OTSUSED

KOMISJONI OTSUS (EL) 2019/1732

6. juuni 2019,

riigiabi SA.33159 (2015/C) kohta – teatavates Taanis müüdavates toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksustamine

(teatavaks tehtud numbri C(2019) 3926 all)

(Ainult taanikeelne tekst on autentne)

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut,

võttes arvesse nõukogu määrust (EL) 2015/1589, ([1]) eriti selle artikli 15 lõiget 1,

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama oma märkusi vastavalt määruse (EÜ) nr 659/1999 artiklile 6 (mis vastab nõukogu määruse (EL) 2015/1589 artiklile 6 ([2]))

ning arvestades järgmist:

1. MENETLUS

(1) 9. juunil 2011 sai komisjon Margarineforeningenilt (MIFU) kaebuse seoses Taani seadusega, mis käsitleb teatavates toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksustamist (30. märtsi 2011. aasta seadus nr 247, edaspidi „vaidlustatud seadus“) ([3]). Vaidlustatud seadus jõustus 1. oktoobril 2011, kuid hiljem see tühistati ja kaotas kehtivuse alates 1. jaanuarist 2013. Kaebus puudutas võimalikku abi maksustamata toodete tootjatele.

(2) Selgituse saamiseks saadeti 4. juulil 2011 Taanile teabenõue. Komisjon edastas Taani ametiasutustele algse kaebuse ja palus neil esitada oma lühiülevaate faktilistest asjaoludest, et vastata kaebuse esitaja väidetele 20 tööpäeva jooksul, või teatada meetmest riigiabina komisjonile heakskiitmiseks. 18. juulil 2011 taotles Taani tähtaja pikendamist; uueks tähtajaks määrati 31. august 2011. 7. septembril 2011 saatis Taani vastuse komisjoni kirjale, milles ta esitas oma seisukohad kaebuse esitaja tõstatatud küsimuste kohta.

([1]) Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT L 248, 24.9.2015, lk 9). Alates 14. novembrist 2015 tunnistati selle nõukogu määrusega kehtetuks nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (EÜT L 83, 27.3.1999, lk 1), ja asendati nimetatud eeskirjad. Vastavalt nõukogu määruse (EL) 2015/1589 artiklile 35 käsitatakse viiteid kehtetuks tunnistatud määrusele viidetena määrusele (EL) 2015/1589 kooskõlas selle määruse II lisas esitatud vastavustabeliga.

([2]) Riigiabi – Taani – Riigiabi SA.33159 (14/C) (ex SA.33159 (11/NN)) – Küllastunud rasvade maksustamine teatavates Taanis müüdavates toiduainetes – Kutse märkuste esitamiseks vastavalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikele 2 (ELT C 94, 20.3.2015, lk 11).

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

(3) Komisjon edastas Taani märkused kaebuse esitajale 13. oktoobril 2011. Kaebuse esitaja esitas kaebuse toetuseks lisateavet 27. juunil, 28. juulil, 12. septembril ja 15. novembril 2011.

(4) 14. detsembril 2011 teatas komisjon Taanile, et kuna vaidlustatud seadus jõustus 1. oktoobril 2011 ilma, et sellest oleks komisjonile ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 kohaselt teatatud, on kõnealune meede registreeritud teatamata abina registreerimisnumbri SA. 33159 (2011/NN) all.

(5) 13. märtsil 2012 esitas kaebuse esitaja kaebuse toetuseks lisateavet.

(6) 16. märtsil 2012 toimus komisjoni ja Taani esindajate kohtumine. 12. aprillil 2012 edastas komisjon Taani ametiasutustele kogu kaebuse ning palus neil käsitleda ja selgitada kaebuse esitaja tõstatatud küsimusi. Juhul, kui Taani ametiasutuste arvates ei tulenenud meetmest riigiabiga seotud probleeme, paluti neil esitada omapoolne lühiülevaade faktilistest asjaoludest ja oma seisukohta põhjendada. Pärast vastamistähtaja pikendamise taotlust vastas Taani komisjoni 12. aprilli 2012. aasta kirjale 13. septembril 2012.

(7) Komisjon edastas Taani ametiasutuste märkused kaebuse esitajale 30. oktoobril 2012. 30. novembril 2012 esitas kaebuse esitaja kaebuse toetuseks lisateavet.

(8) Vaidlustatud seadus kaotas kehtivuse 1. jaanuaril 2013 ning 16. mail 2013 toimus komisjoni ja kaebuse esitaja kohtumine.

(9) Komisjon teavitas Taanit oma 4. veebruari 2015. aasta kirjaga (C(2015) 535 final) otsusest algatada vaidlustatud seaduse suhtes ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 2 kohane menetlus (edaspidi „menetluse algatamise otsus“).

(10) Menetluse algatamise otsuses teatas komisjon, et vaidlustatud seadusega kehtestatud meetmetel näisid olevat kõik riigiabi tunnused, ning palus Taanil esitada oma märkused ja kogu teave, mis võib riigiabi hindamisel abiks olla.

(11) Taani esitas menetluse algatamise otsuse kohta oma märkused 26. mai 2015. aasta kirjaga.

(12) Menetluse algatamise otsus avaldati *Euroopa Liidu Teatajas* ([4]). Komisjon palus huvitatud isikutel esitada omapoolsed märkused ühe kuu jooksul. Komisjon sai menetluse algatamise otsuses nimetatud meetmete kohta märkusi kolmelt huvitatud isikult. Saadud märkused edastati Taanile 22. oktoobri ja 9. novembri 2015. aasta kirjadega. Taani vastas neile märkustele 21. detsembril 2015 ja 29. jaanuaril 2016. Komisjon küsis Taanilt lisateavet 10. augusti 2017. aasta kirjaga. Taani esitas lisateabe 15. detsembri 2017. aasta kirjaga.

2. **KIRJELDUS**

(13) Teatavates toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksustamist käsitleva Taani seaduse eesmärk oli samaaegselt edendada Taani elanike paremat toitumist ja parandada nende tervist ([5]). Nende eesmärkide saavutamiseks tuli maksustada küllastunud rasvade tarbimise esmased allikad Taanis (vt põhjendus 37), võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissuuniseid ([6]) (vt põhjendus 47) ja muid kaalutlusi (vt nt põhjendus 34), mille tulemusena vabastati teatavad tooted maksust.

(14) Vaidlustatud seadus kehtis alates 1. oktoobrist 2011 kuni 1. jaanuarini 2013, mis on seega käesolevas otsuses käsitletav asjakohane ajavahemik.

([4]) ELT C 94, 20.3.2015, lk 11.
([5]) Vt seaduseelnõu L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) seletuskiri. 19. jaanuar 2011, lk 7. Taani ametiasutuste tõlge.
([6]) Vt Taani maksuministri Troels Lund Poulseni kõne Taani parlamendis, 19. jaanuar 2011.

(15) Vaidlustatud seadusega kehtestati maks seaduse paragrahvis 1 loetletud ja ELi kombineeritud nomenklatuuri koodiga tähistatud toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade massile, kui küllastunud rasvade sisaldus toiduaines ületas 2,3 protsenti toote massist. Loetletud toiduained olid järgmised:

i) liha, vastavalt vaidlustatud seaduse I lisas esitatud tabelile;

ii) koodide 0401-0406 alla kuuluvad piimatooted;

iii) koodide 1501-1504 ja 1516 alla kuuluv loomne rasv, mis sulatati või ekstraheeriti muul viisil;

iv) koodide 1507-1516 alla kuuluvad toiduõlid ja -rasvad;

v) margariin ja muud koodi 1517 alla kuuluvad toiduained;

vi) koodi 2106 alla kuuluvad segatud määrded;

vii) muud toiduained, mida nende omaduste ja kasutuse ning nende turustusviisi üldise hindamise põhjal võib pidada eespool punktides i-vi nimetatud toodete asendajateks või imitatsioonideks.

(16) Vaidlustatud seaduse paragrahviga 2 kehtestati maks summas 16 Taani krooni toiduaines sisalduvate küllastunud rasvade kilogrammi kohta.

(17) Vaidlustatud seaduse paragrahvis 3 määratleti maksukohustuslastena ettevõtjad, kes ärilistel eesmärkidel

a) tootsid maksustatavat toiduainet Taanis;

b) said Taanis maksustatavat toiduainet teisest ELi liikmesriigist;

c) importisid maksustatavat toiduainet Taanisse väljaspool ELi asuvast riigist või selliselt ELi territooriumilt, mis ei ole ELi maksuterritooriumi osa; või

d) müüsid maksustatavat toiduainet teisest ELi liikmesriigist selliselt, et toiduaine saadeti või transporditi otseselt või kaudselt müüja poolt või nimel Taanis asuvale mittekaubanduslikule ostjale (kaugmüük), kui vastav üksus oli registreeritud käibemaksuseaduse paragrahvi 47 lõike 2 alusel ([7]).

(18) Maksu tasumisest (ja vaidlustatud seaduse alusel registreerimisest) vabastati ettevõtjad, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive oli kuni 50 000 Taani krooni (ilma maksuta) (vaidlustatud seaduse paragrahvi 4 lõige 6).

(19) Vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punktides 2–7 loetletud toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade kogus määrati kindlaks järgmise teabe alusel:

a) toitumisalase teabe märgistus, kui see oli tootele lisatud ja seal oli kirjas küllastunud rasvade sisaldus;

b) avalikkusele kättesaadav toiduteave, milles on esitatud keskmised normid paljude toiduainete puhul. Avalikult kättesaadav toiduteave tähendab norme, mille võib leida toidu koostise andmepangast ([8]);

c) toiduaine tehniline analüüs.

(20) Kui maksustamise aluseks olevat kogust ei olnud võimalik kindlaks määrata mõne eespool esitatud meetodi kohaselt, tuli maksu maksta toiduaine kogu rasvasisalduse alusel või viimase võimalusena toiduaine netomassi alusel.

2.1. *SELLISTE IMPORDITUD TOIDUAINETE MAKSUSTAMIST KÄSITLEVAD ERISÄTTED, MIDA EI OLE NIMETATUD VAIDLUSTATUD SEADUSE PARAGRAHVIS 1, KUID MIS SISALDAVAD SELLES PARAGRAHVIS NIMETATUD TOIDUAINEID*

(21) Vaidlustatud seaduse paragrahvi 8 kohaselt tuli maksta nn hõlmamismaksu toidu tootmisel kasutatud koostisosadelt, kui need koostisosad pärinesid mõnest vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 nimetatud maksustatavast toiduainest ja kui sellist toitu saadi, imporditi või müüdi Taanis kaugmüügi teel. Hõlmamismaks kehtestati ainult toidule, mida saadi, imporditi või müüdi Taanis kaugmüügi teel, kuna Taanis toodetud maksustatavaid toiduaineid maksustati alati nende „puhtal“ kujul esimeses müügi- või kasutuskohas ja seetõttu polnud Taanis toodetud toidu puhul hõlmamismaksu järele vajadust.

([7]) Taani käibemaksuseadus [LBK nr 287, 28. märts 2011].
([8]) Vt veebisaiti www.foodcomp.dk.

(22) Vaidlustatud seaduse paragrahvi 12 kohaselt oli maksustamisbaasiks sellistes koostisosades sisalduvate küllastunud rasvade mass, mis pärinesid paragrahvis 1 nimetatud maksustatavast toiduainest ja mida kasutati saadud, imporditud või kaugmüügi teel müüdud toidu tootmisel.

(23) Vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 teise lõigu kohaselt pidid maksukohustuslikud ettevõtjad olema suutelised dokumenteerima toidu tootmisel kasutatud koostisainete küllastunud rasvade massi ja nad olid vastava nõudmise korral kohustatud esitama tootja sellekohase deklaratsiooni. Paragrahvi 1 punktis 1 nimetatud maksustatava koostisosa, st liha puhul määrati maksustamisbaas kindlaks I lisas sätestatud keskmiste määrade alusel.

(24) Teiste hõlmamismaksuga maksustatavate koostisosade puhul võis tootja oma deklaratsiooni väljastamisel kasutada avalikult kättesaadavat toiduteavet, milles on esitatud konkreetsetes toiduainetes küllastunud rasvade sisalduse keskmised normid, et määrata kindlaks toidu tootmisel kasutatud maksustatavate koostisosade maksustamisbaas.

(25) Kui maksukohustuslasest ettevõtjal ei olnud võimalik tootja deklaratsiooni esitada, võeti vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punktis 1 nimetamata koostisosade suhtes hõlmamismaksu määramisel aluseks nii küllastunud kui ka küllastumata rasvade kogusisaldus toiduaines või, kui sellist teavet ei olnud võimalik esitada, toiduaine netomass.

(26) Kui Taani maksu- ja tolliamet leidis, et vaidlustatud seaduse paragrahvi 12 lõike 2 kohaselt arvutatud hõlmamismaksu summa oleks suurem kogu rasvasisalduse või netomassi alusel arvutatud hõlmamismaksu summast, võis ta maksustamisbaasi kindlaks määrata hinnangu põhjal.

2.2. *VÄIDETAVAD ABIMEETMED*

(27) Nagu on kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8, sisaldas vaidlustatud seadus kuut võimalikku abimeedet. Need olid järgmised.

1) 1. meede: teatavate toiduainete väljajätmine vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 sätestatud maksustatavate toiduainete loetelust, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.1.

2) 2. meede: selliste toiduainete maksustamata jätmine, mille küllastunud rasvade sisaldus ei ületa 2,3 protsendi piirmäära, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.2.

3) 3. meede: maksuvabastus ettevõtjatele, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive oli kuni 50 000 Taani krooni, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.3.

4) 4. meede: muude kui inimtoiduks ettenähtud toodete, näiteks loomasööda maksuvabastus, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.4.

5) 5. meede: kodumaiste ja imporditud toodete erinev kohtlemine maksustamise aja ja viisi osas, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.5.

6) 6. meede: maksu edasilükkamise ja tuludest tehtavate mahaarvamiste kord, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.6.

3. **AMETLIKU UURIMISMENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED**

(28) Tuginedes olemasolevale teabele, väljendas komisjon menetluse algatamise otsuses esialgset seisukohta, et ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tingimused on meetmete 1–3 ja 5–6 puhul täidetud. Neid meetmeid ei peetud võrdlussüsteemi olemuse või üldise ülesehituse alusel õigustatuks, kuna Taani ei tõendanud, et meetmed on vajalikud küllastunud rasvade maksustamise üldise süsteemi toimimise ja mõjususe tagamiseks ning et meetmete väidetavate eritunnuste ja ainult teatavatele tootjarühmadele võimaldatud maksuvabastuse vahel on seos.

(29) Komisjon algatas ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 2 kohase menetluse, kuna tol ajal olemas olnud teabe põhjal kahtles ta, kas nimetatud meetmed on siseturuga kokkusobivad.

4. TAANI AMETIASUTUSTE MÄRKUSED AMETLIKU UURIMISMENETLUSE ALGATAMISE KOHTA

(30) Taani ametiasutused edastasid oma märkused komisjonile 26. mail 2015. Pärast komisjoni ja Taani ametiasutuste esindajate kohtumist 18. detsembril 2015 ja vastuseks huvitatud isikute esitatud märkustele edastas Taani 21. detsembril 2015 ja 29. jaanuaril 2016 täiendavad märkused. Märkused võib jagada kolme rühma: võrdlussüsteemi puudutavad märkused, maksustamise piirmäärasid puudutavad märkused ja erinevat kohtlemist puudutavad märkused.

4.1. *VÕRDLUSSÜSTEEM*

4.1.1. MAKSU EESMÄRK

(31) Taani kordab, et vaidlustatud seadusega sooviti „edendada elanike paremat toitumist ja seeläbi parandada nende tervist“ ([9]). Selle eesmärk ei olnud kehtestada üldist rahalist koormust (kõigile) toodetele, mis sisaldavad küllastunud rasvu, vaid ainult nendele toodetele, mis olid Taanis esmased küllastunud rasvade tarbimise allikad, ([10]) võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissuuniseid ([11]). Pidades silmas seda eesmärki, oli maks kavandatud nii, et soodustada küllastunud rasvade tarbimise vähenemist ja edendada üleminekut suurema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimiselt väiksema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimisele, võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissoovitusi ning majanduslikku tasuvust ja haldustõhusust.

(32) Maksu eesmärk ei olnud küllastunud rasvade välistamine Taani elanike toidusedelist. Rasv peaks olema normaalse toitumise osa, kuna see aitab kaasa elutähtsate rasvhapete tarbimisele ja rasvlahustuvate vitamiinide imendumisele. Ametlike toitumissuuniste kohaselt tuleks aga siiski piirata liha- ja piimatoodetest saadava rasva tarbimist ning see tuleks suures osas asendada taimeõlist ja kalast saadava rasvaga ([12]).

(33) Lisaks väidavad Taani ametiasutused, et ELi riigiabi eeskirjad ei kohusta liikmesriike esitama kindlaid teaduslikke tõendeid selle kohta, et maksustamiskorral tõepoolest on eeldatud mõju käitumisele või muu mõju.

4.1.2. HALDUSTÕHUSUS JA MAJANDUSLIK TASUVUS

(34) Taani ametiasutused väidavad, et nad püüavad alati vähendada ettevõtjate olemasolevat halduskoormust ja uute õigusaktide korral mitte koormata ettevõtjaid rohkem kui hädavajalik, eriti väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate puhul. See on olnud järjestikuste valitsuste konkreetne eesmärk juba aastaid ja selle üheks näiteks on Taani käibemaksuseaduse kohaldamine.

(35) Vaidlustatud seaduse ettepaneku 2. jaos kirjeldati neid küsimusi järgmiselt: „Täiesti uue maksu kavandamisel tuleb arvestada paljude aspektidega. Ühest küljest peaks küllastunud rasvade maks hõlmama märkimisväärset osa tavapärastest toiduainetest, et tagada maksu võimalikult suur mõju tarbimisele. Maks peaks olema ka võimalikult lihtne ja ideaaljuhul tuleks seda kohaldada tarneahela algusosas, et maksumaksjana registreerimise ning maksu deklareerimise ja tasumisega seotud halduskoormus langeks võimalikult vähestele majandusüksustele.“

([9]) Vt seaduseelnõu L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) seletuskiri. 19. jaanuar 2011, lk 7. Taani ametiasutuste tõlge.
([10]) Vt Taani maksuministri Troels Lund Poulseni kõne Taani parlamendis, 19. jaanuar 2011.
([11]) Näiteks „Kostkompasset – vejen til en sund balance“ („Toitumiskompass – tee tervisliku tasakaaluni“), Taani pere- ja tarbijakaitseküsimuste ministeerium ning Taani veterinaar- ja toiduamet, jaanuar 2006.
([12]) Toitumiskompass, lk 14.

(36) Maksu kohaldamine tarneahela alguses ja mitte lõpus (st jaemüügil tarbijatele) vähendas halduskoormust miinimumini, kuna jaemüüjate arv on tootjate/importijate arvust märkimisväärselt suurem. See lähenemisviis oli ka vaidlustatud seaduse eesmärgiga kõige paremini kooskõlas.

4.1.3. KÜLLASTUNUD RASVADE ESMASED ALLIKAD

(37) Vaidlustatud seaduse eesmärgid tingisid vajaduse koostada loetelu maksustatavatest toiduainetest, mis on küllastunud rasvade tarbimise esmased allikad, minemata samas vastuollu ametlike toitumissuunistega. Taani ametiasutused väidavad, et seatud eesmärke ja Taani elanikkonna tegelikke tarbimisharjumusi silmas pidades oli neil lai kaalutlusruum, otsustamaks, millised tooted tuleks seaduse tervise- ja toitumisalaste eesmärkide saavutamiseks sellesse loetellu kanda ([13]).

(38) Taani ametiasutuste väitel sõltuvad Taani elanikkonna poolt küllastunud rasvade tarbimise esmased allikad kahest tegurist: i) tarbitavatest tootekogustest ja ii) küllastunud rasvade tegelikust osakaalust tootes. Toode ei ole Taanis tingimata esmane küllastunud rasvade tarbimise allikas ainult seetõttu, et selle rasvasisaldus on suur. Pealegi ei põhjusta küllastunud rasvu sisaldav toode ilmtingimata terviseprobleeme, kui selle rasvasisaldus on väike ja/või kui sellel on ametlike toitumissoovituste kohaselt muid häid omadusi.

(39) Taani viitab aruandele, ([14]) milles on määratletud kõik lihatoodete, piimatoodete ja rasvade/õlide liigid, mis on käsitletavad Taanis küllastunud rasvade tarbimise esmaste allikatena. Need tooterühmad kokku moodustavad 81 protsenti küllastunud rasvade tarbimisest (liha 19 protsenti, piimatooted 30 protsenti ja igasugused rasvad 32 protsenti). Teisi tooterühmi ei peetud küllastunud rasvade esmasteks allikateks, kuna nende osakaal küllastunud rasvade tarbimises oli väike (6 protsenti või alla selle). Nendele asjaoludele tuginedes väidab Taani, et esmase allikana määratlemiseks ei olnud selge künnis vajalik.

(40) Incentive'i aruande ([15]) kohaselt maksustati maksu kehtimise ajal 88 protsenti Taanis tarbitud küllastunud rasvadest (piimatooted – 84 protsenti, liha – 98 protsenti, muud maksustatud tooted – 90 protsenti). Osa piimatoodetes (16 protsenti) ja lihas (2 protsenti) esinevate küllastunud rasvade maksustamata jätmine oli vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 sätestatud 2,3-protsendilise piirmäära tagajärg.

(41) Lisaks kinnitab Taani, et vaidlustatud seaduse alusel maksustati näiteks leivas, kartuli- ja lihakrõpsudes ning maiustustes sisalduvad küllastunud rasvad, kuna maksu kohaldati nende töödeldud toiduainete tootmiseks kasutatavates piimatoodetes, rasvades/õlides ja lihas sisalduvate küllastunud rasvade suhtes.

(42) Taani viitab Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivile 2000/13/EÜ, ([16]) milles „liha" on määratletud kui „inimtoiduks kõlblikeks tunnistatud imetajate ja linnuliikide skeletilihased […]".

(43) Taani järeldab, et kodulinnuliha on määratluse kohaselt lihaliik, nagu seda on ka sealiha ja veiseliha, ning et järelikult oleks kodulinnuliha väljajätmine olnud meelevaldne, kui muid lihaliigid kuulusid maksustamisele, nagu oleks olnud meelevaldne välja jätta teatud liiki juust (nt kitsejuust) või õli (nt seesamiõli), kui kõiki muid juustusid ja õlisid maksustati.

([13]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs*. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.

([14]) „Toitumisharjumused Taanis aastatel 2003-2008", DTU Fødevareinstituttet, 2010, lk 114. Aruande koostas Riiklik Toiduinstituut, mis on osa Taani Tehnikaülikoolist, ja see põhineb andmetel toitumisharjumuste kohta, mis koguti 4431 osalejalt vanuses 4–75 aastat aastatel 2003-2008. Riikliku Toiduinstituudi ülesanne on ühiskonna ja tööstuse huvides uurida jätkusuutlikke ja lisaväärtust pakkuvaid lahendusi toidu ja tervise valdkonnas ning edastada nende kohta teavet.

([15]) Teatavates toiduainetes sisalduvatele küllastunud rasvadele kehtestatud Taani maksu majanduslikud tagajärjed („Incentive'i aruanne") (Taani maksuministeeriumi nimel), 2015, lk 31. Aruande koostas Taani maksuministeeriumi tellimusel majanduskonsultant Incentive vastuseks Euroopa Komisjoni 2015. aasta menetluse algatamise otsusele. Incentive'i ülesandeks oli läbi viia majanduslik hindamine, mis käsitles kõnealust maksu, selle mõju tarbija- ja tootjahindadele ning seda, mil määral avaldas maks moonutavat mõju konkurentsile.

([16]) Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. märtsi 2000. aasta direktiiv 2000/13/EÜ toidu märgistamist, esitlemist ja reklaami käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (EÜT L 109, 6.5.2000, lk 29).

(44) Taani arvates oleks kodulinnuliha väljajätmine läinud vastuollu ka vaidlustatud seaduse põhieesmärgiga tagada ka maksustatavate toiduainete lähedaste asendajate maksustamine ([17]).

4.1.4. KÜLLASTUNUD RASVADE TEISESED ALLIKAD

(45) Loogiliselt võttes käsitleti teiseste allikatena kõiki küllastunud rasvade allikaid, mida põhjenduses 38 määratletud kahe kriteeriumi alusel ei liigitatud esmasteks allikateks. Toiduained, milles pole küllastunud rasva, on näiteks paljud puu- ja köögiviljad (nt salat ja melon) ning mõned kalaliigid. Tooted, mille küllastunud rasvade sisaldus on 0,1–0,5 protsenti, on näiteks peaaegu kõik muud puu- ja köögiviljad.

(46) Toiduaineid, mis moodustasid küllastunud rasvade kogutarbimisest 1 protsendi või vähem (nt kala, ([18]) munad, pähklid ja seemned) ([19]), ei loetud küllastunud rasvade tarbimise esmasteks allikateks. See oli peamine põhjus, miks neid tootekategooriaid vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 ei nimetatud.

4.1.5. TOITUMISSOOVITUSED TAANIS

(47) Taani väidab, et maksust tulenevad muutused tarbimises oleksid kooskõlas Taani veterinaar- ja toiduameti toitumissuunistega, mis on Taanis tervisliku eluviisi ametlikud soovitused. Need ametlikud soovitused hõlmavad suuniseid „Toitumiskompass – tee tervisliku tasakaaluni“, ([20]) mis koosnevad kaheksast toitumissuunisest: söö puu- ja köögivilju (kuus tükki päevas); söö kala ja kalatooteid (mitu korda nädalas); söö kartulit, riisi või makarone ja täisteraleiba (iga päev); vähenda suhkrutarbimist (eriti karastusjookides, maiustustes ja kondiitritoodetes sisalduva suhkru tarbimist); vähenda rasvatarbimist (eriti piimatoodetes ja lihas sisalduva rasva tarbimist) ja vali madala rasvasusega tooted; mitmekesista toidusedelit ja hoia normaalkaalu; kustuta janu veega; ole füüsiliselt aktiivne (vähemalt 30 minutit iga päev). Lisaks soovitatakse toitumissuunistes tervisliku toitumise osana tarbida iga päev 500 ml madala rasvasusega piimatooteid, näiteks rasvatut piima või petipiima ([21]). Need soovitused lähtuvad piimatoodete toiteväärtusest ja kasulikkusest tervisele ([22]).

(48) Taani selgitab, et puu- ja köögiviljade ning kala tarbimist ei saa võrrelda juustu, liha ja või tarbimisega, kuigi kõik need toiduained sisaldavad küllastunud rasvu. Puu- ja köögiviljad aitavad märkimisväärselt kaasa süsivesikute, kiudainete ja paljude vitamiinide omastamisele ([23]). Taani elanike toitumisharjumuste uuringu (2003-2008) kohaselt olid puuviljade, eriti aga köögiviljade tarbimiskogused nii täiskasvanute kui ka laste puhul soovitatavatest kogustest väiksemad ([24]).

(49) Taani väidab, et oma aruandes puu- ja köögiviljade ning tervise kohta jõudis Taani Tehnikaülikooli Riiklik Toiduinstituut järeldusele, et peaaegu kõik uuringud osutavad pöördvõrdelisele seosele puu- ja köögiviljade tarbimise ning südame-veresoonkonna haiguste riski vahel. Lisaks on mitu uuringut näidanud, et mida suurem on puu- ja köögiviljade tarbimine, seda suurem on kasu tervisele ([25]).

(50) Kartul on oluline süsivesikute ja kiudainete allikas, sisaldades palju kiudaineid, C-vitamiini, B-vitamiine, tiamiini ja niatsiini. Lisaks on küllastunud rasvade sisaldus kartulites vaid 0,1 protsenti ja kartul on üks kõige paremini täiskõhtutunnet tekitavaid toiduaineid. Ametlikud toitumissuunised soovitavad tarbida kartulit iga päev ([26]). Alternatiivina soovitatakse süüa ka riisi ja makarone, kuna need, eriti täisteratooted, sisaldavad kiudaineid ([27]).

([17]) See eesmärk ilmneb ka vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punktist 7 ja seadust ettevalmistavatest materjalidest.
([18]) „Toitumisharjumused Taanis aastatel 2003-2008“, lk 114.
([19]) Taani ametiasutustel puuduvad täpsed andmed seemnete ja pähklite tarbimise kohta ning nende panuse kohta küllastunud rasvade kogutarbimisse Taanis. Sellegipoolest lisati pähklid ja õlirohked seemned tabelis 1 puuviljade kategooriasse ja see kategooria moodustas küllastunud rasvade kogutarbimisest ainult 1 protsendi. Seetõttu näib olevat õiglane eeldada, et seemned ja pähklid ei mõjuta Taanis küllastunud rasvade kogutarbimist olulisel määral. Lisaks tuleb märkida, et seemnetest saadud õli kuulus maksustamisele; vt vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punkt 4, mis sisaldab viidet ELi kombineeritud nomenklatuuri koodidele 1507-1516.
([20]) Toitumiskompass.
([21]) Toitumiskompass, lk 15.
([22]) Toitumiskompass, lk 15, „Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010“, Taani Tehnikaülikooli Riiklik Toiduinstituut, ja „Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose“, Ernæringsrådet, 2003.
([23]) Toitumiskompass, lk 6.
([24]) „Toitumisharjumused Taanis aastatel 2003-2008“, lk 30–33.
([25]) Taani Tehnikaülikooli Riiklik Toiduinstituut, „Frugt, grøntsager og sundhed – opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002-2006“, oktoober 2007, lk 38 ja lk 8.
([26]) Toitumiskompass, lk 10.
([27]) Toitumiskompass, lk 11.

(51) Teraviljas on palju olulisi toitaineid ning täisteratooted sisaldavad rikkalikult kiudaineid ja B-vitamiine. Ametlikud toitumissuunised soovitavad tarbida leiba ja teravilja iga päev ([28]).

(52) Kala sisaldab asendamatuid rasvhappeid, D-vitamiini, joodi ja seleeni, mida on muudest toiduainetest raske saada. Eri liiki kalad sisaldavad neid tervisele kasulikke aineid erinevas koguses. Seetõttu tuleks tarbida eri liiki kala, nii rasvast kui ka väherasvast ([29]).

(53) Taani juhib tähelepanu sellele, et Taani elanike toitumisharjumuste uuringu (2003-2008) kohaselt tarbisid nii täiskasvanud kui ka lapsed kala alla poole soovitatavast kogusest. Vähene kalatarbimine oli omakorda üks Taani elanikkonna D-vitamiini puuduse põhjustest ([30]). Suures koguses D-vitamiini sisaldavad just rasvased kalad, nagu järeldas Taani veterinaar- ja toiduamet oma aruandes kalatarbimise kohta ([31]). Lisaks on mitu uuringut osutanud seosele kalatarbimise ja südame isheemiatõve vähenenud riski vahel ([32]).

(54) Taani väidab, et vastavalt vaidlustatud seaduse vastuvõtmise ajal kehtinud ametlikele suunistele väikelaste piimatarbimise kohta võis alates 6 kuu vanusest rinnapiima imiku toidusedelis järk-järgult asendada täispiimaga ja alates 1–3 aasta vanusest pidanuks piimatoodete tarbimine põhinema madala rasvasisaldusega piimal ([33]).

4.1.6. VÕRDLUSSÜSTEEMI ÜLESEHITUS

(55) Taani rõhutab, et liikmesriikide kaalutlusõigus hõlmab õigust otsustada selle üle, millist majanduspoliitikat nad peavad kõige sobivamaks, ja seada oma maksupoliitikas näiteks tervisealaseid eesmärke.

(56) Taani väidab, et antud juhul on võrdlussüsteemiks maks, mida kohaldati Taanis küllastunud rasvade tarbimise esmastes allikates sisalduvate küllastunud rasvade suhtes, võttes arvesse ametlikke toitumissoovitusi. Teisisõnu tähendab vaidlustatud seaduse kohane „tavapärane“ maksustamine Taani elanikkonna küllastunud rasvade tarbimise esmaste allikatena määratletud toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksustamist kooskõlas ametlike toitumissoovitustega. Need toiduained ja nende otsesed asendajad on vaidlustatud seaduse alusel maksustatud toiduained ning Taani väidab, et ükski toiduaine ei olnud iseenesest maksust vabastatud ja et seaduse ettevalmistamisel oli üheks juhtpõhimõtteks ametlike toitumissuuniste asjakohane arvessevõtmine.

(57) Võrdlussüsteem, mille komisjon esitas menetluse algatamise otsuses, tähendanuks praktikas peaaegu iga liiki toiduainete maksustamist. Selline võrdlussüsteem olnuks aga vastuolus seaduse eesmärkidega. Kõigis toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maks oleks meedet lahjendanud ja paremate toitumisharjumuste soodustamise eesmärgi saavutamist takistanud.

(58) Asjaolu, et vaidlustatud seaduse alusel maksustati ligi 90 protsenti Taanis tarbitavatest küllastunud rasvadest, ([34]) kinnitab ka, et seaduse kohaldamisala kindlaksmääramine ei olnud mingil juhul meelevaldne, vaid hoolikalt kavandatud nii, et hõlmata kõik peamised allikad.

4.2. *2,3-PROTSENDILINE PIIRMÄÄR MAKSUSTAMISEL*

(59) Taani ametiasutuste arvates hõlmab liikmesriikide kaalutlusõigus õigust otsustada, kuidas saavutada oma maksupoliitika kaudu tervisealaseid eesmärke, sealhulgas otsustada selliste objektiivselt põhjendatud piirmäärade üle, mida nad peavad nende tervisealaste eesmärkide saavutamiseks asjakohaseks ([35]). Konkreetne piirmäär on liikmesriigi enda otsustada, tingimusel et valitud piirmäär on maksustamise eesmärki arvestades õigustatud.

([28]) Toitumiskompass, lk 11.
([29]) Toitumiskompass, lk 8.
([30]) „Toitumisharjumused Taanis aastatel 2003-2008“, lk 38.
([31]) „Helhedssyn på fisk og fiskevarer“, Fødevaredirektoratet, FødevareRapport 2003:17, oktoober 2003, lk 36–37.
([32]) „Helhedssyn på fisk og fiskevarer“, Fødevaredirektoratet, lk 41–46.
([33]) „Mad til spædbørn og småbørn“ („Imikute ja väikelaste toit“), Taani tervise- ja ravimiamet, 2010, lk 9, 18–19, 27 ja 36.
([34]) Incentive'i aruanne, lk 31, joonis 10.
([35]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.

(60) Selle väite toetuseks viitab Taani ELi kohtute praktikale, mille kohaselt ei loeta valikuliseks meedet, mis hõlmab kriteeriume, mis on objektiivsed ja kohaldatavad kõigi potentsiaalselt huvitatud ettevõtjate suhtes, kes neile kriteeriumidele vastavad ([36]).

(61) Lisaks väidab Taani, et küsimuse puhul, kas 2,3-protsendiline piirmäär oli tavapärasest maksustamiskorrast kõrvale kalduv meede, tuleks hinnata, kas piirmäärast allapoole jäävate toodete tootjad olid sellises faktilises ja õiguslikus olukorras, mis oli võrreldav piirmäära ületavate toodete tootjate olukorraga ([37]). Selleks tuleb hinnata piirmäära mõju, arvestades maksustamiskorra eesmärke ([38]).

(62) Seega on otsustava tähtsusega küsimus, kas meetme mõju tingis erandi võrdlussüsteemist, mis on määratletud süsteemi eesmärkidega.

(63) Taani viitab sellega seoses Üldkohtu otsusele British Aggregatesi kohtuasjas, kus kohus leidis, et mõningate maksustamata materjalide kaevandamine kahjustab vähemalt samapalju kui mitte suuremal määral keskkonda kui teiste, maksustatud materjalide kaevandamine ning et ei olnud tõendatud, et just nimelt maksustamata materjalide kaevandamise eriti kahjustav mõju keskkonnale eristab nende olukorda maksustatud materjalide olukorrast ([39]).Kui meetme mõju aitab kaasa süsteemi eesmärgi saavutamisele, ei kujuta meede endast erandit võrdlussüsteemist ([40]).

(64) Taani ametiasutuste sõnul kehtestati 2,3-protsendiline piirmäär seaduse sisulist eesmärki silmas pidades. Seaduseelnõu seletuskirjas öeldakse: „Tehakse ettepanek kehtestada maksuga hõlmatava toidu jaoks piirmäär, et viia maksustatavate madala rasvasusega toiduainete arv miinimumini ja samal ajal võtta arvesse, et toitumissoovituste kohaselt tuleks osa soovitatavast igapäevasest toidust saada rasvast ja ideaaljuhul küllastumata rasvast“ ([41]).

(65) Menetluse algatamise otsuse põhjenduses 107 rõhutab komisjon, et ennetuskomisjon soovitas küllastunud rasvade maksu kohaldada kõigile piimatoodetele, sealhulgas piimale. Taani tunnistab, et see soovitus võib olla õige, kui keskenduda kitsalt elanikkonna küllastunud rasvade tarbimise üldisele vähendamisele, kuid toonitab, et maksul ei olnud nii kitsast eesmärki. Vastupidi, maksu eesmärk oli parandada Taani elanike toitumisharjumusi. Kuna ennetuskomisjon ei võtnud arvesse *kõigi* piimatoodete maksustamise negatiivset mõju, mis olnuks vastuolus piimatoodete tarbimist käsitlevate ametlike toitumissoovitustega, ei järginud seadusandja ennetuskomisjoni ettepanekut selles konkreetses küsimuses.

(66) Taani ametiasutused väidavad, et 2,3-protsendiline piirmäär tagas, et maks ei oleks vastuolus ametlike toitumissuunistega, milles sõnaselgelt soovitati tarbida iga päev 500 ml madala rasvasusega piimatooteid (vt põhjendus 47) ja mille kohaselt tuleks eelistada madala rasvasusega liha rasvasemale lihale. Piirmäära kehtestamine võimendas käitumuslikku ajendit valida madala rasvasusega tooteid ning Taani väidab, et ilma selle piirmäärata võinuks maksul olla mõju, mis oleks läinud vastuollu maksu üldeesmärkidega edendada Taani elanike paremat toitumist ja parandada nende tervist. Seega oli see piirmäär maksu eesmärgi jaoks olemuslikult vajalik ja see ei olnud *prima facie* valikuline. Lisaks vähendas piirmäär tarbetut halduskoormust.

([36]) Kohtuotsus, Üldkohus, 12. november 2013, MOL *vs.* komisjon, T-499/10, ECLI:EU:T:2013:592, punkt 77.
([37]) Kohtuotsus, Üldkohus, 7. märts 2012, British Aggregates *vs.* komisjon, T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110, punktid 47, 49 ja 68, ning kohtuotsus, Üldkohus, 7. november 2014, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938, punkt 37.
([38]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 22. detsember 2008, British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757, punktid 85 ja 89, kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, komisjon *vs.* Madalmaad, C-279/08, ECLI:EU:C:2011:551, punkt 51, ning kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.
([39]) Kohtuotsus, Üldkohus, 7. märts 2012, British Aggregates *vs.* komisjon, T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110, punkt 73.
([40]) Euroopa Komisjoni 27. märtsi 2015. aasta otsus SA.34775, täitematerjali maks Ühendkuningriigis, C(2015) 2141 final, punktid 181–183.
([41]) Seaduseelnõu, lk 10.

(67) Taani väidab, et piirmääraks oleks võinud kehtestada 2,0, 2,5 või isegi 3,0 protsenti, kuid sellel oleks ikkagi olnud positiivne mõju Taani elanikkonna tervisele ja see oleks võimendanud ajendit eelistada madala rasvasusega tooteid rasvasematele toodetele. Piirmääraks just 2,3 protsendi kehtestamine aga tagas ka selle, et maks ei ole vastuolus ametlike suunistega väikelastele antava piima kohta, millele osutatakse põhjenduses 54.

(68) Täispiima tarbimine on hinnamuutuste suhtes väga tundlik: hinnangute kohaselt võib üheprotsendiline hinnatõus vähendada tarbimist 1,14 protsenti ([42]). Seetõttu väidab Taani, et maks, mille puhul piirmäär on alla 2,3 protsendi, võinuks ajendada väikelastega peresid kas piirama piimatoodete tarbimist või ostma täispiima asemel rasvatut piima, kuna viimase puhul olnuks maks madalama määraga. Seetõttu eeldati, et maks võinuks põhjustada täispiima tarbimise vähenemise Taani väikelaste puhul, mis oleks olnud vastuolus toitumissoovitustega. Taani ametiasutuste arvates on see piisav põhjendus piirmäära kehtestamiseks 2,3 protsendi tasemel ja näitab, et selle piirmäära mõju aitas kaasa maksu eesmärgi saavutamisele.

(69) Taani osutab asjaolule, et kõnealune piirmäär ei tekitanud ajendit osta rasvatu piima asemel täispiima. Järelikult tagati selle piirmääraga üksnes seda, et maks ei vähenda igasuguse piima tarbimist, ja see oli kooskõlas maksu eesmärgiga.

(70) Vastuseks komisjoni arvamusele, et selliste toiduainete suur tarbimine, milles küllastunud rasvade sisaldus on alla 2,3 protsendi, võis märkimisväärselt kaasa aidata küllastunud rasvade kogutarbimisele (menetluse algatamise otsuse põhjendus 107), väidab Taani, et isegi kui see on tõsi, siis tähendab 2,3 protsendist väiksema rasvasisaldusega toiduainete suur tarbimine kahtlemata sellest piirmäärast suurema rasvasisaldusega toiduainete väiksemat tarbimist. See oligi maksu üks keskseid eesmärke.

(71) Asjaolu, et mõned ettevõtjad (muu hulgas näiteks piimatootjad) said kõnealusest piirmäärast rohkem kasu, on Taani väitel lihtsalt piirmäära kehtestamise paratamatu tulemus. See on vaidlustatud seaduse alus- ja juhtpõhimõtete üks tagajärgi.

(72) Samuti väidab Taani, et selle hindamisel, kas 2,3-protsendilist piirmäära tuleks pidada erandiks võrdlussüsteemist, ei ole oluline, kas on võimalik tõendada, et mõned ettevõtjad (näiteks piimatootjad) on sellest piirmäärast kõige rohkem kasu saanud, või kas piirmäär kehtestati selleks, et vabastada piim maksust. Taani väitel on ainus asjakohane küsimus see, kas 2,3-protsendilise piirmäära mõju aitab kaasa maksu eesmärkide saavutamisele või mitte. Kui jah, siis ei ole piirmäär erand võrdlussüsteemist, kuna piirmäärast alla- ja ülespoole jäävad tooted ei ole võrreldavas olukorras.

(73) Vastuseks menetluse algatamise otsuses tõstatatud küsimustele esitas Taani teabe vaidlustatud seaduse alusel saadud maksutulu kohta, millest nähtub 2,3-protsendilise piirmäära mõju Taani toidutööstuse äriühingutele.

Tabel 1

Maksutulu äriühingute, tegevusvaldkondade ja sektorite kaupa

(Taani kroonides)

Äriühing (*)	Tegevusvaldkond	Sektor	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Kokku (*)
[…]	Tootja	Meiereid ja juustu valmistamine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Sealiha töötlemine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Margariini ja muude toidurasvade tootmine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Hulgimüüja	Liha- ja kodulinnuliha-toodete tootmine	[…]	[…]	[…]	[…]

([42]) Incentive'i aruanne, lk 26, tabel 8.

(Taani kroonides)

Äriühing (*)	Tegevusvaldkond	Sektor	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Kokku (*)
[…]		Muu jaemüük spetsialiseerimata kauplustes	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Vahendaja	Suured ja keskmise suurusega ostukeskused	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Muu liha töötlemine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Piimatoodete, munade ja muude toiduainete hulgimüük	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Hulgimüüja	Pakendamine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Meiereid ja juustu valmistamine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Meiereid ja juustu valmistamine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Kaubasaaja	Piimatoodete, munade ja muude toiduainete hulgimüük	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Kaubasaaja	Odavmüügiga tegelev ettevõtja	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Meiereid ja juustu valmistamine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Margariini ja muude toidurasvade tootmine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Kaubasaaja	Toidu ja jookide spetsialiseerimata hulgimüük	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Hulgimüüja	Liha- ja kodulinnuliha-toodete tootmine	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Tootja	Sealiha töötlemine	[…]	[…]	[…]	[…]

(*) Selle teabe suhtes kehtib ametisaladuse hoidmise kohustus.

Tabel 2

Maksustamata toodete maksuväärtus: täiendav maksusumma juhul, kui maksu oleks kohaldatud kõigis toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade suhtes

(miljonites Taani kroonides)

	Piimatooted	Liha	Muu	Kokku
Leibkondade eelarve uuringul põhinev hinnang	140	9	74	223
Nielseni paneeliuuringu andmetel põhinev hinnang	127	–	–	–

Allikas: Incentive'i arvutused, mis põhinevad Taani statistikaameti andmetel (hinnaindeksid ja tabel FU5) ning Nielseni paneeliuuringu andmetel*Märkus.* Andmed hõlmavad 15-kuulist perioodi. Arvud põhinevad tegelikult müüdud mahul. Arvud ei võta arvesse mahu muutusi, mis on tingitud mõne toote maksustamata jätmisest.

Tabel 3

Maksustamata piimatoodete hinnanguline maksuväärtus ja […]osa selles

(miljonites Taani kroonides)

	Koguväärtus	Hinnanguline väärtus […] (*) puhul
Incentive (leibkondade eelarve uuring) (1)	140	[…]
Incentive (Nielseni paneeliuuringu andmed) (1)	127	[…]
Taani statistikaamet (toidutarbimine) (2)	109–135	[…]
Taani statistikaamet (toidutarbimine) (2) Täispiima maksuväärtus	45–82	[…]

(*) Selle teabe suhtes kehtib ametisaladuse hoidmise kohustus.*Märkus:* Arla Food Amba turuosa arvatakse olevat 90 protsenti, nagu on märgitud ka menetluse algatamise otsuses.

(1) *Allikas*: Incentive'i arvutused, mis põhinevad Taani statistikaameti andmetel (hinnaindeksid ja tabel FU5) ning Nielseni paneeliuuringu andmetel.
Märkus. Andmed hõlmavad 15-kuulist perioodi. Arvud põhinevad tegelikult müüdud mahul. Arvud ei võta arvesse mahu muutusi, mis on tingitud mõne toote maksustamata jätmisest.

(2) *Allikas*: arvutused, mis põhinevad Taani statistikaameti andmetel (www.statistikbanken.dk, FVF1: Fødevareforbrug efter enhed, type og tid (toidutarbimine ühiku, liigi ja aja järgi)) ning veebisaidil www.foodcomp.dk.
Märkus. Veebisaidi www.foodcomp.dk kohaselt on olemas eri liiki jogurteid ja šokolaadipiima, mis sisaldavad erinevas kogustes küllastunud rasvu. Taani statistikaameti andmetes neid ei eristata, mistõttu hinnanguline maksuväärtus on esitatud vahemikuna, kus väiksem väärtus esindab väiksemat küllastunud rasvade sisaldust ja suurem väärtus esindab suuremat küllastunud rasvade sisaldust neis kahes piimatoodete liigis.

(74) Tabelist 1 võib välja lugeda, et küllastunud rasvade maksustamise seaduse alusel oli ülekaalukalt suurim maksumaksja […]. Tabelist 3 järeldub, et […] sai 2,3-protsendilisest piirmäärast ka suurimat kasu, kusjuures hinnanguline maksuväärtus moodustas […] Taani krooni. Tabelist 2 selgub siiski, et kuigi piimasektor (140 miljonit Taani krooni) ja seega […] said piirmäärast suurimat kasu, oli piirmäär kasulik ka lihasektorile (9 miljonit Taani krooni) ja teistele sektoritele (74 miljonit Taani krooni).

4.2.1. PIIRMÄÄR *VS.* AMETLIKE TOITUMISSUUNISTE JÄRGIMISE ALTERNATIIVSED VÕIMALUSED

(75) Taani ametiasutused peavad piirmäära tõhusaks viisiks selle tagamiseks, et maks ei oleks vastuolus ametlike toitumissuunistega, ja leiavad, et see aitab saavutada vaidlustatud seaduse eesmärgi parimal viisil.

(76) Ühe teoreetilise alternatiivina võinuks näha ette sotsiaalabi (toidutalongide või üldise ülekande vormis), et kompenseerida peredele maksu tõttu kasvanud piimahind ja soodustada toitumissuuniste järgimist. Taani väitel oleks olnud keeruline ja kulukas tagada, et seda abi kasutatakse tegelikult väikelaste jaoks täispiima ostmiseks. Lisaks ei oleks sihipärase sotsiaalabi või toidutalongidega olnud võimalik piisavalt hästi lahendada üldist kartust, et piirmäärata maks vähendab maksustatavate toiduainete madala rasvasusega variantide tarbimist; selle probleemi lahendamisega oleksid kaasnenud ületamatud haldusraskused.

(77) Taani väidab, et alternatiiv, mille kohaselt päevahoiuasutustelt oleks nõutud teatava koguse piima ostmist ja lastele pakkumist, ei oleks lahendanud väikelaste täispiima tarbimise küsimust, kuna valdav enamus alla üheaastaseid lapsi ei ole Taanis päevahoiuasutustes, ja see alternatiiv ei oleks olnud piisav kogu soovitatava päevase koguse tarbimise tagamiseks. Teavitus- ja hariduskavad ei olnud sobivad alternatiivid piima tarbimise tagamiseks vaatamata maksule. Imikute ja väikelaste piimatarbimisele suunatud teavituskavad olid juba laialdaselt kasutusel ([43]).

([43]) Toitumiskompass ja „Imikute ja väikelaste toit".

(78) Kokkuvõttes kordab Taani, et alternatiivsed meetmed tagamaks, et maksuga ei kaasneks ametlike toitumissuunistega vastuolus olevaid majanduslikke ajendeid, oleksid olnud märksa vähem tõhusad ja tõenäoliselt kulukamad kui täispiima maksuvabastus.

4.3. *MAKSUSTAMISEL KOHALDATUD PIIRMÄÄRAD – 50 000 TAANI KROONI*

(79) Taani väidab, et maksustatavate toiduainete aastakäibe piirmäär 50 000 Taani krooni oli üldine meede, mida kohaldati kodumaiste tootjate, importijate, vahendajate ja ka kaugmüüjate suhtes ning millele said tugineda kõik ettevõtjad võrdse juurdepääsu põhimõttel; seega ei ole tegemist valikulise meetmega ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(80) Maksu haldamise tõhustamiseks kehtestati piirmäär tasemel, millest allpool oleks nii tootjate/importijate kui ka Taani ametiasutuste halduskoormus ületanud maksutulu.

(81) Näiteks kanaliha importija või tootja, kelle aastakäive oli kuni 50 000 Taani krooni, oleks Taani hinnangul pidanud aastas tasuma maksu ligikaudses summas 500–1 700 Taani krooni (sõltuvalt tegelikust müügikogusest ja küllastunud rasvade sisaldusest). Kuna maksu tuli tasuda igakuiselt, tähendanuks see 44–142 Taani krooni suurust igakuist maksukohustust.

(82) Lisaks leiab Taani, et väikeettevõtjatel oleksid maksu arvutamise ja deklareerimisega seotud kulud moodustanud 100–200 Taani krooni kuus maksustatava toidukauba kohta.

(83) Põhjendustes 81 ja 82 esitatud hinnangute puhul on eelduseks võetud suurim võimalik piirmäärast allapoole jääv aastakäive ja ainult üks maksustatav toidukaup. Taani arvates võib kindlalt eeldada, et näiteks suure hulga talumajapidamiste aastakäive jääb tunduvalt alla 50 000 Taani krooni piirmäära ja nad müüvad rohkem kui ühte liiki maksustatavaid toiduaineid.

(84) Taani leiab, et nende väikeste maksusummade kogumine oleks haldamise seisukohast olnud ebaproportsionaalselt bürokraatlik ja koormav.

(85) Taani hinnangul tagas 50 000 Taani krooni suurune piirmäär sobiva tasakaalu maksust saadava tulu ja nii ametiasutustele kui ka ettevõtjate halduskoormuse vahel.

4.4. *KODUMAISTE JA IMPORDITUD TOODETE NING LADUSTAJATE JA KAUBASAAJATE ERINEV KOHTLEMINE*

4.4.1. KODUMAISTE JA IMPORDITUD TOODETE ERINEV KOHTLEMINE

(86) Taani väitel ei saa riiklikku maksumeedet pidada valikuliseks üksnes seetõttu, et see eristab kodumaiseid ja imporditud kaupu. Meede, mis eristab kodumaiseid ja imporditud kaupu, võib olla asjakohane ELi toimimise lepingu artiklite 34, 30 ja/või 110 võimaliku rikkumise hindamisel, kuid mitte ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulisuse hindamisel, nagu kinnitati Banco Santanderi kohtuotsuses ([44]).

(87) Lisaks kinnitab Taani, et kõnealune meede ei hõlmanud riigi ressursside ülekandmist. Suurenenud halduskoormus ja sellest tulenevad lisakulud importijatele ei tähenda riigi ressursside ülekandmist ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seega ei loobunud Taani hõlmamismaksuga maksutuludest, millele tal muidu oleks olnud selle meetme alusel seaduslik õigus. ELi kohtute praktikast järeldub, et selline meede ei ole riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses ([45]).

([44]) Kohtuotsus, Üldkohus, 7. november 2014, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938.

([45]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. märts 1994, Banco Exterior de España *vs.* Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punkt 14; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 72.

4.4.1.1. ***Maksu kohaldamise koht tarneahelas***

(88) Menetluse algatamise otsuse põhjenduses 121 pidas komisjon küsitavaks, kas maksu kohaldamine võimalikult tarneahela algusosas oli põhjendatud. Sellega seoses märkis komisjon, et maksu eesmärgiga olnuks paremini kooskõlas see, kui maksustamise aluseks oleks olnud küllastunud rasva sisaldus lõpptootes.

(89) Taani ametiasutused ei nõustu selle arvamusega. Maksustamine võimalikult tarneahela alguses tagab, et maks on võimalikult täpselt sihitud küllastunud rasvade tarbimise esmastele allikatele, ja aitab suunata tarbimisharjumusi tervislikumate alternatiivide poole. Seda eesmärki ei oleks saavutatud samal määral, kui maks oleks kehtestatud kõikides toiduainete liikides sisalduvatele küllastunud rasvadele.

(90) Maksu kohaldamine võimalikult tarneahela alguses ja ainult küllastunud rasvade esmaste allikate suhtes motiveerib töödeldud toidukaupade tootjaid kasutama kõige tervislikumaid koostisosi. Vastupidiselt komisjoni esialgsele arvamusele oleks see läinud paremate toitumisharjumuste soodustamise eesmärgiga vastuollu, kui maks oleks kehtestatud ka näiteks köögiviljapiruka köögiviljades sisalduvate küllastunud rasvade kogusele. Maksustada tuleks üksnes pirukas sisalduvas võis ja juustus olevaid küllastunud rasvu, et soodustada selliste pirukate tarbimist, mis sisaldavad vähem võid ja juustu ning näiteks rohkem köögivilju ja madala rasvasusega piimasaadusi.

(91) Vaidlustatud seaduse eesmärkidest tulenes vajadus kohaldada maksu ainult maksustatavatest toiduainetest pärit küllastunud rasvadele; seetõttu oli üheks maksusüsteemi toimimise ja mõjususe tagamise mehhanismiks importija kohustus esitada tootja deklaratsioon, milles on märgitud küllastunud rasvade kogus tootmises kasutatud maksustatavates toiduainetes. Maksustatavatest toiduainetest pärit küllastunud rasvade kogust töödeldud lõpptootes ei oleks olnud lihtne kindlaks teha.

4.4.2. LADUSTAJATE JA KAUBASAAJATE ERINEV KOHTLEMINE

(92) Taani väidab, et vaidlustatud seadus põhines süsteemil, mis eristab ladustajaid ja kaubasaajaid. Samasugust ladustajate ja kaubasaajate eristust kasutatakse ka nõukogu direktiivis 2008/118/EÜ, ([46]) milles on sätestatud kõigi liidu õiguse kohaselt aktsiisiga maksustatavate toodete suhtes kohaldatavad ühised sätted. See tähendab, et ladustaja ladu ei maksustata, kuid kaubasaaja ladu maksustatakse. Sellel eristusel on süsteemi ülesehitusele mõju, mis on süsteemi alus- ja juhtpõhimõtete loogiline tagajärg ega kujuta endast kaubasaajate diskrimineerimist või ladustajate valikulist eelistamist.

(93) Direktiivis 2008/118/EÜ on ladustaja määratletud kui „volitatud laopidaja“, kes on „füüsiline või juriidiline isik, kellel on liikmesriigi pädevate asutuste luba oma ettevõtlustegevuse käigus toota, töödelda, vallata, vastu võtta või lähetada maksulaos aktsiisi peatamise korra all olevaid aktsiisikaupu“; vt nimetatud direktiivi artikli 4 punkt 1. See on sarnane vaidlustatud seaduse paragrahvi 4 lõikele 1, vt paragrahvi 3 lõike 1 punkt 1.

(94) Kaubasaaja on direktiivis 2008/118/EÜ määratletud kui „registreeritud kaubasaaja“, kes on „füüsiline või juriidiline isik, kellel on sihtliikmesriigi pädevate asutuste luba võtta oma ettevõtlustegevuse käigus kõnealuste pädevate asutuste kehtestatud tingimustel vastu teisest liikmesriigist aktsiisi peatamise korra alusel veetavat aktsiisikaupa“; vt nimetatud direktiivi artikli 4 punkt 9. See on sarnane vaidlustatud seaduse paragrahvi 4 lõikele 3, vt paragrahvi 3 lõike 1 punktid 2 ja 3, ning paragrahvi 10 lõikele 1, vt paragrahvi 9 lõike 1 punktid 1 ja 2.

(95) Vaidlustatud seaduse kohaselt võis ettevõtja ladustajana toota, töödelda, ladustada, vastu võtta ja teistest riikidest importida ning teistele ladustajatele tarnida maksustatavaid toiduaineid ilma maksu tasumata (vaidlustatud seaduse paragrahvi 5 lõige 1).

(96) Lisaks võisid importijad, kes üksnes vahendasid maksustatavaid toiduaineid vaidlustatud seaduse alusel registreeritud ettevõtjatele (st ladustajatele või kaubasaajatele), registreerida end ladustajatena (vaidlustatud seaduse paragrahvi 4 lõige 3). Need vahendajad võisid võtta vastu maksustatavaid toiduaineid teistelt ladustajatelt ning saada ja importida maksustatavaid toiduaineid teistest riikidest ilma maksu tasumata (vaidlustatud seaduse paragrahvi 5 lõige 2). Kõik muud importijad pidid end registreerima kaubasaajatena (vaidlustatud seaduse paragrahvi 4 lõige 1).

([46]) Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT L 9, 14.1.2009, lk 12).

(97) Ladustajana registreeritud ettevõtja pidi maksu tasuma tarnitud maksustatavate toiduainete alusel (vaidlustatud seaduse paragrahvi 7 lõige 1). Kaubasaajana registreeritud ettevõtja pidi maksu tasuma saadud/imporditud maksustatavate toiduainete alusel (vaidlustatud seaduse paragrahvi 7 lõige 3).

(98) Vastavalt direktiivi 2008/118/EÜ artikli 7 lõikele 1 muutub aktsiis sissenõutavaks alates kauba tarbimisse lubamise hetkest. Üldjuhul lubatakse kaup tarbimisse kohe, kui kaup väljub aktsiisi peatamise korra alt või kui kauba importimisel ei kohaldata aktsiisi peatamise korda; vt nimetatud direktiivi artikli 7 lõike 2 punktid a ja d.

(99) Kaup väljub aktsiisi peatamise korra alt hetkel, mil registreeritud kaubasaaja võtab kauba vastu; vt direktiivi 2008/118/EÜ artikli 7 lõike 3 punkt a ja artikli 17 lõike 1 punkti a alapunkt ii. See on sarnane vaidlustatud seaduse paragrahvi 7 lõikele 3.

(100) Samuti väljub kaup aktsiisi peatamise korra alt hetkel, mil kaup võetakse vastu vahetu kättetoimetamise kohas; vt direktiivi 2008/118/EÜ artikli 7 lõike 3 punkt c ja artikli 17 lõige 2.

(101) Eeltoodust nähtub, et nii vaidlustatud seaduse kui ka direktiivi 2008/118/EÜ kohane süsteem näevad ette põhimõttelise erinevuse ladustajate ja kaubasaajate vahel: ladustaja ladu ei maksustata, kuid kaubasaaja ladu maksustatakse. See põhimõtteline erinevus õigustab ladustajate ja kaubasaajate erinevat kohtlemist.

(102) Sellega seoses väidab Taani, et 5. ja 6. meedet tuleb pidada maksustamissüsteemi sisemise loogika, olemuse ja haldamise seisukohast põhjendatuks ([47]) ning et need meetmed tulenevad otseselt Taani maksustamissüsteemi aluspõhimõtetest ja suunistest ([48]).

5. **HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED AMETLIKU UURIMISMENETLUSE ALGATAMISE KOHTA**

(103) Komisjon sai menetluse algatamise otsuse ja Taani rasvamaksu võimalike abielementide kohta märkusi kolmelt huvitatud isikult.

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

(104) 20. mail 2015 registreeritud kirjas edastas advokaadibüroo Bech-Bruun, kes esindas organisatsiooni Landbrug & Fødevarer F.M.B.A (edaspidi „L&F“), L&F märkused menetluse algatamise otsuse kohta. L&F ehk Taani põllumajandus- ja toidunõukogu esindab Taani põllumajandustootjaid ja toidutööstust, sealhulgas ettevõtjaid ning kaupmeeste ja põllumajandustootjate ühendusi.

(105) L&F väitel ei põhjustanud vaidlustatud seaduse alusel teatavate toodete maksustamata jätmine „teatavate äriühingute ilmselgelt meelevaldset või erapoolikut eelistamist“. Maksustatud tooted on Taanis küllastunud rasvade tarbimise esmased allikad, mis eristab neid tooteid teistest toodetest.

(106) Lisaks väidab L&F, et maksustatud toodete (liha, piimatooted, igasugused rasvad, segatud määrded ja eespool nimetatud toodete asendajad) ja maksustamata toodete (munad, pähklid, seemned, leib, mais, kartulid, köögiviljad, puuviljad, suhkur, maiustused, toidulisandid, vitamiinid, lisaained, kala ja toit, milles on vähem kui 2,3 protsenti rasva) vahel puudub konkurents.

5.1.1. 2,3-PROTSENDILINE PIIRMÄÄR

(107) L&F väidab, et 2,3-protsendiline piirmäär kajastab piirmäära, mis on sätestatud nõukogu määruse (EÜ) nr 1234/2007 ([49]) XIII lisas, mis reguleerib inimtarbimiseks ette nähtud piima turustamist ELis. Joogipiim võib hõlmata ainult nimetatud lisas sätestatud kategooriaid (st toorpiim, täispiim, madala rasvasisaldusega piim ja rasvatu piim). Täispiim („sødmælk“) on piim, mille rasvasisaldus on vähemalt 3,5 protsenti (massiprotsent), mis vastab küllastunud rasvade 2,3-protsendilisele sisaldusele. Seega valis Taani seadusandja piirmäära, millega kaasnes kõigi kolme Taani turul pakutava joogipiima liigi, st täispiima (vähemalt 3,5 protsenti rasva), madala rasvasisaldusega piima (1,5–1,8 protsenti rasva) ja rasvatu piima (vähem kui 0,5 protsenti rasva) võrdne kohtlemine (maksustamata jätmine).

([47]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 17. juuni 1999, Belgia *vs.* komisjon, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, punkt 39.
([48]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, Paint Graphos jt, liidetud kohtuasjad C-78/08 ja C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 69.
([49]) Nõukogu 22. oktoobri 2007. aasta määrus (EÜ) nr 1234/2007, millega kehtestatakse põllumajandusturgude ühine korraldus ning mis käsitleb teatavate põllumajandustoodete erisätteid (ühise turukorralduse ühtne määrus) (ELT L 299, 16.11.2007, lk 1).

(108) L&F väitel on 2,3-protsendiline piirmäär tasakaalustatud ja mittediskrimineeriv viis süsteemi eesmärkide saavutamiseks, vältides samal ajal konkurentsi moonutamist.

(109) Joogipiima maksustamata jätmine kajastas Taani tolleaegseid toitumissoovitusi, eriti 6 kuu kuni 3 aasta vanuste väikelaste osas ([50]).

5.2. *MIFU MÄRKUSED*

(110) 20. aprillil 2015 registreeritud kirjas edastas Margarineforeningenit (MIFU) esindav […] (*) MIFU märkused menetluse algatamise otsuse kohta. Taani margariinitootjate liit MIFU on Taanis margariini tootjaid ja importijaid esindav kaubandusorganisatsioon.

5.2.1. VÕRDLUSSÜSTEEM

(111) MIFU on seisukohal, et vaidlustatud seadus on vastuolus väidetava tervisealase eesmärgiga vähendada küllastunud rasvade kogutarbimist Taanis. MIFU väitel pole ühtegi teaduslikku tõendit selle kohta, et vaidlustatud seadus oleks tegelikult vähendanud küllastunud rasvade tarbimist Taanis või et see oleks Taani elanikkonna üldist tervist muul viisil parandanud. MIFU sõnul seisnes ainus vaidlustatud seadusest tingitud majanduslik ja käitumuslik muutus tõsiasjas, et seadus tõi kaasa olulise muutuse selles, kui suur on teatavate toiduainete panus küllastunud rasvade kogutarbimisse Taanis.

(112) MIFU väidab, et vaidlustatud seadus vähendas maksustatud toidukaupade, näiteks margariini ja või tarbimist märkimisväärselt, mistõttu vähenes nende konkreetsete maksustatud toiduainete panus küllastunud rasvade kogutarbimisse Taanis. Sellegipoolest ei ole MIFU arvates tõendatud, et maksustatud toiduainetes (nt margariin, või jne) sisalduvate küllastunud rasvade tarbimise vähenemine tähendas küllastunud rasvade kogutarbimise vähenemist Taanis ja Taani elanikkonna üldise tervisliku seisundi paranemist. MIFU sõnul võis selle vähenemise tasakaalustada maksustamata või vähem maksustatud toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade tarbimise samaväärne kasv, mille tulemuseks oli küllastunud rasvade kogutarbimise suurenemine Taanis. Seega võis vaidlustatud seadus lihtsalt muuta seda, kui suur on teatavate allikate (toiduainete) panus küllastunud rasvade kogutarbimisse Taanis.

(113) Lisaks komisjonile varem esitatud seisukohtadele ja dokumentidele väidab MIFU, et neid järeldusi vaidlustatud seaduse mõju kohta toetavad sõltumatud teaduslikud uuringud vaidlustatud seaduse ja muude sarnaste Euroopa toidumaksusüsteemide mõju kohta.

(114) Sellega seoses viitab MIFU eelkõige 17. juuli 2014. aasta aruandele „Food taxes and their impact on competiveness in the agri-food sector“ ([51]) (Toidumaksud ja nende mõju põllumajanduslike toiduainete sektori konkurentsivõimele, edaspidi „ECORYSi aruanne“), mis põhines Euroopa toidumaksusüsteemide, sealhulgas Taani seaduse mõju uuringul. MIFU rõhutab, et aruande järelduste kohaselt võivad toidumaksud üldjuhul põhjustada maksustatud toodete tarbimise vähenemist ning ka toodete koostise muutmist suhkru-, soola- ja rasvasisalduse vähendamise mõttes. Toidumaksud võivad põhjustada ka toodete asendamist, mille tulemuseks on nii maksustatud toiduainete odavamate variantide tarbimise kasv kui ka maksustamata või vähem maksustatud asendajate tarbimise kasv. Küsimuse kohta, kas muutused tarbimises toovad kaasa rahvatervise paranemise, järeldatakse aruandes, et see on endiselt laialdaselt vaidluste teema ning et akadeemilisest kirjandusest pärinevad tõendid on ebaveenvad ja kohati vastuolulised.

(115) ECORYSi aruandes järeldatakse veel, et toidumaksud suurendavad halduskoormust ning neil võib olla negatiivne mõju kasumlikkusele ja tööhõivele. Samuti võivad nad mõjutada konkreetsete ettevõtjate konkurentsivõimet.

([50]) „Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark“, 2010, lk 14–15.
(*) Selle teabe suhtes kehtib ametisaladuse hoidmise kohustus.
([51]) Euroopa Komisjoni ettevõtluse ja tööstuse peadirektoraadi tellimusel koostatud aruanne.

(116) Vaidlustatud seaduse konkreetsete tagajärgede osas osutab ECORYSi aruanne maksustatud toiduainete hindade olulisele tõusule ja nendesamade maksustatud toiduainete tarbimise sama suurele langusele. Lisaks osutatakse aruandes oliiviõli ning köögivilja- ja seemneõlide osas selgele üleminekule maksustatud toodetelt vähem maksustatud toodetele, kuid tõdetakse, et see võis olla tingitud muudest põhjustest, mitte maksustamisest.

(117) MIFU viitab ka 2013. aastal (vahetult pärast vaidlustatud seaduse tühistamist) läbi viidud teaduslikule uuringule seaduse mõju kohta, millest ilmnes, et vaidlustatud seaduse kehtestamise tulemusena vähenes selliste maksustatavate toodete nagu või, võisegud, margariin ja õlid tarbimine 10–15 protsenti ([52]). MIFU sõnul näitab see uuring, et vaidlustatud seaduse negatiivne mõju maksustatavatele toiduainetele oli 3–4 korda suurem Taani seadusandja kavandatud mõjust, mis nähtub seaduseelnõu seletuskirjast.

(118) MIFU väidab, et ECORYSi aruanne kajastab veel ühte uuringut vaidlustatud seaduse mõju kohta, mis põhines kogu 2012. aasta andmetel. Sellest uuringust järeldub, et 2012. aastal põhjustas vaidlustatud seadus muu hulgas Taani margariinihindade tõusu 12 protsendi võrra, mis tähendas nii Taani margariinitarbimise kui ka Taani margariinitööstuse teenitud tulude olulist langust, kuna margariini ostmine ja tarbimine vähenes 8,2 protsenti. Või hind tõusis 13 protsenti ja võinõudlus ehk -tarbimine vähenes sellest tulenevalt 5,5 protsenti ([53]). Margariinitarbimise tegelik langus 2012. aastal, mis moodustas 8,2 protsenti, oli enam kui kaks korda suurem Taani seadusandja kavandatud vähenemisest, mis nähtub seaduseelnõu seletuskirjast.

(119) MIFU arvates kinnitavad aruande järeldused veelgi arvamust, et vaidlustatud seaduse ülesehitus ei olnud kooskõlas seaduse väidetava tervisealase eesmärgiga vähendada küllastunud rasvade tarbimist Taanis.

(120) MIFU väidab ka, et maks oli kavandatud selgelt meelevaldselt või erapoolikult ning seetõttu ei saa vaidlustatud abimeetmeid õigustada üldise võrdlussüsteemi (vaidlustatud seaduse) sisulise eesmärgi või olemusega.

5.2.2. 2. MEEDE: SELLISTE TOIDUAINETE MAKSUVABASTUS, MILLE KÜLLASTUNUD RASVADE SISALDUS EI ÜLETA 2,3 PROTSENDI PIIRMÄÄRA (MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE JAOTIS 2.1.8.2)

(121) MIFU väidab, et 2,3-protsendilise piirmäära kehtestamine on varjamatult sektoripoliitika küsimus, kuna selle otsene eesmärk ja tagajärg seisnes Taani väga mõjuvõimsa piimasektori soosimises. MIFU väitel oli piirmäär teadlikult kavandatud eesmärgiga vabastada piim maksust, kuna piima igasugusel maksustamisel oleksid olnud Taani piimasektori jaoks väga tõsised rahalised tagajärjed, arvestades sektori majanduslikku ja konkurentsiolukorda ajal, mil vaidlustatud seadus vastu võeti.

(122) MIFU kinnitab, et 2,3-protsendilise piirmäära sätestamine vaidlustatud seaduses on ehe näide *de facto* valikulisest meetmest, mida ei saa õigustada.

5.2.3. VAIDLUSTATUD SEADUSE PEAMISED KASUSAAJAD

(123) Lisaks väidab MIFU, et faktilisest maksuvabastusest sai peamiselt kasu Taani piimasektor, kuna maksuvabastus vähendas sektori ettevõtjate kulusid, mida need ettevõtjad oleksid vastasel juhul pidanud kandma. Vaidlustatud seaduse alusel maksustatud toiduainete nõudlus vähenes ja seetõttu vähenesid vaidlustatud seaduse tõttu ka tulud (juhtumianalüüsid osutavad 5,5–15 protsendi suurusele tulude vähenemisele) ([54]). Piima aga maksustatud ja piimanõudlus vaidlustatud seaduse kehtivuse ajal ei vähenenud. Vastupidi, joogipiima tarbimine ([55]) kasvas Taanis 2012. aastal pisut võrreldes 2011. aastaga, saavutades 2012. aastal tarbimistaseme, mis oli praktiliselt sama kui 2010. aastal ([56]).

(124) Samuti väidab MIFU, et ükski ekspert pole kunagi soovitanud vaidlustatud seaduse alusel piima maksust vabastada. Isegi Taani valitsuse nn ennetuskomisjon soovitas maksustada ka piima. MIFU sõnul ei toetanud Taani veterinaar- ja toiduameti toitumissoovitus väikelastele joogipiima andmise kohta mingil viisil 2,3-protsendilisest piirmäärast tulenevat maksuvabastust, vaid seda kasutati üksnes argumendina piima maksust vabastamiseks.

([52]) Dejgaard Jensen ja Smed (2013).
([53]) „Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector", ECORYS, 2014, lisade lk 83.
([54]) ECORYSi aruanne.
([55]) Taani statistikaamet.
([56]) MIFU esitatud graafik, Taani statistikaameti andmed.

(125) Peale selle leiab MIFU, et piima kui sellise vabastamine vaidlustatud seadusega kehtestatud maksust ainuüksi väidetava kavatsuse tõttu kanda hoolt väikelaste võimaliku piimavajaduse rahuldamise eest, on igal juhul ebajärjekindel ja ebaproportsionaalne. MIFU väitel oleks seda eesmärki olnud võimalik saavutada paremini ja vähem moonutaval viisil, nagu traditsiooniline reguleerimine, turupõhised vahendid, sektori eneseregulatsioon, teavitus- ja hariduskampaaniad või maksutoetused väikeste lastega leibkondadele ja lasteaedadele.

(126) Lisaks väidab MIFU, et piima maksuvabastus ei soodustanud mitte ainult joogipiima tarbimist teiste asendatavate jookide arvelt, vaid soosis ka piima kasutamist tööstuslikel eesmärkidel muude toiduainete koostisosana maksustatavate koostisosade asemel.

(127) Seetõttu järeldab MIFU, et faktilisest maksuvabastusest sai peamiselt kasu Taani piimasektor ja et ükski teine majandusüksus ei saanud sellest maksuvabastusest nii palju kasu kui Arla.

5.3. ARLA FOODSI MÄRKUSED

(128) Oma kirjas, mille komisjon registreeris 7. juunil 2016, esitas Arlat esindav […] ([57]) Arla märkused menetluse algatamise otsuse kohta. Arla Foods on Euroopa suurim piimatootmiskontsern ning see kuulub ühiselt Taani ja Rootsi piimatootjatele. Arla kontsern töötleb üle 90 % Taani piimast.

(129) Arla väidab oma kirjas, et küllastunud rasvade maksuga sooviti edendada paremat toitumist, et seeläbi parandada Taani elanike tervist ja pikendada nende keskmist oodatavat eluiga. Peale selle leiab Arla, et selle üldeesmärgi saavutamiseks ei peetud kõnealuse kaudse maksuga silmas mitte pelgalt kõigi küllastunud rasvu sisaldavate toiduainete maksustamist, vaid ka elanikkonna suunamist toiduainete poole, mis sisaldavad väiksemas koguses küllastunud rasvu, vähendamata seejuures tervislike ja vajalike toiduainete tarbimist, mis sisaldavad muid olulisi toitaineid. Maksu eesmärk ei seisnenud küllastunud rasvade täielikus välistamises, sest paljud tooted, mis sisaldavad küllastunud rasvu, on ühtlasi vajalikud toiduained.

(130) Arla kinnitab veel, et maksustamisel kohaldatud 2,3-protsendiline piirmäär ei olnud valikuline, kuna küllastunud rasvade maksu eesmärke arvestades on vähem kui 2,3-protsendilise küllastunud rasvade sisaldusega toiduained teistsuguses faktilises ja õiguslikus olukorras kui suurema küllastunud rasvade sisaldusega tooted. Maksu eesmärkide saavutamisele aitas kaasa ainult selliste toiduainete maksustamine, mille küllastunud rasvade sisaldus on suurem kui 2,3 protsenti.

(131) Arla selgitab ka, et 2,3-protsendiline piirmäär põhines maksu kehtestamise ajal kehtinud ametlikel toitumissoovitustel joogipiima kohta. Lisaks kirjeldab ta piima kasulikkust. Lõpuks väidab Arla, et joogipiima ja muude toodete vahel puudub konkurents.

6. **ECORYSi ARUANNE**

(132) Aruanne „Food taxes and their impact on competiveness in the agri-food sector“ (Toidumaksud ja nende mõju põllumajanduslike toiduainete sektori konkurentsivõimele) koostati Euroopa Komisjoni ettevõtluse ja tööstuse peadirektoraadi tellitud uuringu tulemusena. Uuringu viis aastatel 2013-2014 läbi Euroopa konkurentsivõime ja jätkusuutliku tööstuspoliitika konsortsium (edaspidi „konsortsium“). Konsortsiumi juhtis Ecorys Netherlands ning sellesse kuulusid Cambridge Econometrics, Taani Tehnoloogiainstituut, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institute ja WiiW, aga ka spetsialiseerunud alltöövõtjate ja üksikisikute rühm. Aruandes vaadeldi ühtlustamata maksude mõju põllumajandusliku toidutööstuse konkurentsivõimele. Uuring hõlmas Taani küllastunud rasvade maksu analüüsi. ECORYSi aruande kohaselt (vt põhjendus 123) on märke, et küllastunud rasvade maks saavutas oma peamise eesmärgi mõjutada ostuharjumusi ja aitas rahastada maksukärpeid muudes valdkondades, kuid sellega kaasnesid maksust mõjutatud ettevõtjatele suured halduskulud.

([57]) Selle teabe suhtes kehtib ametisaladuse hoidmise kohustus.

(133) ECORYSi aruanne sisaldas ökonomeetrilist analüüsi „The Danish tax on saturated fat – short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats“ (Taani küllastunud rasvade maks – mõju rasvade tarbimisele, asendamisele ja tarbijahindadele lühiajalises vaates) ([58]). Selle analüüsi kohaselt mõjutas toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksu kehtestamine kõnealuste toodete turgu, kuna rasvade tarbimine vähenes 10–15 protsenti. Et aga maks kehtis suhteliselt lühikest aega (hooajalisuse mõju korrigeerimise tulemusena arvestuslikult üheksa kuud), tuleks neid järeldusi pikaajalise vaate seisukohast tõlgendada üsna ettevaatlikult. Majanduslikud põhjendused viitavad pikas perspektiivis käitumise muutumisele ja rasvade tarbimise vähendamisele nii tarbijate kui ka tootjate puhul, näiteks toodete koostise muutmisega nii, et need sisaldaksid vähem küllastunud rasvu, jne. Lisaks rasvade tarbimise vähenemisele leiti uuringu käigus tõendeid toodete asendamise kohta, st täheldati, et tarbijad vähendasid või ostmist ning hakkasid rohkem ostma margariini ja segusid ([59]). Vähem küllastunud rasvu sisaldavate toodetega asendamise mõju aspekti otseselt ei analüüsitud. Asendamine võib suurendada (kui asendustooted on tervislikumad) või vähendada (kui asendustooted sisaldavad näiteks palju suhkrut) maksu otsest ergutavat mõju ([60]).

(134) Samal ajal leiti, et maksuga kaasnesid ettevõtjatele märkimisväärsed halduskulud. Jae- ja hulgimüügisektori ettevõtjate puhul moodustasid maksuga seotud kulud hinnanguliselt 200 miljonit Taani krooni ([61]) (ligikaudu 27 miljonit eurot).

(135) Taani kaubanduskoda küsis 99-lt oma liikmelt (peamiselt jaemüügiorganisatsioonid), kas nende hinnangul on küllastunud rasvade maks pannud tarbijaid eelistama tervislikumaid tooteid. Ainult 12 protsenti liikmetest täheldas sellist arengut, ([62]) mis viitab sellele, et asendamine vähendas maksu ergutavat mõju, kuid seni pole selle kinnitamiseks akadeemilist analüüsi tehtud.

7. **HINNANG ABI OLEMASOLU KOHTA**

(136) ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.

(137) Et meede liigituks riigiabiks kõnealuse sätte tähenduses, peavad seega olema täidetud järgmised kumulatiivsed tingimused: i) meede peab olema seostatav riigiga ja rahastatud riigi ressurssidest; ii) meede peab andma ettevõtjale majandusliku eelise; iii) see eelis peab olema valikuline; ning iv) meede peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ning liikmesriikidevahelist kaubandust.

(138) Menetluse algatamise otsuses asus komisjon esialgu seisukohale, et meetmetel 1–3 ja 5–6 on kõik riigiabi tunnused. 4. meetme osas leidis komisjon, et see ei kujuta endast abi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(139) Komisjon sai ametliku uurimismenetluse jooksul tähelepanekuid ja märkusi Taanilt ja mitmelt huvitatud isikult. 4. meetme puhul ei ole ametliku uurimismenetluse käigus ilmnenud teavet, mis tingiks vajaduse jõuda menetluse algatamise otsuses väljendatuga võrreldes teistsugusele järeldusele. Seetõttu on komisjon 4. meetme osas seisukohal, et maksuvabastus ei ole valikuline, kuna see on seotud toodetega, mille õiguslik ja faktiline olukord ei ole maksustatud toodetega võrreldav. Nimelt on maksu eesmärgid (põhjendus 166) seotud inimeste tervise ja toitumise parandamisega ning seetõttu pole muuks kui inimtoiduks ettenähtud tooted võrreldavad. Seega ei kujuta 4. meede endast riigiabi.

(140) Meetmete 1–3, 5 ja 6 osas väitsid Taani ja huvitatud isikud, et neil meetmetel ei olnud kõiki riigiabi tunnuseid. Taani esitas teavet nende meetmete õiguslike, halduslike ja faktiliste elementide kohta, mis tingib vajaduse riigiabi olemasolu nende meetmete puhul uuesti kontrollida.

([58]) Dejgaard Jensen, Jørgen, ja Sinne Smed (2013), avaldatud väljaandes Food Policy 42 (2013), 18–31.
([59]) ECORYSi aruanne, lk 40, punkt 2.3.1.
([60]) Dejgaard Jensen, Jørgen, ja Sinne Smed (2013), avaldatud väljaandes Food Policy 42 (2013), 18–31.
([61]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012, nr 23, „Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab“.
([62]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012, nr 23, „Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab“.

7.1. *ETTEVÕTJATE EELIS*

(141) ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses on eelis iga majanduslik kasu, mida ettevõtja ei oleks saanud tavalistes turutingimustes, st riigi sekkumiseta.

(142) Meetme täpne vorm ei oma tähtsust selle kindlakstegemisel, kas meetmega antakse ettevõtjale majanduslik eelis. Riigiabi mõiste seisukohast ei ole oluline üksnes positiivsete majanduslike toetuste andmine, vaid eelis võib seisneda ka majanduslike kohustuste (nt maksud) kergendamises. Viimane on lai kategooria, mis sisaldab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavate mis tahes kulude vähendamist ([63]). See hõlmab kõiki olukordi, kus ettevõtjad vabastatakse majandustegevusega kaasnevatest kuludest. Eelkõige hõlmab see olukordi, kus mõned ettevõtjad ei pea kandma kulusid, mida teised võrreldavad ettevõtjad antud õiguskorra kohaselt tavaliselt kannavad.

(143) Sellega seoses võib asjaolu, et teatavate toodete suhtes ei kohaldatud küllastunud rasvade maksu, tähendada seda, et nende toodete tootjad said eelise. See tähendab, et need tooted ja nende tootjad, kes on turul kaupu pakkuvad ettevõtjad, võisid saada majandusliku eelise potentsiaalsest maksukoormusest vabastamise näol.

(144) Et vastata küsimusele, kas küllastunud rasvade maksust tulenev maksukoormus on iga tootega kaasnev „tavapärane kulu“ või „ettevõtja eelarvet tavaliselt koormav kulu“, tuleb hinnata toodete võrreldavust, arvestades maksu eesmärki. Seda tehakse käesoleva otsuse osas, kus käsitletakse valikulisust (vt allpool).

7.2. *RIIGI RESSURSID JA RIIGIGA SEOSTATAVUS*

(145) ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses kujutavad endast riigiabi üksnes need eelised, mida antakse otseselt või kaudselt riigi ressursside kaudu ja mille aluseks on riigiga seostatav otsus ([64]). Loobumine tulust, mida riik muidu saanud oleks, kujutab endast riigi ressursside ülekandmist ([65]).

(146) Kõik käesoleva otsuse põhjenduses 27 loetletud meetmed olid Taani parlamendi (Folketinget) vastuvõetud õigusakti tulemus ja seega seostatavad Taani riigiga.

(147) Mis puudutab meetmeid 1–3 ja 6, siis maksutulude „puudujääk“, mis on tingitud liikmesriigi võimaldatud maksuvabastustest või -vähendustest, täidab ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikest 1 tuleneva riigi ressursside mõjutamise nõude ([66]).

(148) 5. meetme puhul aga ei olnud täidetud üks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tingimustest – riigi ressursid. Selleks, et meede kvalifitseeruks riigiabiks, ei piisa sellest, kui liikmesriik kehtestab mõnele tootjale teatava kohustuse või vabastab mõne tootja teatavast kohustusest ([67]). Eelis, mis kodumaistel maksustatavate toodete tootjatel võis olla välismaiste kaupade importijate/tootjate suurenenud halduskoormuse ja sellest tulenenud lisakulude tõttu, mis olid seotud hõlmamismaksuga, oli tingitud pelgalt sellest, et maks tuli tasuda tootmisahela algusosas, kuid Taanil ei jäänud seetõttu saamata maksutulud, millele tal muidu oleks olnud seaduslik õigus (vt põhjendus 87). See võis vaid suurendada imporditud maksustatud toodete kogumaksumust. Seetõttu nõustub komisjon Taaniga, et suurenenud halduskoormus ja sellest tulenevad lisakulud importijatele 5. meetme puhul ei tähenda riigi ressursside ülekandmist ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (vt põhjendus 87). Selle meetme puhul ei ole vaja hinnata, kas muud riigiabi kriteeriumid on täidetud.

([63]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. september 2000, Saksamaa *vs.* komisjon, C-156/98, ECLI:EU: C:2000:467, punkt 25; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. mai 1999, Itaalia *vs.* komisjon, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, punkt 15; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 3. märts 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punkt 36.

([64]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 24. jaanuar 1978, Van Tiggele, C-82/77, ECLI:EU:C:1978:10, punktid 25 ja 26; kohtuotsus, Üldkohus, 12. detsember 1996, Air France *vs.* komisjon, T-358/94, ECLI:EU:T:1996:194, punkt 63.

([65]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 16. mai 2000, Prantsusmaa *vs.* Ladbroke Racing ja komisjon, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248, punktid 48–51.

([66]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. märts 1994, Banco Exterior de España *vs.* Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU: C:1994:100, punkt 14.

([67]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 24. jaanuar 1978, Van Tiggele, C-82/77, ECLI:EU:C:1978:10, punktid 25 ja 26.

(149) Seetõttu järeldab komisjon, et 5. meetme näol ei olnud tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

7.3. *KONKURENTSI MOONUTAMINE JA MÕJU KAUBANDUSELE*

(150) Eeldatakse, et konkurentsi moonutamisega aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses on tegemist siis, kui riik annab ettevõtjale rahalise eelise liberaliseeritud sektoris, kus on või võib olla konkurents ([68]). Samuti on ELi kohtud otsustanud, et „kui antud rahaline abi tugevdab ühe ettevõtja seisundit [liidu]siseses kaubanduses teiste konkureerivate ettevõtjate suhtes, tuleb leida, et abi mõjutab viimaseid“ ([69]).

(151) Käesolevas asjas käsitletavaid tooteid toodetakse liberaliseeritud sektoris. Nende toodete puhul on oluline piiriülene kaubandus. Seetõttu võib mõnele tootjale antud valikuline eelis mõjutada konkurentsi ja piiriülest kaubandust.

7.4. *VALIKULISUS*

(152) Selleks et kuuluda aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse, peab meede soodustama „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“. Seega ei ole abi mõistega hõlmatud kõik meetmed, mis soodustavad ettevõtjaid, vaid üksnes need meetmed, mis annavad valikulise eelise teatavatele ettevõtjatele, teatavatele ettevõtjate kategooriatele või teatavatele majandussektoritele.

(153) Meetme valikulisuse tuvastamiseks on Euroopa Kohus sageli kohaldanud kas kahe- või kolmeosalist analüüsi. Kaheosalise meetodi korral tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas teatavad ettevõtjad saavad eelise võrreldes teiste võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras olevate ettevõtjatega; teiseks tehakse kindlaks, kas erinevat kohtlemist võib pidada õigustatuks, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või üldisest ülesehitusest, mille osaks see on ([70]).

(154) Seevastu kolmeosalises analüüsis tuleb teha järgmist ([71]).

— Esiteks tuleb kindlaks teha võrdlussüsteem.

— Teiseks tuleb kindlaks teha, kas vaatlusalune meede kujutab endast erandit sellest süsteemist, kuna see teeb vahet ettevõtjatel, kes on süsteemi olemuslikke eesmärke arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui meede ei ole erand võrdlussüsteemist, ei ole see valikuline.

— Kui see aga on erand (ja on seetõttu *prima facie* valikuline), tuleb analüüsi kolmandas osas teha kindlaks, kas erandit õigustab võrdlussüsteemi olemus või üldine ülesehitus. Kui *prima facie* valikulist meedet õigustab süsteemi olemus või üldine ülesehitus, ei saa seda pidada valikuliseks.

([68]) Kohtuotsus, Üldkohus, 15. juuni 2000, Alzetta, liidetud kohtuasjad T-298/97, T-312/97 jne, ECLI:EU:T:2000:151, punktid 141–147; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 24. juuli 2003, Altmark Trans, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415.

([69]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 14. jaanuar 2015, Eventech *vs.* The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, punkt 66.

([70]) Vt nt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 22. detsember 2008, British Aggregates *vs.* Komisjon, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, punkt 82 jj; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 3. märts 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punkt 40 jj; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punktid 41 ja 42. Vt ka neid Euroopa Kohtu hiljutisi lahendeid: ANGED, liidetud kohtuasjad C-234/16 ja C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, punkt 35; Eurallumina *vs.* komisjon, C-323/16 P, ECLI:EU:C:2017:952, punkt 62, ja Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, punktid 69–72. Nendes kohtuotsustes ei rakenda Euroopa Kohus käsitletavate süsteemide valikulisuse tuvastamiseks kolmeosalist analüüsi, vaid keskendub sellele, kas süsteemid põhjustavad vahetegemist võrreldavate ettevõtjate vahel, mis vastab kaheosalise analüüsi esimesele osale.

([71]) Vt nt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. detsember 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 37; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, liidetud kohtuasjad C-78/08 kuni C-80/08, Paint Graphos jt, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 49. Vt ka kohtuotsus, Euroopa Kohus, 21. detsember 2016, komisjon *vs.* World Duty Free Group, liidetud kohtuasjad C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 57. Viimati nimetatud otsuse punktis 54 hindab Euroopa Kohus valikulisuse tingimust siiski erineva kohtlemise küsimusena (analüüsi esimene osa), millele võib olla võimalik leida õigustusi (teine osa).

(155) Maksusüsteemide puhul on Euroopa Kohus leidnud, et meetme valikulisust tuleks põhimõtteliselt hinnata kolmeosalise analüüsi abil ([72]). Tegelikkuses on erinevus kahe lähenemisviisi vahel pigem akadeemiline. See seisneb selles, et kolmeosalises analüüsis jagatakse esimene osa kaheks eraldi osaks. Kummagi lähenemisviisi korral tuleb kindlaks määrata asjakohane võrdlusraamistik ([73]).

(156) Gibraltari kohtuasjas ([74]) tehtud otsuse kohaselt tuleb asjakohase võrdlusraamistiku tuvastamisel esmalt teha kindlaks, millised ettevõtjad on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kohtupraktikast järeldub, et see hinnang tuleneb asjaomase meetme eesmärgist ([75]) ja üldisemalt selle süsteemi eesmärkidest, mille osaks meede on ([76]). Seega ei tule valikulisuse analüüsimisel mitte üksnes teha kindlaks, kas kreetne meede kujutab endast vormiliselt erandit konkreetsest võrdlusraamistikust, vaid ennekõike tuleb otsustada, kas ühel ettevõtjal või teatavatel ettevõtjatel on eelis teiste ettevõtjate ees, kes on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ([77]).

(157) Käesolevas otsuses hinnatakse meetmete valikulisust kolmeosalise analüüsi abil, nagu on kirjeldatud põhjenduses 154.

7.4.1. VÕRDLUSSÜSTEEM

(158) Võrdlussüsteem on mõõdupuu, mille alusel hinnatakse meetme valikulisust. Võrdlussüsteem koosneb ühtsest reeglite kogumist, mida kohaldatakse objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärkidega määratletud reguleerimisalasse.

(159) Maksude puhul on võrdlussüsteem tavaliselt ehitatud üles sellistele elementidele nagu maksustamisbaas, maksukohustuslased, maksustatav sündmus ja maksumäärad. Sama kehtib erieesmärgiga (eraldiseisvate) maksude kohta, nagu teatavad maksud, mis on kehtestatud toodetele või tegevustele, millel on negatiivne mõju keskkonnale või tervisele ning mis ei kujuta endast tegelikult laiema maksusüsteemi osa. Seetõttu ja tingimusel, et maksu piirid ei ole kujundatud selgelt meelevaldselt ega erapoolikult, ([78]) soosimaks teatavaid tooteid või teatavaid tegevusi, mis on kõnealuse maksu aluseks olevat loogikat silmas pidades võrreldavas olukorras, on võrdlussüsteemiks põhimõtteliselt maks ise. Maksu või lõivu kehtestamise eesmärk võib siiski olla seotud täiendavate eesmärkidega (näiteks tervishoid, keskkond, linnaplaneerimine jne), mis lähevad kaugemale pelgalt fiskaalsetest eesmärkidest, ja ka neid tuleb meetme võrdlussüsteemi kindlakstegemisel hinnata.

(160) Vastavalt kohtupraktikale ([79]) tuleb määratleda meetme olemuslikud eesmärgid või sisemine loogika ning valikulisust (erinevat kohtlemist) tuleb hinnata ainult nende eesmärkide, mitte mingite kõrvaliste kaalutluste põhjal. Seega ei saa tervisealased (või samalaadsed keskkonnaalased) ([80]) eesmärgid õigustada muul viisil valikuliste meetmete väljajätmist ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast. Kui aga tehakse kindlaks, et selline eesmärk või isegi mitu eesmärki (näiteks tervis, keskkond, linnaplaneerimine jne) on osa maksu ja vastava süsteemi sisemisest loogikast (olemuslikud eesmärgid), siis võib liikmesriik neid tasakaalustada ja tagada nende samaaegse täitmise ([81]). Sellise tasakaalustamise ja eesmärkide üheaegse kohaldamise tulemuseks võib olla see, et kuigi erinev kohtlemine võib ühe

([72]) Vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT C 262, 19.7.2016, lk 1), eriti punkt 127 jj ning seal viidatud kohtupraktika. Vt ka kohtuotsus, Euroopa Kohus, 28. juuni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punktid 83–94, ja kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. detsember 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 37.

([73]) Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Belgia *vs.* komisjon, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:289, punkt 28.

([74]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, *komisjon ja Hispaania vs. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik*, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

([75]) Vt nt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punkt 41, ja kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, komisjon *vs.* Madalmaad, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, punkt 62.

([76]) Vt nt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 75, ja kohtuotsus, Euroopa Kohus, 21. detsember 2016, komisjon *vs.* World Duty Free Group, liidetud kohtuasjad C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 54.

([77]) Vt nt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 26. aprill 2018, ANGED, liidetud kohtuasjad C-234/16 ja C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, punkt 35; määrus, Euroopa Kohus, 7. detsember 2017, Eurallumina *vs.* komisjon, C-323/16 P, ECLI:EU:C:2017:952, punkt 62. Vt ka kohtuotsus, Euroopa Kohus, 21. detsember 2016, komisjon *vs.* World Duty Free Group, liidetud kohtuasjad C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 76, ja kohtuotsus, Euroopa Kohus, 27. juuni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, punktid 69–72.

([78]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 101 jj.

([79]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 6. september 2006, Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 82, kohtuotsus, Euroopa Kohus, 18. juuli 2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punkt 27 jj.

([80]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 22. detsember 2008, British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, punkt 92.

([81]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 26. aprill 2018, ANGED, liidetud kohtuasjad C-234/16 ja C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, punktid 45–55.

eesmärgi seisukohast näida *prima facie* vahetegemisena, on erinev kohtlemine õigustatud (ehk ettevõtjad ei ole võrreldavas olukorras) teise, samaaegselt kohaldatava eesmärgi seisukohast. Mitmele eesmärgile tuginemine ei tohi siiski põhjustada meelevaldset vahetegemist ning igasuguse maksuvabastuse (või madalama määraga maksustamise) põhjendus peab olema seotud meetme eelnevalt määratletud olemuslike eesmärkidega, seda tuleb järjepidevalt kohaldada ja see peab nähtuma maksustamise meetodist.

(161) See, kui i) tehakse kindlaks *prima facie* erinev kohtlemine ühe eesmärgi seisukohast ja hiljem leitakse, et see on õigustatud, arvestades kõiki eesmärke tervikuna, on lõppkokkuvõttes samaväärne olukorraga, kus ii) leitakse, et erinev kohtlemine puudub, kuna mitme eesmärgi kohaldamisest tulenevalt ei ole ettevõtjad võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras, ning järeldus on mõlemal juhul sama, st et valikulisus puudub. Komisjon kasutab käesoleval juhul hindamise läbiviimiseks esimest neist kahest viisist. Seetõttu võtab ta lähtepunktiks eesmärgi vähendada küllastunud rasvade tarbimist, kuna see eesmärk tuleneb maksu tehnilistest tunnustest, nimelt maksu esemest või maksustatavast sündmusest ([82]). Kõiki kõrvalekaldeid selle eesmärgiga seotud loogikast käsitletakse *prima facie* erineva kohtlemisena (põhjendused 168–171), mis võib olla õigustatud üldise süsteemi olemuse ja loogikaga, sealhulgas kõigi kohaldatavate eesmärkidega. See esitusviis ei piira meetme kõigi olemuslike eesmärkide olemasolu ega tähtsuse järjekorda, millesse liikmesriik on need seadnud.

(162) Kõne all olevate meetmete puhul määratleti menetluse algatamise otsuse põhjenduses 80 võrdlussüsteem järgmiselt: „Käesoleval juhul on võrdlussüsteemiks Taani maksustamissüsteem ja täpsemalt toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksustamise eeskirjad. Nagu kirjeldati eespool (põhjendus 17 jj), kuuluvad põhimõtteliselt maksustamisele küllastunud rasvu sisaldavad toiduained. Vastavalt vaidlustatud seaduse kohaldatavatele sätetele kohaldatakse maksu summas 16 Taani krooni toiduaines sisalduvate küllastunud rasvade kilogrammi kohta.“ Taani ametiasutuste ja kolmandate isikute esitatud teabe põhjal peab komisjon seda võrdlussüsteemi kohandama, et hõlmata meetme kõik olemuslikud eesmärgid (vt põhjendus 166).

(163) Oma märkustes menetluse algatamise otsuse kohta (vt käesoleva otsuse põhjendus 56 jj) esitasid Taani ametiasutused komisjoni poolt kindlaksmääratud võrdlussüsteemi suhtes vastuväiteid. Taani leiab, et võrdlussüsteem tuleks kindlaks määrata maksu olemuslike eesmärkide põhjal. Taani ametiasutuste sõnul oli küllastunud rasvade maksu eesmärkideks edendada Taani elanike paremat toitumist ja parandada nende tervist, maksustades küllastunud rasvade tarbimise esmased allikad Taanis, võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissuuniseid.

(164) Komisjon nendib, et vaidlustatud seaduse seletuskirjas, mis koostati seaduse esimeseks lugemiseks Taani parlamendis, märgitakse vaid, et „seaduse eesmärk on edendada paremat toitumist ja seeläbi parandada elanikkonna tervist“ ning et „see saavutatakse küllastunud rasvade tarbimise vähendamise kaudu, kohaldades maksu summas 16 Taani krooni toiduaines sisalduvate küllastunud rasvade kilogrammi kohta“.

(165) Vaidlustatud seaduse seletuskirjas ei mainita esmaseid allikaid, küll aga viidatakse seal toitumissoovitustele, mille kohaselt peaksid rasvad olema igapäevase toitumise osa ja küllastunud rasvade asemel on parem tarbida küllastumata rasvu. Lisaks märgiti vaidlustatud seaduse seletuskirjas, et maks peaks hõlmama märkimisväärset osa tavalistest toiduainetest, et saavutada suurim mõju tarbimisele, ent peaks samal ajal olema võimalikult lihtne ja kohaldatav tootmisahela alguses, et vähendada nende ettevõtjate arvu, keda mõjutab maksust tulenev halduskoormus (registreerimine, deklareerimine, tasumine).

(166) Kokkuvõttes mõistab komisjon võrdlusraamistikku (millega määratakse kindlaks kõnealuse maksu ese või maksustatav sündmus) ([83]) järgmiselt: maks oli suunatud küllastunud rasvade sisaldusele ja seda kohaldati vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 loetletud toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade massile, kui küllastunud rasvade sisaldus toiduaines ületas 2,3 protsenti toote massist (põhjendus 15). Maks oli kindlamääraline ja moodustas 16 Taani krooni toiduaines sisalduvate küllastunud rasvade kilogrammi kohta (vaidlustatud seaduse paragrahv 2, põhjendus 16). Vaidlustatud seaduse paragrahvis 3 olid määratletud maksukohustuslikud ettevõtjad (põhjendus 17). Maks kehtestati järgmiste eesmärkide saavutamiseks (olemuslikud eesmärgid):

— soodustada küllastunud rasvade tarbimise vähenemist ja edendada üleminekut suurema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimiselt väiksema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimisele,

([82]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. detsember 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 37.
([83]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. detsember 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 37.

— võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissoovitusi ning majanduslikku tasuvust ja haldustõhusust.

(167) Komisjon märgib, et maksuga taotletud eesmärgid on peamiselt seotud rahvatervisega (sealhulgas parema toitumisega) ja selles kontekstis on lubatav taotleda sama meetmega samaaegselt mitut rahvatervise eesmärki.

(168) Seega on maksu (ja maksustatava sündmuse) keskmes toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade massi maksustamine, järgides samal ajal muid tervise ja toitumisega seotud eesmärke (nagu on märgitud eespool põhjenduses 166).

(169) Küllastunud rasvadega seotud eesmärgi loogika kohaselt peaks iga küllastunud rasva sisaldav toode olema maksustatavate toodetega võrreldavas olukorras (*prima facie* valikulisus). Küllastunud rasvade sisaldus peaks seetõttu olema mõõdupuu, mille alusel hinnata, kas teatavate toodete maksustamata jätmise näol on tegemist *prima facie* erineva kohtlemisega. Samas võib välistusi, mis tulenevad maksu kavandamisel seatud muudest, eespool selgitatud ja põhjenduses 166 kokkuvõtlikult esitatud tervise- ja toitumisalastest eesmärkidest, pidada rahvatervise parandamisele suunatud süsteemi loogika alusel õigustatuks, nagu käsitletakse allpool. Muud maksustamissüsteemist tuleneva võimaliku põhjendatuse alused võivad olla näiteks vajadus võidelda pettuste või maksudest kõrvalehoidumise vastu, hallatavus, maksustamise neutraalsuse põhimõte või topeltmaksustamise vältimise vajadus (põhjendus 176).

(170) Maks ei näi olevat kavandatud selgelt meelevaldselt või erapoolikult, soosimaks teatavaid tooteid või teatavaid tegevusi, mis on kõnealuse maksu aluseks olevat loogikat silmas pidades võrreldavas olukorras ([84]). Maksu üldine ülesehitus on põhjendatud, võttes arvesse kõiki selle olemuslikke eesmärke.

(171) Komisjon leiab, et esmapilgul peaks võrdlussüsteem hõlmama kõiki tooteid, mis sisaldavad küllastunud rasvu, st ka neid tooteid, mida kõnealuse maksuga ei maksustatud, ja uurib, kas nende teiste toodete maksustamata jätmist saab õigustada võrdlussüsteemi loogikaga, arvestades kõiki võrdlussüsteemi osaks olevaid eesmärke.

7.4.2. ERAND VÕRDLUSSÜSTEEMIST (PRIMA FACIE VALIKULISUS)

(172) Analüüsi teises osas tuleks uurida, kas teatavate toodete maksustamata jätmine kujutab endast erandit võrdlussüsteemist.

(173) Nagu eespool märgitud, peaksid küllastunud rasvade tarbimise vähendamise eesmärgi loogika kohaselt olema kõik küllastunud rasvu sisaldavad tooted maksustatavate toodetega võrreldavas olukorras. Maksu kohaldamisalast küllastunud rasvu sisaldavate toodete väljajätmine oleks seega *prima facie* valikuline.

(174) Pidades silmas küllastunud rasvu sisaldavate toodete maksustamisega seotud eesmärki, näivad järgmised tooted (mis sisaldavad küllastunud rasvu) olevat maksustatavate toodetega võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ning seetõttu näib nende maksustamata jätmine *prima facie* valikuline, nagu on märgitud menetluse algatamise otsuse põhjenduses 86.

— 1. meede: teatavate toiduainete väljajätmine vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 sätestatud maksustatavate toiduainete loetelust, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.1.

— 2. meede: selliste toiduainete maksustamata jätmine, mille küllastunud rasvade sisaldus ei ületa 2,3 protsendi piirmäära, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.2.

— 3. meede: maksuvabastus ettevõtjatele, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive oli kuni 50 000 Taani krooni, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.3.

([84]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 101 jj.

(175) Komisjon uurib uuesti, kas erandid ja maksuvabastused, mille suhtes menetluse algatamise otsuses kahtlust väljendati, on vaidlustatud seaduse eesmärke arvestades põhjendatud.

7.4.3. PÕHJENDATUS MAKSUSTAMISSÜSTEEMI LOOGIKAGA

(176) Kui meede on *prima facie* valikuline, tuleb analüüsi kolmandas osas hinnata, kas erandit saab põhjendada süsteemi loogikaga. See kehtib juhul, kui meede tuleneb otseselt võrdlussüsteemi olemuslikest aluspõhimõtetest või suunistest või kui see on süsteemi toimimiseks ja mõjususeks vajalike süsteemiomaste mehhanismide tulemus ([85]). Seevastu ei ole aga võimalik tugineda välistele poliitilistele eesmärkidele, mis ei ole süsteemile omased ([86]). Põhjendatuse aluseks võivad näiteks olla vajadus võidelda pettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, vajadus võtta arvesse raamatupidamisarvestuse erinõudeid, hallatavus, maksustamise neutraalsuse põhimõte, ([87]) tulumaksu astmelisus ja selle ümberjagamise eesmärk, vajadus vältida topeltmaksustamist ([88]) või eesmärk optimeerida maksuvõlgade sissenõudmist. Lisaks on komisjon selliste erandite tegemise aktsepteeritava põhjusena tunnistanud samaaegselt mitme tervisealase eesmärgi taotlemist ([89]) ([90]).

7.4.3.1. ***1. meede***

(177) 1. ja 2. meede puudutavad vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 loetlemata toiduainete maksuvabastust. Allpool hinnatakse 2. meedet eraldi, kuid mõlemad meetmed on seotud erinevate kriteeriumide (põhjendus 181) kohaldamisega selleks, et määratleda vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 nimetatud maksustatavad tooted, mida nimetatakse küllastunud rasvade esmasteks allikateks. Kaebuse esitaja väidab, et teatavad toiduained jäeti maksu kohaldamisalast välja, teised aga mitte, ehkki nende panus küllastunud rasvade tarbimisse on samaväärne. Kaebuse esitaja rõhutab eriti kala, munade ja kodulinnuliha eristamist. Erinevalt kanalihast kala ja mune ei maksustatud, ehkki nende osakaal küllastunud rasvade tarbimises on samasugune (vt menetluse algatamise otsuse põhjendus 52).

(178) Menetluse algatamise otsuse põhjenduses 30 loetles komisjon peamised tooted, mida ei maksustatud, kuna neid ei olnud vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 loetletud. Komisjoni esialgne seisukoht oli, et maksustatud ja maksustamata tooted olid võrdlussüsteemi olemuslikku eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning et toodete väljajätmine vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punktidest i-vii kujutas endast riigiabi kõigi nende sätetega hõlmamata toodete tootjatele. Taanil paluti erandeid täiendavaid põhjendada, vastasel juhul ei saa komisjon nendega nõustuda.

(179) Taani ametiasutuste ja kolmandate isikute esitatud teabe põhjal leiab komisjon siiski, et menetluse algatamise otsuses 1. meetme kohta antud esialgset hinnangut on põhjust muuta.

(180) Ehkki küllastunud rasvu sisaldavate (inimtoiduks ettenähtud) toiduainete maksustamata jätmine on *prima facie* valikuline meede, võivad sellised erandid olla õigustatud süsteemi üldise loogikaga, kui neid tehakse eesmärgiga parandada tervist ja edendada paremat toitumist (maksu olemuslikud eesmärgid), nagu on märgitud põhjenduses 31.

([85]) Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, punkt 138 (ELT C 262, 19.7.2016, lk 1).
([86]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, Paint Graphos jt, liidetud kohtuasjad C-78/08 ja C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punktid 69 ja 70; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 6. september 2006, Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 81; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, komisjon *vs.* Madalmaad, C-279/08, ECLI:EU:C:2011:551; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 22. detsember 2008, British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 18. juuli 2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punkt 27 jj.
([87]) Ühisinvesteerimisettevõtjate puhul vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, jaotis 5.4.2 (ELT C 262, 19.7.2016, lk 1).
([88]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, Paint Graphos jt, liidetud kohtuasjad C-78/08 ja C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 71.
([89]) Euroopa Komisjoni 24. aprilli 2018. aasta otsus SA.45862 (2018/N), suhkruga magustatud jookide maks Iirimaal, C(2018) 2385 final.
([90]) Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, punkt 136 (ELT C 262, 19.7.2016, lk 1).

(181) Taani ametiasutused koostasid maksustatavate toiduainete loetelu, lähtudes viiest kriteeriumist: i) kohaldasid 2,3-protsendilist piirmäära, mida hinnatakse 2. meetme all, ii) võtsid arvesse tarbitavaid tootekoguseid ja iii) küllastunud rasvade tegelikku osakaalu tootes (põhjendus 38), iv) seadsid eesmärgi mitte minna vastuollu ametlike toitumissuunistega (põhjendus 37) ja v) tagasid, et maksustatakse ka küllastunud rasvade esmaste allikate lähedased asendajad (põhjendus 44). Seega ei olnud maksu eesmärk lõpetada küllastunud rasvade igasugust tarbimist, vaid see oli pigem suunatud küllastunud rasvade esmastele allikatele, st suure küllastunud rasvade sisaldusega toodetele, mida tarbitakse suhteliselt sageli, eesmärgiga vähendada küllastunud rasvade tarbimist ja edendada üleminekut tervislikumatele toiduainetele, samal ajal mitte minnes vastuollu ametlike toitumissuunistega ja tagades, et maksustatakse ka küllastunud rasvade esmaste allikate lähedased asendajad.

7.4.3.1.1. **Tooted, mis jäeti maksustamata peamiselt seetõttu, et nende tarbimiskogused on väikesed või küllastunud rasvade tegelik osakaal neis on väike**

(182) Nagu on märgitud põhjenduses 46, ei loetud küllastunud rasvade tarbimise esmasteks allikateks toiduaineid, mis moodustasid küllastunud rasvade kogutarbimisest 1 protsendi või vähem (nt kala, munad, pähklid ja seemned). Selle põhjuseks võis olla kas asjaolu, et elanikkond tarbis üldiselt neid tooteid vähe või siis see, et küllastunud rasvade tegelik osakaal vastavates toodetes on väike. Kui kala puhul oli maksustamata jätmise põhjused seotud ka riiklike toitumissuunistega (põhjendus 197), siis munade, ([91]) pähklite ja seemnete puhul oli peamiseks põhjuseks nende väike panus küllastunud rasvade kogutarbimisse Taanis.

(183) Kala ja munade puhul tuleb märkida, et oma napi üheprotsendilise osakaaluga (kumbki) küllastunud rasvade tarbimises ei ole need tooterühmad Taani seadusandja arvates küllastunud rasvade esmased allikad. Seetõttu oli kala ja munade maksu kohaldamisalast väljajätmine loogiline. Kodulinnuliha on nomenklatuuris ja direktiivi 2000/13/EÜ kohaselt määratletud lihana (vt põhjendus 42). Kuna kodulinnuliha loetakse lihaliigiks ja seega esmaseks küllastunud rasvade allikaks, oli selle hõlmamine vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punktiga i loogiline ja põhjendatud. Pähklite ja seemnete puhul osutatakse põhjenduses 46 nende väikesele osakaalule küllastunud rasvade tarbimises.

(184) Nagu on kirjeldatud jaotises 4.1.3, ei kvalifitseerunud maksustamata tooted Taanis küllastunud rasvade tarbimise esmaste allikatena ega ka maksustatud toodete otseste asendajatena vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 punkti vii tähenduses.

(185) Tuleks meenutada, et töödeldud toiduainetes (nt leivas, kartuli- ja lihakrõpsudes ning maiustustes) sisalduvad küllastunud rasvad maksustati koostisosade maksustamisega (vt põhjendus 41).

(186) Maksu kohaldamisega tarneahela algusosas loodi ka töödeldud toiduainete tootjatele stiimul kasutada kõige tervislikumaid koostisosi, st koostisosi, mis sisaldavad vähem küllastunud rasvu (vt põhjendus 90).

(187) Vaidlustatud seaduse eesmärkide saavutamiseks tuli maksustatavate toodete kindlaksmääramisel arvestada küsimusega, kas konkreetsete toodete tarbimise tase vastab tervisliku toitumise riiklikele toitumissuunistele või mitte.

(188) Niisiis põhines otsus hõlmata toode maksustatava tootena vaidlustatud seaduse paragrahviga 1 nii iga toote küllastunud rasvade sisaldusel kui ka sellel, kas konkreetse toote tarbimise tase vastab tervisliku toitumise riiklikele toitumissuunistele, samuti muudel põhjenduses 181 nimetatud kriteeriumidel.

(189) Üldiselt on selline lähenemisviis kooskõlas küllastunud rasvade tarbimise vähendamist käsitleva ELi poliitikaga ja Euroopa Toiduohutusameti (EFSA) järeldustega.

([91]) Muna kohta puuduvad konkreetsed toitumissoovitused, kuid üldine soovitus lisada muna toidusedelisse on antud väljaannetes „Danskernes kostvaner 2003-2008“ (lk 40), „Kostkompasset“ (lk 16) ja „Mad til spædbørn & småbørn“ (lk 25).

(190) EFSA andmetel esineb kõigis liikmesriikides toitumisest tulenevaid rahvaterviseprobleeme ja toidutarbimisharjumuste ebasoodsaid suundumusi ([92]). 2005. aastal palus komisjon EFSA-l töötada välja kogu Euroopa elanikkonnale suunatud tervisliku toitumise nõuandvad suunised toiduainete kategooriate tasandil, mis aitaksid optimaalse toitumise kaudu tagada head tervist (toiduainepõhised toitumissuunised). Oma 2009. aasta teaduslikus arvamuses toiduainepõhiste toitumissuuniste kehtestamise kohta esitas EFSA järelduse, et pidades silmas terviseprobleemide, toitumise ja elustiilide erinevusi ELi liikmesriikides, peavad sellised suunised põhinema otseselt toitumise ja haiguste vahelistel seostel, mis on konkreetse riigi puhul eriti olulised ([93]).

(191) Selles arvamuses töötas EFSA välja üldpõhimõtted ja erinevad etapid, mida saab kasutada toiduainepõhiste toitumissuuniste väljatöötamisel riiklikul tasandil. Terviseaspekte tuleb võtta arvesse riiklike suuniste väljatöötamise erinevates etappides, mille EFSA on kindlaks määranud. Need etapid on näiteks toitumise ja tervise vaheliste seoste kindlaksmääramine, ([94]) riigipõhiste toitumisega seotud terviseprobleemide kindlaksmääramine, ([95]) rahvatervise seisukohast oluliste toitainete allikaks olevate toiduainerühmade kindlaksmääramine ([96]) ja selliste toiduainerühmade käsitlemine, mille seos tervisega on kindlaks tehtud ([97]).

(192) Euroopa Toiduohutusamet esitas 2010. aastal arvamuse toidus sisalduvate rasvade, sealhulgas küllastunud rasvhapete, polüküllastumata rasvhapete, monoküllastumata rasvhapete, transrasvhapete ja kolesterooli kontrollväärtuste kohta ning jõudis järeldusele, et „toitainete piisava tarbimise juures peaks küllastunud rasvade tarbimine olema võimalikult väike“ ([98]). Arvamuses selgitatakse, et „toitainete piisavat tarbimist käsitletakse toiduainepõhistes toitumissuunistes ja see tähendab niisuguseid toitumisharjumusi, mille tulemusena inimene saab kõiki olulisi toitaineid piisavates kogustes, samuti energiat andvaid makrotoitaineid proportsioonides, mis teadaolevalt tagavad hea tervise“ ([99]).

7.4.3.1.2. **Tooted, mis jäeti maksustamata peamiselt tervislikku toitumist käsitlevate riiklike toitumissuuniste tõttu**

(193) Olenemata küllastunud rasvade sisaldusest võib teatavate toiduainerühmade tarbimine vähendada muu hulgas südame-veresoonkonna haiguste tekke riski. Järelikult võib selliste toiduainerühmade tarbimise vähenemine olukorras, kus neid niigi tarbitakse soovitatust vähem, halvendada rahvatervise olukorda, isegi kui küllastunud rasvade tarbimine väheneb.

(194) Seetõttu tuleb poliitikameetmete väljatöötamisel võtta arvesse mõlemat küsimust, st nii teatavate toitainete, näiteks küllastunud rasvade ületarbimise tervisemõju kui ka teatavate toiduainerühmade alatarbimise tervisemõju.

(195) Taani veterinaar- ja toiduameti välja antud ametlikud tervisliku eluviisi soovitused, mis kehtisid Taanis vaidlustatud seaduse kehtimise ajal, on kokkuvõtlikult esitatud põhjenduses 47. Need propageerivad puu- ja köögiviljade, kala ja kalatoodete, kartuli, riisi, makaronide, täisteraleiva, tailiha ja madala rasvasusega piimatoodete tarbimist (kuigi need tooted võivad sisaldada küllastunud rasvu). Samuti soovitatakse neis tarbida vähem suhkrut ja rasva (eriti piimatoodetes ja lihas sisalduvat). Suuniste kohaselt tuleks eelistada madala rasvasusega piimatooteid ja tailiha rasvasematele; lisaks soovitatakse tervisliku toitumise osana tarbida päevas 500 ml madala rasvasusega piimatooteid (vt põhjendus 47).

([92]) „Scientific Opinion on establishing Food-Based Dietary Guidelines“, EFSA Journal 2010; 8(3):1461, lk 8.
([93]) Samas, lk 9.
([94]) Punkt 4.1 leheküljel 10, kus märgitakse, et „paljude toitainete, näiteks transrasvade, ja toiduainerühmade puhul võib toitumise tasakaalustamatus suurendada rasvumise ja toitumisega seotud haiguste riski“.
([95]) Punkt 4.2 leheküljel 12.
([96]) Punkt 4.4.1 leheküljel 15, kus märgitakse, et „mitmes Euroopa riigis tarbitakse energiat, üldrasva, küllastunud ja transrasvhappeid, suhkrut ja soola ülemäära palju, samas kui mõningates riikides on küllastumata rasvhapete, kiudainete ning teatavate vitamiinide ja mineraaltoitainete tarbimine soovitatust väiksem. Seetõttu on toiduainepõhiste toitumissuuniste kehtestamisel oluline keskenduda toitudele, mis sisaldavad toitaineid, mida tuleks tervisliku toitumise korral piirata või suurendada. Näitena kasutatakse rasvade tarbimist, kuna see on murettekitav enamikus Euroopa riikides.“
([97]) Punktis 4.4.2 lehekülgedel 16–17 soovitatakse käsitleda selliste toiduainete tarbimise taset, mille seos tervisega ei ole toitainespetsiifiline: „Mõningate toitude puhul on tõendeid nende kasulikkuse kohta tervisele, mida ei saa omistada nende konkreetsele toitainesisaldusele. Näiteks on puu- ja köögiviljadest valmistatud toitude suuremat tarbimist seostatud mõnede krooniliste haiguste väiksema riskiga (Eurodiet, 2000; WHO/FAO, 2003); tegemist on mõjuga, mida ei saa hõlpsasti seletada konkreetsete toitainete sisaldusega.
([98]) *EFSA Journal* (2010); 8(3):1461, lk 3.
([99]) Samas, lk 3, joonealune märkus 4.

(196) Taani on enda esitatud teabes täiendavalt kirjeldanud köögiviljade, puuviljade, kala ja madala rasvasusega piimatoodete tarbimisest saadavat kasu tervisele ning osutanud, et nende toiduainete tarbimine oli soovitatavast päevasest tarbimisest väiksem (vt jaotis 4.1.4). Nende toiduainete maksustamine oleks nende tarbimist veelgi vähendanud ja sellel oleks olnud negatiivne mõju maksu teisele, samaväärselt kohaldatavale eesmärgile, mis oli seotud toitumissuunistega. Samuti on tervise ja toitumise seisukohast soovitav ning seega maksu eesmärkidega kooskõlas see, kui tarbijad asendavad suure küllastunud rasvade sisaldusega tooted väiksema küllastunud rasvade sisaldusega toodetega, näiteks köögiviljade ja puuviljadega.

(197) Kala osas on Taani selgitanud (vt põhjendused 52 ja 53), et kala tarbimine moodustas nii täiskasvanute kui ka laste puhul alla poole soovitatavast kogusest. Samas sisaldab kala asendamatuid rasvhappeid, D-vitamiini (eriti rasvane kala), joodi ja seleeni, mida on muudest toiduainetest raske saada. Vähene kalatarbimine oli omakorda üks Taani elanikkonna D-vitamiini puuduse põhjustest, mistõttu oli soovitav kala tarbimist suurendada. Kala tarbimise vähenemine olnuks vastuolus Taani ametlike toitumissuunistega ja seega oleks võinud seada vaidlustatud seadusega seatud eesmärkide saavutamise ohtu.

(198) Kaebuse esitaja väitel ei ole tõendatud, et maksustatud toiduainetes (nt margariin, või jne) sisalduvate küllastunud rasvade tarbimise vähenemine tähendas küllastunud rasvade kogutarbimise vähenemist Taanis ja Taani elanikkonna üldise tervisliku seisundi paranemist. MIFU sõnul on oht, et maksustatud toiduainete asendamine maksustamata toiduainetega võis põhjustada küllastunud rasvade tarbimise suurenemise (vt põhjendus 112).

(199) Nagu eespool (põhjenduses 196) selgitati, võttis Taani vastu poliitilise otsuse kõnealuseid asendustooteid mitte maksustada, et suunata elanikkonda suurendama selliste toodete tarbimist sel põhjusel, et neil on tervisele positiivne mõju. Esitatud ja eespool kirjeldatud tõendid toetavad seda lähenemisviisi. Kaebuse esitaja ei ole esitanud piisavalt andmeid ega tõendeid vastupidise kohta.

(200) Vastupidi – ECORYSi aruande kohaselt on märke, et küllastunud rasvade maks tõepoolest mõjutas ostuharjumusi. Lisaks on ECORYSi aruandes esitatud tõendid selle kohta, et rasvade tarbimine vähenes 10–15 protsenti. Aruanne sisaldab ka tõendeid selle kohta, et tarbijad on mõnevõrra rohkem hakanud tarbima tervislikumaid tooteid (vt käesoleva otsuse põhjendused 132–135). Tarbijakäitumisele avaldunud mõju käsitlevates majandusuuringutes esitatud hinnangute kohaselt vähendas maks rasvade tarbimist tõepoolest 10–15 % ([100]). Lisaks nähtub Incentive'i aruandes esitatud analüüsist, et nende toiduainete, mis ei olnud küllastunud rasvade tarbimise esmased allikad, ja muude väikese küllastunud rasvade sisaldusega toiduainete (st 1. ja 2. meetmega hõlmatud toodete) maksustamata jätmise koosmõju on toetanud tarbijate nõudluse nihkumist tervislikumate toiduainete poole ([101]).

(201) Sellega seoses tuleb meenutada, et – nagu on sätestatud Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklis 168 – „liidu meetmed võtavad arvesse liikmesriikide vastutust oma tervishoiupoliitika määratlemisel […]". Seega on liikmesriikidel oma tervishoiupoliitika kujundamisel ulatuslik kaalutlusruum. Välja arvatud juhul, kui sellised poliitilised otsused on ilmselgelt väärad või ei võta arvesse selget ja ühemõttelist teaduslikku tõendusmaterjali, leiab komisjon, et stiimulite kujundamise sobivuse üle otsustamine on liikmesriikide kohustus. Sellest tulenevalt võivad liikmesriigid määratleda mitu maksu olemuslikku eesmärki, mis on seotud tervise ja toitumisega, seada need eesmärgid tähtsuse järjekorda ja tasakaalustada neid ning tagada nende samaaegse täitmise (põhjendus 160).

7.4.3.1.3. **Ühine hindamine**

(202) Esiteks ei ole komisjon käesoleval juhul tuvastanud meelevaldsust ega kuritarvitamist küllastunud rasvade peamiste allikate määratlemisel, mille tulemusena kavandati 1. meetme kohased erandid. Taani kohaldas järjepidevalt ja põhjendas nõuetekohaselt seda määratlust, mis tulenes tervise ja toitumisega seotud eesmärkide tasakaalustamisest ning mille aluseks olid põhjenduses 181 kirjeldatud kriteeriumid.

([100]) Dejgaard Jensen, Jørgen, ja Sinne Smed (2013), avaldatud väljaandes Food Policy 42 (2013), 18–31.
([101]) Incentive'i aruanne, tabel 6, lk 22.

(203) Sellega seoses märgib komisjon, et küllastunud rasvade esmaste allikate asendustoodete maksustamine, olgugi et muude kriteeriumide alusel ei oleks neid kvalifitseeritud esmasteks allikateks, oli samuti õigustatud ega tähendanud riigiabi andmist. Maksu kohaldamisala laiendamise ajendiks oli eesmärk piirata maksust tingitud konkurentsimoonutusi. Konkurentsiprobleemide ja konkureerivate toodete võrdse kohtlemisega seotud põhjendused on kooskõlas riigiabi loogikaga niivõrd, kuivõrd maksustatavate toodete valik laieneb ning erinevus maksustatud ja maksustamata toodete vahel väheneb. Samal ajal tekib kunstlik vahetegemine toodete vahel, mida üldjuhul oleks pidanud käsitlema teiseste allikatena ja seega mitte maksustama. Samas ei saanud täiendava maksuga maksustatud toodete tootjad mingit eelist; vastupidi, neil tekkisid lisakulud. Nende ettevõtjate (küllastunud rasvade tarbimise teiseste allikate tootjate) olukorda, kes olid võrreldavas olukorras, kuid keda ei maksustatud isegi enne neljanda kriteeriumi kohaldamist, ei muutnud asjaolu, et mõnda muud toodet maksustati seetõttu, et tegemist oli asendustoodetega. Seetõttu ei ole sedalaadi vahetegemine riigiabi seisukohast asjakohane.

(204) Pealegi ei tähenda küllastunud rasvade teiseste allikate erinev kohtlemine seda, et maks oleks olnud kavandatud meelevaldselt nagu Gibraltari kohtuasjas (põhjendus 156). Seda ei tehtud meelevaldselt, vaid järgiti järjepidevat meetodit, mida oli võimalik ühitada maksu üldise loogikaga. Viimati nimetatud aspekti osas leiab komisjon, et asendustoodete maksustamine on jällegi meede, mille eesmärk oli muuta maks mõjusamaks ning saavutada tervise- ja toitumisalaseid eesmärke sihipärasemalt, vältides samas põhjendamatut sekkumist tootekonkurentsi. Maksuga sooviti suunata tarbijad esmastest rasvade allikatest eemale, et saavutada mitu tervise ja toitumisega seotud eesmärki. Neid eesmärke saab tulemuslikumalt saavutada sihtotstarbelise maksu abil, mida ühiskonnas aktsepteeritakse ja mida rakendatakse mõjusalt. Küllastunud rasvade esmaste allikate peamiste asendajate valikut laiendati sel eesmärgil ja see on kooskõlas süsteemi üldise loogikaga.

(205) Seetõttu nõustub komisjon, et küllastunud rasvade tarbimise esmaste allikate määratlemise kriteeriumid olid piisavad ega olnud meelevaldsed (põhjendused 170 ja 181).

(206) Teiseks, maksu suunamine üksnes esmastele allikatele oli kooskõlas eesmärgiga soodustada küllastunud rasvade tarbimise vähenemist ja edendada üleminekut suurema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimiselt väiksema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimisele, võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissoovitusi. Komisjon nõustub, et tervishoiu seisukohast on asjakohane suunata maks ennekõike esmastele allikatele ja jätta maksu kohaldamisalast välja küllastunud rasvade teisesed allikad. Kuigi oleks olnud mõeldav kohaldada maksu ka küllastumata rasvade teiseste allikate suhtes, on maksu piiramine esmaste allikatega õigustatud maksu mõjususe ja eriti tarbijate käitumise mõjutamise eesmärgi seisukohast. Sel viisil suurendatakse veelgi esmaste ja teiseste allikate hinnaerinevust ning see motiveerib elanikkonda vähendama esmaste allikate tarbimist põhjusel, et neil on tervisele negatiivne mõju (vt põhjendus 31).

(207) Seetõttu on küllastunud rasvade teiseste allikate maksustamata jätmine õigustatud süsteemi üldise loogikaga, sealhulgas maksu kõigi tervise- ja toitumisalaste eesmärkidega, mis on esitatud põhjenduses 166, eriti tervisealase eesmärgiga vähendada selliste toodete tarbimist, mis on tervisele ebaproportsionaalselt kahjulikud, kuna sisaldavad palju küllastunud rasvu ega ole muul moel tervisele kasulikud.

(208) Teatavate toodete väljajätmine vaidlustatud seaduse paragrahvi 1 kohaldamisalast, mis menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.1 liigitati 1. meetmeks ja mida mainitakse käesoleva otsuse jaotises 2.2, on seega õigustatav maksustamissüsteemi loogikaga, st see ei olnud valikuline ega kujutanud endast riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

7.4.3.2. ***2. meede***

(209) 2. meetmega vabastati maksust kõik toiduained, eelkõige piim, mille küllastunud rasvade kogusisaldus on 2,3 protsenti või väiksem; see on üks viiest kriteeriumist maksustatavate toodete määratlemisel vaidlustatud seaduse paragrahvis 1 (põhjendus 181). Menetluse algatamise otsuses asus komisjon esialgu seisukohale, et tooted, mille küllastunud rasvade sisaldus on kuni 2,3 protsenti (maksustamata tooted), on võrdlussüsteemi olemuslikku eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras toodetega, mis sisaldavad rohkem kui 2,3 protsenti küllastunud rasvu (maksustatud tooted). Seetõttu jõuti menetluse algatamise otsuses järeldusele, et kuni 2,3-protsendilise küllastunud rasvade sisaldusega toodete maksustamata jätmine on *prima facie* valikuline.

(210) Komisjon tugines menetluse algatamise otsuses ennetuskomisjoni soovitusele kohaldada maksu kõigile piimatoodetele, sealhulgas piimale. Nagu Taani ametiasutused uurimismenetluse käigus osutasid, ei ole ennetuskomisjoni soovituste aluseks olev eesmärk vähendada küllastunud rasvade tarbimist siiski täielikult sama eesmärk, mis seati vaidlustatud seadusele, st edendada Taani elanike paremat toitumist ja parandada nende tervist. Seetõttu on oluline 2. meedet uuesti hinnata, võttes arvesse kõiki seaduse tervise- ja toitumisalaseid eesmärke.

(211) Oma vastuses menetluse algatamise otsusele kordab Taani, et liikmesriikide kaalutlusõigus hõlmab õigust otsustada, kuidas saavutada oma maksupoliitika kaudu tervisealaseid eesmärke, sealhulgas otsustada piirmäärade üle tingimusel, et need jäävad maksu eesmärgiga õigustatud piiridesse.

(212) Taani väitel (vt põhjendus 66) võimendab piirmäär, millega vabastatakse maksust kõik tooted, mille küllastunud rasvade sisaldus on alla teatud piiri, käitumuslikku ajendit valida madala rasvasusega tooteid ning on seega kooskõlas ametlike toitumissoovitustega, mida kirjeldatakse käesoleva otsuse põhjenduses 47. Võimendav mõju kehtib kõigi toodete, eelkõige aga piimatoodete ja liha puhul, kuna just nende toodete puhul leidub alternatiive, mille rasvasisaldus on nii all- kui ka ülalpool piirmäära. Piimatoodete puhul edendas piirmäär ka sõnaselget toitumissoovitust tarbida päevas 500 ml madala rasvasusega piimatooteid, suurendades väikese ja suure rasvasisaldusega toodete hinnaerinevust.

(213) Seaduse kehtimise ajal kehtinud ametlikes toitumissoovitustes soovitati anda alla ühe aasta vanustele lastele täispiima (kogurasvasisaldusega 3,5 protsenti või küllastunud rasvade sisaldusega 2,3 protsenti) ([102]). 2,3-protsendilise piirmäära valimine vältis piima hinnatõusu ja hõlbustas selle toitumissoovituse järgimist. Kaaluda oleks võinud ka diferentseeritud lähenemisviisi, mille kohaselt väikelastele mõeldud täispiim oleks maksust vabastatud, kuid sama toode oleks maksustatud, kui seda tarbivad vanemad lapsed ja täiskasvanud. Sellist lähenemisviisi oleks olnud aga väga raske või lausa võimatu hallata ja seepärast oleks see olnud õigustamatu. Seetõttu näib täispiima ühetaoline kohtlemine õigustatud.

(214) Kaebuse esitaja on seadnud kahtluse alla piirmäära tõhususe selle tagamisel, et seadus ei oleks vastuolus toitumissoovitustega, mille kohaselt lapsed peaksid jooma piima ja väikesed lapsed peaksid jooma täispiima.

(215) Taani on aga väitnud, et piirmäära kehtestamine oli kõige tõhusam ja kõige vähem kulukam viis tagada, et maks ei läheks vastuollu ametlike toitumissuunistega. Alternatiivsed meetmed tagamaks, et maksuga ei kaasneks ametlike toitumissuunistega vastuolus olevaid majanduslikke stiimuleid, oleksid olnud märksa vähem tõhusad ja haldamise seisukohast kulukamad kui täispiima maksuvabastus (vt põhjendused 75–78).

(216) Kaebuse esitaja on väitnud, et kuigi 2,3-protsendilist piirmäära võib pidada üldkohaldatavaks meetmeks, on selle mõju valikuline, kuna sellest said kasu ennekõike piimatootjad ja -töötlejad ning peamiselt Arla kui Taani suurim piimatöötleja (vt põhjendused 139–146).

(217) Taani väitis, et 2,3-protsendiline piirmäär kajastab vaidlustatud seaduse alus- ja juhtpõhimõtteid. Asjaolu, et mõned ettevõtjad said sellest rohkem kasu kui teised, on Taani väitel lihtsalt piirmäära kehtestamise paratamatu tagajärg (vt põhjendus 72).

(218) Taani on esitanud andmed peamiste maksumaksjate ja ka 2,3-protsendilisest piirmäärast peamiste kasusaajate kohta (vt põhjendus 74). Need arvud näitavad, et küllastunud rasvade maksustamise seaduse alusel oli maksustamisele kuuluvate toodete osas suurim maksumaksja […] ([103]) ([…] miljonit Taani krooni), kuid ka 2,3-protsendilise piirmäära alusel maksust vabastatud piimatoodete hinnanguline maksuväärtus oli tema puhul suurim ([…] miljonit Taani krooni). Ehkki arvud näitavad, et piirmäär puudutas suures osas piimasektorit (140 miljonit Taani krooni) ja seega […],näitavad nad ka seda, et piirmäära kohaldamisalasse kuulusid muudegi sektorite tooted (83 miljonit Taani krooni).

([102]) „Mad til spædbørn og småbørn“ („Imikute ja väikelaste toit“), Taani tervise- ja ravimiamet, 2010, lk 9, 18–19, 27 ja 36.
([103]) Selle teabe suhtes kehtib ametisaladuse hoidmise kohustus.

(219) Seoses 2. meetmega, mis oli üks maksustatavate toodete ehk küllastunud rasvade esmaste allikate kindlaksmääramisel kohaldatud viiest kriteeriumist (põhjendus 181), teeb komisjon samad järeldused nagu põhjendustes 202–207 eespool. Esiteks ei tuvastanud ta 2,3-protsendilise piirmäära kehtestamisel meelevaldsust ega kuritarvitamist. Taani kohaldas järjepidevalt ja põhjendas nõuetekohaselt seda piirmäära, mis tulenes tervise ja toitumisega seotud eesmärkide tasakaalustamisest.

(220) Teiseks oli maksu suunamine üksnes esmastele allikatele – ka kõnealuse piirmäära kaudu – kooskõlas eesmärgiga soodustada küllastunud rasvade tarbimise vähenemist ja edendada üleminekut suurema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimiselt väiksema küllastunud rasvade sisaldusega toodete tarbimisele, võttes samal ajal arvesse ametlikke toitumissoovitusi. Komisjon nõustub, et tervishoiu seisukohast on asjakohane suunata maks ennekõike esmastele allikatele ja jätta maksu kohaldamisalast välja küllastunud rasvade teisesed allikad. Kuigi oleks olnud mõeldav kohaldada maksu ka küllastumata rasvade teiseste allikate suhtes (mille rasvasisaldus jääb alla piirmäära), on maksu piiramine esmaste allikatega õigustatud maksu mõjususe ja eriti tarbijate käitumise mõjutamise eesmärgi seisukohast. Sel viisil suurendatakse veelgi esmaste ja teiseste allikate hinnaerinevust ning see motiveerib elanikkonda vähendama esmaste allikate tarbimist põhjusel, et neil on tervisele negatiivne mõju.

(221) Seetõttu on küllastunud rasvade teiseste allikate (mis määratletakse ka piirmäära kaudu) maksustamata jätmine õigustatud süsteemi üldise loogikaga, sealhulgas maksu kõigi tervise- ja toitumisalaste eesmärkidega, mis on esitatud põhjenduses 166, eriti tervisealase eesmärgiga vähendada selliste toodete tarbimist, mis on tervisele ebaproportsionaalselt kahjulikud, kuna sisaldavad palju küllastunud rasvu ega ole muul moel tervisele kasulikud.

(222) Kriteerium, mis oli seotud kuni 2,3 protsendi ulatuses küllastunud rasvu sisaldavate toodete maksustamata jätmisega, on seega kooskõlas maksu eesmärkidega, mis on esitatud põhjendustes 31, 32 ja 166, ning õigustatav maksusüsteemi loogikaga. Nende toodete maksustamata jätmine, mis menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.2 liigitati 2. meetmeks ja mida mainitakse käesoleva otsuse jaotises 2.2, ei olnud niisiis valikuline ega kujutanud endast riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

7.4.3.3. ***3. meede***

(223) Menetluse algatamise otsuses jäeti lahtiseks, kas ettevõtjatele, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive oli kuni 50 000 Taani krooni, vaidlustatud seaduse alusel võimaldatud maksuvabastus oli valikuline ja kas seda tuleks pidada abiks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Nagu menetluse algatamise otsuses selgitati, kehtestati maksuvabastuse piirmäär samal tasemel, mis on sätestatud Taani käibemaksuseaduses, mille kohaselt ettevõtjad, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive on kuni 50 000 Taani krooni, ei pea end käibemaksuseaduse alusel registreerima ega käibemaksu tasuma. Taani vastusest menetluse algatamise otsusele nähtub, et kuna need ettevõtjad ei pea end käibemaksu tasumiseks registreerima, ei peaks neil olema ka kohustust registreerida end küllastunud rasvade maksustamise seaduse alusel maksustamiseks.

(224) Taani väidab, et maksustatavate toiduainete aastakäibe piirmäär 50 000 Taani krooni oli üldine meede, mida kohaldati kodumaiste tootjate, importijate, vahendajate ja ka kaugmüüjate suhtes ning millele said tugineda kõik ettevõtjad võrdse juurdepääsu põhimõttel.

(225) Arvestades ka maksu tervisealast eesmärki ja 50 000 Taani krooni suuruse piirmäära tõttu maksustamata jäänud väikeste koguste piiratud mõju tervisele, näib maksuvabastus olevat võrdlussüsteemi olemusega õigustatud.

(226) Komisjon võtab teadmiseks, et piirmäära tõttu saamata jäänud maksusummad võivad olla väikesed (vt põhjendus 81), ja nõustub, et selliste väikeste summade kogumine oleks kaasa toonud ebaproportsionaalse halduskoormuse. Taani selgituse kohaselt ei pea ettevõtjad, kelle käive on kuni 50 000Taani krooni, end käibemaksukohustuslasena registreerima, arvestades sellest asjaomastele ettevõtjatele ja ametiasutustele tulenevat halduskoormust. See oleks ebaproportsionaalselt suur võrreldes käibemaksusummaga, mida riik saaks. Sama kehtib ka käsitletava juhtumi kohta. Maksusumma, mida pidanuks maksma ettevõtjad, kelle maksustatavate toiduainete käive oli kuni 50 000 Taani krooni, oleks olnud liiga väike, et õigustada maksu kogumisega seotud halduskoormust. Seetõttu ei tuvastanud komisjon maksumaksjatele 50 000 Taani krooni suuruse müügikäibe piirmäära kehtestamisel meelevaldsust ega kuritarvitamist. Taani kohaldas järjepidevalt ja põhjendas nõuetekohaselt seda piirmäära, mis tulenes tervise ja toitumisega seotud eesmärkide tasakaalustamisest ning maksu mõjususe ja haldustõhususe kaalutlustest.

(227) Samuti nõustub komisjon, et tervishoiu seisukohast on asjakohane pidada silmas ka maksumaksjate ringi ning suunata maks ennekõike suurematele ettevõtjatele ja vabastada maksust väga väikesed ettevõtjad, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive on 50 000 Taani krooni või väiksem. Kuigi oleks olnud mõeldav kohaldada maksu ka maksumaksjatele, kelle käive on kuni 50 000 Taani krooni (alla piirmäära), on maksumaksjate ringi piiramine piirmäära ületavate ettevõtjatega õigustatud maksu mõjususe ja haldustõhususe seisukohast. Sel viisil suurendatakse veelgi esmaste ja teiseste allikate hinnaerinevust ning see motiveerib elanikkonda vähendama esmaste allikate tarbimist põhjusel, et neil on tervisele negatiivne mõju.

(228) Maksuvabastus ettevõtjatele, kelle maksustatavate toiduainete aastakäive oli kuni 50 000 Taani krooni, mis menetluse algatamise otsuse jaotises 2.1.8.3 liigitati 3. meetmeks, ei olnud niisiis valikuline ega kujutanud endast riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

7.4.4. 6. MEEDE EI OLE VALIKULINE, KUNA SELLEGA EI TEHTUD VAHET VÕRRELDAVAS ÕIGUSLIKUS JA FAKTILISES OLUKORRAS OLEVATE ETTEVÕTJATE VAHEL

(229) See meede, mis hõlmab 4 alameedet, oli seotud asjaoluga, et vaidlustatud seaduses tehti maksu edasilükkamise ja tuludest tehtavate mahaarvamiste korra teatud aspektide osas vahet samade või sarnaste toidukaupade kodumaiste tootjate ja importijate vahel. Sisuliselt taandub meede ladustajate ja kaubasaajate (põhjendus 233) erinevale kohtlemisele, kuna meedet ei kohaldatud kaubasaajatena registreeritud importijate suhtes. Menetluse algatamise otsuse põhjenduses 135 leiti, et meede näib tegevat vahet imporditud toodete ja riigis toodetud toodete vahel, mistõttu see võib olla valikuline ja vastuolus ka ELi toimimise lepingu artikli 110 sätetega.

(230) Võttes arvesse teavet, mille Taani ametiasutused esitasid vastuseks menetluse algatamise otsusele, leiab komisjon siiski, et menetluse algatamise otsuses 6. meetme kohta antud esialgset hinnangut on põhjust muuta.

(231) Tuginedes arvamusele, et vaidlustatud seadusega nähti kodumaiste toidutootjate jaoks ette teatav sooduskord võrreldes importijatega, väljendas komisjon menetluse algatamise otsuse põhjenduses 74 seisukohta, et kirjeldatud süsteem näis andvat kodumaistele tootjatele eelise ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna kodumaised tootjad asetati sama liiki tooteid importivate ettevõtjatega võrreldes soodsamasse rahalisse olukorda.

(232) Seda seisukohta tugevdas asjaolu, et Taani seadusandja möönis seadusega kaasnevates ettevalmistavates dokumentides, ([104]) et sooduskorra eesmärk ja tagajärg seisnes kodumaistele tootjatele rahavoogudega seotud eelise andmises ([105]). Taani ametiasutused kinnitasid, et samasuguseid maksu edasilükkamise ja tuludest tehtavate mahaarvamiste võimalusi ei saanud kasutada ettevõtjad, kes importisid sama liiki toidukaupu ja müüsid neid samadel Taani turgudel.

(233) Samas, nagu Taani ametiasutused väitsid oma vastuses menetluse algatamise otsusele, hõlmab vaidlustatud seaduse kohane süsteem, mis põhineb aktsiise käsitlevas direktiivis 2008/118/EÜ sätestatud süsteemil, põhimõttelist erinevust volitatud laopidaja ([106]) (vaidlustatud seaduses ladustaja) ja registreeritud kaubasaaja ([107]) (vaidlustatud seaduses kaubasaaja) vahel: ladustaja ladu ei maksustata, kuid kaubasaaja ladu maksustatakse (vt põhjendus 92 jj). See on kooskõlas ELi kohtute praktikaga, ([108]) mis näeb ette, et maksu tuleks kohaldada tarneahela samas etapis, st kodumaiste tootjate puhul tarnimise ajal ja importijate puhul importimise ajal.

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

([105]) Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), September 2010 udkast, „Bemærkninger til lovforslaget", punkt 3.4.1 (lisa 3).

([106]) Volitatud laopidaja on füüsiline või juriidiline isik, kellel on liikmesriigi pädevate asutuste luba oma ettevõtlustegevuse käigus toota, töödelda, vallata, vastu võtta või lähetada maksulaos aktsiisi peatamise korra all olevaid aktsiisikaupu.

([107]) Registreeritud kaubasaaja on füüsiline või juriidiline isik, kellel on sihtliikmesriigi pädevate asutuste luba võtta oma ettevõtlustegevuse käigus kõnealuste pädevate asutuste kehtestatud tingimustel vastu teisest liikmesriigist aktsiisi peatamise korra alusel veetavat aktsiisikaupa.

([108]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 2. aprill 1998, Outokumpu, C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155, punkt 25; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 11. juuni 1992, Sanders Adour ja Guyomarc'h Orthez *vs.* Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, liidetud kohtuasjad C-149/91 ja C-150/91, ECLI:EU:C:1992:261, punkt 18.

(234) Vastavalt direktiivi 2008/118/EÜ ja vaidlustatud seaduse sätetele registreeritakse ettevõtja vastavalt tema rollile tarneahelas ja mitte sõltuvalt tema müüdavate toodete päritolust. Kodumaine tootja registreeritakse tavaliselt volitatud laopidajana/ladustajana ja importija registreeritakse tavaliselt registreeritud kaubasaajana/kaubasaajana. Samas võimaldas vaidlustatud seadus importijatel, kes üksnes vahendasid kaupa, registreerida end ladustajatena ja seeläbi pääseda oma ladude maksustamisest (menetluse algatamise otsuse põhjendus 42). Kodumaiste ja/või imporditud maksustatavate toodete jaemüüjate laod kuulusid maksustamisele ja nad olid maksustatavate toodete maksustamise osas samas olukorras. Samal ajal, nagu on kirjeldatud menetluse algatamise otsuse põhjenduses 41, võisid Taani tootjad registreerida end ladustajana toodangu selle osa puhul, mida nad kavatsesid eksportida.

(235) Taani väitel õigustab ladustajate ja kaubasaajate põhimõtteline erinevus vaidlustatud seaduse kohast erinevat kohtlemist ning 6. meetme eesmärk ei seisnenud vahetegemises kodumaiste ja välismaiste tootjate vahel, nagu väitis kaebuse esitaja. Samuti ei eristatud sellega ettevõtjaid ühelgi muul viisil, vaid üksnes tagati maksustamine kooskõlas ELi kohtute praktikaga ([109]).

(236) Komisjon nõustub, et 6. meede ei eristanud kodumaiseid ja välismaiseid tootjaid ehk samas õiguslikus ja faktilises olukorras olevaid ettevõtjaid. Tulenevalt oma rollist tarneahelas on ladustajad ja kaubasaajad erinevas olukorras ning vaidlustatud seaduses ja ka direktiivis 2008/118/EÜ järgitakse seda põhimõtet. See, kuidas ettevõtjaid vaidlustatud seaduse alusel maksustati, sõltus nende rollist tarneahelas. Seda, millist rolli ettevõtja täidab, otsustati objektiivsete kriteeriumide alusel, mille üle ettevõtjal oli teatav kontroll. Näiteks võis importija ise otsustada, kas ta soovib tegeleda ainult vahendamisega ning seega registreeruda ladustajana ja nii pääseda oma lao maksustamisest. Kui ta aga soovis tegeleda otsemüügiga, pidi ta end registreerima kaubasaajana, mille tulemusena tema ladu kuulus maksustamisele (sarnaselt otsemüügiga tegelevatele kodumaistele tootjatele).

(237) Komisjon teeb järelduse, et 6. meetme puhul ei ole maksu kohaldamise hetke erinevuse tagajärjeks vahetegemine kodumaiste ja välismaiste tootjate ehk samas õiguslikus ja faktilises olukorras olevate ettevõtjate vahel. Seega ei ole 6. meede valikuline Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Samal põhjusel ja kuna 6. meetme kohane ladustaja ja registreeritud kaubasaaja erinevus on kooskõlas aktsiise käsitleva direktiivi 2008/118/EÜ kohase süsteemiga, ei ole see vastuolus ELi toimimise lepingu artikliga 110. Selle põhjuseks on asjaolu, et meetmega ei kehtestatud impordile kõrgemat maksu kui kodumaistele kaupadele ning see ei kujutanud endast kaudset kaitset teistest liikmesriikidest pärit toodete vastu.

8. **JÄRELDUSED**

(238) 5. meetme puhul ei olnud täidetud üks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tingimustest – riigi ressursid. Seetõttu järeldab komisjon, et 5. meetme näol ei olnud tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(239) 1., 2., 3. ja 6. meetme puhul ei olnud täidetud üks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tingimustest – valikulisus. Seetõttu järeldab komisjon, et 1., 2., 3. ja 6. meetme näol ei olnud tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

Taani seadus teatavates toiduainetes sisalduvate küllastunud rasvade maksustamise kohta (30. märtsi 2011. aasta seadus nr 247), mis kehtis 1. oktoobrist 2011 kuni 31. detsembrini 2012, ei kujutanud endast riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

([109]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 2. aprill 1998, Outokumpu, C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155, punkt 25; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 11. juuni 1992, Sanders Adour ja Guyomarc'h Orthez *vs.* Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, liidetud kohtuasjad C-149/91 ja C-150/91, ECLI:EU:C:1992:261, punkt 18.

Artikkel 2

Käesolev otsus on adresseeritud Taani Kuningriigile.

Brüssel, 6. juuni 2019

Komisjoni nimel
komisjoni liige
Phil HOGAN