PÄÄTÖKSET

KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2019/1732,

annettu 6 päivänä kesäkuuta 2019,

valtiontuesta SA.33159 (2015/C) – Tiettyjen Tanskassa myytävien elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan verotus

(tiedoksiannettu numerolla C(2019) 3926)

(Ainoastaan tanskankielinen teksti on todistusvoimainen)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT),

ottaa huomioon neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 ([1]) ja erityisesti sen 15 artiklan 1 kohdan,

on asetuksen (EY) N:o 659/1999 6 artiklan (joka vastaa neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 6 artiklaa) mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ([2]),

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

(1) Komissio vastaanotti 9 päivänä kesäkuuta 2011 Margarineforeningenilta (MIFU) kantelun, joka koski tiettyjen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan verotuksesta Tanskassa 30 päivänä maaliskuuta 2011 annettua lakia N:o 247 ([3]), jäljempänä 'laki'. Laki tuli voimaan 1. lokakuuta 2011, ja sen voimassaolo päättyi 1. tammikuuta 2013. Kantelu koski mahdollista tukea verottomien tuotteiden tuottajille.

(2) Tarvittavien selvennyksien saamiseksi Tanskalle lähetettiin tietopyyntö 4 päivänä heinäkuuta 2011. Komissio välitti alkuperäisen kantelun Tanskan viranomaisille ja kehotti niitä toimittamaan oman tiivistelmänsä tosiseikoista vastaukseksi kantelijan esittämiin väitteisiin 20 työpäivän kuluessa tai ilmoittamaan toimenpiteen valtiontukena komission hyväksyttäväksi. Tanska pyysi 18 päivänä heinäkuuta 2011 määräajan jatkamista, ja sitä jatkettiin 31 päivään elokuuta 2011 asti. Tanska toimitti 7 päivänä syyskuuta 2011 vastauksensa komission kirjeeseen ja esitti vastauksessaan näkemyksensä kantelijan esiin tuomista seikoista.

([1]) Neuvoston asetus (EU) 2015/1589, annettu 13 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9). Tällä neuvoston asetuksella kumottiin 14 päivänä marraskuuta 2015 neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22 päivänä maaliskuuta 1999, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1) ja korvattiin kyseiset säännöt. Neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 35 artiklan mukaisesti viittauksia kumottuun asetukseen pidetään viittauksina asetukseen (EU) 2015/1589 kyseisen asetuksen liitteessä II olevan vastaavuustaulukon mukaisesti.

([2]) Valtiontuki – Tanska – Valtiontuki SA.33159 (2014/C) (ex SA.33159 (2011/NN)) – Tiettyjen Tanskassa myytävien elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan verotus – Kehotus esittää huomautuksia Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan mukaisesti (EUVL C 94, 20.3.2015, s. 11).

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

(3) Komissio toimitti 13 päivänä lokakuuta 2011 Tanskan huomautukset kantelijalle. Kantelija toimitti 27 päivänä kesäkuuta, 28 päivänä heinäkuuta, 12 päivänä syyskuuta ja 15 päivänä marraskuuta 2011 lisätietoa kantelun tueksi.

(4) Komissio ilmoitti 14 päivänä joulukuuta 2011 Tanskalle, että toimenpide oli rekisteröity ilmoittamattomana tukena rekisteröintinumerolla SA.33159 (2011/NN), koska laki oli tullut voimaan 1 päivänä lokakuuta 2011 ilman SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaista ilmoitusta komissiolle.

(5) Kantelija toimitti 13 päivänä maaliskuuta 2012 lisätietoja kantelun tueksi.

(6) Komissio ja Tanska pitivät kokouksen 16 päivänä maaliskuuta 2012. Komissio toimitti 12 päivänä huhtikuuta 2012 kantelun kokonaisuudessaan Tanskan viranomaisille ja pyysi niiltä vastauksia ja selvennyksiä kantelijan esittämiin seikkoihin. Jos Tanskan viranomaiset katsoivat, että toimenpide ei aiheuta valtiontukeen liittyviä ongelmia, niitä pyydettiin toimittamaan oma tiivistelmänsä tosiseikoista sekä näyttöön tukeutuvat perustelut näkemykselleen. Pyydettyään vastauksen määräajan jatkamista Tanska vastasi 13 päivänä syyskuuta 2012 komission 12 päivänä huhtikuuta 2012 päivättyyn kirjeeseen.

(7) Komissio toimitti 30 päivänä lokakuuta 2012 Tanskan huomautukset kantelijalle. Kantelija toimitti 30 päivänä marraskuuta 2012 lisätietoja kantelun tueksi.

(8) Sen jälkeen, kun laki oli lakannut olemasta voimassa 1 päivänä tammikuuta 2013, komission ja kantelijan välillä järjestettiin kokous 16 päivänä toukokuuta 2013.

(9) Komissio ilmoitti Tanskalle 4 päivänä helmikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä (K(2015) 535 lopullinen) päätöksestään aloittaa SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan mukainen menettely, jäljempänä 'aloittamispäätös'.

(10) Komissio totesi aloittamispäätöksessä, että lailla säädetyillä toimenpiteillä vaikutti olevan kaikki valtiontuen tunnuspiirteet, ja pyysi Tanskaa toimittamaan huomautuksensa sekä kaikki tiedot, joista voisi olla hyötyä tuen arvioinnissa.

(11) Tanska toimitti huomautuksensa aloittamispäätökseen 26 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä.

(12) Aloittamispäätös julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ([4]). Komissio pyysi asianomaisia osapuolia esittämään huomautuksensa kuukauden kuluessa. Komissio vastaanotti huomautuksia aloittamispäätöksessä mainituista toimenpiteistä kolmelta asianomaiselta osapuolelta. Huomautukset toimitettiin Tanskalle 22 päivänä lokakuuta ja 9 päivänä marraskuuta 2015 päivätyillä kirjeillä. Tanska vastasi huomautuksiin 21 päivänä joulukuuta 2015 ja 29 päivänä tammikuuta 2016. Komissio pyysi Tanskalta lisätietoja 10 päivänä elokuuta 2017 päivätyllä kirjeellä. Tanska toimitti lisätietoja 15 päivänä joulukuuta 2017 päivätyllä kirjeellä.

2. **KUVAUS**

(13) Tiettyjen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan verotusta koskevalla Tanskan lailla pyrittiin samanaikaisesti edistämään parempia ruokailutottumuksia ja parantamaan Tanskan väestön terveyttä ([5]). Nämä tavoitteet oli tarkoitus saavuttaa verottamalla tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisia lähteitä Tanskassa (ks. johdanto-osan 37 kappale) ja ottaa samalla huomioon viralliset ravitsemusohjeet ([6]) (ks. johdanto-osan 47 kappale) ja muut näkökohdat (ks. esimerkiksi johdanto-osan 34 kappale), ja tästä syystä tietyt tuotteet vapautettiin verosta.

(14) Laki oli voimassa 1 päivän lokakuuta 2011 ja 1 päivän tammikuuta 2013 välisenä aikana, ja tämä on tämän päätöksen kannalta merkityksellinen ajanjakso.

([4]) EUVL C 94, 20.3.2015, s. 11.
([5]) Ks. lakiluonnoksen perustelut, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven). 19.1.2011, s. 7. Tanskan viranomaisten käännös.
([6]) Ks. Tanskan verominister Troels Lund Poulsenin puhe Tanskan parlamentissa 19.1.2011.

(15) Lailla perittiin vero lain 1 §:ssä lueteltujen ja unionin yhdistetyn nimikkeistön koodilla yksilöityjen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan painosta, jos elintarvike sisälsi tyydyttynyttä rasvaa enemmän kuin 2,3 prosenttia sen painosta. Luetellut elintarvikkeet olivat seuraavat:

i) liha lain liitteessä I olevan taulukon mukaisesti;

ii) koodien 0401–0406 mukaiset meijerituotteet;

iii) koodien 1501–1504 ja 1516 mukaiset sulatetut tai muutoin erotetut eläinrasvat,

iv) koodien 1507–1516 mukaiset ruokaöljyt ja ravintorasvat;

v) koodin 1517 mukaiset margariini ja muut elintarvikkeet;

vi) koodin 2106 mukaiset levitettävät sekoitetut tuotteet;

vii) muut elintarvikkeet, joita elintarvikkeiden ominaisuuksien ja käytön sekä niiden markkinointitavan yleisen arvioinnin perusteella voidaan pitää edellä i–vi alakohdissa mainittujen tuotteiden korvikkeina tai jäljitelminä.

(16) Lain 2 §:n mukaan vero oli 16 Tanskan kruunua kilogrammalta kunkin elintarvikkeen sisältämää tyydyttynyttä rasvaa.

(17) Lain 3 §:ssä määriteltiin toimijat, joiden on maksettava vero, niiksi toimijoiksi, jotka kaupallisiin tarkoituksiin

a) tuottivat veronalaista elintarviketta Tanskassa;

b) ottivat vastaan veronalaisen elintarvikkeen Tanskassa toisesta EU:n jäsenvaltiosta;

c) toivat veronalaisen elintarvikkeen Tanskaan EU:n ulkopuolisesta maasta tai EU:n veroalueeseen kuulumattomilta EU:n alueilta; tai

d) myivät toisesta EU:n jäsenvaltiosta peräisin olevan veronalaisen tuotteen siten, että myyjä lähetti tai kuljetti elintarvikkeen tai se lähetettiin tai kuljetettiin tämän puolesta suorasti tai välillisesti ei-kaupalliselle ostajalle Tanskassa (etämyynti), mikäli toimija oli rekisteröity arvonlisäverolain ([7]) 47 §:n 2 momentin mukaisesti.

(18) Verosta (ja lain mukaisesta rekisteröinnistä) vapautettiin yritykset, joiden verotettavien elintarvikkeiden vuosimyynti oli enintään 50 000Tanskan kruunua (ilman veroja) (lain 4 §:n 6 momentti).

(19) Lain 1 §:n 2–7 momentissa lueteltujen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan määrä määritettiin seuraavin perustein:

a) ravintoarvomerkintä, jos elintarvikkeessa on sellainen ja siinä mainitaan elintarvikkeen tyydyttyneen rasvan pitoisuus;

b) yleisesti saatavilla olevat elintarviketiedot, joissa asetetaan keskiarvostandardit useille elintarvikkeille. Yleisesti saatavilla elintarviketiedoilla tarkoitetaan elintarvikkeiden koostumusta koskevassa Food Composition -tietokannassa ([8]) olevia standardeja;

c) elintarvikkeen tekninen analyysi.

(20) Jos perusmäärää, josta vero oli maksettava, ei voitu määrittää jollain edellä mainituista menetelmistä, vero oli maksettava elintarvikkeen kokonaisrasvapitoisuuden tai viime kädessä elintarvikkeen nettopainon perusteella.

2.1 *ERITYISET SÄÄNNÖKSET SELLAISTEN TUOTUJEN ELINTARVIKKEIDEN VEROTUKSESTA, JOITA EI LUETELLA LAIN 1 §:SSÄ MUTTA JOTKA SISÄLTÄVÄT LAIN 1 §:SSÄ LUETELTUJA ELINTARVIKKEITA*

(21) Lain 8 §:n mukaan elintarvikkeiden valmistuksessa käytetyistä ainesosista oli maksettava suojavero, mikäli nämä ainesosat olivat peräisin jostain lain 1 §:ssä mainitusta veronalaisesta elintarvikkeesta ja jos tällainen elintarvike vastaanotettiin, tuotiin maahan tai myytiin etämyynnillä Tanskassa. Suojavero perittiin vain Tanskassa vastaanotetuista, maahan tuoduista tai etämyynnillä myydyistä elintarvikkeista, sillä Tanskassa tuotettuja veronalaisia elintarvikkeita verotettiin aina niiden ”puhtaassa” muodossa ensimmäisessä myynti-/käyttöpaikassa eikä Tanskassa tuotettuja elintarvikkeita varten näin ollen tarvittu suojaveroa.

([7]) Tanskan arvonlisäverolaki (LBK no. 287, 28.3.2011).
([8]) Ks. verkkosivusto www.foodcomp.dk

(22) Lain 12 §:n mukaan veroperusteena oli 1 §:ssä mainitusta veronalaisesta elintarvikkeesta peräisin olevissa ja vastaanotetun, maahan tuodun tai etämyynnillä myydyn elintarvikkeen valmistuksessa käytetyissä ainesosissa olevan tyydyttyneen rasvan paino.

(23) Lain 1 §:n toisen momentin mukaan verovelvollisten yritysten oli pystyttävä dokumentoimaan elintarvikkeen valmistuksessa käytettyjen ainesosien sisältämän tyydyttyneen rasvan paino ja niiden oli pyynnöstä esitettävä sitä koskeva tuottajan antama ilmoitus. Lain 1 §:n 1 momentissa määriteltyjen suojaveron alaisten ainesosien, eli lihan, osalta veroperuste määritettiin liitteessä I esitettyjen keskimääräisten määrien perusteella.

(24) Muiden suojaveron alaisten ainesosien osalta tuottaja voi ilmoitusta antaessaan hyödyntää yleisesti saatavilla olevia elintarviketietoja, joissa esitettiin tiettyjen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan keskiarvostandardit, määrittääkseen elintarvikkeen valmistuksessa käytettyjen suojaveron alaisten ainesosien veroperusteen.

(25) Jos verovelvollinen yritys ei pystynyt esittämään vaadittua tuottajan ilmoitusta, muista kuin lain 1 §:n 1 momentissa määritellyistä ainesosista perittiin suojavero elintarvikkeen sekä tyydyttyneen että tyydyttymättömän rasvan kokonaispitoisuuden perusteella tai, jos tällaisia tietoja ei voitu toimittaa, elintarvikkeen nettopainon perusteella.

(26) Jos Tanskan vero- ja tullihallinto katsoi, että lain 12 §:n 2 momentin mukaisesti laskettu suojaveron määrä olisi suurempi kuin rasvan kokonaispitoisuuden tai nettopainon perusteella laskettu suojavero, Tanskan vero- ja tullihallinto voi määrittää veroperusteen arvion perusteella.

2.2 *VÄITETYT TUKITOIMENPITEET*

(27) Kuten aloittamispäätöksen 2.1.8 jaksossa selostettiin, laki sisälsi kuusi mahdollista tukitoimenpidettä. Ne olivat seuraavat:

1) Toimenpide 1: Tiettyjen elintarvikkeiden jättäminen pois lain 1 §:n veronalaisten elintarvikkeiden luettelosta; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.1 jaksossa.

2) Toimenpide 2: Sellaisten elintarvikkeiden verottomuus, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus ei ylittänyt 2,3 prosentin raja-arvoa; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.2 jaksossa.

3) Toimenpide 3: Sellaisten yritysten vapautus verosta, joiden vuosittainen veronalaisten elintarvikkeiden myynti oli yhteensä enintään 50 000Tanskan kruunua; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.3 jaksossa.

4) Toimenpide 4: Muiden kuin ihmisravinnoksi tarkoitettujen tuotteiden, kuten rehun, vapautus verosta; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.4 jaksossa.

5) Toimenpide 5: Kotimaisten ja tuontituotteiden eriarvoinen kohtelu sen suhteen, milloin ja miten vero perittiin; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.5 jaksossa.

6) Toimenpide 6: Veronlykkäys- ja verovähennysjärjestelmät; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.6 jaksossa.

3. **SYYT MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN ALOITTAMISEEN**

(28) Aloittamispäätöksessä komissio katsoi käytettävissä olleiden tietojen perusteella alustavasti, että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan edellytykset täyttyivät toimenpiteiden 1–3 ja 5–6 osalta. Toimenpiteiden ei katsottu olevan perusteltuja viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen perusteella, koska Tanska ei pystynyt osoittamaan, että toimenpiteet olivat tarpeellisia tyydyttyneen rasvan yleisen verojärjestelmän toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta ja että toimenpiteiden väitettyjen erityispiirteiden ja vain tietyille tuottajaryhmille myönnetyn verohelpotuksen välillä oli yhteys.

(29) Komissio aloitti SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan mukaisen menettelyn, koska tuona ajankohtana saatavilla olevien tietojen nojalla se suhtautui epäillen siihen, soveltuiko mikään toimenpiteistä sisämarkkinoille.

4. TANSKAN VIRANOMAISTEN HUOMAUTUKSET MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN ALOITTAMISESTA

(30) Tanskan viranomaiset toimittivat huomautuksensa komissiolle 26 päivänä toukokuuta 2015. Komission ja Tanskan viranomaisten välillä 18 päivänä joulukuuta 2015 järjestetyn tapaamisen perusteella ja vastauksena asianomaisten osapuolien toimittamiin huomautuksiin Tanska toimitti 21 päivänä joulukuuta 2015 ja 29 päivänä tammikuuta 2016 lisähuomautuksia. Huomautukset voidaan jakaa kolmeen osaan – viitejärjestelmää koskeviin huomautuksiin, verotuskynnyksiä koskeviin huomautuksiin ja eriarvoista kohtelua koskeviin huomautuksiin.

4.1 *VIITEJÄRJESTELMÄ*

4.1.1 VERON TAVOITE

(31) Tanska toisti, että lain tavoitteena oli edistää parempia ruokailutottumuksia ja parantaa siten väestön terveyttä ([9]). Tavoitteena ei ollut asettaa maksurasitetta (kaikille) tyydyttynyttä rasvaa sisältäville tuotteille yleisesti, vaan ainoastaan niille tuotteille, jotka olivat ensisijaisia tyydyttyneen rasvan lähteitä Tanskassa ([10]) ottaen huomioon viralliset ravitsemusohjeet ([11]). Tämän tavoitteen perusteella verolla pyrittiin edistämään tyydyttyneen rasvan saannin vähentämistä ja siirtämään sen saanti paljon tyydyttynyttä rasvaa sisältävistä tuotteista vähän tyydyttynyttä rasvaa sisältäviin tuotteisiin ottaen huomioon viralliset ravitsemussuositukset sekä taloudellinen ja hallinnollinen tehokkuus.

(32) Veron tarkoituksena ei ollut poistaa tyydyttynyttä rasvaa Tanskan väestön ruokavaliosta. Rasvan olisi oltava osa normaalia ruokavaliota, koska se edistää elintärkeän rasvahapon saantia ja rasvaliukoisten vitamiinien imeytymistä. Virallisten ravitsemusohjeiden mukaan lihasta ja maitotuotteista peräisin olevaa rasvaa olisi kuitenkin rajoitettava ja se olisi korvattava pitkälti kasviöljyistä ja kalasta saatavalla rasvalla ([12]).

(33) Lisäksi Tanskan viranomaiset huomauttivat, ettei unionin valtiontukisäännöissä edellytetä, että jäsenvaltioiden on voitava esittää varmat tieteelliset todisteet siitä, että verosäännöksellä todella on oletetut käyttäytymiseen kohdistuvat tai muut vaikutukset.

4.1.2 HALLINNOLLINEN JA TALOUDELLINEN TEHOKKUUS

(34) Tanskan viranomaiset totesivat, että ne pyrkivät aina joko vähentämään yritysten nykyistä hallintotaakkaa tai uuden lainsäädännön kyseessä ollessa lisäämään sitä vain niin paljon kuin on ehdottoman välttämätöntä, erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten (pk-yritysten) osalta. Tämä on ollut useiden peräkkäisten hallitusten tavoitteena vuosien ajan, ja se ilmenee esimerkiksi Tanskan arvonlisäverolain soveltamisessa.

(35) Lakiehdotuksen 2 §:ssä näitä huolenaiheita kuvailtiin seuraavasti: ”Täysin uuden veron suunnittelussa on otettava huomioon monia näkökohtia. Yhtäältä tyydyttyneen rasvan veron olisi katettava huomattava osuus tavallisista elintarvikkeista, jotta sillä olisi mahdollisimman suuri vaikutus kulutukseen. Sen olisi myös oltava mahdollisimman yksinkertainen ja se olisi ihannetapauksessa kannettava niin varhaisessa toimitusketjun vaiheessa kuin mahdollista, jotta rekisteröintiin, ilmoittamiseen ja veron maksamiseen liittyvä hallintotaakka kohdistuu mahdollisimman harvoihin toimijoihin.”

([9]) Ks. lakiluonnoksen perustelut, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven). 19.1.2011, s. 7. Tanskan viranomaisten käännös.
([10]) Ks. Tanskan veroministerin Troels Lund Poulsenin puhe Tanskan parlamentissa 19.1.2011.
([11]) Esimerkiksi ”Kostkompasset – vejen til en sund balance” (suomeksi: ”Ravintokompassi – tie terveeseen tasapainoon”), Tanskan perhe- ja kuluttaja-asiaministeriö ja Tanskan eläinlääkintä- ja elintarvikehallinto, tammikuu 2006.
([12]) Ravintokompassi, s. 14.

(36) Kantamalla vero toimitusketjun alussa eikä sen lopussa (esimerkiksi kuluttajille tapahtuvan vähittäismyynnin yhteydessä) vähennettiin hallintotaakkaa, sillä vähittäismyyjiä on huomattavasti enemmän kuin tuottajia/maahantuojia. Tämä toimintatapa vastasi myös parhaiten lain tarkoitusta.

4.1.3 TYYDYTTYNEEN RASVAN ENSISIJAINEN LÄHDE

(37) Lain tavoitteista seurasi tarve laatia positiiviluettelo elintarvikkeista, joita verotetaan ensisijaisina tyydytetyn rasvan lähteinä, haittaamatta virallisten ravitsemusohjeiden noudattamista. Tanskan viranomaiset huomauttivat, että – lain tavoitteet ja Tanskan väestön todelliset kulutustottumukset huomioon ottaen – niillä oli laaja harkintavara päättäessään, mitkä tuotteet tähän positiiviluetteloon sisällytettiin lain terveys- ja ravitsemustavoitteiden saavuttamiseksi ([13]).

(38) Tanskan viranomaiset katsoivat, että tyydyttyneen rasvan saannin ensisijainen lähde Tanskan väestön keskuudessa määräytyy seuraavien kahden tekijän mukaan: i) tuotteen kulutetut määrät ja ii) tyydyttyneen rasvan tosiasiallinen osuus tuotteesta. Tuote ei välttämättä ole tyydyttyneen rasvan saannin ensisijainen lähde Tanskassa vain siksi, että sen rasvapitoisuus on suuri. Lisäksi tuote ei välttämättä aiheuta terveysongelmia, vaikka se sisältää tyydyttynyttä rasvaa, jos se on vähärasvainen tuote ja/tai sillä on muita hyviä ominaisuuksia virallisten ravitsemussuositusten mukaan.

(39) Tanska viittasi raporttiin ([14]), jossa määritellään kaikenlaiset lihatuotteet, kaikenlaiset meijerituotteet ja kaikenlaiset rasvat/öljyt tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisiksi lähteiksi Tanskassa. Nämä tuoteryhmät muodostavat yhdessä 81 prosenttia tyydyttyneen rasvan saannista (liha – 19 prosenttia, meijerituotteet – 30 prosenttia, kaikenlaiset rasvat – 32 prosenttia). Muita tuoteryhmiä ei pidetty tyydyttyneen rasvan ensisijaisina lähteinä, koska niiden osuus tyydyttyneen rasvan kulutuksesta ei ollut merkittävä (enintään 6 prosenttia). Näiden tosiseikkojen perusteella Tanska katsoi, että selvä raja-arvo ei ollut tarpeen sen määrittämiseksi, mikä oli ensisijainen lähde.

(40) Incentiven raportissa ([15]) arvioitiin, että 88 prosenttia Tanskassa veron voimassaoloaikana kulutetusta tyydyttyneestä rasvasta oli veronalaista (meijerituotteet – 84 prosenttia, liha – 98 prosenttia, muut veronalaiset tuotteet – 90 prosenttia). Se, että osaa meijerituotteiden (16 prosenttia) ja lihan (2 prosenttia) sisältämästä tyydyttyneestä rasvasta ei verotettu, johtui lain 1 §:ssä säädetystä 2,3 prosentin raja-arvosta.

(41) Tanska totesi lisäksi, että lailla verotettiin esimerkiksi leipään, perunalastuihin ja makeisiin sisältyvää tyydyttynyttä rasvaa, sillä tällaisten jalostettujen elintarvikkeiden tuotannossa käytettävien meijerituotteiden, rasvojen/öljyjen ja lihan sisältämä tyydyttynyt rasva oli veronalaista.

(42) Tanska viittasi elintarvikkeiden merkintöjä, esillepanoa ja mainontaa koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä 20 päivänä maaliskuuta 2000 annettuun direktiiviin 2000/13/EY ([16]), jonka mukaan 'lihaa' ovat "nisäkäs- ja lintulajien luustolihakset, jotka on tunnustettu ihmisravinnoksi soveltuviksi […]".

(43) Tanska katsoi, että siipikarjanliha on määritelmällisesti yksi sian- ja naudanlihaan rinnastettava lihatyyppi ja että näin ollen olisi ollut mielivaltaista jättää siipikarjanliha verotuksen ulkopuolelle, kun muun tyyppistä lihaa verotettiin, aivan kuten olisi ollut mielivaltaista jättää pois tietyn tyyppinen juusto (esimerkiksi vuohenjuusto) tai öljy (esimerkiksi seesamiöljy), kun kaikkia muita juustoja ja öljyjä verotettiin.

([13]) Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 97 kohta.

([14]) Dietary habits in Denmark 2003–2008, DTU Fødevareinstituttet, 2010, s. 114. Raportin laati Tanskan tekniseen korkeakouluun kuuluva kansallinen elintarvikeinstituutti, ja se perustuu 4 431:ltä iältään 4–75-vuotiaalta osallistujalta vuosina 2003–2008 kerättyihin ruokailutottumuksia koskeviin tietoihin. Kansallisen elintarvikeinstituutin tehtävänä on tutkia yhteiskuntaa ja teollisuutta hyödyttäviä kestäviä ja lisäarvoa tuottavia elintarvike- ja terveysalan ratkaisuja ja tiedottaa niistä.

([15]) Economic consequences of the Danish tax on saturated fat in certain food products (Tanskan tiettyjen elintarvikkeiden sisältämästä tyydyttyneestä rasvasta kantaman veron seuraukset), jäljempänä 'Incentiven raportti' (laadittu Tanskan veroministeriön puolesta), 2015, s. 31. Raportin laati taloudellinen konsulttiyritys Incentive Tanskan veroministeriön pyynnöstä vastauksena Euroopan komission vuonna 2015 tekemään aloittamispäätökseen. Incentiven tehtävänä oli suorittaa taloudellinen arviointi verosta, sen vaikutuksesta kuluttaja- ja tuottajahintoihin sekä siitä, missä määrin se aiheutti kilpailuun kohdistuvan vääristävän vaikutuksen.

([16]) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2000/13/EY, annettu 20 päivänä maaliskuuta 2000, myytäväksi tarkoitettujen elintarvikkeiden merkintöjä, esillepanoa ja mainontaa koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä (EYVL L 109, 6.5.2000, s. 29).

(44) Tanskan näkemyksen mukaan siipikarjanlihan jättäminen verotuksen ulkopuolelle olisi myös ollut vastoin lain keskeistä näkökohtaa, jolla pyrittiin varmistamaan, että myös tuotteita, jotka olivat veronalaisten tuotteiden läheisiä korvikkeita, verotettiin ([17]).

4.1.4 TYYDYTTYNEEN RASVAN MUU KUIN ENSISIJAINEN LÄHDE

(45) Loogisesti kaikki tyydyttyneen rasvan lähteet, joita ei luokiteltu ensisijaisiksi lähteiksi edellä johdanto-osan 38 kappaleessa määriteltyjen kahden kriteerin perusteella, katsottiin muiksi kuin ensisijaisiksi lähteiksi. Esimerkit tuotteista, jotka eivät sisällä tyydyttynyttä rasvaa, rajoittuvat useisiin hedelmiin ja vihanneksiin (esimerkiksi salaattiin ja meloniin) ja muutamiin kaloihin. Esimerkkejä tuotteista, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus on 0,1–0,5 prosenttia, ovat lähes kaikki muut hedelmät ja vihannekset.

(46) Elintarvikkeita, joiden osuus tyydyttyneen rasvan kokonaissaannista on enintään 1 prosentti (kuten kala ([18]), munat, pähkinät ja siemenet ([19])), ei katsottu tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisiksi lähteiksi. Tämä oli pääsyy siihen, ettei näitä tuoteluokkia sisällytetty lain 1 §:ään.

4.1.5 TANSKAN RAVITSEMUSSUOSITUKSET

(47) Tanska huomautti, että verosta johtuvat kulutuksen muutokset olisivat Tanskan eläinlääkintä- ja elintarvikehallinnon ravitsemusohjeiden mukaisia. jotka ovat Tanskan viralliset terveellisiä elintapoja koskevat suositukset. Näihin virallisiin suosituksiin sisältyy *Ravintokompassi – tie terveeseen tasapainoon* ([20]), jossa on kahdeksan ravitsemusohjetta: syö hedelmiä ja vihanneksia (kuusi päivässä); syö kalaa ja kalatuotteita (useita kertoja viikossa); syö perunoita, riisiä tai pasta ja kokojyväleipää (päivittäin); vähennä (varsinkin virvoitusjuomista, makeisista ja leivonnaisista saatavan) sokerin kulutusta; vähennä (varsinkin meijerituotteista ja lihasta saatavan) rasvan käyttöä ja valitse vähärasvaisia tuotteita; syö monipuolisesti ja pidä painosi vakaana; juo janoosi vettä; liiku (vähintään 30 minuuttia joka päivä). Lisäksi ravitsemusohjeissa suositeltiin vähärasvaisten meijerituotteiden, kuten rasvattoman maidon tai kirnupiimän, 500 ml:n päiväsaantia osana terveellistä ruokavaliota ([21]). Suositukset perustuvat meijerituotteiden kulutuksen ravitsemus- ja terveyshyötyihin ([22]).

(48) Tanska selitti, että hedelmien, vihannesten ja kalan kulutusta ei voida verrata juuston, lihan ja voin kulutukseen, vaikka kummatkin tuotetyypit sisältävät tyydyttynyttä rasvaa. Hedelmät ja vihannekset edistävät huomattavasti hiilihydraattien, ravintokuitujen ja useiden vitamiinien saantia ([23]). Tanskan väestön ruokailutottumuksia vuosina 2003–2008 selvittäneen tutkimuksen mukaan sekä aikuisten että lasten hedelmien ja varsinkin vihannesten saanti alitti suositellut määrät ([24]).

(49) Tanskan mukaan Tanskan teknisen yliopiston (DTU) kansallinen elintarvikeinstituutti totesi hedelmiä, vihanneksia ja terveyttä koskevassa raportissa, että lähes kaikki tutkimukset osoittavat hedelmien ja vihannesten saannin ja sydän- ja verenkiertoelinten sairauksien välillä olevan käänteinen yhteys. Lisäksi useat tutkimukset ovat osoittaneet, että mitä suurempi hedelmien ja vihannesten saanti on, sitä suuremmat ovat terveyshyödyt ([25]).

(50) Peruna on tärkeä hiilihydraattien ja ravintokuitujen lähde ja sisältää monia ravintokuituja, C-vitamiinia, B-vitamiineja, tiamiinia ja niasiinia. Lisäksi tyydyttyneen rasvan pitoisuus on perunoissa vain 0,1 prosenttia, ja peruna on yksi täyttävimmistä elintarvikkeista. Virallisissa ravitsemusohjeissa suositellaan syömään perunoita päivittäin ([26]). Myös riisiä ja pastaa suositellaan vaihtoehtoina, sillä varsinkin kokojyväriisi ja -pasta sisältävät ravintokuituja ([27]).

([17]) Tämä näkökohta käy ilmi myös lain 1 §:n 7 momentista ja valmisteluasiakirjoista.
([18]) Dietary habits in Denmark 2003–2008, s. 114.
([19]) Tanskan viranomaisilla ei ole tarkkoja tietoja siementen ja pähkinöiden kulutuksesta Tanskassa ja niiden osuudesta tyydyttyneen rasvan kokonaissaannista. Pähkinät ja öljysiemenet sisältyivät kuitenkin hedelmien luokkaan edellä mainitussa taulukossa 1, ja tämän luokan osuus oli vain 1 prosentti tyydyttyneen rasvan kokonaissaannista. Näin ollen voidaan ilmeisesti kohtuudella olettaa, että siemenet ja pähkinät eivät millään lailla lisää merkittävästi tyydyttyneen rasvan kokonaissaantia Tanskassa. Lisäksi on syytä huomauttaa, että siemenistä valmistettu öljy kuului veron piiriin; vrt. lain 1 §:n 4 momentti, jossa viitataan unionin yhdistetyn nimikkeistön koodeihin 1507–1516.
([20]) Ravintokompassi.
([21]) Ravintokompassi, s. 15.
([22]) Ravintokompassi, s. 15, ”Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010”, Tanskan teknisen yliopiston (DTU) kansallinen elintarvikeinstituutti, ja ”Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose”, Ernæringsrådet, 2003.
([23]) Ravintokompassi, s. 6.
([24]) Dietary habits in Denmark 2003–2008, s. 30–33.
([25]) Tanskan teknisen yliopiston (DTU) kansallinen elintarvikeinstituutti, ”Frugt, grøntsager og sundhed – opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002–2006”, lokakuu 2007, s. 38 ja s. 8.
([26]) Ravintokompassi, s. 10.
([27]) Ravintokompassi, s. 11.

(51) Viljatuotteet sisältävät monia tärkeitä ravintoaineita, ja kokojyvätuotteissa on runsaasti ravintokuituja ja B-vitamiineja. Virallisissa ravitsemusohjeissa suositellaan kuluttamaan leipää ja viljatuotteita päivittäin ([28]).

(52) Kala sisältää tärkeitä rasvahappoja, D-vitamiinia, jodia ja seleeniä, joita on vaikeaa saada muista elintarvikkeista. Eri kalalajit sisältävät erilaisia määriä näitä terveellisiä aineita. Näin ollen kalan saannin olisi oltava vaihtelevaa siten, että kulutetaan eri kalalajeja ja sekä rasvaista että rasvatonta kalaa ([29]).

(53) Tanska huomautti, että Tanskan väestön ruokailutottumuksia vuosina 2003–2008 selvittäneen tutkimuksen mukaan sekä aikuisten että lasten kalan saanti oli alle puolet suositelluista määristä. Lisäksi kalan vähäinen saanti oli osasyy D-vitamiinin puutokseen Tanskan väestössä ([30]). Varsinkin rasvainen kala sisältää huomattavia määriä D-vitamiinia, kuten Tanskan eläinlääkintä- ja elintarvikehallinto totesi kalan kulutusta koskevassa raportissa ([31]). Lisäksi useissa tutkimuksissa on osoitettu, että kalan saannin ja iskeemisten sydänsairauksien riskin pienenemisen välillä on yhteys ([32]).

(54) Tanska huomautti, että lain hyväksymisajankohtana sovellettujen, imeväisille tarkoitettua maitoa koskevien virallisten ohjeiden mukaan täysmaito voi korvata asteittain rintamaidon pikkulapsen ruokavaliossa kuuden kuukauden iästä lähtien ja 1–3 vuoden iästä lähtien meijerituotteiden saannin olisi perustuttava kevytmaitoon ([33]).

4.1.6 VIITEJÄRJESTELMÄN RAKENNE

(55) Tanska painotti, että on jäsenvaltioiden harkintavallassa päättää parhaaksi katsomastaan talouspolitiikasta ja pyrkiä saavuttamaan esimerkiksi terveystavoitteita veropolitiikallaan.

(56) Tanska katsoi, että käsiteltävänä olevassa asiassa viitejärjestelmä on viralliset ravitsemussuositukset huomioon ottaen tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisten lähteiden sisältämästä tyydyttyneestä rasvasta Tanskassa kannettava vero. Toisin sanoen lain mukainen ”normaali” verotus tarkoittaa niissä tuotteissa olevan tyydyttyneen rasvan verotusta, jotka on määritelty Tanskan väestön tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisiksi lähteiksi viralliset ravitsemussuositukset huomioon ottaen. Nämä tuotteet ja niiden suorat korvikkeet ovat lain nojalla verotettavia tuotteita, ja Tanska katsoi, että mitään elintarvikkeita ei ole lähtökohtaisesti vapautettu tästä verosta ja että virallisten ravitsemusohjeiden asianmukainen huomioon ottaminen oli perusperiaatteena kaikessa lain valmistelussa.

(57) Komission aloittamispäätöksessä ehdottama viitejärjestelmä merkitsisi käytännössä lähes kaikenlaisista elintarvikkeista kannettavaa veroa. Tällainen viitejärjestelmä olisi kuitenkin ristiriidassa lain tavoitteiden kanssa. Kaikkien elintarvikkeiden sisältämästä tyydyttyneestä rasvasta kannettava vero olisi vesittänyt toimenpiteen ja haitannut tavoitetta kannustaa parempiin ruokailutottumuksiin.

(58) Lisäksi se tosiseikka, että lähes 90:ää prosenttia kaikesta Tanskassa kulutetusta tyydyttyneestä rasvasta verotetaan lain nojalla ([34]), osoittaa, että lain soveltamisalan määrittely ei ollut suinkaan mielivaltainen vaan huolellisesti suunniteltu siten, että se kattoi kaikki tärkeimmät lähteet.

4.2 *2,3 PROSENTIN VEROTUSKYNNYS*

(59) Tanskan viranomaisten näkemyksen mukaan on jäsenvaltioiden harkintavallassa päättää, miten ne pyrkivät saavuttamaan terveystavoitteita veropolitiikallaan, ja tähän sisältyy päättäminen sellaisista objektiivisesti perustelluista raja-arvoista, joita ne pitävät asianmukaisina näiden terveystavoitteiden saavuttamiseksi ([35]). Konkreettinen raja-arvo on jäsenvaltion päätettävissä, kunhan valittu raja-arvo on perusteltavissa veron tarkoituksen valossa.

([28]) Ravintokompassi, s. 11.
([29]) Ravintokompassi, s. 8.
([30]) Dietary habits in Denmark 2003–2008, s. 38.
([31]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, FødevareRapport 2003:17, lokakuu 2003, s. 36–37.
([32]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, s. 41–46.
([33]) ”Mad til spædbørn og småbørn” (suomeksi: ”Imeväisten ja pikkulasten ruoka”), Tanskan terveys- ja lääkeviranomainen, 2010, s. 9, 18–19, 27 ja 36.
([34]) Incentiven raportti, s. 31, kaavio 10.
([35]) Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 97 kohta.

(60) Tämän näkemyksen tueksi Tanska viittasi unionin tuomioistuinten oikeuskäytäntöön, jonka mukaan toimenpide, jonka kriteerit ovat objektiiviset ja niitä sovelletaan kaikkiin mahdollisesti kiinnostuneisiin toimijoihin, jotka täyttävät nämä kriteerit, ei ole luonteeltaan valikoiva ([36]).

(61) Tanska katsoi lisäksi, että kysymys siitä, oliko 2,3 prosentin raja-arvo normaalista verojärjestelmästä poikkeava toimenpide, olisi ratkaistava arvioimalla, olivatko tämän raja-arvon alittavien tuotteiden tuottajat raja-arvon ylittävien tuotteiden tuottajien tilanteeseen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ([37]). Tätä varten raja-arvon vaikutukset on arvioitava verojärjestelmän tavoitteiden valossa ([38]).

(62) Näin ollen ratkaiseva kysymys on, merkitsivätkö toimenpiteen vaikutukset poikkeusta viitejärjestelmästä sellaisena, kuin se määritellään sen tavoitteiden perusteella.

(63) Tanska viittasi tässä suhteessa unionin yleisen tuomioistuimen asiassa British Aggregates antamaan tuomioon, jossa tuomioistuin katsoi, että joidenkin verosta vapautettujen materiaalien louhinnasta aiheutui haittaa ympäristölle vähintään saman verran ellei enemmänkin kuin muiden verotettavien materiaalien louhinnasta ja että verosta vapautettujen materiaalien louhinnan haitallisuus ympäristölle erotti niiden tilanteen verotettavien materiaalien tilanteesta ([39]). Jos toimenpiteen vaikutukset edistävät järjestelmän tavoitteen saavuttamista, toimenpide ei ole poikkeus viitejärjestelmästä ([40]).

(64) Tanskan viranomaisten mukaan 2,3 prosentin raja-arvo otettiin käyttöön lain olennaisen tarkoituksen vuoksi. Lakiluonnoksen selittävässä huomautuksessa todetaan seuraavaa: ”Veron piiriin kuuluvia elintarvikkeita varten ehdotetaan asetettavan vähimmäiskynnys, jotta minimoidaan veron piiriin kuuluvien vähärasvaisten elintarvikkeiden määrä ja otetaan samalla huomioon, että ravitsemussuositusten mukaan osan suositellusta päiväsaannista on hyvä olla peräisin rasvasta ja mieluiten tyydyttymättömästä rasvasta” ([41]).

(65) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 107 kappaleessa komissio korostaa, että Tanskan ennaltaehkäisykomissio suositteli tyydyttyneen rasvan veron soveltamista kaikkiin meijerituotteisiin, myös maitoon. Tanska myönsi, että tämä suositus saattaa pitää paikkansa, jos keskitytään vain yleisesti vähentämään tyydyttyneen rasvan saantia väestössä, mutta korosti, että veron painopiste ei ollut näin suppea. Veron tavoite oli päinvastoin parantaa Tanskan väestön ruokailutottumuksia. Koska ennaltaehkäisykomissio ei ottanut huomioon sitä kielteistä vaikutusta, joka *kaikkiin* meijerituotteisiin kohdistuvalla verolla olisi meijerituotteiden kulutusta koskevien virallisten ravitsemussuositusten vastaisesti, lainsäätäjä ei noudattanut ennaltaehkäisykomission ehdotusta tältä osin.

(66) Tanskan viranomaiset totesivat, että 2,3 prosentin raja-arvon tasolla varmistettiin, että vero ei vaikuttanut virallisten ravitsemusohjeiden vastaisesti, joissa suositeltiin nimenomaisesti vähärasvaisten meijerituotteiden 500 ml:n päiväsaantia (vrt. johdanto-osan 47 kappale) ja vähärasvaisen lihan suosimista rasvaisemman lihan sijasta. Raja-arvon asettaminen vahvisti käyttäytymiseen kohdistuvaa kannustinta vähärasvaisten tuotteiden valitsemiseksi, ja Tanska katsoi, että verolla, jolle ei olisi asetettu vähimmäisraja-arvoa, olisi voinut olla veron yleisten tavoitteiden – eli parempien ruokavalioiden edistämisen ja Tanskan väestön terveyden parantamisen – vastaisia vaikutuksia. Tästä syystä tämä raja-arvo on olennainen veron tarkoituksen kannalta eikä lähtökohtaisesti valikoiva. Lisäksi raja-arvolla vähennettiin tarpeetonta hallintotaakkaa.

([36]) Unionin tuomioistuimen tuomio 12.11.2013, MOL v. komissio, T-499/10, ECLI:EU:T:2013:592, 77 kohta.
([37]) Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 7.3.2012, British Aggregates v. komissio, T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110, 47, 49 ja 68 kohta, unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 7.11.2014, Banco Santander ja Santusa v. komissio, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938, 37 kohta.
([38]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, 85 ja 89 kohta, unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, 51 kohta, unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 97 kohta.
([39]) Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 7.3.2012, British Aggregates v. komissio, T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110, 73 kohta.
([40]) Komission päätös, annettu 27 päivänä maaliskuuta 2015, valtiontuesta SA.34775 (Yhdistyneen kuningaskunnan kiviainesvero), C (2015) 2141 final, 181–183 kohta.
([41]) Lakiluonnos, s. 10.

(67) Tanska katsoi, että vaikka raja-arvoksi olisi asetettu 2,0, 2,5 tai jopa 3,0 prosenttia, sillä olisi yhä ollut positiivisia vaikutuksia Tanskan väestön terveyteen ja se olisi vahvistanut kannustinta vähärasvaisten tuotteiden valitsemiseksi rasvapitoisuudeltaan suurempien tuotteiden sijasta. Asettamalla raja-arvo juuri 2,3 prosenttiin varmistettiin kuitenkin, että vero ei ollut imeväisille tarkoitettua maitoa koskevien virallisten ohjeiden vastainen, kuten johdanto-osan 54 kappaleessa esitettiin.

(68) Täysmaidon kulutus on erittäin herkkä hinnan muutoksille, ja arvioiden mukaan 1 prosentin hinnankorotus vähentää kulutusta 1,14 prosenttia ([42]). Tästä syystä Tanska katsoi, että vero, jonka raja-arvo olisi ollut alle 2,3 prosenttia, olisi voinut muodostaa sellaisille perheille, joissa on imeväisiä, kannustimen joko rajoittaa maidon kulutustaan tai ostaa rasvatonta maitoa täysmaidon sijasta rasvattoman maidon alemman veron vuoksi. Näin ollen oletettiin, että vero olisi voinut aiheuttaa täysmaidon kulutuksen vähenemistä Tanskan imeväisten keskuudessa ravitsemussuositusten vastaisesti. Tanskan viranomaisten näkemyksen mukaan tämä oli riittävä peruste asettaa raja-arvoksi 2,3 prosenttia ja osoittaa, että raja-arvon vaikutukset edistivät veron tavoitteen saavuttamista.

(69) Tanska huomautti, että raja-arvo ei muodostanut kannustinta ostaa täysmaitoa rasvattoman maidon sijasta. Raja-arvolla sinänsä varmistettiin ainoastaan, että verolla pyrittiin vähentämään kaikenlaisen maidon kulutusta veron tavoitteen mukaisesti.

(70) Vastauksena komission näkemykseen, jonka mukaan sellaisten elintarvikkeiden runsas saanti, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus oli alle 2,3 prosentin raja-arvon, olisi voinut lisätä merkittävästi tyydyttyneen rasvan kokonaissaantia (aloittamispäätöksen johdanto-osan 107 kappale), Tanska väitti, että vaikka tämä on totta, 2,3 prosentin raja-arvon alittavien elintarvikkeiden runsas saanti merkitsee väistämättä raja-arvon ylittävien elintarvikkeiden saannin vähenemistä. Tämä on itse asiassa veron keskeinen tarkoitus.

(71) Tanska katsoi, että se, että jotkin yritykset (muun muassa, mutta ei ainoastaan, maidon tuottajat) hyötyisivät raja-arvosta muita enemmän, on vain raja-arvon asettamisen väistämätön seuraus. Se on seurausta lain perus- ja pääperiaatteista.

(72) Tanska katsoi myös, että sillä, voidaanko osoittaa, että jotkin yritykset (esimerkiksi maidon tuottajat) ovat hyötyneet raja-arvosta eniten, tai onko raja-arvo asetettu maidon vapauttamiseksi verosta, ei ole merkitystä arvioitaessa, olisiko 2,3 prosentin raja-arvoa pidettävä poikkeuksena viitejärjestelmästä. Tanskan mukaan ainoa merkittävä kysymys oli se, edistivätkö 2,3 prosentin raja-arvon vaikutukset veron tavoitteiden saavuttamista. Jos edistivät, raja-arvo ei ollut poikkeus viitejärjestelmästä, koska raja-arvon alittavat ja ylittävät tuotteet eivät olleet toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

(73) Vastauksena aloittamispäätöksessä esitettyihin kysymyksiin Tanska toimitti tietoja lain mukaisista verotuloista, jotka osoittavat 2,3 prosentin raja-arvon vaikutuksen Tanskan elintarviketeollisuuden yrityksiin.

Taulukko 1

Verotulot yrityksittäin, liiketoiminta-aloittain ja teollisuudenaloittain

(Tanskan kruunua)

Yritys (*)	Liiketoiminta-ala	Teollisuudenala	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Yhteensä (*)
(…)	Tuotanto	Meijerituotteiden ja juuston valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Sianlihan jalostus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Margariinin ja muiden ravintorasvojen valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tukkumyyjä	Liha- ja siipikarjatuotteiden valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)

([42]) Incentiven raportti, s. 26, taulukko 8.

(Tanskan kruunua)

Yritys (*)	Liiketoiminta-ala	Teollisuudenala	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Yhteensä (*)
(…)		Muu vähittäiskauppa erikoistumattomalla alalla	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Välittäjä	Supermarketit	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Muun lihan jalostus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Meijerituotteiden, munien ja muiden ravintorasvojen tukkumyynti	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tukkumyyjä	Pakkaustoiminnot	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Meijerituotteiden ja juuston valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Meijerituotteiden ja juuston valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Vastaanottaja	Meijerituotteiden, munien ja muiden ravintorasvojen tukkumyynti	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Vastaanottaja	Halpamyymälä	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Meijerituotteiden ja juuston valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Margariinin ja muiden ravintorasvojen valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Vastaanottaja	Elintarvikkeiden ja juomien yleistukkukauppa	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tukkumyyjä	Liha- ja siipikarjatuotteiden valmistus	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Tuotanto	Sianlihan jalostus	(…)	(…)	(…)	(…)

(*) Tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin.

Taulukko 2

Verottomien tuotteiden verotusarvo: Veromaksujen lisämäärä, jos veroa olisi sovellettu yleisenä verona kaikkien elintarvikkeiden sisältämään tyydyttyneeseen rasvaan

(miljoonaa Tanskan kruunua)

	Meijerituotteet	Liha	Muu	Yhteensä
Kulutustutkimukseen perustuva arvo	140	9	74	223
Nielsen-kuluttajapaneelin viivakoodilukijatietoihin perustuva arvio	127	–	–	–

Lähde: Incentiven omat, Tanskan tilastokeskuksen tietoihin (hintaindeksit ja taulukko FU5) sekä Nielsen-kuluttajapaneelin viivakoodilukijatietoihin perustuvat laskelmat.*Huom*. Kalibroitu kattamaan 15 kuukauden ajanjakso. Perustuu tosiasiallisesti myytyyn määrään. Luvuissa ei oteta huomioon määrän muutoksia, jotka johtuvat siitä, että joitain tuotteita ei veroteta.

Taulukko 3

Verottomien meijerituotteiden arvioitu verotusarvo ja […] (*) osuus siitä

(miljoonaa Tanskan kruunua)

	Arvo yhteensä	[…] (*) arvioitu arvo
Kannustin (kulutustutkimus) [1]	140	(…)
Kannustin (Nielsen-kuluttajapaneelin viivakoodilukijatiedot) [1]	127	(…)
Tanskan tilastokeskus (elintarvikkeiden kulutus) [2]	109–135	(…)
Tanskan tilastokeskus (elintarvikkeiden kulutus) [2] Täysmaidon verotusarvo	45–82	(…)

(*) Tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin.*Huom*. Arla Food Amban markkinaosuudeksi oletettiin 90 prosenttia, kuten aloittamispäätöksessä todettiin.

[1] *Lähde*: Incentiven omat, Tanskan tilastokeskuksen tietoihin (hintaindeksit ja taulukko FU5) sekä Nielsen-kuluttajapaneelin viivakoodilukijatietoihin perustuvat laskelmat.
Huom. Kalibroitu kattamaan 15 kuukauden ajanjakso. Perustuu tosiasiallisesti myytyyn määrään. Luvuissa ei oteta huomioon määrän muutoksia, jotka johtuvat siitä, että joitain tuotteita ei veroteta.

[2] *Lähde*: Tanskan tilastokeskuksen tietoihin perustuvat laskelmat www.statistikbanken.dk: FVF1: Fødevareforbrug efter enhed, type og tid. (elintarvikkeiden kulutus jaoteltuna yksiköiden, tyypin ja ajan mukaan) ja www.foodcomp.dk
Huom. www.foodcomp.dk -verkkosivuston mukaan on olemassa erilaisia jogurtteja ja suklaamaitoja, joiden tyydyttyneen rasvan määrä vaihtelee. Näitä ei ole eriytetty Tanskan tilastokeskuksen tiedoissa, ja siksi verotusarvo on arvioitu vaihteluvälinä, jonka alempi arvo edustaa tyydyttyneen rasvan pienempää pitoisuutta ja korkeampi arvo tyydyttyneen rasvan suurempaa pitoisuutta näissä kahdessa meijerituotetyypissä.

(74) Taulukosta 1 käy ilmi, että selvästi suurin veronmaksaja tyydyttyneen rasvan veroa koskevan lain nojalla oli […] (*). Kuten taulukosta 3 voidaan päätellä, […] oli myös 2,3 prosentin raja-arvon pääasiallinen edunsaaja, ja sen arvioitu verotusarvo oli […] Tanskan kruunua. Taulukosta 2 käy kuitenkin selvästi ilmi, että vaikka maitoala (140 miljoonaa Tanskan kruunua) ja siten […] oli raja-arvon pääasiallinen edunsaaja, myös liha-ala (9 miljoonaa Tanskan kruunua) hyötyi siitä samoin kuin muut alat (74 miljoonaa Tanskan kruunua).

4.2.1 RAJA-ARVO JA SEN VAIHTOEHDOT VIRALLISTEN RAVITSEMUSOHJEIDEN NOUDATTAMISEKSI

(75) Tanskan viranomaiset pitivät raja-arvoa tehokkaana keinona varmistaa, että vero ei ollut virallisten ravitsemusohjeiden esteenä, ja parhaana keinona saavuttaa lain tarkoitus.

(76) Yhtenä teoreettisena vaihtoehtona olisi voitu ottaa käyttöön tuki (elintarvikekuponkien tai yleisen tulonsiirron muodossa), jolla olisi korvattu perheille veron aiheuttama maidon hinnan nousu ja kannustettu näitä tällä tavoin noudattamaan ravitsemusohjeita. Tanska väitti, että olisi ollut vaikeaa ja kallista varmistaa, että tällainen tuki todella käytetään imeväisille tarkoitettuun täysmaitoon. Lisäksi yleistä huolta siitä, että vero ilman raja-arvoa olisi vähentänyt veronalaisten elintarvikkeiden vähärasvaisten versioiden kulutusta, ei voitu ratkaista asianmukaisesti kohdennetulla tuella tai elintarvikekupongeilla ilman ylipääsemättömiä hallinnollisia vaikeuksia.

(77) Tanska huomautti, että vaihtoehto, jossa päivähoitolaitokset olisi velvoitettu ostamaan ja tarjoilemaan tietty määrä maitoa, ei olisi myöskään ratkaissut imeväisikäisten täysmaidon saannin ongelmaa, koska valtaosa alle vuoden ikäisistä imeväisistä ei Tanskassa ole päivähoitotaitoksissa, eikä se olisi riittänyt varmistamaan koko suositeltua päiväsaantia. Sen paremmin tiedotus- kuin valistusohjelmat maidon saannin varmistamiseksi verosta huolimatta eivät olleet päteviä vaihtoehtoja. Imeväisille ja pienille lapsille tarkoitettua maitoa koskevia tiedotusohjelmia käytettiin jo laajasti ([43]).

(*) Tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin.
([43]) ”Ravintokompassi” ja ”Imeväisten ja pikkulasten ruoka”.

(78) Yhteenvetona Tanska toisti, että vaihtoehtoiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että vero ei aiheuttaisi virallisten ravitsemusohjeiden vastaisia taloudellisia kannustimia, olisivat olleet paljon tehottomampia ja erittäin todennäköisesti kalliimpia kuin täysmaidon vapauttaminen verosta.

4.3 *VEROTUSKYNNYKSET – 50 000 TANSKAN KRUUNUA*

(79) Tanska vahvisti, että veronalaisten elintarvikkeiden vuosimyyntiä koskeva 50 000 Tanskan kruunun raja-arvo oli yleinen toimenpide, jota sovellettiin niin kotimaisiin tuottajiin, maahantuojiin, välittäjiin kuin etämyynnin harjoittajiin ja joka oli tosiasiallisesti avoin kaikille talouden toimijoille yhdenvertaisesti. Näin ollen se ei ollut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva tuki.

(80) Veron hallinnollisen toteutettavuuden parantamiseksi raja-arvo asetettiin alle tason, jolla sekä tuottajille/maahantuojille että Tanskan viranomaisille aiheutuva hallintotaakka olisi ylittänyt verotulot.

(81) Tanska arvioi, että esimerkiksi kanan maahantuoja tai tuottaja, jonka vuosittainen myynti oli enintään 50 000 Tanskan kruunua, olisi ollut velvollinen maksamaan veroa vuosittain 500–1 700 Tanskan kruunua (tyydyttyneen rasvan tosiasiallisen määrän ja pitoisuuden mukaan). Koska vero maksettiin kuukausittain, tämä merkitsi, että veroa kannettiin 44–142 Tanskan kruunua kuukaudessa.

(82) Lisäksi Tanska arvioi, että veron laskennasta ja ilmoittamisesta pienille yrityksille aiheutuvat kustannukset olivat 100–200 Tanskan kruunua kuukaudessa veronalaista elintarviketta kohden.

(83) Edellä johdanto-osan 81 ja 82 kappaleessa esitetyissä arvioissa oletetaan, että vuosimyynnin määrä on suurin mahdollinen raja-arvon alittava määrä ja että veronalaisten tuotteiden tyyppejä on vain yksi. Tanskan näkemyksen mukaan voitiin olettaa, että esimerkiksi hyvin monien maatilamyynnin harjoittajien vuosimyynti alitti selvästi 50 000 Tanskan kruunun raja-arvon ja niillä oli useita veronalaisia elintarvikkeita.

(84) Tanska katsoi, että hallinnolliselta kannalta olisi ollut suhteettoman byrokraattista ja hankalaa kerätä nämä pienet määrät.

(85) Tanska katsoi, että 50 000 Tanskan kruunun raja-arvo oli asianmukainen kompromissiratkaisu veron tuottamien tulojen ja sekä viranomaisille että yrityksille aiheutuvan hallintotaakan välillä.

4.4 *KOTIMAISTEN JA TUONTITUOTTEIDEN SEKÄ VARASTONPITÄJIEN JA VASTAANOTTAJIEN ERIARVOINEN KOHTELU*

4.4.1 KOTIMAISTEN JA TUONTITUOTTEIDEN ERIARVOINEN KOHTELU

(86) Tanska katsoi, että kansallista verotoimenpidettä ei voida pitää valikoivana pelkästään siksi, että siinä erotetaan toisistaan kotimaiset ja tuontituotteet. Toimenpiteellä, jossa erotellaan kotimaiset ja tuontituotteet, voi olla merkitystä arvioitaessa SEUT-sopimuksen 34, 30 ja/tai 110 artiklan mahdollista rikkomista mutta ei arvioitaessa SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivuutta, kuten asiassa Banco Santander annetussa tuomiossa selvästi todettiin ([44]).

(87) Lisäksi Tanska totesi, ettei toimenpiteeseen liittynyt valtion varojen siirtoa. Maahantuojille aiheutuvat suuremmat hallintotaakat ja niistä johtuvat lisäkustannukset eivät ole SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtion varojen siirtoa. Näin ollen Tanska ei suojaveron johdosta luopunut mistään verotuloista, joihin sillä olisi muutoin ollut tämän toimenpiteen nojalla laillinen oikeus. Unionin tuomioistuimien oikeuskäytännöstä seuraa, että tällainen toimenpide ei ole SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ([45]).

([44]) Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 7.11.2014, Banco Santander ja Santusa v. komissio, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938.
([45]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España v. Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, 14 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta.

4.4.1.1 ***Toimitusketjun kohta, jossa vero kannetaan***

(88) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 121 kappaleessa komissio kyseenalaistaa perustelut veron kantamiselle mahdollisimman varhaisessa vaiheessa toimitusketjussa. Tässä yhteydessä komissio totesi, että lopputuotteen sisältämän tyydyttyneen rasvan määrän käyttäminen verotusperusteena olisi vastannut paremmin veron tavoitetta.

(89) Tanskan viranomaiset olivat eri mieltä tästä näkemyksestä. Toimitusketjun mahdollisimman varhaisessa vaiheessa tapahtuvalla verotuksella varmistetaan, että vero kohdennetaan mahdollisimman tarkoin tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisiin lähteisiin kulutustottumuksien siirtämiseksi kohti terveellisempiä vaihtoehtoja. Tätä tavoitetta ei olisi saavutettu samassa määrin verottamalla kaiken tyyppisissä elintarvikkeissa olevaa tyydyttynyttä rasvaa.

(90) Veron kantaminen mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja vain tyydyttyneen rasvan ensisijaisista lähteistä luo jalostettujen elintarvikkeiden tuottajille kannustimen käyttää terveellisimpiä ainesosia. Toisin kuin komissio alustavasti katsoi, olisi ollut parempien ruokailutottumuksien edistämistä koskevan tavoitteen vastaista kantaa vero myös esimerkiksi kasvispiirakassa olevien vihannesten sisältämän tyydyttyneen rasvan määrästä. Vain piirakan sisältämän voin ja juuston tyydyttynyttä rasvaa olisi verotettava, jotta edistetään vähemmän voita ja juustoa ja enemmän esimerkiksi kasviksia ja vähärasvaisia meijerituotteita sisältävien piirakoiden kulutusta.

(91) Olennainen osa lain tavoitteita oli, että vero kannettaisiin vain veronalaisten tuotteiden sisältämästä tyydyttyneestä rasvasta, ja näin ollen oli sen toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta tarpeellinen mekanismi, että maahantuottajan oli esitettävä tuottajan ilmoitus, josta kävi ilmi valmistuksessa käytettyjen veronalaisten elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan määrä. Veronalaisista elintarvikkeista peräisin olevan tyydyttyneen rasvan määrää lopullisessa jalostetussa elintarvikkeessa ei olisi voitu ilmoittaa helposti.

4.4.2 VARASTONPITÄJIEN JA VASTAANOTTAJIEN ERIARVOINEN KOHTELU

(92) Tanska huomautti, että laki perustuu järjestelmään, jossa erotellaan varastonpitäjät ja vastaanottajat. Samaa varastonpitäjien ja vastaanottajien erottelua sovelletaan neuvoston direktiivissä 2008/118/EY ([46]), jossa säädetään kaikkia unionin oikeuden nojalla valmisteveron alaisia tuotteita koskevat yhteiset säännökset. Tämä merkitsee sitä, että varastonpitäjän varasto on veroton mutta vastaanottajan varasto veronalainen. Tällä erottelulla on johdannaisvaikutuksia järjestelmän rakenteeseen, jotka ovat järjestelmän loogisia seurauksia järjestelmän perus- ja pääperiaatteista, eivätkä ne ole vastaanottajien syrjintää tai aiheuta valikoivaa etua varastonpitäjille.

(93) Direktiivissä 2008/118/EY varastonpitäjä määritellään ”valtuutetuksi varastonpitäjäksi”, jolla tarkoitetaan ”luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, jalostamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan tai sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä”; vrt. kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohta. Tämä vastaa lain 4 §:n 1 momenttia, vrt. lain 3 §:n 1 momentin 1 alamomentti.

(94) Lisäksi direktiivissä 2008/118/EY määritellään vastaanottaja ”rekisteröidyksi vastaanottajaksi”, jolla tarkoitetaan ”sellaista luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jolle määräjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat vahvistamiensa edellytysten mukaisesti myöntäneet luvan ansiotoiminnassaan vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirtyviä valmisteveron alaisia tavaroita”; vrt. kyseisen direktiivin 4 artiklan 9 kohta. Tämä vastaa lain 4 §:n 3 momenttia, vrt. 3 §:n 1 momentin 2 ja 3 alamomentti, ja 10 §:n 1 momenttia, vrt. 9 §.n 1 momentin 1 ja 2 alamomentti.

(95) Lain nojalla yritys voi varastonpitäjänä tuottaa, jalostaa, varastoida, ottaa vastaan ja tuoda veronalaisia elintarvikkeita maahan muista maista sekä toimittaa niitä muille varastonpitäjille veroa maksamatta (lain 5 §:n 1 momentti).

(96) Lisäksi maahantuojat, jotka harjoittivat vain veronalaisten elintarvikkeiden väliportaan kauppaa lain mukaisesti rekisteröityneille yrityksille (eli varastonpitäjille tai vastaanottajille), voivat rekisteröityä varastonpitäjiksi (lain 4 §:n 3 momentti). Nämä välittäjät voivat ottaa vastaan veronalaisia elintarvikkeita muilta varastonpitäjiltä ja ottaa vastaan ja tuoda maahan veronalaisia elintarvikkeita muista maista veroa maksamatta (lain 5 §:n 2 momentti). Kaikki muut maahantuojat oli rekisteröitävä vastaanottajiksi (lain 4 §:n 1 momentti).

([46]) Neuvoston direktiivi 2008/118/EY, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta (EUVL L 9, 14.1.2009, s. 12).

(97) Varastonpitäjäksi rekisteröidyn yrityksen oli maksettava veroa toimitettujen veronalaisten elintarvikkeiden perusteella (lain 7 §:n 1 momentti). Vastaanottajaksi rekisteröidyn yrityksen oli maksettava veroa vastaanotettujen/tuotujen veronalaisten elintarvikkeiden perusteella (lain 7 §:n 3 momentti).

(98) Direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 1 kohdan mukaan valmistevero on maksettava sinä ajankohtana, jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen. Yleisesti ottaen tavarat luovutetaan kulutukseen heti, kun ne poistuvat tullisuspensiomenettelystä tai tuodaan maahan ilman, että ne asetetaan tullisuspensiomenettelyyn; vrt. kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a ja d alakohta.

(99) Tavarat poistuvat tullisuspensiomenettelystä, kun rekisteröity vastaanottaja vastaanottaa ne; vrt. direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 3 kohdan a alakohta ja 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohta. Tämä vastaa lain 7 §:n 3 momenttia.

(100) Tavarat poistuvat tullisuspensiomenettelystä myös silloin, kun ne on vastaanotettu suoran luovutuksen paikassa; vrt. direktiivin 2008/118/EY 7 artiklan 3 kohdan c alakohta ja 17 artiklan 2 kohta.

(101) Sekä lain mukaisessa järjestelmässä että direktiivin 2008/118/EY mukaisessa järjestelmässä tehdään ilmeisesti perustavanlaatuinen ero varastonpitäjien ja vastaanottajien välillä: varastonpitäjän varasto on veroton mutta vastaanottajan varasto veronalainen. Tämä perustavanlaatuinen ero oikeuttaa varastonpitäjien ja vastaanottajien eriarvoisen kohtelun.

(102) Tällä perusteella Tanska katsoi, että toimenpiteet 5 ja 6 on katsottava perustelluiksi verojärjestelmän sisäisen logiikan, luonteen ja hallinnoinnin perusteella ([47]) ja että nämä toimenpiteet ovat suora seuraus Tanskan verojärjestelmän perus- ja pääperiaatteista ([48]).

5. **ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSET MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN ALOITTAMISESTA**

(103) Kaikkiaan kolme asianomaista osapuolta toimitti komissiolle huomautuksia aloittamispäätöksestä ja Tanskan rasvaveroon mahdollisesti sisältyvistä tuista.

5.1 *LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A:N HUOMAUTUKSET*

(104) Asianajotoimisto Bech-Bruun, joka edusti Landbrug & Fødevarer F.M.B.A:ta, jäljempänä 'L&F', toimitti 20 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Landbrug & Fødevarer F.M.B.A:n huomautukset aloittamispäätöksestä. L&F eli Tanskan maatalous- ja elintarvikeneuvosto edustaa Tanskan maatalous- ja elintarvikealaa, ja siihen kuuluu yrityksiä sekä toimiala- ja maataloustuottajajärjestöjä.

(105) L&F katsoi, että lain mukainen tiettyjen tuotteiden verottomuus ei johda "tiettyjen yritysten selvästi satunnaiseen tai puolueelliseen suosimiseen". Veronalaiset tuotteet ovat tyydyttyneen rasvan ensisijaisia lähteitä Tanskassa, mikä erottaa nämä tuotteet muista tuotteista.

(106) Lisäksi L&F:n mukaan veronalaisten tuotteiden (liha, meijerituotteet, kaikenlaiset rasvat, levitettävät sekoitetut tuotteet ja edellä mainittujen korvikkeet) ja verottomien tuotteiden (munat, pähkinät, siemenet, leipä, maissi, peruna, vihannekset, hedelmät, sokeri, makeiset, ravintolisät, vitamiinit, lisäaineet, kala ja alle 2,3 rasvaa sisältävät elintarvikkeet) välillä ei ollut kilpailua.

5.1.1 2,3 PROSENTIN RAJA-ARVO

(107) L&F esitti, että 2,3 prosentin raja-arvo vastaa neuvoston asetuksen (EY) N:o 1234/2007 ([49]) liitteessä XIII, jolla säännellään ihmisravinnoksi tarkoitetun maidon kaupan pitämistä, säädettyä raja-arvoa. Kulutukseen tarkoitettu maito voi olla vain johonkin tässä liitteessä säädetyistä luokista (raakamaito, täysmaito, kevytmaito ja rasvaton maito) kuuluvaa maitoa. Täysmaito (tanskaksi "sødmælk") määritellään maidoksi, jonka rasvapitoisuus on vähintään 3,5 prosenttia (m/m), mikä vastaa 2,3 prosentin tyydyttyneen rasvan pitoisuutta. Näin ollen Tanskan lainsäädännössä valittiin raja-arvo, joka merkitsi kaikkien Tanskan markkinoilla saatavilla olevien kulutukseen tarkoitettujen maitotyyppien eli täysmaidon (rasvapitoisuus vähintään 3,5 prosenttia), kevytmaidon (rasvapitoisuus 1,5–1,8 prosenttia) ja rasvattoman maidon (rasvapitoisuus alle 0,5 prosenttia) yhdenvertaista kohtelua (verottomuutta).

([47]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 17.6.1999, Belgia v. komissio, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, 39 kohta.
([48]) Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08 ja C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 kohta.
([49]) Neuvoston asetus (EY) N:o 1234/2007, annettu 22 päivänä lokakuuta 2007, maatalouden yhteisestä markkinajärjestelystä ja tiettyjä maataloustuotteita koskevista erityissäännöksistä (yhteisiä markkinajärjestelyjä koskeva asetus) (EUVL L 299, 16.11.2007, s. 1).

(108) L&F:n mukaan 2,3 prosentin raja-arvo on tasapainoinen ja syrjimätön keino pyrkiä järjestelmän tavoitteisiin ja samalla sillä estetään kilpailun vääristyminen.

(109) Kulutukseen tarkoitetun maidon verottomuus vastasi Tanskan tuolloisia ravitsemussuosituksia erityisesti vähintään kuusi kuukautta ja enintään kolme vuotta vanhojen imeväisten ja lasten osalta ([50]).

5.2 *MIFU:N HUOMAUTUKSET*

(110) Margarineforeningen-järjestöä (MIFU) edustava […] (**) toimitti 20 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä järjestön huomautukset aloittamispäätöksestä. Tanskan margariininvalmistajien järjestö MIFU on Tanskan margariinin tuottajien ja maahantuojien toimialajärjestö.

5.2.1 VIITEJÄRJESTELMÄ

(111) MIFU katsoi, että lain suunnittelu haittasi väitettyä terveydenhoidollista tavoitetta, jolla haluttiin vähentää tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutusta Tanskassa. MIFU:n mukaan ei ole tieteellistä näyttöä siitä, että lailla todella olisi vähennetty tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutusta Tanskassa, eikä myöskään siitä, että lailla olisi muutoin parannettu Tanskan väestön yleistä terveyttä. Sen sijaan MIFU väitti, että ainoa lain aiheuttama taloudellinen ja käyttäytymisen muutos oli, että se muutti huomattavasti tiettyjen elintarvikkeiden osuuksia Tanskan tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutuksesta.

(112) MIFU:n mukaan laki aiheutti veronalaisten elintarvikkeiden, kuten margariinin ja voin, kulutuksen huomattavan vähenemisen, mikä vastaavasti vähensi näiden tiettyjen veronalaisten elintarvikkeiden osuutta Tanskan tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutuksesta. Tästä huolimatta MIFU:n näkemyksen mukaan ei ole näyttöä siitä, että veronalaisista elintarvikkeista, kuten muun muassa margariinista ja voista, peräisin olevan tyydyttyneen rasvan kulutuksen väheneminen olisi merkinnyt Tanskan tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutuksen vähenemistä tai Tanskan väestön yleisen terveyden vastaavaa parantumista. MIFU:n mukaan vastaava verottomien tai kevyemmin verotettujen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan kulutuksen lisääntyminen saattoi sen sijaan tasata tämän vähenemisen, mikä johti tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutuksen lisääntymiseen Tanskassa. Näin ollen laki ehkä vain sai aikaan sen, että tiettyjen lähteiden (elintarvikkeiden) osuudet Tanskan tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutuksesta muuttuivat.

(113) Komissiolle aikaisemmin toimitettujen näkemysten ja asiakirjojen lisäksi MIFU väitti, että riippumattomat tieteelliset tutkimukset lain ja muiden samanlaisten eurooppalaisten elintarvikeverojärjestelmien seurauksista tukevat näitä havaintoja lain vaikutuksista.

(114) Tässä suhteessa MIFU viittasi erityisesti 17 päivänä heinäkuuta 2014 julkaistuun raporttiin "Food taxes and their impact on competiveness in the agri-food sector" ([51]), jäljempänä 'ECORYS-raportti', joka perustui tutkimukseen eurooppalaisten elintarvikeverojärjestelmien, myös Tanskan kyseisen lain, seurauksista. MIFU korosti, että raportin mukaan elintarvikeverojen on yleisesti havaittu johtavan veronalaisten tuotteiden kulutuksen vähenemiseen ja myös tuotteiden uudelleenmuokkaukseen siten, että niiden sokeri-, suola- ja rasvapitoisuuksia vähennetään. Elintarvikeverot voivat myös johtaa tuotteiden korvaamiseen toisilla lisäämällä sekä halvempien tuotemerkkien veronalaisten tuotteiden että verottomien ja kevyemmin verotettujen korvaavien tuotteiden kulutusta. Siitä, johtavatko kulutuksen muutokset kansanterveyden paranemiseen, raportissa todetaan, että tästä keskustellaan yhä laajasti ja että tieteellisen kirjallisuuden tarjoama näyttö on epävarmaa ja joskus ristiriitaista.

(115) ECORYS-raportissa todetaan lisäksi, että elintarvikeverot lisäävät hallintotaakkaa ja saattavat vaikuttaa kielteisesti tuottavuuteen ja työllisyyteen. Ne voivat vaikuttaa myös yksittäisten yritysten kilpailukykyyn.

([50]) Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010, s. 14–15.
(**) Tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin.
([51]) Euroopan komission yritys- ja teollisuustoiminnan pääosaston teettämä tutkimus.

(116) Lain erityisistä seurauksista ECORYS-raportissa viitataan veronalaisten elintarvikkeiden hintojen huomattavaan nousuun ja vastaavaan samojen veronalaisten elintarvikkeiden kulutuksen huomattavaan vähenemiseen. Raportissa havaittiin myös selvä siirtymä veronalaisista tuotteista kevyemmin verotettaviin tuoteisiin oliiviöljyn ja kasvis- ja siemenöljyn osalta, mutta myönnettiin, että se saattaa johtua muista syistä kuin verotuksesta.

(117) MIFU viittasi lisäksi vuonna 2013 (vähän lain kumoamisen jälkeen) toteutettuun tieteelliseen tutkimukseen lain seurauksista, joka osoitti, että veronalaisten tuotteiden, kuten voin, voiseosten, margariinin ja öljyjen, kulutus väheni 10–15 prosenttia lain käyttöönoton seurauksena ([52]). MIFU:n mukaan tämä tutkimus osoittaa, että lain kielteinen vaikutus veronalaisiin elintarvikkeisiin oli 3–4 kertaa suurempi kuin Tanskan lainsäätäjän lakiluonnoksen huomautuksissa kaavailema vaikutus.

(118) MIFU huomautti, että ECORYS-raportissa otettiin huomioon eräs toinen lain seurauksia koskeva tutkimus, joka perustui koko vuoden 2012 tietoihin. Tämän tutkimuksen mukaan laki aiheutti vuonna 2012 muun muassa Tanskan margariinin hintojen nousun 12 prosentilla, mikä merkitsi samanaikaisesti Tanskan margariinin kulutuksen sekä Tanskan margariiniteollisuuden tuottamien tulojen merkittävää vähentymistä, kun margariinin ostaminen ja kulutus vähenivät 8,2 prosenttia. Voin hinnat nousivat 13 prosenttia, ja voin kysyntä tai kulutus vähenivät vastaavasti 5,5 prosenttia ([53]). Margariinin kulutuksen tosiasiallinen 8,2 prosentin väheneminen vuonna 2012 oli yli kaksi kertaa niin suuri kuin Tanskan lainsäätäjän lakiluonnoksen huomautuksissa ennustama väheneminen.

(119) MIFU katsoi, että raportin päätelmät vahvistivat entisestään näkemystä, jonka mukaan lain suunnittelu ei vastannut sen väitettyä terveydenhoidollista tavoitetta vähentää tyydyttyneen rasvan kulutusta Tanskassa.

(120) MIFU katsoi myös, että vero oli suunniteltu selvästi mielivaltaisesti ja puolueellisesti eikä kiistanalaisia tukitoimenpiteitä näin ollen voida perustella viitejärjestelmään (lakiin) kiinteästi liittyvällä tavoitteella tai järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.

5.2.2 Toimenpide 2: Sellaisten elintarvikkeiden vapautus verosta, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus ei ylitä 2,3 prosentin raja-arvoa (aloittamispäätöksen 2.1.8.2 jakso)

(121) MIFU väitti, että raja-arvon asettaminen 2,3 prosenttiin oli selvästi teollisuuspoliittinen seikka, sillä sen nimenomainen tarkoituksena oli suosia hyvin vaikutusvaltaista Tanskan meijerialaa, ja tämä oli myös sen vaikutus. MIFU:n mukaan raja-arvo suunniteltiin tietoisesti siten, että maito vapautettiin verosta, koska maidon verotus olisi aiheuttanut Tanskan meijerialalla hyvin vakavia taloudellisia seurauksia, kun otetaan huomioon alan taloudellinen ja kilpailutilanne lain hyväksymisajankohtana.

(122) MIFU väitti, että lain mukaisen raja-arvon asettaminen 2,3 prosenttiin on malliesimerkki tosiasiallisesti valikoivasta toimenpiteestä, jota ei voida perustella.

5.2.3 LAIN TÄRKEIMMÄT EDUNSAAJAT

(123) MIFU väitti lisäksi, että Tanskan maitoala oli tosiasiallisen verovapautuksen tärkein edunsaaja maksamatta jääneiden verojen vuoksi, jotka puolestaan vähensivät kustannuksia, jotka näiden yritysten olisi muutoin täytynyt maksaa. Lain nojalla veronalaisten elintarvikkeiden kysyntä ja siten myös niiden tuottamat tulot vähenivät lain seurauksena (tapaustutkimukset viittaavat 5,5–15 prosentin vähenemiseen ([54])). Maitoa ei sitä vastoin verotettu, eikä sen kysyntä vähentynyt lain voimassaoloaikana. Päinvastoin, kulutukseen tarkoitetun maidon kulutus ([55]) lisääntyi Tanskassa hieman vuonna 2012 vuoden 2011 tasoon verrattuna, ja kulutuksen taso oli vuonna 2012 käytännössä katsoen sama kuin vuonna 2010 ([56]).

(124) MIFU väitti lisäksi, että kukaan ”asiantuntija” ei ollut koskaan suosittanut maidon vapauttamista lain mukaisesta verosta. Jopa Tanskan hallituksen ”ennaltaehkäisykomissio” suositteli, että myös maitoa verotettaisiin. MIFU:n mukaan Tanskan eläinlääkintä- ja elintarvikehallinnon ravitsemusohje pienten lasten maidon kulutuksesta ei tukenut millään tavoin 2,3 prosentin raja-arvosta johtuvaa verovapautusta, vaan sitä käytettiin vain perusteluna maidon jättämiseksi veron soveltamisalan ulkopuolelle.

([52]) Dejgaard Jensen ja Smed (2013).
([53]) Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector, ECORYS, 2014, liitteet, s. 83.
([54]) ECORYS-raportti.
([55]) Tanskan tilastokeskus.
([56]) MIFU:n toimittama kaavio, Tanskan tilastokeskus.

(125) MIFU väitti myös, että oli joka tapauksessa sinänsä epäjohdonmukaista ja suhteetonta vapauttaa maito lain mukaisesta verosta pelkästään sen väitetyn tarkoituksen perusteella, että haluttiin ottaa huomioon hyvin pienten lasten mahdolliset maidonkulutustarpeet. MIFU:n mukaan tämä tavoite olisi voitu saavuttaa paremmalla ja markkinoita vähemmän vääristävällä tavalla, kuten perinteisellä sääntelyllä, markkinapohjaisilla välineillä, alan itsesääntelyllä, tiedotuksella ja valistuksella tai veronpalautuksilla kotitalouksille, joissa on pieniä lapsia, sekä lastentarhoille.

(126) Lisäksi MIFU väitti, että maidon verovapautus suosi paitsi kulutukseen tarkoitetun maidon kulutusta kilpailussa muiden korvaavien juomien kanssa myös maidon käyttöä teollisuuden tarkoituksiin muiden elintarvikkeiden ainesosana veronalaisten ainesosien kustannuksella.

(127) Näin ollen MIFU katsoi, että Tanskan maitoala oli tosiasiallisesta verovapautuksesta pääasiallisesti hyötyvä sektori ja Arla oli tästä vapautuksesta eniten hyötyvä yksittäinen toimija.

5.3 ARLA FOODSIN HUOMAUTUKSET

(128) Arlaa edustava […] (***) toimitti komission 7 päivänä kesäkuuta 2016 vastaanotetuksi kirjaamalla kirjeellä Arlan huomautukset aloittamispäätöksestä. Arla Foods on Euroopan suurin meijerikonserni, joka on tanskalaisten ja ruotsalaisten maidontuottajien omistama osuuskunta. Arla-konserni jalostaa yli 90 prosenttia Tanskassa kerätystä maidosta.

(129) Kirjeessään Arla totesi, että tyydyttyneen rasvan veron tavoitteena oli edistää parempia ruokailutottumuksia Tanskan väestön terveyden parantamiseksi ja keskimääräisen elinajanodotteen lisäämiseksi. Tämän yleistavoitteen saavuttamisen lisäksi kyseisen välillisen veron tavoitteena ei Arlan mukaan ollut vain kaikkien tyydyttynyttä rasvaa sisältävien elintarvikkeiden verottaminen, vaan myös väestön ohjaaminen käyttämään elintarvikkeita, jotka sisältävän vähemmän tyydyttynyttä rasvaa, vähentämättä terveellisten ja välttämättömien muita tärkeitä ravintoaineita sisältävien elintarvikkeiden saantia. Veron tavoitteena ei ole ruokavalio, jossa ei ole lainkaan tyydyttynyttä rasvaa, sillä monet tyydyttynyttä rasvaa sisältävät tuotteet ovat myös välttämättömiä elintarvikkeita.

(130) Arla katsoi edelleen, että verotuksen 2,3 prosentin raja-arvo ei ollut valikoiva, koska elintarvikkeet, joissa oli alle 2,3 prosenttia tyydyttynyttä rasvaa, olivat tyydyttyneen rasvan veron tavoitteiden valossa erilaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa verrattuna tuotteisiin, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus oli suurempi. Vain sellaisten tuotteiden verottaminen, joissa oli yli 2,3 prosenttia tyydyttynyttä rasvaa, edisti veron tavoitteiden saavuttamista.

(131) Arla selitti myös, että 2,3 prosentin raja-arvo perustui veron käyttöönottoajankohtana voimassa olleisiin maidon juontia koskeviin virallisiin ravitsemussuosituksiin. Lisäksi se luetteli maidon hyödyt. Lopuksi Arla väitti, ettei maidon ja muiden tuotteiden juomisen välillä ole kilpailusuhdetta.

6. **ECORYS-RAPORTTI**

(132) Raportti ”Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector” perustui Euroopan komission yritys- ja teollisuustoiminnan pääosaston teettämään tutkimukseen. Tutkimuksen toteutti vuosina 2013–2014 European Competitiveness and Sustainable Industrial Policy Consortium, jäljempänä ’ECSIP-yhteenliittymä’. Yhteenliittymää johti Ecorys Netherlands, ja siihen kuuluivat Cambridge Econometrics, Danish Technological Institute, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institute ja WiiW sekä ryhmä erikoistuneita alihankkijoita ja asiantuntijoita. Raportissa tarkasteltiin yhdenmukaistamattomien verojen vaikutusta elintarviketeollisuuden kilpailukykyyn. Tutkimus sisälsi analyysin Tanskan tyydyttyneen rasvan verosta. ECORYS-raportin mukaan (vrt. johdanto-osan 123 kappale) on viitteitä siitä, että tyydyttyneen rasvan verolla saavutettiin sen ensisijainen tavoite, joka oli ostotapoihin vaikuttaminen, ja se auttoi myös rahoittamaan veronalennuksia muualla, mutta se aiheutti vaikutuspiiriinsä kuuluneille yrityksille suuria hallintokustannuksia.

(***) Tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin.

(133) ECORYS-raportti sisälsi ekonometrisen analyysitutkimuksen ”The Danish tax on saturated fat – short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats” ([57]). Tämän analyysin mukaan elintarvikkeiden sisältämästä tyydyttyneestä rasvasta kannettavan veron käyttöönotto vaikutti kyseisten tuotteiden markkinoihin, koska rasvojen kulutus väheni 10–15 prosenttia. Koska tietoja on kuitenkin suhteellisen lyhyeltä ajalta, jona vero oli voimassa (yhdeksän kuukautta kausiluonteisuuden vaikutusten suhteen korjattuna), näitä tuloksia olisi tulkittava pitkän aikavälin näkökulmasta varsin varovaisesti. Taloudellinen järkeily viittaa käyttäytymisen muutoksiin ja rasvan kulutuksen vähenemiseen pitkällä aikavälillä sekä kuluttajien että valmistajien keskuudessa, esimerkiksi tuotteiden uudelleenmuokkaukseen sellaisiksi, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus on pienempi. Rasvan kulutuksen vähenemisen lisäksi tutkimuksessa löydettiin näyttöä tuotteiden korvaamisesta toisilla, koska siinä havaittiin, että kuluttajat vähensivät voin ostamista ja lisäsivät margariinin ja seosten ostamista ([58]). Korvaavuusvaikutuksia suhteessa vähemmän tyydyttynyttä rasvaa sisältäviin tuotteisiin ei analysoitu suorasti. Korvaavuusvaikutukset voivat vahvistaa (jos korvaavat tuotteet ovat terveellisempiä) tai heikentää (jos korvaavat tuotteet sisältävät esimerkiksi paljon sokeria) veron välittömiä kannustavia vaikutuksia ([59]).

(134) Samalla veron yrityksille aiheuttamien hallintokustannusten havaittiin olevan huomattavat. Arvion mukaan vero on maksanut vähittäis- ja tukkukauppasektorin yrityksille noin 200 miljoonaa Tanskan kruunua ([60]) (noin 27 miljoonaa euroa).

(135) Tanskan kauppakamari kysyi 99 jäseneltään (pääasiassa vähittäiskaupan organisaatioita), näkivätkö ne merkkejä siitä, että tyydyttyneen rasvan vero olisi ohjannut kuluttajia käyttämään terveellisempiä tuotteita. Vain 12 prosenttia sen jäsenistä näki tällaista kehitystä ([61]), mikä viittaa siihen, että korvaavuusvaikutukset heikensivät veron kannustinvaikutusta, mutta toistaiseksi ei ole olemassa tieteellistä analyysia tämän tueksi.

7. **TUEN OLEMASSAOLON ARVIOINTI**

(136) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

(137) Jotta toimenpide voitaisiin katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi tueksi, sen on täytettävä seuraavat kumulatiiviset edellytykset: i) toimenpide on valtion toteuttama ja se rahoitetaan valtion varoista, ii) toimenpiteellä annetaan yritykselle taloudellista etua, iii) etu on valikoiva ja iv) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

(138) Aloittamispäätöksessä komissio katsoi alustavasti, että toimenpiteillä 1–3 ja 5–6 vaikutti olevan kaikki valtiontuen tunnuspiirteet. Toimenpiteen 4 osalta komissio katsoi, että se ei ollut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

(139) Muodollisen tutkintamenettelyn kuluessa komissio sai huomautuksia ja kommentteja Tanskalta ja useilta asianomaisilta osapuolilta. Toimenpiteen 4 osalta muodollisessa tutkintamenettelyssä ei tullut ilmi mitään tietoja, jotka olisivat antaneet aihetta aloittamispäätöksessä esitetystä päätelmästä poikkeavaan päätelmään. Näin ollen komissio katsoo toimenpiteen 4 suhteen, että vapautus ei ole valikoiva, koska se koskee tuotteita, jotka eivät ole veronalaisiin tuotteisiin rinnastettavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa. Veron tavoitteet (johdanto-osan 166 kappale) liittyivät ihmisten terveyden ja ruokavalioiden parantamiseen, ja näin ollen muut kuin ihmisravinnoksi tarkoitetut tuotteet eivät ole vertailukelpoisia. Tästä syystä toimenpide 4 ei ole valtiontukea.

(140) Toimenpiteiden 1–3, 5 ja 6 osalta Tanska ja asianomaiset osapuolet katsoivat, että toimenpiteillä ei ollut kaikkia valtiontuen tunnuspiirteitä. Tanska esitti toimenpiteiden oikeudellisia, hallinnollisia ja verotuksellisia osatekijöitä koskevia tietoja, joiden perusteella on tarpeen tarkastella uudelleen, sisälsivätkö nämä toimenpiteet valtiontukea.

([57]) Dejgaard Jensen, Jørgen ja Sinne Smed (2013), julkaisussa Food Policy 42 (2013), s. 18–31.
([58]) ECORYS-raportti, s. 40, 2.3.1 kohta.
([59]) Dejgaard Jensen, Jørgen ja Sinne Smed (2013), julkaisussa Food Policy 42 (2013), s. 18–31.
([60]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 nro 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.
([61]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 nro 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.

7.1 *ETU YRITYKSILLE*

(141) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu on mikä tahansa taloudellinen hyöty, jota yritys ei olisi voinut saada tavanomaisissa markkinaolosuhteissa, toisin sanoen ilman valtion toimenpidettä.

(142) Toimenpiteen tarkalla muodolla ei ole merkitystä määritettäessä, tarjoaako se yritykselle taloudellista etua. Myönteisten taloudellisten etujen myöntämisellä on merkitystä valtiontuen käsitteen kannalta, mutta vapautus taloudellisista rasitteista (kuten veroista) voi myös muodostaa edun. Viimeksi mainittu on laaja käsite, joka kattaa kaikki sellaisten maksujen lievennykset, jotka tavallisesti sisältyvät yrityksen budjettiin ([62]). Tämä kattaa kaikki tilanteet, joissa talouden toimijat vapautetaan niiden taloudelliseen toimintaan kiinteästi liittyvistä kustannuksista. Tähän sisältyvät erityisesti tilanteet, joissa eräiden toimijoiden ei tarvitse vastata kustannuksista, joista muut vastaavat toimijat yleensä vastaavat tietyn oikeusjärjestyksen mukaisesti.

(143) Tässä suhteessa se, että tiettyihin tuotteisiin ei sovellettu tyydyttyneen rasvan veroa, saattaa aiheuttaa edun niiden tuottajille. Tämä tarkoittaa, että nämä tuotteet ja niiden tuottajat, jotka ovat tavaroita markkinoilla tarjoavia yrityksiä, voivat hyötyä taloudellisesta edusta, joka muodostuu vapautuksesta veron mahdollisesti aiheuttamasta verotaakasta.

(144) Jotta voidaan vastata kysymykseen siitä, onko tyydyttyneen rasvan verosta johtuva verotaakka mihin tahansa tuotteeseen liittyvä ”normaali kustannus” tai ”yrityksen budjettiin tavallisesti sisältyvä maksu”, on arvioitava tuotteiden rinnastettavuutta veron tavoitteen valossa. Tätä käsitellään tämän päätöksen valikoivuutta koskevassa jaksossa (ks. jäljempänä).

7.2 *VALTION VAROJEN KÄYTTÖ JA VALTION TOIMINTA*

(145) Ainoastaan suoraan tai välillisesti valtion varoista ja valtiosta johtuvan päätöksen perusteella myönnetyt edut voivat olla SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ([63]). Luopuminen tuloista, jotka olisi muutoin maksettu valtiolle, merkitsee valtion varojen siirtoa ([64]).

(146) Kaikki tämän päätöksen johdanto-osan 27 kappaleessa luetellut toimenpiteet johtuivat Tanskan parlamentin (Folketinget) hyväksymästä säädöksestä ja siten Tanskan valtiosta.

(147) Lisäksi toimenpiteiden 1–3 ja 6 osalta verotulojen ”vaje” jäsenvaltion myöntämien verovapautusten tai -vähennysten vuoksi täyttää SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaisen vaatimuksen siitä, että toimenpiteen on vaikutettava valtion varoihin ([65]).

(148) Toimenpiteen 5 osalta yksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan vaatimuksista, valtion varojen käyttö, ei kuitenkaan täyttynyt. Ei riitä, että jäsenvaltio määrää joillekin tuottajille toisiin tuottajia verrattuna rasitteen tai vapauttaa ne siitä, jotta toimenpide katsottaisiin valtiontueksi ([66]). Se etu, joka veronalaisten tuotteiden kotimaisilla tuottajilla olisi saattanut olla suojaveron aiheuttaman ulkomaisten tuotteiden maahantuojien/tuottajien lisääntyneen hallintotaakan ja siitä aiheutuneiden lisäkustannusten vuoksi, johtuu ainoastaan siitä, että vero maksettiin hyvin varhaisessa tuotantoketjun vaiheessa, mutta Tanska ei luopunut sen vuoksi mistään verotuloista, joihin sillä olisi muutoin ollut laillinen oikeus (vrt. johdanto-osan 87 kappale). Se olisi ainoastaan saattanut lisätä veronalaisten tuontituotteiden kokonaiskustannuksia. Tästä syystä komissio yhtyy Tanskan näkemykseen, jonka mukaan toimenpiteessä 5 maahantuojille aiheutuvat suuremmat hallintotaakat ja niistä johtuvat lisäkustannukset eivät ole SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtion varojen siirtoa (ks. johdanto-osan 87 kappale). Ei ole tarpeen arvioida, täyttyvätkö muut valtiontuen edellytykset tämän toimenpiteen osalta.

([62]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio, 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, ECLI: C:2000:467, 25 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 19.5.1999, Italia v. komissio, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, 15 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio, 3.3.2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 36 kohta.

([63]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 24.1.1978, Van Tiggele, C-82/77, ECLI:EU:C:1978:10, 25 ja 26 kohta. Yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 12.12.1996, Air France v. komissio, T-358/94, ECLI:EU:T:1996:194, 63 kohta.

([64]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 16.5.2000, Ranska v. Ladbroke Racing Ltd ja komissio, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248, 48–51 kohta.

([65]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 15.3.1994, Banco de Crédito Industrial SA, devenue Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, 14 kohta.

([66]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 24.1.1978, Van Tiggele, C-82/77, ECLI:EU:C:1978:10, 25 ja 26 kohta.

(149) Komissio päättelee tästä syystä, että toimenpide 5 ei ollut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaista valtiontukea.

7.3 *KILPAILUN VÄÄRISTYMINEN JA VAIKUTUS KAUPPAAN*

(150) Kilpailun katsotaan yleensä vääristyvän perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaisesti, jos valtio myöntää taloudellista etua yritykselle kilpailulle vapautetulla alalla, jolla on tai voisi olla kilpailua ([67]). Unionin tuomioistuimet ovat myös katsoneet, että kun ”tuki vahvistaa yrityksen asemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa muihin, kilpaileviin yrityksiin verrattuna, tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan” ([68]).

(151) Käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevien tuotteiden tuotanto tapahtuu kilpailulle vapautetulla alalla. Rajat ylittävä kauppa on näiden tuotteiden kannalta tärkeää. Joillekin näistä tuottajista myönnettävä valikoiva etu olisi näin ollen omiaan vaikuttamaan kilpailuun ja rajat ylittävään kauppaan.

7.4 *VALIKOIVUUS*

(152) Jotta toimenpide kuuluisi perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, sen on suosittava ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”. Näin ollen tukikäsitteen piiriin eivät kuulu kaikki talouden toimijoita suosivat toimenpiteet, vaan ainoastaan ne, joilla myönnetään etua tietyille valikoiduille yrityksille tai yrityslajeille tai toimialoille.

(153) Toimenpiteen valikoivuuden selvittämiseksi EU:n tuomioistuin on usein soveltanut joko kaksi- tai kolmivaiheista analyysia. Kaksivaiheisessa menetelmässä on ensin määritettävä, hyötyvätkö tietyt yritykset edusta muihin, niihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin verrattuna; toisessa vaiheessa tarkastetaan, voidaanko erottelu perustella sillä, että se johtuu sen järjestelmän luonteesta ja rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat ([69]).

(154) Sitä vastoin kolmivaiheisessa analyysissa on toimittava seuraavasti ([70]):

— Ensinnäkin on selvitettävä viitejärjestelmä.

— Toiseksi on määritettävä, muodostaako kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos kyseinen toimenpide ei muodosta poikkeusta viitejärjestelmästä, se ei ole valikoiva.

— Jos se kuitenkin muodostaa poikkeuksen (ja näin ollen on lähtökohtaisesti valikoiva), kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko poikkeustoimenpide perustella viitejärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Jos lähtökohtaisesti valikoiva toimenpide on perusteltu järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen perusteella, sitä ei voida pitää valikoivana.

([67]) Yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 15.6.2000, Alzetta, yhdistetyt asiat T-298/97, T-312/97 jne., ECLI:EU:T:2000:151, 141–147 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 24.7.2003, Altmark Trans, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415.

([68]) Unionin tuomioistuimen tuomio 14.1.2015, Eventech v. The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, 66 kohta.

([69]) Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, 41–42 kohta. Ks. myös äskettäin annetut unionin tuomioistuimen tuomio 26.4.2018, ANGED, yhdistetyt asiat C-234/16 ja C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, 35 kohta, unionin tuomioistuimen määräys 7.12.2017, Eurallumina v. komissio, C-323/16 P, ECLI:EU:C:2017:952, 62 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 27.6.2016, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, 69–72 kohta. Näissä tuomioissa unionin tuomioistuin ei sovella kolmivaiheista analyysia kyseisten järjestelmien valikoivuuden selvittämiseksi, vaan keskittyy siihen, aiheuttavatko ne syrjintää rinnastettavissa olevien yritysten välillä, mikä vastaa kaksivaiheisen analyysin ensimmäistä vaihetta.

([70]) Katso esimerkiksi unionin tuomioistuimen tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 49 kohta. Ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group, yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 57 kohta. Viimeksi mainitun tuomion 54 kohdassa unionin tuomioistuin kuitenkin arvioi valikoivuutta koskevaa edellytystä syrjintää koskevana kysymyksenä (ensimmäinen vaihe), johon mahdollisia perusteluja voidaan soveltaa (toinen vaihe).

(155) Verojärjestelmistä unionin tuomioistuin on todennut, että toimenpiteen valikoivuutta olisi lähtökohtaisesti arvioitava kolmivaiheisen analyysin avulla ([71]). Todellisuudessa ero näiden kahden lähestymistavan välillä on lähinnä akateeminen. Se muodostuu siitä, että kolmivaiheisessa lähestymistavassa ensimmäinen vaihe jaetaan kahdeksi erilliseksi vaiheeksi. Molemmissa lähestymistavoissa on määritettävä asianmukainen viitekehys ([72]).

(156) Asiassa Gibraltar ([73]) annetun tuomion mukaan sen määrittäminen, mitkä yritykset ovat rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, on asianmukaisen viitekehyksen määrittelyn avaintekijä. Oikeuskäytännöstä seuraa, että tämä arviointi perustuu kyseisen toimenpiteen tarkoitukseen ([74]) ja yleisemmin sillä järjestelmällä tavoiteltuihin päämääriin, jonka osa toimenpide on ([75]). Tällä tavalla nähtynä valikoivuuden analyysi ei koostu ainoastaan sen arvioinnista, poikkeaako tietty toimenpide tietystä viitekehyksestä, vaan lähinnä sen määrittämisestä, saako tietty yritys tai tietyt yritykset edun verrattuna muihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin ([76]).

(157) Tässä päätöksessä toimenpiteiden valikoivuus arvioidaan johdanto-osan 154 kappaleessa kuvaillulla kolmivaiheisella analyysilla.

7.4.1 VIITEJÄRJESTELMÄ

(158) Viitejärjestelmä muodostaa vertailukohdan, jonka perusteella arvioidaan toimenpiteen valikoivuutta. Se koostuu yhtenäisistä säännöistä, joita sovelletaan yleisesti objektiivisten kriteerien perusteella kaikkiin yrityksiin, jotka kuuluvat sen tavoitteiden mukaiseen soveltamisalaan.

(159) Verojen osalta viitejärjestelmä perustuu tavallisesti sellaisiin tekijöihin kuin veropohja, verovelvolliset, verotettava tapahtuma ja verokannat. Sama koskee (erillisiä) erityisveroja, kuten tietyille ympäristöön tai terveyteen kielteisesti vaikuttaville tuotteille tai toiminnoille asetettuja veroja, jotka eivät varsinaisesti ole osa laajempaa verojärjestelmää. Tämän seurauksena, edellyttäen että veron rajoja ei ole suunniteltu satunnaisella tai puolueellisella tavalla ([77]), jotta voitaisiin suosia tiettyjä tuotteita tai toimintoja, jotka ovat rinnastettavassa tilanteessa kyseisen veron perustana olevien periaatteiden suhteen, viitejärjestelmä on periaatteessa itse vero. Veron tai maksun perimisen tarkoitus saattaa kuitenkin liittyä muihin kuin vain verotuksellisiin tavoitteisiin (esimerkiksi terveyteen, ympäristöön tai kaupunkisuunnitteluun), ja myös näitä on arvioitava määritettäessä tällaisen toimenpiteen yleistä viitejärjestelmää.

(160) Oikeuskäytännön mukaisesti ([78]) toimenpiteeseen kiinteästi liittyvä tavoite tai sen sisäinen logiikka on määritettävä ja valikoivuutta (syrjivyyttä) on arvioitava vain tällaisten tavoitteiden eikä minkään toimenpiteelle vieraiden näkökohtien perusteella. Terveystavoitteet (tai vastaavanlaiset ympäristötavoitteet ([79])) eivät voi olla peruste sulkea muutoin valikoivat toimenpiteet SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle. Jos kuitenkin todetaan, että tällainen tavoite tai jopa useat tavoitteet (kuten terveyttä, ympäristöä tai kaupunkisuunnittelua koskevat tavoitteet) kuuluvat veron sekä sen järjestelmän, johon vero kuuluu, sisäiseen logiikkaan (järjestelmään kiinteästi liittyvät tavoitteet), jäsenvaltio voi tasapainottaa ne ja varmistaa niiden samanaikaisen noudattamisen ([80]). Tällainen tasapainottaminen ja tavoitteiden samanaikainen soveltaminen saattaa johtaa siihen,

([71]) Ks. komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä (EUVL C 262, 19.7.2016, s. 1), johdanto-osan 127 kappale ja sitä seuraavat kappaleet oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHolding GmbH:n konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, 83–94 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37 kohta.

([72]) Julkisasiamies Michal Bobekin ratkaisuehdotus, Belgia v. komissio, ECLI:EU:C:2016:289, C-270/15 P, 28 kohta.

([73]) Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

([74]) Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, 41 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 8.11.2011, komissio v. Alankomaat, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, 62 kohta.

([75]) Ks. esimerkiksi unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 75 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group, yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 54 kohta.

([76]) Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 26.4.2018, ANGED, yhdistetyt asiat C-234/16 ja C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, 35 kohta; unionin tuomioistuimen määräys 7.12.2017, Eurallumina v. komissio, C-323/16 P, ECLI:EU:C:2017:952, 62 kohta. Ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group, yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 76 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 27.6.2016, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, 69–72 kohta.

([77]) Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 101 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

([78]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 82 kohta, unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

([79]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, 92 kohta.

([80]) Ks. myös unionin tuomioistuimen äskettäiset tuomiot 26.4.2018, ANGED, yhdistetyt asiat C-234/16 ja C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, 45–55 kohta.

että vaikka tällainen erottelu vaikuttaa lähtökohtaisesti syrjivältä yhden tavoitteen näkökulmasta, se on perusteltua (tai yritykset eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa) toisen, yhtä lailla sovellettavan tavoitteen näkökulmasta. Vetoaminen useisiin tavoitteisiin ei kuitenkaan saisi johtaa mielivaltaiseen syrjintään, ja kaikkien verovapautusten (tai veronkevennysten) perustelujen on liityttävä toimenpiteeseen kiinteästi liittyviin ennalta määritettyihin tavoitteisiin, niitä on sovellettava johdonmukaisesti ja niiden on käytävä selvästi ilmi verotustavasta.

(161) Se, i) havaitaanko yhden tavoitteen näkökulmasta lähtökohtaista syrjintää, joka myöhemmin havaitaan perustelluksi kaikkien yhdessä sovellettujen tavoitteiden näkökulmasta, vai ii) havaitaanko vain, ettei syrjintää ole, koska yritykset eivät ole toisiinsa rinnastettavissa oikeudellisissa ja tosiasiallisissa tilanteissa useiden tavoitteiden yhdistetyn soveltamisen vuoksi, on viime kädessä saman arvoista ja johtaa samaan tulokseen eli siihen, että toimenpide ei ole valikoiva. Selkeyden vuoksi komissio noudattaa tässä asiassa ensimmäistä näistä kahdesta arviointitavasta. Se käyttää näin ollen lähtökohtana tavoitetta vähentää tyydyttyneen rasvan saantia, koska tämä tavoite johtuu veron teknisistä piirteistä eli kyseisen veron veropohjasta ja verotettava tapahtumasta ([81]). Kaikki poikkeamat tähän tavoitteeseen liittyvästä logiikasta kirjataan lähtökohtaisena syrjintänä (johdanto-osan 168–171 kappale), joka saattaa olla perusteltua kaikki sovellettavat tavoitteet sisältävän yleisen järjestelmän luonteen ja logiikan perusteella. Tämä esitystapa ei kuitenkaan vaikuta kaikkien toimenpiteellä tavoiteltujen ja siihen kiinteästi liittyvien päämäärien olemassaoloon tai siihen tärkeysjärjestykseen, johon jäsenvaltio on ne asettanut.

(162) Kyseessä olevien toimenpiteiden osalta aloittamispäätöksen viitejärjestelmä määriteltiin johdanto-osan 80 kappaleessa seuraavasti: ”Tässä asiassa viitejärjestelmä on Tanskan verojärjestelmä ja etenkin elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan verotusta koskevat säännöt. Kuten edellä on kuvailtu (johdanto-osan 17 kappale ja sitä seuraavat kappaleet), tyydyttynyttä rasvaa sisältävät tuotteet ovat lähtökohtaisesti tyydyttyneen rasvan veron alaisia tuotteita. Lain sovellettavien säännösten mukaisesti veroa peritään 16 Tanskan kruunua asianomaisissa elintarvikkeissa olevalta kilogrammalta tyydyttynyttä rasvaa.” Tanskan viranomaisten toimittamien tietojen ja kolmansien osapuolten huomautusten perusteella komission on mukautettava tätä viitejärjestelmää siten, että se sisältää kaikki toimenpiteellä tavoitellut siihen kiinteästi liittyvät tavoitteet; ks. johdanto-osan 166 kappale.

(163) Tanskan viranomaiset vastustivat aloittamispäätöksestä esittämissään huomautuksissa (ks. tämän päätöksen johdanto-osan 56 kappale ja sitä seuraavat kappaleet) komission määritelmää viitejärjestelmästä. Tanska katsoi, että viitejärjestelmä olisi määriteltävä verolla tavoiteltujen siihen kiinteästi liittyvien tavoitteiden perusteella. Tanskan viranomaisten mukaan tyydyttyneen rasvan verolla pyrittiin edistämään parempia ruokailutottumuksia ja parantamaan Tanskan väestön terveyttä verottamalla tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisia lähteitä Tanskassa ottaen samalla huomioon viralliset ravitsemusohjeet.

(164) Komissio huomauttaa, että lain ensimmäistä käsittelyä Tanskan parlamentissa varten laadituissa huomautuksissa mainittiin vain, että ”lain tarkoituksena on edistää parempia ruokailutottumuksia ja parantaa siten väestön terveyttä” ja että ”tämä saavutetaan vähentämällä tyydyttyneen rasvan saantia perimällä 16 Tanskan kruunua veroa tietyissä elintarvikkeissa olevalta kilogrammalta tyydyttynyttä rasvaa […]”.

(165) Vaikka lain huomautuksissa ei mainita ensisijaisia lähteitä, niissä viitataan ravitsemussuosituksiin, joiden mukaan rasvan olisi oltava osa päivittäistä ruokavaliota ja on parempi kuluttaa tyydyttymätöntä kuin tyydyttynyttä rasvaa. Lisäksi lain huomautuksissa todettiin, että veron olisi katettava huomattava osa tavallisista elintarvikkeista, jotta sen vaikutus kulutukseen olisi mahdollisimman suuri, mutta samalla sen olisi oltava mahdollisimman yksinkertainen ja se olisi kannettava tuotantoketjun varhaisessa vaiheessa, jotta vähennetään veron aiheuttaman hallintotaakan (rekisteröinti, ilmoittaminen, maksu) kohteeksi joutuvien yritysten määrää.

(166) Päätelmänä voidaan todeta, että komissio käsittää viitekehyksen (joka määrittää kyseisen veron veropohjan tai verotettavan tapahtuman ([82])) seuraavasti: vero kohdistui tyydyttyneen rasvan pitoisuuteen ja se perittiin lain 1 §:ssä lueteltujen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan painosta, jos elintarvike sisälsi tyydyttynyttä rasvaa enemmän kuin 2,3 prosenttia sen painosta (johdanto-osan 15 kappale). Veron kiinteäksi määräksi asetettiin 16 Tanskan kruunua veroa kussakin elintarvikkeessa olevalta kilogrammalta tyydyttynyttä rasvaa (lain 2 §, johdanto-osan 16 kappale). Lain 3 §:ssä määriteltiin toimijat, joiden on maksettava vero (johdanto-osan 17 kappale). Vero kannettiin seuraavien tavoitteiden saavuttamiseksi (veroon kiinteästi liittyvät tavoitteet):

— edistetään tyydyttyneen rasvan saannin vähentämistä ja siirtymistä runsaasti tyydyttynyttä rasvaa sisältävien tuotteiden kulutuksesta vähemmän tyydyttynyttä rasvaa sisältävien tuotteiden kulutukseen

([81]) Unionin tuomioistuimen tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37 kohta.
([82]) Unionin tuomioistuimen tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37 kohta.

— otetaan samalla huomioon viralliset ravitsemussuositukset ja taloudellinen ja hallinnollinen tehokkuus.

(167) Komissio huomauttaa, että verolla tavoitellut päämäärät liittyvät lähinnä kansanterveyteen (parempi ruokavalio mukaan luettuna), ja tässä yhteydessä on sallittavaa pyrkiä useisiin kansanterveystavoitteisiin samalla toimenpiteellä.

(168) Näin ollen veron (ja sillä verotettavan tapahtuman) painopisteenä on elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan painon verotus säilyttäen samalla muut terveys- ja ravitsemustavoitteet (kuten edellä johdanto-osan 166 kappaleessa mainittiin).

(169) Tyydyttyneeseen rasvaan liittyvän tavoitteen logiikan mukaisesti mikä tahansa tyydyttynyttä rasvaa sisältävä tuote olisi veronalaisiin tuotteisiin rinnastettavassa tilanteessa (lähtökohtainen valikoivuus). Tästä syystä tyydyttyneen rasvan pitoisuuden olisi oltava vertailukohta arvioitaessa, onko tiettyjen tuotteiden verottamatta jättäminen lähtökohtaisesti syrjivää. Kuten jäljempänä esitetään, edellä selitettyihin ja johdanto-osan 166 kappaleessa tiivistettyihin muihin verolla tavoiteltuihin terveys- ja ravitsemustavoitteisiin liittyviä verovapautuksia voidaan pitää perusteltuina kansanterveyden parantamiseen pyrkivän järjestelmän logiikan perusteella. Muu verotusjärjestelmään kiinteästi liittyvä mahdollisen perustelun pohja voi olla esimerkiksi tarve torjua petoksia tai veronkiertoa, hallinnollinen toteutettavuus, verotuksen neutraliteetin periaate tai tarve välttää kaksinkertainen verotus (johdanto-osan 176 kappale).

(170) Veroa ei ilmeisesti ole suunniteltu selvästi mielivaltaisella tai puolueellisella tavalla ([83]), jotta voitaisiin suosia tiettyjä tuotteita tai toimintoja, jotka ovat rinnastettavassa tilanteessa kyseisen veron perustana olevien periaatteiden suhteen. Vero on kokonaisuutena suunniteltu perustellusti ottaen huomioon kaikki sillä tavoiteltavat siihen kiinteästi liittyvät päämäärät.

(171) Komissio katsoo, että viitejärjestelmän olisi muodostuttava lähtökohtaisesti kaikista tyydyttynyttä rasvaa sisältävistä tuotteista – eli myös niistä tuotteista, joita ei veroteta tällä verolla – ja se tutkii, voidaanko näiden muiden tuotteiden verovapaus perustella viitejärjestelmän sisäisellä logiikalla ja ottaen huomioon kaikki viitejärjestelmän muodostavat tavoitteet.

7.4.2 POIKKEAMINEN VIITEJÄRJESTELMÄSTÄ (LÄHTÖKOHTAINEN VALIKOIVUUS)

(172) Toisessa vaiheessa olisi tutkittava, muodostaako tiettyjen tuotteiden verovapaus poikkeuksen viitejärjestelmästä.

(173) Kuten edellä mainittiin, tyydyttyneen rasvan kulutuksen vähentämiseen liittyvän tavoitteen logiikan mukaisesti mikä tahansa tyydyttynyttä rasvaa sisältävä tuote olisi veronalaisiin tuotteisiin rinnastettavassa tilanteessa. Tyydyttynyttä rasvaa sisältävien tuotteiden jättäminen veron soveltamisalan ulkopuolelle olisi näin ollen lähtökohtaisesti valikoivaa.

(174) Tyydyttynyttä rasvaa sisältävien tuotteiden verotukseen liittyvän tavoitteen valossa seuraavat tuotteet (jotka sisältävät tyydyttynyttä rasvaa) vaikuttavat olevat veronalaisiin tuotteisiin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja niiden verovapaus vaikuttaa näin ollen lähtökohtaisesti valikoivalta, kuten aloittamispäätöksen johdanto-osan 86 kappaleessa todettiin:

— Toimenpide 1: Tiettyjen elintarvikkeiden jättäminen pois lain 1 §:n verotettavien elintarvikkeiden luettelosta; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.1 jaksossa.

— Toimenpide 2: Sellaisten elintarvikkeiden verottomuus, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus ei ylittänyt 2,3 prosentin raja-arvoa; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.2 jaksossa.

— Toimenpide 3: Sellaisten yritysten vapautus verosta, joiden vuosittainen veronalaisten elintarvikkeiden myynti oli yhteensä enintään 50 000 Tanskan kruunua; tätä selostetaan yksityiskohtaisesti aloittamispäätöksen 2.1.8.3 jaksossa.

([83]) Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 101 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

(175) Komissio tarkastelee uudelleen, ovatko veron poissulkemiset ja verovapautukset, joihin aloittamispäätöksessä suhtauduttiin epäillen, perusteltuja lain tavoitteiden valossa.

7.4.3 VEROJÄRJESTELMÄN LOGIIKKAAN LIITTYVÄT PERUSTELUT

(176) Jos toimenpide on lähtökohtaisesti valikoiva, kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko tämä poikkeus perustella järjestelmän logiikalla. Näin on silloin, kun toimenpide on suora seuraus viitejärjestelmän perus- tai pääperiaatteista tai tulosta järjestelmään olennaisena osana kuuluvista ja sen toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta tarpeellisista mekanismeista ([84]). Sen sijaan perusteluna ei voida käyttää ulkoisia poliittisia tavoitteita, jotka eivät ole olennainen osa järjestelmää ([85]). Mahdollisen perustelun pohjana voisi olla esimerkiksi tarve torjua petoksia tai veronkiertoa, tarve ottaa huomioon erityiset kirjanpitovaatimukset, hallinnollinen toteutettavuus, verotuksen neutraliteetin periaate ([86]), tuloveron progressiivisuus ja sen uudelleenjakotavoite, tarve välttää kaksinkertainen verotus ([87]) tai verovelkojen tehokas perintä. Lisäksi komissio on tunnustanut useiden terveyspäämäärien tavoittelun olevan tällaisten poikkeusten pätevä peruste ([88]) ([89]).

7.4.3.1 ***Toimenpide 1***

(177) Toimenpiteet 1 ja 2 koskevat kaikkien sellaisten elintarvikkeiden verottamatta jättämistä, joita ei lueteltu lain 1 §:ssä. Toimenpidettä 2 arvioidaan erikseen jäljempänä, mutta molemmat toimenpiteet liittyvät erilaisten perusteiden soveltamiseen (johdanto-osan 181 kappale) lain 1 §:ssä mainittujen veronalaisten tuotteiden määrittelemiseksi. Näitä tuotteita kutsutaan tyydyttyneen rasvan ensisijaisiksi lähteiksi. Kantelija esitti, että tietyt elintarvikkeet jätettiin veron soveltamisalan ulkopuolelle, mutta toisia ei, vaikka niiden osuus tyydyttyneen rasvan kulutuksesta oli yhtä suuri. Kantelija painotti erityisesti kalan, munien ja siipikarjanlihan erottelua. Kalaa ja munia ei verotettu, mutta kananlihaa verotettiin, vaikka näiden tuotteiden osuus tyydyttyneen rasvan kulutuksesta oli samaa luokkaa (vrt. aloittamispäätöksen johdanto-osan 52 kappale).

(178) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 30 kappaleessa komissio luetteli tärkeimmät verottamatta jätetyt tuotteet, koska niitä ei lueteltu lain 1 §:ssä. Komissio katsoi alustavasti, että veronalaiset ja verottamatta jätetyt tuotteet olivat samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa viitejärjestelmään kiinteästi liittyvän tavoitteen valossa ja että lain 1 §:ssä (i–vii momentissa) lueteltujen tuotteiden verottamatta jättäminen oli valtiontukea kaikkien näiden säännösten soveltamisalaan kuulumattomien tuotteiden tuottajille. Tanskaa pyydettiin toimittamaan lisäperusteluja verottamatta jättämisille, ennen kuin komissio voisi hyväksyä ne.

(179) Tanskan viranomaisten toimittamien tietojen ja kolmansien osapuolten huomautusten perusteella komissio katsoo kuitenkin, että toimenpiteen 1 osalta on perusteita poiketa tästä aloittamispäätöksessä tehdystä alustavasta arviosta.

(180) Vaikka (ihmisravinnoksi tarkoitettujen) tyydyttynyttä rasvaa sisältävien elintarvikkeiden verottamatta jättäminen on lähtökohtaisesti valikoivaa, tällaiset verottamatta jättämiset voivat olla perusteltuja järjestelmän yleisen logiikan pohjalta, jos niillä pyritään parantamaan terveyttä ja edistämään parempia ruokailutottumuksia, kuten johdanto-osan 31 kappaleessa todetaan.

([84]) Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, 138 kohta (EUVL C 262, 19.7.2016, s. 1).

([85]) Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 ja 70 kohta. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 81 kohta, unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757; unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

([86]) Yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavien yritysten osalta ks. komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä (EUVL C 262, 19.7.2016, s. 1), 5.4.2 kohta.

([87]) Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 71 kohta.

([88]) Euroopan komission päätös 24.4.2018, SA.45862 (2018/N), Irlannin sokerilla makeutetuista juomista perimä vero, C(2018) 2385 final.

([89]) Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, 136 kohta (EUVL C 262, 19.7.2016, s. 1).

(181) Tässä asiassa Tanskan viranomaiset laativat luettelon verotettavista elintarvikkeista viiden kriteerin perusteella: i) 2,3 prosentin raja-arvon soveltaminen, jota arvioidaan toimenpiteessä 2, ii) tuotteen kulutuksen määrä ja iii) tuotteen todellinen tyydyttyneen rasvan pitoisuus (johdanto-osan 38 kappale) iv) haittaamatta virallisten ravitsemusohjeiden noudattamista (johdanto-osan 37 kappale) ja v) varmistaen, että myös tyydyttyneen rasvan ensisijaisten lähteiden läheisiä korvikkeita verotettiin (johdanto-osan 44 kappale). Näin ollen veron tarkoituksena ei ollut lopettaa kaikkea tyydyttyneiden rasvojen kulutusta, vaan se oli kohdennettu ensisijaisiin lähteisiin eli tuotteisiin, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus on suuri ja joita kulutetaan suhteellisen usein, tyydyttyneen rasvan saannin vähentämiseksi ja kulutuksen siirtämiseksi kohti elintarvikkeita, jotka tarjoavat enemmän terveyshyötyjä, haittaamatta samalla virallisten ravitsemusohjeiden noudattamista ja varmistaen, että myös tyydyttyneen rasvan ensisijaisten lähteiden läheisiä korvikkeita verotettiin.

7.4.3.1.1 **Tuotteet, jotka jätettiin veron soveltamisalan ulkopuolelle lähinnä pienten kulutusmäärien tai tyydyttyneen rasvan pienen todellisen pitoisuuden vuoksi**

(182) Kuten edellä johdanto-osan 46 kappaleessa todettiin, elintarvikkeita, joiden osuus tyydyttyneen rasvan kokonaissaannista on enintään 1 prosentti (kuten kala, munat, pähkinät ja siemenet), ei katsottu tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisiksi lähteiksi. Tämä voi johtua joko siitä, että tuotteen yleiset kulutusmäärät väestön keskuudessa olivat pienet, tai siitä, että tyydyttyneen rasvan todellinen osuus tuotteesta oli pieni. Vaikka myös kalan osalta oli kansallisiin ravitsemusohjeisiin liittyviä perusteita (johdanto-osan 197 kappale) jättää se verottamatta, munien ([90]), pähkinöiden ja siementen osalta pääsyynä oli niiden pieni osuus tyydyttyneen rasvan kokonaissaannista Tanskassa.

(183) Kalan ja munien suhteen on syytä huomauttaa, että koska näiden kummankin tuotteen osuus tyydyttyneen rasvan kulutuksesta on vain yksi prosentti, ne eivät ole tyydyttyneen rasvan ensisijaisia lähteitä Tanskan lainsäätäjän tarkoittamassa mielessä. Tästä syystä oli loogista jättää kala ja munat veron soveltamisalan ulkopuolelle. Siipikarjanliha määritellään yhdistetyssä nimikkeistössä ja direktiivissä 2000/13/EY lihaksi (vrt. johdanto-osan 42 kappale). Koska siipikarjanliha katsotaan yhdeksi lihan tyypiksi ja siten tyydyttyneen rasvan ensisijaiseksi lähteeksi, oli loogista ja perusteltua sisällyttää se lain 1 §:n i momentin soveltamisalaan. Pähkinöiden ja siementen osalta johdanto-osan 46 kappaleessa todetaan, että niiden osuus tyydyttyneen rasvan saannista on pieni.

(184) Kuten edellä 4.1.3 jaksossa selostettiin, verottomia tuotteita ei katsottu tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisiksi lähteiksi Tanskassa eivätkä ne ole lain 1 §:n vii momentin mukaisesti veronalaisten tuotteiden suoriksi korvikkeiksi luokiteltuja tuotteita.

(185) On syytä muistaa, että jalostettujen elintarvikkeiden – kuten leivän, perunalastujen ja makeisten – sisältämää tyydyttynyttä rasvaa verotettiin verottamalla näiden elintarvikkeiden ainesosia (vrt. johdanto-osan 41 kappale).

(186) Kantamalla vero toimitusketjun varhaisessa vaiheessa myös luotiin jalostettujen elintarvikkeiden tuottajille kannustin käyttää terveellisimpiä eli vähiten tyydyttynyttä rasvaa sisältäviä ainesosia (ks. johdanto-osan 90 kappale).

(187) Lain tavoitteiden saavuttamiseksi veronalaisten tuotteiden määrittelyssä oli otettava huomioon se, vastasivatko yksittäisten tuotteiden kulutusmäärät terveellistä ruokavaliota koskevia kansallisia ravitsemusohjeita.

(188) Tästä syystä päätös sisällyttää yksittäinen tuote lain 1 §:n luetteloon veronalaisena tuotteena perustui sekä tyydyttyneen rasvan määrään kussakin yksittäisessä tuotteessa että siihen, vastasivatko yksittäisten tuotteiden kulutusmäärät terveellistä ruokavaliota koskevia kansallisia ravitsemusohjeita, sekä muihin johdanto-osan 181 kappaleessa mainittuihin perusteisiin.

(189) Yleisesti ottaen tällainen lähestymistapa on yhdenmukainen tyydyttyneen rasvan saannin vähentämistä koskevien EU:n toimintapolitiikkojen ja Euroopan elintarviketurvallisuusviranomaisen (EFSA) havaintojen kanssa.

([90]) Munien osalta ei ole erityisiä ravitsemusohjeita, mutta julkaisuissa ”Danskernes kostvaner 2003–2008” (s. 40), ”Kostkompasset” (s. 16) ja ”Mad til spædbørn & småbørn” (s. 25) suositellaan yleisesti munien sisällyttämistä ruokavalioon.

(190) EFSA:n mukaan kaikissa jäsenvaltioissa on ruokavalioon liittyviä kansanterveysongelmia ja eräitä epäsuotuisia elintarvikkeiden kulutuksen kehityssuuntauksia ([91]). Komissio pyysi vuonna 2005 EFSA:ta laatimaan koko Euroopan väestölle tarkoitetut ohjeet, joissa annetaan neuvoja terveellisestä syömisestä elintarvikeryhmätasolla ja jotka auttavat säilyttämään hyvän terveyden parhaan mahdollisen ravinnon avulla (elintarvikkeisiin perustuvat ravitsemusohjeet). Vuonna 2009 antamassaan tieteellisessä lausunnossa, jossa vahvistettiin elintarvikkeisiin perustuvat ravitsemusohjeet, EFSA katsoi, että koska terveysongelmissa, ruokavalioissa ja elintavoissa on eroja EU:n jäsenvaltioiden välillä, tällaisten ohjeiden on perustuttava suorasti kussakin maassa erityisen merkittäviin ruokavalion ja sairauksien välisiin suhteisiin ([92]).

(191) Tässä lausunnossa EFSA laati yleisiä periaatteita ja eri vaiheita, joita voidaan soveltaa laadittaessa elintarvikkeisiin perustuvia ravitsemusohjeita kansallisella tasolla. Terveysnäkökohdat on otettava huomioon EFSA:n määrittämissä kansallisten ohjeiden laatimisen eri vaiheissa, joita ovat ruokavalion ja terveyden välisten yhteyksien tunnistaminen ([93]), maakohtaisten ruokavalioon liittyvien terveysongelmien tunnistaminen ([94]), niiden elintarvikeryhmien tunnistaminen, jotka ovat kansanterveyden kannalta tärkeitä ravintoaineiden lähteitä ([95]) sekä niiden elintarvikeryhmien tunnistaminen, joilla on todettu olevan yhteys terveyteen ([96]).

(192) EFSA antoi vuonna 2010 lausunnon rasvojen vertailuarvoista, mukaan lukien tyydyttyneet rasvahapot, monityydyttymättömät rasvahapot, kertatyydyttymättömät rasvahapot, transrasvahapot ja kolesteroli (”Opinion on Dietary Reference Values for fats, including saturated fatty acids, polyunsaturated fatty acids, monounsaturated fatty acids, trans fatty acids, and cholesterol”), ja päätteli, että tyydyttyneen rasvan saannin olisi oltava mahdollisimman vähäistä ravitsemuksellisesti asianmukaisen ruokavalion puitteissa ([97]). Lausunnon mukaan ravitsemuksellisesti asianmukaisista ruokavalioista annetaan ohjeita elintarvikepohjaisissa ravitsemusohjeissa ja niillä tarkoitetaan ruokailutottumuksia, joilla saadaan riittävä määrä kaikkia olennaisia ravintoaineita ja energiaa antavia makroravintoaineita sellaisissa suhteissa, joiden tiedetään ylläpitävän terveyttä ([98]).

7.4.3.1.2 **Tuotteet, jotka jätettiin veron soveltamisalan ulkopuolelle lähinnä terveellistä ruokavaliota koskevien kansallisten ravitsemusohjeiden vuoksi**

(193) Tiettyjen elintarvikeryhmien saanti voi vähentää muun muassa sydän- ja verenkiertoelinten sairauksien riskejä niiden tyydyttyneen rasvan pitoisuuteen katsomatta. Jos tällaisten elintarvikeryhmien saanti on jo suositeltua pienempi, sen väheneminen voi näin ollen huonontaa terveystilannetta, vaikka tyydyttyneen rasvan saanti vähenisi.

(194) Tästä syystä molemmat seikat – tiettyjen ravintoaineiden, kuten tyydyttyneen rasvan, liiallisen kulutuksen terveysvaikutukset sekä niistä riippumatta tiettyjen elintarvikeryhmien liian vähäisen kulutuksen terveysvaikutukset – on otettava huomioon laadittaessa poliittisia toimenpiteitä.

(195) Tanskan eläinlääkintä- ja elintarvikehallinnon antamat Tanskan viralliset terveellisiä elintapoja koskevat suositukset, jotka olivat voimassa Tanskassa lain voimassaoloaikana, on esitetty yhteenvedonomaisesti johdanto-osan 47 kappaleessa. Niillä edistetään hedelmien ja vihannesten, kalan ja kalatuotteiden, perunan, riisin, pastan ja kokojyväleivän, vähärasvaisen lihan ja vähärasvaisten meijerituotteiden kulutusta (vaikka nämä tuotteet saattavat sisältää tyydyttynyttä rasvaa). Niissä kehotetaan myös syömään vähemmän sokeria ja (etenkin meijerituotteista ja lihasta peräisin olevaa) rasvaa. Suosituksissa täsmennetään, että vähärasvaisia meijerituotteita ja vähärasvaista lihaa olisi käytettävä runsaasti rasvaa sisältävien vaihtoehtojen sijasta, ja suositetaan vähärasvaisten meijerituotteiden 500 ml:n päiväsaantia osana terveellistä ruokavaliota (vrt. johdanto-osan 47 kappale).

([91]) Scientific Opinion on establishing Food-Based Dietary Guidelines, EFSA Journal 2010; 8(3):1461, s. 8.
([92]) Edellä mainittu teos, sivu 9.
([93]) Sivulla 10 oleva 4.1 kohta, jonka mukaan ruokavalion epätasapaino useiden ravintoaineiden, kuten transrasvojen, ja elintarvikeryhmien suhteen voi lisätä lihavuuden ja ruokavaliosta johtuvien sairauksien riskiä.
([94]) Sivulla 12 oleva 4.2 kohta
([95]) Sivulla 15 oleva 4.4.1 kohta, jonka mukaan useissa Euroopan maissa energian, rasvan kokonaismäärän, tyydyttyneiden ja transrasvahappojen, sokerin ja suolan saanti saattaa olla liiallista, kun taas joissain maissa tyydyttymättömien rasvahappojen, ravintokuidun sekä joidenkin vitamiinien ja kivennäisaineiden saanti saattaa olla suositeltua vähäisempää. Tästä syytä annettaessa elintarvikepohjaisia ravitsemusohjeita on tärkeää keskittyä elintarvikkeisiin, joista saadaan sellaisia ravinteita, joita olisi rajoitettava tai lisättävä terveellisessä ruokavaliossa. Rasvan saantia käytetään esimerkkinä, koska se on ongelma useimmissa Euroopan maissa.
([96]) Sivuilla 16–17 olevassa 4.4.2 kohdan mukaan olisi otettava huomioon sellaisten elintarvikkeiden kulutusmäärä, joiden todetut yhteydet terveyteen eivät ole ravintoainekohtaisia. Tämän kohdan mukaan joidenkin elintarvikkeiden osalta on näyttöä terveyshyödyistä, joiden ei voida katsoa johtuvan niiden sisältämistä tietyistä ravintoaineista. Esimerkiksi hedelmien ja vihannesten ryhmään kuuluvien elintarvikkeiden suurempi kulutus on yhdistetty pienempään riskiin sairastua eräisiin kroonisiin sairauksiin (Eurodiet, 2000: WHO/FAO, 2003), eikä tämä vaikutus ole selitettävissä helposti tietyillä ravintoaineilla.
([97]) EFSA Journal (2010); 8(3):1461, s. 3.
([98]) Edellinen alaviite, sivulla 3 oleva alaviite 4.

(196) Tanska esitti huomautuksissaan lisää todisteita vihannesten, hedelmien, kalan ja vähärasvaisten meijerituotteiden kulutuksen terveyshyödyistä ja osoitti, että näiden tuotteiden kulutus alitti suositellun päiväsaannin (vrt. 4.1.4 jakso). Näihin tuotteisiin kohdistuva vero olisi vähentänyt niiden saantia entisestään ja vaikuttanut kielteisesti veron toiseen sovellettavaan tavoitteeseen, joka liittyi ravitsemusohjeisiin. Vastaavasti jos kuluttajat korvaavat paljon tyydyttynyttä rasvaa sisältävät tuotteet vähän tyydyttynyttä rasvaa sisältävillä tuotteilla, kuten vihanneksilla ja hedelmillä, tämä on toivottavaa terveyden ja ravitsemuksen näkökulmasta ja siten veron tavoitteiden mukaista.

(197) Tanska selitti (vrt. johdanto-osan 52 ja 53 kappale), että sekä aikuisten että lasten kalan saanti oli alle puolet suositelluista määristä. Kala sisältää kuitenkin tärkeitä rasvahappoja, D-vitamiinia (jota on varsinkin rasvaisissa kaloissa), jodia ja seleeniä, joita on vaikeaa saada muista elintarvikkeista. Kalan vähäinen saanti aiheutti osaltaan D-vitamiinin puutetta Tanskan väestön keskuudessa, ja tästä syystä kalan saantia oli toivottavaa lisätä. Kalan kulutuksen väheneminen olisi ollut Tanskan virallisten ravitsemusohjeiden ja näin ollen myös lain tavoitteiden vastaista.

(198) Kantelija väitti, ettei ole näyttöä siitä, että veronalaisista elintarvikkeista peräisin olevan tyydyttyneen rasvan kulutuksen väheneminen olisi merkinnyt tyydyttyneen rasvan kokonaiskulutuksen vähenemistä ja Tanskan väestön yleisen terveyden parantumista. MIFU:n mukaan on olemassa riski, että veronalaisten elintarvikkeiden korvaaminen verottomilla elintarvikkeilla voi johtaa tyydyttyneen rasvan kulutuksen lisääntymiseen (vrt. johdanto-osan 112 kappale).

(199) Kuten edellä selitettiin (johdanto-osan 196 kappale), Tanska teki poliittisen päätöksen jättää tällaiset korvaavat tuotteet veron soveltamisalan ulkopuolelle ohjatakseen kansalaisia lisäämään tällaisten tuotteiden kulutusta juuri siksi, että niillä on myönteisiä terveysvaikutuksia. Toimitettu ja edellä esitetty näyttö tukee tätä lähestymistapaa. Kantelija ei ole toimittanut riittäviä viitteitä tai todisteita, jotka osoittaisivat päinvastaista.

(200) Päinvastoin, ECORYS-raportin mukaan on viitteitä siitä, että tyydyttyneen rasvan vero vaikutti ostotapoihin. Lisäksi ECORYS-raportissa esitetään näyttöä siitä, että rasvojen kulutus on vähentynyt 10–15 prosenttia. Siinä esitetään myös näyttöä siitä, että kulutuksessa tapahtui jonkin verran siirtymistä kohti terveellisempiä tuotteita (vrt. tämän päätöksen johdanto-osan 132–135 kappale). Vaikutuksista kuluttajien käyttäytymiseen tehdyissä taloudellisissa tutkimuksissa esitetyt arviot osoittivat, että vero todella aiheutti 10–15 prosentin vähenemisen kulutettujen rasvojen määrässä ([99]). Lisäksi Incentiven raportissa esitetyn analyysin mukaan sellaisten elintarvikkeiden, jotka eivät olleet tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisia lähteitä, ja muiden vähän tyydyttynyttä rasvaa sisältävien elintarvikkeiden (eli toimenpiteiden 1 ja 2 piiriin kuuluvien tuotteiden) verottamatta jättämisen *yhdistetty* vaikutus on tukenut kuluttajakysynnän siirtämistä kohti terveellisempiä elintarvikkeita ([100]).

(201) Tässä yhteydessä on muistettava, että Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 168 artiklassa määrätään seuraavaa: ”Unionin toiminnassa otetaan huomioon jäsenvaltioiden velvollisuudet, jotka liittyvät niiden terveyspolitiikan määrittelyyn […].” Näin ollen jäsenvaltioilla on laaja harkintavara terveyspolitiikkansa suunnittelussa. Mikäli tällaiset poliittiset päätökset eivät ole selvästi virheellisiä tai niissä ei jätetä ottamatta huomioon selvää ja yksiselitteistä tieteellistä näyttöä, komissio katsoo, että jäsenvaltioiden vastuulla päättää, onko asianmukaista luoda kannustimia suuntaan tai toiseen. Näin ollen jäsenvaltiot voivat määritellä verolle useita siihen kiinteästi liittyviä terveys- ja ravitsemustavoitteita, ne voivat määrittää niiden tärkeysjärjestyksen tasapainottamalla ne ja ne voivat varmistaa, että niitä noudatetaan samanaikaisesti (johdanto-osan 160 kappale).

7.4.3.1.3 **Yhteinen arviointi**

(202) Ensinnäkin komissio ei havainnut käsiteltävänä olevassa asiassa mitään mielivaltaisuutta tai väärinkäytöksiä tyydyttyneen rasvan ensisijaisten lähteiden määrittelyssä, joka oikeutti toimenpiteessä 1 tehdyt verottamatta jättämiset. Tanska sovelsi tätä määritelmää, joka on seurausta johdanto-osan 181 kappaleessa kuvatuissa kriteereissä tiivistettyjen terveys- ja ravitsemustavoitteiden tasapainottamisesta, johdonmukaisesti ja perusteli sen asianmukaisesti.

([99]) Dejgaard Jensen, Jørgen ja Sinne Smed (2013), julkaisussa Food Policy 42 (2013), s. 18–31.
([100]) Incentiven raportti, taulukko 6, s. 22.

(203) Tässä yhteydessä komissio huomauttaa, että tyydyttyneen rasvan ensisijaisten lähteiden korviketuotteiden sisällyttäminen veron soveltamisalaan – huolimatta siitä, että muiden kriteerien perusteella niitä ei olisi katsottu ensisijaisiksi lähteiksi – oli yhtä perusteltua eikä aiheuttanut valtiontuen myöntämistä. Veron soveltamisalan laajentaminen perusteltiin tavoitteella rajoittaa veron aiheuttamaa kilpailun vääristymistä. Kilpailuongelmiin ja kilpailevien tuotteiden yhdenvertaiseen kohteluun liittyvät perustelut ovat valtiontuen logiikan mukaisia sikäli, että sillä laajennetaan verotettavien tuotteiden soveltamisalaa ja kavennetaan veronalaisten ja verottomien tuotteiden eroa. Samalla sillä luodaan keinotekoinen erottelu sellaisten tuotteiden välillä, jotka tavallisesti olisi täytynyt katsoa muiksi kuin ensisijaisiksi lähteiksi ja siten jättää verottamatta. Sellaisten tuotteiden tuottajille, joihin kohdistui lisäverotusta, ei kuitenkaan myönnetty mitään etua, vaan niille aiheutui päinvastoin lisäkustannuksia. Sellaisten yritysten tilanne, jotka olivat rinnastettavassa tilanteessa (tyydyttyneen rasvan muiden kuin ensisijaisten lähteiden tuottajat) mutta joita ei verotettu edes ennen tämän neljännen kriteerin soveltamista, ei muuttunut siitä, että joitakin muita tuotteita verotettiin siksi, että ne olivat korvaavia tuotteita. Tästä syystä tällaisella eriarvoisella kohtelulla ei ole merkitystä valtiontuen näkökulmasta.

(204) Lisäksi tämä erottelu tyydyttyneen rasvan muiden kuin ensisijaisten lähteiden välillä ei ole viite siitä, että vero olisi suunniteltu mielivaltaisesti, kuten asiassa Gibraltar (johdanto-osan 156 kappale). Suunnittelu ei ollut mielivaltaista, vaan siinä noudatettiin johdonmukaista menetelmää, joka voitiin sovittaa veron yleiseen logiikkaan. Jälkimmäisestä seikasta komissio katsoo, että myös korvaavien tuotteiden verotus on toimenpide, jolla pyrittiin lisäämään veron vaikuttavuutta ja saavuttamaan terveys- ja ravitsemustavoitteet kohdennetummin ja välttämään samalla tarpeetonta puutumista tuotteiden kilpailutilanteeseen. Verolla oli tavallisesti tarkoitus ohjata kuluttajia luopumaan rasvan ensisijaisista lähteistä useiden terveys- ja ravitsemustavoitteiden saavuttamiseksi. Nämä tavoitteet voitiin saavuttaa tehokkaammin kohdennetulla verolla, joka on yhteiskunnallisesti hyväksytty ja joka toteutetaan tehokkaasti. Soveltamisalan laajentaminen kattamaan tyydyttyneen rasvan ensisijaisten lähteiden tärkeimmät korvikkeet toteutettiin tässä tarkoituksessa, ja se sopii yleiseen logiikkaan.

(205) Tästä syystä komissio hyväksyy, että tyydyttyneen rasvan saannin ensisijaisten lähteiden määrittelyperusteet olivat asianmukaiset eivätkä mielivaltaiset (johdanto-osan 170 ja 181 kappale).

(206) Toiseksi, kohdistamalla vero vain ensisijaisiin lähteisiin vastasi tavoitteita, joilla pyrittiin edistämään tyydyttyneen rasvan saannin vähentämistä ja siirtämään sen saanti paljon tyydyttynyttä rasvaa sisältävistä tuotteista vähän tyydyttynyttä rasvaa sisältäviin tuotteisiin ottaen huomioon viralliset ravitsemusohjeet. Komissio on samaa mieltä siitä, että terveyden näkökulmasta on pätevä tavoite keskittää vero ensisijaisiin lähteisiin ja jättää tyydyttyneen rasvan muut kuin ensisijaiset lähteet verotuksen ulkopuolelle. Vaikka olisi ollut ajateltavissa, että veroa olisi sovellettu myös muiden kuin ensisijaisten lähteiden sisältämään tyydyttyneeseen rasvaan, veron vaikuttavuuden näkökulmasta ja etenkin ottaen huomioon tavoite vaikuttaa kuluttajien käyttäytymiseen on perusteltua rajoittaa vero ensisijaisiin lähteisiin. Tällä tavoin ensisijaisten ja muiden lähteiden välinen hintaero kasvaa vielä enemmän ja tämä tehostaa väestön ohjaamista luopumaan ensisijaisten lähteiden kulutuksesta juuri sen vuoksi, että niillä on kielteisiä terveysvaikutuksia (vrt. johdanto-osan 31 kappale).

(207) Tästä syystä tyydyttyneen rasvan muiden kuin ensisijaisten lähteiden verottamatta jättäminen on perusteltua, kun otetaan huomioon järjestelmän yleinen logiikka, mukaan lukien kaikki johdanto-osan 166 kappaleessa mainitut veron terveys- ja ravitsemustavoitteet ja varsinkin terveyttä koskeva tavoite vähentää sellaisten tuotteiden kulutusta, jotka ovat suhteettoman vaarallisia terveydelle niiden huomattavan tyydyttyneen rasvan pitoisuuden ja muiden terveyshyötyjen puuttumisen vuoksi.

(208) Tiettyjen tuotteiden jättäminen sisällyttämättä lain 1 §:ään, joka on määritelty toimenpiteeksi 1 aloittamispäätöksen 2.1.8.1 jaksossa ja mainittu tämän päätöksen 2.2 jaksossa, oli tästä syystä perusteltua verojärjestelmän logiikan perusteella, eli se ei ollut valikoivaa eikä SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

7.4.3.2 ***Toimenpide 2***

(209) Toimenpiteellä 2 vapautetaan verotuksesta kaikki elintarvikkeet ja etenkin maito, jonka tyydyttyneen rasvan kokonaispitoisuus on enintään 2,3 prosenttia, mikä on yksi veronalaisten tuotteiden viidestä määrittelyperusteesta lain 1 §:ssä (johdanto-osan 181 kappale.). Aloittamispäätöksessä komissio katsoi alustavasti, että tuotteet, jotka sisälsivät enintään 2,3 prosenttia tyydyttynyttä rasvaa (verottomat tuotteet) ovat samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa viitejärjestelmään kiinteästi liittyvän tavoitteen valossa kuin tuotteet, jotka sisältävät yli 2,3 prosenttia tyydyttynyttä rasvaa (veronalaiset tuotteet). Tästä syystä aloittamispäätöksessä katsottiin, että enintään 2,3 prosenttia tyydyttynyttä rasvaa sisältävien tuotteiden verottamatta jättäminen oli lähtökohtaisesti valikoivaa.

(210) Komissio tukeutui aloittamispäätöksessä ennaltaehkäisykomission suosituksiin, joiden mukaan veroa olisi sovellettava kaikkiin meijerituotteisiin, myös maitoon. Kuten Tanskan viranomaiset tutkintamenettelyn kuluessa huomauttivat, tavoite eli tyydyttyneen rasvan saannin vähentäminen, joka oli ennaltaehkäisykomission suositusten perusta, ei kuitenkaan ole täysin sama kuin lain tavoite, joka on parempien ruokailutottumuksien edistäminen ja Tanskan väestön terveyden parantaminen. Tästä syystä on tärkeää arvioida toimenpide 2 uudelleen ottaen huomioon kaikki lain terveys- ja ravitsemustavoitteet.

(211) Vastauksena aloittamispäätökseen Tanska toisti, että on jäsenvaltioiden harkintavallassa päättää, miten ne pyrkivät saavuttamaan terveystavoitteita veropolitiikalla, sekä päättää vähimmäisraja-arvoista, kunhan ne ovat perusteltavissa veron tarkoituksen huomioon ottaen.

(212) Kuten Tanska esitti (vrt. johdanto-osan 66 kappale), raja-arvo, jolla vapautetaan verosta kaikki tuotteet, joiden tyydyttyneen rasvan pitoisuus alittaa tietyn raja-arvon, vahvistaa käyttäytymiseen kohdistuvaa kannustinta valita vähärasvaisia tuotteita ja on siten tämän päätöksen johdanto-osan 47 kappaleessa kuvailtujen virallisten ravitsemussuositusten mukainen. Vahvistusvaikutus koskee kaikkia tuotteita, mutta erityisesti meijerituotteita ja lihaa, koska lähinnä näillä tuotteilla on raja-arvon ylittäviä ja alittavia vaihtoehtoja. Meijerituotteiden osalta raja-arvolla edistettiin myös nimenomaista ravitsemussuositusta kuluttaa 500 ml vähärasvaisia meijerituotteita päivässä, sillä se lisäsi vähärasvaisten ja runsaasti rasvaa sisältävien tuotteiden hintaeroa.

(213) Lain voimassaoloajan virallisissa ravitsemussuosituksissa suositeltiin myös, että alle vuoden ikäiset pienet lapset juovat täysmaitoa (jonka kokonaisrasvapitoisuus on 3,5 prosenttia tai tyydyttyneen rasvan pitoisuus 2,3 prosenttia) ([101]). Valitsemalla raja-arvoksi 2,3 prosenttia vältettiin maidon hinnan nousu ja helpotettiin tämän ravitsemussuosituksen noudattamista. Olisi voitu harkita eriytettyä lähestymistapaa, jossa pienille lapsille tarkoitettu täysmaito olisi vapautettu verosta, mutta vanhempien lasten ja aikuisten ravinnoksi tarkoitettua samaa tuotetta olisi verotettu. Tällaisen lähestymistavan hallinnointi olisi kuitenkin ollut hyvin vaikeaa ellei mahdotonta, ja siksi se olisi ollut perusteetonta. Tästä syystä täysmaidon yhdenmukainen kohtelu vaikuttaa perustellulta.

(214) Kantelija kyseenalaisti sen, varmistettiinko raja-arvolla tehokkaasti, että laki ei vaikuttanut niiden ravitsemussuositusten vastaisesti, joiden mukaan lasten olisi juotava maitoa ja pienten lasten olisi juotava täysmaitoa.

(215) Tanska katsoi huomautuksissaan kuitenkin, että raja-arvon asettaminen oli tehokkain ja halvin tapa varmistaa, että vero ei haitannut virallisten ravitsemusohjeiden noudattamista. Vaihtoehtoiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että vero ei aiheuttaisi virallisten ravitsemusohjeiden vastaisia taloudellisia kannustimia, olisivat olleet paljon tehottomampia ja hallinnollisesti kalliimpia kuin täysmaidon vapauttaminen verosta (vrt. johdanto-osan 75–78 kappale).

(216) Kantelija esitti, että vaikka 2,3 prosentin raja-arvoa voitiin pitää yleisenä toimenpiteenä, sen vaikutukset ovat valikoivat, koska sen tärkeimpiä edunsaajia ovat meijerituotteiden tuottajat ja jalostajat ja erityisesti Arla, joka on meijerituotteiden suurin jalostaja Tanskassa (vrt. johdanto-osan 139–146 kappale).

(217) Tanska katsoi, että 2,3 prosentin raja-arvo on lain perus- ja pääperiaatteiden mukainen. Se, että se hyödytti joitakin yrityksiä muita enemmän, oli vain väistämätön seuraus raja-arvon asettamisesta (vrt. johdanto-osan 72 kappale).

(218) Tanska toimitti lukuja huomattavimmista veronmaksajista ja myös 2,3 prosentin raja-arvon tärkeimmistä edunsaajista (vrt. johdanto-osan 74 kappale). Nämä luvut osoittavat, että […] (****) oli merkittävin veronmaksaja tyydyttyneen rasvan verosta annetun lain nojalla veronalaisten tuotteiden osalta ([…]miljoonaa Tanskan kruunua) ja sen osuus 2,3 prosentin raja-arvon alittavien verottomien tuotteiden arvioidusta verotusarvosta oli myös suurin ([…] miljoonaa Tanskan kruunua). Vaikka nämä luvut osoittavat, että raja-arvo koski pitkälti meijerialaa (140 miljoonaa Tanskan kruunua) ja siten […], ne osoittavat kuitenkin myös, että muidenkin sektorien tuotteet kuuluivat sen soveltamisalaan (83 miljoonaa Tanskan kruunua).

([101]) "Mad til spædbørn og småbørn" (suomeksi: "Imeväisten ja pikkulasten ruoka"), Tanskan terveys- ja lääkeviranomainen, 2010, s. 9, 18–19, 27 ja 36.

(****) Tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin.

(219) Toimenpiteestä 2, joka oli yksi viidestä kriteeristä (johdanto-osan 181 kappale), joiden perusteella määriteltiin tyydyttyneen rasvan ensisijaisiksi lähteiksi kutsutut veronalaiset tuotteet, komissio tekee samat päätelmät kuin edellä johdanto-osan 202–207 kappaleessa. Se ei ensinnäkään havainnut mitään mielivaltaisuutta tai väärinkäytöksiä 2,3 prosentin raja-arvon määrittämisessä. Tanska sovelsi tätä määritelmää, joka on seurausta terveys- ja ravitsemustavoitteiden tasapainottamisesta, johdonmukaisesti ja perusteli sen asianmukaisesti.

(220) Toiseksi, kohdistamalla vero vain ensisijaisiin lähteisiin myös raja-arvon avulla vastasi tavoitteita, joilla pyrittiin edistämään tyydyttyneen rasvan saannin vähentämistä ja siirtämään sen saanti paljon tyydyttynyttä rasvaa sisältävistä tuotteista vähän tyydyttynyttä rasvaa sisältäviin tuotteisiin ottaen huomioon viralliset ravitsemusohjeet. Komissio on samaa mieltä siitä, että terveyden näkökulmasta on pätevä tavoite keskittää vero ensisijaisiin lähteisiin ja jättää tyydyttyneen rasvan muut kuin ensisijaiset lähteet verotuksen ulkopuolelle. Vaikka olisi ollut ajateltavissa, että veroa olisi sovellettu myös muiden kuin ensisijaisten lähteiden (jotka alittavat raja-arvon) sisältämään tyydyttyneeseen rasvaan, veron vaikuttavuuden näkökulmasta ja etenkin ottaen huomioon tavoite vaikuttaa kuluttajien käyttäytymiseen on perusteltua rajoittaa vero ensisijaisiin lähteisiin. Tällä tavoin ensisijaisten ja muiden lähteiden välinen hintaero kasvaa vielä enemmän ja tämä tehostaa väestön ohjaamista luopumaan ensisijaisten lähteiden kulutuksesta juuri sen vuoksi, että niillä on kielteisiä terveysvaikutuksia.

(221) Tästä syystä tyydyttyneen rasvan muiden kuin ensisijaisten lähteiden (jotka määritetään myös raja-arvon avulla) verottamatta jättäminen on perusteltua, kun otetaan huomioon järjestelmän yleinen logiikka, mukaan lukien kaikki johdanto-osan 166 kappaleessa mainitut veron terveys- ja ravitsemustavoitteet ja varsinkin terveyttä koskeva tavoite vähentää sellaisten tuotteiden kulutusta, jotka ovat suhteettoman vaarallisia terveydelle niiden tyydyttyneen rasvan huomattavan pitoisuuden ja muiden terveyshyötyjen puuttumisen vuoksi.

(222) Peruste, joka liittyy enintään 2,3 prosenttia tyydyttynyttä rasvaa sisältävien tuotteiden verottomuuteen, on näin ollen johdanto-osan 31, 32 ja 166 kappaleessa mainittujen veron tavoitteiden mukainen ja perusteltu verojärjestelmän logiikan perusteella. Näiden tuotteiden verottamatta jättäminen, joka on määritelty toimenpiteeksi 2 aloittamispäätöksen 2.1.8.1 jaksossa ja mainittu tämän päätöksen 2.2 jaksossa, ei näin ollen ollut valikoivaa eikä SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

7.4.3.3 ***Toimenpide 3***

(223) Aloittamispäätöksessä jätettiin avoimeksi, oliko sellaisten yritysten vapauttaminen lain mukaisesta verosta, joiden veronalaisten elintarvikkeiden vuosimyynti oli enintään 50 000 Tanskan kruunua, valikoivaa ja oliko se katsottava SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaiseksi valtiontueksi. Kuten aloittamispäätöksessä selitettiin, verovapautuksen edellyttämäksi tasoksi asetettiin sama taso kuin Tanskan arvonlisäverolaissa, jonka mukaan yritykset, joiden veronalaisten elintarvikkeiden vuosimyynti on enintään 50 000 Tanskan kruunua, ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverolain mukaisesti eikä maksaa arvonlisäveroa. Tanska katsoi vastauksena aloittamispäätökseen toimittamissaan huomautuksissa, että jos näiden yritysten ei tarvitse rekisteröityä alv:n maksamista varten, niiltä ei pitäisi edellyttää rekisteröitymistä tyydyttyneen rasvan verosta annetun lain mukaisen veron maksamista varten.

(224) Tanska katsoi, että veronalaisten elintarvikkeiden vuosimyyntiä koskeva 50 000 Tanskan kruunun raja-arvo oli yleinen toimenpide, jota sovellettiin niin kotimaisiin tuottajiin, maahantuojiin, välittäjiin kuin etämyynnin harjoittajiin ja joka oli tosiasiallisesti avoin kaikille talouden toimijoille yhdenvertaisesti.

(225) Lisäksi veron terveystavoitteen vuoksi ja koska 50 000 Tanskan kruunun raja-arvon vuoksi verottamatta jätettyjen vähäisten määrien terveysvaikutus oli rajallinen, vapautus vaikuttaa perustellulta viitejärjestelmän luonteen perusteella.

(226) Komissio panee merkille, että raja-arvon vuoksi perimättä jääneiden verojen määrä saattaa olla pieni (vrt. johdanto-osan 81 kappale), ja myöntää, että näin pienten määrien kerääminen olisi aiheuttanut suhteettoman hallintotaakan. Kuten Tanska selitti, yritysten, joiden liikevaihto on enintään 50 000 Tanskan kruunua, ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäveroa varten tästä kyseisille yrityksille ja hallinnolle aiheutuvan hallinnollisen rasituksen vuoksi. Se olisi suhteeton kerättävän arvonlisäveron määrään nähden. Sama pätee tässä käsiteltävään asiaan. Sellaisten yritysten maksama vero, joiden veronalaisten elintarvikkeiden liikevaihto on enintään 50 000 Tanskan kruunua, olisi liian vähäinen, jotta sen keräämisen aiheuttama hallintotaakka olisi perusteltu. Komissio ei näin ollen havainnut mitään mielivaltaisuutta tai väärinkäytöksiä verovelvollisia koskevan 50 000 Tanskan kruunun raja-arvon määrittämisessä. Tanska sovelsi tätä raja-arvoa, joka on seurausta terveys- ja ravitsemustavoitteiden sekä veron vaikuttavuuden ja hallinnollisen tehokkuuden tasapainottamisesta, johdonmukaisesti ja perusteli sen asianmukaisesti.

(227) Komissio on samaa mieltä siitä, että terveyden näkökulmasta on pätevä tavoite keskittää vero verovelvollisten osalta suuriin yrityksiin ja jättää verotuksen ulkopuolelle hyvin pienet yritykset, joiden verotettavien elintarvikkeiden vuosimyynti on enintään 50 000 Tanskan kruunua. Vaikka olisi ollut ajateltavissa, että veroa olisi sovellettu myös niihin verovelvollisiin, joiden myynti on enintään 50 000 Tanskan kruunua (alle raja-arvon), veron vaikuttavuuden ja hallinnollisen tehokkuuden näkökulmasta on perusteltua rajoittaa verovelvolliset raja-arvon ylittäviin yrityksiin. Tällä tavoin ensisijaisten ja muiden lähteiden välinen hintaero kasvaa vielä enemmän ja tämä tehostaa väestön ohjaamista luopumaan ensisijaisten lähteiden kulutuksesta juuri sen vuoksi, että niillä on kielteisiä terveysvaikutuksia.

(228) Sellaisten yritysten vapauttaminen verosta, joiden veronalaisten elintarvikkeiden vuosimyynti oli yhteensä enintään 50 000 Tanskan kruunua, joka on määritelty toimenpiteeksi 3 aloittamispäätöksen 2.1.8.3 jaksossa, ei näin ollen ollut valikoivaa eikä SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

7.4.4 TOIMENPIDE 6 EI OLE VALIKOIVA, KOSKA SILLÄ EI TEHDÄ EROA RINNASTETTAVASSA OIKEUDELLISESSA JA TOSIASIALLISESSA TILANTEESSA OLEVIEN YRITYSTEN VÄLILLÄ

(229) Tämä toimenpide, johon sisältyi neljä alatoimenpidettä, liittyi siihen, että laissa eroteltiin samojen tai samanlaisten elintarvikkeiden kotimaiset tuottajat ja maahantuojat veronlykkäys- ja verovähennysjärjestelmän tiettyjen näkökohtien suhteen. Olennaisilta osin toimenpide tarkoittaa varastonpitäjien ja vastaanottajien eriarvoista kohtelua (johdanto-osan 233 kappale), koska toimenpidettä ei sovellettu vastaanottajiksi rekisteröityihin maahantuojiin. Aloittamispäätöksen johdanto-osan 135 kappaleessa katsottiin, että toimenpiteellä ilmeisesti tehdään ero tuontituotteiden ja kotimaisten tuotteiden välillä ja että se tästä syystä saattaa olla valikoiva ja myös SEUT-sopimuksen 110 artiklan määräysten vastainen.

(230) Tanskan viranomaisten vastauksena aloittamispäätökseen toimittamien tietojen perusteella komissio katsoo, että toimenpiteen 6 osalta on perusteita poiketa tästä aloittamispäätöksessä tehdystä alkuperäisestä arviosta.

(231) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 74 kappaleessa komissio katsoi sen käsityksen perusteella, että lailla säädettiin kotimaisille elintarviketuottajille tiettyjä etuuskohtelujärjestelyjä maahantuojiin verrattuna, että kuvailtu järjestelmä vaikutti aiheuttavan kotimaisille tuottajille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun, koska ne asetettiin suotuisampaan taloudelliseen asemaan verrattuna saman tyyppisiä tuotteita tuoviin yrityksiin.

(232) Tätä huolta vahvisti se, että Tanskan lainsäätäjä oli myöntänyt lain valmisteluasiakirjoissa ([102]), että etuuskohtelujärjestelmän tavoitteena ja vaikutuksena oli antaa kotimaisille tuottajille mahdollisuus saada kassavirtaetu ([103]). Kuten Tanskan viranomaiset vahvistivat, nämä veronlykkäys- ja verovähennysvaihtoehdot eivät olleet niiden yritysten saatavilla, jotka toivat maahan saman tyyppisiä elintarvikkeita ja myivät niitä samoilla Tanskan markkinoilla.

(233) Kuten Tanskan viranomaiset väittivät vastauksessaan aloittamispäätökseen, lain mukainen järjestelmä, joka perustui valmisteveroista annetun direktiivin 2008/118/EY mukaiseen järjestelmään, edellyttää kuitenkin perustavanlaatuista eroa valtuutetun varastonpitäjän ([104]) (laissa 'varastonpitäjä') ja rekisteröidyn vastaanottajan ([105]) (laissa 'vastaanottaja') välillä: varastonpitäjän varasto on veroton, mutta vastaanottajan varasto veronalainen (vrt. johdanto-osan 92 kappale ja sitä seuraavat kappaleet). Tämä on yhdenmukaista unionin tuomioistuinten oikeuskäytännön ([106]) kanssa, jonka mukaan vero olisi kannettava samassa toimitusketjun vaiheessa eli silloin, kun kotimaiset tuottajat toimittavat tuotteen, ja silloin, kun maahantuojat tuovat tuotteen maahan.

([102]) L 111 – Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedt-afgiftsloven), 28.2.2011, liite 3.
([103]) Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), September 2010 udkast, 'Bemærkninger til lovforslaget', 3 §:n 4 momentin 1 alamomentti (liite 3).
([104]) Valtuutettu varastonpitäjä on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, jalostamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan tai sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä.
([105]) Rekisteröity vastaanottaja on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, jolle määräjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat vahvistamiensa edellytysten mukaisesti myöntäneet luvan ansiotoiminnassaan vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirtyviä valmisteveron alaisia tavaroita.
([106]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 2.4.1998, Outokumpu C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155, 25 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.6.1992, Sanders Adour ja Guyomarc'h Orthez v. Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, C-149/91 ja C-150/91, ECLI:EU:C:1992:261, 18 kohta.

(234) Sekä direktiivin 2008/118/EY että lain säännösten mukaan yritys rekisteröidään sen mukaan, mikä sen rooli on toimitusketjussa, eikä sen perusteella, mistä sen myymät tuotteet ovat peräisin. Kotimainen tuottaja rekisteröidään tavallisesti valtuutettuna varastonpitäjänä / varastonpitäjänä ja maahantuoja rekisteröidään tavallisesti rekisteröitynä vastaanottajana / vastaanottajana. Lailla kuitenkin myös annettiin vain väliportaan kauppaa harjoittaville maahantuojille mahdollisuus rekisteröityä varastonpitäjäksi ja pitää tällä tavoin varastonsa verottomina (aloittamispäätöksen johdanto-osan 42 kappale). Kaikkien kotimaisten ja/tai tuotujen veronalaisten tuotteiden suoraa myyntiä harjoittavien vähittäismyyjien varastoja verotettiin, ja ne olivat samassa asemassa veronalaisten tuotteiden verotuksen suhteen. Samalla, kuten aloittamispäätöksen 41 kappaleessa kuvailtiin, tanskalaiset tuottajat voivat rekisteröityä varastonpitäjäksi sen tuotannon osan osalta, jonka ne aikoivat viedä maasta.

(235) Tanskan mukaan varastonpitäjien ja vastaanottajien perustavanlaatuinen ero oikeuttaa eriarvoisen kohtelun lain nojalla eikä toimenpide 6 ole – kuten kantelija väitti – keino kohdella eri tavalla kotimaisia ja ulkomaisia tuottajia. Se ei myöskään ole syrjivä millään muulla tavalla, vaan sillä varmistetaan ainoastaan, että verot kannetaan unionin tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaisesti ([107]).

(236) Komissio on samaa mieltä siitä, ettei toimenpiteellä 6 kohdella eri tavoin kotimaisia ja ulkomaisia tuottajia tai samassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa olevia yrityksiä. Varastonpitäjät ja vastaanottajat ovat eri asemassa sen suhteen, mikä niiden rooli toimitusketjussa on, ja tämä puolestaan on laissa ja myös direktiivissä 2008/118/EY noudatettu periaate. Se, miten yrityksiä lain nojalla verotetaan, riippuu niiden roolista toimitusketjussa. Se, mikä rooli kullakin yrityksellä on, ratkaistaan objektiivisin perustein, joihin yritys voi tietyssä määrin vaikuttaa. Maahantuoja voi esimerkiksi päättää itse, että se haluaa harjoittaa vain väliportaan kauppaa, ja tällä tavoin se voi rekisteröityä varastonpitäjäksi ja pitää varastonsa verottomana. Jos se kuitenkin haluaa harjoittaa suoraa myyntiä, sen on rekisteröidyttävä vastaanottajaksi ja sen varastoa verotetaan (aivan kuten suoraa myyntiä harjoittavien kotimaisten tuottajien varastoja).

(237) Komissio päättelee, että toimenpiteen 6 osalta veron kantamisajankohdan eriyttäminen ei aiheuta eriarvoista kohtelua kotimaisten ja ulkomaisten tai samassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa olevien yritysten välillä. Tästä syystä toimenpide 6 ei ole valikoiva SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa mielessä. Samasta syystä ja koska varastonpitäjän ja rekisteröidyn vastaanottajan ero toimenpiteessä 6 vastaa valmisteveroista annetun direktiivin 2008/118/EY mukaista järjestelmää, se ei myöskään ole SEUT-sopimuksen 110 artiklan vastainen. Tämä johtuu siitä, että sillä ei määrätä korkeampaa veroa tuontituotteille kuin kotimaisille tuotteille eikä se ole välillistä suojelua muista jäsenvaltioista peräisin olevia tuotteita vastaan.

8. **PÄÄTELMÄT**

(238) Toimenpiteen 5 osalta yksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan vaatimuksista, valtion varojen käyttö, ei täyttynyt. Komissio päättelee tästä syystä, että toimenpide 5 ei ollut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaista valtiontukea.

(239) Toimenpiteiden 1, 2, 3 ja 6 osalta yksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan vaatimuksista, valikoivuus, ei täyttynyt. Komissio päättelee tästä syystä, että toimenpiteet 1, 2, 3 ja 6 eivät olleet SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaista valtiontukea,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Tiettyjen elintarvikkeiden sisältämän tyydyttyneen rasvan verotuksesta Tanskassa 30 päivänä maaliskuuta 2011 annettu laki N:o 247, joka oli voimassa 1 päivästä lokakuuta 2011 31 päivään joulukuuta 2012, ei ole SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaista valtiontukea.

([107]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 2.4.1998, Outokumpu C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155, 25 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.6.1992, Sanders Adour ja Guyomarc'h Orthez v. Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, C-149/91 ja C-150/91, ECLI:EU:C:1992:261, 18 kohta.

2 artikla

Tämä päätös on osoitettu Tanskan kuningaskunnalle

Tehty Brysselissä 6 päivänä kesäkuuta 2019.

Komission puolesta
Phil HOGAN
Komission jäsen