

# DECYZJE

## DECYZJA KOMISJI (UE) 2019/1732

z dnia 6 czerwca 2019 r.

w sprawie SA.33159 (2015/C) **Opodatkowanie tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych sprzedawanych w Danii**

(notyfikowana jako dokument nr C(2019) 3926)

**(Jedynie tekst w języku duńskim jest autentyczny)**

**(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE),

uwzględniając rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 <sup>(1)</sup>, w szczególności jego art. 15 ust. 1,

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z art. 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 (odpowiadającym art. 6 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589) <sup>(2)</sup>,

a także mając na uwadze, co następuje:

### 1. PROCEDURA

- (1) W dniu 9 czerwca 2011 r. Komisja otrzymała skargę od Margarineforeningen (MIFU) w sprawie duńskiej ustawy o opodatkowaniu tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych – ustawa nr 247 z dnia 30 marca 2011 r. <sup>(3)</sup> (zwana dalej „ustawą”). Ustawa ta weszła w życie w dniu 1 października 2011 r., a następnie została uchylona od dnia 1 stycznia 2013 r. Wspomniana skarga dotyczyła możliwej pomocy na rzecz producentów produktów nieopodatkowanych.
- (2) W celu uzyskania wyjaśnień dnia 4 lipca 2011 r. wysłano do Danii wezwanie do udzielenia informacji. Komisja przekazała pierwotną skargę władzom duńskim i zwróciła się do nich o przedłożenie ich własnego zwięzłego omówienia stanu faktycznego w celu uwzględnienia żądań skarżącego w ciągu 20 dni roboczych lub o zgłoszenie Komisji środka do zatwierdzenia jako pomocy państwa. W dniu 18 lipca 2011 r. Dania zwróciła się z prośbą o przedłużenie terminu, które zostało przyznane do dnia 31 sierpnia 2011 r. Dnia 7 września 2011 r. Dania przedłożyła swoją odpowiedź na pismo Komisji, w której przedstawiła swoje poglądy na kwestie podniesione przez skarżącego.

<sup>(1)</sup> Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9). Z dniem 14 listopada 2015 r. to rozporządzenie Rady uchyliło rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1) i zastąpiło te zasady. Zgodnie z art. 35 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 odesłania do uchylonego rozporządzenia rozumiane są jako odesłania do tego rozporządzenia i należy je odczytywać zgodnie z tabelą korelacji w załączniku II do rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589.

<sup>(2)</sup> Pomoc państwa – Dania – Pomoc państwa nr SA.33159 (2014/C) (ex SA.33159 (2011/NN)) – Opodatkowanie tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych sprzedawanych w Danii – Zaproszenie do zgłaszania uwag zgodnie z art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. C 94 z 20.3.2015, s. 11).

<sup>(3)</sup> W języku duńskim: Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) <https://www.retsinformation.dk/FORMS/R0710.aspx?id=136314>.

- (3) Dnia 13 października 2011 r. Komisja przekazała uwagi Danii skarżącemu. W dniach 27 czerwca, 28 lipca, 12 września i 15 listopada 2011 r. skarżący przedłożył informacje dodatkowe na poparcie skargi.
- (4) Dnia 14 grudnia 2011 r. Komisja poinformowała Danię, że w związku z tym, iż ustawa weszła w życie w dniu 1 października 2011 r. bez uprzedniego powiadomienia zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, przedmiotowy środek zarejestrowano jako pomoc niezgłoszoną pod numerem SA.33159 (2011/NN).
- (5) Dnia 13 marca 2012 r. skarżący przedstawił dalsze informacje na poparcie skargi.
- (6) W dniu 16 marca 2012 r. odbyło się spotkanie z udziałem przedstawicieli Komisji i Danii. W dniu 12 kwietnia 2012 r. Komisja przekazała pełną skargę władzom duńskim i zwróciła się do nich o odniesienie się do kwestii przedstawionych przez skarżącego i wyjaśnienie ich. W razie gdyby władze duńskie były zdania, że środek nie budzi zastrzeżeń co do pomocy państwa, zażądano od nich dostarczenia ich własnego zwięzłego omówienia stanu faktycznego oraz uzasadnionego wyjaśnienia swojego stanowiska. Dnia 13 września 2012 r., po złożeniu wniosku o przedłużenie terminu na udzielenie odpowiedzi, Dania odpowiedziała na pismo Komisji z dnia 12 kwietnia 2012 r.
- (7) Dnia 30 października 2012 r. Komisja przekazała uwagi władz duńskich skarżącemu. Dnia 30 listopada 2012 r. skarżący przedłożył informacje dodatkowe na poparcie skargi.
- (8) Dnia 16 maja 2013 r., po tym jak ustawa przestała obowiązywać w dniu 1 stycznia 2013 r., odbyło się spotkanie z udziałem przedstawicieli Komisji i skarżącego.
- (9) Pismem z dnia 4 lutego 2015 r. (C(2015) 535 final) Komisja poinformowała Danię o swojej decyzji o wszczęciu postępowania zgodnie z art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do ustawy („decyzja o wszczęciu postępowania”).
- (10) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja stwierdziła, że wydaje się, iż środki nałożone ustawą mają wszelkie cechy charakterystyczne dla pomocy państwa i zwróciła się do Danii o przedstawienie uwag oraz o udzielenie wszelkich informacji, które mogą być pomocne przy ocenie pomocy.
- (11) W piśmie z dnia 26 maja 2015 r. Dania przedstawiła uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.
- (12) Decyzję o wszczęciu postępowania opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej<sup>(4)</sup>. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag w terminie jednego miesiąca. Komisja otrzymała uwagi dotyczące środków wspomnianych w decyzji o wszczęciu postępowania od trzech zainteresowanych stron. Otrzymane uwagi przekazano Danii pismami z dnia 22 października i z dnia 9 listopada 2015 r. Dania odpowiedziała na te uwagi w dniu 21 grudnia 2015 r. oraz w dniu 29 stycznia 2016 r. Pismem z dnia 10 sierpnia 2017 r. Komisja wezwała Danię do przekazania dodatkowych informacji. Pismem z dnia 15 grudnia 2017 r. Dania dostarczyła dodatkowe informacje.

## 2. OPIS

- (13) Duńska ustawa o opodatkowaniu tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych miała jednocześnie na celu propagowanie lepszego odżywiania i poprawę stanu zdrowia ludności Danii<sup>(5)</sup>. Cele te miały zostać osiągnięte poprzez opodatkowanie głównych źródeł spożycia tłuszczów nasyconych (zob. motyw 37) z jednoczesnym uwzględnieniem oficjalnych wytycznych żywieniowych<sup>(6)</sup> (zob. motyw 47) i innych czynników (zob. np. motyw 34), co doprowadziło do wyłączenia niektórych produktów z zakresu podatku.
- (14) Ustawa obowiązywała w okresie od dnia 1 października 2011 r. do dnia 1 stycznia 2013 r., który stanowi zatem właściwe ramy czasowe w odniesieniu do niniejszej decyzji.

<sup>(4)</sup> Dz.U. C 94 z 20.3.2015, s. 11.

<sup>(5)</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy, L 111 *Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)*. 19 stycznia 2011, s. 7. Tłumaczenie władz duńskich.

<sup>(6)</sup> Zob. przemówienie duńskiego ministra ds. podatków Troelsa Lunda Poulsena w parlamencie Danii z dnia 19 stycznia 2011 r.

- (15) W ustawie nałożono podatek od masy tłuszczów nasyconych w produktach spożywczych wymienionych w art. 1 ustawy oraz określonych unijnym kodem Nomenklatury scalonej, jeśli zawartość tłuszczów nasyconych w produkcie spożywczym przekraczała 2,3 % masy produktu. Wymienione produkty spożywcze obejmowały:
- (i) mięso zgodnie z tabelą w załączniku I do ustawy;
  - (ii) produkty mleczne o kodach 0401–0406;
  - (iii) tłuszcz zwierzęcy o kodach 1501–1504 i 1516, który został stopiony lub wyekstrahowany w inny sposób;
  - (iv) oleje jadalne i tłuszcze o kodach 1507–1516;
  - (v) margarynę i inne produkty spożywcze o kodzie 1517;
  - (vi) produkty mieszane do smarowania o kodzie 2106;
  - (vii) inne produkty spożywcze, które na podstawie ogólnej ewaluacji właściwości i wykorzystania produktów spożywczych oraz sposobu ich oznaczenia mogłyby być uznawane za substytuty lub imitacje produktów wymienionych w pkt (i)–(vi) powyżej.
- (16) Zgodnie z art. 2 ustawy podatek został ustalony na poziomie 16 DKK za kilogram tłuszczów nasyconych w danym produkcie spożywczym.
- (17) W art. 3 ustawy określono podmioty zobowiązane do zapłaty podatku jako podmioty, które w celach handlowych:
- a) produkowały w Danii produkt spożywczy podlegający opodatkowaniu;
  - b) otrzymywały w Danii produkt spożywczy podlegający opodatkowaniu od innego państwa UE;
  - c) dokonywały przywozu produktu spożywczego podlegającego opodatkowaniu do Danii z państwa spoza UE lub z terytoriów w UE, które znajdują się poza terytorium fiskalnym UE; lub
  - d) sprzedawały produkt spożywczy podlegający opodatkowaniu z innego państwa UE w taki sposób, że produkt spożywczy był bezpośrednio lub pośrednio sprzedawany lub transportowany przez sprzedawcę lub w jego imieniu do nabywcy niekomercyjnego w Danii (sprzedaż na odległość), jeśli podmiot ten został zarejestrowany na podstawie art. 47 ust. 2 ustawy o podatku VAT (<sup>(7)</sup>).
- (18) Z obowiązku płacenia podatku (i rejestracji zgodnie z ustawą) zwolnione były przedsiębiorstwa, których roczna sprzedaż produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu wynosiła 50 000 DKK (bez podatku) lub mniej (art. 4 ust. 6 ustawy).
- (19) Ilość tłuszczów nasyconych w produktach spożywczych wymienionych w art. 1 pkt 2–7 ustawy określono na podstawie:
- a) etykiety dotyczącej wartości odżywczej, jeśli produkt spożywczy taką posiadał i wymieniono w niej zawartość tłuszczów nasyconych w produkcie spożywczym;
  - b) dostępnych publicznie informacji na temat żywności, w których określono średnie normy dotyczące szeregu produktów spożywczych. Dostępne publicznie informacje na temat żywności oznaczają nomy, które można znaleźć w bazie danych dotyczącej składu żywności (<sup>(8)</sup>);
  - c) technicznej analizy produktu spożywczego.
- (20) Jeśli podstawowej ilości, od której należało zapłacić podatek, nie można było ustalić z wykorzystaniem jednej z powyższych metod, podatek miał być płacony na podstawie całkowitej zawartości tłuszczu w produkcie spożywczym lub ostatecznie na podstawie masy netto produktu spożywczego.

2.1. PRZEPISY SZCZEGÓLNE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA PRZYWOŻONEJ ŻYWNOSCI NIEWYMIENIONEJ W ART. 1 USTAWY, KTÓRA TO ŻYWNOSĆ ZAWIERA JEDNAK PRODUKT SPOŻYWCZY (PRODUKTY SPOŻYWCZE) WYMIENIONY (WYMIENIONE) W ART. 1 USTAWY

- (21) Zgodnie z art. 8 ustawy należało zapłacić podatek od włączenia składników stosowanych w produkcji żywności, w przypadku gdy składniki te pochodziły z jakiegokolwiek produktu spożywczego podlegającego opodatkowaniu wymienionego w art. 1 ustawy oraz gdy żywność taka była otrzymywana, przywożona lub sprzedawana w drodze sprzedaży na odległość w Danii. Podatek od włączenia był nakładany wyłącznie na żywność otrzymywaną, przywożoną lub sprzedawaną w drodze sprzedaży na odległość w Danii, ponieważ produkt spożywczy podlegający opodatkowaniu wyprodukowany w Danii był zawsze opodatkowany w jego „czystej” formie w pierwszym punkcie sprzedaży/wykorzystania, a zatem nie było potrzeby stosowania podatku od włączenia w odniesieniu do żywności produkowanej w Danii.

(<sup>7</sup>) Duńska ustawa o podatku VAT [LBK nr 287 z dnia 28 marca 2011].

(<sup>8</sup>) Zob. strona internetowa [www.foodcomp.dk](http://www.foodcomp.dk)

- (22) Zgodnie z art. 12 ustawy podstawą opodatkowania była masa tłuszczów nasyconych w składnikach pochodzących z produktu spożywczego podlegającego opodatkowaniu określonego w art. 1 i wykorzystywanego w produkcji żywności otrzymywanej, przywożonej lub sprzedawanej w drodze sprzedaży na odległość.
- (23) Zgodnie z art. 1 pkt 2 ustawy przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu musiały być w stanie udokumentować masę tłuszczów nasyconych w składnikach wykorzystywanych w produkcji żywności i miały obowiązek przedstawienia, na żądanie, deklaracji producenta dotyczącej tej masy. W odniesieniu do składników podlegających podatki od włączenia zgodnie z art. 1 pkt 1, tj. mięsa, podstawa opodatkowania miała być określana na podstawie średnich stawek przewidzianych w załączniku I.
- (24) W odniesieniu do innych składników, od których miał być płacony podatek od włączenia, przy wydawaniu deklaracji producenta producent mógł skorzystać z dostępnych publicznie informacji dotyczących produktu spożywczego, które zawierały średnie normy dotyczące ilości tłuszczów nasyconych w określonych produktach spożywczych, w celu określenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do składników podlegających podatki od włączenia, które zostały wykorzystane w produkcji danej żywności.
- (25) W przypadku gdyby podlegające opodatkowaniu przedsiębiorstwo nie było w stanie przedstawić określonej deklaracji producenta, składniki inne niż określone w art. 1 pkt 1 ustawy podlegałyby podatki od włączenia na podstawie całkowitej zawartości zarówno tłuszczów nasyconych, jak i nienasyconych w produkcie spożywczym lub – w przypadku braku możliwości dostarczenia takich informacji – na podstawie masy netto produktu spożywczego.
- (26) W przypadku gdyby duński Urząd Podatków i Ciel ustalił, że podatek od włączenia obliczony zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy stanowiłby kwotę wyższą niż podatek od włączenia obliczony na podstawie całkowitej zawartości tłuszczu lub masy netto, duński Urząd Podatków i Ciel mógłby określić podstawę opodatkowania na podstawie oszacowania.

## 2.2. DOMNIEMANE ŚRODKI POMOCY

- (27) Zgodnie z opisem w sekcji 2.1.8 decyzji o wszczęciu postępowania ustawa zawierała 6 możliwych środków pomocy. Były to:
- 1) Środek 1: Pomijanie niektórych produktów spożywczych wymienionych w wykazie produktów spożywczych w art. 1 ustawy, od których pobierany był podatek, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.1 decyzji o wszczęciu postępowania.
  - 2) Środek 2: Nieobjęcie podatkiem produktów spożywczych o zawartości tłuszczów nasyconych nieprzekraczającej progu 2,3 %, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.2 decyzji o wszczęciu postępowania.
  - 3) Środek 3: Zwolnienie z podatku przedsiębiorstw, których całkowita kwota rocznej sprzedaży środków spożywczych podlegających opodatkowaniu wynosiła ogółem 50 000 DKK lub mniej, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.3 decyzji o wszczęciu postępowania.
  - 4) Środek 4: Zwolnienie produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, takich jak pasze dla zwierząt, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.4 decyzji o wszczęciu postępowania.
  - 5) Środek 5: Różne traktowanie produktów krajowych i produktów przywożonych pod względem tego, kiedy i w jaki sposób podatek był nakładany, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.5 decyzji o wszczęciu postępowania.
  - 6) Środek 6: Odroczenie zapłaty podatku oraz systemu ulg podatkowych, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.6 decyzji o wszczęciu postępowania.

## 3. POWODY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (28) W decyzji o wszczęciu postępowania na podstawie dostępnych informacji Komisja wstępnie uznała, że warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE zostały spełnione w odniesieniu do środków 1–3 i 5–6. Środki uznano za nieuzasadnione na podstawie charakteru lub ogólnego schematu systemu odniesienia, ponieważ Dania nie zdołała wykazać, że środki te były konieczne do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności ogólnego systemu podatku od tłuszczów nasyconych oraz że istniałyby związki między domniemanymi szczególnymi cechami środków i ulgą podatkową przyznawaną tylko niektórym grupom producentów.

- (29) Komisja wszczęła postępowanie na mocy art. 108 ust. 2 TFUE, ponieważ w świetle dostępnych wówczas informacji Komisja miała wątpliwości co do zgodności wszystkich środków z rynkiem wewnętrznym.

#### 4. UWAGI WŁADZ DUŃSKICH DOTYCZĄCE WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (30) Władze duńskie przekazały Komisji swoje uwagi w dniu 26 maja 2015 r. Po spotkaniu przedstawicieli Komisji z władzami duńskimi w dniu 18 grudnia 2015 r. oraz w odpowiedzi na uwagi przedstawione przez zainteresowane strony Dania przedłożyła dalsze uwagi w dniach 21 grudnia 2015 r. i 29 stycznia 2016 r. Uwagi te można podzielić na trzy części – dotyczące systemu odniesienia, dotyczące progów opodatkowania i dotyczące różnego traktowania.

##### 4.1. SYSTEM ODNIESIENIA

###### 4.1.1. CEL PODATKU

- (31) Dania przypomina, że celem ustawy było „propagowanie lepszego odżywiania, a tym samym poprawa zdrowia ludności”<sup>(9)</sup>. Nie miała ona nakładać obciążeń pieniężnych na (wszystkie) produkty zawierające tłuszcze nasycone ogółem, ale jedynie na te produkty, które stanowiły główne źródła tłuszczów nasyconych w Danii<sup>(10)</sup>, z jednoczesnym uwzględnieniem oficjalnych wytycznych żywieniowych<sup>(11)</sup>. Na podstawie tego celu podatek zaprojektowano w taki sposób, aby zachęcał do ograniczenia spożycia tłuszczów nasyconych oraz do przejścia od spożywania produktów o wyższej zawartości tłuszczów nasyconych do spożywania produktów o niższej zawartości tłuszczów nasyconych, przy jednoczesnym uwzględnieniu oficjalnych zaleceń żywieniowych oraz skuteczności gospodarczej i administracyjnej.
- (32) Celem podatku nie było wyłączenie tłuszczów nasyconych z diety ludności Danii. Tłuszcz powinien być częścią normalnej diety, ponieważ przyczynia się do przyswajania ważnych kwasów tłuszczowych i absorpcji witamin rozpuszczalnych w tłuszczach. Zgodnie z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi tłuszcz z mięsa i produktów mlecznych należy jednak ograniczać i w dużym stopniu zastępować tłuszczem z oleju roślinnego i ryb<sup>(12)</sup>.
- (33) Ponadto władze duńskie twierdzą, że unijne zasady pomocy państwa nie wymagają, aby państwo członkowskie było w stanie przedstawić pozytywny dowód naukowy na to, że przepisy podatkowe rzeczywiście mają zakładane skutki w zakresie zachowania lub inne zakładane skutki.

###### 4.1.2. SKUTECZNOŚĆ ADMINISTRACYJNA I GOSPODARCZA

- (34) Władze duńskie twierdzą, że zawsze starają się albo zmniejszyć istniejące obciążenia administracyjne w zakresie działalności gospodarczej, albo – w przypadku nowego ustawodawstwa – nie nakładać większych obciążeń, niż jest to absolutnie konieczne, w szczególności w odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP). Od lat jest to szczególnie cel kolejnych rządów, widoczny na przykład w stosowaniu duńskiego prawa w zakresie podatku VAT.
- (35) W sekcji 2 wniosku dotyczącego ustawy opisano te obawy w następujący sposób: „Istnieje wiele aspektów, które należy uwzględnić w projekcie zupełnie nowego podatku. Z jednej strony podatek od tłuszczów nasyconych powinien obejmować istotną część zwykłych produktów spożywczych w celu zapewnienia, aby miał on największy wpływ na konsumpcję. Powinien on być również możliwie najprostszy i znajdować się jak najbliżej początku łańcucha dostaw, aby jak najmniejsza liczba podmiotów podlegała obciążeniom administracyjnym związanym z rejestracją, deklarowaniem i rozliczaniem podatku”.

<sup>(9)</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven). 19 stycznia 2011, s. 7. Tłumaczenie zapewnione przez władze duńskie.

<sup>(10)</sup> Zob. przemówienie duńskiego ministra ds. podatków Troelsa Lunda Poulsena w parlamencie Danii z dnia 19 stycznia 2011 r.

<sup>(11)</sup> Na przykład „Kostkompasset – vejen til en sund balance” („Kompas żywienia – droga do zdrowej równowagi”), duńskie Ministerstwo Rodziny i Praw Konsumenta i duński urząd ds. weterynaryjnych oraz żywności, styczeń 2006 r.

<sup>(12)</sup> Kompas żywienia, s. 14.

- (36) Pobieranie podatku na początku łańcucha dostaw, a nie na końcu (tj. na etapie sprzedaży detalicznej konsumentom) przyczyniło się do zminimalizowania obciążeń administracyjnych, ponieważ liczba detalistów jest znacznie wyższa niż liczba producentów/importerów. Takie podejście było również najbardziej zgodne z celem ustawy.

#### 4.1.3. GŁÓWNE ŹRÓDŁO TŁUSZCZÓW NASYCONYCH

- (37) Jednym z celów ustawy była konieczność ustanowienia pozytywnego wykazu produktów spożywczych do opodatkowania będących głównymi źródłami spożycia tłuszczów nasyconych, nie powodując jednocześnie sprzeczności z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi. Władze duńskie twierdzą, że – uwzględniając cele i faktyczne nawyki konsumpcyjne ludności Danii – dysponowały szerokim marginesem uznaniowości w odniesieniu do decyzji, które produkty należy umieścić w tym pozytywnym wykazie w celu dążenia do osiągnięcia celów zdrowotnych i żywieniowych ustawy <sup>(13)</sup>.
- (38) Władze duńskie twierdzą, że główne źródło spożycia tłuszczów nasyconych wśród ludności Danii określają dwa czynniki: (i) spożywane ilości produktu; oraz (ii) faktyczny udział tłuszczów nasyconych w produkcji. Produkt niekoniecznie stanowi główne źródło spożycia tłuszczów nasyconych w Danii tylko dlatego, że ma dużą zawartość tłuszczu. Ponadto produkt niekoniecznie budzi obawy w zakresie zdrowia, nawet jeśli zawiera tłuszcze nasycone, jeśli produkt ten jest produktem o niskiej zawartości tłuszczu lub jeśli ma inne pozytywne cechy zgodnie z oficjalnymi zaleceniami żywieniowymi.
- (39) Dania odnosi się do sprawozdania <sup>(14)</sup>, w którym określono wszystkie rodzaje produktów mięsnych, wszystkie rodzaje produktów mlecznych i wszystkie rodzaje tłuszczów/olejów jako główne źródło spożycia tłuszczów nasyconych w Danii. Razem te grupy produktów odpowiadają za 81 % spożycia tłuszczów nasyconych (mięso – 19 %, nabiał – 30 %, wszystkie rodzaje tłuszczów – 32 %). Innych grup produktów nie uznano za główne źródła tłuszczów nasyconych, ponieważ miały one nieznaczny wkład (6 % lub mniej) w spożycie tłuszczów nasyconych. Na podstawie tych faktów Dania twierdzi, że nie było potrzeby ustalenia wyraźnego punktu granicznego w celu określenia tego, co było, a co nie było głównym źródłem.
- (40) W sprawozdaniu Incentive <sup>(15)</sup> oszacowano, że 88 % tłuszczów nasyconych spożywanych w Danii w czasie obowiązywania podatku podlegało podatkowi (nabiał – 84 %, mięso – 98 %, inne produkty objęte opodatkowaniem – 90 %). Nieobjęcie podatkiem części tłuszczów nasyconych w produktach mlecznych (16 %) i mięsie (2 %) było konsekwencją progu 2,3 % określonego w art. 1 ustawy.
- (41) Dania twierdzi ponadto, że tłuszcze nasycone znajdujące się na przykład w chlebie, frytkach, chipsach i słodyczach zostały opodatkowane na mocy ustawy, ponieważ opodatkowano tłuszcze nasycone w produktach mlecznych, tłuszczach/olejach i mięsie wykorzystywanych do produkcji takich przetworzonych produktów spożywczych.
- (42) Dania odnosi się do dyrektywy 2000/13/WE Parlamentu Europejskiego i Rady <sup>(16)</sup>, w której zdefiniowano „mięso” jako „(m)ięsne szkieletowe gatunków ssaków i ptaków uznane za odpowiednie do spożycia przez ludzi”.
- (43) Dania twierdzi, że drób jest z definicji rodzajem mięsa, tak jak wieprzowina i wołowina, oraz że w związku z tym arbitralne byłoby wyłączenie drobiu w przypadku opodatkowania innych rodzajów mięsa, tak samo, jak arbitralne byłoby wyłączenie konkretnego rodzaju sera (np. sera koziego) lub oleju (np. oleju sezamowego) w przypadku opodatkowania wszystkich innych serów i olejów.

<sup>(13)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawie C-106/09 P, Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 97.

<sup>(14)</sup> Dietary habits in Denmark 2003–2008, DTU Fødevarerinstitutionet, 2010, s. 114. Sprawozdanie zostało sporządzone przez Państwowy Instytut ds. Żywności, część Duńskiego Uniwersytetu Technicznego, i opiera się na danych dotyczących nawyków żywieniowych zgromadzonych od 4 431 uczestników w wieku od 4 do 75 lat w latach 2003–2008. Zadaniem Państwowego Instytutu ds. Żywności jest badanie zrównoważonych i tworzących wartość dodaną rozwiązań w obszarach żywności i zdrowia z korzyścią dla społeczeństwa i przemysłu oraz przekazywanie informacji na ten temat.

<sup>(15)</sup> Skutki gospodarcze duńskiego podatku od tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych (sprawozdanie Incentive), (na zlecenie duńskiego Ministerstwa ds. Podatków), 2015, s. 31. Sprawozdanie zostało sporządzone przez Incentive, konsultanta w dziedzinie gospodarki, na zlecenie duńskiego Ministerstwa ds. Podatków, w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania podjętą przez Komisję Europejską w 2015 r. Zadaniem Incentive było przeprowadzenie oceny gospodarczej podatku, jego wpływu na konsumenta i ceny producentów oraz tego, w jakim stopniu spowodował on zakłócenie konkurencji.

<sup>(16)</sup> Dyrektywa 2000/13/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 marca 2000 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich w zakresie etykietowania, prezentacji i reklamy środków spożywczych (Dz.U. L 109 z 6.5.2000, s. 29).

- (44) Zdaniem Danii wyłączenie drobiu byłoby również sprzeczne z podstawowym założeniem ustawy, jakim jest zapewnienie, aby produkty będące bliskimi substytutami produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu również były opodatkowane<sup>(17)</sup>.

#### 4.1.4. INNE NIŻ GŁÓWNE ŹRÓDŁO TŁUSZCZÓW NASYCONYCH

- (45) Logicznie rzecz biorąc, wszystkie źródła tłuszczów nasyconych niesklasyfikowane jako główne źródła na podstawie dwóch kryteriów określonych w motywie 38 uznano za inne niż główne źródła. Przykłady produktów niezawierających tłuszczów nasyconych ograniczają się do szeregu owoców i warzyw (np. sałata i melon) i kilku rodzajów ryb. Przykłady produktów o zawartości tłuszczów nasyconych wynoszącej 0,1–0,5 % to prawie każdy inny rodzaj owoców i warzyw.
- (46) Produktów spożywczych, których wkład w całkowite spożycie tłuszczów nasyconych wynosił 1 % lub mniej (takich jak ryby<sup>(18)</sup>, jaja, orzechy i nasiona<sup>(19)</sup>), nie uznano za główne źródła w odniesieniu do spożycia tłuszczów nasyconych. Był to główny powód nieumieszczania tych kategorii produktów w sekcji 1 ustawy.

#### 4.1.5. ZALECENIA ŻYWIENIOWE W DANII

- (47) Dania twierdzi, że zmiany w spożyciu ze względu na podatek byłyby zgodne z wytycznymi żywieniowymi duńskiego urzędu ds. weterynaryjnych oraz żywności, które są oficjalnymi duńskimi zaleceniami w zakresie zdrowego stylu życia. Te oficjalne zalecenia żywieniowe obejmują dokument „Kompas żywienia – droga do zdrowej równowagi”<sup>(20)</sup>, który składa się z 8 wytycznych żywieniowych – jedz owoce i warzywa (6 każdego dnia); jedz ryby i przetwory rybne (kilka razy w tygodniu); jedz ziemniaki, ryż lub makaron i pieczywo pełnoziarniste (każdego dnia); ogranicz cukier (zwłaszcza z napojów bezalkoholowych, słodczy i ciastek); ogranicz tłuszcz (zwłaszcza z produktów mlecznych i mięsa) i wybieraj produkty o niskiej zawartości tłuszczu; zróżnicuj swoje spożycie żywności i utrzymuj standardową masę ciała; zaspokajaj pragnienie wodą; bądź aktywny/aktywna fizycznie (co najmniej 30 minut każdego dnia). Ponadto w wytycznych żywieniowych zalecono dzienne spożycie w ramach zdrowej diety 500 ml produktów mlecznych o niskiej zawartości tłuszczu, takich jak mleko odtłuszczone lub maślanka<sup>(21)</sup>. Zalecenia te opierają się na korzyściach odżywczych i zdrowotnych wynikających ze spożycia produktów mlecznych<sup>(22)</sup>.
- (48) Dania tłumaczy, że spożycia owoców, warzyw i ryb nie można porównywać do spożycia sera, mięsa i masła, nawet jeśli oba rodzaje produktów zawierają tłuszcze nasycone. Owoce i warzywa mają znaczny wkład w spożycie węglowodanów, błonnika pokarmowego i szeregu witamin<sup>(23)</sup>. Zgodnie z badaniem nawyków żywieniowych ludności Danii w latach 2003–2008 spożycie owoców i – w szczególności – warzyw było poniżej zalecanych ilości zarówno wśród dorosłych, jak i dzieci<sup>(24)</sup>.
- (49) Dania twierdzi, że Państwowy Instytut ds. Żywności Duńskiego Uniwersytetu Technicznego stwierdził w sprawozdaniu na temat owoców, warzyw i zdrowia, iż prawie w każdym badaniu wykazano odwrotny związek między spożyciem owoców i warzyw a ryzykiem wystąpienia chorób układu krążenia. Ponadto w szeregu badań wykazano, że im wyższe spożycie owoców i warzyw, tym większe korzyści dla zdrowia<sup>(25)</sup>.
- (50) Ziemniaki są istotnym źródłem spożycia węglowodanów i błonnika spożywczego oraz zawierają wiele błonnika spożywczego, witaminy C, witamin z grupy B, tiaminy i niacyny. Ponadto zawartość tłuszczów nasyconych w ziemniakach wynosi jedynie 0,1 % i są one jednym z najbardziej sycących produktów spożywczych. W oficjalnych wytycznych żywieniowych zaleca się codzienne spożycie ziemniaków<sup>(26)</sup>. Zamiennie zaleca się również ryż i makaron, ponieważ szczególnie pełnoziarniste wersje ryżu i makaronu zawierają błonnik spożywczy<sup>(27)</sup>.

<sup>(17)</sup> Założenie to wynika również z art. 1 pkt 7 ustawy oraz z prac przygotowawczych.

<sup>(18)</sup> Dietary habits in Denmark 2003–2008, s. 114.

<sup>(19)</sup> Władze duńskie nie posiadają żadnych dokładnych danych dotyczących spożycia nasion i orzechów w Danii oraz ich udziału w całkowitym spożyciu tłuszczów nasyconych. Orzechy i nasiona oleiste umieszczono jednak w kategorii Owoce w tabeli 1 powyżej, a udział tej kategorii w całkowitym spożyciu tłuszczów nasyconych wynosił jedynie 1 %. W związku z tym sprawiedliwe wydaje się założenie, że ani nasiona, ani orzechy nie mają w żaden sposób istotnego wkładu w całkowite spożycie tłuszczów nasyconych w Danii. Ponadto należy zauważyć, że olej produkowany z nasion został objęty podatkiem; por. art. 1 pkt 4 ustawy w odniesieniu do kodów 1507–1516 w unijnym kodzie Nomenklatury scalonej.

<sup>(20)</sup> Kompas żywienia.

<sup>(21)</sup> Kompas żywienia, s. 15.

<sup>(22)</sup> Kompas żywienia, s. 15, „Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010”, Państwowy Instytut ds. Żywności Duńskiego Uniwersytetu Technicznego oraz „Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose”, Ernæringsrådet, 2003.

<sup>(23)</sup> Kompas żywienia, s. 6.

<sup>(24)</sup> Dietary habits in Denmark 2003–2008, s. 30–33.

<sup>(25)</sup> Duński Państwowy Instytut ds. Żywności, Duński Uniwersytet Techniczny, „Frukt, grøntsager og sundhed – opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002–2006”, październik 2007 r., s. 38 i s. 8.

<sup>(26)</sup> Kompas żywienia, s. 10.

<sup>(27)</sup> Kompas żywienia, s. 11.

- (51) Zboża zawierają wiele istotnych składników odżywczych, a produkty pełnoziarniste są bogate w błonnik spożywczy i witaminy z grupy B. W oficjalnych wytycznych żywieniowych zaleca się codzienne spożycie pieczywa i zbóż <sup>(28)</sup>.
- (52) Ryby zawierają niezbędne kwasy tłuszczowe, witaminę D, jod i selen, które są rzadko spotykane w innych produktach spożywczych. Różne rodzaje ryb zawierają różne ilości tych zdrowych substancji. W związku z tym spożycie ryb powinno być zróżnicowane ze względu na gatunki i obejmować zarówno tłuste, jak i chude ryby <sup>(29)</sup>.
- (53) Dania zwraca uwagę na to, że w badaniu nawyków żywieniowych ludności Danii w latach 2003–2008 wykazano, że spożycie ryb zarówno wśród dorosłych, jak i dzieci, wynosiło mniej niż połowę zalecanych ilości. Ponadto niskie spożycie ryb przyczyniło się do braku witaminy D wśród ludności Danii <sup>(30)</sup>. Jak stwierdził duński urząd ds. weterynaryjnych oraz żywności w sprawozdaniu dotyczącym spożycia ryb, szczególnie tłuste ryby zawierają istotne ilości witaminy D <sup>(31)</sup>. Ponadto w szeregu badań wykazano związek między spożyciem ryb a zmniejszonym ryzykiem występowania choroby niedokrwiennej serca <sup>(32)</sup>.
- (54) Dania twierdzi, że zgodnie z oficjalnymi wytycznymi dotyczącymi mleka dla niemowląt mającymi zastosowanie w momencie przyjęcia ustawy mleko pełne może stopniowo zastępować mleko matki w żywieniu dziecka od ukończenia 6. miesiąca życia, a od ukończenia pierwszego roku życia do ukończenia trzech lat spożycie produktów mlecznych powinno opierać się na mleku półtłustym <sup>(33)</sup>.

#### 4.1.6. PROJEKT SYSTEMU ODNIESIENIA

- (55) Dania podkreśla, że w gestii państw członkowskich leży podejmowanie decyzji w sprawie polityki gospodarczej, którą uznają one za najważniejszą, a także dążenie na przykład do osiągnięcia celów w zakresie zdrowia w ramach polityki podatkowej.
- (56) Dania twierdzi, że systemem odniesienia w przedmiotowym przypadku jest podatek od tłuszczów nasyconych w głównych źródłach spożycia tłuszczów nasyconych w Danii, z uwzględnieniem oficjalnych zaleceń żywieniowych. Innymi słowy, „normalnym” opodatkowaniem zgodnie z ustawą jest opodatkowanie tłuszczów nasyconych w produktach rozpoznanych jako główne źródła spożycia tłuszczów nasyconych wśród populacji Danii, z uwzględnieniem oficjalnych zaleceń żywieniowych. Produkty te oraz ich bezpośrednie substytuty są produktami objętymi opodatkowaniem zgodnie z ustawą, przy czym Dania twierdzi, że żadne produkty spożywcze nie są jako takie zwolnione z podatku oraz że należyte uwzględnienie oficjalnych wytycznych żywieniowych było zasadą przewodnią w trakcie przygotowywania ustawy.
- (57) System odniesienia zasugerowany przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania oznaczałby w praktyce podatek od prawie każdego rodzaju produktów spożywczych. Taki system odniesienia byłby jednak sprzeczny z celami ustawy. Podatek od tłuszczów nasyconych we wszystkich produktach spożywczych zmniejszyłby działanie środka i przyniósłby efekt przeciwny do celu, jakim jest zachęcanie do lepszych nawyków żywieniowych.
- (58) Ponadto fakt, że prawie 90 % wszystkich tłuszczów nasyconych spożywanych w Danii podlega opodatkowaniu w ramach ustawy <sup>(34)</sup>, świadczy o tym, że określenie zakresu stosowania ustawy nie było w żaden sposób arbitralne, ale zostało uważnie zaprojektowane w celu objęcia wszystkich największych źródeł.

#### 4.2. PRÓG 2,3 % DLA OPODATKOWANIA

- (59) Zdaniem władz duńskich decyzja o tym, w jaki sposób należy osiągnąć cele w zakresie zdrowia poprzez politykę podatkową, w tym decydowanie w kwestii takich obiektywnie uzasadnionych progów, jakie uznają za stosowne na potrzeby osiągnięcia tych celów w zakresie zdrowia, leży w gestii państw członkowskich <sup>(35)</sup>. Decyzja w sprawie szczególnego progu należy do państwa członkowskiego, o ile wybrany próg mieści się w granicach tego, co może być uzasadnione w świetle celu podatku.

<sup>(28)</sup> Kompas żywienia, s. 11.

<sup>(29)</sup> Kompas żywienia, s. 8.

<sup>(30)</sup> Dietary habits in Denmark 2003–2008, s. 38.

<sup>(31)</sup> Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, FødevareRapport 2003:17, październik 2003 r., s. 36–37.

<sup>(32)</sup> Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, s. 41–46.

<sup>(33)</sup> „Mad til spædbørn og småbørn” („Żywność dla niemowląt i małych dzieci”), duński Urząd ds. Zdrowia i Leków, 2010, s. 9, 18–19, 27 i 36.

<sup>(34)</sup> Sprawozdanie Incentive, s. 31, wykres 10.

<sup>(35)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawie C-106/09 P, Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 97.

- (60) Na poparcie tego argumentu Dania odnosi się do orzecznictwa sądów unijnych, zgodnie z którym środek, który składa się z kryteriów, które są obiektywne i mają zastosowanie do każdego potencjalnie zainteresowanego podmiotu gospodarczego, który je spełnia, nie ma charakteru selektywnego <sup>(36)</sup>.
- (61) Dania twierdzi ponadto, że kwestia tego, czy próg 2,3 % był środkiem stanowiącym odstępstwo od normalnego systemu podatkowego, powinna zostać rozstrzygnięta w drodze oceny, czy producenci produktów poniżej progu znajdowali się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją producentów produktów powyżej tego progu <sup>(37)</sup>. W tym celu skutki progu należy ocenić w świetle celów systemu podatkowego <sup>(38)</sup>.
- (62) W związku z tym zasadniczą kwestią jest to, czy środek skutkowało odstępstwem od systemu odniesienia określonego przez jego cele.
- (63) Dania odnosi się w tym względzie do wyroku Sądu w sprawie *British Aggregates*, w którym Sąd orzekł, że niektóre z materiałów nieopodatkowanych szkodziły środowisku przynajmniej w takim samym stopniu, jeśli nie bardziej, niż wydobycie innych materiałów podlegających opłacie, oraz że nie wykazano, iż to szkodliwy dla środowiska charakter wydobycia materiałów niepodlegających opłacie odróżnia ich sytuację od sytuacji materiałów objętych opodatkowaniem <sup>(39)</sup>. Jeśli środek będzie skutkowało osiągnięciem celu systemu, środek nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia <sup>(40)</sup>.
- (64) Według władz duńskich próg 2,3 % został wprowadzony w świetle nieodłącznego celu ustawy. Nota wyjaśniająca do projektu ustawy brzmi następująco: „Proponuje się, aby próg de minimis był ustanowiony w odniesieniu do żywności, która jest objęta podatkiem, w celu minimalizacji ilości żywności o niskiej zawartości tłuszczu, która jest objęta podatkiem, a jednocześnie w celu uwzględnienia tego, że w zaleceniach żywieniowych stwierdzono, że część zalecanego dziennego spożycia pochodzi z tłuszczu, a najlepiej z tłuszczów nienasyconych” <sup>(41)</sup>.
- (65) W motywie 107 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja podkreśla, że Komisja ds. Prewencji zaleciła, aby podatek od tłuszczów nasyconych miał zastosowanie do wszystkich produktów mlecznych, w tym mleka. Dania przyznaje, że zalecenie to może być prawdziwe w przypadku skupienia się tylko na zmniejszeniu spożycia tłuszczów nasyconych wśród ludności ogółem, podkreśla jednak, że podatek nie był tak wąsko ukierunkowany. Przeciwnie, celem podatku była poprawa nawyków żywieniowych ludności Danii. W związku z tym, że Komisja ds. Prewencji nie wzięła pod uwagę negatywnego wpływu, jaki miałby podatek od *wszystkich* produktów mlecznych wbrew oficjalnym zaleceniom żywieniowym dotyczącym spożycia produktów mlecznych, prawodawca nie zastosował się do propozycji Komisji ds. Prewencji w tej konkretnej kwestii.
- (66) Władze duńskie twierdzą, że poziom progu 2,3 % zapewnił, aby podatek nie był sprzeczny z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi, w których wyraźnie zalecono dzienne spożycie 500 ml produktów mlecznych o niskiej zawartości tłuszczu (por. motyw 47) oraz aby mięso o niskiej zawartości tłuszczu było preferowane w stosunku do mięsa o wyższej zawartości tłuszczu. Ustanowienie progu wzmocniło zachętę behawioralną do wybierania produktów o niskiej zawartości tłuszczu, przy czym Dania twierdzi, że można by uznać, iż podatek bez minimalnego progu ma skutki, które byłyby sprzeczne z ogólnymi celami podatku, jakimi jest promowanie lepszego żywienia i poprawa zdrowia ludności Danii. Próg ten jest zatem nierozzerwalnie związany z celem podatku oraz *prima facie* nie jest selektywny. Ponadto próg przyczynił się do zmniejszenia zbędnych obciążeń administracyjnych.

<sup>(36)</sup> Wyrok Sądu z dnia 12 listopada 2013 r. w sprawie T-499/10, MOL/Komisja, ECLI:EU:T:2013:592, pkt 77.

<sup>(37)</sup> Wyrok Sądu z dnia 7 marca 2012 r. w sprawie T-210/02 RENV, British Aggregates/Komisja, ECLI:EU:T:2012:110, pkt 47, 49 i 68, wyrok Sądu z dnia 7 listopada 2014 r. w sprawie T-399/11, Banco Santander i Santusa/Komisja, ECLI:EU:T:2014:938, pkt 37.

<sup>(38)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P, British Aggregates/Komisja, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 85 i 89, wyrok Trybunału z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-279/08 P, Komisja/Niderlandy, ECLI:EU:C:2011:551, pkt 51, wyrok Trybunału z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawie C-106/09 P – Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 97.

<sup>(39)</sup> Wyrok Sądu z dnia 7 marca 2012 r. w sprawie T-210/02 RENV, British Aggregates/Komisja, ECLI:EU:T:2012:110, pkt 73.

<sup>(40)</sup> Decyzja Komisji z dnia 27 marca 2015 r. C(2015) 2141 final w sprawie SA.34775 – Zjednoczone Królestwo – Opłaty za wydobycie kruszywa, pkt 181–183.

<sup>(41)</sup> Projekt ustawy, s. 10.

- (67) Dania twierdzi, że próg mógł zostać ustanowiony na poziomie 2,0 %, 2,5 % lub nawet 3,0 % i nadal miałyby pozytywne skutki dla zdrowia ludności Danii i wzmocniłyby zachętę do wybierania produktów o niskiej zawartości tłuszczu zamiast produktów o wyższej zawartości tłuszczu. Ustanowienie progu konkretnie na poziomie 2,3 % pozwoliło jednak również zapewnić, aby podatek nie był sprzeczny z oficjalnymi wytycznymi dotyczącymi mleka dla niemowląt określonymi w motywie 54.
- (68) Spożycie mleka pełnego jest w dużym stopniu zależne od zmian cen, przy czym szacunki wskazują, że wzrost cen o 1 % prowadzi do spadku spożycia o 1,14 % <sup>(42)</sup>. Dania twierdzi zatem, że podatek z progiem poniżej 2,3 % mógł stworzyć zachętę dla rodzin z niemowlętami do zmniejszenia spożycia mleka albo do kupowania mleka odtłuszczonego zamiast mleka pełnego ze względu na niższy podatek od mleka odtłuszczonego. W związku z tym założono, że podatek mógłby spowodować zmniejszenie spożycia mleka pełnego przez duńskie niemowlęta wbrew zaleceniom żywieniowym. Zdaniem władz duńskich jest to wystarczające uzasadnienie dla ustanowienia progu na poziomie 2,3 % i wykazania, że skutki progu przyczyniły się do osiągnięcia celu podatku.
- (69) Dania zwraca uwagę na fakt, że próg nie stworzył zachęty do zakupu pełnego mleka zamiast mleka odtłuszczonego. Sam próg zapewnił jedynie, aby nie wystąpiło zniechęcenie do spożycia jakiegokolwiek rodzaju mleka przez podatek zgodnie z jego celem.
- (70) W odpowiedzi na opinię Komisji, zgodnie z którą duże spożycie produktów spożywczych o zawartości tłuszczów nasyconych poniżej progu 2,3 % mogło mieć istotny wkład w całkowite spożycie tłuszczów nasyconych (motyw 107 decyzji o wszczęciu postępowania), Dania twierdzi, że nawet jeśli jest to prawda, duże spożycie produktów spożywczych poniżej progu 2,3 % nierozdzielnie wiąże się ze zmniejszonym spożyciem produktów spożywczych powyżej tego progu. Jest to istotnie główny cel podatku.
- (71) Dania twierdzi, że fakt, iż niektóre przedsiębiorstwa (na przykład producenci mleka, ale nie tylko) odniosłyby większą korzyść z progu, jest po prostu konieczną konsekwencją ustanowienia progu. Jest to konsekwencją zasad leżących u podstaw ustawy.
- (72) Dania twierdzi również, że nie jest to istotne w odniesieniu do oceny tego, czy próg 2,3 % należy uznawać za odstępstwo od systemu odniesienia, czy można wykazać, że niektóre przedsiębiorstwa (na przykład producenci mleka) w największym stopniu skorzystały z tego progu, czy też próg został ustalony w celu zwolnienia mleka z podatku. Dania twierdzi, że jedyną istotną kwestią jest to, czy skutki progu 2,3 % przyczyniają się do osiągnięcia celów podatku. W takim razie próg nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia, ponieważ produkty poniżej i powyżej progu nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach.
- (73) W odpowiedzi na pytania zadane w decyzji o wszczęciu postępowania Dania przekazała informacje dotyczące dochodów podatkowych zgodnie z ustawą, ukazujące wpływ progu 2,3 % na przedsiębiorstwa duńskiego przemysłu spożywczego.

Tabela 1

**Dochody podatkowe w podziale na przedsiębiorstwo, obszar działalności i główny sektor przemysłu**

(DKK)

Przedsiębiorstwo (*)	Obszar działalności	Główny sektor przemysłu	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Ogółem (*)
[...]	Produkcja	Mleczarnie i produkcja serów	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Przetwórstwo wieprzowiny	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Produkcja margaryny i innych tłuszczów jadalnych	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Hurtownik	Produkcja wyrobów z mięsa i drobiu	[...]	[...]	[...]	[...]

<sup>(42)</sup> Sprawozdanie Incentive, s. 26, tabela 8.

(DKK)

Przedsiębiorstwo (*)	Obszar działalności	Główny sektor przemysłu	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Ogółem (*)
[...]		Pozostała sprzedaż detaliczna prowadzona w obszarze niewyspecjalizowanym	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Pośrednik	Supermarkety	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Przetwórstwo innych rodzajów mięsa	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Sprzedaż hurtowa produktów mlecznych, jaj i innych artykułów spożywczych	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Hurtownik	Czynności związane z pakowaniem	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Mleczarnie i produkcja serów	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Mleczarnie i produkcja serów	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Odbiorca	Sprzedaż hurtowa produktów mlecznych, jaj i innych artykułów spożywczych	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Odbiorca	Sprzedawca dyskontowy	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Mleczarnie i produkcja serów	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Produkcja margaryny i innych tłuszczów jadalnych	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Odbiorca	Niewyspecjalizowana sprzedaż hurtowa żywności i napojów	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Hurtownik	Produkcja wyrobów z mięsa i drobiu	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	Produkcja	Przetwórstwo wieprzowiny	[...]	[...]	[...]	[...]

(\*) Dane objęte tajemnicą służbową.

Tabela 2

**Wartość dla celów podatkowych produktów nieopodatkowanych: Dodatkowa płatność podatku, gdyby podatek został wprowadzony jako ogólny podatek od tłuszczów nasyconych we wszystkich produktach spożywczych**

(mln DKK)

	Nabiał	Mięso	Inne	Ogółem
Szacunki na podstawie badania budżetu gospodarstw domowych	140	9	74	223
Szacunki na podstawie danych z czytników firmy Nielsen	127	—	—	—

Źródło: Własne obliczenia INCENTIVE na podstawie danych Duńskiego Urzędu Statystycznego (wskaźniki cen i tabela FU5) oraz danych z czytników firmy Nielsen. Uwaga: Skalibrowano w celu objęcia okresu o długości 15 miesięcy. Na podstawie faktycznie sprzedanej ilości. W danych liczbowych nie uwzględniono zmian w ilości spowodowanych przez nieobjęcie opodatkowaniem niektórych produktów.

Tabela 3

**Szacowana wartość dla celów podatkowych nieopodatkowanych produktów mlecznych oraz udział [...] (\*) w tych produktach**

(mln DKK)

	Wartość ogółem	Szacowana wartość dla [...] (*)
Incentive (badanie budżetu gospodarstw domowych) <sup>(1)</sup>	140	[...]
Incentive (dane z czytników firmy Nielsen) <sup>(1)</sup>	127	[...]
Duński Urząd Statystyczny (spożycie żywności) <sup>(2)</sup>	109–135	[...]
Duński Urząd Statystyczny (spożycie żywności) <sup>(2)</sup> Wartość dla celów podatkowych mleka pełnego	45–82	[...]

(\*) Dane objęte tajemnicą służbową. Uwaga: Udział w rynku Arla Foods Amba jest szacowany na 90 %, jak stwierdzono w decyzji o wszczęciu postępowania.

<sup>(1)</sup> Źródło: Własne obliczenia INCENTIVE na podstawie danych Duńskiego Urzędu Statystycznego (wskaźniki cen i tabela FU5) oraz danych z czytników firmy Nielsen.

Uwaga: Skalibrowano w celu objęcia okresu o długości 15 miesięcy. Na podstawie faktycznie sprzedanej ilości. W danych liczbowych nie uwzględniono zmian w ilości spowodowanych przez nieobjęcie opodatkowaniem niektórych produktów.

<sup>(2)</sup> Źródło: Obliczenia na podstawie danych Duńskiego Urzędu Statystycznego [www.statistikbanken.dk](http://www.statistikbanken.dk): FVF1: Fødevarerforbrug efter enhed, type og tid. (Spożycie żywności według jednostki, rodzaju i czasu) oraz [www.foodcomp.dk](http://www.foodcomp.dk).

Uwaga: Według [www.foodcomp.dk](http://www.foodcomp.dk) istnieją różne rodzaje jogurtu i mleka czekoladowego zawierające różne ilości tłuszczów nasyconych. Nie rozróżniono ich w danych Duńskiego Urzędu Statystycznego, w związku z czym wartość dla celów podatkowych jest szacowana w przedziale, w którym niższa wartość oznacza niższą zawartość tłuszczów nasyconych, a wyższa wartość oznacza wyższą zawartość tłuszczów nasyconych w tych dwóch rodzajach produktów mlecznych.

- (74) Z tabeli 1 wynika, że zdecydowanie największym podatnikiem na mocy ustawy o podatku od tłuszczów nasyconych był [...] (\*). Jak można stwierdzić na podstawie tabeli 3, głównym beneficjentem progu 2,3 % był również [...] z szacowaną wartością dla celów podatkowych wynoszącą [...] DKK. Z tabeli 2 jasno wynika jednak, że nawet jeśli głównym beneficjentem progu był sektor mleczarski (140 mln DKK), a zatem [...], sektor mięsny (9 mln DKK) również odniósł korzyść, tak jak inne sektory (74 mln DKK).

#### 4.2.1. PRÓG A ALTERNATYWY W CELU SPEŁNIENIA OFICJALNYCH WYTYCZNYCH ŻYWIENIOWYCH

- (75) Władze duńskie uważają, że próg jest skutecznym sposobem na zapewnienie, aby podatek nie był sprzeczny z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi, i jest najlepszym sposobem na osiągnięcie celu ustawy.
- (76) Teoretyczną alternatywą mogło być wprowadzenie dotacji (w formie bonów żywnościowych lub transferu ogólnego) w celu zrekompensowania rodzinom zwiększonych kosztów mleka ze względu na podatek, aby zachęcić je do przestrzegania wytycznych żywieniowych. Dania twierdzi, że zapewnienie, aby taka dotacja była rzeczywiście wydawana na mleko pełne dla niemowląt, byłoby trudne i kosztowne. Poza tym ogólnej obawie, że podatek bez progu zmniejszyłby spożycie wersji produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu o niskiej zawartości tłuszczu, nie można było odpowiednio zaradzić za pomocą ukierunkowanej dotacji lub bonów żywnościowych bez poważnych trudności administracyjnych.
- (77) Dania twierdzi, że alternatywa, zgodnie z którą od zakładów opieki dziennej wymagałoby się kupowania i podawania pewnej ilości mleka, ani nie byłaby ukierunkowana na problem spożycia mleka pełnego przez niemowlęta, ponieważ w Danii znaczna większość niemowląt poniżej 1. roku życia nie znajduje się w zakładach opieki dziennej, ani nie byłaby wystarczająca, aby zapewnić całkowite zalecane dzienne spożycie. Ani programy informacyjne, ani edukacyjne mające na celu zapewnienie spożycia mleka mimo podatku nie stanowiły skutecznej alternatywy. Systemy informacyjne dotyczące mleka dla niemowląt i małych dzieci były już szeroko stosowane <sup>(43)</sup>.

(\*) Dane objęte tajemnicą służbową.

<sup>(43)</sup> Kompas żywienia oraz Żywność dla niemowląt i małych dzieci.

- (78) Podsumowując, Dania przypomina, że alternatywne środki na rzecz zapewniania, aby podatek nie skutkował zachętami gospodarczymi sprzecznymi z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi, byłyby dużo mniej skuteczne i najprawdopodobniej droższe niż zwolnienie w odniesieniu do mleka pełnego.

#### 4.3. PRÓG DLA OPODATKOWANIA – 50 000 DKK

- (79) Dania twierdzi, że próg 50 000 DKK w rocznej sprzedaży produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu był ogólnym środkiem, który miał zastosowanie zarówno do krajowych producentów, importerów, pośredników, jak i sprzedawców na odległość oraz był skutecznie otwarty na wszystkie podmioty gospodarcze na podstawie równego dostępu, a zatem nie miał charakteru selektywnego w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- (80) Aby zwiększyć administracyjną wykonalność podatku, próg został ustanowiony na poziomie, poniżej którego obciążenia administracyjne zarówno dla producentów/importerów, jak i władz duńskich przekraczałyby dochody podatkowe.
- (81) Dania szacuje, że importer lub producent np. kur z roczną sprzedażą do 50 000 DKK byłby zobowiązany do zapłaty rocznego podatku w wysokości od ok. 500 DKK do 1 700 DKK (w zależności od faktycznej ilości i zawartości tłuszczów nasyconych). Jako że podatek był płatny w okresach miesięcznych, oznaczałoby to pobieranie kwoty od 44 DKK do 142 DKK miesięcznie.
- (82) Ponadto Dania szacuje, że koszty wyliczenia i zadeklarowania podatku wyniosłyby dla małych przedsiębiorstw od 100 DKK do 200 DKK miesięcznie na produkt spożywczy podlegający opodatkowaniu.
- (83) W szacunkach przedstawionych w motywach 81 i 82 założono najwyższą możliwą roczną sprzedaż poniżej progu i tylko jeden rodzaj produktu objętego opodatkowaniem. Dania uważa, że można bezpiecznie założyć, że duża liczba np. gospodarstw rolnych osiąga sprzedaż roczną znacznie poniżej progu 50 000 DKK i posiada więcej niż jeden rodzaj produktu spożywczego podlegającego opodatkowaniu.
- (84) Dania uważa, że z administracyjnego punktu widzenia zbieranie tych małych kwot byłoby nieproporcjonalnie biurokratyczne i uciążliwe.
- (85) Dania utrzymuje, że próg 50 000 DKK stanowił odpowiednią równowagę między przychodami generowanymi przez podatek a obciążeniami administracyjnymi nakładanymi zarówno na władze, jak i przedsiębiorstwa.

#### 4.4. RÓŻNE TRAKTOWANIE PRODUKTÓW KRAJOWYCH I PRODUKTÓW PRZYWOŻONYCH ORAZ HURTOWNIKÓW I ODBIORCÓW

##### 4.4.1. RÓŻNE TRAKTOWANIE PRODUKTÓW KRAJOWYCH I PRODUKTÓW PRZYWOŻONYCH

- (86) Dania twierdzi, że krajowy środek podatkowy nie może zostać uznany za selektywny wyłącznie ze względu na fakt, że różni się w nim towary krajowe i importowane. Środek, w którym różni się towary krajowe i importowane, może być istotny w ocenie możliwego naruszenia art. 34, 30 lub 110 TFUE, ale nie w ocenie selektywności w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, co wyjaśniono w wyroku w sprawie *Banco Santander* <sup>(44)</sup>.
- (87) Ponadto Dania twierdzi, że środek nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych. Zwiększone obciążenia administracyjne i wynikające z nich dodatkowe koszty dla importerów nie wiążą się z przeniesieniem zasobów państwowych w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W związku z tym w przypadku podatku od włączenia Dania nie zrezygnowała z żadnych dochodów podatkowych, do których w przeciwnym razie byłaby uprawniona zgodnie z prawem na mocy tego środka. Z orzecznictwa sądów unijnych wynika, że taki środek nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE <sup>(45)</sup>.

<sup>(44)</sup> Wyrok Sądu z dnia 7 listopada 2018 r. w sprawie T-399/11, *Banco Santander i Santusa/Komisja*, ECLI:EU:T:2014:938.

<sup>(45)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92, *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia*, ECLI:EU:C:1994:100, pkt 14, wyrok Trybunału z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawie C-106/09 P, *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72.

#### 4.4.1.1. *Miejsce nałożenia podatku w łańcuchu dostaw*

- (88) W motywie 121 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja kwestionuje uzasadnienie nałożenia podatku możliwie najbliżej początku łańcucha dostaw. W związku z tym Komisja zauważa, że oparcie podatku na ilości tłuszczów nasyconych w produkcie końcowym byłoby bardziej zgodne z celem podatku.
- (89) Władze duńskie nie zgadzają się z tym poglądem. Opodatkowanie na tak wczesnym etapie łańcucha dostaw, jak to możliwe, zapewnia podatek jak najostrożniej ukierunkowany na główne źródła spożycia tłuszczów nasyconych oraz na zmianę nawyków konsumentów w kierunku zdrowszych alternatyw. Cel ten nie zostałby osiągnięty w takim samym stopniu poprzez nałożenie podatku na tłuszcze nasycone w każdym rodzaju produktów spożywczych.
- (90) Nałożenie podatku na jak najwcześniejszym etapie i tylko na główne źródła tłuszczów nasyconych stwarza zachętę dla producentów przetworzonych produktów spożywczych do wykorzystywania najzdrowszych składników. Wbrew wstępnemu pogładowi Komisji nałożenie podatku również na przykład na ilość tłuszczów nasyconych w warzywach w cieście warzywnym byłoby sprzeczne z celem polegającym na zachęcaniu do lepszych nawyków żywieniowych. Jedynie tłuszcze nasycone w maśle i serze zawarte w takim cieście powinny zostać objęte opodatkowaniem w celu zachęcania do spożycia ciast z mniejszą zawartością masła i sera, a na przykład z większą zawartością warzyw i produktów mlecznych o niskiej zawartości tłuszczu.
- (91) Nieodłącznym elementem celów ustawy było to, że jedynie tłuszcze nasycone z produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu zostałyby obciążone podatkiem, a w konsekwencji nieodłącznym mechanizmem niezbędnym do funkcjonowania i skuteczności systemu podatkowego było to, że importer musiał przedstawić deklarację producenta, w której określono ilość tłuszczów nasyconych w produktach spożywczych podlegających opodatkowaniu wykorzystanych do produkcji. Ilości tłuszczów nasyconych z produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu w ostatecznym przetworzonym produkcie spożywczym nie można było łatwo określić.

#### 4.4.2. RÓŻNE TRAKTOWANIE HURTOWNIKÓW I ODBIORCÓW

- (92) Dania twierdzi, że ustawa opiera się na systemie rozróżniającym między hurtownikami a odbiorcami. To samo rozróżnienie między hurtownikami i odbiorcami ma zastosowanie w dyrektywie Rady 2008/118/WE<sup>(46)</sup>, w której określono wspólne przepisy mające zastosowanie do wszystkich produktów objętych podatkiem akcyzowym zgodnie z przepisami prawa Unii. Oznacza to, że magazyn hurtownika nie jest objęty opodatkowaniem, a magazyn odbiorcy jest. Rozróżnienie to przyniosło dla struktury systemu skutki, które są logicznymi konsekwencjami zasad leżących u podstaw systemu i nie stanowią dyskryminacji odbiorców ani selektywnych korzyści dla hurtowników.
- (93) W dyrektywie 2008/118/WE zdefiniowano hurtownika jako „uprawnionego prowadzącego skład podatkowy”, co oznacza „osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym”; por. art. 4 pkt 1 tej dyrektywy. Podobnie w art. 4 ust. 1, por. art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy.
- (94) W dyrektywie 2008/118/WE zdefiniowano ponadto odbiorcę jako „zarejestrowanego odbiorcę”, co oznacza „osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia, w ramach swojej działalności i na warunkach określonych przez te organy, do odbioru wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z innego państwa członkowskiego”; por. art. 4 pkt 9 tej dyrektywy. Podobnie w art. 4 ust. 3, por. art. 3 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy oraz art. 10 ust. 1, por. art. 9 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy.
- (95) Zgodnie z ustawą jako hurtownik przedsiębiorstwo mogło produkować, przetwarzać, przechowywać, otrzymywać i importować z innych krajów oraz dostarczać do innych hurtowników produkty spożywcze podlegające opodatkowaniu bez płacenia podatku (art. 5 ust. 1 ustawy).
- (96) Ponadto importerzy, którzy prowadzili jedynie handel pośredni produktami spożywczymi podlegającymi opodatkowaniu z przedsiębiorstwami zarejestrowanymi na mocy ustawy (tj. hurtownikami lub odbiorcami) mogli zarejestrować się jako hurtownicy (art. 4 ust. 3 ustawy). Pośrednicy ci mogli otrzymywać podlegające opodatkowaniu produkty spożywcze od innych hurtowników oraz otrzymywać i importować podlegające opodatkowaniu produkty spożywcze z innych krajów bez płacenia podatku (art. 5 ust. 2 ustawy). Wszyscy inni importerzy mieli być zarejestrowani jako odbiorcy (art. 4 ust. 1 ustawy).

<sup>(46)</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. L 9 z 14.1.2009, s. 12).

- (97) Przedsiębiorstwo zarejestrowane jako hurtownik miało płacić podatek na podstawie dostarczonych produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu (art. 7 ust. 1 ustawy). Przedsiębiorstwo zarejestrowane jako odbiorca miało płacić podatek na podstawie otrzymanych/importowanych produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu (art. 7 ust. 3 ustawy).
- (98) Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE podatek akcyzowy musi być płacony od momentu dopuszczenia wyrobów do konsumpcji. Ogólnie rzecz biorąc, wyroby są dopuszczane do konsumpcji niezwłocznie po opuszczeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy lub po przywozie bez umieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy; por. art. 7 ust. 2 lit. a) i d) tej dyrektywy.
- (99) Wyroby opuszczają procedurę zawieszenia poboru akcyzy w momencie odbioru przez zarejestrowanego odbiorcę; por. art. 7 ust. 3 lit. a) i art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (ii) dyrektywy 2008/118/WE. Podobnie w art. 7 ust. 3 ustawy.
- (100) Wyroby opuszczają procedurę zawieszenia poboru akcyzy również w momencie odbioru w miejscu dostawy bezpośredniej; por. art. 7 ust. 3 lit. c) i art. 17 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE.
- (101) Wydaje się, że zarówno system przewidziany w ustawie, jak i system przewidziany w dyrektywie 2008/118/WE wprowadza zasadnicze rozróżnienie między hurtownikami a odbiorcami: magazyn hurtownika nie jest objęty opodatkowaniem, natomiast magazyn odbiorcy jest. Ta zasadnicza różnica uzasadnia odmienne traktowanie hurtowników i odbiorców.
- (102) Na tej podstawie Dania argumentuje, że środki 5 i 6 muszą być uznane za uzasadnione w świetle wewnętrznej logiki, charakteru systemu podatkowego i zarządzania nim <sup>(47)</sup> oraz że środki te są bezpośrednią konsekwencją zasad leżących u podstaw duńskiego systemu podatkowego <sup>(48)</sup>.

#### 5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON DOTYCZĄCE WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (103) Komisja otrzymała łącznie trzy zgłoszenia od zainteresowanych stron z uwagami na temat decyzji o wszczęciu postępowania oraz na temat ewentualnych elementów pomocy w duńskim podatku od tłuszczu.

##### 5.1. UWAGI LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A

- (104) W piśmie zarejestrowanym w dniu 20 maja 2015 r. przedsiębiorstwo Bech-Bruun Law Firm reprezentujące Fødevarer F.M. B.A (zwane dalej L&F) dostarczyło swoje uwagi na temat decyzji o wszczęciu postępowania. L&F, znane w języku angielskim jako Danish Agriculture and Food Council (Duńska Rada Rolnictwa i Żywności), reprezentuje rolnictwo i przemysł spożywczy w Danii, w tym przedsiębiorstwa, stowarzyszenia handlowe i rolnicze.
- (105) L&F argumentuje, że nieobjęcie opodatkowaniem niektórych produktów zgodnie z ustawą nie prowadzi do „w sposób oczywisty arbitralnego lub stronniczego faworyzowania niektórych przedsiębiorstw”. Produkty objęte opodatkowaniem są głównymi źródłami tłuszczów nasyconych w Danii, co odróżnia je od innych produktów.
- (106) Ponadto zdaniem L&F nie istnieje konkurencja między produktami opodatkowanymi (mięsem, produktami mlecznymi, wszystkimi rodzajami tłuszczu, produktami mieszanymi do smarowania i substytutami wyżej wymienionych) a produktami nieopodatkowanymi (jajami, orzechami, nasionami, pieczywem, kukurydzą, ziemniakami, warzywami, owocami, cukrem, słodyczami, suplementami, witaminami, dodatkami, rybami, żywnością o zawartości tłuszczu poniżej 2,3 %).

##### 5.1.1. PRÓG 2,3 %

- (107) L&F twierdzi, że próg 2,3 % odzwierciedla próg określony w załączniku XIII do rozporządzenia Rady (WE) nr 1234/2007 <sup>(49)</sup>, który reguluje sposób, w jaki mleko przeznaczone do spożycia przez ludzi może być wprowadzane do obrotu w Unii. Do mleka spożywczego można zaliczyć wyłącznie kategorie określone w tym załączniku (tj. surowe mleko, mleko pełne, mleko częściowo odtłuszczone i mleko odtłuszczone). Mleko pełne („sødmælk”) zdefiniowano jako mleko o zawartości tłuszczu co najmniej 3,5 % (m/m), co odpowiada 2,3 % tłuszczów nasyconych. W związku z tym ustawodawca duński wybrał próg, który zakładał równe traktowanie (nieobejmowanie opodatkowaniem) wszystkich trzech rodzajów mleka spożywczego dostępnego na rynku duńskim, tj. mleka pełnego (co najmniej 3,5 % tłuszczu), mleka częściowo odtłuszczonego (1,5–1,8 % tłuszczu) i mleka odtłuszczonego (mniej niż 0,5 % tłuszczu).

<sup>(47)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97, Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:1999:311, pkt 39.

<sup>(48)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych C-78/08 i C-80/08, *Paint Graphos i in.*, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69.

<sup>(49)</sup> Rozporządzenie Rady (WE) nr 1234/2007 z dnia 22 października 2007 r. ustanawiające wspólną organizację rynków rolnych oraz przepisy szczegółowe dotyczące niektórych produktów rolnych („rozporządzenie o jednolitej wspólnej organizacji rynku”) (Dz.U. L 299 z 16.11.2007, s. 1).

- (108) Według L&F próg 2,3 % jest zrównoważonym i niedyskryminującym sposobem osiągnięcia celów systemu, zapobiegającym jednocześnie zakłóceniom konkurencji.
- (109) Nieobjęcie opodatkowaniem mleka spożywczego odzwierciedlało zalecenia żywieniowe w Danii w tamtym czasie, szczególnie w odniesieniu do niemowląt i dzieci w wieku od 6 miesięcy do 3 lat <sup>(50)</sup>.

#### 5.2. UWAGI MIFU

- (110) W piśmie zarejestrowanym w dniu 20 kwietnia 2015 r. [...] (\*\*) reprezentujący Margarineforeningen (MIFU) przedstawili swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. MIFU, Stowarzyszenie Duńskich Producentów Margaryny, jest organizacją handlową producentów i importerów margaryny w Danii.

##### 5.2.1. SYSTEM ODNIESIENIA

- (111) MIFU jest zdania, że projekt ustawy jest sprzeczny z rzekomym celem w zakresie opieki zdrowotnej polegającym na dążeniu do zmniejszenia ogólnego spożycia tłuszczów nasyconych w Danii. Według MIFU nie istnieją naukowe dowody na to, że ustawa rzeczywiście zmniejszyła ogólne spożycie tłuszczów nasyconych w Danii ani też nie istnieją naukowe dowody na to, że ustawa w inny sposób poprawiła ogólny stan zdrowia ludności Danii. Zamiast tego MIFU argumentuje, że jedyną zmianą gospodarczą i behawioralną spowodowaną przez ustawę był fakt, że doprowadziła ona do istotnej zmiany w zakresie, w jakim konkretne produkty spożywcze mają wkład w ogólne spożycie tłuszczów nasyconych w Danii.
- (112) MIFU twierdzi, że ustawa spowodowała istotne zmniejszenie spożycia objętych opodatkowaniem produktów spożywczych, takich jak margaryna i masło, co w konsekwencji oznaczało spadek w zakresie, w jakim te konkretne objęte opodatkowaniem produkty spożywcze miały wkład w ogólne spożycie tłuszczów nasyconych w Danii. Niemniej jednak zdaniem MIFU nie istnieją dowody na to, iż spadek spożycia tłuszczów nasyconych z objętych opodatkowaniem produktów spożywczych, takich jak margaryna, masło itp., oznaczał, że zmniejszyło się ogólne spożycie tłuszczów nasyconych w Danii oraz że w podobny sposób poprawił się ogólny stan zdrowia ludności Danii. Według MIFU spadek ten mógł zamiast tego zostać zrównoważony odpowiadającym mu wzrostem spożycia tłuszczów nasyconych zawartych w produktach spożywczych nieopodatkowanych lub opodatkowanych według niższej stawki, czego skutkiem byłby wzrost ogólnego spożycia tłuszczów nasyconych w Danii. W rezultacie ustawa mogła jedynie spowodować zmianę w zakresie, w jakim konkretne źródła (produkty spożywcze) mają wkład w ogólne spożycie tłuszczów nasyconych w Danii.
- (113) MIFU utrzymuje, że oprócz poglądów i dokumentacji przedłożonej uprzednio Komisji te ustalenia dotyczące skutków ustawy są poparte niezależnymi badaniami naukowymi dotyczącymi konsekwencji ustawy i innych podobnych europejskich systemów opodatkowania żywności.
- (114) W tym względzie MIFU odnosi się w szczególności do sprawozdania „Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector” („Podatki od żywności i ich wpływ na konkurencyjność w sektorze rolno-spożywczym”) z dnia 17 lipca 2014 r. <sup>(51)</sup> („sprawozdanie ECORYS”), które oparto na badaniu konsekwencji europejskich systemów opodatkowania żywności, w tym duńskiej ustawy. MIFU podkreśla, że w sprawozdaniu stwierdzono, iż podatki od żywności mogą na ogół prowadzić do zmniejszenia spożycia produktów objętych opodatkowaniem, a także do zmiany formuły produktu pod względem zmniejszenia zawartości cukru, soli i tłuszczu. Podatki od żywności mogą również doprowadzić do substytucji produktów zarówno poprzez wzrost konsumpcji opodatkowanych produktów tańszych marek, jak i substytutów nieopodatkowanych lub opodatkowanych według niższej stawki. Jeżeli chodzi o kwestię tego, czy zmiany w konsumpcji prowadzą do poprawy zdrowia publicznego, w sprawozdaniu stwierdzono, że nadal podlega to szerokiej dyskusji, zaś dowody płynące z literatury naukowej nie są jednoznaczne, a czasem są nawet sprzeczne.
- (115) Co więcej, w sprawozdaniu ECORYS stwierdzono również, że podatki od żywności prowadzą do wzrostu obciążeń administracyjnych i mogą mieć negatywny wpływ na rentowność i zatrudnienie. Mogą także wpływać na konkurencyjność poszczególnych przedsiębiorstw.

<sup>(50)</sup> Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010, s. 14–15.

<sup>(52)</sup> Dane objęte tajemnicą służbową.

<sup>(51)</sup> Sprawozdanie sporządzone na wniosek Komisji Europejskiej, DG ds. Przedsiębiorstw i Przemysłu.

- (116) Jeżeli chodzi o konkretne skutki ustawy, w sprawozdaniu ECORYS wskazano istotny wzrost cen produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu i jednakowy istotny spadek w konsumpcji tych samych produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu. W sprawozdaniu zidentyfikowano także wyraźne przestawienie się z produktów opodatkowanych na produkty opodatkowane według niższej stawki w odniesieniu do oliwy z oliwek i oleju roślinnego oraz z nasion, jednak przyznano, że mogło to być spowodowane względami innymi niż opodatkowanie.
- (117) MIFU odnosi się również do badania naukowego dotyczącego skutków ustawy przeprowadzonego w 2013 r. (krótko po uchyleniu ustawy), w którym wykazano, że poziom konsumpcji produktów podlegających opodatkowaniu, takich jak masło, miksy tłuszczowe, margaryny i oleje, spadł o 10–15 % w wyniku wprowadzenia ustawy <sup>(52)</sup>. Według MIFU badanie to wskazuje, że negatywny wpływ ustawy na produkty spożywcze podlegające opodatkowaniu był 3 do 4 razy większy niż efekt przewidziany przez duńskiego ustawodawcę w komentarzu do projektu ustawy.
- (118) MIFU podaje, że w sprawozdaniu ECORYS poddano analizie inne badanie skutków ustawy, które opierało się na danych za cały rok 2012. Z badania tego wynika, że w 2012 r. ustawa doprowadziła w Danii m.in. do wzrostu cen margaryny o 12 %, co jednocześnie sugeruje istotny spadek w duńskiej konsumpcji margaryny i dochodach generowanych przez duński przemysł margarynowy, spowodowany 8,2 % spadkiem ilości kupowanej i konsumowanej margaryny. Ceny masła wzrosły o 13 %, zaś popyt na masło lub jego konsumpcja spadły o 5,5 % <sup>(53)</sup>. Rzeczywisty spadek konsumpcji margaryny w 2012 r. –8,2 % – był dwukrotnie wyższy od spadku przewidzianego przez duńskiego ustawodawcę w komentarzu do projektu ustawy.
- (119) W opinii MIFU wnioski ze sprawozdania potwierdzają pogląd, że ustawa nie została opracowana zgodnie z jej rzekomym celem w zakresie ochrony zdrowia, zgodnie z którym poziom duńskiej konsumpcji tłuszczów nasyconych miał spaść.
- (120) MIFU przekonuje także, że podatek opracowano w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, dlatego zaskarżonych środków pomocy nie można uzasadnić wewnętrznym celem lub charakterem ogólnej struktury dokumentu odniesienia (ustawy).

#### 5.2.2. ŚRODEK 2: ZWOLNIENIE OD PODATKU PRODUKTÓW SPOŻYWCZYCH O ZAWARTOŚCI TŁUSZCZÓW NASYCONYCH NIE-PRZEKRACZAJĄCEJ PROGU 2,3 % (SEKCJA 2.1.8.2 DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA)

- (121) MIFU twierdzi, że określenie progu na poziomie 2,3 % stanowi jawny element polityki przemysłowej, jako że jej wyraźnym zamiarem i skutkiem było sprzyjanie bardzo wpływowemu duńskiemu sektorowi mleczarskiemu. Według MIFU próg określono celowo w sposób zwalniający mleko z opodatkowania, ponieważ jakkolwiek podatek od mleka prowadziłby do bardzo poważnych następstw finansowych dla duńskiego sektora mleczarskiego w świetle sytuacji gospodarczej i konkurencji, z którymi sektor musiał się mierzyć w czasie przyjęcia ustawy.
- (122) MIFU twierdzi, że określenie w ustawie progu na poziomie 2,3 % stanowi klasyczny przykład faktycznie selektywnego środka, którego nie można w żaden sposób uzasadnić.

#### 5.2.3. GŁÓWNI BENEFICJENCI USTAWY

- (123) Ponadto MIFU twierdzi, że duński sektor mleczarski był głównym beneficjentem faktycznego zwolnienia w formie utraczonych wpływów podatkowych, co z kolei ograniczało koszty, które w przeciwnym razie przedsiębiorstwa te musiałyby ponieść. W wyniku wprowadzenia ustawy w życie odnotowano spadek popytu na produkty spożywcze podlegające opodatkowaniu zgodnie z ustawą, a co za tym idzie również spadek dochodu (badanie sytuacyjne wskazuje spadek w granicach 5,5–15 % <sup>(54)</sup>). Dla porównania mleko nie zostało objęte podatkiem i nie doświadczyło żadnego spadku popytu w okresie obowiązywania ustawy. Wręcz przeciwnie, konsumpcja mleka spożywczego w Danii <sup>(55)</sup> lekko wzrosła w 2012 r. w porównaniu z poziomem z 2011 r., osiągając w 2012 r. poziom konsumpcji praktycznie równy poziomowi osiągniętemu w 2010 r. <sup>(56)</sup>
- (124) Co więcej, MIFU utrzymuje, że żaden „ekspert” nigdy nie zalecał, aby mleko zostało zwolnione od podatku w ustawie. Nawet „Komisja ds. Prewencji” duńskiego rządu zalecała, aby opodatkować także mleko. W opinii MIFU porada duńskiego urzędu ds. weterynaryjnych oraz żywności dotycząca konsumpcji mleka spożywczego przez małe dzieci nie uzasadniała w żaden sposób zwolnienia wynikającego z 2,3 % progu i wykorzystano ją jedynie jako argument za zwolnieniem mleka od podatku.

<sup>(52)</sup> Dejgaard Jensen i Smed (2013).

<sup>(53)</sup> Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Podatki od żywności i ich wpływ na konkurencyjność w sektorze rolno-spożywczym), ECORYS, 2014, załączniki, s. 83.

<sup>(54)</sup> Sprawozdanie ECORYS.

<sup>(55)</sup> Duński Urząd Statystyczny.

<sup>(56)</sup> Wykres przedstawiony przez MIFU, Duński Urząd Statystyczny.

- (125) Ponadto MIFU twierdzi, że samo zwolnienie mleka od podatku w ramach ustawy, jedynie w rzekomym celu zaspokojenia potencjalnych potrzeb bardzo małych dzieci w zakresie konsumpcji mleka, było pod każdym względem niekonsekwentne i nieproporcjonalne. Według MIFU cel ten można było osiągnąć w lepszy i mniej zakłócający sposób, m.in. poprzez tradycyjne rozporządzenia, instrumenty rynkowe, samoregulację przemysłu, informacje i edukację lub zwroty podatku na rzecz gospodarstw domowych posiadających małe dzieci i przedszkoli.
- (126) Co więcej, MIFU utrzymuje, że zwolnienie mleka nie tylko sprzyjało konsumpcji mleka spożywczego konkurującego z innymi napojami będącymi jego substytutami, ale również sprzyjało wykorzystywaniu mleka do celów przemysłowych, jako składnika innych produktów spożywczych, zamiast składników podlegających opodatkowaniu.
- (127) MIFU dochodzi zatem do wniosku, że duński sektor mleczarski był głównym sektorem-beneficjentem faktycznego zwolnienia, a żaden pojedynczy podmiot nie zyskał na tym zwolnieniu tyle co Arla.

### 5.3. UWAGI ARLA FOODS

- (128) W piśmie zarejestrowanym przez Komisję w dniu 7 czerwca 2016 r. reprezentujący Arłę [...] (\*\*\*) przedstawili swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Arla Foods jest największą w Europie grupą mleczarską, spółdzielnią należącą do duńskich i szwedzkich producentów mleka. Grupa Arla przetwarza ponad 90 % duńskiego mleka.
- (129) W swoim piśmie Arla stwierdza, że celem podatku od tłuszczów nasyconych było promowanie bardziej zrównoważonej diety celem poprawy zdrowia i średniego trwania życia ludności Danii. Ponadto, aby zrealizować ten ogólny plan, zdaniem Arli celem tego podatku pośredniego było nie tylko opodatkowanie wszystkich produktów spożywczych zawierających tłuszcze nasycone, ale także skłonienie ludności do konsumpcji produktów spożywczych zawierających mniejsze ilości tłuszczów nasyconych bez ograniczania spożycia zdrowych i niezbędnych produktów spożywczych zawierających inne ważne składniki odżywcze. Celem podatku nie jest dieta pozbawiona tłuszczów nasyconych, ponieważ wiele produktów, które zawierają tłuszcze nasycone, stanowi również niezbędne produkty spożywcze.
- (130) Ponadto Arla utrzymuje, że próg opodatkowania na poziomie 2,3 % nie jest selektywny, ponieważ produkty spożywcze o zawartości tłuszczów nasyconych poniżej 2,3 % znajdują się w innej sytuacji faktycznej i prawnej pod względem celów podatku od tłuszczów nasyconych w porównaniu z produktami, które mają wyższą zawartość tłuszczów nasyconych. Opodatkowanie jedynie produktów spożywczych o zawartości tłuszczów nasyconych powyżej 2,3 % przyczynia się do osiągnięcia celów podatku.
- (131) Arla tłumaczy dalej, w jaki sposób próg na poziomie 2,3 % opiera się na oficjalnych zaleceniach żywieniowych dotyczących mleka spożywczego obowiązujących w momencie wprowadzenia podatku. Następnie wylicza korzyści płynące ze spożycia mleka. Co więcej, Arla twierdzi, że nie istnieje żadna konkurencyjna relacja między mlekiem spożywczym i innymi produktami.

### 6. SPRAWOZDANIE ECORYS

- (132) Sprawozdanie pt. „Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector” („Podatki od żywności i ich wpływ na konkurencyjność w sektorze rolno-spożywczym”) stanowiło wynik badania zleconego przez Komisję Europejską, Dyрекcję Generalną ds. Przedsiębiorstw i Przemysłu. Badanie przeprowadziło European Competitiveness and Sustainable Industrial Policy Consortium (Konsorcjum na rzecz konkurencyjności europejskiej i zrównoważonej polityki przemysłowej) („konsorcjum ECSIP”) w latach 2013–2014. Konsorcjum jest prowadzone przez ECORYS Niderlandy i składa się ze specjalistów z Cambridge Econometrics, Danish Technological Institute, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institute i WiiW, a także grupy wyspecjalizowanych podwykonawców i specjalistów. W sprawozdaniu zbadano wpływ, jaki niezharmonizowane podatki mają na konkurencyjność przemysłu rolno-spożywczego. Badanie obejmowało analizę duńskiego podatku od tłuszczów nasyconych. Według sprawozdania ECORYS (por. motyw 123) istnieją przesłanki, że podatek od tłuszczów nasyconych osiągnął swój najważniejszy cel, jakim było wpłynięcie na strukturę zakupów, a także pomógł sfinansować obniżki innych podatków, jednak udało się to kosztem nałożenia dużych obciążeń administracyjnych na przedsiębiorstwa.

(\*\*\*) Dane objęte tajemnicą służbową.

- (133) Sprawozdanie ECORYS obejmowało badanie zawierające analizę ekonometryczną „The Danish tax on saturated fat – short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats” („Duński podatek od tłuszczów nasyconych – krótkoterminowe skutki dla konsumpcji, struktur substytucji i cen konsumpcyjnych tłuszczów”) <sup>(57)</sup>. Według tej analizy nałożenie podatku od tłuszczów nasyconych na produkty spożywcze wpłynęło na rynek produktów objętych tym podatkiem, ponieważ poziom konsumpcji tłuszczów spadł o 10–15 %. Z powodu relatywnie krótkiego okresu obowiązywania podatku uwzględnionego w danych (dziewięć miesięcy, z poprawką na skutki sezonowości) interpretacji tych ustaleń w perspektywie długoterminowej należy jednak dokonywać bardzo ostrożnie. Wnioskowanie ekonomiczne wskazuje na dostosowania zachowania oraz redukcję konsumpcji tłuszczów w długim okresie, zarówno przez konsumentów, jak i producentów, np. pod względem zmiany składu produktów tak, aby zawierały mniej tłuszczów nasyconych itp. Oprócz redukcji konsumpcji tłuszczów badanie wykazało istnienie dowodów na substytucję produktów, ponieważ zaobserwowano, że konsumenci rzadziej kupowali masło, częściej natomiast margarynę i miksy tłuszczowe <sup>(58)</sup>. Nie przeanalizowano bezpośrednio kwestii efektów substytucyjnych w odniesieniu do produktów zawierających mniej tłuszczów nasyconych. Efekty substytucyjne mogą wzmacniać (jeżeli produkty substytucyjne są zdrowsze) lub osłabiać (jeżeli produkty substytucyjne zawierają np. dużo cukru) bezpośredni efekt zachęty podatku <sup>(59)</sup>.
- (134) Jednocześnie koszty administracyjne nałożone w ramach podatku okazały się znaczące dla przedsiębiorstw. Oszacowano, że podatek kosztował przedsiębiorstwa w sektorze detalicznym i hurtowym około 200 mln DKK <sup>(60)</sup> (około 27 mln EUR).
- (135) Duńska izba handlowa zapytała swoich 99 członków (głównie organizacje zajmujące się handlem detalicznym) o to, czy dostrzegli sygnały, że podatek od tłuszczów nasyconych ukierunkował konsumentów na zdrowsze produkty. Jedynie 12 % członków zaobserwowało takie zjawisko <sup>(61)</sup>, co sugeruje, że efekt substytucyjny osłabiał efekt zachęty podatku, jednak na chwilę obecną nie istnieje żadne badanie naukowe, które by to potwierdziło.

## 7. OCENA DOTYCZĄCA ISTNIENIA POMOCY

- (136) Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (137) Zakwalifikowanie środka jako pomocy w rozumieniu tego przepisu wymaga więc łącznego spełnienia następujących warunków: (i) środek musi być środkiem, który można przypisać państwu, oraz musi być finansowany przy użyciu zasobów państwowych (ii) musi przyznawać korzyść jego beneficjentowi; (iii) korzyść ta musi być selektywna; oraz (iv) środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem oraz musi mieć wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi.
- (138) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła wstępną opinię, że środki 1–3 i 5–6 mają wszelkie cechy pomocy państwa. Komisja zajęła stanowisko, że środek 4 nie stanowił pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- (139) Podczas formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja otrzymała opinie i uwagi od Danii oraz szeregu zainteresowanych stron. W toku formalnego postępowania wyjaśniającego nie ujawniono żadnych informacji na temat środka 4, które oznaczałyby konieczność sformułowania wniosku, który różniłby się od wniosków przedstawionych w decyzji o wszczęciu postępowania. Jeżeli zatem chodzi o środek 4, według Komisji zwolnienie nie jest selektywne, ponieważ odnosi się do produktów, które nie znajdują się w sytuacji prawnej i faktycznej porównywalnej do produktów objętych podatkiem. Cele podatku (motyw 166) wiązały się zatem z poprawą zdrowia ludzkiego i diety, dlatego z tej perspektywy produkty nieprzeznaczone do spożycia przez ludzi nie mogą być porównywane. W związku z tym środek 4 nie stanowi pomocy państwa.
- (140) Jeżeli chodzi o środki 1–3, 5 i 6, Dania i zainteresowane strony utrzymywały, że środki nie posiadały wszystkich cech pomocy państwa. Dania przedstawiła informacje dotyczące prawnych, administracyjnych i faktycznych elementów środków, które wprowadziły konieczność ponownego zbadania istnienia pomocy państwa w odniesieniu do tych środków.

<sup>(57)</sup> Dejgaard Jensen, Jørgen i Sinne Smed (2013), opublikowano w Food Policy 42 (2013), s. 18–31.

<sup>(58)</sup> Sprawozdanie ECORYS, pkt 2.3.1, s. 40.

<sup>(59)</sup> Dejgaard Jensen, Jørgen i Sinne Smed (2013), opublikowano w Food Policy 42 (2013), s. 18–31.

<sup>(60)</sup> Dansk Erhvervs Perspektiv nr 23, 2012: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.

<sup>(61)</sup> Dansk Erhvervs Perspektiv nr 23, 2012: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.

## 7.1. KORZYŚĆ PRZEDSIĘBIORSTW

- (141) Korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE oznacza każdą korzyść gospodarczą, której dane przedsiębiorstwo nie mogłoby uzyskać w normalnych warunkach rynkowych, tj. bez interwencji państwa.
- (142) Dokładna forma środka nie ma znaczenia przy ustalaniu, czy przynosi on korzyść gospodarczą przedsiębiorstwu. Nie tylko przyznanie korzyści gospodarczych jest istotne w odniesieniu do pojęcia pomocy państwa, ale również zwolnienie z obciążeń gospodarczych (m.in. podatków) może stanowić korzyść. Ten drugi przypadek stanowi szeroką kategorię, która obejmuje wszelkie zmniejszenia kosztów obciążających zwykle budżet przedsiębiorstwa<sup>(62)</sup>. Obejmuje ona wszystkie sytuacje, w których podmioty gospodarcze są zwolnione z kosztów nieodłącznie związanych z prowadzoną przez nie działalnością gospodarczą. Obejmuje ona w szczególności sytuacje, w których niektóre podmioty nie muszą ponosić kosztów, jakie na mocy danego porządku prawnego normalnie muszą ponosić inne porównywalne podmioty.
- (143) Pod tym względem fakt, że niektóre produkty nie podlegały podatkowi od tłuszczów nasyconych, może stanowić korzyść dla ich producentów. Oznacza to, że produkty te, a także ich producenci, czyli przedsiębiorstwa oferujące towary na rynku, mogą odnosić korzyść gospodarczą w formie zwolnienia z obciążenia podatkowego potencjalnie wynikającego z opodatkowania.
- (144) Kwestia tego, czy obciążenie podatkowe wynikające z podatku od tłuszczów nasyconych stanowi „zwykły koszt” związany z każdym produktem, czy też „opłatę zazwyczaj ujmowaną w budżecie przedsiębiorstwa” zależy od oceny porównywalności produktów pod względem celu podatku. Aspekt ten zostanie poruszony w części niniejszej decyzji dotyczącej selektywności (zob. poniżej).

## 7.2. ISTNIENIE ZASOBÓW PAŃSTWOWYCH ORAZ MOŻLIWOŚĆ PRYZYPISANIA ŚRODKA PAŃSTWU

- (145) Za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE można uznać wyłącznie korzyści przyznane bezpośrednio lub pośrednio z zasobów państwowych na podstawie decyzji, którą można przypisać państwu<sup>(63)</sup>. Rezygnacja z przychodów, które w przeciwnym razie wpłynęłyby na rzecz państwa, stanowi przekazanie zasobów państwowych<sup>(64)</sup>.
- (146) Wszystkie środki wymienione w motywie 27 niniejszej decyzji wynikały z aktu ustawodawczego przyjętego przez duński parlament (dun. Folketinget) i dlatego można było je przypisać państwu duńskiemu.
- (147) Ponadto, jeżeli chodzi o środki 1–3 i 6, „niedobór” wpływów z podatków spowodowany zwolnieniami lub ulgami w zakresie podatków przyznanymi przez państwo członkowskie spełnia wymóg dotyczący wpływu zasobów państwowych, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE<sup>(65)</sup>.
- (148) W odniesieniu do środka 5, jeden z warunków art. 107 ust. 1 TFUE, istnienie zasobów państwowych, nie został jednak spełniony. Aby środek uznano za pomoc państwa, nie wystarczy, aby państwo członkowskie nałożyło na niektórych producentów obciążenie lub zwolniło ich z niego w porównaniu z innymi producentami<sup>(66)</sup>. Korzyść, jaką krajowi producenci produktów podlegających opodatkowaniu mogliby czerpać ze zwiększonych obciążeń administracyjnych i wynikających z nich dodatkowych kosztów dla importerów/producentów towarów zagranicznych związanych z podatkiem od włączenia, płynie jedynie z tego, że podatek jest należny na bardzo wczesnym etapie łańcucha produkcji, a Dania nie utraciła z jej tytułu żadnych dochodów podatkowych, do których w przeciwnym razie miałyby prawo (por. motyw 87). Mogłoby jedynie dojść do wzrostu całkowitego kosztu przywożonych produktów objętych podatkiem. Komisja zgadza się zatem z Danią, że zwiększone obciążenia administracyjne i wynikające z nich dodatkowe koszty dla importerów nałożone w ramach środka 5 nie wiążą się z przeniesieniem zasobów państwowych w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. motyw 87). Nie ma potrzeby oceny spełnienia warunków pomocy państwa dla tego środka.

<sup>(62)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98, Niemcy/Komisja, ECLI:EU:C:2000:467, pkt 25; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie C-6/97, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1999:251, pkt 15; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03, Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 36.

<sup>(63)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 stycznia 1978 r. w sprawie C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, pkt 25 i 26; wyrok Sądu z dnia 12 grudnia 1996 r. w sprawie T-358/94, Air France/Komisja, ECLI:EU:T:1996:194, pkt 63.

<sup>(64)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-83/98 P, Francja/Ladbroke Racing i Komisja, ECLI:EU:C:2000:248, pkt 48–51.

<sup>(65)</sup> Wyrok Sądu z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI:EU:C:1994:100, pkt 14.

<sup>(66)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 stycznia 1978 r. w sprawie C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, pkt 25 i 26.

(149) Komisja stwierdza w związku z tym, że środek 5 nie stanowił pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

### 7.3. ZAKŁÓCENIE KONKURENCJI I WPLYW NA HANDEL

(150) Zasadniczo uznaje się istnienie zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, jeżeli państwo przyznaje korzyść finansową przedsiębiorstwu w sektorze zliberalizowanym, gdzie istnieje lub mogłaby istnieć konkurencja<sup>(67)</sup>. W szczególności według orzecznictwa sądów unijnych „jeśli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję niektórych przedsiębiorstw w stosunku do pozycji zajmowanej przez inne konkurencyjne przedsiębiorstwa w ramach wewnątrzunijnej wymiany handlowej, należy uznać, że ma ona wpływ na tę wymianę”<sup>(68)</sup>.

(151) Produkcja produktów, o których mowa, odbywa się w sektorze zliberalizowanym. Handel transgraniczny ma znaczenie dla tych produktów. Jakakolwiek selektywna przewaga niektórych z tych producentów mogłaby zatem wpłynąć na konkurencję i handel transgraniczny.

### 7.4. SELEKTYWNOŚĆ

(152) Aby wchodzić w zakres stosowania art. 107 ust. 1 Traktatu, środek pomocy państwa musi sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”. W rezultacie nie wszystkie środki, które sprzyjają podmiotom gospodarczym, wchodzą w zakres pojęcia pomocy – dotyczy to tylko tych środków, które przynoszą korzyść w sposób selektywny określonym przedsiębiorstwom lub kategoriom przedsiębiorstw lub określonym sektorom gospodarki.

(153) Aby ustalić selektywność środka, Trybunał Sprawiedliwości często stosował analizę dwu- albo trzyetapową. W tej pierwszej metodzie najpierw należy określić, czy niektóre przedsiębiorstwa mają przewagę w porównaniu z innymi, znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, a następnie ustalić, czy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który się wpisują<sup>(69)</sup>.

(154) W przeciwieństwie do powyższego w analizie trzyetapowej<sup>(70)</sup>

— w pierwszej kolejności należy zidentyfikować system odniesienia,

— następnie należy ustalić, czy dany środek stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów tego systemu są w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli dany środek nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia, nie jest środkiem selektywnym,

— jeżeli jednak stanowi odstępstwo (a tym samym jest selektywny *prima facie*), nadal należy ustalić, na trzecim etapie, czy odstępstwo to jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu. Jeżeli środek selektywny *prima facie* jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, nie można go uznać za selektywny.

<sup>(67)</sup> Wyrok Sądu z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-298/97, T-312/97 itp., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 141–147; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415.

<sup>(68)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie C-518/13, Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, pkt 66.

<sup>(69)</sup> Zob. np. wyrok Trybunału z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P, British Aggregates/Komisja, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 82 i nast.; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 40 i nast.; wyrok Trybunału z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99, Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 41–42. Zob. również niedawne wyroki Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połączonych C-234/16 i C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, pkt 35; sprawa C-323/16 P, Eurallumina/Komisja, ECLI:EU:C:2017:952, pkt 62 i sprawa C-74/16 Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, pkt 69–72. W wyrokach tych Trybunał nie tylko zastosował analizę trzyetapową, aby ustalić selektywność przedmiotowych systemów, ale skupił się na tym, czy systemy te prowadzą do dyskryminacji między porównywalnymi przedsiębiorstwami, co odpowiada pierwszemu etapowi analizy dwuetapowej.

<sup>(70)</sup> Zob. np. wyrok w sprawie C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 37, wyrok w sprawach połączonych C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550, pkt 49. Zob. także wyroki w sprawach połączonych C-20/15 P i C-21/15 P, Komisja/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 57. W pkt 54 tego ostatniego wyroku Trybunał Sprawiedliwości ocenia jednak warunek selektywności jako dyskryminację (etap pierwszy), którą można potencjalnie uzasadnić (etap drugi).

- (155) Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przypadku systemów podatkowych selektywność środka zasadniczo należy oceniać, stosując analizę trzyetapową <sup>(71)</sup>. W rzeczywistości różnica między tymi dwoma podejściami ma podłoże raczej akademickie. Polega mianowicie na podzieleniu pierwszego etapu w podejściu trzyetapowym na dwa osobne kroki. W przypadku obu podejść należy określić odpowiednie ramy odniesienia <sup>(72)</sup>.
- (156) Zgodnie z wyrokiem w sprawie Gibraltar <sup>(73)</sup> określenie, które przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, ma kluczowe znaczenie dla identyfikacji odpowiednich ram odniesienia. Według orzecznictwa ocena ta wynika z celu przedmiotowego środka <sup>(74)</sup>, a bardziej ogólnie z celów systemu podatkowego, w który środek ten się wpisuje <sup>(75)</sup>. Z tego punktu widzenia analiza selektywności obejmuje nie tylko ustalenie, czy konkretny środek formalnie nie wpisuje się w konkretne ramy odniesienia, ale przede wszystkim określenie, czy pewne przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa czerpią korzyści w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej <sup>(76)</sup>.
- (157) Do celów niniejszej decyzji selektywność środków będzie oceniana za pomocą analizy trzyetapowej opisanej w motywie 154.

#### 7.4.1. SYSTEM ODNIESIENIA

- (158) System odniesienia to poziom, względem którego ocenia się selektywność danego środka. System ten obejmuje spójny zbiór zasad, które na ogół mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw objętych jego zakresem, jak określono w celu tego systemu.
- (159) Jeżeli chodzi o podatki, system odniesienia opiera się zazwyczaj na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe. Ta sama zasada ma zastosowanie do opłat celowych (niezależnych), takich jak opłaty z tytułu określonych produktów lub określonych rodzajów działalności mających negatywny wpływ na środowisko lub zdrowie, które w istocie nie są częścią szerszego systemu podatkowego. W rezultacie, i z zastrzeżeniem, że granice opłaty wyznaczono w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy <sup>(77)</sup>, tak aby sprzyjać określonym produktom lub określonym rodzajom działalności, które znajdują się w porównywalnej sytuacji pod względem logiki leżącej u podstaw przedmiotowych opłat, systemem odniesienia jest w zasadzie sama opłata. Nałożenie podatku lub opłaty może się jednak wiązać z dodatkowymi celami (związanymi ze zdrowiem, środowiskiem, planowaniem przestrzeni miejskiej itp.) wykraczającymi poza cele wyłącznie fiskalne i należy je w równym stopniu poddać ocenie przy określaniu ogólnego systemu odniesienia dla takiego środka.
- (160) Zgodnie z orzecznictwem <sup>(78)</sup> należy określić wewnętrzne cele lub wewnętrzną logikę środka, a oceny selektywności (dyskryminacji) należy dokonywać wyłącznie na podstawie takich celów, a nie jakichkolwiek względów zewnętrznych. Cele w zakresie zdrowia (lub podobne cele ochrony środowiska <sup>(79)</sup>) nie uzasadniają wykluczenia środków, które w przeciwnym razie byłyby selektywne, z zakresu art. 107 ust. 1 TFUE. Jeżeli jednak ustali się, że taki cel lub nawet szereg celów (takich jak cele w zakresie zdrowia, ochrony środowiska, planowania przestrzeni miejskiej itp.) stanowi część wewnętrznej logiki (wewnętrznych celów) podatku i systemu podatkowego, w który cel ten się wpisuje, wtedy ich zrównoważenie przez państwo członkowskie i jednocześnie zapewnienie dążenia do ich osiągnięcia jest dozwolone <sup>(80)</sup>. W wyniku takiego zrównoważenia i jednocześnie osiągania celów, pomimo dyskryminacji *prima facie* w zakresie jednego z celów, takie zróżnicowanie

<sup>(71)</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1), szczególnie pkt 127 i nast. oraz orzecznictwo tamże cytowane. Zob. również wyroki Trybunału z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Komisja, ECLI:EU:C:2018:505, pkt 83–94 i z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 37.

<sup>(72)</sup> Opinia rzecznika generalnego Bobeka w sprawie C-270/15 P, Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:2016:289, pkt 28.

<sup>(73)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732.

<sup>(74)</sup> Zob. np. sprawę C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 41 i sprawę C-279/08 P, Komisja/Niderlandy, ECLI:EU:C:2011:551, pkt 62.

<sup>(75)</sup> Zob. np. wyrok Trybunału z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 75 i w sprawach połączonych C-20/15 P i C-21/15 P, Komisja/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 54.

<sup>(76)</sup> Zob. sprawy połączone C-234/16 i C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, pkt 35; sprawa C-323/16 P, Eurallumina/Komisja, ECLI:EU:C:2017:952, pkt 62; zob. również sprawy połączone C-20/15 P i C-21/15 P, Komisja/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, pkt 76 i sprawa C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, pkt 69–72.

<sup>(77)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 101 i nast.

<sup>(78)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03, Portugalia/Komisja, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 82; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, pkt 27 i nast.

<sup>(79)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 22 grudnia 2008 r., w sprawie C-487/06 P, British Aggregates/Komisja, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 92.

<sup>(80)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połączonych C-234/16 i C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, pkt 45–55.

jest uzasadnione (w przeciwnym razie przedsięwzięcia nie znajdują się w porównywalnej sytuacji) z punktu widzenia innego celu, do osiągnięcia którego dąży się w podobnym stopniu. Powołanie się na szereg celów nie powinno jednak prowadzić do przypadkowej dyskryminacji, a uzasadnienie jakiegokolwiek zwolnienia z podatku (lub nałożenia podatku według niższej stawki) musi nawiązywać do wcześniej określonych wewnętrznych celów środka, być konsekwentnie stosowane i jasno wynikać z metody nakładania podatku.

- (161) Fakt (i) ustalenia dyskryminacji *prima facie* z punktu widzenia jednego z celów, a następnie stwierdzenia, że jest ona uzasadniona z perspektywy wszystkich celów realizowanych łącznie, lub (ii) niestwierdzenia dyskryminacji, ponieważ przedsięwzięcia nie znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej ze względu na połączenie dążenia do osiągnięcia szeregu celów, prowadzący się zasadniczo do tego samego, tj. braku selektywności. Dla wyjaśnienia – w niniejszym przypadku Komisja posłużyła się pierwszym z tych dwóch sposobów przeprowadzania oceny. Za punkt wyjściowy Komisja uznaje cel obniżenia spożycia tłuszczów nasyconych, ponieważ cel ten wynika z technicznych cech podatku, tj. przedmiotu lub podlegającego opłacie zdarzenia objętego opodatkowaniem<sup>(81)</sup>. Jakikolwiek odchylenie od logiki związanej z tym celem będą odnotowywane jako dyskryminacja *prima facie* (motywy 168–171), którą można uzasadnić charakterem i logiką ogólnego systemu, w tym wszystkich osiąganych celów. Ta metoda przedstawienia nie stanowi jednak uszczerbku dla istnienia wszystkich wewnętrznych celów środka ani dla porządku priorytetów nadanych przez państwa członkowskie.
- (162) Jeżeli chodzi o omawiane środki, w decyzji o wszczęciu postępowania, motyw 80, system odniesienia opisano w następujący sposób: „W tym przypadku systemem odniesienia jest duński system podatkowy, szczególnie przepisy dotyczące opodatkowania tłuszczów nasyconych w środkach spożywczych. Jak wspomniano powyżej (motyw 17 i nast.), produkty zawierające tłuszcze nasycone są zasadniczo objęte podatkiem od tłuszczów nasyconych. Zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy zastosowanie ma podatek na poziomie 16 DKK za kilogram tłuszczów nasyconych w danym środku spożywczym”. Na podstawie informacji przekazanych przez duńskie władze i zgłoszeń osób trzecich Komisja musi dostosować ten system odniesienia tak, aby uwzględniał wszystkie wewnętrzne cele środka (zob. motyw 166).
- (163) Duńskie władze zgłosiły w swoich uwagach do decyzji o wszczęciu postępowania (por. motyw 56 i nast. niniejszej decyzji) zastrzeżenia do definicji systemu odniesienia stosowanej przez Komisję. Dania twierdzi, że system odniesienia powinien zostać zdefiniowany według wewnętrznych celów podatku. Według duńskich władz celem podatku od tłuszczów nasyconych było „promowanie bardziej zbilansowanej diety i poprawa zdrowia ludności Danii poprzez opodatkowanie głównych źródeł spożycia tłuszczów nasyconych w Danii przy jednoczesnym uwzględnieniu oficjalnych wytycznych żywieniowych”.
- (164) Komisja zaznacza, że w uwagach do ustawy przygotowanych na pierwsze czytanie ustawy w duńskim parlamencie wspomniano jedynie, że „celem ustawy jest promowanie bardziej zbilansowanej diety, a tym samym poprawa zdrowia ludności” oraz że „cel ten ma zostać osiągnięty przez obniżenie spożycia tłuszczów nasyconych w wyniku nałożenia podatku na poziomie 16 DKK za kilogram tłuszczów nasyconych w konkretnych produktach...”.
- (165) Chociaż w uwagach do ustawy nie ma odniesienia do głównych źródeł, dotyczą one zaleceń żywieniowych, zgodnie z którymi tłuszcze powinny wchodzić w skład codziennej diety i lepiej jest spożywać tłuszcze nienasycone niż nasycone. Ponadto w uwagach do ustawy stwierdzono, że podatek powinien obejmować znaczną część środków spożywczych, aby przyczynił się do osiągnięcia jak najlepszych wyników w zakresie konsumpcji, a jednocześnie mieć możliwie jak najbardziej uproszczony charakter, a także powinien zostać nałożony na wczesnym etapie łańcucha produkcji, aby obniżyć liczbę przedsiębiorstw dotkniętych obciążeniem administracyjnym z tytułu podatku (rejestracja, oświadczenie, płatność).
- (166) Podsumowując, Komisja wnioskuje, że ramy odniesienia (określenie przedmiotu lub podlegającego opłacie zdarzenia objętego opodatkowaniem<sup>(82)</sup>) wyglądają w następujący sposób: podatek od zawartości tłuszczów nasyconych naliczany od masy tłuszczów nasyconych w produktach spożywczych wymienionych w art. 1 ustawy, jeżeli zawartość tłuszczów nasyconych w produkcie spożywczym przekroczyła 2,3 % masy produktu (motyw 15). Podatek ustalono na zryczałtowanym poziomie 16 DKK za kilogram tłuszczów nasyconych w danym produkcie spożywczym (art. 2 ustawy, motyw 16). W art. 3 ustawy określono podmioty zobowiązane do zapłaty podatku (motyw 17). Podatek ten nałożono, aby osiągnąć następujące cele (wewnętrzne):

— zachęcić do ograniczenia spożycia tłuszczów nasyconych oraz do przejścia od spożywania produktów o wyższej zawartości tłuszczów nasyconych do spożywania produktów o niższej zawartości tłuszczów nasyconych,

<sup>(81)</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 37.

<sup>(82)</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, pkt 37.

- przy jednoczesnym uwzględnieniu oficjalnych zaleceń żywieniowych oraz skuteczności gospodarczej i administracyjnej.
- (167) Komisja zauważa, że cele podatku wiążą się głównie ze zdrowiem publicznym (w tym bardziej zbilansowaną dietą); pozwala się w tym kontekście na jednoczesne dążenie do osiągnięcia szeregu celów w zakresie zdrowia publicznego przy użyciu tego samego środka.
- (168) Dlatego też, podatek kładzie nacisk na opodatkowanie masy tłuszczów nasyconych w produktach spożywczych przy zachowaniu innych celów w zakresie zdrowia i żywienia (zgodnie z motywem 166 powyżej).
- (169) Logika celu związanego z tłuszczami nasyconymi wskazuje, że każdy produkt zawierający tłuszcze nasycone znajdowałby się w sytuacji porównywalnej do produktów objętych opodatkowaniem (selektywność *prima facie*). Zawartość tłuszczów nasyconych powinna zatem stanowić poziom referencyjny oceny, czy nieopodatkowanie pewnych produktów nie stanowi dyskryminacji *prima facie*. Poniższa analiza wykaże jednak, że wyłączenia związane z innymi celami dotyczącymi zdrowia i żywienia wyjaśnionymi powyżej i streszczonymi w motywie 166, którymi kierowano się przy opracowywaniu podatku, można uznać za uzasadnione zgodnie z logiką systemu, która dąży do poprawy zdrowia publicznego. Pozostałe podstawy możliwego uzasadnienia właściwego systemowi podatkowemu mogą obejmować na przykład potrzebę zwalczania nadużyć finansowych lub oszustw podatkowych, możliwości zarządzania administracyjnego, zasadę neutralności podatkowej lub konieczność unikania podwójnego opodatkowania (motyw 176).
- (170) Wydaje się, że podatku nie wyznaczono w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy tak, aby sprzyjał określonym produktom lub określonym rodzajom działalności, które znajdują się w porównywalnej sytuacji pod względem logiki leżącej u podstaw przedmiotowego podatku<sup>(83)</sup>. Ogólna struktura podatku jest uzasadniona, biorąc pod uwagę jego wszystkie cele wewnętrzne.
- (171) Komisja uważa, że system odniesienia powinien obejmować *prima facie* wszystkie produkty zawierające tłuszcze nasycone – tj. również te nieobjęte podatkiem – i zbada, czy nieopodatkowanie tych pozostałych produktów można uzasadnić logiką systemu odniesienia oraz przy uwzględnieniu wszystkich celów stanowiących jego część.

#### 7.4.2. ODSZCZĘTOWANIE OD SYSTEMU ODNIESIENIA (SELEKTYWNOŚĆ PRIMA FACIE)

- (172) Drugim krokiem, jaki należy wykonać, jest ustalenie, czy nieopodatkowanie pewnych produktów stanowi odstępstwo od systemu odniesienia.
- (173) Jak wspomniano powyżej, logika celu związanego z redukcją spożycia tłuszczów nasyconych wskazuje, że każdy produkt zawierający tłuszcze nasycone znajdowałby się w sytuacji porównywalnej do produktów objętych opodatkowaniem. Wyłączenie z zakresu produktów zawierających tłuszcze nasycone objętych podatkiem byłoby zatem selektywne *prima facie*.
- (174) Wydaje się, że w świetle celu w zakresie opodatkowania produktów zawierających tłuszcze nasycone następujące produkty (zawierające tłuszcze nasycone) znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej co produkty opodatkowane, a fakt ich nieopodatkowania wydaje się selektywny *prima facie*, co ustalono w motywie 86 decyzji o wszczęciu postępowania:
- środek 1: Pomijanie niektórych produktów spożywczych wymienionych w wykazie produktów spożywczych w art. 1 ustawy, od których pobierany był podatek, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.1 decyzji o wszczęciu postępowania,
  - środek 2: Nieobjęcie podatkiem produktów spożywczych o zawartości tłuszczów nasyconych nieprzekraczającej progu 2,3 %, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.2 decyzji o wszczęciu postępowania,
  - środek 3: Zwolnienie z podatku przedsiębiorstw, których całkowita kwota rocznej sprzedaży środków spożywczych podlegających opodatkowaniu wynosiła ogółem 50 000 DKK lub mniej, zgodnie ze szczegółowym opisem w sekcji 2.1.8.3 decyzji o wszczęciu postępowania.

<sup>(83)</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania/ Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 101 i nast.

- (175) Komisja zbada ponownie fakt, czy wyłączenia i zwolnienia, które podano w wątpliwość w decyzji o wszczęciu postępowania, są uzasadnione w świetle celów ustawy.

#### 7.4.3 UZASADNIENIE LOGIKĄ SYSTEMU PODATKOWEGO

- (176) W przypadku gdy środek jest selektywny *prima facie*, na trzecim etapie należy ocenić, czy odstępstwo można uzasadnić logiką systemu. Dotyczy to przypadków, w których środek bezpośrednio wynika z wewnętrznej podstawy lub wytycznych systemu odniesienia lub w których jest on wynikiem wewnętrznych mechanizmów niezbędnych do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności tego systemu<sup>(84)</sup>. Nie można natomiast powoływać się na zewnętrzne cele polityki, które nie są nierozzerwalnie związane z systemem<sup>(85)</sup>. Podstawą możliwego uzasadnienia mogłyby być na przykład: potrzeba zwalczania nadużyć finansowych lub oszustw podatkowych, konieczność uwzględnienia określonych wymogów rachunkowości, możliwości zarządzania administracyjnego, zasada neutralności podatkowej<sup>(86)</sup>, progresywny charakter podatku dochodowego i jego cel związany z redystrybucją, konieczność unikania podwójnego opodatkowania<sup>(87)</sup> lub cel polegający na optymalizacji odzyskiwania długów podatkowych. Co więcej, Komisja uznała dążenie do osiągnięcia kilku celów w zakresie zdrowia za istotny powód takich odstępstw<sup>(88)</sup> <sup>(89)</sup>.

##### 7.4.3.1. Środek 1

- (177) Środki 1 i 2 dotyczą wyłączenia z opodatkowania produktów spożywczych niewykazanych w art. 1 ustawy. Środek 2 zostanie poddany osobnej ocenie poniżej, jednak oba środki dotyczą stosowania różnych kryteriów (motyw 181) określenia w art. 1 ustawy produktów podlegających opodatkowaniu, tzw. głównych źródeł tłuszczów nasyconych. Skarżący utrzymuje, że niektóre produkty spożywcze wyłączono z podatku, podczas gdy inne pozostały opodatkowane, mimo że w równym stopniu przyczyniają się do konsumpcji tłuszczów nasyconych. Skarżący podkreśla szczególnie rozróżnienie między rybami, jajami i drobiem. Ryby i jaja nie zostały opodatkowane, ale już kurczak – tak, mimo że w podobnym zakresie przyczyniają się do konsumpcji tłuszczów nasyconych (por. motyw 52 decyzji o wszczęciu postępowania).
- (178) W motywie 30 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wymieniła główne nieopodatkowane produkty, ponieważ nie wykazano ich w art. 1 ustawy. W swojej opinii wstępnej Komisja uznała, że produkty opodatkowane oraz nieopodatkowane znajdowały się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle wewnętrznego celu systemu odniesienia, zaś wyłączenie produktów z art. 1 pkt 1–7 ustawy stanowiło pomoc państwa na rzecz producentów wszystkich produktów nieobjętych tymi przepisami. Warunkiem zaakceptowania wyłączeń przez Komisję było przedstawienie przez Danię dodatkowych wyjaśnień ich dotyczących.
- (179) Na podstawie informacji przekazanych przez duńskie władze oraz zgłoszeń osób trzecich Komisja przyjęła jednak stanowisko, że istnieją powody, aby zrezygnować z tej części jej oceny wstępnej uwzględnionej w decyzji o wszczęciu postępowania, która dotyczy środka 1.
- (180) Chociaż nieopodatkowanie środków spożywczych (przeznaczonych do spożycia przez ludzi) zawierających tłuszcze nasycone jest selektywne *prima facie*, jeżeli takie wyłączenia mają na celu poprawę zdrowia i promowanie lepszej diety (wewnętrzne cele podatku), mogą być one uzasadnione ogólną logiką systemu zgodnie z motywem 31.

<sup>(84)</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pkt 138 (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1).

<sup>(85)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 8 września 2011 r. w sprawie *Paint Graphos i in.*, C-78/08 i C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 69 i 70; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03, *Portugalia/Komisja*, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 81; wyrok Trybunału z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-279/08 P, *British Aggregates/Komisja*, ECLI:EU:C:2011:551, wyrok Trybunału z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P, *British Aggregates/Komisja*, ECLI:EU:C:2008:757; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-6/12, P *Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, pkt 27 i nast.

<sup>(86)</sup> Przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania: zob. sekcja 5.4.2. zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1).

<sup>(87)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych C-78/08 i C-80/08, *Paint Graphos i in.*, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 71.

<sup>(88)</sup> Decyzja Komisji Europejskiej z dnia 24 kwietnia 2018 r., SA.45862 (2018/N) irlandzki podatek od napojów słodzonych cukrem, C(2018) 2385 final.

<sup>(89)</sup> Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pkt 136 (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1).

(181) W przedmiotowym przypadku duńskie władze opracowały wykaz produktów spożywczych, które miały zostać objęte opodatkowaniem, na podstawie następujących pięciu kryteriów: (i) przestrzeganie stosowania 2,3 % progu ocenionego w ramach środka 2; (ii) spożywane ilości produktu; (iii) rzeczywista zawartość tłuszczów nasyconych w produkcie (motyw 38); (iv) nienegowanie oficjalnych wytycznych żywieniowych (motyw 37); oraz (v) zapewnienie, aby bliskie substytuty głównych źródeł tłuszczów nasyconych również były opodatkowane (motyw 44). Celem podatku nie było w związku z tym całkowite wyeliminowanie spożycia tłuszczów nasyconych, a skupienie się na ich głównych źródłach, tj. produktach o wysokiej zawartości tłuszczów nasyconych konsumowanych relatywnie często, aby ograniczyć spożycie tłuszczów nasyconych i zachęcić do zmiany konsumpcji na rzecz zdrowszych produktów spożywczych, bez jednoczesnego negowania oficjalnych wytycznych żywieniowych, a także zapewnienie, aby bliskie substytuty głównych źródeł tłuszczów nasyconych również podlegały opodatkowaniu.

#### 7.4.3.1.1. **Produkty wyłączone z podatku głównie z powodu spożywania małych ilości produktu lub niskiego faktycznego odsetka tłuszczów nasyconych w produkcie**

(182) Zgodnie z motywem 46 produktów spożywczych, których wkład w całkowite spożycie tłuszczów nasyconych wynosił maksymalnie 1 % (takich jak ryby, jaja, orzechy i nasiona), nie uznano za główne źródła w odniesieniu do spożycia tłuszczów nasyconych. Mogło to wynikać z ogólnego spożywania małych ilości danego produktu przez ludność albo z niskiego faktycznego odsetka tłuszczów nasyconych w tym produkcie. W przypadku ryb istniały także powody wyłączenia z opodatkowania związane z krajowymi zaleceniami żywieniowymi (motyw 197), zaś główny powód wyłączenia jaj<sup>(90)</sup>, orzechów i nasion wiązał się z ich małym wkładem w całkowite spożycie tłuszczów nasyconych w Danii.

(183) Jeżeli chodzi o ryby i jaja, należy zauważyć, że produkty te – jako odpowiadające (indywidualnie) za zaledwie jednoprocen-towy wkład w spożycie tłuszczów nasyconych – nie należą do głównych źródeł tłuszczów nasyconych według duńskiego prawodawcy. Wyłączenie ryb i jaj z zakresu podatku było zatem logiczne. W nomenklaturze i zgodnie z dyrektywą 2000/13/WE drób definiuje się jako mięso (por. motyw 42). Ponieważ drób uznaje się za rodzaj mięsa, a zatem główne źródło tłuszczów nasyconych, logiczne i uzasadnione jest włączenie go do zakresu art. 1 pkt 1 ustawy. Jeżeli chodzi o orzechy i nasiona, w motywie 46 zwrócono uwagę na ich niewielki wkład w spożycie tłuszczów nasyconych.

(184) Zgodnie z opisem z sekcji 4.1.3 powyżej produkty nieopodatkowane nie kwalifikowały się jako główne źródła spożycia tłuszczów nasyconych w Danii ani nie sklasyfikowano ich jako bezpośrednie substytuty opodatkowanych produktów zgodnie z art. 1 pkt 7 ustawy.

(185) Należy przypomnieć, że tłuszcze nasycone w przetworzonych produktach spożywczych – np. chlebie, chipsach i słodyczach – podlegały opodatkowaniu w formie nałożenia podatku na składniki (por. motyw 41).

(186) Nałożenie podatku na jak najwcześniejszym etapie w łańcuchu dostaw stwarza również zachętę dla producentów przetworzonych produktów spożywczych do wykorzystywania najzdrowszych składników, tj. tych zawierających mniej tłuszczów nasyconych (por. motyw 90).

(187) Aby osiągnąć cele ustawy, przy określaniu produktów podlegających opodatkowaniu należało uwzględnić kwestię tego, czy poziomy konsumpcji poszczególnych produktów odpowiadają krajowym zaleceniom żywieniowym w zakresie zdrowej diety.

(188) Decyzję o umieszczeniu produktu jako podlegającego opodatkowaniu w art. 1 ustawy podjęto zatem zarówno na podstawie poziomu tłuszczów nasyconych w poszczególnych produktach oraz tego, czy poziomy konsumpcji poszczególnych produktów odpowiadają krajowym zaleceniom dotyczącym zdrowej diety, a także na podstawie pozostałych kryteriów, o których mowa w motywie 181.

(189) Zasadniczo takie podejście jest zgodne z polityką UE w zakresie obniżania spożycia tłuszczów nasyconych oraz z ustaleniami Europejskiego Urzędu ds. Bezpieczeństwa Żywności (EFSA).

<sup>(90)</sup> Jaja nie są objęte żadnymi konkretnymi zaleceniami, jednak ogólne zalecenia, aby włączyć jaja do diety, można znaleźć w „Danskernes kostvaner 2003–2008” (s. 40), „Kostkompasset” (s. 16), „Mad til spædbørn & småbørn” (s. 25).

- (190) Według EFSA we wszystkich państwach członkowskich istnieją związane ze zdrowiem publicznym problemy w zakresie żywienia oraz niekorzystne tendencje dotyczące struktury konsumpcji <sup>(91)</sup>. W 2005 r. Komisja zwróciła się do EFSA o opracowanie wskazówek dla całej ludności europejskiej obejmujących porady w zakresie zdrowego odżywiania na poziomie kategorii żywności, które pomogłyby utrzymać dobry stan zdrowia dzięki optymalnemu odżywianiu (wytyczne żywieniowe). W swojej opinii naukowej określającej wytyczne żywieniowe z 2009 r. EFSA stwierdził, że biorąc pod uwagę różnice w kwestiach zdrowotnych, diecie i stylu życia w państwach członkowskich UE, takie wytyczne „muszą się opierać bezpośrednio na diecie i jej przyczynowo-skutkowym związku z chorobami, które mają szczególnie znaczenie w konkretnych państwach” <sup>(92)</sup>.
- (191) W opinii tej EFSA opracował ogólne zasady i różne kroki, które można stosować przy opracowywaniu wytycznych żywieniowych na szczeblu krajowym. Na różnych etapach opracowywania wytycznych krajowych określonych przez EFSA, takich jak „Identyfikacja zależności między dietą i zdrowiem” <sup>(93)</sup>, „Identyfikacja specyficznych dla danego kraju problemów zdrowotnych związanych z dietą”, <sup>(94)</sup> identyfikacja „Grup żywności, które są źródłem składników odżywczych mających znaczenie dla zdrowia publicznego” <sup>(95)</sup> i „Grup żywności o potwierdzonym związku ze zdrowiem” <sup>(96)</sup>, należy uwzględnić aspekty zdrowotne.
- (192) W 2010 r. EFSA przedstawił opinię dotyczącą żywnościowych wartości odniesienia dla tłuszczów, w tym nasyconych kwasów tłuszczowych, wielonienasyconych kwasów tłuszczowych, tłuszczów trans i cholesterolu, i doszedł do wniosku, że spożycie tłuszczów nasyconych „powinno być możliwie najniższe w kontekście diety właściwej pod względem odżywczym” <sup>(97)</sup>. EFSA wyjaśnił, że „diety właściwe pod względem odżywczym podlegają wytycznym żywieniowym i oznaczają schemat żywienia, który zapewnia wszelkie niezbędne składniki odżywcze w odpowiednich ilościach, a także makroskładniki pokarmowe dostarczające energię w proporcjach, o których wiadomo, że utrzymują dobry stan zdrowia” <sup>(98)</sup>.

#### 7.4.3.1.2. Produkty wyłączone z podatku głównie z powodu krajowych wytycznych żywieniowych dotyczących zdrowej diety

- (193) Niezależnie od zawartości tłuszczów nasyconych spożywanie produktów spożywczych należących do pewnych kategorii może obniżyć ryzyko m.in. zachorowania na choroby układu krążenia. Spadek poziomu spożycia żywności z tych kategorii, jeżeli już jest on niższy od zalecanego poziomu spożycia, może zatem pogorszyć stan zdrowia, nawet jeśli spadnie spożycie tłuszczów nasyconych.
- (194) Przy opracowywaniu środków z zakresu polityki należy zatem wziąć pod uwagę obie kwestie: wpływ nadmiernej konsumpcji pewnych składników odżywczych, takich jak tłuszcze nasycone, na zdrowie i – niezależnie – wpływ niewystarczającej konsumpcji produktów spożywczych z pewnych kategorii na zdrowie.
- (195) Oficjalne duńskie zalecenia dotyczące zdrowego trybu życia wydane przez duński urząd ds. weterynaryjnych oraz żywności, które obowiązywały w Danii w czasie, gdy obowiązywała również ustawa, podsumowano w motywie 47. Promuje się w nich spożywanie owoców i warzyw, ryb i przetworów rybnych, ziemniaków, ryżu, makaronów i pełnoziarnistego chleba, chudego mięsa i chudych produktów mlecznych (mimo że produkty te mogą zawierać tłuszcze nasycone). Zachęca się w nich również do ograniczenia ilości spożywanego cukru i tłuszczów (zwłaszcza z produktów mlecznych i mięsa). Uściślono tam, że w ramach zdrowej diety zamiast tłustych produktów mlecznych i mięsa należy spożywać chude, oraz zalecono spożycie 500 ml chudych produktów mlecznych (por. motyw 47).

<sup>(91)</sup> Opinia naukowa dotycząca określenia wytycznych żywieniowych, EFSA Journal, 2010, 8(3):1461, s. 8.

<sup>(92)</sup> *Ibidem*, s. 9.

<sup>(93)</sup> Pkt 4.1, s. 10: „w przypadku szeregu składników odżywczych, takich jak tłuszcze trans i grupy żywności, brak równowagi żywieniowej może zwiększyć ryzyko otyłości i chorób związanych z dietą”.

<sup>(94)</sup> Pkt 4.2, s. 12.

<sup>(95)</sup> Pkt 4.4.1, s. 15: „w szeregu europejskich państw spożycie energii, całkowitych tłuszczów, tłuszczów nasyconych i tłuszczów trans, cukrów i soli może być nadmierne, podczas gdy w niektórych państwach spożycie nienasyconych kwasów tłuszczowych, włókna pokarmowego oraz pewnych witamin i minerałów może być niższe od zalecanego poziomu. Istotne jest zatem, aby przy określaniu wytycznych żywieniowych skupić się na żywności dostarczającej składniki odżywcze, których ilość w zdrowej diecie należy ograniczyć lub zwiększyć. Spożycie tłuszczów wykorzystuje się jako przykład, ponieważ stanowi ono największy problem w większości europejskich państw”.

<sup>(96)</sup> W pkt 4.4.2, s. 16–17, sugeruje się rozważenie poziomu spożycia żywności o potwierdzonym związku ze zdrowiem, który nie zależy od składników odżywczych: „W przypadku niektórych produktów spożywczych istnieją dowody korzyści zdrowotnych, których nie można przypisać ich konkretnym składnikom odżywczym. Na przykład zwiększone spożycie produktów spożywczych z grupy owoców i warzyw wiąże się z niższym ryzykiem zachorowania na pewne przewlekłe choroby (Eurodiet, 2000; WHO/FAO, 2003), co stanowi efekt, którego nie można w prosty sposób wytłumaczyć poszczególnymi składnikami odżywczymi”.

<sup>(97)</sup> EFSA Journal 2010; 8(3):1461, s. 3.

<sup>(98)</sup> *Ibidem*, s. 3, przypisy 4.

- (196) W złożonych dokumentach Dania dowodziła korzyści zdrowotnych płynących ze spożycia warzyw, owoców, ryb i chudych produktów mlecznych oraz wykazała, że konsumpcja tych produktów była poniżej zalecanego spożycia (por. sekcja 4.1.4). Podatek od tych produktów jeszcze bardziej obniżyłby ich spożycie, co miałyby negatywne skutki dla równoważnego celu podatku związanego z wytycznymi żywieniowymi. Analogicznie, jeżeli konsumenci zamieniają produkty o wysokiej zawartości tłuszczów nasyconych na te o niższej zawartości, takie jak warzywa i owoce, jest to pożądane z punktu widzenia zdrowia i żywienia, a zatem zgodne z celami podatku.
- (197) Jeżeli chodzi o ryby, Dania wyjaśniła (motyw 52 i 53), że spożycie ryb zarówno wśród dorosłych, jak i dzieci, wynosiło mniej niż połowę zalecanych ilości. Ryby zawierają jednak niezbędne kwasy tłuszczowe, witaminę D (szczególnie tłuste ryby), jod i selen, które są rzadko spotykane w innych produktach spożywczych. Niskie spożycie ryb przyczyniło się do braku witaminy D wśród ludności Danii, dlatego zwiększenie spożycia ryb było pożądane. Obniżenie spożycia ryb stanowiłoby działanie wbrew oficjalnym duńskim wytycznym żywieniowym, a co za tym idzie, byłoby niezgodne z celami ustawy.
- (198) Skarżący utrzymywał, że nie istnieją dowody na to, że spadek spożycia tłuszczów nasyconych z objętych opodatkowaniem produktów spożywczych skutkował spadkiem ogólnej konsumpcji tłuszczów nasyconych oraz poprawą ogólnego stanu zdrowia ludności Danii. MIFU twierdzi, że istnieje ryzyko, iż przejście od opodatkowanych produktów spożywczych do nieopodatkowanych produktów spożywczych mogłoby prowadzić do wzrostu spożycia tłuszczów nasyconych (por. motyw 112).
- (199) Jak wyjaśniono powyżej (motyw 196), Dania podjęła decyzję polityczną o wyłączeniu takich substytutów z podatku, aby skłonić ludność do większej konsumpcji takich produktów właśnie z tego powodu, że mają pozytywny wpływ na zdrowie. Dowody przedstawione powyżej potwierdzają to podejście. Skarżący nie wykazał wystarczających przesłanek ani nie zaprezentował wystarczających dowodów, które by temu przeczyły.
- (200) Wręcz przeciwnie, zgodnie ze sprawozdaniem ECORYS istnieją przesłanki świadczące o wpływie podatku od tłuszczów nasyconych na struktury zakupów. Ponadto w sprawozdaniu ECORYS przedstawiono dowody, że poziom spożycia tłuszczów spadł o 10–15 %. Znajdują się tam również dowody, że u konsumentów nastąpiła pewna zmiana w kierunku zdrowszych produktów (por. motyw 132–135 niniejszej decyzji). Według oszacowań w ramach badań ekonomicznych dotyczących wpływu na zachowanie konsumentów podatek rzeczywiście spowodował 10–15 % redukcję poziomu spożywanych tłuszczów<sup>(99)</sup>. Ponadto z analizy przedstawionej z sprawozdaniu INCENTIVE wynika, że łączny efekt wyłączenia produktów spożywczych, które nie stanowiły głównych źródeł spożycia tłuszczów nasyconych i innych produktów spożywczych o niskiej zawartości tłuszczów nasyconych (tj. produktów objętych środkiem 1 i 2), przyczynił się do zmiany popytu konsumpcyjnego na zdrowsze produkty spożywcze<sup>(100)</sup>.
- (201) W tym kontekście należy wspomnieć, że zgodnie z art. 168 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej: „Działania Unii są prowadzone w poszanowaniu obowiązków Państw Członkowskich w zakresie określania ich polityki dotyczącej zdrowia[...]”. Państwa członkowskie mają zatem dużą swobodę uznania przy określaniu swojej polityki dotyczącej zdrowia. Komisja uważa, że to do państw członkowskich należą decyzje o odpowiednim motywowaniu w taki, czy inny sposób, chyba że takie decyzje są w sposób oczywisty złe lub nie uwzględniają wyraźnych i jednoznacznych dowodów naukowych. Dlatego też państwa członkowskie mogą określić szereg wewnętrznych celów podatku w zakresie zdrowia i żywienia, mogą nadać im priorytety, równoważąc je, i mogą je jednocześnie egzekwować (motyw 160).

#### 7.4.3.1.3. Ocena wspólna

- (202) Po pierwsze, w przedmiotowym przypadku Komisja nie wykryła żadnej arbitralności ani nadużyć w definicji głównych źródeł tłuszczów nasyconych, które motywowałyby wyłączenia w ramach środka 1. Definicja wynikająca ze zrównoważenia celów w zakresie zdrowia i diety sprecyzowanych w kryteriach opisanych w motywie 181 była konsekwentnie stosowana i została należycie uzasadniona przez Danię.

<sup>(99)</sup> Deigaard Jensen, Jørgen i Sinne Smed (2013), opublikowano w Food Policy 42 (2013), s. 18–31.

<sup>(100)</sup> Sprawozdanie Incentive, s. 22, tabela 6.

- (203) W tym kontekście Komisja zauważa, że włączenie substytutów głównych źródeł tłuszczów nasyconych do zakresu podatku – choć zgodnie z pozostałymi kryteriami nie kwalifikowałyby się one jako główne źródła – było w równym stopniu uzasadnione i nie prowadziło do udzielenia pomocy państwa. Ten poszerzony zakres podatku argumentowano celem polegającym na ograniczeniu zakłócenia konkurencji przez podatek. Uzasadnienia dotyczące obaw związanych z konkurencją i równym traktowaniem konkurujących produktów są zgodne z logiką pomocy państwa w stopniu, w jakim logika ta rozszerza zakres produktów podlegających opodatkowaniu i zmniejsza różnice między produktami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi. Jednocześnie zgodnie z tą logiką powstaje sztuczne rozróżnienie między produktami, które normalnie powinny zostać uznane za źródła inne niż główne, a zatem nie powinny zostać opodatkowane. Żadnej korzyści nie przyznano jednak producentom produktów objętych dodatkowym podatkiem; wręcz przeciwnie, ponieśli oni dodatkowy koszt. Sytuacja przedsiębiorstw, które znalazły się w porównywalnej sytuacji (producenci innych niż główne źródła tłuszczów nasyconych), ale nie zostały objęte podatkiem nawet przed zastosowaniem tego czwartego kryterium, nie zmieniła się w związku z tym, że na niektóre inne produkty nałożono podatek, gdyż stanowiły substytuty. Dlatego też tego rodzaju dyskryminacja nie ma znaczenia z punktu widzenia pomocy państwa.
- (204) Ponadto takie rozróżnienie między innymi niż główne źródła tłuszczów nasyconych nie stanowi oznaki przypadkowego określenia podatku, tak jak w sprawie Gibraltar (motyw 156). Nie wprowadzono go w sposób przypadkowy, a raczej według konsekwentnej metody zgodnej z ogólną logiką podatku. Jeżeli chodzi o ten ostatni aspekt, Komisja uważa, że nakładanie podatku na substytuty również w tym przypadku stanowi środek, którego celem jest zwiększenie skuteczności podatku i osiągnięcie celów w zakresie zdrowia i żywienia w bardziej ukierunkowany sposób przy jednoczesnym uniknięciu niepotrzebnej ingerencji w konkurencję między produktami. W ogólnym założeniu podatek miał zniechęcać konsumentów do głównych źródeł tłuszczu, aby osiągnąć szereg celów w zakresie zdrowia i żywienia. Cele te można było osiągnąć w sposób bardziej skuteczny za pomocą ukierunkowanego, społecznie akceptowalnego i skutecznie wdrożonego podatku. Rozszerzenie zakresu o najważniejsze substytuty głównych źródeł tłuszczów nasyconych przeprowadzono właśnie w tym celu i wpasowuje się ono w ogólną logikę systemu.
- (205) Komisja przyjmuje zatem, że kryteria określenia głównych źródeł spożycia tłuszczów nasyconych były odpowiednie, a nie przypadkowe (motywy 170 i 181).
- (206) Po drugie, ukierunkowanie podatku wyłącznie na główne źródła było zgodne z celami zachęcenia do ograniczenia spożycia tłuszczów nasyconych oraz do przejścia od spożywania produktów o wyższej zawartości tłuszczów nasyconych do spożywania produktów o niższej zawartości tłuszczów nasyconych przy jednoczesnym uwzględnieniu oficjalnych wytycznych żywieniowych. Komisja zgadza się, że z perspektywy zdrowotnej ukierunkowanie podatku na główne źródła i wyłączenie z jego zakresu źródeł tłuszczów nasyconych innych niż główne źródła jest słusznym celem. Chociaż można sobie wyobrazić, że podatek obejmowałby również tłuszcze nasycone pochodzące ze źródeł innych niż główne źródła, ograniczenie podatku do głównych źródeł jest uzasadnione z perspektywy skuteczności podatku, a szczególnie z perspektywy celu, jakim jest wpływ na zachowanie konsumentów. W ten sposób różnica cenowa między głównymi źródłami a źródłami innymi niż główne jest jeszcze większa, co ułatwia zniechęcanie ludzi do konsumpcji głównych źródeł z tego prostego powodu, że mają one niekorzystny wpływ na zdrowie (por. motyw 31).
- (207) W związku z tym nieobjęcie podatkiem źródeł tłuszczów nasyconych innych niż główne źródła jest uzasadnione w świetle ogólnej logiki systemu, w tym wszystkich zdrowotnych i dietetycznych celów podatku, o których mowa w motywie 166, w szczególności celu ograniczenia konsumpcji produktów, które mają nieproporcjonalnie niekorzystny wpływ na zdrowie ze względu na dużą zawartość tłuszczów nasyconych i brak innych korzyści dla zdrowia.
- (208) Nieuwzględnienie pewnych produktów w art. 1 ustawy, określone jako środek 1 w sekcji 2.1.8.1 decyzji o wszczęciu postępowania i o czym wspomniano w sekcji 2.2 niniejszej decyzji, było zatem uzasadnione logiką systemu podatkowego, tj. nie miało charakteru selektywnego i nie stanowiło pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

#### 7.4.3.2. Środek 2

- (209) W ramach środka 2 zwalnia się z podatku wszystkie produkty, szczególnie mleko, których całkowita zawartość tłuszczów nasyconych wynosi maksymalnie 2,3 %, co stanowi jedno z pięciu kryteriów określających produkty podlegające opodatkowaniu w art. 1 ustawy (motyw 181). W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja przyjęła wstępne stanowisko, że produkty zawierające maksymalnie 2,3 % tłuszczów nasyconych (produkty nieobjęte podatkiem) znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle wewnętrznego celu systemu odniesienia, jako produkty zawierające powyżej 2,3 % tłuszczów nasyconych (produkty objęte podatkiem). W decyzji o wszczęciu postępowania stwierdzono zatem, że nieopodatkowanie produktów o maksymalnej zawartości tłuszczów nasyconych na poziomie 2,3 % było selektywne *prima facie*.

- (210) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja oparła się na zaleceniach Komisji ds. Prewencji, zgodnie z którymi podatek powinien mieć zastosowanie do wszystkich produktów mlecznych, w tym mleka. Jak jednak wskazały władze duńskie w toku postępowania wyjaśniającego, cel ograniczenia spożycia tłuszczów nasyconych, na podstawie którego Komisja ds. Prewencji sformułowała zalecenia, nie pokrywa się dokładnie z celem ustawy, którym jest promowanie lepszej diety i poprawa stanu zdrowia ludności Danii. Należy zatem ponownie ocenić środek 2, uwzględniając wszelkie cele ustawy w zakresie zdrowia i żywienia.
- (211) W odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Dania powtórzyła, że decyzja o tym, w jaki sposób należy dążyć do osiągnięcia celów w zakresie zdrowia poprzez politykę podatkową, leży w gestii państw członkowskich, podobnie jak decydowanie o minimalnych progach, o ile mieszczą się one w granicach uzasadnionych celem podatku.
- (212) Jak wskazała Dania (por. motyw 66), próg, na podstawie którego z opodatkowania zwolnione są wszystkie produkty z zawartością tłuszczów nasyconych poniżej określonego progu, wzmacnia zachętę behawioralną do wybierania produktów o niskiej zawartości tłuszczu, w związku z czym jest zgodny z oficjalnymi zaleceniami dietetycznymi, o których mowa w motywie 47 niniejszej decyzji. Efekt wzmocnienia dotyczy wszystkich produktów, ale jest jeszcze intensywniejszy w przypadku produktów mlecznych i mięsa, ponieważ w dużej mierze to właśnie w przypadku tych produktów istnieją produkty alternatywne o zawartości powyżej i poniżej tego progu. W przypadku produktów mlecznych określono również próg wspierający realizację wyraźnego zalecenia dietetycznego, zgodnie z którym dziennie należy spożywać 500 ml produktów mlecznych o niskiej zawartości tłuszczu – próg ten prowadził do zwiększenia różnicy cenowej między produktami o niskiej zawartości tłuszczu a tymi o wysokiej zawartości tłuszczu.
- (213) W okresie obowiązywania ustawy istniały również oficjalne zalecenia dietetyczne, zgodnie z którymi małe dzieci poniżej 1 roku życia powinny pić mleko pełnotłuste (mleko z całkowitą zawartością tłuszczu 3,5 % lub mleko z zawartością tłuszczów nasyconych 2,3 %) <sup>(101)</sup>. Wybór mleka spełniającego próg 2,3 % pozwalał na uniknięcie podwyżki cen mleka, tym samym ułatwiając realizację powyższego zalecenia dietetycznego. Można było przyjąć również podejście zróżnicowane, zgodnie z którym mleko pełnotłuste dla małych dzieci byłoby zwolnione z podatku, natomiast ten sam produkt przeznaczony do spożycia przez starsze dzieci i dorosłych byłby objęty podatkiem. Takim podejściem byłoby jednak trudno zarządzać – o ile w ogóle byłoby to możliwe – w związku z czym byłoby ono nieuzasadnione. Przyjęcie jednolitego podejścia do mleka pełnotłustego wydaje się zatem uzasadnione.
- (214) Skarżący wyraził wątpliwości co do tego, czy próg skutecznie zapewnia, by przepisy ustawy nie były sprzeczne z zaleceniami dietetycznymi, zgodnie z którymi dzieci powinny pić mleko, a małe dzieci powinny pić mleko pełnotłuste.
- (215) W przekazanych przez siebie informacjach Dania stwierdziła jednak, że ustalenie progu było najskuteczniejszym i najtańszym sposobem zapewnienia, by podatek nie był sprzeczny z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi. Alternatywne środki mające na celu zapewnianie, aby podatek nie skutkował zachętami gospodarczymi sprzecznymi z oficjalnymi wytycznymi żywieniowymi, byłyby dużo mniej skuteczne i pociągałyby za sobą więcej kosztów administracyjnych niż zwolnienie mleka pełnego (por. motywy 75–78).
- (216) Skarżący stwierdził, że mimo że próg 2,3 % można uznać za środek ogólny, to jego skutki mają charakter selektywny, ponieważ głównymi beneficjentami są producenci i przetwórcy produktów mlecznych, a w szczególności Arla, która jest głównym przetwórcą produktów mlecznych w Danii (zob. motywy 139–146).
- (217) Dania stwierdziła, że próg 2,3 % odzwierciedla zasady leżące u podstaw ustawy. Fakt, że dla jednych przedsiębiorstw był on bardziej korzystny, a dla innych mniej, był po prostu nieuniknionym skutkiem ustalenia progu (por. motyw 72).
- (218) Dania przedstawiła dane liczbowe dotyczące głównych podatników i głównych beneficjentów progu 2,3 % (por. motyw 74). Zgodnie z tymi danymi [...] <sup>(\*\*\*\*)</sup> był głównym podatnikiem na mocy ustawy o podatku od tłuszczów nasyconych pod względem produktów objętych tym podatkiem [...] mln DKK; należał do niego także największy udział szacunkowej wartości dla celów podatkowych nieopodatkowanych produktów mlecznych, w których zawartość tłuszczów nasyconych nie przekracza progu 2,3 % [...] mln DKK). Chociaż zgodnie z danymi liczbowymi próg dotyczył w dużej mierze sektora mleczarskiego (140 mln DKK), a zatem także [...], dane te pokazują jednak również, że w zakres podatku weszły również produkty z innych sektorów (83 mln DKK).

<sup>(101)</sup> „Mad til spædbørn og småbørn” („Żywność dla niemowląt i małych dzieci”), duński Urząd ds. Zdrowia i Leków, 2010, s. 9, 18–19, 27 i 36.

<sup>(\*\*\*\*)</sup> Dane objęte tajemnicą służbową.

- (219) Jeżeli chodzi o środek 2, który stanowił jedno z pięciu kryteriów (motyw 181) do celów określenia produktów podlegających opodatkowaniu, tzn. głównych źródeł tłuszczów nasyconych, Komisja wyciągnęła takie same wnioski, jak w motywach 202–207 powyżej. Po pierwsze, w definicji progu 2,3 % nie wykryto żadnej arbitralności ani nadużyć. Dania stosowała definicję tego progu, która wynika ze zrównoważenia celów w zakresie zdrowia i diety, w sposób konsekwentny oraz należyście ją uzasadniła.
- (220) Po drugie, ukierunkowanie podatku wyłącznie na główne źródła również przy pomocy progu było zgodne z celami zachęcania do ograniczenia spożycia tłuszczów nasyconych oraz do przejścia od spożywania produktów o wyższej zawartości tłuszczów nasyconych do spożywania produktów o niższej zawartości tłuszczów nasyconych przy jednoczesnym uwzględnieniu oficjalnych wytycznych żywieniowych. Komisja zgadza się, że z perspektywy zdrowotnej ukierunkowanie podatku na główne źródła i wyłączenie z jego zakresu źródeł tłuszczów nasyconych innych niż główne źródła jest słusznym celem. Chociaż można sobie wyobrazić, że podatek obejmowałby również tłuszcze nasycone pochodzące ze źródeł innych niż główne źródła (zawartość poniżej progu), ograniczenie podatku do głównych źródeł jest uzasadnione z perspektywy skuteczności podatku, a w szczególności z perspektywy celu, jakim jest wpływ na zachowanie konsumentów. W ten sposób różnica cenowa między głównymi źródłami a źródłami innymi niż główne jest jeszcze większa, co ułatwia zniechęcanie ludzi do konsumpcji głównych źródeł z tego powodu, że mają one niekorzystny wpływ na zdrowie.
- (221) W związku z tym nieobjęcie podatkiem źródeł tłuszczów nasyconych innych niż główne źródła (które określono również poprzez wprowadzenie progu) jest uzasadnione w świetle ogólnej logiki systemu, w tym wszystkich zdrowotnych i dietetycznych celów podatku, o których mowa w motywie 166, w szczególności celu ograniczenia spożycia produktów, które mają nieproporcjonalnie niekorzystny wpływ na zdrowie ze względu na dużą zawartość tłuszczów nasyconych i brak innych korzyści dla zdrowia.
- (222) Kryterium dotyczące nieopodatkowania produktów o zawartości tłuszczów nasyconych nieprzekraczającej 2,3 % jest zatem spójne z celami podatku, o których mowa w motywach 31, 32 i 166, w związku z czym jest uzasadnione logiką systemu podatkowego. Nieobjęcie podatkiem tych produktów, określone jako środek 2 w sekcji 2.1.8.2 decyzji o wszczęciu postępowania i wspomniane w sekcji 2.2 niniejszej decyzji, nie ma zatem charakteru selektywnego i nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

#### 7.4.3.3. Środek 3

- (223) W decyzji o wszczęciu postępowania pozostawiono nierozstrzygniętą kwestię, czy zwolnienie z podatku – zgodnie z ustawą – przedsiębiorstw, które rejestrują roczną sprzedaż produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu wynoszącą nie więcej niż 50 000 DKK, ma charakter selektywny oraz czy należy uznać ją za pomoc zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE. Jak wyjaśniono w decyzji o wszczęciu postępowania, próg zwolnienia był taki sam jak w duńskiej ustawie o VAT, zgodnie z którą przedsiębiorstwa, które rejestrują roczną sprzedaż produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu wynoszącą nie więcej niż 50 000 DKK, nie muszą rejestrować się jako płatnicy VAT zgodnie z ustawą o VAT i nie muszą uiszczać tego podatku. Z informacji przekazanych przez Danię w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania wynika, że skoro takie przedsiębiorstwa nie muszą rejestrować się jako płatnicy VAT, nie muszą rejestrować się również jako płatnicy podatku wynikającego z ustawy o podatku od tłuszczów nasyconych.
- (224) Dania twierdzi, że próg 50 000 DKK w rocznej sprzedaży produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu był ogólnym środkiem, który miał w równym stopniu zastosowanie zarówno do krajowych producentów, importerów, pośredników, jak i sprzedawców na odległość oraz był faktycznie dostępny na zasadzie równości dla wszystkich podmiotów gospodarczych.
- (225) Ponadto w świetle zdrowotnego celu podatku i ograniczonych skutków zdrowotnych niewielkich ilości produktów, które nie zostały objęte podatkiem na mocy progu 50 000 DKK, zwolnienie wydaje się uzasadnione ze względu na charakter systemu odniesienia.
- (226) Komisja zauważa, że kwoty podatków niepobranych ze względu na próg są prawdopodobnie niskie (por. motyw 81), i przychyliła się do twierdzenia, że pobór tak niewielkich kwot stanowiłby nieproporcjonalne obciążenie administracyjne. Jak wyjaśniła Dania, przedsiębiorstwa o obrotach nieprzekraczających 50 000 DKK nie muszą rejestrować się jako płatnicy VAT, ponieważ stanowiłoby to obciążenie administracyjne dla takich przedsiębiorstw i organów administracji. Byłoby to nieproporcjonalne do kwoty VAT, która zostałaby w ten sposób pozyskana. To samo tyczy się przedmiotowej sprawy. Podatek, który zapłaciłyby przedsiębiorstwa o obrotach nieprzekraczających 50 000 DKK w odniesieniu do produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu, byłby zbyt niski, aby można było uzasadnić na jego podstawie obciążenie administracyjne związane z jego poborem. W związku z tym Komisja nie wykryła żadnej arbitralności ani nadużyć w definicji progu sprzedaży wynoszącej 50 000 DKK, który obowiązywał podatników. Definicja tego progu, która wynika ze zrównoważenia celów w zakresie zdrowia i diety ze skutecznością podatku i sprawnością administracji, była konsekwentnie stosowana i została należyście uzasadniona przez Danię.

(227) Ponadto Komisja zgadza się, że ukierunkowanie podatku na określonych podatników, tj. na większe przedsiębiorstwa, i zwolnienie z niego najmniejszych przedsiębiorstw, które rejestrują roczną sprzedaż produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu nie większą niż 50 000 DKK, również stanowi słuszny cel z perspektywy zdrowotnej. Chociaż można sobie wyobrazić, że podatek obejmowałby również podatników o sprzedaży nieprzekraczającej 50 000 DKK (poniżej progu), ograniczenie grupy podatników do przedsiębiorstw przekraczających ten próg jest uzasadnione z perspektywy skuteczności podatku i sprawności administracji. W ten sposób różnica cenowa między głównymi źródłami a źródłami innymi niż główne jest jeszcze większa, co ułatwia zniechęcanie ludzi do konsumpcji głównych źródeł z tego powodu, że mają one niekorzystny wpływ na zdrowie.

(228) Zwolnienie z podatku przedsiębiorstw, których całkowita kwota rocznej sprzedaży produktów spożywczych podlegających opodatkowaniu wynosiła ogółem maksymalnie 50 000 DKK, zaklasyfikowane jako środek 3 w sekcji 2.1.8.3 decyzji o wszczęciu postępowania, nie ma zatem charakteru selektywnego i nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

#### 7.4.4. ŚRODEK 6 NIE JEST SELEKTYWNY, PONIEWAŻ NIE PROWADZI DO RÓŻNEGO TRAKTOWANIA PRZEDSIĘBIORSTW W PORÓWNYWALNEJ SYTUACJI PRAWNEJ I FAKTYCZNEJ

(229) Środek ten, w ramach którego można wyróżnić 4 podśrodkii, dotyczył faktu, że w ustawie rozrózono producentów krajowych i importerów przywożących te same lub podobne produkty żywnościowe, które wytwarzają producenci krajowi, w odniesieniu do niektórych aspektów odroczenia zapłaty podatku i systemu ulg podatkowych. Zasadniczo środek prowadzi do różnego traktowania hurtowników (motyw 233) i odbiorców, ponieważ środek nie miał zastosowania do importerów zarejestrowanych jako odbiorcy. W motywie 135 decyzji o wszczęciu postępowania stwierdzono, że wydaje się, że środek prowadzi do różnego traktowania produktów importowanych i produktów krajowych, w związku z czym może mieć on charakter selektywny, a także stać w sprzeczności z przepisami art. 110 TFUE.

(230) Na podstawie informacji przekazanych przed duńskie władze w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że istnieją powody, aby zmienić pierwotną ocenę środka 6 przedstawioną w decyzji o wszczęciu postępowania.

(231) W motywie 74 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała – na podstawie założenia, że w ustawie przewidziano określone systemy preferencyjnego traktowania krajowych producentów żywności względem importerów – że wydaje się, iż opisany system stanowi korzyść dla producentów krajowych w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ znaleźli się oni w lepszej sytuacji finansowej niż przedsiębiorstwa importujące ten sam rodzaj produktów.

(232) Wrażenie to spotęgował fakt, że duński ustawodawca uznał w załączonych dokumentach sporządzonych w ramach przygotowawczych prac legislacyjnych<sup>(102)</sup>, że celem i skutkiem systemu preferencyjnego traktowania było umożliwienie producentom krajowym uzyskania korzyści w zakresie przepływu środków pieniężnych<sup>(103)</sup>. Jak potwierdziły władze duńskie, przedsiębiorstwa, które przywoziły ten sam rodzaj produktów spożywczych i sprzedawały je na tym samym duńskim rynku, nie mogły korzystać z takich możliwości w zakresie odroczenia podatku i ulg podatkowych.

(233) Jak stwierdziły jednak władze duńskie w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania, system przewidziany w ustawie, który bazuje na systemie przewidzianym w dyrektywie 2008/118/WE, zakłada fundamentalną różnicę między „uprawnionym prowadzącym skład podatkowy”<sup>(104)</sup> (w ustawie nazwanym hurtownikiem) a zarejestrowanym odbiorcą<sup>(105)</sup> (w ustawie nazwanym odbiorcą): Magazyn hurtownika nie jest objęty opodatkowaniem, natomiast magazyn odbiorcy jest (por. motyw 92 powyżej). Jest to zgodne z orzecnictwem sądów Unii Europejskiej<sup>(106)</sup>, zgodnie z którym podatek należy pobierać w tym samym miejscu łańcucha dostaw, tj. w momencie dostarczenia przez producentów krajowych i w momencie przywozu przez importerów.

<sup>(102)</sup> L 111 - Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedt-afgiftsloven), 28 lutego 2011 r., załącznik 3.

<sup>(103)</sup> Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), udkast, wrzesień 2010 r., „Bemærkninger til lovforslaget”, art. 3.4.1 (załącznik 3).

<sup>(104)</sup> „Uprawniony prowadzący skład podatkowy” oznacza osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym.

<sup>(105)</sup> „Zarejestrowany odbiorca” oznacza osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia, w ramach swojej działalności i na warunkach określonych przez te organy, do odbioru wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z innego państwa członkowskiego.

<sup>(106)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, pkt 25 oraz wyrok Trybunału z dnia 11 czerwca 1992 r. w sprawach połączonych C-149/91 i C-150/91, Sanders Adour i Guyomarc'h Orthez przeciwko Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, pkt 18.

- (234) Zgodnie z przepisami dyrektywy 2008/118/WE i z przepisami ustawy przedsiębiorstwo rejestruje się zgodnie ze swoją rolą w łańcuchu dostaw, a nie w zależności od pochodzenia sprzedawanych przez nie produktów. Producent krajowy zwykle zostaje zarejestrowany jako uprawniony prowadzący skład podatkowy/hurtownik, a importer – jako zarejestrowany odbiorca/odbiorca. W ustawie przewidziano jednak również, że importerzy działający wyłącznie jako pośrednicy handlowi mogą zarejestrować się jako hurtownicy i tym samym uniknąć opodatkowania swoich magazynów (motyw 42 decyzji o wszczęciu postępowania). Wszyscy sprzedawcy detaliczni, którzy prowadzą sprzedaż bezpośrednią krajowych lub przywożonych produktów podlegających opodatkowaniu, muszą odprowadzać podatek od swoich magazynów i są w tej samej sytuacji pod względem opodatkowania produktów podlegających opodatkowaniu. Jednocześnie, jak opisano w motywie 41 decyzji o wszczęciu postępowania, duńscy producenci mogą rejestrować się jako hurtownicy w odniesieniu do tej części produkcji, którą planują przeznaczyć na wywóz.
- (235) Zdaniem Danii fundamentalna różnica między hurtownikami a odbiorcami uzasadnia różnicę w traktowaniu, która wynika z ustawy, a środek 6 – wbrew twierdzeniom skarżącego – nie jest sposobem na wprowadzenie różnego traktowania producentów krajowych i zagranicznych. Ponadto środek ten nie wprowadza innego rozróżnienia między nimi, a jedynie zapewnia pobór podatków zgodnie z orzecznictwem sądów Unii Europejskiej <sup>(107)</sup>.
- (236) Komisja zgadza się, że środek 6 nie wprowadza rozróżnienia między producentami krajowymi a zagranicznymi lub przedsiębiorstwami w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej. Hurtownicy i odbiorcy znajdują się w różnej sytuacji z uwagi na ich rolę w łańcuchu dostaw, co z kolei jest zasadą odzwierciedloną w ustawie, a także w dyrektywie 2008/118/WE. To, w jaki sposób przedsiębiorstwa są opodatkowane na mocy ustawy, zależy od ich roli w łańcuchu dostaw. Przypisanie przedsiębiorstw do konkretnych ról opiera się na obiektywnych kryteriach, nad którymi przedsiębiorstwo ma pewną kontrolę. Przykładowo importer może samodzielnie zdecydować, że chce jedynie pośredniczyć w handlu, i tym samym może zarejestrować się jako hurtownik i nie odprowadzać podatku od swojego magazynu. Jeżeli jednak chce działać w obszarze sprzedaży bezpośredniej, musi zarejestrować się jako odbiorca i odprowadzać podatek od swojego magazynu (tak jak producenci krajowi prowadzący sprzedaż bezpośrednią).
- (237) Komisja stwierdza, że w przypadku środka 6 pobieranie podatku na różnym etapie nie wprowadza rozróżnienia między producentami krajowymi a zagranicznymi lub przedsiębiorstwami w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej. W związku z tym środek 6 nie jest selektywny w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Z tej samej przyczyny, a także z tego powodu, że różnica między hurtownikiem a zarejestrowanym odbiorcą przewidziana w ramach środka 6 odzwierciedla system przewidziany w dyrektywie 2008/118/WE, środek ten nie stanowi naruszenia art. 110 TFUE. Nie prowadzi on bowiem do nałożenia wyższego podatku na przywóz niż na produkty krajowe i nie stanowi pośredniej ochrony przed napływem produktów z innych państw członkowskich.

## 8. WNIOSKI

- (238) Jeżeli chodzi o środek 5, nie spełniono jednego z warunków przewidzianych w art. 107 ust. 1 TFUE, tj. elementu zasobów państwowych. Komisja stwierdza w związku z tym, że środek 5 nie stanowił pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- (239) Jeżeli chodzi o środki 1, 2, 3 i 6, nie spełniono jednego z warunków przewidzianych w art. 107 ust. 1 TFUE, tj. istnienia selektywności. Komisja stwierdza w związku z tym, że środki 1, 2, 3 i 6 nie stanowiły pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

### Artykuł 1

Duńska ustawa o opodatkowaniu tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych, tj. ustawa nr 247 z dnia 30 marca 2011, która obowiązywała w okresie od dnia 1 października 2011 r. do dnia 31 grudnia 2012 r., nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

<sup>(107)</sup> Wyrok Trybunału z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, pkt 25 oraz wyrok Trybunału z dnia 11 czerwca 1992 r., C-149/91 i C-150/91 – Sanders Adour i Guyomarc'h Orthez przeciwko Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, pkt 18.

*Artykuł 2*

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Danii.

Sporządzono w Brukseli dnia 6 czerwca 2019 r.

*W imieniu Komisji*  
Phil HOGAN  
*Członek Komisji*

---