

## Egészségösztönző adónem az EU-jog árnyékában

DOI: 10.59851/mj.73.02.6

Finnország 2024 végén notifikált egy módosított adónemet szabályozó jogszabályt, az „új üdítőital-adó törvényt” az Európai Bizottság számára. A Bizottság 2025. május 23-án hozott pozitív döntést, kimondva, hogy az új törvény általánosságban nem jelent állami támogatást az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazása szempontjából. Finnországban 1940 óta létezik üdítőital-adó, mely egy büntető jellegű többletadó. Finnország ezt meg kívánta reformálni, egyúttal két elérni kívánt célt jelölt meg: egyrészt hivatkozott a társadalom egészségének védelmére, másrészt pedig a költségvetés bevételeinek növelésére. Finnország e két cél elérése érdekében vezetett be egy progresszív, kivételekkel tarkított rendszert.

**A határozat száma:** Az SA.104131 számú ügyben, 2025. 05. 23-án hozott bizottsági döntés

**Kulcsszavak:** állami támogatás; adórendszer; progresszivitás; releváns piac

### 1. Az adónem és az általa felvetett problémák

Az adónem adótárgya az üdítőital. Finnország azonban újszerű módját választotta ezen adótárgy definiálásának, ugyanis nem csupán objektív ismérvekre alapozta az üdítőitalként való minősítés feltételeit, hanem a jogszabály mellékleteként felsorolt számos terméket, az EU vám- és statisztikai nomenklatúrájának (KN-kódok) alapulvételeivel. A finn jogalkotó részben önkényesen válogatott a termékek között, egyes kódokat az adótárgyak körébe vonva, másokat azonban nem, különböző szempontrendszerek alapján. Az adótárgyak meghatározása így nélkülözte az absztrakciót, azok egyesével és teljesen kazuisztikusan kerültek meghatározásra, ami bizottsági kritikaként is megfogalmazódott.

Az adótárgyak körébe az egyes KN-kód szerinti üdítőitalok kerültek, ideértve az enyhén alkoholos italokat is, melyek plafonértéke főszabály szerint 1,2 V/V%, sörtermékek esetén 0,5 V/V%. Ezen határérték oka a kettős adóztatás elkerülése, ugyanis az említett értékeket meghaladó alkoholos italokat egyéb többletadó, az alkoholadó terheli. Az alkoholadó küszöbértékei is azonban a fenti értékek, így az az alá eső termékek jelen szabályozás nélkül egyik többletadó körébe sem estek volna. Az üdítőital definíciója kiterjed a koncentrátumokra is, amennyiben azokból egyszerűen, hideg víz hozzáadásával létrehozható a végső fogyasztásra alkalmas üdítőital.

Ezzel ellentétben, az üdítőital definíciójából – ennek következtében az adókötelezettségéből – a finn szabályozás kirekesztette többek között az ízesítetlen növényi italokat, amennyiben azok teljesítenek egyes tápanyagkövetelményeket. Így például a hüvelyes zöldségből készült italoknak el kell érniük legalább 100 milliliterenként a 119 milligrammnyi kalciumtartalmat, illetőleg legfeljebb 4,8 gramm cukrot tartalmazhatnak 100 milliliterenként.

A finn jogalkotó továbbá egyes termékek KN-kódját nem tüntette fel az adótárgyak körében, mely hatásában azonos a definícióból való kirekesztéssel. Ilyen termékek

a speciális szükségletű csoportok folyékony élelmiszerei, például az orvosi célú és kórházi étkeztetés körében használt anyagok, a csecsemőtápszerek, a bébiételek, valamint a fogyókúrás italok. A jogszabály kivonta továbbá a hatálya alól a gyógytermékeket, illetőleg legnagyobb volumenű kizárásként (felmentésként) a kávé, a teát, a kakaóport, továbbá mindennemű forró italt, mely ezekből kerül elkészítésre.

Egyes termékköröket a finn szabályozás ugyan az üdítőital definíciója alá vont, és a KN-kódjukat is feltüntette, azonban ezeket kifejezetten kivonta az adótárgyak köréből. Ezen termékek azon üdítőitalok, melyeket üdítőitalok gyártásához használnak fel; vagy melyeket más élelmiszerek gyártásánál hasznosítanak; illetve melyeket gyógykészítmények előállításához használnak; továbbá melyekből – legalább részben – később olyan alkoholt állítanak elő, mely az alkoholadó tárgyi köre alá tartozik; illetőleg azok, melyekből bébiételt, tápszert állítanak elő. Ezen explicit kizárások során tehát az üdítőital alapanyagként, úgynevezett „inputként” jelenik meg.

Az adórendszer egyik legspeciálisabb eleme azon kizárás, mely kivétel nélkül felmentette az adókötelezettség alól az összes olyan – egyébként adótárgyi körbe tartozó – üdítőitalt, melyet olyan „kis előállítók” gyártanak, akik kevesebb mint 70 000 liternyi üdítőitalt állítanak elő naptári évente. Ezen kivétel esetében az adómentesség nem a termék specialitásán, nevezetesen egészséges vagy szükséges, avagy alapanyag-jellegű mivoltán alapult, hanem az előállító alacsony gyártási volumenén, tehát a gyártó kis méretén, az adókötelezett alanyi körülményein.

Azon termékek esetében, melyek még ezen szerteágazó kizárások ellenére is az adótárgyak körében maradtak, a finn szabályozás progresszív adóztatást vezet be. Ezen progresszív adónem hat különböző adómértéket állapít meg, többnyire az üdítőital cukortartalma függvényében.

A legelső kulcs szerinti adómérték literenként 20 eurócent, mely a cukormentes üdítőitalokat terheli. Az új

jogszabály ugyanis a cukormentes üdítőitalokat is több-letadóval kívánja sújtani, előtérbe helyezve az intézkedés második indokát, a költségvetési bevételek növelését. Cukormentes üdítőitalnak számít a termék, amennyiben cukortartalma legfeljebb 0,5 gramm 100 milliliterenként. A legalsó kulcsot követik a milliliterenként legfeljebb 2,5 gramm cukrot tartalmazó üdítőitalok, arányosan növekedve, egészen a 11 gramm cukrot meghaladó kulcsig. Az ezen kulcsokhoz tartozó adómérték szintén arányosan, 7-8 eurócenttel növekszik kulcsenként, maximálisan 59 eurócentig eljutva.

Az adó nem sajátossága, hogy attól függetlenül vált magasabb kulcsra az adott adótárgy, hogy az abban található cukortartalom természetes, avagy hozzáadott eredetű. Ugyanakkor kiemelendő, hogy – a progresszivitást megtörve – a szabályozás különbséget tesz a konkrét adómérték vonatkozásában a cukortartalmú és az édesítőszert tartalmazó üdítőitalok között. Az ún. intenzív édesítők előfordulása esetén, bár az üdítőital az adókötelezettség alá esik, de csupán a legalsó adókulcs terheli. Az intenzív édesítőszerrel édesített üdítőitalok adómértéke minden esetben 20 eurócent literenként.

A progresszivitás alóli másik kivételt az a rendelkezés jelenti, miszerint a nem előre elkészített üdítőitalok is a legalsó adókulcs alá tartoznak, így például azok, melyeket jellemzően frissen készítenek. Így egy cukrászdában a frissen facsart narancslé 20 eurócentes adóterhelés alá esik, míg egy üzletben kapható, előre csomagolt hasonló termék akár 59 eurócentes adóterhelés alá is eshet.

Az adókötelezett és az adófizetés kötelezettje a gyártó. Az adó egyaránt terheli a Finnországban előállított termékeket, illetőleg az importált termékeket is, mely utóbbiak esetében a kötelezett az importőr. Az adófizetési kötelezettség a szabad forgalomba bocsátással áll be.

A bizottsági vizsgálat nem arra fókuszált, hogy maga az adó jelent-e állami támogatást, hanem arra, hogy egyes termékek, illetőleg az azokat gyártó vagy forgalmazó vállalkozások részesülnek-e általa kedvezményes elbánásban, annak ellenére, hogy összehasonlítható jogi és tényszerű helyzetben vannak azon vállalkozásokkal, melyek nem részesülnek ilyenben. A Bizottság ezért már a határozata elején leszögezte, hogy a hangsúly a potenciális kizárások és kihagyások vizsgálatán lesz. A Bizottság négy fő elemet nevezett meg vizsgálat tárgyaként: az adó nem hatálya alá nem bevont termékek, az abba bevont csoport alóli explicit kivételek, az adó nem progresszivitása, illetve az a tény, miszerint egyes termékek automatikusan csupán a legalsó adómértékkel terheltek.

Ahhoz, hogy egy intézkedés állami támogatásnak minősüljön az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában, a következő kritériumoknak szükséges együttesen fennállniuk: az intézkedés az államnak betudható, az gazdasági előnyt jelent egy vállalkozás számára, szelektív és a verseny torzításával fenyeget, illetőleg érinti a tagállamok közötti kereskedelmet. Ezen kritériumok közül a szelektivitás jelentette az egyetlen valós kérdést, melyet részletesen vizsgált a Bizottság, ugyanis a többi szükséges elem fennállását Finnország nem vitatta.

A gazdasági előny megléte kapcsán a Bizottság leszögezte, hogy a gazdasági előny nem csupán pozitív intézkedés lehet, az ugyanis lehet egy mentesülés is, amely következtében a mentességet élvező kedvezőbb helyzetbe kerül a piacon. Világos az adómértékek progresszivitása okán az is, hogy egyes termékek gyártói mindenképpen kedvezőbb helyzetbe fognak kerülni: nevezetesen, ha kevésbé cukros termékeket vagy ha nem előre elkészített üdítőitalokat gyártanak, hiszen más kulcs fog rájuk vonatkozni.

A Bizottság álláspontja szerint a gazdasági előny vizsgálata metszi a szelektivitás vizsgálatát, és ezen két elem vizsgálata összefügg. A verseny torzulása és a kereskedelem érintettsége kapcsán a Bizottság kiemelte, hogy az üdítőital-gyártás liberalizált szektor, a gyártók többsége jelen van több nemzeti piacon is, ezért egy ilyen átjárható piacba történő beavatkozás szükségszerűen a verseny és a tagállamok közötti kereskedelem érintésével jár.

A Bizottság ehhez kapcsolódóan a „kis előállítók” helyzetét is vizsgálta, akik alanyi jogon mentesültek az adókötelezettség alól. A mentesség szempontjából azonos megítélés alá esnek a külföldi előállítók is. Ez a kivétel képezi a legjelentősebb beavatkozást a szektorba, a legértelmezesebb diszkriminációt előidézve a versenytársak között. Egy ilyen mentesség már első ránézésre is állami támogatási intézkedésnek tűnhet. Ezt elfogadva és ismerve Finnország nem is vitatta ezen megállapítást, a finn notifikáció így maga tartalmazta annak elismerését, hogy a „kis előállítók” állami támogatásban részesülnek, és szintén maga a notifikáció volt az, mely egyidejűleg jogcímet biztosított ezen állami támogatásnak. Finnország ugyanis a *de minimis* rendeletet<sup>1</sup> nevezte meg jogcímként, mely alapján egy három évből álló időszakban az egy és ugyanazon vállalkozás számára nyújtott támogatás összesen legfeljebb 300 000 euró lehet. Finnország a leg súlyosabb adómértéket vette alapul a támogatástartalom kalkulálása során, azzal számolt, hogy az érintett gyártók a legmagasabb kulcs szerint adóztak volna. Ehhez hozzászámította a már őket terhelő csomagolási adót, mely alól legtöbbjük szintén mentesül. A Bizottság ennek összegegyeztetettségét tovább nem vizsgálta, ugyanakkor egy kölcsönösen elfogadott állami támogatási elem eképpen mindenképpen megállapításra került.

A szelektivitás kapcsán leszögezendő, hogy a tagállamok szabadon alakíthatják ki adórendszereiket, szabadon lehetnek progresszívek, és a tárgyat is autonóm módon állapíthatják meg.<sup>2</sup> Ettől függetlenül azonban meg kell felelniük az EU jogából fakadó egyéb követelményeknek is, jelen esetben az állami támogatási tilalomnak.

Ha az adó nem teljesen általánosan volna alkalmazandó, úgy fel sem merülne vizsgálandó kérdés, azonban a jelen rendszerben a Bizottság egy háromlépcsős analízist

<sup>1</sup> A Bizottság (EU) 2023/2831 rendelete (2023. december 13.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról.

<sup>2</sup> Döntés 59. és 113. pontja.

végzett. A Bizottság először azonosította a referencia-rendszert, amely a tagállamban egyébként irányadó adórendszer, majd megvizsgálta, hogy a vizsgált adónem jelent-e derogációt ezen referenciarendszertől, amennyiben az olyan piaci szereplők között tesz különbséget, melyek azonos jogi és ténybeli helyzetben vannak (*prima facie* szelektivitás), és végül, ha ezen *prima facie* szelektivitás fennáll – és csakis ebben az esetben –, indokolható-e az adóintézkedés természetével és céljával, azaz a tényleges szelektivitás fennáll-e.

A Bizottság megállapította, hogy maga az üdítőital-adó képezi a referenciarendszert, amely egy önmagában álló, egyedi adó. Ezen belül fennállt a *prima facie* szelektivitás, ugyanis a részletezett módokon számos üdítőital tekintetében derogáció állt be. A derogáció „nyilvánvalóan hátrányos, diszkriminatív” és az „elérni kívánt céllal inkonzisztens” esetleges mivoltát a Bizottság a mentesült termékeként vizsgálta egyesével, kiemelve, hogy a két deklarált célból egyes termékeknel csupán egyik áll fenn, például az édesítőszeres üdítőitalok esetében. A tej kapcsán a bizonyított élettani hatások és a többi üdítőitaltól való jellegbeli és fogyasztási cél szerinti eltérés volt döntő, melyet alátámaszt az is, miszerint a KN-kódok a tejet külön sorolják az elsővonalbeli üdítőitaloktól, továbbá az is, hogy gyermekek számára elfogadott iskolai ételmszer, ellentétben az üdítőitalokkal. A tej funkciója nem elsősorban a szomjoltás, így összességében nem képez releváns termékpiacon a fogyasztói oldalról. A speciális csoportok számára készített termékek vonatkozásában a Bizottság megállapította, hogy azok szintén nem képeznek egy releváns termékpiacon a többi üdítőitalal. Ennek oka, hogy például egy csecsemő számára nincs valódi alternatíva ezek helyett, egy beteg esetében ezek a termékek akár a szilárd ételt is helyettesíthetik, míg egy fehérjeturmixot kifejezetten valamilyen speciális célból – és nem pusztán szomjoltás miatt – fogyasztanak.

A kávé (őrölt, instant és szemes), a tea (leveles, filteres, por) és a kakaópor esetében a hidegvizes felöntéshez képest többletvegyenységet kell végezni, hogy fogyaszthatók legyenek, és a végtermék sem üdítőital.

A Bizottság elfogadta a cukorbevitel csökkentését mint célt, mivel a bemutatott adatok szerint Finnországban az Európai Unión belül kiemelkedően magas az elhízott emberek aránya. A magasabb adómérték miatt pedig előreláthatólag az alacsonyabb cukortartalmú termékeket fogják választani a fogyasztók, illetve a gyártás is ebbe az irányba mozdul el. A cukormentes üdítőitalok adóztatását pedig költségvetés-növelési okból látta elfogadhatónak.

A Bizottság az egészségvédelmi célokra figyelemmel indokoltnak tartotta az édesítőszeres termékek kedvezőbb adóztatását, mivel azok kalóriaszegény alternatívát jelentenek. Az „input termékek” mentesülése pedig szintén igazoltnak bizonyult, hiszen azok vagy valóban nem üdítőitalok, avagy a végtermék lesz adótárgy, így diszkriminatív lenne azok többszöri adóztatása. A nem előre elkészített üdítőital vonatkozásában a Bizottság elfogadta a

bürokrácia-csökkentéssel kapcsolatos érvet, miszerint egy vendéglátóhely nem képes laboratóriumi vizsgálat alá vetni az általa helyben készített terméket, így az adómértéke is megállapíthatatlan, ekképpen adminisztratív okból elfogadható a fix adóterhelése, amíg teljes kivételt nem élvez. Összességében a Bizottság megállapította, hogy az adónem szelektivitása nem áll fenn, így hiányzik az (összegegyeztetetlen) állami támogatás egyik eleme.

## 2. Észrevételek az ügygel kapcsolatban

A jogeset egyrészt rámutat az EU-jog szupremáciájára, másrészt annak rugalmasságára is, és példaként szolgálhat bármely tagállam számára egy, az egészséges életmódot támogató adóreformot illetően. Fontosnak tartom azonban kiemelni, hogy a Bizottság nem vizsgálta az adónt a belső piac joga, az EUMSZ 110. cikke szempontjából. Így csupán hallgatólagosan vonható le az a következtetés, hogy az adónt nem tartotta diszkriminatívnak és protekcionistaának más tagállamok termékei szempontjából, ugyanis a döntés kizárólag állami támogatási kérdésekre (EUMSZ 107. cikk) szorítkozott.

A határozat által nem érintett kérdések maradnak fenn például azzal kapcsolatban, hogy a kivétel alá eső tej vonatkozásában Finnország teljesen önellátó,<sup>3</sup> míg az új adóval leginkább terhelt kóla esetében közel ötszörös a külkereskedelmi deficitje.<sup>4</sup> Ez potenciálisan felvetheti a burkolt protekcionizmus gyanúját.

Más aspektusokat sem vizsgált a Bizottság, így például a cukorszegény és enyhén cukrozott növényi tejek származási helyeinek különbözőségét, vagy annak jelentőségét, hogy néhány termék esetén a kivétel csupán legalább 119 milligramm kalciumtartalom esetén áll fenn. Ezek szintén szolgálhatnak piacvédő indokokat, és az EUMSZ 110. cikkébe ütközhetnek. Mindez felvetheti annak a gyanúját, hogy Finnország az adóintézkedéssel az ország fiskális helyzetén is javítani kívánt, ugyanis úgy határozta meg a kritériumokat, hogy arányaiban és hatásában több finn termék essen kedvezményesebb kulcs alá.

Összességében az áruk szabad mozgásának és a belső adók tilalmának vizsgálata sem lett volna mellőzhető, hiszen az állami támogatási oldal jóváhagyása önmagában nem garantálja az uniós joggal való teljes összhangot.

**FARÁNKI-SZALAY RÓBERT ZSOLT**

*PhD-hallgató, ELTE ÁJK; szenior jogtanácsos*

<sup>3</sup> <https://www.luke.fi/en/statistics/indicators/finlands-cap-impact-indicators/ratio-between-domestic-production-and-consumption>

<sup>4</sup> <https://oec.world/en/profile/bilateral-product/coke/reporter/fin>

