hivatal adatain (árindexek és FU5-táblázat) és Nielsen szkenneradatokon alapuló saját számításai.*Megjegyzés:* 15 hónapos időszakra vonatkozóan kalibrálva. Ténylegesen értékesített mennyiség alapján. A számadatok nem veszik figyelembe az egyes termékek adómentessége által előidézett mennyiségi változásokat.

3. táblázat

A nem adóztatott tejtermékek becsült adóértéke és ezek […] * aránya

(millió DKK)

	Összérték	Becsült érték […]-ra/re (*)
Incentive (háztartások költségvetésével kapcsolatos felmérés) [1]	140	[…]
Incentive (Nielsen szkenneradatok) [1]	127	[…]
Dán Statisztikai Hivatal (élelmiszer-fogyasztás) [2]	109–135	[…]
Dán Statisztikai Hivatal (élelmiszer-fogyasztás) [2] Teljes tej adózási értéke	45–82	[…]

(*) Bizalmas szakmai adat.*Megjegyzés:* Az Arla Food Amba feltételezett piaci részesedése 90 % az eljárás megindításáról szóló határozatban foglaltak alapján.

[1] *Forrás:* Az INCENTIVE-nek a Dán Statisztikai Hivatal adatain (árindexek és FU5-táblázat) és Nielsen szkenneradatokon alapuló saját számításai.
Megjegyzés: 15 hónapos időszakra vonatkozóan kalibrálva. Ténylegesen értékesített mennyiség alapján. A számadatok nem veszik figyelembe az egyes termékek adómentessége által előidézett mennyiségi változásokat.

[2] Forrás: A Dán Statisztikai Hivatal adatain alapuló számítások, www.statistikbanken.dk: FVF1: Fødevareforbrug efter enhed, type og tid. (Egység, típus és idő szerinti élelmiszer-fogyasztás) és www.foodcomp.dk.
Megjegyzés: A www.foodcomp.dk szerint a különféle joghurtok és csokoládés tejek különböző mennyiségű telített zsírokat tartalmaznak. A Dán Statisztikai Hivatal adatai ezek között nem tesznek különbséget, ezért az adóérték becslése olyan intervallummal történik, amelyben az alacsonyabb érték az alacsonyabb telítettzsír-tartalmat, a magasabb érték pedig a magasabb telítettzsír-tartalmat jelenti ebben a kétfajta tejtermékben.

(74) Az 1. táblázatból kiderül, hogy a telített zsírokra vonatkozó adóról szóló törvény alapján a messze a legnagyobb adófizető a(z) […] volt (*). A 3. táblázatból megállapítható, hogy a 2,3 %-os küszöbérték legnagyobb haszonélvezője szintén a(z) […] volt […] DKK-s becsült adóértékkel. A 2. táblázatból azonban egyértelműen kiderül, hogy bár a küszöbérték legnagyobb haszonélvezője a tejágazat (140 millió DKK) és így a(z) […] volt, a húsipar (9 millió DKK) más ágazatokhoz (74 millió DKK) hasonlóan szintén haszonélvezője volt határértéknek.

4.2.1. KÜSZÖBÉRTÉK KONTRA A HATÓSÁGI TÁPLÁLKOZÁSI IRÁNYMUTATÁSOK TELJESÍTÉSÉHEZ SZÜKSÉGES ALTERNATÍV MEGOLDÁSOK

(75) A dán hatóságok véleménye szerint a küszöbérték hatékony eszköz annak biztosítására, hogy az adó ne hasson a hivatalos táplálkozási iránymutatások ellen, és a lehető legjobb módszer a törvény céljának elérésére.

(76) Elméletileg alternatíva lehetett volna egy (élelmiszerjegyek vagy általános átutalás formájában megvalósuló) támogatás bevezetése, amely kompenzálja a családokat a tej árának az adó következtében történő emelkedése miatt, hogy ösztönözze őket a táplálkozási iránymutatások követésére. Dánia azt állítja, hogy nehéz és költséges lett volna annak biztosítása, hogy az ilyen támogatást ténylegesen teljes csecsemőtejre fordítsák. Emellett célzott támogatással vagy élelmiszerjegyekkel nem lehetett volna leküzdhetetlen adminisztratív nehézségek nélkül megfelelően kezelni azt az általános problémát, hogy egy küszöbérték nélküli adó csökkenthette volna az adóköteles élelmiszertermékek alacsony zsírtartalmú változatainak fogyasztását.

(77) Dánia állítása szerint az a lehetőség, hogy a napközi otthonos intézmények számára előírták volna bizonyos mennyiségű tej vásárlását és kiosztását, nem oldaná meg a csecsemők teljestej-bevitelének problémáját, mivel az egyévesnél fiatalabb csecsemők túlnyomó többsége Dániában nem jár napközi otthonos intézménybe, és ez nem is lenne elegendő a teljes ajánlott napi bevitel biztosítására. Az adó ellenére történő tejfogyasztásra irányuló tájékoztatási vagy oktatási programok sem jelentettek valódi alternatívát. A csecsemők és kisgyermekek tejfogyasztására vonatkozó tájékoztatási programok már széles körben zajlottak ([43]).

(*) Bizalmas szakmai adat.
([43]) Táplálkozási iránytű és Csecsemők és kisgyermekek táplálása.

(78) Összegezve, Dánia ismételten kijelenti, hogy az annak biztosítására irányuló alternatív intézkedések, hogy az adó ne eredményezzen a hivatalos táplálkozási iránymutatásokkal ellentétes gazdasági ösztönzőket, sokkal kevésbé lettek volna hatékonyak és nagy valószínűséggel költségesebbek lettek volna, mint a teljes tej adó alóli mentesítése.

4.3. *ADÓZÁSI ÉRTÉKHATÁROK – 50 000 DKK*

(79) Dánia azt állítja, hogy az adóköteles élelmiszerekből származó éves árbevételre vonatkozó 50 000 DKK-s értékhatár bevezetése olyan általános intézkedés volt, amely belföldi termelőkre, importőrökre, közvetítőkre és távértékesítőkre egyaránt vonatkozott és ténylegesen nyitva állt minden gazdasági szereplő előtt azonos hozzáférési feltételek mellett, így az intézkedés az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében nem szelektív.

(80) Az adó adminisztratív szempontú kezelhetőségének javítása érdekében az értékhatárt olyan szinten állapították meg, amely alatt mind a termelők/importőrök, mind a dán hatóságok adminisztratív terhei meghaladták volna az adóbevételeket.

(81) Dánia becslése szerint például egy 50 000 DKK összegig terjedő éves árbevétellel rendelkező csirkeimportőrnek vagy -tenyésztőnek körülbelül 500 és 1700 DKK közötti összegű éves adót kellett volna megfizetnie (a telített zsír tényleges mennyisége és tartalma függvényében). Mivel az adó fizetése havonta volt esedékes, ez havi 44–142 DKK közötti összeg kivetését jelentette volna.

(82) Ezenkívül Dánia becslése alapján az adó kiszámításának és bejelentésének kisvállalkozások számára felmerülő költségei adóköteles élelmiszertermékenként havi 100–200 DKK összeget jelentettek volna.

(83) A (81) és a (82) preambulumbekezdésben szereplő becslések az értékhatár alatti lehető legmagasabb éves árbevétellel és csak egyfajta adóköteles termékkel számolnak. Dánia véleménye szerint biztonsággal feltételezhető, hogy például számos mezőgazdasági üzem éves árbevétele jóval elmarad az 50 000 DKK értékhatártól és egynél több adóköteles élelmiszertermékkel rendelkezik.

(84) Dánia úgy véli, hogy adminisztratív szempontból ezeknek a kis összegeknek a beszedése aránytalanul bürokratikus és megterhelő lett volna.

(85) Dánia álláspontja szerint az 50 000 DKK-s értékhatár megfelelő egyensúlyt jelentett az adóból származó bevételek és a hatóságokra és a vállalkozásokra nehezedő adminisztratív terhek között.

4.4. *A BELFÖLDI ÉS IMPORTÁLT TERMÉKEK, VALAMINT A RAKTÁROZÓK ÉS A CÍMZETTEK ELTÉRŐ KEZELÉSE*

4.4.1. A BELFÖLDI ÉS IMPORTÁLT TERMÉKEKKEL VALÓ ELTÉRŐ BÁNÁSMÓD

(86) Dánia azt állítja, hogy egy nemzeti adóügyi intézkedés nem tekinthető szelektívnek pusztán azért, mert különbséget tesz belföldi és importált áruk között. Egy olyan intézkedés, amely különbséget tesz a belföldi és importált áruk között, releváns lehet az EUMSZ 34., 30. és/vagy 110. cikke lehetséges megsértésének értékelése szempontjából, de nem a szelektivitás EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti értékelése tekintetében, amint azt a Banco Santander ügyben hozott ítélet egyértelművé tette ([44]).

(87) Dánia azt állítja továbbá, hogy az intézkedés nem jár állami források átruházásával. A megnövekedett adminisztratív terhek és az importőröket érintő ebből eredő többletköltségek nem jelentik állami források átruházását az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében. Így a lefedettségi adóval Dánia nem mondott le olyan adóbevételekről, amelyekre ez által az intézkedés által egyébként jogszerűen jogosult lett volna. Az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlatából következően egy ilyen intézkedés nem minősül az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak ([45]).

([44]) A Törvényszék 2014. november 7-i ítélete, *Banco Santander és Santusa kontra Bizottság*, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938.
([45]) A Törvényszék 1994. március 15-i ítélete, *Banco Exterior de España kontra Ayuntamiento de Valencia*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, 14. pont, a Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyol Királyság kontra Government of Gibraltar és Nagy-Britannia*, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72. pont.

4.4.1.1. ***Az adó kivetésének helye az ellátási láncban***

(88) Az eljárás megindításáról szóló határozat (121) preambulumbekezdésében a Bizottság megkérdőjelezi annak észszerűségét, hogy az adót az ellátási lánc lehető legkorábbi szakaszában vetették ki. Ebben az összefüggésben a Bizottság megjegyzi, hogy az adó céljának jobban megfelelt volna, ha az adó alapját a végtermékben található telítettzsír-mennyiség képezte volna.

(89) A dán hatóságok nem értenek egyet ezzel az állásponttal. Az ellátási lánc lehető legkorábbi szakaszában történő adókivetéssel olyan adót vezetnek be, amely a lehető legkörültekintőbben célozza meg a telített zsírsavak bevitelének elsődleges forrásait, és ösztönzi a fogyasztói szokások egészségesebb alternatívák felé történő elmozdulását. Ez a cél nem valósult volna meg ugyanolyan mértékben, ha az adó az összes élelmiszertípusban megtalálható telített zsírokat érinti.

(90) Az adó lehető legkorábbi szakaszban és csak a telített zsírok elsődleges forrásaira történő kivetése arra ösztönzi a feldolgozott élelmiszeripari termékek gyártóit, hogy a legegészségesebb összetevőket használják. A Bizottság előzetes álláspontjával ellentétben a jobb étkezési szokások ösztönzésére irányuló célkitűzéssel ellentétes lenne, ha az adót például zöldségtortákban lévő zöldségekben található telítettzsír-mennyiségekre is kivetették volna. Csak az ilyen tortákban lévő vajban és sajtban található telített zsírt kell megadóztatni a kevesebb vajat és sajtot, ugyanakkor például több zöldséget és alacsony zsírtatalmú tejterméket tartalmazó piték fogyasztásának ösztönzése érdekében.

(91) A törvény célkitűzéseinek szerves része volt, hogy az adót csak az adóköteles termékekből származó telített zsírokra vessék ki, és ennek következtében az adórendszer működéséhez és hatékonyságához szükséges belső mechanizmust kellett biztosítani, amelynek értelmében az importőrnek gyártói nyilatkozatot kellett benyújtania az előállítás során felhasznált adóköteles élelmiszerekben lévő telített zsírok mennyiségéről. Az adóköteles élelmiszertermékekből származó telített zsír mennyiségét a feldolgozott végtermékben nem lett volna könnyű megállapítani.

4.4.2. A RAKTÁROZÓK ÉS A CÍMZETTEK KÖZÖTTI ELTÉRŐ BÁNÁSMÓD

(92) Dánia azt állítja, hogy a törvény olyan rendszeren alapul, amely különbséget tesz a raktározók és a címzettek között. A raktározók és a címzettek közötti ugyanezen különbségtétel érvényes a 2008/118/EK tanácsi irányelvben ([46]), amely az uniós szabályozás értelmében valamennyi jövedékiadó-köteles termékre vonatkozó közös rendelkezéseket állapít meg. Ez azt jelenti, hogy míg a raktározók raktárai adómentesek, a címzettek raktárai adókötelesek. Ez a különbségtétel hatással van a rendszer szerkezetére, és ezen hatások a rendszer alapelveinek és vezérelveinek a logikus következményei, nem minősülnek sem a címzettek hátrányos megkülönböztetésének, sem a raktározók számára biztosított szelektív előnyöknek.

(93) A 2008/118/EK irányelv a raktározót „adóraktár engedélyeseként" határozza meg, aki „az a természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely valamely tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés alatt adóraktárban jövedéki terméket állítson elő, dolgozzon fel, tároljon, vegyen át vagy adjon fel"; vö. az irányelv 4. cikkének 1. pontjával. Ez hasonló a 4. § (1) bekezdéséhez, vö. a törvény 3. § (1) bekezdésének 1. pontjával.

(94) A 2008/118/EK irányelv a címzettet „bejegyzett címzettként" határozza meg, aki „olyan természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során, az általuk meghatározott feltételeket betartva a jövedékiadó-felfüggesztéssel más tagállamból szállított jövedéki terméket átvegyen"; vö. az irányelv 4. cikkének 9. pontjával. Ez hasonló a 4. § (3) bekezdéséhez, vö. a törvény 3. § (1) bekezdésének 2. és 3. pontjával, továbbá a 10. § (1) bekezdéséhez, vö. a törvény 9. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontjával.

(95) A törvény értelmében raktározóként a vállalkozások adófizetési kötelezettség nélkül előállíthattak, feldolgozhattak, tárolhattak, más országokból fogadhattak és importálhattak, továbbá más raktározóknak szállíthattak az adó hatálya alá tartozó élelmiszertermékeket (a törvény 5. §-ának (1) bekezdése).

(96) Ezenkívül azok az importőrök, akik csak adóköteles élelmiszertermékekkel folytatott közvetítői tevékenységet végeztek a törvény szerint nyilvántartásba vett vállalkozások számára (azaz raktározók vagy címzettek), raktározóként regisztráltathatták magukat (a törvény 4. §-ának (3) bekezdése). Ezek a közvetítők az adó megfizetése nélkül fogadhattak más raktározóktól származó adóköteles élelmiszertermékeket és fogadhattak és importálhattak más országokból származó adóköteles élelmiszertermékeket (a törvény 5. §-ának (2) bekezdése). Minden más importőrnek címzettként kellett nyilvántartásba vetetni magát (a törvény 4. §-ának (1) bekezdése).

([46]) A Tanács 2008/118/EK irányelve (2008. december 16.) a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről (HL L 9., 2009.1.14., 12. o.).

(97) A raktározóként bejegyzett vállalkozásoknak a leszállított adóköteles élelmiszertermékek alapján kellett az adót megfizetniük (a törvény 7. §-ának (1) bekezdése). A címzettként bejegyzett vállalkozásoknak az átvett/importált adóköteles élelmiszertermékek alapján kellett az adót megfizetniük (a törvény 7. §-ának (3) bekezdése).

(98) A 2008/118/EK irányelv 7. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedéki adót akkor kell megfizetni, amikor a termékek szabad forgalomba kerülnek. Általánosságban a termékek akkor kerülnek szabad forgalomba, amikor kikerülnek az adófelfüggesztés alól vagy úgy importálják azokat, hogy nem kerülnek adófelfüggesztés hatálya alá; vö. az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) és d) pontjával.

(99) A termékek a bejegyzett címzett általi átvételkor kerülnek ki az adófelfüggesztés alól; vö. a 2008/118/EK irányelv 7. cikke (3) bekezdésének a) pontjával és 17. cikkének (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontjával. Ez hasonló a törvény 7. §-ának (3) bekezdéséhez.

(100) A termékek a rendeltetési helyen történő közvetlen átvételkor is kikerülnek az adófelfüggesztés alól; vö. a 2008/118/EK irányelv 7. cikke (3) bekezdésének c) pontjával és 17. cikkének (2) bekezdésével.

(101) Láthatólag mind a törvény, mind a 2008/118/EK irányelv szerinti rendszer alapvető különbséget tesz a raktározók és a címzettek között: míg a raktározók raktárai adómentesek, a címzettek raktárári adókötelesek. Ez az alapvető különbség indokolja a raktározók és a címzettek tekintetében alkalmazott eltérő bánásmódot.

(102) Dánia ennek alapján úgy érvel, hogy az 5. és a 6. intézkedést az adórendszer belső logikája, jellege és irányítása fényében indokoltnak kell tekinteni ([47]), és hogy ezek az intézkedések a dán adórendszer alapvető és irányadó elveinek közvetlen következményei ([48]).

5. AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL

(103) A Bizottság az érdekelt felektől összesen három beadványt kapott az eljárás megindításáról szóló határozattal és a zsírokra vonatkozó dán adó lehetséges támogatási elemeivel kapcsolatban.

5.1. *A LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A ÉSZREVÉTELEI*

(104) 2015. május 20-án iktatott levelében a Landbrug & Fødevarer F.M.B.A (a továbbiakban: L&F) képviseletét ellátó Bech-Bruun ügyvédi iroda észrevételeket nyújtott be az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban. Az L&F, azaz a dán Mezőgazdasági és Élelmiszertanács a dániai mezőgazdasági és élelmiszeripari ágazatot képviseli, beleértve a vállalkozásokat, a kereskedelmet és a mezőgazdasági termelők egyesületeit.

(105) Az L&F azt állítja, hogy az, hogy bizonyos termékek a törvény értelmében nem tartoznak az adó hatálya alá, nem eredményezi „bizonyos vállalatok egyértelműen önkényes vagy elfogult módon való előnyben részesítését". Az adóköteles termékek a telített zsírok elsődleges forrását képezik Dániában, így ezek különböznek más termékektől.

(106) Az L&F álláspontja szerint továbbá nincs verseny az adóköteles termékek (hús, tejtermékek, mindenfajta zsír, kenhető keverék termékek és az említett termékek helyettesítői) és az adómentes termékek (tojás, diófélék, magvak, kenyér, kukorica, burgonya, zöldségek, gyümölcs, cukor, cukorka, étrend-kiegészítők, vitaminok, adalékanyagok, halak, kevesebb mint 2,3 %-os zsírtartalmú élelmiszerek) között.

5.1.1. 2,3 %-OS KÜSZÖBÉRTÉK

(107) Az L&F hangsúlyozza, hogy a 2,3 %-os küszöbérték az emberi fogyasztásra szánt tej Unión belüli forgalmazását szabályozó 1234/2007/EK tanácsi rendelet ([49]) XIII. mellékletében meghatározott küszöbértéket tükrözi. A fogyasztói tej kizárólag az említett mellékletben meghatározott kategóriákból (nyers tej, teljes tej, félzsíros tej, zsírszegény tej) állhat. Meghatározása alapján a teljes tej („sødmælk") legalább 3,5 % (m/m) zsírtartalmú, ami 2,3 %-os telítettzsír-tartalomnak felel meg. A dán jogalkotó ezért úgy döntött, hogy olyan küszöbértéket határoz meg, amely egyenlő bánásmódot (adómentesség) biztosít a dán piacon kapható mindhárom fogyasztói tejfajta, azaz a teljes tej (legalább 3,5 % zsír), a félzsíros tej (1,5–1,8 % zsír) és zsírszegény tej (kevesebb mint 0,5 % zsír) számára.

([47]) A Bíróság 1999. június 17-i ítélete, *Belgium kontra Bizottság*, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, 39. pont.
([48]) A Bíróság 2011. szeptember 8-i ítélete, *Paint Graphos és társai*, C-78/08–C-80/08 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:550, 69. pont.
([49]) A Tanács 1234/2007/EK rendelete (2007. október 22.) a mezőgazdasági piacok közös szervezésének létrehozásáról, valamint egyes mezőgazdasági termékekre vonatkozó egyedi rendelkezésekről (az egységes közös piacszervezésről szóló rendelet) (HL L 299., 2007.11.16., 1. o.).

(108) Az L&F szerint a 2,3 %-os küszöbérték kiegyensúlyozott és megkülönböztetésmentes módot jelent a rendszer célkitűzéseinek elérésére, miközben megakadályozza a verseny torzulását.

(109) A fogyasztói tej adóztatásának elmaradása az akkoriban érvényes dániai táplálkozási ajánlásokat tükrözte, különös tekintettel a csecsemőkre és a 6 hónap és 3 év közötti gyermekekre ([50]).

5.2. *A MIFU ÉSZREVÉTELEI*

(110) 2015. április 20-án iktatott levelében a Margarineforeningent (MIFU) képviselő […] (**) észrevételeket nyújtott be az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban. A MIFU – a Dán Margaringyártók Szövetsége – a dániai margaringyártók és -importőrök kereskedelmi szervezete.

5.2.1. REFERENCIARENDSZER

(111) A MIFU álláspontja szerint a törvény kialakítása ellentétes azzal az állítólagos egészségügyi céllal, amely csökkenteni kívánja a telített zsírok összfogyasztását Dániában. A szervezet szerint nem áll rendelkezésre tudományos bizonyíték arra, hogy a törvény valóban csökkentette volna a telített zsírsavak dániai összfogyasztását, és arra sem, hogy másképpen javította volna a dán lakosság általános egészségét. A MIFU ezzel szemben azt állítja, hogy a törvény által előidézett egyedüli gazdasági és magatartásbeli változás az volt, hogy jelentős változás következett be a tekintetben, hogy egyes élelmiszertermékek milyen mértékben járulnak hozzá a teljes dán telítettzsír-fogyasztáshoz.

(112) A MIFU megállapítja, hogy a törvény hatására jelentős mértékben csökkent az adóköteles élelmiszertermékek – mint például a margarin és a vaj – fogyasztása, ami ennek megfelelően azzal a következménnyel járt, hogy csökkent ezen konkrét adóköteles élelmiszerek hozzájárulása a telített zsírok dániai összfogyasztásához. Mindazonáltal a MIFU véleménye szerint nincs bizonyíték arra, hogy az adóköteles élelmiszertermékekből – például margarinból, vajból stb. – származó telített zsírok fogyasztásának csökkenése a telített zsírok dániai összfogyasztásának csökkenését és ezzel együtt a dán lakosság általános egészségi állapotának javulását eredményezte volna. A MIFU szerint ehelyett a csökkenést az adómentes vagy alacsonyabb mértékben adózó élelmiszertermékekben található telített zsírsavak fogyasztásának ezzel egyenértékű növekedése ellensúlyozhatta, ami a telített zsírok dániai összfogyasztásának növekedését eredményezte. Ennek következtében a törvény csupán átrendeződést idézett elő a tekintetben, hogy bizonyos források (élelmiszertermékek) milyen mértékben járulnak hozzá a telített zsírok dániai összfogyasztásához.

(113) A korábban a Bizottsághoz benyújtott állásfoglalások és dokumentumok mellett a MIFU azt állítja, hogy a törvény hatásaival kapcsolatos e megállapításokat a törvény és más hasonló európai élelmiszeradó-rendszerek hatásairól készült független tudományos tanulmányok támasztják alá.

(114) Ezzel összefüggésben a MIFU konkrétan az „Élelmiszeradók és hatásaik az agrár-élelmiszeripari ágazat versenyképességére” című, 2014. július 17-i jelentésre ([51]) („az ECORYS jelentése”) hivatkozik, amely az európai élelmiszeradó-rendszerek, köztük a dán törvény következményeiről szóló tanulmányon alapult. A MIFU hangsúlyozza, hogy a jelentés megállapítja, hogy az élelmiszeradók általában az adóköteles termékek fogyasztásának csökkenéséhez, továbbá a termékeknek a bennük lévő cukor-, só- és zsírtartalom csökkentésével történő átalakításához vezetnek. Az élelmiszeradók emellett termékhelyettesítést is eredményezhetnek azáltal, hogy növekszik az olcsóbb márkájú adóköteles élelmiszerek, valamint a nem adóköteles vagy alacsonyabb adózású helyettesítő termékek fogyasztása. Azt a kérdést illetően, hogy a fogyasztásban bekövetkezett változások a közegészségügy javulását eredményezik-e, a jelentés arra a következtetésre jut, hogy ez továbbra is széles körű vita tárgyát képezi, és hogy a szakirodalomból származó bizonyítékok nem meggyőzőek és néha ellentmondásosak.

(115) Az ECORYS jelentése megállapítja továbbá, hogy az élelmiszeradók az adminisztratív terhek növekedéséhez vezetnek és negatív hatással lehetnek a nyereségességre és a foglalkoztatásra. Ezenkívül befolyásolhatják az egyes cégek versenyképességét is.

([50]) Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010, 14–15. o.
(**) Bizalmas szakmai adat.
([51]) Az Európai Bizottság Vállalkozáspolitikai és Ipari Főigazgatóságának kérésére készített jelentés.

(116) A törvény konkrét következményeit illetően az ECORYS jelentése rámutat arra, hogy az adóköteles élelmiszertermékek ára jelentősen emelkedett, és ennek megfelelően jelentős mértékű visszaesés következett be ugyanezen adóköteles élelmiszerek fogyasztásában. A jelentés azt is megállapítja, hogy egyértelmű elmozdulás történt az adóköteles termékektől az alacsonyabb adózású termékek felé az olívaolaj, valamint a növényi és magolaj tekintetében, de elismeri, hogy ez akár az adóztatástól eltérő okokra is visszavezethető.

(117) A MIFU hivatkozik továbbá a törvény következményeiről szóló, 2013-ban (röviddel a törvény hatályon kívül helyezése után) készült tudományos tanulmányra, amelyből kiderült, hogy a törvény bevezetése következtében 10–15 %-kal csökkent az olyan adóköteles termékek fogyasztása, mint a vaj, a vajkeverékek, a margarin és az olajok ([52]). A MIFU szerint ez a tanulmány azt jelzi, hogy a törvény adóköteles élelmiszertermékekre gyakorolt negatív hatása 3–4-szer nagyobb volt a dán jogalkotó által a törvénytervezethez fűzött kommentárban előrejelzett hatásnál.

(118) A MIFU azt állítja, hogy az ECORYS jelentése egy másik, a törvény következményeiről szóló tanulmány eredményeit tükrözi, amely a 2012-es teljes évre vonatkozó adatokon alapul. A tanulmányból kiderül, hogy a törvény bevezetése következtében 2012-ben többek között 12 %-kal emelkedtek a dán margarinárak, ami ugyanakkor a dán margarinfogyasztás és a dán margarinágazat bevételeinek jelentős visszaesését eredményezte, mivel a margarinvásárlás és -fogyasztása 8,2 %-kal csökkent. A vaj ára 13 %-kal emelkedett, és ennek következtében a vaj iránti kereslet vagy fogyasztás 5,5 %-kal csökkent ([53]). A margarinfogyasztás 2012-ben történt 8,2 %-os tényleges csökkenése több mint kétszerese volt annak, amit a dán jogalkotó a törvényjavaslathoz fűzött kommentárban előirányzott.

(119) A MIFU azt az álláspontot képviseli, hogy a jelentés következtetései még inkább alátámasztják azt a nézetet, hogy a törvény kialakítása nem felelt meg a jogszabály azon szándékolt egészségügyi célkitűzésének, hogy csökkentse a dán telítettzsír-fogyasztás mértékét.

(120) A MIFU azzal érvel továbbá, hogy az illetéket egyértelműen önkényes vagy elfogult módon alakították ki, és hogy a vitatott támogatási intézkedések ezért nem indokolhatók az általános referenciarendszer (azaz a törvény) belső céljával vagy jellegével.

5.2.2. 2. INTÉZKEDÉS: ADÓ ALÓLI MENTESSÉG A 2,3 %-OS KÜSZÖBÉRTÉKET MEG NEM HALADÓ TELÍTETTZSÍR-TARTALMÚ ÉLELMISZEREK ESETÉBEN (AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZAT 2.1.8.2. SZAKASZA)

(121) A MIFU azt állítja, hogy a 2,3 %-os küszöbérték megállapítása nyilvánvaló iparpolitikai kérdés, mivel kifejezett szándéka és hatása az volt, hogy előnyös helyzetet teremtsen a rendkívül befolyásos dán tejágazat számára. A MIFU szerint a küszöbértéket szándékosan úgy határozták meg, hogy a tej ne essen az adó hatálya alá, mivel a tej megadóztatása igen súlyos pénzügyi következményekkel járt volna a dán tejágazatra nézve, figyelembe véve az ágazatot a törvény elfogadása idején jellemző gazdasági és versenyhelyzetet.

(122) A MIFU azzal érvel, hogy a törvényben meghatározott 2,3 %-os küszöbérték megállapítása eklatáns példája az indokolatlan, *de facto* szelektív intézkedéseknek.

5.2.3. A TÖRVÉNY FŐ KEDVEZMÉNYEZETTJEI

(123) A MIFU továbbá azzal érvel, hogy az adóztatás elmaradása révén nyújtott *de facto* mentesség fő kedvezményezettje a dán tejágazat volt, és ez a mentesség enyhítette azokat a költségeket, amelyeket ezeknek a vállalkozásoknak egyébként viselniük kellene. A törvény következtében a törvény értelmében adóköteles élelmiszeripari termékek iránti kereslet és ezáltal az ezekből származó bevételek is csökkentek (az esettanulmányok szerint a csökkenés 5,5–15 % közötti volt ([54])). Összehasonlításképpen a tej nem volt adóköteles és esetében nem történt keresletcsökkenés azon időszak alatt, amíg a törvény hatályban volt. Pontosan ellenkezőleg, a dán fogyasztóitej-fogyasztás ([55]) a 2011-es szinthez képest 2012-ben kissé emelkedett, és a 2012-es fogyasztás gyakorlatilag elérte a 2010-es szintet ([56]).

(124) A MIFU továbbá azt állítja, hogy soha egyetlen „szakértő” sem javasolta, hogy a törvény értelmében a tej mentesüljön az adó hatálya alól. Még a dán kormány „Prevenciós Bizottsága” is azt ajánlotta, hogy az adó hatálya terjedjen ki a tejre is. A MIFU szerint a Dán Élelmiszerügyi és Állategészségügyi Hivatal kisgyermekek fogyasztóitej-fogyasztására vonatkozó étrendi javaslata semmilyen módon nem támogatta a 2,3 %-os küszöbértékből eredő mentességet, hanem csak arra szolgált érvként, hogy a tejet mentesítsék az adó hatálya alól.

([52]) Dejgaard Jensen és Smed (2013).
([53]) Az élelmiszerekre kivetett adók és azok hatásai az agrár-élelmiszeripari ágazat versenyképességére, ECORYS, 2014, mellékletek, 83. o.
([54]) Az ECORYS jelentése.
([55]) Dán Statisztikai Hivatal (Statistics Denmark).
([56]) A MIFU által benyújtott ábra, Dán Statisztikai Hivatal.

(125) A MIFU továbbá azzal érvel, hogy egyébként is következetlen és aránytalan volt a tej adóztatás alóli mentesítése a törvény alapján pusztán azon állítólagos célok elérése érdekében, hogy biztosítani lehessen a legkisebb gyermekek lehetséges tejfogyasztási szükségleteit. A MIFU szerint ezt a célkitűzést megfelelőbben és kevésbé torzító hatások mellett is el lehetett volna érni, például hagyományos szabályozással, piaci alapú eszközökkel, ágazati önszabályozással, tájékoztatással és oktatással vagy a kisgyermekes családoknak és óvodáknak nyújtott adó-visszatérítéssel.

(126) A MIFU kijelenti továbbá, hogy a tej adó alóli mentesítése nemcsak a fogyasztói tej fogyasztásának kedvezett más, versenyhelyzetben lévő helyettesíthető italokkal szemben, hanem a tej más élelmiszeripari termékekben alapanyagként történő ipari célú felhasználásának is az adóköteles összetevőkkel szemben.

(127) A MIFU arra a következtetésre jut, hogy a *de facto* mentesség fő kedvezményezettje a dán tejágazat volt, és egyetlen más vállalat számára sem volt olyan mértékben előnyös a mentesség, mint az Arlának.

5.3. AZ ARLA FOODS ÉSZREVÉTELEI

(128) A Bizottság által 2016. június 7-én iktatott levelében az Arlát képviselő […] (***) észrevételeket nyújtott be az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatban. Az Arla Foods Európa legnagyobb tejipari csoportja, amely dán és svéd tejtermelők közös tulajdonában van. Az Arla csoport a dán tejtermelés több mint 90 %-át dolgozza fel.

(129) Levelében az Arla kijelenti, hogy a telített zsírokra vonatkozó adó célja a megfelelőbb étrend népszerűsítése volt a dán népesség egészségének és várható átlagos élettartamának javítása érdekében. Ezen átfogó célkitűzés elérése érdekében az Arla érvelése szerint ennek a közvetett adónak a célja nem pusztán a telített zsírokat tartalmazó valamennyi élelmiszer megadóztatása volt, hanem az is, hogy a lakosságot alacsonyabb telítettzsír-tartalmú élelmiszeripari termékek fogyasztására ösztönözze anélkül, hogy csökkentené az egyéb fontos tápanyagokat tartalmazó egészséges és szükséges élelmiszerek fogyasztását. Az adó célja nem a telítettzsír-mentes étrend elérése, mivel számos telített zsírokat tartalmazó termék egyben szükséges élelmiszer is.

(130) Az Arla azt állítja továbbá, hogy a 2,3 %-os adózási küszöbérték nem szelektív, mivel a telített zsírokra vonatkozó adó célkitűzései tekintetében a 2,3 %-nál kevesebb telített zsírt tartalmazó élelmiszerek a magasabb telítettzsír-tartalmú termékekkel összehasonlítva más ténybeli és jogi helyzetben vannak. Csak a több mint 2,3 %-os telítettzsír-tartalmú élelmiszertermékek adóztatása járul hozzá az adó célkitűzéseihez.

(131) Az Arla kifejti továbbá, hogy a 2,3 %-os küszöbérték meghatározása milyen módon alapult az adó bevezetésének idején a fogyasztói tejre vonatkozó hivatalos táplálkozási ajánlásokon. Ezt követően felsorolja a tej kedvező hatásait. Végül azt állítja, hogy nem áll fenn versenyhelyzet a fogyasztói tej és más termékek között.

6. **AZ ECORYS JELENTÉSE**

(132) „Az élelmiszerekre kivetett adók és azok hatásai az agrár-élelmiszeripari ágazat versenyképességére” című jelentés egy vizsgálat eredményeképpen született, amelyet az Európai Bizottság Vállalkozáspolitikai és Ipari Főigazgatósága rendelt meg. A vizsgálatot 2013–2014-ben hajtotta végre az európai versenyképességi és fenntartható iparpolitikai konzorcium („ECSIP” konzorcium). A konzorciumot az Ecorys Netherlands vezette, tagjai a Cambridge Econometrics, a Danish Technological Institute, az Euromonitor, az IDEA Consult, az IFO Institute és a WiiW, valamint szakosodott alvállalkozók és egyének csoportja. A jelentés a nem harmonizált adóknak az agrár-élelmiszeripari ágazat versenyképességére gyakorolt hatását vizsgálta. A vizsgálat részét képezte a telített zsírokra vonatkozó dán adó elemzése. Az ECORYS jelentése szerint (vö. (123) preambulumbekezdés) vannak arra utaló jelek, hogy a telített zsírokra vonatkozó adó valóban elérte az elsődleges célkitűzését, azaz befolyásolta a vásárlási szokásokat, és elősegítette az adócsökkentések finanszírozását más területeken, ugyanakkor mindez jelentős adminisztratív költséggel járt az érintett vállalkozások számára.

(***) Bizalmas szakmai adat.

(133) Az ECORYS jelentése magában foglalta „A telített zsírokra vonatkozó dán adó – a fogyasztásra, a helyettesítési mintázatokra és a zsírok fogyasztói árára gyakorolt rövid távú hatások” című ökonometriai elemzést is ([57]). Az elemzés szerint az élelmiszeripari termékekben található telített zsírra kirótt adó bevezetése hatással volt az érintett termékek piacára, mivel a zsírfogyasztás 10–15 %-kal csökkent. Tekintettel ugyanakkor arra, hogy viszonylag rövid időszakról állnak rendelkezésre adatok, amikor az adó hatályban volt (a szezonalitás hatásai miatti korrekcióval kilenc hónap), nagy óvatossággal kell eljárni az adatok hosszú távú értelmezése során. A gazdasági okfejtés magatartásbeli változásra és a zsírfogyasztás csökkenésére számít hosszú távon, mind a fogyasztók, mind pedig a gyártók tekintetében, például a termékek abból a célból való átalakítása tekintetében, hogy azok kevesebb telített zsírt tartalmazzanak stb. A zsírfogyasztás csökkenése mellett a vizsgálat bizonyítva látta a termékhelyettesítést, rámutatva, hogy a fogyasztók kevesebb vajat vásároltak, és több margarint és kevert terméket vettek ([58]). A helyettesítés kevesebb telített zsírt tartalmazó termékekkel kapcsolatos hatását közvetlenül nem vizsgálták. A helyettesítés az adó közvetlen ösztönző hatását javíthatja (amennyiben a helyettesítő termékek egészségesebbek) és alá is áshatja (ha például a helyettesítő termékek sok cukrot tartalmaznak) ([59]).

(134) Ugyanakkor megállapították, hogy az adó a vállalkozások számára jelentős adminisztratív költségeket okoz. A kis- és nagykereskedelmi ágazatban az adó a becslések szerint mintegy 200 millió DKK ([60]) (kb. 27 millió EUR) költséget jelentett a vállalkozások számára.

(135) A Dán Kereskedelmi Kamara 99 tagjától (elsősorban a kiskereskedelemben aktív szervezetektől) kérdezte meg, látnak-e arra utaló jeleket, hogy a telített zsírokra vonatkozó adó egészségesebb termékek felé terelte a fogyasztókat. Csupán a tagok 12 %-a lát erre utaló jeleket ([61]), ami azt jelzi, hogy a helyettesítés hatása aláásta az adó ösztönző hatását, azonban eddig nem született olyan tudományos vizsgálat, amely ezt alátámasztaná.

7. A TÁMOGATÁS FENNÁLLÁSÁNAK ÉRTÉKELÉSE

(136) Az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerint a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy a verseny torzításával fenyeget, amennyiben befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet.

(137) Valamely intézkedés e rendelkezés szerinti állami támogatássá minősítése tehát szükségessé teszi a következő feltételek együttes teljesülését: i. az intézkedésnek az államnak betudhatónak kell lennie és azt állami forrásokból kell finanszírozni; ii. az intézkedésnek gazdasági előnyben kell részesítenie egy vállalkozást; iii. az előnynek szelektívnek kell lennie; és iv. az intézkedésnek torzítania kell a versenyt, vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie, és alkalmasnak kell lennie arra, hogy befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet.

(138) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság arra az előzetes álláspontra helyezkedett, hogy az 1–3. és az 5–6. intézkedés az állami támogatás valamennyi jellemzőjét magán viseli. A 4. intézkedéssel kapcsolatban a Bizottság úgy vélte, hogy az intézkedés nem minősül az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak.

(139) A hivatalos vizsgálati eljárás alatt a Bizottság észrevételeket és megjegyzéseket kapott Dániától és több érdekelt féltől. Ami a 4. intézkedést illeti, a hivatalos vizsgálati eljárás nem tárt fel olyan információt, amely indokolná az eljárás megindításáról szóló határozatban szereplőtől eltérő következtetést. Tehát a 4. intézkedést illetően a Bizottság azon a véleményen van, hogy a mentesség nem szelektív, mivel olyan termékekre vonatkozik, amelyek jogi és ténybeli helyzete nem összehasonlítható az adó hatálya alá tartozó termékekével. Nevezetesen, az adó céljai ((166) preambulumbekezdés) az emberi egészséghez és étrendhez kapcsolódnak, ezért e szempontból a nem emberi fogyasztásra szánt termékek nem összehasonlíthatóak. Tehát a 4. számú intézkedés nem minősül állami támogatásnak.

(140) Ami az 1–3. és az 5–6. intézkedést illeti, Dánia és az érdekelt felek amellett érveltek, hogy az intézkedések nem viselik magukon az állami támogatás valamennyi jellemzőjét. Dánia információkkal szolgált az intézkedések jogi, adminisztratív és ténybeli elemeiről, ami szükségessé teszi annak újbóli vizsgálatát, hogy fennáll-e állami támogatás ezen intézkedések esetében.

([57]) Dejgaard Jensen, Jørgen és Sinne Smed (2013), *Food Policy* 42. szám (2013), 18–31.
([58]) Az ECORYS jelentése, 40. o., 2.3.1. pont.
([59]) Dejgaard Jensen, Jørgen és Sinne Smed (2013), *Food Policy* 42. szám (2013), 18–31.
([60]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 no. 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.
([61]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 no. 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.

7.1. *ELŐNY A VÁLLALKOZÁSOK SZÁMÁRA*

(141) Az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének alkalmazásában az előny olyan gazdasági előny, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között – azaz állami beavatkozás nélkül – nem tudott volna megszerezni.

(142) Nem játszik szerepet az intézkedés pontos formája annak megállapításakor, hogy az gazdasági előnyhöz juttatja-e a vállalkozást. Az állami támogatás fogalmát illetően nem csak a pozitív gazdasági előny biztosítása bír jelentőséggel: a gazdasági terhek (például adók) alóli mentesítés szintén előnynek minősülhet. Ez utóbbi olyan átfogó kategória, amelybe a vállalkozás költségvetését rendszerint érintő valamennyi teher csökkentése beletartozik ([62]). Ideértendő minden olyan helyzet, amelyben a gazdasági szereplők mentesülnek a gazdasági tevékenységükkel járó bizonyos költségek alól. Idetartozik bizonyos helyzetekben az, amikor néhány szereplőnek nem kell olyan költségeket viselniük, amelyeket más, hasonló szereplőknek egy adott jogrendszerben rendes körülmények között viselniük kell.

(143) E tekintetben az a tény, hogy néhány termékre nem vonatkozott a telítettzsír-adó, előnyökkel járhat a gyártóik számára. Ez azt jelenti, hogy e termékek és gyártóik, amelyek a piacra termékeket helyező vállalkozások, potenciálisan gazdasági előnyben részesülhetnek az adó következtében annak révén, hogy mentesülnek az adózási teher alól.

(144) Annak a kérdésnek a megválaszolása, hogy a telített zsírokra vonatkozó adóból következő adózási teher „szokásos költség"-e, amelyet az összes terméknek viselnie kell, vagy „a vállalkozás költségvetését rendszerint érintő teher", felér a termékek összehasonlíthatóságának értékelésével, tekintettel az adó céljára. Erre a kérdésre e határozat szelektivitással foglalkozó részében térünk vissza (lásd lentebb).

7.2. *ÁLLAMI FORRÁSOK ÉS ÁLLAMNAK BETUDHATÓSÁG*

(145) Az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak csak azok az előnyök tekinthetők, amelyeket az államnak tulajdonítható döntés alapján közvetlenül vagy közvetve állami forrásokból nyújtanak ([63]). Az egyébként az államnak befizetendő bevételekről való lemondás az állami források átruházásának minősül ([64]).

(146) Az e határozat (27) preambulumbekezdésében felsorolt összes intézkedés a dán parlament (Folketinget) által elfogadott jogi aktus eredménye, ezért a dán államnak tudható be.

(147) Továbbá, ami az 1–3. és a 6. intézkedést illeti, a tagállam által biztosított mentességek vagy csökkentések következtében kialakult adóbevétel-hiány kimeríti az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének állami források érintettségére vonatkozó követelményét ([65]).

(148) Ami azonban az 5. intézkedést illeti, az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének egyik feltétele – az állami források megléte – nem teljesült. Ahhoz, hogy egy intézkedés állami támogatásnak minősüljön, nem elegendő az, hogy a tagállam más gyártókhoz képest egyesekre terhet ró vagy felmenti őket egy teher alól ([66]). Az adóköteles termékek hazai gyártói számára esetlegesen abból fakadó előny, hogy a lefedettségi adó következtében a külföldi termékek importőreinek/gyártóinak a megnövekedett igazgatási teher miatt többletköltségekkel kell számolniuk, csupán abból adódik, hogy az adót a termelési lánc legelején kell megfizetni, ugyanakkor ez nem járt Dánia számára azzal, hogy lemondjon olyan adóbevételről, amelyre máskülönben jogosult lett volna ((87) preambulumbekezdés). Mindez csupán növelhette az importált adóköteles termékek teljes költségét. Ezért a Bizottság egyetért Dániával abban, hogy az 5. intézkedés tekintetében az importőrök megnövekedett adminisztratív terhe és abból fakadó többletköltsége nem minősül az állami források EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett átruházásának (lásd a (87) preambulumbekezdést). Ezen intézkedés tekintetében szükségtelen felmérni, hogy az állami támogatás többi feltétele teljesül-e.

([62]) A Bíróság 2000. szeptember 19-i ítélete, *Németország kontra Bizottság*, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, 25. pont; a Bíróság 1999. május 19-i ítélete, *Olaszország kontra Bizottság*, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, 15. pont; a Bíróság 2005. március 3-i *Heiser* ítélete, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 36. pont.

([63]) A Bíróság 1978. január 24-i *Van Tiggele* ítélete, C-82/77, ECLI:EU:C:1978:10, 25. és 26. pont; a Bíróság 1996. december 12-i ítélete, *Air France kontra Bizottság*, T-358/94, ECLI:EU:T:1996:194, 63. pont.

([64]) A Bíróság 2000. május 16-i ítélete, *Franciaország kontra Ladbroke Racing és Bizottság*, C-83/98 P., ECLI:EU:C:2000:248, 48–51. pont.

([65]) A Bíróság 1994. március 15-i ítélete, *Banco Exterior de España kontra Ayuntamiento de Valencia*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, 14. pont.

([66]) A Bíróság 1978. január 24-i *Van Tiggele* ítélete, C-82/77, ECLI:EU:C:1978:10, 25. és 26. pont.

(149) Ezért a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében az 5. intézkedés nem minősül állami támogatásnak.

7.3. *A VERSENY TORZÍTÁSA ÉS A KERESKEDELEM BEFOLYÁSOLÁSA*

(150) Általánosságban akkor áll fenn a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti versenytorzulás, amikor az állam pénzügyi előnyt biztosít egy olyan liberalizált ágazat valamely vállalkozásának, ahol verseny zajlik vagy verseny alakulhatna ki ([67]). Az uniós bíróságok megállapították továbbá, hogy „ha az állam által nyújtott pénzügyi támogatás valamely vállalkozás helyzetét megerősíti a[z Unión] belüli kereskedelemben versenytársaival szemben, a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti az utóbbiakat ([68])."

(151) A jelenlegi ügyben érintett termékek gyártása liberalizált ágazatban történik. E termékek esetében jelentős a határokon átnyúló kereskedelem. Egyes gyártók bármilyen szelektív előnye ezért hatással lehet a versenyre és a határokon átnyúló kereskedelemre.

7.4. *SZELEKTIVITÁS*

(152) Az intézkedések akkor tartoznak a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, ha „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését" előnyben részesítik. Ennélfogva a gazdasági szereplőket előnyben részesítő intézkedések közül csak azok tekinthetők támogatásnak, amelyek szelektív módon biztosítanak előnyt bizonyos vállalkozások vagy vállalkozások bizonyos csoportjai, illetve bizonyos gazdasági ágazatok számára.

(153) Egy intézkedés szelektivitásának megállapítására a Bíróság gyakran alkalmazott két- vagy háromlépcsős elemzést. A kétlépcsős módszer esetében először azt kell meghatározni, hogy bizonyos vállalkozások előnyben részesülnek-e más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest; ezt követően meg kell bizonyosodni arról, hogy a különbség indokolt-e, mivel a rendszer jellegéből vagy általános felépítéséből fakad ([69]).

(154) Ezzel szemben a háromlépcsős elemzés során: ([70])

- Elsőként meg kell határozni a referenciarendszert.
- A második lépésben meg kell állapítani, hogy egy adott intézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, azaz különbséget tesz-e a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ha a szóban forgó intézkedés nem jelent eltérést a referenciarendszertől, akkor nem szelektív.
- Ha azonban mégis eltér attól (és ezért *prima facie* szelektív), a harmadik lépésben meg kell állapítani, hogy a referenciarendszer jellege és általános felépítése indokolja-e az eltérést. Amennyiben egy *prima facie* szelektív intézkedést a rendszer jellege vagy általános felépítése indokol, az intézkedés nem tekinthető szelektívnek.

([67]) A Törvényszék 2000. június 15-i *Alzetta* ítélete, T-298/97, T-312/97. stb. egyesített ügyek, ECLI:EU:T:2000:151, 141–147. pont; a Bíróság 2003. július 24-i *Altmark Trans* ítélete, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415.

([68]) A Bíróság 2015. január 14-i ítélete, *Eventech kontra The Parking Adjudicator*, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, 66. pont.

([69]) Lásd például: a Bíróság 2008. december 22-i ítélete, *British Aggregates kontra Bizottság*, C-487/06 P., ECLI:EU:C:2008:757, 82. és azt követő pontok; a Bíróság 2005. március 3-i *Heiser* ítélete, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 40. és azt követő pontok; a Bíróság 2001. november 8-i ítélete, *Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, 41–42. pont. Lásd továbbá a Bíróság alábbi ügyekben hozott közelmúltbeli ítéleteit: *ANGED*, C-234/16 és C-235/16 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2018:281, 35. pont; *Eurallumina kontra Bizottság*, C-323/16 P., ECLI:EU:C:2017:952, 62. pont és *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, 69–72. pont. Ezekben az ítéletekben a Bíróság nem alkalmazza a háromlépcsős elemzést ahhoz, hogy megállapítsa a kérdéses rendszerek szelektivitását, hanem arra összpontosít, hogy a rendszerek megkülönböztetéshez vezetnek-e hasonló vállalkozások között, ami megfelel a kétlépcsős elemzés első lépésének.

([70]) Lásd például: *A-Brauerei-ügy*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37. pont; *Paint Graphos és mások*, C-78/08–C-80/08 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:550, 49. pont. Lásd még a C-20/15 P. és C-21/15 P. sz. egyesített ügyeket, *Bizottság kontra World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 57. pont. Ez utóbbi ítélet 54. pontjában azonban a Bíróság mint lehetséges megkülönböztetést értékeli a szelektivitás feltételét (első lépés), amelynek különböző indokai lehetnek (második lépés).

(155) Az adórendszerek esetében a Bíróság megállapította, hogy az intézkedés szelektív jellegét elvileg a háromlépcsős elemzés alapján kell értékelni ([71]). Valójában a két megközelítés közötti különbség meglehetősen elméleti. Arról van szó, hogy a háromlépcsős megközelítésben az első lépést két külön lépésre bontják. Mindkét megközelítés esetén meg kell határozni a megfelelő referenciakeretet ([72]).

(156) A Gibraltár-ügyben hozott ítélet ([73]) értelmében a megfelelő referenciakeret meghatározásához kulcsfontosságú annak megállapítása, hogy mely vállalkozások vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Az esetjog alapján az értékelés az adott intézkedés céljából következik ([74]), általánosságban véve pedig annak a rendszernek a célkitűzéseiből, amelynek a részét képezi ([75]). Így tekintve a szelektivitás vizsgálata nem csak annak megállapításából áll, hogy egy adott intézkedés hivatalosan eltér-e egy bizonyos referenciakerettől, hanem főként annak meghatározásából, hogy egy vagy több vállalkozás előnyben részesül-e más, hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozáshoz képest ([76]).

(157) Jelen határozat céljából az intézkedések szelektivitása a (154) preambulumbekezdésben bemutatott háromlépcsős elemzéssel kerül értékelésre.

7.4.1. REFERENCIARENDSZER

(158) A referenciarendszer az a viszonyítási alap, amelynek segítségével az intézkedés szelektív jellege értékelhető. Olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell.

(159) Az adók esetében a referenciarendszer alapját rendszerint olyan elemek képezik, mint az adóalap, az adóalanyok, az adóköteles esemény és az adókulcsok. Ugyanez vonatkozik a különleges (egyedi) illetékekre – például a környezetet vagy az egészséget károsító egyes termékekre vagy tevékenységekre kivetett illetékekre –, amelyek többnyire nem képezik az általános adórendszer részét. Következésképpen, és amennyiben az illeték határait nem egyértelműen önkényesen és elfogultan határozták meg ([77]) – abból a célból, hogy előnyben részesítsenek egyes termékeket vagy tevékenységeket, amelyek a kérdéses illeték alapvető logikáját tekintve hasonló helyzetben vannak – a referenciarendszer elvileg maga az illeték. Ugyanakkor egy adó vagy illeték kivetésének célja további célokhoz kapcsolódhat (úgymint egészségügy, környezet, várostervezés stb.), amelyek túlmutatnak a pusztán fiskális célokon, és ezeket is értékelni kell, amikor egy ilyen intézkedés vonatkozásában meghatározzuk az általános referenciarendszert.

(160) Az esetjog értelmében ([78]) meg kell határozni az intézkedés lényegi célját vagy belső logikáját, és a szelektivitás (megkülönböztetés) értékelését kizárólag e célok alapján kell elvégezni, nem pedig a tárgyat nem érintő szempontok alapján. Így tehát az egészségügyi (vagy hasonló környezeti ([79])) célok nem indokolhatják az egyébként szelektív intézkedések kizárását az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének hatálya alól. Ugyanakkor amennyiben megállapításra kerül, hogy egy vagy több ilyen (például egészségügyi, környezeti, várostervezési stb.) célkitűzés az adó és az azt magában foglaló rendszer belső logikájának (lényegi céljának) része, akkor megengedhető a tagállam számára e célok kiegyensúlyozása és egyidejű tiszteletben tartásának biztosítása ([80]). A célkitűzések efféle kiegyensúlyozásának és egyidejű alkalmazásának eredményeképpen előfordulhat, hogy habár az egyik célkitűzés szempontjából

([71]) Lásd az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közleményt (HL C 262., 2016.7.19., 1. o.), különösen annak 127. és azt követő pontjait és az ott idézett ítélkezési gyakorlatot. Lásd továbbá a Bíróság 2018. június 28-i ítéletét, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság*, C-203/16 P., ECLI:EU:C:2018:505, 83–94. pont és a 2018. december 19-i *A-Brauerei*-ügyben hozott ítéletet, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37. pont.

([72]) Bobek főtanácsos indítványa a *Belgium kontra Bizottság* ügyben, C-270/15 P., ECLI:EU:C:2016:289, 28. pont.

([73]) A Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság*, C-106/09. P. és C-107/09. P. egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:732.

([74]) Lásd például az *Adria-Wien Pipeline* ítéletet, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, 41. pont és a *Bizottság kontra Hollandia* ítéletet, C-279/08 P., ECLI:EU:C:2011:551, 62. pont.

([75]) Lásd például a Bíróság 2011. november 15-i ítéletét, *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság*, C-106/09. P. és C-107/09. P. egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:732, 75. pont és a C-20/15 P. és C-21/15 P. egyesített ügyeket, *Bizottság kontra World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 54. pont.

([76]) Lásd: *ANGED*, C-234/16 és C-235/16 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2018:281, 35. pont; *Eurallumina kontra Bizottság*, C-323/16 P., ECLI:EU:C:2017:952, 62. pont, továbbá *Bizottság kontra World Duty Free*, C-20/15 P. és C-21/15 P. egyesített ügyek, EU:C:2016:981, 76. pont és *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, 69–72. pont.

([77]) A Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság*, C-106/09. P. és C-107/09. P. egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:732, 101. és azt követő pontok.

([78]) 2006. szeptember 6-i ítélet, *Portugália kontra Bizottság*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 82. pont, a Bíróság 2013. július 18-i *P Oy* ítélete, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 27. és azt követő pontok.

([79]) A Bíróság 2008. december 22-i ítélete, British Aggregates kontra Bizottság, C-487/06 P., ECLI:EU:T:2008:757, 92. pont.

([80]) A Bíróság *ANGED* ítélete, C-234/16 és C-235/16 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2018:281, 45–55. pont.

megközelítve a különbség *prima facie* megkülönböztetésnek tűnik, egy másik, szintén alkalmazandó célkitűzés szempontjából indokolt (vagy a vállalkozások nincsenek hasonló helyzetben). A több célra történő hivatkozás azonban nem vezethet önkényes megkülönböztetéshez, és az adó alóli kizárás (vagy az alacsonyabbb adómérték) indokolásának összefüggésben kell lennie az intézkedés előre meghatározott lényegi céljaival, azt következetesen kell alkalmazni, és egyértelműnek kell lennie az adó kivetésének módjából.

(161) Valójában az, hogy i. az egyik célkitűzés szempontjából megközelítve *prima facie* megkülönböztetést állapítanak meg, majd később ezt az összes célkitűzés együttes alkalmazásának szempontjából indokoltnak vélik, vagy hogy ii. egyszerűen megállapítják, hogy nem áll fenn megkülönböztetés, mert a vállalkozások nincsenek hasonló jogi és ténybeli helyzetben több célkitűzés együttes alkalmazásából adódóan, végső soron ugyanaz, és azonos eredményre vezet, nevezetesen arra, hogy nem áll fenn szelektivitás. Az egyértelműség kedvéért, a jelenlegi ügyben a Bizottság e két lehetőség közül az elsőt választja az értékelés elvégzéséhez. Ennek megfelelően kiindulási pontnak azt a célkitűzést veszi, mely szerint csökkenteni kívánják a telített zsírok fogyasztását, mivel ez a célkitűzés következik az adó technikai jellemzőiből, azaz az adó tárgyából vagy az adóztatandó tényállásból ([81]). Az e célkitűzés logikájától való bármely eltérést *prima facie* megkülönböztetésként rögzítik ((168)–(171) preambulumbekezdés), amely indokolt lehet a rendszer jellege vagy logikája alapján, beleértve az összes alkalmazandó célkitűzést. E bemutatási mód ugyanakkor nem sérti az intézkedés által követett valamennyi lényegi cél meglétét, sem pedig a célok tagállam által meghatározott prioritási sorrendjét.

(162) Ami az itt tárgyalt intézkedéseket illeti, az eljárás megindításáról szóló határozat (80) preambulumbekezdésében a referenciarendszer ekképpen került meghatározásra: „Jelen esetben a referenciarendszer a dán adórendszer és különösen az élelmiszerekben található telített zsírok adóztatására vonatkozó szabályok. Ahogyan fentebb (a (17) és azt követő preambulumbekezdésekben) bemutattuk, a telített zsírt tartalmazó termékek elvileg a telített zsírra kirótt adó hatálya alá esnek. A törvény alkalmazandó rendelkezéseivel összhangban az érintett élelmiszerekben 1 kg telített zsír után fizetendő adó 16 DKK." A dán hatóságok és harmadik felek által nyújtott információk alapján a Bizottságnak ki kell igazítania ezt a referenciarendszert, hogy az az intézkedés összes lényegi célkitűzését lefedje (lásd a (166) preambulumbekezdést).

(163) Az eljárás megindításáról szóló határozathoz (vö. a határozat (56) és azt követő preambulumbekezdései) fűzött megjegyzéseikben a dán hatóságok kifogásolták a referenciarendszer Bizottság általi meghatározását. Dánia úgy érvel, hogy a referenciarendszert az adó lényegi céljai alapján kell meghatározni. A dán hatóságok szerint a telített zsírokra kirótt adó célja a megfelelőbb étrend előmozdítása és a dán lakosság egészségének javítása a telített zsírok Dániában jellemző elsődleges beviteli forrásainak adóztatása révén, egyidejűleg figyelembe véve a hivatalos táplálkozási iránymutatásokat.

(164) A Bizottság megállapítja, hogy a törvényhez fűzött észrevételek, amelyeket a törvény dán parlamentbeli első olvasatára készítettek, csupán azt említik, hogy „a törvény célja a megfelelőbb étrend előmozdítása és ezáltal a dán lakosság egészségének javítása", és hogy ennek elérése érdekében „csökkentik a telített zsírok fogyasztását azáltal, hogy bizonyos termékekre 1 kg telített zsír után 16 DKK adót állapítanak meg...".

(165) Miközben a törvényhez fűzött észrevételek nem említik az elsődleges forrásokat, utalnak táplálkozási ajánlásokra, megállapítva, hogy a zsírnak a napi étrend részét kell képeznie, és hogy jobb telítetlen zsírt fogyasztani, mint telítettet. Továbbá, a törvényhez fűzött észrevételekben az szerepel, hogy az adónak a normál élelmiszerek jelentős részére ki kell terjednie ahhoz, hogy a legnagyobb hatást gyakorolja a fogyasztásra, ugyanakkor a lehető legegyszerűbbnek kell lennie, és a termelési lánc korai szakaszában kell kivetni, az adóhoz kapcsolódó igazgatási teher (regisztráció, bevallás, fizetés) által érintett vállalkozások számának csökkentése érdekében.

(166) Következésképpen a Bizottság az alábbiak szerint értelmezi a referenciakeretet (a tárgy vagy az adóztatandó tényállás meghatározása ([82])): az adó a telítettzsír-tartalomra vonatkozott, és a törvény 1. §-ában felsorolt élelmiszeripari termékekre vetették ki, az azokban található telített zsír súlya alapján, amennyiben az élelmiszeripari termék telítettzsír-tartalma meghaladta a termék súlyának 2,3 %-át ((15) preambulumbekezdés). Az adót átalányösszegben határozták meg: a fizetendő adó az adott élelmiszerben található telített zsír kilogrammjaként 16 DKK (a törvény 2. §-a, (16) preambulumbekezdés). A 3. § meghatározta az adót megfizetni köteles szereplőket ((17) preambulumbekezdés). Az adót a következő célok megvalósítása érdekében vetették ki (lényegi célok):

– a telítettzsír-fogyasztás csökkentésének ösztönzése, és a fogyasztás átirányítása a magasabb telítettzsír-tartalmú élelmiszerekről az alacsonyabb telítettzsír-tartalmú élelmiszerekre,

([81]) A 2018. december 19-i *A-Brauerei* ítélet, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37. pont.
([82]) A 2018. december 19-i *A-Brauerei* ítélet, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37. pont.

– egyidejűleg figyelembe véve a hivatalos táplálkozási ajánlásokat és a gazdasági és adminisztratív hatékonyságot.

(167) A Bizottság megállapítja, hogy az adó céljai elsősorban a közegészséghez kapcsolódnak (beleértve a megfelelőbb étrendet), és hogy ebben az összefüggésben megengedhető több közegészségügyi cél követése egyidejűleg, ugyanazzal az intézkedéssel.

(168) Ezért az adó (és az adóztatandó tényállás) középpontjában az élelmiszeripari termékekben található telített zsír súlyának megadóztatása áll, egyéb egészségügyi és táplálkozási célkitűzések megőrzése mellett (lásd fentebb a (166) preambulumbekezdésben).

(169) A telített zsírhoz kapcsolódó célkitűzés logikája szerint minden olyan termék, amely telített zsírt tartalmaz, az adóköteles termékekkel hasonló helyzetben van (*prima facie* szelektivitás). Ezért a telítettzsír-tartalomnak kell a referenciaértéket képeznie annak vizsgálatához, hogy bizonyos termékek adómentessége *prima facie* megkülönböztetésnek minősül-e. Ugyanakkor, ahogyan alább kifejtésre kerül, a közegészség javítását célul kitűző rendszer logikája alapján indokoltnak tekinthetőek a fent ismertetett és a (166) preambulumbekezdésben összefoglalt egyéb, az adó megtervezése idején követett, egészséghez és táplálkozáshoz kötődő célkitűzésekkel kapcsolatos kizárások. Az adórendszer jellegéből adódó lehetséges indokolás alapjául szolgálhat például a csalás vagy az adókijátszás elleni küzdelem, az igazgatási kezelhetőség, az adósemlegesség elve, vagy a kettős adóztatás elkerülésének szükségessége ((176) preambulumbekezdés).

(170) Nem tűnik úgy, hogy az adót egyértelműen önkényesen és elfogultan határozták volna meg, abból a célból, hogy előnyben részesítsenek egyes termékeket vagy tevékenységeket, amelyek a kérdéses adó alapvető logikáját tekintve hasonló helyzetben vannak ([83]). Az adó kialakítása összességében indokolt, figyelembe véve annak összes lényegi célját.

(171) A Bizottság úgy véli, hogy a referenciakeretnek *prima facie* az összes olyan terméket magában kell foglalnia, amely telített zsírt tartalmaz, azaz azokat a termékeket is, amelyekre az adó nem vonatkozik, és azt vizsgálja, hogy vajon ez utóbbi termékek adómentessége indokolt-e, figyelembe véve a referenciarendszer logikáját és összes célkitűzését.

7.4.2. ELTÉRÉS A REFERENCIARENDSZERTŐL (PRIMA FACIE SZELEKTIVITÁS)

(172) Második lépésben meg kell vizsgálni, hogy bizonyos termékek adómentessége a referenciarendszertől való eltérésnek minősül-e.

(173) Ahogyan fentebb említettük, a telítettzsír-fogyasztás csökkentéséhez kapcsolódó célkitűzés logikája szerint minden olyan termék, amely telített zsírt tartalmaz, az adóköteles termékekkel hasonló helyzetben van. *Prima facie* szelektívnek minősülne tehát az, ha telített zsírt tartalmazó termékeket zárnának ki az adó hatálya alól.

(174) Tekintettel arra a célra, mely szerint telített zsírt tartalmazó termékeket kívánnak megadóztatni, úgy tűnik, hogy a következő (telített zsírt tartalmazó termékek) az adó hatálya alá tartozó termékekkel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, ezért adómentességük *prima facie* szelektívnek tűnik, ahogyan azt az eljárás megindításáról szóló határozat (86) preambulumbekezdése is megállapítja:

– 1. intézkedés: Bizonyos élelmiszeripari termékek kihagyása az adóköteles termékeknek a törvény 1. §-ában szereplő listájából, az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.1. szakaszában részletesen leírtak szerint.

– 2. intézkedés: A 2,3 %-os küszöböt meg nem haladó telítettzsír-tartalommal rendelkező termékek adómentessége az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.2. szakaszában részletesen leírtak szerint.

– 3. intézkedés: Adómentesség azon vállalkozások számára, amelyek adóköteles élelmiszerekből származó éves árbevétele 50 000 DKK vagy annál kevesebb volt – az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.3. szakaszában részletesen leírtak szerint.

([83]) A Bíróság 2011. november 15-i ítélete, *Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság*, C-106/09. P. és C-107/09. P. egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:732, 101. és azt követő pontok.

(175) A Bizottság újból megvizsgálja, hogy a kizárások és mentességek, amelyeket kétely övezett az eljárás megindításáról szóló határozatban, indokoltak-e a törvény célkitűzéseinek fényében.

7.4.3. INDOKLÁS AZ ADÓRENDSZER LOGIKÁJA ALAPJÁN

(176) Amennyiben egy intézkedés *prima facie* szelektív, harmadik lépésben meg kell vizsgálni, hogy a rendszer logikája indokolhatja-e az eltérést. Ez a helyzet akkor, ha az intézkedés a referenciarendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, illetve ha az a magában a rendszerben rejlő és annak működését és eredményességét biztosító mechanizmusok következménye ([84]). Ezzel szemben nem lehet olyan külső politikai célokra hivatkozni, amelyek a rendszeren kívül állnak ([85]). Lehetséges indokként szolgálhat például a csalás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem szükségessége, a különleges számviteli követelmények figyelembevételének szükségessége, a közigazgatási szempontú kezelhetőség, az adósemlegesség elve ([86]), a jövedelemadó sávos jellege és annak újraelosztási célja, a kettős adóztatás elkerülésének szükségessége ([87]) vagy az adótartozások behajtásának optimalizálása. Továbbá, a Bizottság az efféle eltérések érvényes alapjaként ismerte el azt, ha több egészségügyi célkitűzést követnek ([88]) ([89]).

7.4.3.1. ***1. intézkedés***

(177) Az 1. és a 2. intézkedés a törvény 1. §-ában fel nem sorolt termékek adózásból való kizárásával kapcsolatos. A 2. intézkedést lentebb külön tárgyaljuk, ugyanakkor mindkét intézkedés az elsődleges telítettzsírforrásnak nevezett adóköteles termékeknek a törvény 1. §-ában való meghatározása érdekében alkalmazott különböző feltételek ((181) preambulumbekezdés) alkalmazására vonatkozik. A panaszos rámutat, hogy bizonyos élelmiszeripari termékeket kizártak az adó hatálya alól, míg másokat nem, miközben azok is ugyanolyan mértékben hozzájárulnak a telítettzsír-fogyasztáshoz. A panaszos különösen a hal, a tojás és a baromfi közötti különbségtételt hangsúlyozza. A hal és a tojás nem adóköteles, a csirke viszont igen, jóllehet hasonló mértékben járulnak hozzá a telítettzsír-fogyasztáshoz (vö. az eljárás megindításáról szóló határozat (52) preambulumbekezdésével).

(178) Az eljárás megindításáról szóló határozat (30) preambulumbekezdésében a Bizottság felsorolja azokat a főbb termékeket, amelyek nem adókötelesek, mert nem szerepelnek a törvény 1. §-ában. A Bizottság előzetes álláspontja szerint az adóköteles és a nem adóköteles termékek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, tekintettel a referenciarendszer lényegi céljára, és a termékek kizárása a törvény 1. § i–vii. pontjai alól állami támogatásnak minősül az összes olyan termék gyártója javára, amelyet azok a rendelkezések nem fednek le. Dániát felkérték, hogy további indokolással szolgáljon a kizárásokra, amennyiben azt szeretné, hogy a Bizottság elfogadja azokat.

(179) Ugyanakkor a dán hatóságok és harmadik felek által szolgáltatott információk alapján a Bizottság arra a véleményre jutott, hogy az 1. intézkedés tekintetében okkal térhet el az eljárás megindításáról szóló határozatban foglalt előzetes értékelésétől.

(180) Habár a telített zsírt tartalmazó (emberi fogyasztásra szánt) élelmiszeripari termékek adómentessége *prima facie* szelektív, e kizárásokat indokolhatja a rendszer általános logikája, amennyiben céljuk az egészség javítása és a jobb étkezés előmozdítása (az adó lényegi céljai), ahogyan az a (31) preambulumbekezdésben is szerepel.

([84]) Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 138. pont (HL C 262., 2016.7.19., 1. O.).

([85]) A Bíróság 2011. szeptember 8-i ítélete, *Paint Graphos és mások*, C-78/08–C-80/08 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:550, 69. és 70. pont; a Bíróság 2006. szeptember 6-i ítélete, *Portugália kontra Bizottság*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 81. pont; a Bíróság 2011. szeptember 8-i ítélete, *Bizottság kontra Hollandia*, C-279/08 P., ECLI:EU:C:2011:551; a Bíróság 2008. december 22-i ítélete, *British Aggregates kontra Bizottság*, C-487/06 P., ECLI:EU:C:2008:757; a Bíróság 2013. július 18-i *P Oy* ítélete, C-6/12 – P., ECLI:EU:C:2013:525, 27. és azt követő pontok.

([86]) A kollektív befektetési vállalkozások tekintetében; lásd az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény 5.4.2. szakaszát (HL C 262., 2016.7.19., 1. o.).

([87]) A Bíróság 2011. szeptember 8-i ítélete, *Paint Graphos és mások*, C-78/08–C-80/08 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:550, 71. pont.

([88]) Az Európai Bizottság 2018. április 24-i határozata, SA.45862 (2018/N): A cukorral édesített italokra kirótt ír adó, C(2018)2385 final.

([89]) Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 136. pont (HL C 262., 2016.7.19., 1. O.).

(181) Jelen esetben a dán hatóságok öt kritérium alapján határozták meg az adóköteles élelmiszeripari termékek listáját: i. a 2,3 %-os küszöbérték alkalmazása, amelyet a 2. intézkedés kapcsán értékelünk, ii. a termékből fogyasztott mennyiség, iii. a telített zsír tényleges aránya a termékben ((38) preambulumbekezdés), iv. a hivatalos táplálkozási iránymutatások követése ((37) preambulumbekezdés) és v. annak biztosítása, hogy a telített zsír elsődleges forrásainak közeli helyettesítői is adókötelesek legyenek ((44) preambulumbekezdés). Az adó tehát nem a telítettzsír-fogyasztás teljes eltörlésére irányult, hanem az elsődleges forrásokat, azaz a magas telítettzsír-tartalommal rendelkező, viszonylag gyakran fogyasztott termékeket vette célba, annak érdekében, hogy csökkentsék a telítettzsír-fogyasztást, és előmozdítsák az egészségesebb élelmiszeripari termékek fogyasztására való áttérést, egyidejűleg tiszteletben tartva a hivatalos táplálkozási iránymutatásokat, és biztosítva az elsődleges telítettzsírforrások közeli helyettesítőinek megadóztatását is.

7.4.3.1.1. **Az adó alól főként azért kizárt termékek, mert keveset fogyasztanak belőlük, vagy mert a termékben a telített zsír tényleges aránya alacsony**

(182) Ahogyan a (46) preambulumbekezdésben rámutattunk, azokat az élelmiszeripari termékeket, amelyek 1 vagy annál kevesebb százalékkal járultak hozzá az összes telítettzsír-fogyasztáshoz (úgymint hal, tojás, diófélék és magvak), nem tekintették a telítettzsír-fogyasztás elsődleges forrásainak. Ezt indokolhatta az, hogy a lakosság általában véve keveset fogyaszt a termékből, vagy az, hogy a termék tényleges telítettzsír-tartalma alacsony. Miközben a halak esetében az adó alóli kizárást a nemzeti táplálkozási iránymutatások is indokolták ((197) preambulumbekezdés), a tojás ([90]), a diófélék és a magvak esetében a fő indok az volt, hogy kis mértékben járulnak hozzá a teljes telítettzsír-bevitelhez Dániában.

(183) Ami a halat és a tojást illeti, megjegyzendő, hogy e termékek a dán jogalkotó szándékát figyelembe véve nem elsődleges forrásai a telített zsír fogyasztásának, mivel csekély, 1–1 %-os a hozzájárulásuk a telítettzsír-fogyasztáshoz. Ezért a halnak és a tojásnak az adó hatálya alóli kizárása logikus. A baromfi a nómenklatúrában és a 2000/13/EK irányelvben húsként került meghatározásra (vö. a (42) preambulumbekezdéssel). Mivel a baromfi húsfajta, és így elsődleges telítettzsírforrás, logikus és indokolt, hogy a törvény 1. §-ának i. pontjába belefoglalták. A diófélék és magvak a (46) preambulumbekezdés szerint csekély mértékben járulnak hozzá a telítettzsír-bevitelhez.

(184) Ahogyan fentebb, a 4.1.3. szakaszban bemutattuk, az adómentes termékek Dániában nem minősültek elsődleges telítettzsír-beviteli forrásnak, és nem is tartják őket az adóköteles termékek közvetlen helyettesítőinek a törvény 1. §-ának vii. pontja értelmében.

(185) Emlékeztetőül, a feldolgozott élelmiszeripari termékekben (pl. kenyér, burgonyaszirom és cukorka) található telített zsírra az összetevők adóztatása révén vetettek ki adót ((41) preambulumbekezdés).

(186) Azzal, hogy az adót az ellátási lánc korai szakaszában vetették ki, a feldolgozott élelmiszeripari termékek gyártóit is arra ösztönözték, hogy a legegészségesebb összetevőket használják, azaz azokat, amelyek kevesebb telített zsírt tartalmaznak ((90) preambulumbekezdés).

(187) A törvény céljainak elérése érdekében az adóköteles termékek meghatározásának figyelembe kellett vennie, hogy az adott termékek fogyasztásának szintje megfelel-e az egészséges étrendre vonatkozó nemzeti táplálkozási iránymutatásoknak.

(188) Ezért az azzal kapcsolatos döntést, hogy egy termék szerepeljen-e az adóköteles termékeknek a törvény 1. §-ában található listáján, egyszerre alapozták arra, hogy az egyes termékek mennyi telített zsírt tartalmaznak, és annak megítélésére, hogy a kérdéses termékből való fogyasztás szintje megfelel-e az egészséges étrendre vonatkozó nemzeti táplálkozási iránymutatásoknak, valamint a (181) preambulumbekezdésben említett többi feltételre.

(189) Általában véve ez a megközelítés összhangban áll a telített zsír fogyasztásának csökkentésével kapcsolatos uniós szakpolitikákkal és az Európai Élelmiszerbiztonsági Hatóság (EFSA) megállapításaival.

([90]) A tojás tekintetében nincs külön táplálkozási ajánlás, ugyanakkor a „Danskernes kostvaner 2003–2008” (40. o.), a „Kostkompasset” (16. o.) és a „Mad til spædbørn & småbørn” (25. o.) tartalmaz a tojás étrendbe való beillesztésére vonatkozó általános javaslatokat.

(190) Az EFSA szerint a táplálkozáshoz és a kedvezőtlen élelmiszerfogyasztási trendekhez kapcsolódóan az összes tagállamban jelentkeznek közegészségügyi problémák ([91]). 2005-ben a Bizottság felkérte az EFSA-t, hogy dolgozzon ki az európai lakosság egészét célzó iránymutatást, amelyben tanácsot ad a helyes étkezésre vonatkozóan, bemutatva azokat az élelmiszertípusokat, amelyek az optimális táplálkozáson keresztül elősegítenék a jó egészség fenntartását (élelmiszeralapú táplálkozási iránymutatások). Az élelmiszeralapú táplálkozási iránymutatások megalkotásáról szóló 2009-es tudományos véleményében az EFSA arra a következtetésre jutott, hogy tekintettel az egészségügyi problémák, az étrendek és az életstílusok közötti különbségekre a tagállamokban, az iránymutatásokat „közvetlenül az étrend és a betegségek közötti, az adott országban különösen jelentős összefüggésekre kell alapozni." ([92])

(191) Véleményében az EFSA általános elveket és különféle lépéseket dolgozott ki, amelyeket nemzeti szinten alkalmazni lehet az élelmiszeralapú táplálkozási iránymutatások kialakítása során. Az EFSA szerint a nemzeti iránymutatások kidolgozása során különböző lépésekben kell figyelembe venni az egészségügyi szempontokat, melyekre példa „Az étrend és az egészség közötti összefüggések meghatározása", ([93]) „Az étrendhez kötődő országspecifikus egészségügyi problémák meghatározása", ([94]) „A közegészségügyi szempontból jelentős táplálékforrásnak számító élelmiszercsoportok" meghatározása ([95]) és „Az egészséggel bizonyítottan összefüggésben lévő élelmiszercsoportok" meghatározása ([96]).

(192) 2010-ben az EFSA véleményt készített a táplálkozási referenciaértékekről a zsírok vonatkozásában, beleértve a telített zsírsavakat, a többszörösen telítetlen zsírsavakat, az egyszeresen telítetlen zsírsavakat, a transzzsírsavakat és a koleszterint, és arra a következtetésre jutott, hogy „egy megfelelő tápértékű étrendben a lehető legkevesebb" telített zsírt kell fogyasztani ([97]). Magyarázata szerint „az élelmiszeralapú táplálkozási iránymutatások tárgya a megfelelő tápértékű étrend, és egy ilyen étrend biztosítja minden lényeges tápanyag megfelelő mennyiségű bevitelét, csakúgy, mint az energiát biztosító makrotápanyagok olyan arányú bevitelét, amely bizonyítottan fenntartja az egészséget." ([98])

7.4.3.1.2. **Az adó hatálya alól főként az egészséges étrendre vonatkozó nemzeti táplálkozási iránymutatások miatt kizárt termékek**

(193) Függetlenül attól, hogy telített zsírt tartalmaznak, néhány élelmiszercsoport fogyasztása csökkentheti többek között a szív- és érrendszeri betegségek kialakulását. Ezért – amennyiben fogyasztásuk már eleve az ajánlott szint alatt van – az ilyen élelmiszerek bevitelének csökkentése ronthatja az egészségi állapotot, még akkor is, ha a telített zsír bevitele csökken.

(194) Ezért a szakpolitikai intézkedések kidolgozásakor mindkét kérdést – bizonyos tápanyagok (pl. telített zsír) túlzott fogyasztásának egészségügyi hatásai, illetve, ettől függetlenül, bizonyos élelmiszercsoportok nem elegendő fogyasztásának egészségügyi hatásai – figyelembe kell venni.

(195) A (47) preambulumbekezdés összefoglalja az egészséges életmódra vonatkozó hivatalos dán ajánlásokat, amelyeket a Dán Élelmiszerügyi és Állategészségügyi Hivatal adott ki, és amelyek érvényben voltak Dániában, amikor a törvény hatályban volt. Az ajánlások ösztönzik a zöldség- és gyümölcsfélék, a hal és haltermékek, a burgonya, a rizs, a tészta és a teljes kiőrlésű kenyér, a sovány hús és az alacsony zsírtartalmú tejtermékek fogyasztását (még akkor is, ha ezek tartalmazhatnak telített zsírt). Emellett kevesebb (főleg tejtermékekből és húsból származó) cukor és zsír fogyasztását javasolják. Kiemelik, hogy alacsony zsírtartalmú tejtermékeket és sovány húst kellene fogyasztani, nem pedig magas zsírtartalmúakat, és az egészséges étrend részeként napi 500 ml alacsony zsírtartalmú tejtermék fogyasztását javasolják (vö. (47) preambulumbekezdés).

([91]) Az élelmiszeralapú táplálkozási iránymutatások megalkotásáról szóló tudományos vélemény, EFSA Journal 2010; 8(3):1461, 8. o.
([92]) *Ibid.*, 9. o.
([93]) A 10. oldalon a 4.1. pont kimondja, hogy „számos tápanyag (például transzzsírok) és élelmiszercsoport esetében a kiegyensúlyozatlan táplálkozás növelheti az elhízás és a táplálkozással kapcsolatos betegségek kockázatát."
([94]) 12. oldal, 4.2. pont.
([95]) A 15. oldalon a 4.4.1. pont kimondja: „számos európai országban az energiabevitel, a teljes zsírbevitel, a telített és a transzzsírsavak, a cukor és a só bevitele túlzott lehet, miközben a telítetlen zsírsavak, az élelmi rost és bizonyos vitaminok és ásványi anyagok fogyasztása néhány országban az ajánlott érték alatt maradhat. Ezért az élelmiszeralapú táplálkozási iránymutatások meghatározásakor fontos azokra az élelmiszerekre összpontosítani, amelyek olyan tápanyagokat tartalmaznak, amelyek bevitelét az egészséges táplálkozáshoz korlátozni vagy növelni kell. Példaként vesszük a zsírfogyasztást, mivel az a legtöbb európai országban aggodalomra ad okot."
([96]) A 16–17. oldalon a 4.4.2. pont olyan, az egészséggel bizonyítottan összefüggésben lévő élelmiszerek fogyasztási szintjének figyelembevételét javasolja, amelyek nem tápanyag-specifikusok: „Néhány élelmiszer esetében bizonyított az egészségre gyakorolt jótékony hatás, amely nem a tápanyag-összetételüknek tulajdonítható. Például a zöldség-gyümölcs csoportból származó élelmiszerek nagyobb arányú fogyasztása összefüggésbe hozható bizonyos krónikus betegségek alacsonyabb kockázatával (Eurodiet, 2000; WHO/FAO, 2003), ez a hatás azonban nem magyarázható egyszerűen bizonyos tápanyagok meglétével.
([97]) EFSA Journal 2010; 8(3):1461, 3. o.
([98]) *Ibid.*, 3. oldal, 4. lábjegyzet.

(196) Beadványaiban Dánia tovább bizonyította a zöldség- és gyümölcsfélék, a hal és az alacsony zsírtartalmú tejtermékek fogyasztásának kedvező egészségügyi hatásait, és bemutatta, hogy e termékek fogyasztása nem érte el a napi ajánlott mennyiséget (vö. 4.1.4. szakasz). E termékek megadóztatása tovább csökkentette volna a fogyasztásukat, ami kedvezőtlen hatást gyakorolt volna az adó táplálkozási iránymutatásokra vonatkozó, ugyanúgy alkalmazandó célkitűzésére. Hasonlóképpen, egészségügyi és táplálkozási szempontból kívánatos, és ezért az adó céljaival összhangban áll, ha a fogyasztók a magas telítettzsír-tartalmú termékeket alacsonyabb telítettzsír-tartalmú termékekkel, például zöldséggel és gyümölccsel helyettesítik.

(197) Ami a halat illeti, Dánia kifejtette (vö. (52) és (53) preambulumbekezdés), hogy a halfogyasztás a felnőttek és a gyermekek esetében is kevesebb mint fele volt az ajánlott mennyiségnek. Ugyanakkor a hal esszenciális zsírsavakat, D-vitamint (különösen a zsíros hal), jódot és szelént tartalmaz, melyekhez más élelmiszeripari termékekből nehéz hozzájutni. Az alacsony halfogyasztás hozzájárult a dán lakosság D-vitamin-hiányához, ezért volt kívánatos a halfogyasztás növelése. A halfogyasztás csökkentése ellenkezett volna a hivatalos dán táplálkozási iránymutatásokkal, és ennek megfelelően aláásta volna a törvény céljait.

(198) A panaszos azzal érvelt, hogy nincs bizonyíték arra, hogy az adóköteles élelmiszeripari termékekben található telített zsír fogyasztásának csökkenése azt jelentené, hogy a telített zsír fogyasztása összességében csökkent, és hogy a dán lakosság általános egészségi állapota javult. A MIFU érvelése szerint fennáll a kockázata annak, hogy az adóköteles élelmiszeripari termékek nem adóköteles termékekkel való helyettesítése növeli a telítettzsír-fogyasztást (vö. (112) preambulumbekezdés).

(199) Ahogyan fent bemutattuk ((196) preambulumbekezdés), Dánia azt a szakpolitikai döntést hozta, hogy kizárja az ilyen helyettesítő termékeket az adó hatálya alól, annak érdekében, hogy a lakosságot e termékek fogyasztása felé fordítsa, pontosan azért, mert e termékek kedvezően hatnak az egészségre. A benyújtott és fentebb bemutatott bizonyíték alátámasztja ezt a megközelítést. A panaszos nem nyújtott be elegendő adatot vagy bizonyítékot ennek ellenkezőjére.

(200) Ellenkezőleg, az ECORYS jelentése szerint vannak arra utaló jelek, hogy a telített zsírokra kirótt adó valóban befolyásolta a vásárlási szokásokat. Továbbá, az ECORYS jelentése bizonyítékkal támasztja alá a zsírfogyasztás 10–15 %-os csökkenését. A jelentés bizonyítékkal szolgál arra is, hogy a fogyasztók bizonyos mértékben az egészségesebb termékek felé fordultak (vö. e határozat (132)–(135) preambulumbekezdésével). A gazdasági tanulmányok fogyasztói magatartásra gyakorolt hatásokkal kapcsolatos becslései azt mutatták, hogy az adó valóban a zsírfogyasztás 10–15 %-os csökkenését eredményezte ([99]). Továbbá, az INCENTIVE-jelentésben bemutatott elemzés szerint a telítettzsír-fogyasztás nem elsődleges forrását képező élelmiszeripari termékek és más, alacsony telítettzsír-tartalommal rendelkező élelmiszeripari termékek (azaz az 1. és a 2. intézkedés által lefedett termékek) kizárásának *együttes* hatása támogatta az egészségesebb termékek iránti fogyasztói keresletet ([100]).

(201) Ezzel összefüggésben emlékeznünk kell arra, hogy az Európai Unió működéséről szóló szerződés 168. cikke értelmében „[a]z Unió tevékenységének tiszteletben kell tartania a tagállamoknak az egészségügyi politikájuk meghatározására […] vonatkozó hatáskörét.” A tagállamok tehát tág mérlegelési jogkörrel rendelkeznek egészségügyi politikájuk megalkotása tekintetében. Hacsak nem ezek a szakpolitikai döntések nyilvánvalóan rosszak vagy nem veszik figyelembe a világos és egyértelmű tudományos bizonyítékokat, a Bizottság véleménye szerint a tagállam felelősségi körébe tartozik az, hogy döntsön az ösztönzők meghatározásának helyességéről. Ennek megfelelően a tagállamok egy adó esetében több alapvető egészségügyi és táplálkozási célt meghatározhatnak, azokat egyensúlyba hozhatják, és így rögzíthetik prioritási sorrendjüket, valamint biztosíthatják egyidejű tiszteletben tartásukat ((160) preambulumbekezdés).

7.4.3.1.3. **Közös értékelés**

(202) Először is, jelen esetben a Bizottság nem állapított meg önkényességet vagy visszaélést a telített zsír elsődleges forrásainak meghatározása tekintetében, amely az 1. intézkedés szerinti kizárásokat indokolta. Dánia következetesen alkalmazta és megfelelően megindokolta ezt a meghatározást, amely az egészségügyi és a táplálkozási célok kiegyensúlyozásából ered, ahogyan azt a (181) preambulumbekezdésben bemutatott feltételek világosan ismertetik.

([99]) Dejgaard Jensen, Jørgen és Sinne Smed (2013), Food Policy 42. szám (2013), 18–31.
([100]) Incentive-jelentés, 6. táblázat, 22. o.

(203) Ezzel összefüggésben a Bizottság megállapítja, hogy szintén indokolt volt, és nem vezetett állami támogatás biztosításához az, hogy az adó hatálya alá vonták a telített zsír elsődleges forrásait helyettesítő termékeket is, jóllehet azok a másik feltétel alapján nem minősültek volna elsődleges forrásoknak. Az adó hatályának kiszélesítését az adó által előidézett versenytorzulás korlátozásának célja motiválta. A versennyel kapcsolatos megfontolásokkal és a versengő termékek közötti egyenlő bánásmóddal összefüggő indokolások összhangban állnak az állami támogatás logikájával, amennyiben az szélesíti az adóköteles termékek skáláját és csökkenti a különbséget az adóköteles és a nem adóköteles termékek között. Ugyanakkor önkényesen különbséget tesz a termékek között, amelyeket normál esetben nem elsődleges forrásoknak kellett volna tekinteni, és nem kellett volna megadóztatni. Mindazonáltal a kiegészítő adóztatás hatálya alá tartozó termékek gyártói nem részesültek előnyben, éppen ellenkezőleg, többletköltséggel kellett számolniuk. Azoknak a vállalkozásoknak a helyzete, amelyek hasonló helyzetben voltak (a telített zsír nem elsődleges forrásait gyártották), de amelyeket a negyedik feltétel alkalmazása előtt sem adóztattak meg, nem változott meg attól, hogy néhány más terméket megadóztattak, mivel helyettesítő termékek voltak. Ezért ez a fajta megkülönböztetés az állami támogatás szempontjából nem releváns.

(204) Továbbá, a telített zsír egyébként nem elsődleges forrásai közötti efféle megkülönböztetés nem jelenti azt, hogy az adót önkényesen határozták volna meg, mint a *Gibraltár-ügyben* ((156) preambulumbekezdés). A meghatározás nem önkényesen történt, hanem következetes módszert követett, amely összeegyeztethető az adó általános logikájával. Ez utóbbival összefüggésben a Bizottság megállapítja, hogy a helyettesítő termékek megadóztatása szintén azt szolgálja, hogy az adó hatékonyabb legyen, és célzottabban megvalósíthassa az egészségügyi és táplálkozási célkitűzéseket, egyidejűleg elkerülve a termékek közötti versenybe való szükségtelen beavatkozást. Az adó célja alapvetően az volt, hogy a fogyasztókat – egészségügyi és táplálkozási célkitűzések megvalósítása érdekében – elfordítsa a zsír elsődleges forrásaitól. Ezek a célkitűzések hatékonyabban megvalósíthatók egy célzott adón keresztül, amely társadalmilag elfogadott és hatékonyan kerül végrehajtásra. E célból terjesztették ki a hatályt a telített zsír elsődleges forrásait helyettesítő főbb termékekre, és ez illeszkedik a rendszer átfogó logikájához.

(205) Ezért a Bizottság elfogadja, hogy a telítettzsír-fogyasztás elsődleges forrásainak meghatározásához alkalmazott feltételek megfelelőek voltak és nem voltak önkényesek ((170) és (181) preambulumbekezdés).

(206) Másodszor, az, hogy az adó csak az elsődleges forrásokat célozta, összhangban állt azon célkitűzésekkel, hogy ösztönözzék a telítettzsír-fogyasztás csökkentését, és hogy a fogyasztást átirányítsák a magasabb telítettzsír-tartalmú élelmiszerekről az alacsonyabb telítettzsír-tartalmú élelmiszerekre, figyelembe véve a hivatalos táplálkozási iránymutatásokat. A Bizottság egyetért azzal, hogy egészségügyi szempontból megfelelő célkitűzés az, hogy az adó az elsődleges forrásokra összpontosít, és hogy az adóból kizárják a telített zsír nem elsődleges forrásait. Jóllehet elképzelhető lett volna az, hogy az adót a nem elsődleges források telítettzsír-tartalmára is alkalmazzák, az adó hatékonysága és különösen a fogyasztói magatartás befolyásolásának célja szempontjából indokolt az adó elsődleges forrásokra korlátozása. Így az elsődleges források és a nem elsődleges források közötti árkülönbség még nagyobb, és ez elősegíti a lakosság elmozdítását az elsődleges források fogyasztásától, pontosan azért, mert azok kedvezőtlen hatást gyakorolnak az egészségre (vö. (31) preambulumbekezdés).

(207) Következésképpen indokolt, hogy az adóztatás nem terjed ki a telített zsír nem elsődleges forrásaira, figyelembe véve a rendszer átfogó logikáját, beleértve az adó (166) preambulumbekezdésben említett összes egészségügyi és táplálkozási célkitűzését, különös tekintettel arra az egészségügyi célkitűzésre, hogy csökkentsék a jelentős telítettzsír-tartalmuk miatt és jótékony egészségügyi hatások hiányában az egészségre aránytalanul kedvezőtlenül ható termékek fogyasztását.

(208) Így tehát az adórendszer logikája alapján indokolt volt, azaz nem minősül szelektívnek és az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak, hogy bizonyos termékeket nem foglaltak bele a törvény 1. §-ába, amit az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.1. szakasza mint 1. intézkedést említ, és e határozat 2.2. szakasza tárgyal.

7.4.3.2. ***2. intézkedés***

(209) A 2. intézkedés kizár az adó hatálya alól minden olyan élelmiszeripari terméket (például a tejet), amelynek összes telítettzsír-tartalma 2,3 % vagy annál kevesebb, és ez a törvény 1. §-ában szereplő, az adóköteles termékek meghatározásakor alkalmazott kritériumok egyike ((181) preambulumbekezdés). Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság arra az előzetes álláspontra helyezkedett, hogy a 2,3 % vagy annál kevesebb telített zsírt tartalmazó termékek (nem adóköteles termékek) hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, mint a 2,3 % vagy annál több telített zsírt tartalmazó termékek (adóköteles termékek), tekintettel a referenciarendszer lényegi céljára. Az eljárás megindításáról szóló határozat ezért arra a következtetésre jutott, hogy a 2,3 % vagy annál kevesebb telített zsírt tartalmazó termékek adómentessége *prima facie* szelektív.

(210) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság a Prevenciós Bizottság ajánlásaira támaszkodott, amelyek szerint az adót az összes tejtermékre alkalmazni kell, beleértve a tejet. Ugyanakkor, ahogy a vizsgálati eljárás során a dán hatóságok rámutattak, a célkitűzés (a telítettzsír-bevitel csökkentése), amely a Prevenciós Bizottság ajánlásainak alapjául szolgált, nem teljesen azonos a törvény célkitűzésével (a megfelelőbb étrend előmozdítása és a dán lakosság egészségének javítása). Ezért fontos a 2. intézkedés újbóli értékelése, figyelembe véve a törvény összes egészségügyi és táplálkozási célkitűzését.

(211) Az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul Dánia ismételten felhívja a figyelmet arra, hogy a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, hogy döntsenek arról, miként követik az egészségügyi célkitűzéseiket az adópolitika révén, és hogy minimális küszöbértékeket határozzanak meg, amíg azok az adó célja által indokolt korlátok között maradnak.

(212) Dánia érvelése szerint (vö. (66) preambulumbekezdés) egy olyan küszöbérték, amely minden, egy bizonyos küszöbérték alatti telítettzsír-tartalommal rendelkező terméket kizár az adó alól, erősíti a magatartásbeli ösztönzőt, hogy a fogyasztók alacsony zsírtartalmú termékeket válasszanak, ezért összhangban áll az e határozat (47) preambulumbekezdésében ismertetett hivatalos táplálkozási ajánlásokkal. Ez az erősítő hatás valamennyi termékre érvényes, de különösen a tejtermékekre és a húsra, mivel főként e termékekből állnak rendelkezésre a küszöbérték feletti és alatti alternatívák. A tejtermékek esetében a küszöbérték közvetlenül támogatta továbbá a napi 500 ml alacsony zsírtartalmú tejtermék fogyasztására irányuló táplálkozási ajánlást azzal, hogy növelte az alacsony és a magas zsírtartalmú termékek közötti árkülönbséget.

(213) A hivatalos táplálkozási ajánlások, amelyek érvényben voltak, amikor a törvény hatályban volt, azt is javasolták, hogy az egy év alatti gyermekek teljes tejet igyanak (olyan tejet, amelynek összes zsírtartalma 3,5 %, vagy telítettzsír-tartalma 2,3 %) ([101]). A 2,3 %-os küszöbérték választása elkerülhetővé tette a tej árának emelkedését, és elősegítette e táplálkozási ajánlás megvalósítását. Elképzelhető lett volna egy differenciált megközelítés is, amelynek értelmében a kisgyermekeknek szánt teljes tej adómentes lett volna, míg az idősebb gyermekeknek és felnőtteknek szánt ugyanezen termék adóköteles. Ezt a megközelítést ugyanakkor nagyon nehéz, vagy akár lehetetlen is lett volna megvalósítani, ezért indokolatlan lett volna. Ezért indokoltnak tűnik a teljes tej egységes kezelése.

(214) A panaszos megkérdőjelezte a küszöbérték hatékonyságát annak biztosítása tekintetében, hogy a törvény ne hasson azon táplálkozási ajánlás ellen, amely szerint a gyermekeknek tejet kell inniuk, a kisgyermekeknek pedig teljes tejet.

(215) Beadványaiban Dánia ugyanakkor azzal érvelt, hogy a küszöbérték meghatározása a leghatékonyabb és legkevésbé költséges módja volt annak, hogy az adó ne hasson a hivatalos táplálkozási iránymutatások ellen. A teljes tej kizárásánál sokkal kevésbé hatékony és adminisztratív szempontból költségesebb lett volna, ha más intézkedéseket hoznak annak biztosítására, hogy az adó ne teremtsen a hivatalos táplálkozási iránymutatásokkal ellentétes gazdasági ösztönzőket (vö. (75)–(78) preambulumbekezdés).

(216) A panaszos azzal érvelt, hogy habár a 2,3 %-os küszöbérték általános intézkedésnek tekinthető, következményeiben szelektív, mivel a fő kedvezményezettek a tejtermelők és -feldolgozók, és kifejezetten az Arla, amely a tejtermékek legfőbb feldolgozója Dániában (vö. (139)–(146) preambulumbekezdés).

(217) Dánia azzal érvelt, hogy a 2,3 %-os küszöbérték a törvény alapvető és irányadó elveit tükrözi. Az, hogy egyes vállalkozásoknak jobban kedvez, mint másoknak, egyszerűen egy küszöbérték meghatározásának természetes következménye (vö. (72) preambulumbekezdés).

(218) Dánia számadatokat nyújtott be a főbb adófizetőkről és a 2,3 %-os küszöbérték főbb kedvezményezettjeiről is (vö. (74) preambulumbekezdés). Ezek az adatok megmutatják, hogy a telített zsírokra vonatkozó adóról szóló törvény értelmében az adóköteles termékek tekintetében […] (****) volt a legnagyobb adófizető ([…] millió DKK), és ő részesedik a legnagyobb mértékben a 2,3 %-os küszöbérték értelmében adómentes tejtermékek becsült adóértékéből is ([…] millió DKK). Ugyanakkor, habár az adatok azt mutatják, hogy a küszöbérték főként a tejágazatot érintette (140 millió DKK), és így a(z) […]-t, azt is felfedik, hogy más ágazatok termékei is a hatálya alá estek (83 millió DKK).

([101]) „Mad til spædbørn og småbørn" („Csecsemők és kisgyermekek táplálása"), Dán Egészségügyi és Gyógyszerhatóság, 2010, 9., 18–19., 27. és 36. o.

(****) Bizalmas szakmai adat.

(219) Ami a 2. intézkedést illeti, amely a telített zsír elsődleges forrásainak nevezett adóköteles termékek meghatározásához használt öt kritérium egyike ((181) preambulumbekezdés), a Bizottság ugyanarra a következtetésre jut, mint a fenti (202)–(207) preambulumbekezdésekben. Először is, nem talált önkényességet vagy visszaélést a 2,3 %-os küszöbérték meghatározása tekintetében. Dánia következetesen alkalmazta és megfelelően megindokolta e küszöbérték meghatározását, amely az egészségügyi és a táplálkozási célkitűzések kiegyensúlyozásából következik.

(220) Másodszor, az, hogy az adó egy küszöbérték meghatározása révén is csak az elsődleges forrásokat célozta, összhangban állt azon célkitűzésekkel, hogy ösztönözzék a telítettzsír-fogyasztás csökkentését, és hogy a fogyasztást átirányítsák a magasabb telítettzsír-tartalmú élelmiszerekről az alacsonyabb telítettzsír-tartalmú élelmiszerekre, figyelembe véve a hivatalos táplálkozási iránymutatásokat. A Bizottság egyetért azzal, hogy egészségügyi szempontból megfelelő célkitűzés az, hogy az adó az elsődleges forrásokra összpontosít, és hogy az adóból kizárják a telített zsír nem elsődleges forrásait. Jóllehet elképzelhető lett volna az, hogy az adót a nem elsődleges források telítettzsír-tartalmára is alkalmazzák (a küszöbérték alatt), az adó hatékonysága és különösen a fogyasztói magatartás befolyásolásának célja szempontjából indokolt az adó elsődleges forrásokra korlátozása. Így az elsődleges források és a nem elsődleges források közötti árkülönbség még nagyobb, és ez elősegíti a lakosság eltérítését az elsődleges források fogyasztásától, pontosan azért, mert azok kedvezőtlen hatást gyakorolnak az egészségre.

(221) Következésképpen indokolt, hogy az adóztatás nem terjed ki a telített zsír (küszöbértékben is meghatározott) nem elsődleges forrásaira, figyelembe véve a rendszer átfogó logikáját, beleértve az adó (166) preambulumbekezdésben említett összes egészségügyi és táplálkozási célkitűzését, különös tekintettel arra az egészségügyi célkitűzésre, hogy csökkentsék a jelentős telítettzsír-tartalmuk miatt és jótékony egészségügyi hatások hiányában az egészségre aránytalanul kedvezőtlenül ható termékek fogyasztását.

(222) A 2,3 % vagy annál kevesebb telített zsírt tartalmazó termékek adómentességével kapcsolatos kritérium ezért megfelel az adó (31), (32) és (166) preambulumbekezdésben meghatározott céljainak, és az adórendszer logikája alapján indokolt. Így tehát nem minősül szelektívnek, és az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak, hogy e termékekre nem vetettek ki adót, amit az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.2. szakasza mint 2. célkitűzést említ, és e határozat 2.2. szakasza tárgyal.

7.4.3.3. ***3. intézkedés***

(223) Az eljárás megindításáról szóló határozatban nem került lezárásra az a kérdés, hogy szelektívnek és az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül-e az, hogy a törvény adómentességet biztosít azon vállalkozások számára, amelyek adóköteles élelmiszerekből származó éves árbevétele 50 000 DKK vagy annál kevesebb volt. Ahogyan az eljárás megindításáról szóló határozatban is szerepel, a mentességi szint ugyanúgy került meghatározásra, mint a dán héatörvény esetében, amely szerint a héatörvény értelmében nem kell regisztrálniuk és héát fizetniük azon vállalkozásoknak, amelyek adóköteles élelmiszerekre vonatkozó éves árbevétele 50 000 DKK vagy annál kevesebb volt. Az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul érkezett dán beadvány szerint ha ezeknek a vállalkozásoknak nem kell regisztrálniuk héafizetés céljából, akkor a telített zsírra kivetett adóról szóló törvény értelmében sem szabad, hogy regisztrálniuk kelljen adófizetés céljából.

(224) Dánia úgy véli, hogy az adóköteles élelmiszerekből származó éves árbevétel alapján 50 000 DKK-ban meghatározott küszöbérték hazai gyártókra, importőrökre, közvetítőkre és távértékesítőkre egyaránt érvényes általános intézkedés volt, és valójában az összes gazdasági szereplőre azonos módon vonatkozott.

(225) Továbbá – tekintettel az adó egészségügyi célkitűzéseire és az 50 000 DKK-s küszöbérték következtében adómentes, korlátozott mennyiségű termékek egészségre gyakorolt korlátozott hatásaira – a referenciarendszer jellege indokolni látszik a mentességet.

(226) A Bizottság tudomásul veszi, hogy a küszöbérték következtében ki nem vetett adók kis összegűek lehetnek (vö. (81) preambulumbekezdés), és elfogadja, hogy az ilyen kicsi összegek beszedése aránytalan igazgatási teherrel járt volna. Dánia magyarázata szerint az 50 000 DKK vagy annál kisebb árbevétellel rendelkező vállalkozásoknak az érintett vállalkozásokra és az igazgatásra háruló adminisztratív teher miatt nem kell a héa céljából regisztrálniuk. Ez a teher aránytalanul nagy lenne, tekintetbe véve az amúgy beszedhető héa összegét. Ugyanez érvényes az itt tárgyalt esetre. Az adóköteles élelmiszerekre vonatkozóan 50 000 DKK vagy annál kisebb árbevétellel rendelkező vállalkozások által fizetendő adó összege túl alacsony volna a beszedéssel kapcsolatos igazgatási teher igazolásához. A Bizottság ezért nem talált önkényességet vagy visszaélést az adófizetőkre vonatkozóan meghatározott 50 000 DKK-s forgalmi küszöb meghatározása tekintetében. Dánia következetesen alkalmazta és megfelelően megindokolta e küszöbérték meghatározását, amely az egészségügyi és a táplálkozási célkitűzések kiegyensúlyozásából, valamint az adó hatékonyságának és az igazgatási hatékonyságnak a biztosításából következik.

(227) A Bizottság egyetért azzal, hogy egészségügyi szempontból megfelelő célkitűzés az, hogy az adót az adóköteles személyek tekintetében is a nagyobb vállalkozásokra összpontosítják, és hogy mentesítik az adó alól azokat a nagyon kicsi vállalkozásokat, amelyek adóköteles élelmiszerekre vonatkozó éves árbevétele 50 000 DKK vagy annál kevesebb volt. Jóllehet elképzelhető lett volna az, hogy az adót az 50 000 DKK vagy annál kisebb árbevétellel rendelkező adófizetőkre is alkalmazzák (a küszöbérték alatt), az adó hatékonysága és az igazgatási hatékonyság szempontjából indokolt az adóköteles személyek küszöbérték feletti vállalkozásokra való korlátozása. Így az elsődleges források és a nem elsődleges források közötti árkülönbség még nagyobb, és ez elősegíti a lakosság eltérítését az elsődleges források fogyasztásától, pontosan azért, mert azok kedvezőtlen hatást gyakorolnak az egészségre.

(228) Így tehát nem minősül szelektívnek és az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak az, hogy adómentességet biztosítottak azon vállalkozások számára, amelyek adóköteles élelmiszerekből származó éves árbevétele 50 000 DKK vagy annál kevesebb volt, amit az eljárás megindításáról szóló határozat 2.1.8.3. szakasza mint 3. célkitűzést említ.

7.4.4. A 6. INTÉZKEDÉS NEM SZELEKTÍV, MIVEL NEM KÜLÖNBÖZTET MEG HASONLÓ JOGI ÉS TÉNYBELI HELYZETBEN LÉVŐ VÁLLALKOZÁSOKAT

(229) Ez a négy alintézkedést magában foglaló intézkedés azzal függött össze, hogy a törvény az adóhalasztási és az adólevonási szabályok bizonyos aspektusait tekintve különbséget tett a hazai gyártók és az ugyanazon vagy hasonló élelmiszeripari termékek importőrei között. Lényegében az intézkedés a raktározók ((233) preambulumbekezdés) és a címzettek különböző módon való kezelését jelentette, mert a címzettekként regisztrált importőrökre nem vonatkozott. Az eljárás megindításáról szóló határozat (135) preambulumbekezdése úgy találta, hogy az intézkedés különbséget tesz importált és hazai termékek között, ezért szelektívnek minősülhet, és ellentétben állhat az EUMSZ 110. cikkének rendelkezéseivel.

(230) Az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul a dán hatóságok által szolgáltatott információk alapján a Bizottság arra a véleményre jutott, hogy a 6. intézkedés tekintetében okkal térhet el az eljárás megindításáról szóló határozatban foglalt előzetes értékelésétől.

(231) Az eljárás megindításáról szóló határozat (74) preambulumbekezdésében – azon elképzelés alapján, hogy a törvény által bevezetett rendszer az importőrökhöz képest előnyhöz juttatta a hazai élelmiszertermelőket – a Bizottság arra az álláspontra helyezkedett, hogy a bemutatott rendszer előnyben részesítette a hazai termelőket az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel azok kedvezőbb pénzügyi helyzetbe kerültek az ugyanolyan típusú termékek importőreihez képest.

(232) Ezt az aggályt megerősítette az, hogy a dán jogalkotó a törvényt kísérő előzetes jogalkotási dokumentumokban ([102]) elismerte, hogy a preferenciális rendszer célja és hatása az volt, hogy pénzforgalmi előnyhöz juttassák a hazai termelőket ([103]). Ahogyan a dán hatóságok is megerősítették, ezek az adóhalasztási és adólevonási opciók nem voltak elérhetők azon vállalkozások számára, amelyek ugyanilyen típusú élelmiszeripari termékeket importáltak és értékesítettek ugyanazokon a dán piacokon.

(233) Az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul a dán hatóságok ugyanakkor azzal érveltek, hogy a törvényben alkalmazott, a jövedéki adóról szóló 2008/118/EK irányelven alapuló rendszer alapvető különbséget tesz az adóraktár-engedélyes ([104]) (a törvényben: raktározó) és a bejegyzett címzett ([105]) (a törvényben: címzett) között: a raktározó raktára adómentes, míg a címzett raktára adóköteles (vö. a (92) és azt követő preambulumbekezdésekkel). Ez megfelel az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlatának ([106]), amely kimondja, hogy egy adót az ellátási lánc ugyanazon pontján kell kivetni, azaz hazai gyártók esetében szállításkor, importőrök esetében az importálás időpontjában.

([102]) L 111 – Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedt-afgiftsloven), 2011. február 28., 3. melléklet.

([103]) Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), September 2010 udkast, 'Bemærkninger til lovforslaget', 3.4.1. cikk (3. melléklet).

([104]) Az „adóraktár engedélyese" az a természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely valamely tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés alatt adóraktárban jövedéki terméket állítson elő, dolgozzon fel, tároljon, vegyen át vagy adjon fel.

([105]) A „bejegyzett címzett" olyan természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során, az általuk meghatározott feltételeket betartva a jövedékiadó-felfüggesztéssel más tagállamból szállított jövedéki terméket átvegyen.

([106]) A Bíróság 1998. április 2-i *Outokumpu* ítélete, C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155, 25. pont; a Bíróság 1992. június 11-i *Sanders Adour és Guyomarc'h Orthez kontra Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques* ítélete, C-149/91 és C-150/91, ECLI:EU:C:1992:261, 18. pont.

(234) A 2008/118/EK irányelv és a törvény szabályai értelmében a vállalkozásokat az ellátási láncon belüli szerepük szerint regisztrálják, nem pedig attól függően, hogy honnan származnak a termékek, amelyet eladnak. A hazai gyártó általában adóraktár-engedélyesként/raktározóként van regisztrálva, az importőr pedig bejegyzett címzettként/címzettként. Ugyanakkor a törvény lehetővé tette a csupán közvetítő kereskedelmet lebonyolító importőrök számára, hogy raktározókként regisztráljanak, és így biztosítsák raktáruk adómentességét (az eljárás megindításáról szóló határozat (42) preambulumbekezdése). Az adóköteles hazai és/vagy import termékek közvetlen értékesítésével foglalkozó kiskereskedők mindegyikének raktára adóköteles, és mindegyik ugyanabban a helyzetben van, ami az adóköteles termékek adóztatását illeti. Ugyanakkor, ahogyan az eljárás megindításáról szóló határozat (41) preambulumbekezdésében is szerepel, a dán termelők regisztrálhattak raktározóként a termelés azon hányadára, amelyet exportra szántak.

(235) Dánia szerint a raktározók és a címzettek közötti alapvető különbség indokolja a törvény szerinti különböző bánásmódot, és a 6. intézkedés a panaszos állításával ellentétben nem azt szolgálja, hogy megkülönböztessék a hazai és a külföldi termelőket. Az intézkedés semmilyen más módon sem megkülönböztető, csupán biztosítja az adók uniós esetjog szerinti kivetését ([107]).

(236) A Bizottság egyetért azzal, hogy a 6. intézkedés nem különbözteti meg a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő hazai és a külföldi termelőket vagy vállalkozásokat. A raktározók és a címzettek különböző helyzetben vannak az ellátási láncban betöltött szerepük tekintetében, és a törvény, csakúgy, mint a 2008/118/EK irányelv ezt az elvet követi. A vállalkozások törvény szerinti adóztatásának módja az ellátási láncban betöltött szerepüktől függ. Azt, hogy melyik vállalkozás milyen szerepet tölt be, objektív kritériumok alapján határozzák meg, amelyek felett a vállalkozás némi kontrollal rendelkezik. Egy importőr például maga döntheti el, hogy csak közvetítő kereskedelmet kíván-e folytatni, mely esetben raktározóként regisztrálhat, és biztosíthatja a raktára adómentességét. Ugyanakkor, ha közvetlen értékesítésbe kíván kezdeni, címzettként kell regisztrálnia, és raktára adóköteles lesz (ugyanúgy, mint a közvetlen értékesítéssel foglalkozó hazai gyártóké).

(237) A Bizottság arra a következtetésre jut, hogy a 6. intézkedés esetében az adókivetés idejét illető különbségtétel nem eredményezi a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő hazai és a külföldi termelők vagy vállalkozások megkülönböztetését. Azaz a 6. intézkedés az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében nem szelektív. Ugyanezen okból, és mivel a raktározó és a bejegyzett címzett közötti, 6. intézkedés szerinti különbség megfelel a jövedéki adóról szóló 2008/118/EK irányelvben meghatározott rendszernek, nem sérti az EUMSZ 110. cikkét. Ez azzal magyarázható, hogy nem vet ki magasabb adót az import termékekre, mint a hazai termékekre, és nem minősül a más tagállamokból származó termékek elleni közvetett védelemnek.

8. **KÖVETKEZTETÉSEK**

(238) Ami az 5. intézkedést illeti, az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének egyik feltétele – az állami források megléte – nem teljesült. Ezért a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében az 5. intézkedés nem minősül állami támogatásnak.

(239) Ami az 1., 2., 3. és 6. intézkedést illeti, az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének egyik feltétele – a szelektivitás megléte – nem teljesült. Ezért a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében az 1., 2., 3. és 6. intézkedés nem minősül állami támogatásnak,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A bizonyos élelmiszeripari termékekben található telített zsírokra vonatkozó adóról szóló dán törvény (2011. március 30-i 247. sz. törvény, hatályban 2011. október 1. és 2012. december 31. között) nem minősül az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatásnak.

([107]) A Bíróság 1998. április 2-i *Outokumpu* ítélete, C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155, 25. pont; a Bíróság 1992. június 11-i *Sanders Adour és Guyomarc'h Orthez kontra Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques* ítélete, C-149/91 és C-150/91, ECLI:EU:C:1992:261, 18. pont.

2. cikk

Ennek a határozatnak a Dán Királyság a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2019. június 6-án.

a Bizottság részéről
Phil HOGAN
a Bizottság tagja