

AFGØRELSE

KOMMISSIONENS AFGØRELSE

af 26. maj 2010

om statsstøtte i form af et forlig om afgifter iværksat af Belgien til fordel for virksomheden Umicore S.A. (tidligere »Union Minière S.A.«) (Statsstøtte C 76/03 (ex NN 69/03))

(meddelt under nummer K(2010) 2538)

(Kun den franske og den nederlandske udgave er autentiske)

(EØS-relevant tekst)

(2011/276/EU)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 108, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger ⁽¹⁾ i overensstemmelse med disse artikler, og

ud fra følgende betragtninger:

I. SAGSFORLØB

- (1) Ved brev af 11. februar 2002 overbragte Kommissionen de belgiske myndigheder de oplysninger, den rådede over, vedrørende et forlig mellem de belgiske skattemyndigheders efterforskningstjeneste, l'Inspection Spéciale des Impôts (»SET«), og selskabet Umicore S.A. (»Umicore«), det tidligere »Union Minière S.A.«, om nedsættelse af momsgejd. I det omtalte brev bad Kommissionen de belgiske myndigheder om at fremlægge alle de oplysninger, der vil sætte den i stand til at vurdere forliget i lyset af artikel 107 og 108 i TEUF (*).
- (2) Den belgiske regering svarede Kommissionen ved brev af 7. maj 2002.
- (3) Ved brev af 9. august 2002 udbad Kommissionen sig yderligere oplysninger med henblik på bedre at kunne vurdere foranstaltningen. Den belgiske regering fremlagde disse oplysninger ved brev af 18. september 2002.
- (4) Ved brev af 21. oktober 2003 bad Kommissionen de belgiske myndigheder om at fremlægge supplerende

dokumenter med henblik på at nå til klarhed over de belgiske skattemyndigheders holdning til forliget med Umicore.

- (5) Ved brev af 31. oktober 2003 meddelte de belgiske myndigheder Kommissionen, at undersøgelsesdommer i Bruxelles, Frédéric Lugentz, der havde fået pålagt den strafferetlige undersøgelse mod X vedrørende omstændighederne ved indgåelsen af forliget mellem SET og Umicore, havde beslægtet sagsakterne om Umicore-skattesagen og samtlige dokumenter vedrørende det pågældende forlig.
- (6) Ved brev af 10. december 2003 underrettede Kommissionen Belgien om, at den havde besluttet at indlede proceduren efter traktatens artikel 108, stk. 2, med hensyn til ovennævnte støtte.
- (7) Kommissionens beslutning om at indlede proceduren blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽²⁾ den 7. september 2004. Kommissionen opfordrede interesserede parter til at fremsætte bemærkninger til den omhandlede støtte.
- (8) Som følge af en fejl i den tekst, der blev offentliggjort den 7. september 2004, blev beslutningen offentliggjort på ny i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽³⁾ den 17. november 2004.
- (9) Kommissionen modtog en række bemærkninger desangående fra Umicores side ved breve af 7. oktober og 13. december 2004 og fra en anonym tredjepart ved brev af 4. oktober 2004.
- (10) Efter den nye offentliggørelse af beslutningen fremsatte Belgien sine bemærkninger ved brev af 15. december 2004.

⁽¹⁾ EUT C 280 af 17.11.2004, s. 10.

(*) Med virkning fra den 1. december 2009 er EF-traktatens artikel 87 og 88 blevet til henholdsvis artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (»TEUF«). Indholdet i bestemmelserne er dog stort set uændret. I denne afgørelse skal henvisninger til artikel 107 og 108 i TEUF efter omstændighederne forstås som henvisninger til EF-traktatens artikel 87 og 88. I TEUF er terminologien på visse punkter ændret. F.eks. er »Fællesskabet« ændret til »EU« og »fællesmarkedet« til »det indre marked«.

⁽²⁾ EUT C 223 af 7.9.2004, s. 2.

⁽³⁾ Se fodnote 1.

- (11) Den 13. maj 2005 sendte Kommissionen Belgien en række bemærkninger fra tredjepart. Belgien fremsatte sine bemærkninger for Kommissionen den 13. juni 2005.
- (12) Ved brev af 12. december 2005 meddelte Kommissionen Belgien, at den havde besluttet at sætte undersøgelsen af foranstaltningen i bero, indtil retsmyndighederne havde truffet afgørelse i den verserende sag.
- (13) I sit svar af 19. januar 2006 angav Belgien, at der var blevet foretaget ransagninger i SET's lokaler, og at samtlige sagsakter i afgiftssagen var blevet beslaglagt. Belgien lovede at holde Kommissionen informeret om de beslutninger, som retsmyndighederne meddelte skattemyndighederne.
- (14) Ved brev af 31. marts 2008 anmodede Kommissionen om oplysninger om, hvor langt den retlige procedure var nået, og om en mulig tilbagelevering af de beslaglagte dokumenter.
- (15) Ved brev af 16. juni 2008 svarede Belgien Kommissionen, at den retlige procedure var blevet afsluttet den 13. november 2007.
- (16) Den 28. juli 2008 afholdtes et møde mellem repræsentanter for SET og Kommissionen. I forlængelse af mødet opstilledes en liste over spørgsmål med de vigtigste punkter, som Kommissionens repræsentanter havde rejst ved mødet. Listen tilgik de belgiske myndigheder pr. e-mail. De belgiske myndigheder indgav deres svar ved brev af 9. september 2008.
- (17) Ved brev af 17. oktober 2008 erindrede Kommissionen Belgien om, at Belgien havde ansvaret for at træffe alle nødvendige foranstaltninger, herunder foranstalte en tilbagelevering af de beslaglagte dokumenter, således at Kommissionens spørgsmål kunne besvares. I brevet nævnte Kommissionen også muligheden af formelt at pålægge Belgien at fremskaffe de ønskede oplysninger, idet Belgien allerede burde have fremskaffet de pågældende oplysninger som svar på Kommissionens tidligere anmodninger herom.
- (18) Ved e-mail af 21. januar 2009 bad Kommissionen de belgiske myndigheder om at redegøre for, hvorledes de havde reageret på brevet af 17. oktober 2008. Ved brev af 29. januar 2009 svarede de belgiske myndigheder, at SET arbejdede på at besvare Kommissionens spørgsmål.
- (19) Ved brev af 7. maj 2009 meddelte Belgien Kommissionen, at de beslaglagte dokumenter var blevet tilbageleveret til SET, som nu var i færd med at granske dem for at besvare Kommissionens spørgsmål.
- (20) Ved brev af 6. august 2009 fremlagde Belgien sit svar til Kommissionen på de spørgsmål, som Kommissionen havde stillet i brev af 17. oktober 2008.

- (21) På Kommissionens begæring fremsendte Belgien ved e-mail af 22. september 2009 supplerende oplysninger om visse gældende administrative bestemmelser.

II. UDFØRLIG BESKRIVELSE AF STØTTEFORANSTALTNINGEN

II.1 De overordnede rammer for forliget mellem SET og Umicore den 21. december 2000

- (22) Inden for rammerne af de undersøgelser skattemyndighederne i flere medlemsstater foretog af ædelmetaltransaktioner, udførte SET's regionalkontor i Bruxelles kontrol hos Umicore S.A. vedrørende årene 1995-1999. Efter kontrollerne sendte SET Umicore to betalingsanmodninger (af henholdsvis 30. november 1998 og 30. april 1999), som viste uregelmæssigheder i anvendelsen af momsfratagelser i forbindelse med salg af sølvkorn til selskaber hjemmehørende i Italien, Schweiz og Spanien.
- (23) Betalingsanmodningerne angik særlig fastsættelsen af det foreløbige momsbeløb, som Umicore hæftede for på grund af uregelmæssighederne i anvendelsen af momsfratagelse, skattebødens størrelse og de forfaldne morarenter fra og med den dato, hvor momsgælden var opstået. I de to betalingsanmodninger blev den afgiftspligtige bedt om skriftligt at godkende de beløb, SET havde fastsat, eller indgive en motiveret indsigelse inden 20 dage.
- (24) Umicore valgte det sidste og indgav i juni 1999 to skriftlige indsigelser til SET, hvori det hævdedes, at momsfratagelsen var lovlig. Den 23. december 1999 meddelte SET Umicore sine bemærkninger til den afgiftspligtiges to skriftlige indsigelser. SET fastholdt rigtigheden af oplysningerne i de to betalingsanmodninger. Derfor bad SET Umicore om enten at godkende det fastsatte afgiftsbeløb eller fremkomme med nye oplysninger, som kunne begrunde nedsættelse eller bortfald af skattebeløbet, og erklære sig indforstået med, at forældelsesfristen for afgiftskravet med renter og bøder ikke forlængedes tilsvarende. Den 30. marts 2000 uddybede Umicore sin argumentation og afviste på ny SET's konklusioner.
- (25) Den 21. december 2000 accepterede SET Umicores forslag til en aftale («forlig») om de to betalingsanmodninger vedrørende moms i hele den periode, der er omfattet af SET's kontroller. Forliget indebærer, at Umicore skal betale et langt lavere beløb end det, der fremgår af ovennævnte betalingsanmodninger.

II.2. Afgiftsregler for leverancer inden for Fællesskabet og for udførsel af varer

- (26) De gældende momsregler for leverancer inden for Fællesskabet og for udførsel af varer, som forliget om årene

1995-1998 sigter til, udspringer af gennemførelsen af Rådets direktiv 91/680/EØF ⁽⁴⁾ i den belgiske momslovgivning. Direktivet indeholdt en overgangsordning for moms med henblik på at fjerne de fiskale grænser inden for Den Europæiske Union og ændrede det sjette momsdirektiv ⁽⁵⁾.

1. Beskatning af leverancer af varer

- (27) I artikel 2, første afsnit, i den belgiske momslov (»momsloven«) fastlægges det, at »leverancer af varer og tjenesteydelser mod vederlag er afgiftspligtige, når de udføres af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

- (28) I momslovens artikel 10 er fastsat følgende:

»Ved leverance af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over en vare. Det drejer sig særlig om at stille den til rådighed for køberen eller erhververen i henhold til en retsstiftende eller retskonstaterende kontrakt.«

- (29) Endelig hedder det i momslovens artikel 15:

»Artikel 1. Leverance af varer i Belgien finder sted, når leveringsstedet i overensstemmelse med artikel 2-6, må anses for at befinde sig i Belgien.

Artikel 2. Leveringsstedet må anses for at være det sted, hvor varen stilles til rådighed for køberen eller erhververen.

Dog må leveringsstedet anses for at være:

1. det sted, hvor forsendelsen eller transporten til køberen påbegyndes, når leverandøren, køberen eller tredjemand afsender eller transporterer varen

(...)

Artikel 7. Medmindre andet godtgøres, må leverancer af løsøre anses for at finde sted i Belgien, når en af parterne i transaktionen på tidspunktet for leverancen har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted dér, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

- (30) Leverancer af varer (som transporteres fra et sted i Belgien) er altså i princippet afgiftspligtige i Belgien. Når en af parterne i transaktionen er hjemmehørende i Belgien, opererer loven med den lovsformodning, at leverancen må anses for at finde sted i Belgien.

2. Momspligt

- (31) På grundlag af momslovens artikel 51, stk. 1, påhviler afgiften den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig leverance af varer eller tjenesteydelser i Belgien.

3. Udførsel

- (32) I momslovens artikel 39, stk. 1, er fastsat en momsfritagelsesordning ved eksport af varer: »Momsfritagelsen omfatter: 1. leverancer af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, 2. leverancer af varer, som af en køber, der ikke er hjemmehørende i Belgien, eller for hans regning, forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet (...)«.

- (33) I overensstemmelse med momslovens artikel 39, stk. 3, er vilkårene for momsfritagelse ved udførsel af varer fra Belgien til steder uden for Fællesskabet i belgisk ret fastsat ved kongelig anordning nr. 18 af 29. december 1992 (»KA nr. 18«) ⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ Artikel 5, stk. 2, i KA nr. 18 fastslår, at »en køber, som ikke er hjemmehørende i Belgien, og som selv tager en vare i besiddelse i Belgien, ved overdragelsen af varen skal kvittere for modtagelsen over for sælgeren, der er hjemmehørende i Belgien. Kvitteringen til sælgeren skal indeholde leveringsdato, beskrivelse af varerne og bestemmelsesland. Der skal også udstedes kvittering til sælgeren, når varerne overdrages i Belgien af en tredjemand for købers regning, og køber ikke er hjemmehørende i Belgien. I så fald skal kvitteringen være udstedt af omtalte tredjemand, som på kvitteringen erklærer at handle for ordregivers regning« — Artikel 6 i KA nr. 18 angiver, at »det påhviler sælger at godtgøre udførslen (...) uanset kravet om kvittering, jf. artikel 5, stk. 2«. Artikel 3 i KA nr. 18 bestemmer desuden, at »sælger skal altid være i besiddelse af alle de dokumenter, der godtgør udførslen og fremvise dem til kontrolpersoner på forlangende. Dokumenterne omfatter særlig ordresedler, transportdokumenter, betalingsdokumenter og de i artikel 2 omtalte eksportdeklarationer«. Artikel 2 bestemmer, at »en kopi af salgsfakturaen eller i mangel heraf et ledsagedokument med alle de oplysninger, som en salgsfaktura skal indeholde, skal afleveres til det toldkontor, hvor der skal indgives en eksportdeklaration i overensstemmelse med toldreglerne for udførsel«.

⁽⁴⁾ EFT L 376 af 31.12.1991, s. 1

⁽⁵⁾ Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (»sjette momsdirektiv«) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

4. Leverancer af varer inden for Fællesskabet

- (34) I momslovens artikel 39a er fastsat følgende om tiden efter 1. januar 1993: »Følgende er omfattet af afgiftsfritagelsen: 1. Leverancer af varer, der forsendes eller transporteres af sælger (...), erhverver, eller for en af disses regning uden for Belgien, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat, hvor han er momspligtig af de inden for Fællesskabet erhvervede varer (...).«

- (35) I belgisk skatteret forudsætter en korrekt anvendelse af den momsfrigørelse, der omtales i momslovens artikel 39a, at flere betingelser vedrørende dokumentation er opfyldt. I artikel 1 i KA nr. 52 af 29. december 1992 er det fastsat, at »den i momslovens artikel 39a omtalte momsfrigørelse forudsætter dokumentation for, at varerne er blevet forsendt eller transporteret uden for Belgien, men inden for Fællesskabet«. Derefter præciseres det i artikel 2 i KA nr. 52, at momsfrigørelsen »derudover forudsætter, at det kan godtgøres, at leverancen sker til en afgiftspligtig..., der er momsregistreret i en anden medlemsstat«. I artikel 3, 1. afsnit, i KA nr. 52 er det derudover fastsat, at »sælger skal altid være i besiddelse af alle de dokumenter, der godtgør, at forsendelsen eller transporten af varerne faktisk har fundet sted...«. I den forbindelse henledes de afgiftspligtiges opmærksomhed i et uddrag af en pressemeldelse, der er trykt i *Moniteur Belge* nr. 36 af 20. februar 1993, på det forhold, at »transporten skal udføres af sælger, erhverver eller for en af disses regning. Dette indebærer, at en transport, der udføres af en efterfølgende kunde eller for dennes regning (f.eks. i forbindelse med salg i flere led, hvor transporten udføres af slutkunden), ikke medfører afgiftsfritagelse af de leverancer, der går forud for leverancen til slutkunden«.

- (36) For at nyde afgiftsfritagelse ved leverancer inden for Fællesskabet, påhviler det derfor den afgiftspligtige blandt andet at dokumentere, at transporten er udført af sælger, erhverver eller for en af disses regning (⁷).

(⁷) I et uddrag af den belgiske finansministers svar på forespørgsel fra parlamentet nr. 248 af 23.1.1996 (Bull. Q.R., Ch. Repr. S.O. 1995-1996 nr. 26 af 18.3.1996) præciseres det, at »en leverance inden for Fællesskabet, der afsendes eller transporteres fra Belgien, udgør en transaktion, der i princippet er afgiftspligtig i Belgien, når den foretages af en afgiftspligtig, der handler i denne egenskab. Det påhviler naturligvis den leverandør, der påberåber sig afgiftsfritagelsen, at godtgøre, at han er berettiget til den. Det er altså vedkommende, der har bevisbyrden for, at betingelserne for anvendelse af undtagelsesbestemmelsen er opfyldt«.

- (37) Hvis betingelserne for at anvende undtagelserne i momslovens artikel 39 og 39a ikke er opfyldt, er leverancen af varer afgiftspligtig i Belgien, og der opstår en momsgæld som følge af, at transaktionen finder sted (⁸). Ud fra princippet om *fair play* over for den afgiftspligtige accepterer de belgiske skattemyndigheder ikke desto mindre afgiftsfritagelser i henhold til ovennævnte artikler, selv om den afgiftspligtige ikke er i stand til at fremlægge fuld dokumentation for, at betingelserne for afgiftsfritagelse er opfyldt, forudsat at skattemyndighederne selv har fået en sådan dokumentation i hænde fra andre medlemsstater eller tredjelande, f.eks. i forbindelse med gensidig bistand.

5. Beskatning på grundlag af de faktiske forhold

- (38) Det er den belgiske kassationsrets faste retspraksis, at beskatning (herunder momspålæg) skal ske på grundlag af de faktiske forhold (⁹). Ud fra dette princip skal skattemyndighederne således fastsætte en afgift ud fra de faktiske forhold (resultatet af de pågældende parter faktiske hensigter), ikke ud fra de formodede forhold, sådan som skatteyderen fremstiller dem.

6. Procedure

- (39) Hvis skattemyndighederne anfægter momsfrigørelsen af de pågældende leverancer af varer, tilsendes den afgiftspligtige en betalingsanmodning (¹⁰), som regel vedlagt bødeforlæg.

7. Forlig med den afgiftspligtige

- (40) I henhold til momslovens artikel 84, andet afsnit, kan finansministeren indgå forlig med en afgiftspligtig, forudsat at forliget ikke indebærer afgiftsfritagelse eller

(⁸) I artikel 16 angives det, at en leverance finder sted i det øjeblik, hvor varen stilles til rådighed for erhververen, og i artikel 17, at afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på tidspunktet for leverancen.

(⁹) Se Kassationsrettens dom af 21.5.1982, Pas. I, 1982, s. 1106.

(¹⁰) Skønt denne procedure ikke er beskrevet eksplicit i momsloven, er den skattemyndighedernes gængse praksis og sigter på at overholde en række grundlæggende principper, herunder kontradiktionsprincippet og god forvaltningsskik.

-nedsættelse. Sådanne forlig kan således kun vedrøre faktiske forhold, ikke retlige. Forlig forudsætter normalt indrømmelser fra begge parter (ikke om afgiftens størrelse, som er beregnet på grundlag af fastslåede kendsgerninger, men om faktiske forhold, bødefastsættelse osv.)⁽¹¹⁾.

- (41) Finansministerens kompetence er uddelegeret til de regionale momsforvaltninger og SET.

8. Anvendelse af administrative bøder

- (42) For så vidt angår anvendelsen af bøder i tilfælde af manglende dokumentation for retten til afgiftsfritagelse skal der i henhold til momslovens artikel 70, stk. 1, betales en proportionel bøde svarende til to gange den skyldige afgift for at have undladt at opfylde forpligtelsen til at betale moms. I henhold til KA nr. 41 af 30. januar 1987 eksisterer der dog en reduktionsskala for proportionelle skattebøder. I henhold til artikel 1, stk. 1, i KA nr. 41 nedsættes denne bøde til 10 % af den skyldige afgift (jf. bilagets tabel G) i tilfælde af overtrædelser i forbindelse med anvendelsen af momslovens artikel 39a (forkert anvendt fritagelse eller manglende dokumentation for retten til fritagelse). Den proportionelle bøde anvendes ligeledes ved overtrædelser af samme art ved anvendelsen af momslovens artikel 39.

- (43) I henhold til momslovens artikel 70, stk. 2, skal der svares en bøde svarende til to gange den skyldige afgift af transaktionen, når der ikke udstedes faktura, eller fakturaen indeholder fejlagtige oplysninger, bl.a. vedrørende registreringen af transaktionen samt navn eller adresse på de interesserede parter. I henhold til momslovens artikel 70, stk. 2, andet afsnit, gælder reglen om bødepålæg dog ikke, når uregelmæssighederne kan anses for at være utilsigtede⁽¹²⁾, eller når leverandøren ikke havde nogen grund til at tvivle på, at medkontrahenten ikke var afgiftspligtig⁽¹³⁾.

- (44) I henhold til KA nr. 41⁽¹⁴⁾ nedsættes bødebeløbet til 100 % af den skyldige afgift af transaktionerne i tilfælde af, at de anmærkninger, der skal optræde på fakturaen, ikke er tilstrækkeligt præcise. Ifølge samme anordnings artikel 3 eftergives hele bøden, når en afgiftspligtig af egen drift bringer sin situation i orden, inden skattemyndighederne tager affære.

⁽¹¹⁾ Commentaire administratif du code de la TVA nr. 84/91.

⁽¹²⁾ Særlig må det tages i betragtning, hvor mange og hvor vigtige transaktioner, der ikke fremgår af dokumenter uden uregelmæssigheder sammenholdt med, hvor mange og hvor vigtige transaktioner der fremgår af dokumenter uden regelmæssigheder.

⁽¹³⁾ Ifølge commentaire administratif nr. 70/67 anvendes denne bestemmelse udelukkende, når den afgiftspligtiges salg til en kunde sker uden faktura, og denne kunde optræder som privatperson og på betingelse af, at den afgiftspligtige ikke har tungtvejende grunde til at tvivle på, at medkontrahenten ikke er afgiftspligtig.

⁽¹⁴⁾ Se tabel C.

9. Bødernes proportionalitet

- (45) Ifølge den belgiske domstol Cour d'Arbitrages⁽¹⁵⁾ kendelse af 24. februar 1999⁽¹⁶⁾ skal en dommer kunne efterprøve, om »beslutningen om en sanktion er berettiget af faktiske og retlige grunde, og om den overholder samtlige de ved lov fastsatte bestemmelser og generelle principper for forvaltning, herunder proportionalitetsprincippet«. Ved samme lejlighed vurderede Cour d'Arbitrage desuden, at administrative bøder på momsområdet havde karakter af sanktion.

- (46) Den belgiske kassationsrets⁽¹⁷⁾ nyere retspraksis bekræfter i øvrigt, at såvel de kompetente skattemyndigheder som domstolene er forpligtet til at anvende proportionalitetsprincippet ved beregning af administrative bøders størrelser, også når det medfører, at de må fravige en fast bødeskala.

10. Skattemyndighedernes mulighed for at nedsætte eller eftergive bøder

- (47) Efter at lov af 15. marts 1999 om klageadgangen på skatte- og afgiftsområdet, er trådt i kraft, er momslovens bestemmelser⁽¹⁸⁾, som tillagde det belgiske finansministerium beføjelser til at eftergive bøder, ophævet. På grundlag af artikel 9 i regentanordningen af 18. marts 1831⁽¹⁹⁾ har det belgiske finansministerium eller den embedsmand, som det bemyndiger dertil, kompetencen til at nedsætte eller eftergive bøder. Ministeriet har uddelegeret denne kompetence til generaldirektøren og de regionale direktører⁽²⁰⁾ med ansvar for momsforvaltningen⁽²¹⁾.

- (48) Denne bestemmelse giver skattemyndighederne mulighed for ved bødeforlæg at fravige den bødeskala, der er fastlagt i momslovens artikel 70, stk. 2, og i KA nr. 41, særlig når en slavisk anvendelse af skalaen kunne være i modstrid med proportionalitetsprincippet.

- (49) Når en bødenedsættelse er mulig, er det angiveligt naturligt, at et forlig, som skattemyndighederne og den afgiftspligtige indgår i mindelighed, også vedrører bøden, der kan gøres til genstand for forhandlinger.

⁽¹⁵⁾ Nu den belgiske forfatningsdomstol.

⁽¹⁶⁾ Cour d'arbitrages kendelse af 24.2.1999 i sag nr. 22/99.

⁽¹⁷⁾ Kassationsretten, 12.2.2009, RG C.07.0507.N, ikke offentliggjort, Kassationsretten, 13.2.2009, RG F.06.01.07.N, ikke offentliggjort, og Kassationsretten, 12.2.2009, RG F.06.0108.N.

⁽¹⁸⁾ Se momslovens tidligere artikel 84.

⁽¹⁹⁾ Ifølge regentanordningens artikel 9 træffer finansministeren afgørelser i klager vedrørende eftergivelse eller afgiftsforhøjelse i form af bøder i de tilfælde, hvor domstolene ikke træffer afgørelse.

⁽²⁰⁾ Direktører for de regionale SET besidder samme kompetence i medfør af artikel 95 i lov af 15.3.1999, der erstatter artikel 87 i lov af 8.8.1980.

⁽²¹⁾ Se Commentaire TVA nr. 84/59.

11. Morarenter

- (50) For så vidt angår morarenter, fastsættes det i momslovens artikel 91, stk. 1, at disse udregnes som 0,8 % af det skyldige afgiftsbeløb pr. måned, forsinkelsen varer. I momslovens artikel 84a præciseres det, at direktøren for den regionale momsforvaltning i særlige tilfælde kan fritage den afgiftspligtige helt eller delvis for betaling af morarenter i henhold til momslovens artikel 91 på betingelser, som direktøren fastsætter.

- (51) Det følger dog af visse administrative kommentarer om moms ⁽²²⁾, at morarenter udelukkende kan eftergives helt eller delvis, såfremt den afgiftspligtige er kommet i en vanskelig økonomisk situation, der skyldes omstændigheder, som vedkommende ikke selv var herre over. Belgien bekræfter denne praksis i sit brev af 13. juni 2005 som reaktion på bemærkninger fra tredjemand og angiver, at »de regionale SET-direktører har ikke i noget tilfælde eftergivet morarenter, hverken helt eller delvis. I øvrigt eftergives morarenter kun til afgiftspligtige, som befinder sig i en vanskelig økonomisk situation (...)«.

12. Tilbagebetaling

- (52) Ifølge momslovens artikel 77, stk. 1, nr. 7, tilbagebetales en afgift af en leverance af varer (eller tjenesteydelser) indtil det skyldige beløb i tilfælde af helt eller delvis tab af købsprisen.

- (53) Cirkulære nr. 78 om tilbagebetaling af moms ⁽²³⁾ fastsætter, at tilbagebetaling skal ske, ikke kun når købsprisen går tabt som følge af konkurs eller akkord, men tillige i de tilfælde, hvor leverandøren godtgør, at regningen helt eller delvis er ubetalt, og han har udtømt alle retsmidler. Hvornår tabet kan betragtes som sikkert, afhænger af de faktiske forhold i den enkelte sag ⁽²⁴⁾.

- (54) Når kun en del af regningen er betalt, f.eks. fordi beløbet uden moms er betalt af erhververen, og et beløb svarende

til momsen ikke er betalt, er det kun den del af momsbeløbet, der forholdsmæssigt kan henføres til den ubetalte del ⁽²⁵⁾, der kan tilbagebetales ⁽²⁶⁾.

13. Fradrag af moms i selskabsskatten

- (55) Ifølge artikel 53 i indkomstskatteloven er en række afgifter ikke fradragsberettigede ved beregningen af det afgiftspligtige grundlag for indkomstskat (herunder selskabsskat). Moms er dog ikke en af de pågældende afgifter.

- (56) De forvaltningsmæssige retningslinjer med hensyn til indkomstskat ⁽²⁷⁾ fastsætter i øvrigt, at moms, som en afgiftspligtig har indbetalt til eller skylder skattemyndighederne, og som ikke er dækket af den moms, som kunden har betalt, udgør udgifter i forbindelse med arbejdet.

14. Fradrag af momsbøder i selskabsskatten

- (57) I overensstemmelse med Kassationsrettens retspraksis, som bekræftes af de administrative kommentarer ⁽²⁸⁾, kan der ske fradrag af proportionelle momsbøder i selskabsskatten.

15. SET's beføjelser

- (58) Ifølge artikel 87 i lov af 8. august 1980 har SET og dens regionale direktører de samme beføjelser som momsforvaltningen.

II.3. Støttemodtageren

- (59) Umicore S.A. er et belgisk aktieselskab, som fremstiller og markedsfører specielle materialer og ædelmetaller i EU og på de internationale markeder. Bl.a. fremstiller og sælger Umicore sølvkorn. Umicore er særlig kendt for at have en af verdens største sølvraffineringskapaciteter.

- (60) Umicore udvinder sølv af andre materialer, som oftest af industriaffald, som virksomheden modtager som led i en lønkontrakt om genvinding af ædelmetaller og andre metaller (sølv, guld, platin, palladium, rhodium, iridium, kobolt, kobber, bly osv.). Umicore fremstiller specielt sølvkorn, som oftest sælges til engrosvirksomheder i smykkebranchen eller til industrien.

⁽²²⁾ Se Commentaire TVA nr. 84a/4 og følgende.

⁽²³⁾ Circulaire TVA nr. 78 af 15.12.1970, punkt 9.

⁽²⁴⁾ Se momsmyndighedernes manual »Manuel TVA«, s. 1116, punkt 530.

⁽²⁵⁾ Hvis en afgiftspligtig person fakturerer et beløb på 100, hertil lægger moms på 21 og dermed opnår et samlet beløb på 121, og hvis erhververen kun betaler 100, vedrører en eventuel tilbagebetaling ikke beløbet 21, men beløbet $21 \times (21/121) = 3,64$.

⁽²⁶⁾ Der foreligger ikke præcise retningslinjer for, hvordan tilbagebetalingen i tilfælde af helt eller delvis tab af købsprisen skal beregnes. Der er dog intet til hinder for, at en sådan tilbagebetaling kan foregå i de tilfælde, hvor momsbeløbet faktureres efterfølgende af den afgiftspligtige (selv flere år efter afgiftspligtens indtræden).

⁽²⁷⁾ Se Com.I.R. nr. 53/88.

⁽²⁸⁾ Se Com.I.R. nr. 53/97 og nr. 53/97.1.

- (61) Umicore afsætter også sølvkorn i andre medlemsstater. Det fremgår af Umicores oplysninger til de belgiske skattemyndigheder, at forbruget af sølv på det relevante tidspunkt androg 26 000 ton årligt på verdensplan, og at Italien var det vigtigste marked i Europa og blandt de største geografiske markeder med ca. 2 000 ton årligt.

II.4 SET's kontroller og betalingsanmodninger

- (62) I forlængelse af SET's kontroller af Umicores handel med ædelmetaller i årene 1995-1999 sendte SET's regional-kontor i Bruxelles henholdsvis den 30. november 1998 og den 30. april 1999 to betalingsanmodninger, der viste uregelmæssigheder vedrørende momsfratagelser i henhold til momslovens artikel 39a (og i visse tilfælde i henhold til artikel 39, der omhandler momsfratagelse for varer, der udføres af EU) for nogle leverancer af sølvkorn til italienske, spanske og schweiziske kunder med bestemmelsessted i Italien. Særlig kunne det på grundlag af en række undersøgelser, som de berørte medlemsstaternes kompetente tjenestegrene udførte, fastslås, at visse af Umicores udenlandske kunder var fiktive og knyttet til svigagtige mekanismer af »karruseltypen« med henblik på at unddrage sig momsbetaling.
- (63) De uregelmæssigheder, som SET fastslog, vedrører især overtrædelse af momslovens artikel 39 og 39a og artikel 1-3 i KA nr. 52 og Umicores anvendelse af momsfratagelsesreglerne på visse leverancer inden for Fællesskabet samt udførsler. Særlig fandt skattemyndighederne, at den afgiftspligtige ikke kunne dokumentere, at betingelserne for at anvende momslovens fritagelsesbestemmelser (artikel 39 og 39a) var opfyldt i forbindelse med de pågældende leverancer. Det var derfor SET's foreløbige vurdering, at Umicore havde anvendt momsfratagelsesbestemmelserne fejlagtigt i forbindelse med visse leverancer inden for Fællesskabet og visse udførsler.
- (64) Hvad angår især salg til visse afgiftspligtige italienere og spaniere (i perioden 1995-1996), var SET's foreløbige vurdering, at transporten af varerne hverken var blevet udført af Umicore eller den erhverver, der fremgik af fakturaen, og heller ikke for deres regning, men af en efterfølgende kunde i forsyningskæden i Italien. Ifølge SET opfyldte de pågældende leverancer altså ikke betingelserne i momslovens artikel 39a vedrørende momsfratagelse i forbindelse med leverancer af varer inden for Fællesskabet.
- (65) For så vidt angår salg til en række schweiziskbaserede selskaber fandt SET, at momsfratagelsen i henhold til momslovens artikel 39 for varer, der udføres af EU, ikke kunne finde anvendelse, fordi varerne var blevet leveret til et bestemmelsessted i Italien og således ikke havde forladt EU's territorium.

- (66) Følgelig var SET's foreløbige konklusion i betalingsanmodningen af 30. november 1998, at Umicore for årene 1995 og 1996 skyldte den belgiske stat følgende beløb:

— moms: 708 211 924 BEF, dvs. ca. 17 556 115 EUR

— nedsat skattebøde (jf. tabel G i bilaget til KA nr. 41): 70 820 000 BEF, dvs. ca. 1 755 582 EUR

— morarenter: 0,8 % per måned, forsinkelsen varer fra 21. januar 1997, udregnes på grundlag af det skyldige momsbeløb

- (67) SET's foreløbige konklusion i betalingsanmodningen af 30. april 1999 var i øvrigt, at Umicore for årene 1997-1998 skyldte den belgiske stat følgende beløb:

— moms: 274 966 597 BEF, dvs. ca. 6 816 243 EUR

— nedsat skattebøde (jf. tabel G i bilaget til KA nr. 41): 27 496 000 BEF, dvs. ca. 681 608 EUR

— 0,8 % morarenter pr. måned, forsinkelsen varer fra 21. januar 1999, udregnes ud fra det skyldige momsbeløb

- (68) Sammenlagt indeholdt betalingsanmodningerne momskrav over for Umicore på 24 372 358 EUR og skattebødekrav på 2 437 235 EUR.

- (69) Ved af brev af 11. og 18. juni 1999 og 31. marts 2000 anfægtede Umicore betalingsanmodningerne. Især hævdede Umicore at være uvidende om uregelmæssigheder hos virksomhedens kunder og forsvarede sig med, at virksomheden som grossist på sølvkornmarkedet ikke kunne forventes at være bekendt med, hvilke kunder køberne havde, i betragtning af at sølvsalget foregik »ab fabrik« med henblik på at undgå de risici, der knytter sig til transport. Desuden gjorde Umicore gældende, at samtlige virksomhedens kunder, i den periode transaktionerne foregik, var momsregistreret i andre medlemsstater, at Umicores kvartalsvise opgørelser over leverancer inden for Fællesskabet altid havde indeholdt samtlige sådanne leverancer i overensstemmelse med den belgiske momslov, at Umicores fakturaer blev udarbejdet i de momsregistreredes navn i overensstemmelse med det aftalte ved ordreafgivelsen, at transporten var udført af specialiserede transportvirksomheder, og at varen faktisk havde forladt belgisk territorium og faktisk var ankommet til Italien. Derfor fandt Umicore, at det var med rette, at virksomheden havde anvendt momsfratagelsesbestemmelserne i momslovens artikel 39a på de pågældende transaktioner.

- (70) Umicore understregede endvidere, at nogle stater nøjes med at kræve dokumentation for transport af varer i en anden medlemsstat end afgangsstedet for transporten, hvorimod Belgien angiveligt kræver dokumentation for, at transporten er udført af sælger eller køber af de pågældende varer, eller for en af disses regning, hvilket skulle være i modstrid med EU-retten og have alvorlig konkurrenceforvridende virkninger på bekostning af Umicore og andre belgiske virksomheder, som udfører denne type af leverancer inden for Fællesskabet. Umicore fandt altså, at virksomheden handlede i god tro, da den undlod at opkræve moms af de omstridte transaktioner.

II.5. Grundlaget for forliget af 21. december 2000

- (71) Den 21. december 2000 godkendte SET Umicores forslag til et forlig om virksomhedens momsafregning for årene 1995-1998. I forslaget til forlig angives det, at Umicore anfægter berettigelsen af SET's betalingsanmodninger, men accepterer den foreslåede løsning ud fra et ønske om at finde en mindelig løsning.
- (72) Ifølge forliget skal Umicore betale 423 000 000 BEF, dvs. ca. 10 485 896 EUR som »endelig og fuldstændig momsafregning for Umicore for årene 1995-1999«. I forliget præciseres det endvidere, at der ikke kan ske fradrag af beløbet i selskabsskatten.
- (73) Som Belgien allerede angav i den indledende undersøgelsesfase, før selve proceduren blev indledt, er de belgiske skattemyndigheder af den opfattelse, at transaktionsbeløbet svarer til en bøde, hvis størrelse er fastsat i henhold til momslovens artikel 70, stk. 2, og som nedsættes på grundlag af momslovens artikel 84. Det er således fastsat særlig i artikel 70, stk. 2, at fejlagtige angivelser på den afgiftspligtiges faktura »med hensyn til momsregistreringsnummer, navn eller adresse på de interesserede parter i transaktionen, typen og mængden af varer, der leveres eller tjenester, der ydes, priser og tilbehør«, medfører en bøde svarende til to gange den skyldige afgift af transaktionen. Bøden nedsættes dog til 100 % af den skyldige afgift i overensstemmelse med artikel 1, stk. 3, i KA nr. 41 (jf. tabel C i bilaget til KA nr. 41).
- (74) Belgien hævder ligeledes, at det transaktionsbeløb, som Umicore og SET nåede frem til, er berettiget og rimeligt i henhold til belgisk ret. Beløbet fremkommer ved følgende beregning:
- skyldig afgift (teoretisk beregning) af de pågældende transaktioner: 708 mio. BEF
 - bøde: 708 mio. BEF × 200 % = 1 416 mio. BEF (jf. momslovens artikel 70, stk. 2)
 - nedsættelse til 100 % i overensstemmelse med KA nr. 41 (jf. tabel C), der omhandler momsbødestørrelser, når overtrædelsen ikke er sket med henblik på at unddrage sig eller hjælpe andre til at unddrage sig afgiften: 708 mio. BEF

— hensyntagen til, at bøden ikke er fradragsberettiget som erhvervsmæssige omkostninger (708 – 40,17 % af 708): 423 mio. BEF, dvs. ca. 10 485 896 EUR.

- (75) Ifølge de belgiske myndigheder var et sådan forlig rimeligt, da de omhandlede betalingsanmodninger kun er et første skridt i den komplekse administrative procedure for fastsættelse af, hvor stor en skattegæld en momspligtig er skyldig at betale. En grundig undersøgelse af de oplysninger og argumenter, som Umicore — der hele tiden har afvist at have begået svig — påberåbte sig, overbeviste angiveligt SET om, at der i dette tilfælde ikke var grundlag for at opkræve afgifterne. SET finder, at oplysningerne samlet set, herunder særlig de dokumenter, som Umicore og de italienske myndigheder har fremsendt, gør det muligt at konkludere, at betingelserne for momsfritagelse var opfyldt, på trods af de forhold der er registreret i betalingsanmodningerne. Da der således ikke blev fastsat noget afgiftsbeløb, er der heller ikke blevet indrømmet nogen nedsættelse af momsgælden.

III. BEGRUNDELSE FOR INDLEDNINGEN AF PROCEDUREN

- (76) I Kommissionens beslutning om at indlede proceduren fandt den, at der herskede tvivl om den momsfritagelse af leverancer af varer, som SET's betalingsanmodninger omhandlede. Den fandt, at uretmæssig momsfritagelse kunne have øget leverandørens fortjenstmargen ved de pågældende transaktioner.
- (77) Kommissionen mindede om, at skønt en leverance af varer inden for Fællesskabet i princippet er afgiftspligtig i Belgien, kan den momsfritages, hvis to betingelser er opfyldt:
- varerne forsendes eller transporteres ud af den EU-medlemsstat, hvorfra de afsendes eller transporteres, af sælgeren eller køberen eller for en af disses regning, og indføres i en anden EU-medlemsstat, og
 - leverancen af varerne udføres på vegne af en anden afgiftspligtig, der handler i denne egenskab, i en anden EU-medlemsstat end den, hvorfra varerne afsendes eller transporteres.
- (78) Ud fra de oplysninger Kommissionen havde til rådighed, syntes Umicore ikke at være i stand til at godtgøre, at disse betingelser for fritagelse var opfyldt, da SET aflagde kontrolbesøg. Derfor, og i overensstemmelse med reglerne om momspålæg af leverancer af varer i Belgien, opstod der en skattegæld som følge af de afgiftspligtige transaktioner.
- (79) Kommissionen vurderede derfor, at det pågældende forlig tilsyneladende gav Umicore en fordel, der bestod i nedsættelse af en afgift, der normalt skulle have været betalt over Umicores budget.
- (80) Kommissionen fremhævede ligeledes, at det ville være selvmodsigende og uberettiget at pålægge en proportional bøde ud fra et ubetalt momsbeløb, samtidig med at selve momsen ikke opkrævedes.

- (81) Ifølge Kommissionen retfærdiggjorde formodningen, om at Umicore ikke havde handlet i svigagtigt øjemed, ikke en proportionel bøde i stedet for selve afgiften.
- (82) Kommissionen fremhævede i øvrigt, at det momsbeløb, der indgik i beregningen af den proportionelle bøde (708 mio. BEF), kun udgjorde en del af den skattegæld, som oprindeligt blev fastsat i SET's betalingsanmodninger (983 mio. BEF). De oplysninger, som Belgien fremsendte vedrørende beregningen af forligsbeløbet, ser ikke ud til at have taget hensyn til Umicores momsgæld for perioden 1997-1998 i betalingsanmodningen af 30. april 1999.
- (83) Desuden gav Kommissionen udtryk for tvivl om lovligheden af den efterfølgende nedsættelse af det pågældende beløb med den begrundelse, at bøden ikke var fradragsberettiget som erhvervsmæssige omkostninger.
- (84) I øvrigt udtrykte Kommissionen skepsis vedrørende omstændighederne ved forligets indgåelse. Særlig udgjorde det forhold, at det ikke fremgår af forliget, hvilket retsgrundlag og formel juridisk begrundelse det bygger på, en fravigelse af den normale procedure for fastsættelse og afvikling af momsgæld i Belgien. Når skattemyndighederne anfægter en afgiftspligtiges afgiftsfritagelse, fremsender de i princippet en betalingsanmodning, som i reglen ledsages af en bøde. Såfremt den interesserede part anfægter skattemyndighedernes afgiftspålæg, og hans indsigelser ikke overbeviser de berørte tjenestegrene, bør skattemyndighederne i princippet udstede et betalingspålæg ledsaget af en forhøjelse af bøden på 50 %.
- (85) For så vidt angår foranstaltningens selektive karakter mindede Kommissionen om, at skattemyndigheders skønsmæssige praksis kan give anledning til fordele, der henhører under anvendelsesområdet for traktatens artikel 107, stk. 1 ⁽²⁹⁾.
- (86) Kommissionen vurderede således, at et forlig som det med Umicore indgæede, der nedsatte momsgæld, bøder og morarenter, ikke er noget, alle afgiftspligtige har adgang til, selv om de anfægter de overtrædelser, som myndighederne hævder, har fundet sted, og selektivitetskriteriet i de pågældende tilfælde er opfyldt.
- (87) Ifølge Kommissionen falder støtten tilsyneladende ikke ind under de i traktatens artikel 107 hjemlede undtagelsesbestemmelser.

⁽²⁹⁾ Se også Domstolens dom af 26.9.1996 i sag C-241/94, Frankrig mod Kommissionen, Sml. 1996 I, s. 4551, Domstolens dom af 6.3.2002 i forenede sager T-127/99, Diputación Foral de Álava, T-129/99, Comunidad Autónoma del País Vasco og Gasteizko Industria Lurra, SA, og T-148/99, Daewoo Electronics Manufacturing España, Sml. 2002 II, s. 1275, præmis 151 og 154.

IV. BELGIENS BEMÆRKNINGER

Den fulgte procedure

- (88) Belgien understreger, at momsloven ikke opererer med en præcis formel procedure for berigtigelse af det beløb, den afgiftspligtige skal svare. Dog har der dannet sig en praksis, som først og fremmest har til formål at informere den afgiftspligtige om myndighedernes planlagte berigtigelse. Myndighederne beder den afgiftspligtige om at gøre forhold gældende, som taler imod afgiftspålægget. Denne praksis er udtryk for principperne om sund offentlig forvaltning og retten til kontradiktion. I den sammenhæng opfattes betalingsanmodningen således blot som myndighedernes diskussionsoplæg i forhold til den afgiftspligtige, som den ikke har retsvirkning overfor, ligesom den heller giver staten noget retskrav på dens fordring. Betalingsanmodningen giver således frem for alt den afgiftspligtige mulighed for at anfægte skattemyndighedernes foreløbige vurdering og gøre de elementer gældende, som støtter dennes opfattelse.
- (89) Ifølge Belgien er det muligt, at en gennemgang af de argumenter, som den afgiftspligtiges fremsætter som svar på betalingsanmodningen, giver anledning til at ændre den planlagte berigtigelse eller endog opgive afgiftspålægget fuldstændigt.
- (90) Belgien angiver ligeledes, at betalingsanmodningen ikke skaber en skattegæld. Kun det eksigible betalingspålæg udgør angiveligt det dokument, som staten bygger sin momsfordring på ⁽³⁰⁾. Eftersom der aldrig er tilgået Umicore noget betalingspålæg i den pågældende sag, ville det ifølge Belgien være fejlagtigt at tale om »nedbringelsen af momsgælden«.
- (91) Med henblik på at godtgøre at proceduren i Umicore-sagen tillige følges i andre afgiftspligtiges sager, fremsender Belgien en kopi af et forlig fra 2000 med en afgiftspligtig om et beløb på 6 mio. BEF, skønt det i et bødeforlæg fra 1995 vedrørende de samme transaktioner blev meddelt samme afgiftspligtige, at han skyldte et beløb på 14 mio. BEF.
- (92) For så vidt angår proceduren vedrørende den afgiftspligtige, tilføjer Belgien, at forlig om skat er et basalt instrument på momsområdet, som er anerkendt både teoretisk og i retspraksis, og som nævnes eksplicit i momslovens artikel 84. Forliget følger således i realiteten en procedure, som alle afgiftspligtige uden undtagelse har adgang til.
- (93) Hvad angår det forhold, at der ikke i forliget henvises til retsgrundlaget, angiver Belgien, at momslovens artikel 84 ikke opstiller bestemte form- eller indholdskrav til forlig om skat på momsområdet. Det følger heraf, at det ikke er påkrævet at nævne et bestemt retsgrundlag eller fremkomme med nogen formel begrundelse i forlig.

⁽³⁰⁾ Momslovens artikel 85.

Bevisførelsen

- (94) Belgien minder om, at Kommissionen i 1999 bebrejdede de belgiske myndigheder den strengthed, hvormed de angiveligt vurderede den dokumentation, som de afgiftspligtige fremlagde for at godtgøre deres leverancer inden for Fællesskabet. I den sammenhæng refereres der til en brevveksling mellem Kommissionen og den belgiske finansminister om kravene til bevisstyrke ved afgiftsfritagelse af leverancer inden for Fællesskabet ⁽³¹⁾.
- (95) Belgien minder også om, at hverken EU-lovgivningen eller belgisk ret indeholder præcise bestemmelser om, på hvilken måde afgiftspligtige kan og bør dokumentere, at de har ret til afgiftsfritagelse. Tværtimod er det i første række skattemyndighederne og derefter i givet fald domstolene, der i hvert enkelt tilfælde skal vurdere, om det er tilstrækkeligt dokumenteret, at betingelserne for at opnå afgiftsfritagelse er opfyldt. I den sammenhæng fremsendte Belgien desuden kopier af retssager, hvor domme og kendelser er faldet ud til hver sin side.

Myndighedernes ændrede vurdering

- (96) For så vidt angår den første betalingsanmodning, der vedrører årene 1995 og 1996, angiver Belgien, at følgende er taget i betragtning, da det oprindeligt påtænkte afgiftspålæg blev opgivet:
- Umicore var ikke meddelagtig i momssvindlen
 - varerne blev betalt, før de blev udført, af professionelle vognmænd på købernes vegne
 - der blev fremlagt dokumentation for transport af varerne i Italien, om end dokumentationen først og fremmest hidrører fra de italienske myndigheder og ikke Umicore ⁽³²⁾.
- (97) Belgien angiver dog, at SET, efter at have opdaget Umicores fejl med hensyn til angivelse af de egentlige kunder, fandt, at den afgiftspligtige skulle tildeles en større bøde. I denne sammenhæng har myndighederne kun givet indrømmelser med hensyn til bødens størrelse, hvilket angiveligt bevises af registreringerne af den afgiftspligtiges betaling som en proportionel bøde i statens bogholderi.

⁽³¹⁾ I brev (SG(99) 3364) af 10.5.1999 angiver Kommissionen, at skønt de belgiske bestemmelser forekommer at være fornuftige og have et rimeligt omfang, har Kommissionen modtaget flere klager, hvoraf det fremgår, at specielt når køber selv transporterer den erhvervede vare, kræver skattemyndighederne en række dokumenter, som sælger ikke har mulighed for at fremlægge, særlig transportdokumenter.

⁽³²⁾ I den forbindelse minder Belgien om, at ifølge belgisk retspraksis skal beskatning ske ud fra de faktiske forhold og princippet om sund offentlig forvaltning. På grundlag af disse principper er det de belgiske skattemyndigheders vurdering, at de bør tages hensyn til dokumentation fra et andet lands myndigheder med henblik på en eventuel momsfritagelse for leverancer inden for Fællesskabet.

- (98) For så vidt angår den anden betalingsanmodning, der vedrører årene 1997 og 1998, fremhæver Belgien, at opgivelsen af det påtænkte afgiftspålæg er velbegrunderet, for betingelserne for momsfritagelse viste sig faktisk at være opfyldt. Faktisk blev varerne sendt til en anden medlemsstat (Italien), og leverancen udførtes af en afgiftspligtig, der var momsregistreret i en anden medlemsstat (Det Forenede Kongerige) ⁽³³⁾.
- (99) Belgien angiver desuden, at den ændrede vurdering skyldes, at man i 1998 og 1999 endnu ikke rådede over alle relevante dokumenter. Når skattemyndighederne havde samlet alle dokumenter, var det deres opgave ud fra alle de til rådighed stående oplysninger at vurdere, om de kunne afslå momsfritagelsen, og om de ville være i stand til med held at forsvare et sådant afslag ved de retlige instanser. Belgien tilføjer, at på grundlag af en risikovurdering i lighed med de risikovurderinger, private kreditorer foretager, foretrak SET et umiddelbart, konkret og uanfægteligt resultat frem for en langstrakt og kostbar tvist med et yderst tvivlsomt udfald.

Anvendelse af bøder

- (100) Belgien fremhæver, at skattemedarbejderne ved udarbejdelsen af betalingsanmodningerne automatisk anvendte retsforskrifterne vedrørende det påtænkte afgiftspålæg. I henhold til momslovens artikel 70, stk. 1, og tabel G (punkt VII, 2, A) i KA nr. 41 udstedes en bøde på 10 % af den skyldige afgift i tilfælde af med urette påberåbt eller anvendt fritagelse uden svigagtigt øjemed. I den sammenhæng understreger Belgien, at skattemedarbejderne nødvendigvis må have skønnet, at de ikke var i stand til at påvise, at Umicore havde handlet i svigagtigt øjemed.
- (101) Ifølge Belgien er grundlaget for den bøde, der blev godkendt i forliget af 21. december 2000 helt forskelligt fra grundlaget for den bøde, der blev udstedt i betalingsanmodningerne. Belgien understreger, at eftersom det er tilstrækkeligt godtgjort, at der var tale om leverancer inden for Fællesskabet, ville det være fuldstændigt selvmodsigende at pålægge en bøde i henhold til momslovens artikel 70, stk. 1, med den begrundelse, at momsfritagelsen i henhold til momslovens artikel 39a skulle være påberåbt med urette.
- (102) Belgien understreger derefter, at selv om det kunne godtgøres, at der var tale om leverancer inden for Fællesskabet, ville det ikke ændre ved, at Umicores fakturaer fremtrådte særdeles skødesløst udformede med hensyn til angivelsen af, hvem de italienske kunder, der købte sølvet, var. Denne skødesløshed vurderedes som grave-rende, i lyset af at Umicore er en stor økonomisk aktør, der overvejende opererer på det internationale marked og dermed også det europæiske, hvor virksomheden konstant er til stede. Det konkluderedes, at de

⁽³³⁾ I det foreliggende tilfælde havde det schweiziske selskab, der havde erhvervet varerne, udnævnt en repræsentant i Det Forenede Konge, hvor den pågældende var momsregistreret og opfyldte alle skattemæssige krav.

ansvarlige i virksomheden ikke kunne formodes at være uvidende om, at deres fakturering var behæftet med fejl for så vidt angår kunderegistrering og ikke fuldt ud overholdt de belgiske myndighedskrav. I mangel af andre oplysninger var denne formodning dog utilstrækkelig til at godtgøre, at Umicore havde handlet i svigagtigt øjemed.

- (103) Belgien erindrer om den måde, som bødens størrelse blev fastsat på i forliget, og præciserer, at det ikke er i modstrid med gældende lovgivning at pålægge en proportionel bøde, selv om der ikke opkræves moms. Når en transaktion er principielt afgiftspligtig⁽³⁴⁾, er det først efterfølgende, at visse transaktioner i henhold til loven er afgiftsfritaget i Belgien. Det gælder eksempelvis leverancer inden for Fællesskabet. Det følger heraf, at en proportionel bøde kan pålægges ud fra den skyldige afgift af de pågældende transaktioner, selv om disse transaktioner derefter afgiftsfritages⁽³⁵⁾.
- (104) Belgien drager den konklusion, at de i momslovens artikel 70, stk. 2, omtalte bøder straffer unøjagtigheder i faktureringen, uanset hvilken momsordning der finder anvendelse på de pågældende transaktioner. Det er dermed kun i de tilfælde, hvor en transaktion ikke er afgiftspligtig i henhold til momslovens artikel 2, at en sådan bøde ikke vil kunne pålægges. Bøder i henhold til artikel 70, stk. 2, straffer i øvrigt ikke manglende betaling af afgiften — straffen herfor er fastsat i momslovens artikel 70, stk. 1 — men det, at det gøres muligt for de næste omsætningsled at unddrage sig afgiften. Hvis den egentlige modtager af varernes identitet skjules, kan staten ikke finde frem til vedkommende, endsige opkræve moms eller de direkte skatter, som skyldes i forbindelse med de efterfølgende transaktioner, som de varer, der leveres, indgår i. Den administrative kommentar til momsloven er angiveligt meget klar på dette punkt⁽³⁶⁾.
- (105) For så vidt angår fastsættelsen af den proportionelle bøde angiver Belgien, at en nedsættelse på mellem 200 % — jf. momslovens artikel 70, stk. 2 — og 100 % er fuldt ud lovlig, eftersom en sådan nedsættelse er i overensstemmelse med de bødestørrelser, i tilfælde af at der ikke er handlet i svigagtigt øjemed, som er fastsat i KA nr. 41, tabel C.
- (106) Endelig understreger Belgien, at i overensstemmelse med Kassationsrettens faste retspraksis kan der ske fradrag af

proportionelle momsbøder i det afgiftspligtige grundlag, hvoraf der svares selskabsskat⁽³⁷⁾. I betragtning af at selskabet Umicore på sin vis ønskede at foregribe dette fradrag med henblik på fuldstændigt at bilægge tvisten med SET inden udgangen af regnskabsåret 2000, accepterede skattemyndighederne angiveligt, at der blev taget hensyn hertil i forliget af 21. december 2000. Derefter præciserer Belgien, at det lå helt inden for ministeriets kompetence inden for bødenedsættelse og -eftergivelse at efterkomme dette ønske. Belgien understreger ligeledes, at Umicore faktisk betalte beløbet på 423 mio. BEF inden den 31. december 2000 som lovet.

Spørgsmålet om statsstøtte

- (107) Belgien benægter, at landet på noget tidspunkt har ydet støtte til Umicore. Belgien understreger ligeledes, at den transaktion, der undersøges, ikke udgjorde noget særligt tilfælde eller fordel for Umicore, og at den på ingen måde har styrket virksomhedens stilling i forhold til konkurrenter i samhandelen mellem medlemsstaterne. Belgien vurderer, at Umicore ikke har nydt nogen som helst særbehandling, men at et grundlæggende instrument, som i øvrigt finder særdeles bred anvendelse, er blevet anvendt konkret i et specifikt tilfælde.
- (108) Ifølge Belgien er det almindeligt, ikke blot i Belgien men også i mange medlemsstater, at skattemyndighederne indgår forlig. Grundene er åbenlyse: for at undgå lange, bekostelige tvister, hvis udfald er usikkert. I den henseende bemærker Belgien, at Kommission selv har indgået forlig med Philip Morris International i en sag om tabt told og moms, som skulle have været betalt ved lovlig indførsel⁽³⁸⁾.
- (109) Belgien tilføjer, at hvis det skulle være tilfældet, at der var betalt moms af de omstridte transaktioner, skulle skattemyndighederne have tilbagebetalt denne moms til Umicores kunder, som i deres egenskab af momspligtige så kunne udøve deres ret til at trække momsen fra. I så fald ville der være tale om en »neutral transaktion« for de belgiske skattemyndigheder, dvs. uden overførsel af statslige ressourcer.
- (110) For så vidt angår specificitetskriteriet angiver Belgien, at i modsætning til hvad Kommissionen fremfører i sin beslutning om at indlede proceduren, indebærer det faktum, at forliget udelukkende vedrører Umicore, ikke i sig selv, at selektivitetskriteriet er opfyldt⁽³⁹⁾. Med henblik på at fastslå, om der eksisterer en specifik fordel, er det nødvendigt at vurdere foranstaltningen ud fra behandlingen af virksomheder i samme faktiske og retlige situation, som den virksomhed, der hævdes at være begunstiget⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁴⁾ Ifølge momslovens artikel 2 er leverancer af varer og tjenesteydelser mod vederlag afgiftspligtige, når de finder sted i Belgien. Momslovens artikel 53, nr. 2, indeholder et krav om, at enhver leverance eller tjenesteydelse skal faktureres, uanset om den er afgiftsbelagt i Belgien eller ej.

⁽³⁵⁾ Momslovens artikel 70, stk. 2, skulle i øvrigt finde anvendelse, når fakturaer, som det er påbudt at udstede i henhold til momslovens artikel 53, 53g og 54, ikke er udstedt eller ikke er udstedt korrekt.

⁽³⁶⁾ Se Commentaires TVA nr. 70/60-70/62.

⁽³⁷⁾ Se Com.I.R. nr. 53/97 og nr. 53/97.1.

⁽³⁸⁾ Se pressemeddelelse af 9.7.2004, IP/04/882.

⁽³⁹⁾ Jf. betragtning 55 i beslutningen om at indlede proceduren.

⁽⁴⁰⁾ Se generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-353/95 P, Sml. I 1997, s. 7007, præmis 30.

- (111) Belgien hævder, at eftersom enhver momspligtig, som tilfældet er i det foreliggende tilfælde, har mulighed for at anfægte en betalingsanmodning, at gøre sine argumenter gældende over for myndighederne og at indgå forlig med skattemyndighederne om sin specifikke sag, og eftersom dette forlig ikke indeholder nogen undtagelse fra loven, og forliget begrænser sig til — på grundlag af den fremlagte dokumentation — at godtage den afgiftspligtiges begrundelse for de faktiske forhold, så drejer det sig om en generel foranstaltning, der ikke udgør støtte i den forstand, hvori det er anvendt i traktatens artikel 107. Ifølge Belgien kan andre virksomheder gøre brug af den procedure, der er anvendt i Umicores tilfælde, og proceduren avendes på samme måde i alle tvister.
- (112) I den sammenhæng understreger Belgien, at skattemyndighederne i det foreliggende tilfælde ikke har haft endsige udøvet nogen som helst skønsbeføjelse eller vilkårlig beføjelse i anvendelsen af momsforskrifterne.
- (113) Ifølge Belgien bidrager også det belgiske skattesystems karakter og omkostningseffektivitet til at retfærdiggøre den foranstaltning, der undersøges. Logisk set må således enhver administrativ procedure nødvendigvis være indrettet, så der hurtigst muligt nås et korrekt resultat, som betrykker retssikkerheden og fuldt ud sikrer en omkostningseffektiv procedure, samtidig med at en effektiv skatteinddrivelse sikres. Forlig med afgiftspligtige som Umicore har, når alt kommer til alt, til formål at undgå risikoen for langtrukne retlige tvister, hvis udfald er usikkert.
- (114) Belgien gør gældende, at så vidt det vides, har nogle af Umicores europæiske konkurrenter leveret fint sølv til de samme italienske kunder som Umicore og på de samme betingelser, og at disse producenters skattemæssige situation med hensyn til moms ikke er blevet berigtiget af deres nationale myndigheder, med henvisning til at svigen var begået i Italien, ikke af producenterne. Umicore accepterede at betale en betragtelig bøde, hvorimod virksomhedens konkurrenter hverken har betalt moms eller administrative bøder. Dermed har Umicore på ingen måde modtaget støtte, men er snarere genstand for en foranstaltning, der fordrejer virksomhedens konkurrencemæssige stilling på det pågældende marked, og hvis der skulle være tale om påvirkning af samhandelen, er det i så fald til ugunst for virksomheden.
- (115) Derfor finder Belgien, at foranstaltningen ikke opfylder nogen af de nødvendige betingelser, der skal være opfyldt, for at det kan godtgøres, at der er tale om statsstøtte i traktatens forstand. Der er således angiveligt hverken tale om overførsel af midler, fordel, selektiv karakter, fordrejning af konkurrencen eller påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne.

General bemærkning om anvendelsen af traktatens artikel 107 på skatteforlig

- (116) Endelig konkluderer Belgien, at hvis Kommissionen fremover ønsker at anfægte selve den praksis at indgå skatteforlig, skønt den faktisk er udbredt og spiller en vigtig

rolle for enhver skattemyndigheds skatteopkrævning, så må den for at kunne tage stilling til den materielle rets-anvendelse i hvert enkelt tilfælde træde i de nationale domstoles sted og på sin vis agere den dommer, som nationale forvaltningsmæssige afgørelser kan appelleres til.

V. BEMÆRKNINGER FRA INTERESSEREDE PARTER

V.1. Umicore

Påpegning af de overordnede rammer

- (117) Umicore minder først om, at det er blevet gængs praksis i den internationale ædelmetalhandelssektor, at leverance sker af fabrik; med andre ord er det køberen, der sørger for transport af varerne. Den nye momsordning for leverancer inden for Fællesskabet gør denne type af salg særdeles risikabel. Det påhviler således sælger at dokumentere transporten, skønt det er køber, der i dette tilfælde råder over de dokumenter, der dokumenterer transporten (siden 1993 findes transportdokumentationen par excellence, toldstempet, ikke mere ved leverancer inden for Fællesskabet).
- (118) Hvad nærmere angår dokumentation for transport af varer, understreger Umicore, at den over for SET har fremlagt særdeles detaljeret dokumentation, der godtgør transporten.
- (119) Umicore erklærer i øvrigt, at virksomheden handlede i god tro for så vidt angår de omtvistede transaktioner, hvilket angiveligt bevises af, at der nævnes en 10 %-bøde i betalingsanmodningerne. Denne bøde anvendes kun i de tilfælde, hvor den afgiftspligtige har handlet i god tro. I denne sammenhæng angiver Umicore desuden at have samarbejdet af egen drift med det italienske retsvæsen, som angiveligt var overbevist om, at virksomheden havde handlet i god tro og derfor ikke ville retsforfølge den.
- (120) Umicore understreger ligeledes, at virksomheden finder, at Italien ifalder et ansvar i det omfang, Italien ikke fratog de fiktive italienske selskaber deres momsregistreringsnummer, så snart skattemyndighederne opdagede de alvorlige uregelmæssigheder.
- (121) Umicore anfører ligeledes, at andre konkurrerende sølvproducenter hjemmehørende i andre medlemsstater leverede varer til de samme schweiziske og italienske mellemmand under de samme omstændigheder og på samme betingelser som Umicores egne leverancer, uden at førstnævnte leverancer blev anfægtet af de pågældendes skattemyndigheder. Derfor ville det være uacceptabelt, hvis Umicore efter at have erlagt 423 mio. BEF (10 485 896 EUR) anses for at have modtaget statsstøtte, hvorimod de konkurrerende virksomheder slipper for yderligere tiltale.
- (122) Endelig tilslutter Umicore sig Belgiens bemærkninger om, at en betalingsanmodning — i modsætning til et betalingspålæg — på ingen måde skaber en momsgæld i belgisk ret.

SET's procedure

- (123) Umicore fremfører en række argumenter, som ligner Belgiens for så vidt angår lovligheden og gyldigheden af forligene mellem skattemyndighederne og de afgiftspligtige på momsområdet. Den interesserede part minder om, at sådanne forlig kun kan vedrøre faktuelle spørgsmål som dokumentation for transport ved leverancer inden for Fællesskabet (og det heraf følgende afgiftspligtige grundlag). I den sammenhæng angiver Umicore, at det er meget almindeligt at indgå sådanne forlig, også for SET's tjenestegrene ⁽⁴¹⁾.
- (124) Den interesserede part angiver desuden, at gyldigheden og lovligheden af nedsættelsen af administrative bøder til gengæld for indgåelse af forlig om afgiftsbeløbet med den afgiftspligtige bekræftes af retspraksis ⁽⁴²⁾.
- (125) For så vidt angår hensyntagen til fradragsberettigelsen af det skyldige beløb understreger Umicore at:

— SET ikke blot har kompetence på momsområdet, men også på indkomstskatteområdet

— i stedet for at kræve, at Umicore betalte en fradragsberettiget bruttosum inden indkomstbeskatning, accepterede SET, at Umicore betalte en nettosum efter beskatning, naturligvis på den betingelse, som kommer til udtryk i forliget, at denne (netto)sum ikke var fradragsberettiget. Umicore accepterede til gengæld en meget kort betalingsfrist for (netto)summen (indeværende uge), hvilket angiveligt ikke er i modstrid med de gældende forskrifter på området.

- (126) Umicore finder, at beløbet på 423 mio. BEF udgør det skyldige momsbeløb for årene 1995-1996, og at SET fritog Umicore for betaling af morarenter i henhold til momslovens artikel 84a og for den proportionelle bøde (10 %) i henhold til regentanordningens artikel 9.
- (127) Hvad angår nedsættelsen af det skyldige momsbeløb fra 708 mio. BEF til 423 mio. BEF, understreger Umicore, at dette fradrag retfærdiggøres af, at den momsfordring, der

skyldes Umicores momsfakturerings i forhold til de italienske og schweiziske købere, ikke skulle være betalt og derfor skulle være fradragsberettiget.

- (128) For så vidt angår årene 1997-1998 anfører Umicore, at betalingsanmodningen af 30. april 1999 ikke blev realiseret, eftersom den afgiftspligtige havde fremlagt behørig dokumentation for, at de pågældende salgstransaktioner kunne fritages for moms på grundlag af momsloven artikel 39a.

Eksistensen af en økonomisk fordel

- (129) Umicore har den opfattelse, at et skatteforlig som det pågældende ikke udgør en fordel i TEUF's forstand og dermed ikke hører ind under begrebet statsstøtte. Særlig anfægter Umicore Kommissionens påstand om, at det pågældende skatteforlig skulle have givet virksomheden en gunstigere økonomisk stilling end de øvrige afgiftspligtige.
- (130) For det første angiver Umicore, at det faktisk var SET, som vurderede, at skatteforliget var gunstigere for skattemyndighederne end at gå videre med en procedure, hvis udfald i sidste ende risikerede at være mindre gunstigt.
- (131) For det andet udgør muligheden for at forhandle sig frem til et skatteforlig ikke i sig selv en specifik fordel for Umicore, idet enhver afgiftspligtig har mulighed for at indgå sådanne forlag, som er almindelig praksis på momsområdet.
- (132) For det tredje ligger det i selve forligets natur, at det ikke giver nogen fordel, som kan være i strid med statsstøttereglerne. Enhver beslutning om at indgå forlig omfatter for begge parter vedkommende en vurdering af risiciene ved på den ene side en sikker betaling her og nu og på den anden side et formodet eller muligt resultat af en retssag.
- (133) Derfor er det ifølge Umicore misvisende at anse et forligs betingelser for at udgøre en »fordel«, undtagen i de undtagelsestilfælde, hvor en af parterne i forliget opnår et resultat, som klart er bedre end det, denne part kunne håbe på at opnå ved en retssag.
- (134) Ifølge Umicore forudsætter Kommissionen, at dommeren, hvis den administrative afgørelse i skattetvisten var blevet indanket for en belgisk domstol, nødvendigvis ville have dømt Umicore til at betale et større beløb end det, forliget mellem SET og Umicore resulterede i. Men for at nå frem til en sådan konklusion må Kommissionen

⁽⁴¹⁾ Umicore nævner, at ifølge SET's statistikker er 22 % af de ekstra momsbetalinger på grund af omsætningsstigninger i perioden 2000-2002 fastlagt ved et forlig med den afgiftspligtige.

⁽⁴²⁾ Trib. Numur, 10.1.91, F.J.F. 91/204: »Skattemyndighederne og den afgiftspligtige kan gyldigt indgå forlig om momsgrundlaget. Ifølge gældende forskrifter ansøger den afgiftspligtige, der indgår forlig om afgiftsgrundlaget, automatisk om bødenedsættelse. Der er derved tale om en disposition, som i sin essens er et forlig, som netop basalt set defineres ved, at parterne giver gensidige indrømmelser. Den afgiftspligtiges indrømmelse består i dette tilfælde i, at han accepterer momsgrundlaget ud fra den betalingsanmodning, kontrollen har afstedkommet. Skattemyndighedernes indrømmelse består i nedsættelsen af bøden som følge af forliget om fastsættelsen af momsgrundlaget«.

lade sin egen vurdering finde anvendelse i stedet for de nationale myndigheders eller endog, i givet fald, de nationale domstoles.

(135) For det fjerde henholder Umicore sig til sagen om Déménagements-Manutention Transport SA⁽⁴³⁾, hvor Domstolen angiveligt fandt, at den offentlige institution Office national de sécurité sociale⁽⁴⁴⁾ ved at yde den pågældende virksomhed betalingslettelser havde handlet som en offentlig kreditor, der i lighed med private kreditorer søger at udvirke, at en debitor i økonomiske vanskeligheder betaler de beløb, debitoren skylder den. Domstolen havde angiveligt truffet den afgørelse, at det tilkom de nationale domstole at afgøre, om de pågældende betalingslettelser var klart større end dem, som en privat kreditor ville have ydet den pågældende virksomhed.

(136) Ud fra Domstolens argumentation finder Umicore, at SET, som offentlig kreditor på samme måde som en privat kreditor søger at opnå betaling af de beløb, han har til gode, valgte den øjeblikkelig betaling af et nettobeløb i stedet for et bruttobeløb, hvilket satte SET i stand til at inddrive beløbet sikkert og særdeles hurtigt. Denne fremgangsmåde er angiveligt økonomisk rationel og velovervejet og kan sammenlignes med den, en privat kreditor i samme situation må forventes at følge.

Selektivitet

(137) I den foreliggende sag finder Umicore, at selektivitetskriteriet klart ikke er opfyldt, for så vidt skatteforliget blot er udtryk for anvendelsen af en general ordning, som alle afgiftspligtige i samme situation har mulighed for at benytte, og SET udøver ikke nogen skønsebeføjelse ved at indgå forlig.

(138) Selv hvis det antoges, at den pågældende foranstaltning var selektiv, kan den retfærdiggøres af ordningens karakter og opbygning. Ifølge Umicore kan en skattemæssig foranstaltning ikke anses for at give nogen fordel, hvis det kan godtgøres, at den bidrager til effektiv afgiftsinddrivelse⁽⁴⁵⁾. I den foreliggende sag er Umicore

af den opfattelse, at foranstaltningen retfærdiggøres af systemets karakter og opbygning, for så vidt forliget bidrog til effektiv afgiftsinddragelse⁽⁴⁶⁾.

Overskridelse af grænserne for beføjelser

(139) Umicore påstår, at Kommissionen, såfremt den fortolker statsstøttebegrebet på en sådan måde, at det omfatter skatteforlig som det, der blev indgået med SET, nødvendigvis vil overskride sine beføjelser og tiltage sig kompetencer inden for inddrivelse af indirekte afgifter, som den ikke besidder og dermed krænke de nationale dommers enekompetence til at afgøre tvister på skatteområdet.

Ingen påvirkning af konkurrencen og samhandelen

(140) Umicore angiver at have betalt SET et betydeligt beløb, hvorimod konkurrerende sølvproducenter hjemmehørende i andre medlemsstater hverken har betalt moms, bøder eller morarenter af lignende leverancer under samme omstændigheder og på lignende betingelser.

(141) Derfor står det efter Umicores opfattelse helt klart, at den pågældende foranstaltning ikke har styrket virksomhedens konkurrencemæssige stilling på markedet for sølvkorn. Følgelig er det Umicores konklusion, at forliget med SET hverken påvirker konkurrencen eller samhandelen mellem medlemsstaterne, og derfor er det udelukket at anvende traktatens artikel 107, stk. 1, i sagen.

V.2. Anonym tredjepart

(142) En anonym tredjepart har til Kommissionen indsendt en kopi af brev af 15. februar 2002 til det belgiske finansministerium. Brevet indeholder en juridisk analyse af forliget med Umicore og af de omhandlede transaktioner.

(143) I brevet gør den anonyme tredjepart gældende, at a) forliget mellem SET og Umicore havde den virkning, at et skyldigt momsbeløb blev omdøbt til bøde, hvilket er et brud på den belgiske forfatnings artikel 10 og 172 og momslovens artikel 84, b) at det angiveligt er ulovligt at tage hensyn til selskabsskattens virkning ved beregningen af det skyldige momsbeløb eller af bøder, og c) at en proportionel bøde (proportionel i forhold til momsbeløbet) uden opkrævning af selve momsen er ulogisk.

⁽⁴³⁾ Dom af 29.6.1999 i sag C-256/97, DM Transport, Sml. 1999 I, s. 3913. DM Transport skyldte 18,1 mio. BEF til Office national de sécurité sociale belge i form af lønmodtager- og arbejdsgiverbidrag. I henhold til belgisk lov er den arbejdsgiver, der ikke indbetaler bidrag rettidigt, hjemfalden til bl.a. forhøjelser og strafferetlige sanktioner. Office national de sécurité sociale belge har dog mulighed for at give henstandsperioder. I betragtning af at betalingslettelserne satte den insolvente virksomhed i stand til at holde sig kunstigt i live, rettede domstolen Tribunal de commerce de Bruxelles et præjudicielt spørgsmål til Domstolen med henblik på at få afgjort, om sådanne betalingslettelser kan udgøre statsstøtte.

⁽⁴⁴⁾ Det belgiske offentlige kontor for social sikring.

⁽⁴⁵⁾ Dom af 6.3.2002 i sag T-127/99, Diputación Foral de Álava m.fl., Sml. 2002 II, s. 1275, præmis 164-166.

⁽⁴⁶⁾ Umicore henviser til punkt 26 i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EUT C 384 af 10.12.1998, s. 3), hvoraf det fremgår, at »skattesystemets eksistensberettigelse er at indsamle indtægter til finansiering af statens udgifter».

VI. BELGIENS REAKTION PÅ DE INTERESSEREDE PARTERS BEMÆRKNINGER

- (144) Belgien mener, at Umicores holdning i store træk bekræfter Belgiens holdning til den pågældende procedure, især med hensyn til at der ikke eksisterer nogen formel berigtigelsesprocedure på momsområdet, at en betalingsanmodning, som den afgiftspligtige ikke har godkendt ved sin underskrift, ikke har nogen juridisk værdi, at det er lovligt at indgå forlig om afgifter, at alle afgiftspligtige har mulighed for at indgå sådanne forlig, og mere generelt at de elementer, der indebærer, at der er tale om statsstøtte, ikke er til stede.
- (145) For så vidt angår det anonyme brev af 1. oktober 2004 finder Belgien, at det ikke indeholder bemærkninger, der specifikt vedrører statsstøtteproceduren, og at det derfor er irrelevant.

VII. SUPPLERENDE OPLYSNINGER FRA BELGIEN

- (146) Efter at de af retsmyndighederne beslaglagte dokumenter blev tilbageleveret, har Belgien sendt Kommissionen en række oplysninger og dokumenter om de transaktioner, der ligger til grund for den nuværende procedure.
- (147) For så vidt angår salg til kunder hjemmehørende i Italien har Belgien fremsendt en række dokumenter, som har givet anledning til beslutninger om afgiftsfritagelse som omhandlet i momslovens artikel 39a. De pågældende dokumenter omfatter særlig fakturaer udstedt af Umicore samt transportfakturaer og diverse transportdokumenter.
- (148) For så vidt angår leverancer til kunder hjemmehørende i Schweiz har Belgien ligeledes fremsendt en række dokumenter, som skal dokumentere, at varerne blev transporteret direkte til Italien. Ifølge Belgien har de schweiziske virksomheders rolle begrænset sig til at finansiel intervention i forbindelse med køb og transport.
- (149) For så vidt angår leverancerne i perioden 1997-1998 har Belgien præciseret, at landet i første omgang kopierede den planlagte berigtigelse for årene 1995-1996. Belgien tilføjer, at SET's inspektører meget hurtigt opgav berigtigelsen for den pågældende periode. Derfor indsendte Belgien tillige kopier af interne noter, der godtgør, at de pågældende inspektører faktisk havde opgivet det planlagte afgiftspålæg.

VIII. VURDERING AF STØTTEFORANSTALTNINGEN

- (150) Det hedder i traktatens artikel 107, stk. 1, at »statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, [er] uforenelig med det indre marked i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne«.

- (151) En foranstaltning udgør statsstøtte, hvis følgende betingelser alle er opfyldt, nemlig: 1) den pågældende foranstaltning skal give modtagerne en fordel, 2) denne fordel skal være selektiv, og 3) den foreliggende foranstaltning skal fordreje eller true med at fordreje konkurrencen og kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.
- (152) Med hensyn til støttebegrebet bemærkes, at dette begreb efter fast retspraksis er mere generelt end tilskuds-begrebet, fordi det omfatter ikke blot positive ydelser såsom tilskud, men ligeledes de indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, f.eks. afgiftsfritagelser og afgiftsletterelser ⁽⁴⁷⁾.

VIII.1. Indledende bemærkninger

- (153) Allerstørst må det konstateres, at forlig med afgiftspligtige er de belgiske skattemyndigheders almindelige praksis, og på momsområdet hjemles sådanne forlig eksplicit i momslovens artikel 84. At sådanne forlig tjener det formål at undgå en lang række tvister, drages i øvrigt ikke i tvivl i denne afgørelse.
- (154) Det erindres, at ifølge de belgiske forvaltningsmæssige retningslinjer på området indebærer et skatteforlig med den afgiftspligtige almindeligvis indrømmelser fra begge parter side. Dog er sådanne forlig kun mulige, i det omfang de ikke indebærer afgiftsfritagelser eller -nedsættelser, jf. momslovens artikel 84. I overensstemmelse med dette princip kan et forlig vedrøre faktiske forhold, men ikke afgiftens størrelse, som er udregnet på grundlag af fastslåede kendsgerninger.
- (155) I den forbindelse er det Kommissionens opfattelse, at et skatteforlig mellem en momspligtig og de belgiske skattemyndigheder kun kan medføre en økonomisk fordel i følgende tilfælde:
- når skattemyndighedernes indrømmelser klart er uforholdsmæssigt store i forhold til den afgiftspligtiges indrømmelser, alt efter sagens omstændigheder, og det viser sig, at forvaltningens behandling klart ikke begunstiger andre afgiftspligtige i en lignende situation
 - når der må stilles spørgsmål ved lovligheden af forliget, eksempelvis når det skyldige afgiftsbeløb viser sig at være nedsat i modstrid med momslovens artikel 84 (afgiftsfritagelse eller -nedsættelse, der vedrører et retligt spørgsmål).
- (156) Derfor må det undersøges, om forliget mellem SET og Umicore opfylder ovenstående betingelser.

⁽⁴⁷⁾ Se f.eks. Domstolens dom af 15.3.1994 i sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. 1994 I, s. 877, præmis 13, dom af 8.11.2001 i sag C-143/99, Adria Wien Pipeline GmbH, Sml. 2001 I, s. 8365, præmis 38, dom af 22.11.2001 i sag C-53/00, Ferring, Sml. 2001 I, s. 9067, præmis 15, dom af 3.3.2005, sag C-172/03, Heiser, Sml. 2005 I, s. 1627, præmis 36, og dom af 22.6.2006 i de forenede sager C-182/03 og C-217/03, Forum 187 ASBL, Sml. 2003 I, s. 6887, præmis 86.

VIII.2. Eksistensen af en fordel

- (157) Allerførst må det undersøges, om foranstaltningen giver støttemodtageren en fordel, som mindsker de byrder, der normalt belaster vedkommendes budget ⁽⁴⁸⁾. I det foreliggende tilfælde må det således afgøres, om forliget er indgået på ulovlig vis eller på grundlag af uforholdsmæssigt store indrømmelser fra skattemyndighedernes side.

VIII.2.1. Procedurens formelle rigtighed

- (158) I Kommissionens beslutning om at indlede proceduren fandt den, at skattemyndighedernes procedure muligvis afveg fra den normale procedure for fastlæggelse og afvikling af momsgebyr, for så vidt retsgrundlaget ikke fremgår af forliget, og for så vidt skattemyndighederne burde have udstedt et betalingspålæg ledsaget af en forhøjelse af bøden på 50 % på grund af den manglende indgåelse af forlig med den afgiftspligtige.
- (159) Som angivet i betragtning 39, er fremsendelse af en betalingsanmodning de belgiske skattemyndigheders almindelige praksis på momsområdet med henblik på at sikre overholdelse af grundlæggende principper såsom retten til kontradiktion. Derfor bør de to betalingsanmodninger, som SET sendte til Umicore, faktisk anses for at være udtryk for skattemyndighedernes foreløbige holdning og ikke momspligtens indtræden.
- (160) I øvrigt nævner den belgiske momslov eksplicit muligheden af at indgå forlig med afgiftspligtige, og det må anses for at være de belgiske skattemyndigheders almindelige praksis. Myndighederne skal dog overholde princippet om, at sådanne forlig hverken må medføre fritagelse for eller nedsættelse af det skyldige afgiftsbeløb. Sådanne forlig indgås altså principielt i situationer, hvor skattemyndighederne vil undgå en tvist med den afgiftspligtige om faktiske forhold, der ikke er fuld klarhed over.
- (161) Desuden må det konstateres, at skattemyndighederne ikke er forpligtet til at udstede betalingspålæg i tilfælde, hvor skattemyndighederne ikke har kunnet opnå den afgiftspligtiges godkendelse af betalingsanmodningens forslag til afgiftspålæg. Tværtimod kan de kompetente

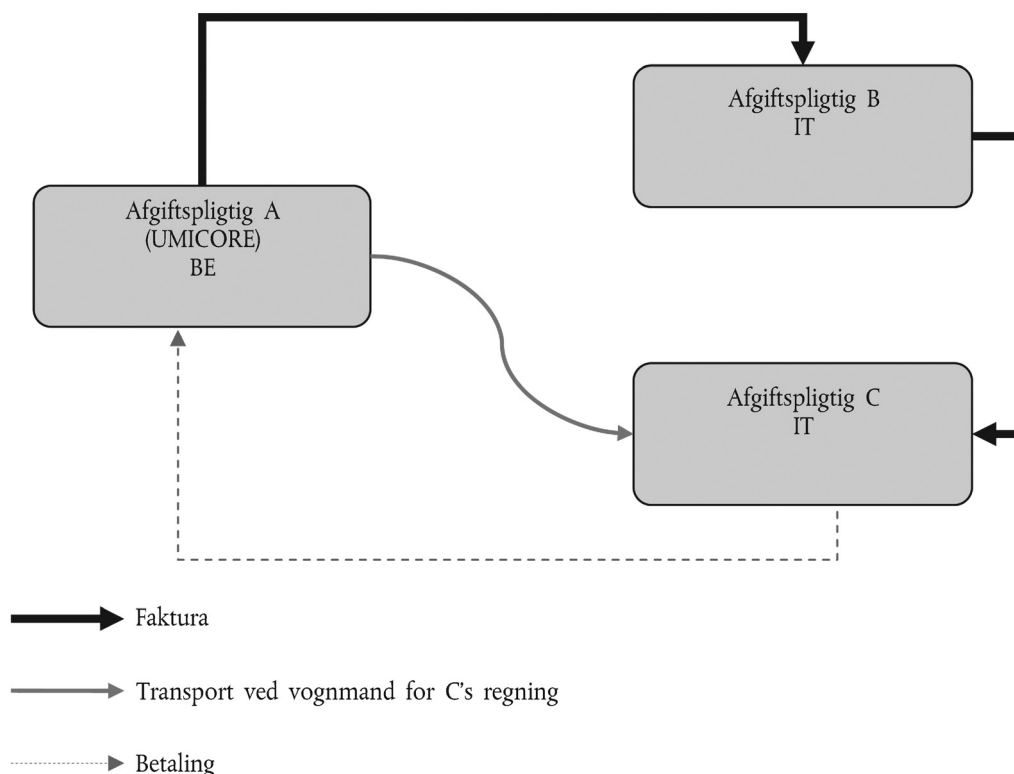
myndigheder altid forsøge at indgå forlig med den afgiftspligtige i de tilfælde, hvor der fortsat består tvivl om forhold i sagen.

- (162) Endeligt viser en analyse af lovbestemmelserne, at der intetsteds stilles krav om, at de belgiske skattemyndigheder skal angive et eksplicit retsgrundlag i sådanne forlig.
- (163) Derfor må Kommissionen på grundlag af den retlige sammenhæng, der er beskrevet i denne afgørelse, konkludere, at skattemyndighedernes procedure i Umicore-sagen har overholdt gældende regler og praksis og ikke afviger fra den normale procedure.
- (164) Derefter må der foretages en analyse af forligene under hensyntagen til de indledende betragtninger med henblik på at afgøre, om der skulle bestå en fordel. Nedenstående ræsonnement bygger på en analyse af to adskilte perioder: dels 1995-1996, som skattemyndighedernes betalingsanmodning vedrører, dels 1997-1998, hvor afgiftspålægget helt blev opgivet.

VIII.2.2. Årene 1995-1996

- (165) For så vidt angår perioden 1995-1996 må der foretages en analyse af tre forskellige typer af transaktioner, som indgik i det forslag til berigtigelse, som blev meddelt Umicore den 30. november 1998 med henblik på at afgøre, om der skulle bestå en fordel. For hver type af transaktioner søger analysen at indkredse det mindste beløb i moms, bøder og morarenter, som de belgiske skattemyndigheder burde have pålagt på grundlag af en fornuftig fortolkning af de faktiske forhold, dvs. uden at give for store indrømmelser eller begå uregelmæssigheder med hensyn til anvendelsen af momsreglerne.
1. Leverancer af varer til kunder hjemmehørende i Italien
- (166) I det første tilfælde vedrører forligene leverancer af fint sølv »ab fabrik« mellem februar 1995 og februar 1996 efter følgende model:

⁽⁴⁸⁾ Se punkt 9 i den i fodnote 46 citerede meddelelse fra 1998.



(167) Umicore fakturerede varerne til et selskab, »B«⁽⁴⁹⁾, der er hjemmehørende i Italien og har italiensk momsregistreringsnummer. Dette selskab viderefakturerede varerne til en kunde, »C«, der er momspligtig i Italien, hvor han er hjemmehørende. Transporten af varerne foregik direkte fra fremstillingsstedet i Belgien til Italien og på foranledning af afgiftspligtig C. Størstedelen af de fakturaer, Umicore sendte til sin kunde B, blev betalt af afgiftspligtig C.

(168) De fakturaer, Umicore sendte til »B«, er udarbejdet med henvisning til momsfrigtagelsen i momslovens artikel 39a. En undersøgelse af de proformafakturaer, som blev tilvejebragt gennem det administrative samarbejde med de italienske skattemyndigheder, viser, at afgiftspligtig C var modtager af varerne.

(169) I første omgang anslog SET i betalingsanmodningen af 30. november 1998, at kriteriet for afgiftsfrigtagelse af transport ved leverancer inden for Fællesskabet ikke var opfyldt, fordi transporten var blevet udført for en efterfølgende kundes regning (og ikke af sælger eller erhverver eller for en af disses regning, jf. kravet i momslovens artikel 39a). På dette grundlag konkluderede skattemyndighederne, at transaktionen mellem Umicore og kunde B udgjorde en leverance af varer uden transport og derfor ikke kunne nyde afgiftsfrigtagelse i henhold til momslovens artikel 39a.

(170) De oplysninger, som Belgien og Umicore har fremlagt for Kommissionen, synes ikke desto mindre at vise, at de belgiske skattemyndigheder med god grund kunne rejse tvivl om eksistensen af transaktionen mellem Umicore og selskab B. Således bemærkes det, at:

- oplysningerne fra de italienske skattemyndigheder i det store og hele viste, at selskab B kunne anses for at være et stråmandsselskab (eller »missing trader«), hvis rolle begrænsede sig til at udarbejde fakturaer med momsbeløb for derefter at forsvinde uden at opfylde sine skattemæssige forpligtelser, herunder momsbetaling til de italienske skattemyndigheder

- oplysningerne fra de italienske skattemyndigheder viste desuden, at administratoren af selskab B ikke stod opført i politiets registre

- to anmodninger om oplysninger, som de belgiske skattemyndigheder rettede til deres italienske kolleger henholdsvis den 26. august 1998 og den 1. april 1999, viser herudover, at de belgiske skattemyndigheder nærede alvorlig tvivl om eksistensen af selskab B forud for indgåelsen af forliget

- transporten af varerne til Italien blev udført for afgiftspligtig C's regning

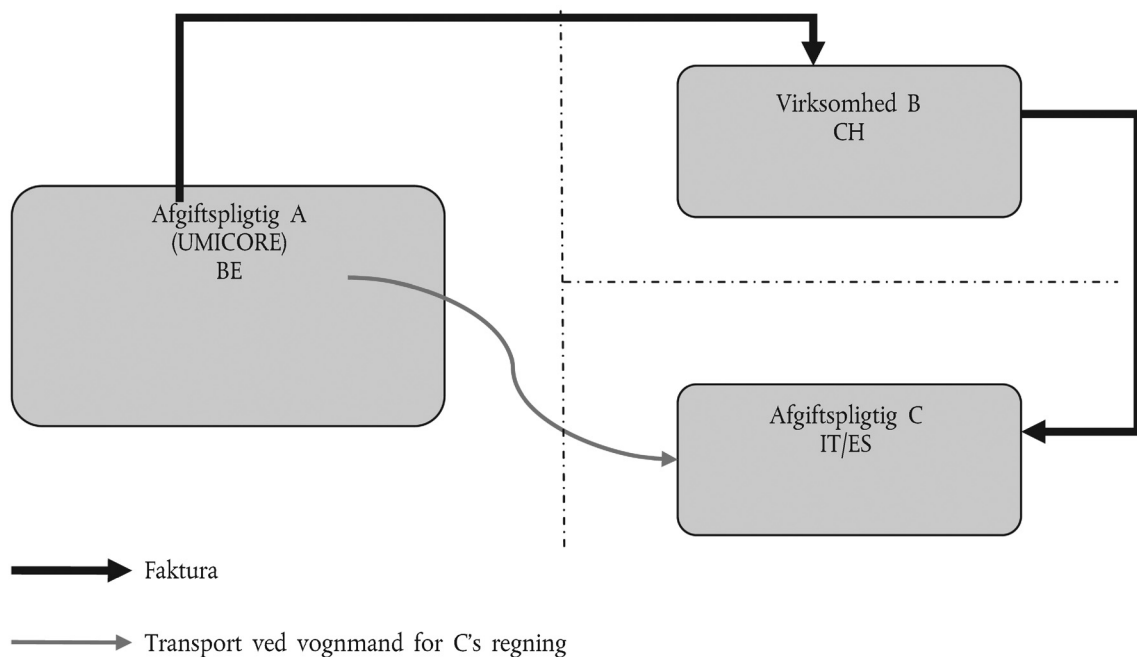
⁽⁴⁹⁾ »B« dækker over to forskellige italienske selskaber.

- varerne blev transporteret direkte fra fremstillingsstedet i Belgien til et lager i Italien, hvor de blev stillet til rådighed for C
 - størstedelen af de fakturaer, som Umicore sendte til selskab B, blev betalt af selskab C
 - ud fra de erklæringer fra højtstående Umicore-medarbejderes side, som citeres i en rapport, hvoraf et uddrag figurerer i betalingsanmodningen, ser det i øvrigt ud til, at der ikke eksisterede nogen rammeaftale mellem Umicore og selskab B
 - det derimod ser ud til, at de italienske myndigheder slet ikke satte spørgsmålstegn ved selskab C's eksistens. De italienske myndigheder havde i forbindelse med en kontrol fuld adgang til selskabets bogholderi.
- (171) Hver for sig er de fremkomne oplysninger sandsynligvis utilstrækkelige til at godtgøre, at Umicores salg til selskab B var fiktivt. Ikke desto mindre skaber oplysningerne i deres helhed tvivl om, hvorvidt der reelt var tale om en salgstransaktion mellem Umicore og selskab B. De belgiske skattemyndigheder, som besad informationer om mistanken om, at aktør B's aktiviteter reelt ikke eksisterede inden indgåelsen af forliget med selskabet Umicore den 21. december 2000, rådede altså over et stort fortolkningsmæssigt spillerum med hensyn til, om transaktionerne reelt havde fundet sted, og om de derfor eventuelt skulle omdøbes.
- (172) I den forbindelse bør det erindres, at i overensstemmelse med Kassationsrettens faste retspraksis skal beskatning ske ud fra de faktiske forhold ⁽⁵⁰⁾. De belgiske skattemyndigheder har altså en principiel pligt til at basere afgiftspålæg — ikke på transaktionerne, sådan som afgiftspligtige fremstiller dem med henblik på eventuelt at opnå afgiftsfritagelse — men på de faktiske transaktioner, altså resultatet af parternes faktiske hensigter.
- (173) Hvis det fremgår af de oplysninger, som de belgiske skattemyndigheder har til rådighed, at salget mellem A og B var fiktivt, og at det faktiske salg (som indebærer, at råderetten over varen bliver overdraget) reelt foregik mellem A og C, havde myndighederne ret til at omdøbe leverancen af en vare mellem A og B til leverance af en vare mellem A og C og anvende momsreglerne på den omdøbte transaktionen.
- (174) Det forhold, at der i Italien er begået svig ved hjælp af en stråmand, indebærer ikke, at Umicores ret til afgiftsfritagelse kan drages i tvivl, for så vidt de belgiske skattemyndigheder ikke har sat spørgsmålstegn ved, at Umicore handlede i god tro.
- (175) Det følger altså af ovenstående, at de belgiske skattemyndigheder med god ret kunne omdøbe de pågældende transaktioner til leverancer inden for Fællesskabet mellem Umicore og selskab C, uden at det udgjorde en uforholdsmæssig stor indrømmelse fra skattemyndighedernes side, endsige uregelmæssigheder i anvendelsen af momsreglerne. Skattemyndighederne kunne desuden momsfritage de omdøbte transaktioner, eftersom samtlige betingelser for fritagelse var opfyldt (herunder at transport udføres af erhververen eller for dennes regning).
- (176) Derfor må det undersøges, i) om de belgiske skattemyndigheder havde ret til at udstede en bøde på grundlag af momslovens artikel 70, stk. 2, på grund af de fejlagtige oplysninger på fakturaerne, og i givet fald ii) hvilket bødebeløb der da ville være passende, og iii) om Umicore havde opnået uforholdsmæssigt store indrømmelser eller havde nydt godt af uregelmæssigheder i de belgiske skattemyndigheders anvendelse af loven.
- (177) Allerstørst må det erindres, at fejlagtige oplysninger på en faktura, der vedrører en leverance inden for Fællesskabet, medfører en bøde på 100 % af det skyldige afgiftsbeløb for de pågældende transaktioner, jf. KA nr. 41. Som nævnt ovenfor (betragtning 45 og 46) er administrative bødeforlæg dog underkastet proportionalitetsprincippet, og skattemyndighederne har i medfør af artikel 9 i regentanordningen af 18. marts 1831 ret til at fravige bødeskalaen i KA nr. 41.
- (178) I dette tilfælde kan det ikke udelukkes, at en bøde på 100 % ville have været uforholdsmæssigt stor, i betragtning af at skattemyndighederne ikke havde sat spørgsmålstegn ved, at den afgiftspligtige havde handlet i god tro. Det kan heller ikke udelukkes, at de belgiske skattemyndigheder inden for rammerne af deres tvist med Umicore forsøgte at opnå størst mulige indtægter, på samme måde som en kreditor forsøger at opnå den bedst mulige inddrivelse af sit tilgodehavende. Det må i den forbindelse erindres, at en sådan praksis næppe henhører under traktatens artikel 107, for så vidt den ikke medfører uforholdsmæssigt store eller ulovlige indrømmelser fra skattemyndighedernes side.
- (179) I betragtning af det fortolkningsmæssige spillerum, som skattemyndighederne havde i denne sammenhæng, er det rimeligt at mene, at skattemyndighederne burde have fastsat bøden inden for rammerne af et forlig til et beløb på mellem 10 % og 50 %. 10 % kan anses for at være et acceptabelt bødeniveau med henvisning til den 10 %-sats, der er fastsat i bilag G til KA nr. 41 for de overtrædelser, som momslovens artikel 70, stk. 1, er møntet på, og med henvisning til den bøde på 10 %, som omtales i betalingsanmodningen af 30. november 1998. Omvendt kan 50 % anses for at være den højeste gældende sats, når der skal tages hensyn til proportionalitetsprincippet og til det forhold, at

⁽⁵⁰⁾ Se afsnit II.2.

der indgås et forlig. For anvendelse af 50 %-satsen taler i øvrigt den belgiske kassationsrets nyere retspraksis⁽⁵¹⁾. I betragtning af, at sidstnævnte dom vedrører en straffesag, må 50 %-satsen i det foreliggende tilfælde, hvor det er godtgjort, at Umicore ikke handlede i svigagtigt øjemed, anses for den maksimale sats.

- (180) Det kan altså konkluderes, at alt efter sagens omstændigheder kunne bøden med rimelighed fastsættes til et beløb på mellem 33 238 698 BEF (10 % x 332 386 976) og 166 193 488 BEF (50 % x 332 386 976).



- (183) Mellem februar og oktober 1996 fakturerede Umicore varerne til et selskab, »B«⁽⁵³⁾, der er hjemmehørende i Schweiz og ikke har momsnummer i nogen medlemsstat. Det schweiziske selskab viderefakturerede derefter varerne til en kunde, »C«, der er momspligtig i Italien, hvor vedkommende er hjemmehørende. Varerne blev transporteret direkte fra fremstillingsstedet i Belgien til Italien. På grundlag af de dokumenter, som Belgien har fremsendt, ser det ud til, at transporten var bestilt af selskab C. Det ser endvidere ud til, at varernes pris i visse tilfælde er blevet betalt direkte af C til Umicore, mens det i andre tilfælde var selskab B, der udførte beta-

lingen. Det bør også bemærkes, at C i realiteten henviser til selskaber, som de italienske og spanske skattemyndigheder⁽⁵⁴⁾ anser for at være fiktive.

- (184) De fakturaer, som Umicore sendte det schweiziske selskab B mellem februar og oktober 1996, vedrørte salg af rent sølv »ab fabrik Hoboken« og bærer angivelsen: »Udførsel — Momsfritaget i henhold til lovens artikel 39«.
- (185) Skønt de pågældende leverancer blev udført af Umicore og momsfritaget med henvisning til momslovens artikel 39, godtgør de oplysninger, som SET indsamlede hos den afgiftspligtige og de belgiske toldmyndigheder, at transporten af varerne blev udført med bestemmelsessted i Italien, uden at der var tale om udførsel.

⁽⁵¹⁾ Kassationsretten, ovenfor citerede domme af 12.9.2009. Domstolen har bekræftet, at en bøde på 200 % var uforholdsmæssig stor i betragtning af sagens omstændigheder, og i betragtning af at appelretten med føje havde nedsat bødebøbeløbet til 50 %.

⁽⁵³⁾ »B« dækker over to forskellige selskaber, der begge er hjemmehørende i Schweiz.

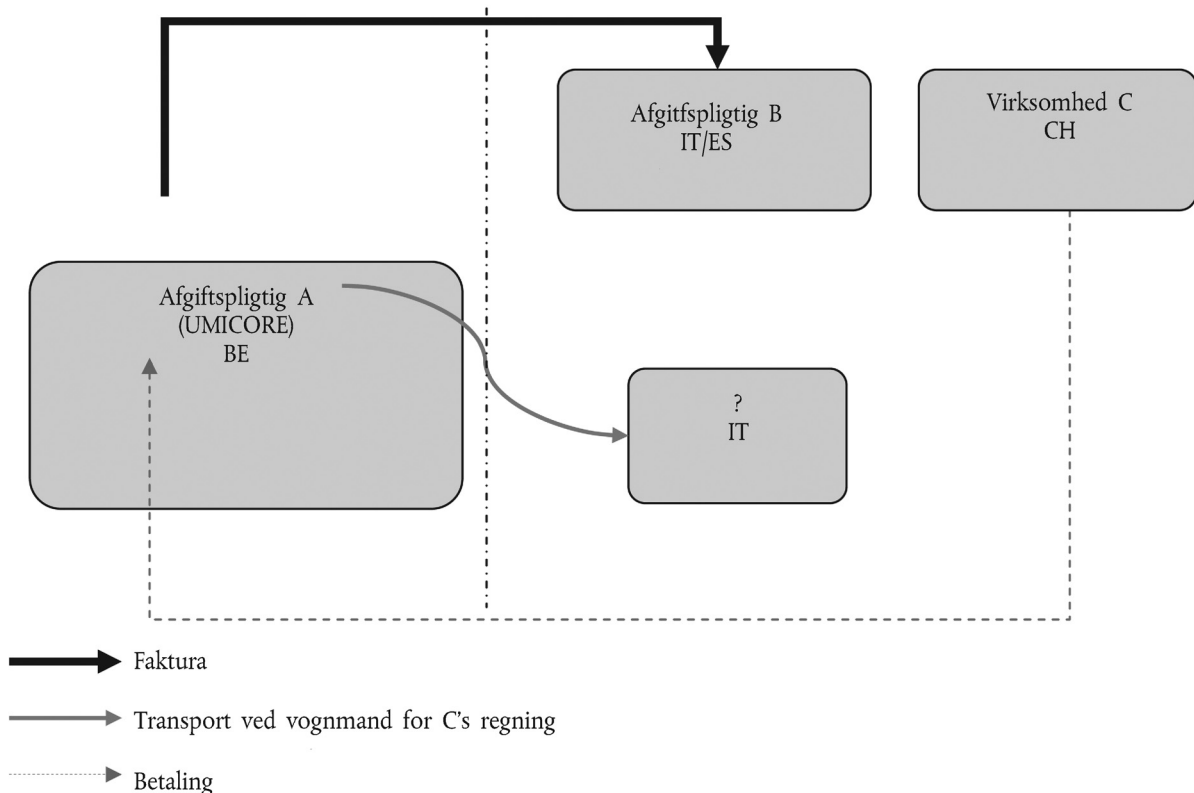
⁽⁵²⁾ Se afsnit II.2.

⁽⁵⁴⁾ »C« dækker i virkeligheden over de samme selskaber som »B« i det tredje scenario, som beskrives i næste punkt.

- (186) Eftersom der ikke var tale om udførsel, og eftersom der derfor ikke kan ske afgiftsfritagelse på grundlag af momslovens artikel 39, er spørgsmålet igen, om de belgiske skattemyndigheder kunne have konkluderet, at transaktionerne mellem Umicore og det schweiziske selskab havde en fiktiv karakter, at de egentlige transaktioner foregik mellem Umicore og C, og at sidstnævnte transaktioner kunne nyde afgiftsfritagelse i henhold til momslovens artikel 39a.
- (187) SET vurderede i sin betalingsanmodning af 30. november 1998, at kriterierne for afgiftsfritagelse i momslovens artikel 39 (udførsler) ikke var opfyldt, eftersom der ikke kunne fremlægges nogen dokumentation for, at udførslerne rent faktisk havde fundet sted, f.eks. i form af eksportdeklarationer.
- (188) På dette grundlag konkluderede skattemyndighederne, at transaktionerne mellem Umicore og de schweiziske selskaber ikke var omfattet af afgiftsfritagelserne på basis af momslovens artikel 39 og måtte anses for at have fundet sted i Belgien i overensstemmelse med momslovens artikel 15, stk. 7, hvorfor der skulle svares belgisk moms af dem efter momslovens artikel 2. Skattemyndighederne konkluderede altså, at Umicore skyldte 312 608 393 BEF⁽⁵⁵⁾ (7 749 359 EUR) i moms, hvortil kom en bøde på 10 % af dette beløb.
- (189) I Umicores supplerende svar af 30. marts 2000 på betalingsanmodningen fremføres det, at »det er nu fastslået, at mekanismen havde en fiktiv karakter, som Umicores salgsafdeling ikke kunne være vidende om. Indførslen i Schweiz fandt aldrig sted, og det er derfor afgørende at understrege, i denne sag som i de øvrige, at der ikke er sat spørgsmålstegn ved, at leverancerne i Italien faktisk fandt sted«.
- (190) Det fremgår i øvrigt af Umicores proformafakturaer til sine schweiziske kunder, at den afgiftspligtige italienske modtager af varerne nævnes eksplicit, og at denne modtagers identitet bekræftes af vognmandens fragtbreve.
- (191) Nedenfor opregnes de forskellige grunde til, at transaktionerne mellem Umicore og enhed C ikke kunne omdøbes »leverancer inden for Fællesskabet«:
- Da forliget blev indgået, var de belgiske skattemyndigheder allerede informeret om, at C i virkeligheden dækkede over enheder, som de italienske og spanske skattemyndigheder anså for at være fiktive selskaber.
 - Hverken de belgiske eller italienske myndigheder eller Umicore har på noget tidspunkt draget de schweiziske selskabers eksistens i tvivl.
 - Selskabet Umicore kunne ikke være uvidende om, at det ikke havde ret til at anvende momsritagelse i henhold til momslovens artikel 39 (momsritagelse for udførsler), eftersom ingen varer udførtes.
- (192) Heraf følger, at de pågældende transaktioner ikke kunne momsritages på grundlag af momslovens artikel 39 (ingen udførsel af varer), endsiqe momsritages med hjemmel i momslovens artikel 39a. De pågældende transaktioner skulle i så fald ansues som leverancer af varer uden transport, og de kunne som sådan ikke nyde momsritagelse. Af momslovens artikel 15, stk. 2 og 7, og af momslovens artikel 2 følger, at Umicore skyldte 312 608 393 BEF (7 749 359 EUR) i moms. Desuden skulle der svares en bøde på 10 % heraf (31 260 839 BEF) i henhold til momslovens artikel 70, stk. 1, og artikel 1, stk. 1, i KA nr. 41. Der er ikke noget i sagsakterne, som får Kommissionen til at mene, at en bødesats på 10 % skulle være problematisk i forhold til proportionalitetsprincippet⁽⁵⁶⁾.
- (193) I overensstemmelse med gældende afgiftsregler skal den afgiftspligtiges yderligere skyldige momsbeløb, som ikke er faktureret til kunden, anses for at være en udgift, der kan fradrages ved fastsættelsen af det afgiftspligtige grundlag, hvoraf der skal svares selskabsskat. Der kan også ske fradrag af den administrative bøde i selskabsskatten.
3. Leverancer af varer til kunder hjemmehørende i Italien og Spanien
- (194) Mellem oktober og december 1996 foregik de omtvistede transaktioner med kunderne typisk i følgende rækkefølge:

⁽⁵⁵⁾ 1 488 611 396 BEF x 21 % = 312 608 393 BEF.

⁽⁵⁶⁾ I de tilfælde, hvor artikel 70, stk. 1, finder anvendelse, er 10 %-satsen den mindste, som skattemyndighederne gør brug af.



(195) Umicore fakturerede varerne til en række selskaber, »B«, der er hjemmehørende og momsregistreret i Italien eller Spanien. De pågældende fakturaer vedrørte salg af rent sølv »ab fabrik« og blev udarbejdet med henvisning til enten fritagelsen i momslovens artikel 39 (udførsler) eller fritagelsen i momslovens artikel 39a (leverancer inden for Fællesskabet). Varerne blev transporteret direkte fra fremstillingsstedet i Belgien til Italien. I de fleste tilfælde blev fakturaerne betalt af det schweiziske selskab C ⁽⁵⁷⁾, som også synes at være det, der reelt har bestilt transporten ⁽⁵⁸⁾.

(196) Endelig godtgør de oplysninger, som de italienske og spanske skattemyndigheder sendte til de belgiske skattemyndigheder forud for indgåelsen af forliget generelt, at selskaberne B var fiktive.

(197) De belgiske skattemyndigheder anførte i betalingsanmodningen af 30. november 1998, at salgsfakturaernes angivelse af erhververne var fejlagtig, og at de schweiziske selskaber C var de egentlige erhververe af varerne. Eftersom der ikke var tale om udførsel fra EU's territorium, angav de belgiske skattemyndigheder i deres beta-

lingsanmodning, at der ikke kunne gives afgiftsfritagelse i medfør af momslovens artikel 39, og at de pågældende salgstransaktioner skulle omdøbes leverancer af varer, hvoraf der skal svares belgisk moms i henhold til momslovens artikel 15, stk. 2 og 7, og momslovens artikel 2. Skattemyndighederne konkluderede altså, at Umicore skyldte 63 216 555 BEF ⁽⁵⁹⁾ (1 567 097,46 EUR) i moms, hvortil kom en administrativ bøde på 10 % af dette beløb.

(198) I sin brevveksling med SET angav Umicore, at de schweiziske selskaber af selskaberne B havde fået fuldmagt til at arrangere transporten af varerne og derudover handlede som finansiel agent for disse selskaber.

(199) I den forbindelse bemærkes det, at intet i sagsakterne godtgør, at de schweiziske selskaber skulle have haft fuldmagt til at arrangere transporten for de italienske eller spanske selskabers regning. Tværtimod godtgør samtlige de dokumenter, som Kommissionen har modtaget, at transporten af varerne blev udført for de schweiziske selskabers regning, og at disse selskaber reelt var erhververe og ejere af de pågældende varer.

⁽⁵⁷⁾ C dækker i virkeligheden over de samme schweiziske selskaber, som figurerede i det andet scenario.

⁽⁵⁸⁾ Umicores proformafakturaer nævner under beskrivelsen af varerne navnet på selskab C i dets egenskab af »ejer«. For så vidt angår transportdokumenterne er de i første omgang stilet til det schweiziske selskab C og nævner generelt, at varerne skal transporteres til et bestemmelsessted i Italien for det schweiziske selskab C's regning.

⁽⁵⁹⁾ 21 % af de fakturerede beløb: (29 595 944 + 34 744 972 + 32 355 113 + 73 803 950 + 130 531 237 BEF) × 21 % = 63 216 555 BEF.

(200) Derfor er Kommissionen af den opfattelse, at de belgiske skattemyndigheder i deres betalingsanmodning med føje havde omdøbt de omtviste transaktioner leverancer af varer til de schweiziske selskaber. Der skulle da i henhold til momslovens artikel 15, stk. 2 og 7, og artikel 2 svares moms uden mulighed for afgiftsfritagelse på grundlag af momslovens artikel 39 eller 39a.

(201) Selv hvis skattemyndighederne med føje havde været i stand til at anerkende eksistensen af transaktionerne med de italienske og spanske selskaber, burde de have afvist afgiftsfritagelse i henhold til momslovens artikel 39a, fordi transporten ikke var udført af sælgeren (Umicore) eller erhververen (B) eller for en af disses regning.

(202) Derfor må det konkluderes, at Umicore skyldte 63 216 555 BEF (1 567 097,46 EUR) i moms, hvortil kommer en administrativ bøde på 6 321 655 BEF (10 % af det skyldige momsbeløb) i henhold til momslovens artikel 70, stk. 1, og KA nr. 41, artikel 1, stk. 1.

(203) Der kan i princippet ske fradrag i selskabsskatten for beløbet på 63 216 555 BEF og for den administrative bøde.

4. Hensyntagen til at forligsbeløbet ikke er fradragsberettiget

(204) Den praksis, der består i at anskue en administrativ bøde, som i princippet kan fradrages (det afgiftspligtige grundlag), hvoraf der svares selskabsskat, som ikke-fradragsberettiget, og derefter at nedsætte bødens størrelse og tage hensyn til dens ikke-fradragsberettigede karakter (kompensation eller »netting«) er hverken i overensstemmelse med forskrifterne eller den administrative praksis på området⁽⁶⁰⁾. Derfor må der tages hensyn til den fordel eller ulempe, som en sådan praksis har medført, i forhold til en situation hvor skattemyndighederne ikke yder en sådan kompensation.

(205) Samme fremgangsmåde kan anvendes for de momsbeløb, som i princippet kan fradrages selskabsskatten, og hvor der er ydet en sådan kompensation.

(206) Af de beløb, der er fastsat i de foregående afsnit, må følgende anses for at være fradragsberettigede:

$$33\,238\,698 + 312\,608\,393 + 31\,260\,839 + 63\,216\,555 + 6\,321\,655 \text{ BEF} = 446\,646\,140 \text{ BEF.}$$

(207) Den negative virkning for Umicore af, at virksomheden ikke kunne fradrage disse beløb, kan i princippet anslås til:

$$446\,646\,140 \times 40,17 \%^{(61)} \text{ BEF} = 179\,417\,754 \text{ BEF.}$$

(208) Eftersom Umicore havde et skattemæssigt underskud af sine afgiftspligtige indtægter for året 2000, havde det dog en negativ virkning på den næste afregningsperiode (indtægter for 2001), at Umicore ikke kunne fradrage de nævnte beløb, idet Umicore havde overført sit samlede skattemæssige underskud til denne afregningsperiode. Følgelig medførte kompensationsordningen, sådan som de belgiske skattemyndigheder anvendte den, at betalingen af afgiften eller bøden blev udsat til den næste afregningsperiode.

(209) Eftersom belgisk selskabsskat opkræves ved, at de afgiftspligtige foretager forskudsindbetalinger i løbet af skatteåret med henblik på at undgå en opjustering af forhøjelse af afgiften⁽⁶²⁾, kan det i øvrigt med rimelighed antages, at Umicore, hvis selskabet ikke havde modtaget kompensation, ville have foretaget de nævnte indbetalinger i midten af 2001, hvilket i praksis betyder, at Umicore nød henstand med betalingen af 179 417 754 BEF på seks måneder.

(210) Den positive virkning af den manglende fradragsberettigelse kan derfor vurderes til at være:

$$179\,417\,754 \text{ BEF} \times 0,8 \%^{(63)} \times 6 \text{ måneder} = 8\,612\,052 \text{ BEF}$$

5. Morarenter

(211) De morarenter, som i princippet skyldtes af den ovenfor beregnede moms, skulle i princippet beregnes på grundlag en månedlig sats på 0,8 % fra den 21. januar 1997⁽⁶⁴⁾ frem til den faktiske betaling, der fandt sted ultimo december 2000:

$$37,6 \%^{(65)} \times (312\,608\,393 + 63\,216\,555) \text{ BEF} = 141\,310\,180 \text{ BEF}$$

6. Oversigt over skyldige beløb for perioden 1995-1996

(212) De mindste beløb, som Umicore var skyldig at betale for perioden 1995-1996 opregnes i nedenstående skema:

(I BEF)

BESKRIVELSE	SKYLDIGE BELØB
1) Første type af transaktioner	
Administrativ bøde	33 238 698
2) Anden type af transaktioner	

⁽⁶⁰⁾ Se afsnit II.2.

⁽⁶¹⁾ Gældende selskabsskattesats ved forligets indgåelse.

⁽⁶²⁾ Se artikel 218 i indkomstskatteloven af 1992 sammenholdt med artikel 157-168 i indkomstskatteloven af 1992.

⁽⁶³⁾ De belgiske skattemyndigheders gældendes sats ved beregning af morarenter.

⁽⁶⁴⁾ Datoen er fastsat i betalingsanmodningen på grundlag af skattemyndighedernes gængse praksis.

⁽⁶⁵⁾ $(3 \times 12 \text{ måneder}) + 11 \text{ måneder} = 47 \text{ måneder} \times 0,8 \% = 37,6 \%$.

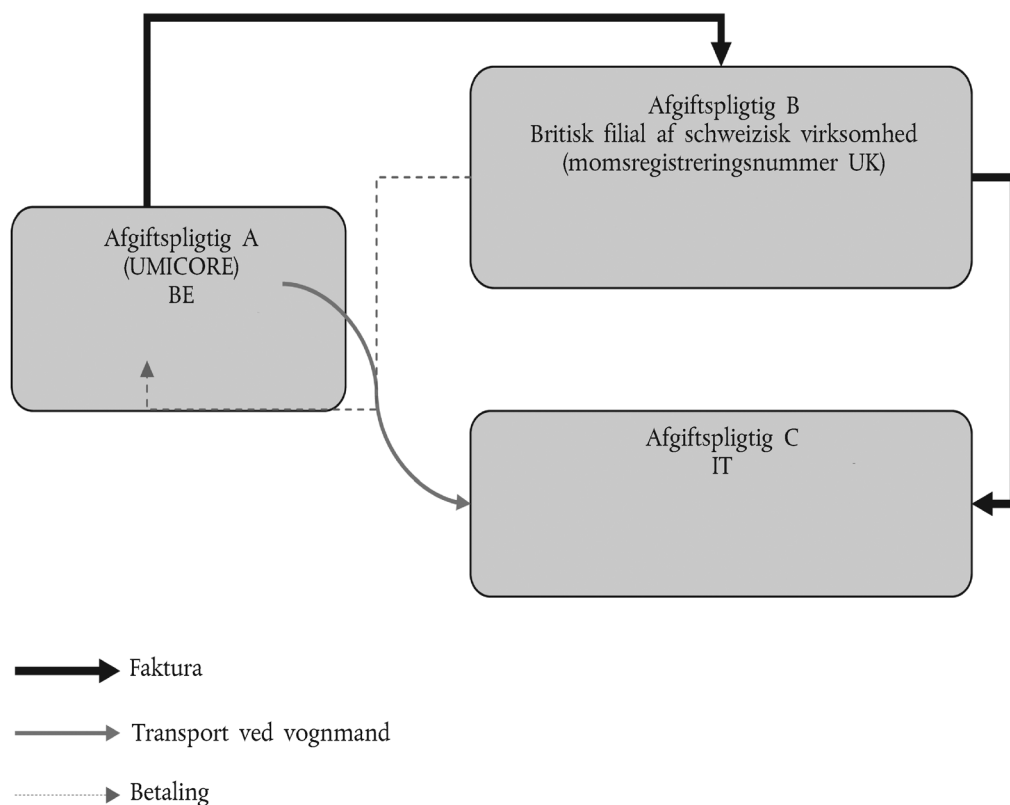
(I BEF)

BESKRIVELSE	SKYLDIGE BELØB
Skyldig moms	312 608 393
Administrativ bøde (10 %)	31 260 839
3) Tredje type af transaktioner	
Skyldig moms	63 216 555
Administrativ bøde (10 %)	6 321 655
Mellemresultat	446 646 140 BEF
4) Morarenter	141 310 180
Principielt samlet skyldigt beløb (moms + morarenter)	587 956 320 BEF
5) Virkning af, at beløbet ikke er fradragsberettiget	
– negativ virkning af, at beløbet ikke er fradragsberettiget	– 179 417 754
+ positiv virkning af udskudt betaling	+ 8 612 052
I ALT	417 150 618 BEF

- (213) På grundlag af ovenstående beregning må det antages, at det mindste afgiftsbeløb, som Umicore var skyldig at betale for årene 1995-1996 inden for rammerne af forliget med skattemyndighederne, andrager 587 956 320 BEF (14 575 056,46 EUR). Dog må der, inden beløbet sammenlignes med beløbet i forliget, tages hensyn til, at det ikke er fradragsberettiget, hvilket bringer det ned på 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).

VIII.2.3. Årene 1997-1998

- (214) For så vidt angår perioden 1997-1998 følger de transaktioner, som der stilles spørgsmålstegn ved i betalingsanmodningen af 30. april 1999, følgende model:



- (215) I dette sidste scenario er Umicores kunde, B, hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og filial af et schweizisk selskab med momsregistreringsnummer i Det Forenede Kongerige. Den efterfølgende kunde er en afgiftspligtig, C, der er hjemmehørende i Italien. Varerne blev transporteret direkte fra fremstillingsstedet i Belgien til Italien. Det var afgiftspligtig B, der betalte salgsfakturaerne, som var udarbejdet af Umicore.
- (216) Skattemyndighederne angav i deres betalingsanmodning af 30. april 1999, at afgiftspligtig B ikke havde ret til at kræve momsfritagelse i henhold til momslovens artikel 39a, eftersom vedkommende ikke havde gyldigt momsregistreringsnummer i Italien. Subsidiært fandt skattemyndighederne, at selv hvis det antoges, at afgiftspligtig B drev reel erhvervsvirksomhed, hvilket gav ham status af momspligtig, burde de pågældende salgstransaktioner anskues som trekantstransaktioner inden for Fællesskabet. I så tilfælde burde Umicores første salgstransaktion til afgiftspligtig B anskues som et nationalt salg uden transport, hvoraf der skal svares belgisk moms uden mulighed for fritagelse, eftersom transporten da udførtes for de italienske kunders regning.
- (217) Foreløbigt bemærkes for det første, at i modsætning til perioden 1995-1996 vurderede SET's inspektører senere, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at afslå momsfritagelse. Det fremgår klart af de interne noter, som inspektørerne sendte til deres direktør både før og efter indgåelsen af forliget.
- (218) For det andet fremgår det af de dokumenter, som Belgien sendte til Kommission ved brev af 6. august 2009, at transporten faktisk var blevet udført for afgiftspligtig B's regning (og ikke for en eventuel efterfølgende kundes regning). Det ser desuden ud til at kunne bekræftes af kopier af en række dokumenter, som Umicore vedlagde sit brev til SET af 11. juni 1999, og som godtgør, at afgiftspligtig B for hver salgstransaktion fremsendte en fax til Umicore for at informere virksomheden om, hvilken fragtmænd der stod for transporten, hvad føreren hed, og hvilket nummer, der stod på lastbilens nummerplade.
- (219) Desuden forekommer den omstændighed, at afgiftspligtig B ikke havde gyldigt momsregistreringsnummer i Italien, således som de belgiske skattemyndigheder fremførte i deres betalingsanmodning af 30. april 1999, ikke relevant, idet det på ingen måde er obligatorisk for afgiftspligtige at være momsregistreret i den medlemsstat, hvortil varerne sendes. I øvrigt må det konstateres, at de britiske skattemyndigheder, som har fremsendt oplysninger til de belgiske skattemyndigheder på disses foranledning, på ingen måde har sat spørgsmålstegn ved eksistensen af afgiftspligtig B's aktiviteter i Det Forenede Kongerige.
- (220) Endelig må det konstateres, at de belgiske skattemyndigheder ikke har sat spørgsmålstegn ved, at varerne faktisk forlod belgisk territorium, og at de blev transporteret til en anden medlemsstat.

- (221) Disse betragtninger synes i tilstrækkelig grad at godtgøre, at SET ikke rådede oplysninger, som gjorde det muligt at afvise Umicores momsfritagelser. Det må derfor konkluderes, at Umicore ikke havde pligt til at betale yderligere moms, bøde eller morarenter for perioden 1997-1998.

VIII.2.4. Konklusion angående eksistensen af en økonomisk fordel

- (222) På grundlag af ovenstående vurdering må det konkluderes, at det mindste afgiftsbeløb, som Umicore var pligtig at betale for årene 1995-1998 inden for rammerne af forliget med skattemyndighederne, andrager i alt 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).
- (223) Eftersom beløbet er lavere end det beløb, Umicore betalte på grundlag af forliget af 21. december 2000, kan det ikke konkluderes, at de belgiske skattemyndigheder har givet virksomheden uforholdsmæssigt store fordele. Det eneste aspekt ved forliget, som afviger fra forskrifterne og fra den administrative praksis, er kompensationsordningen, som indebar, at det skyldige beløb blev nedsat for at tage hensyn til, at det ikke kunne fradrages selskabsskatten. Der er dog taget behørigt hensyn til den økonomiske virkning af denne praksis i vurderingen.
- (224) Kommissionen finder følgelig, at de belgiske skattemyndigheder ikke har givet selskabet Umicore økonomiske eller finansielle fordele i forbindelse med indgåelse af forliget af 21. december 2000.

IX. KONKLUSION

- (225) Kommissionen bemærker, at forliget af 21. december 2000 mellem de belgiske skattemyndigheder og selskabet Umicore ikke har givet sidstnævnte fordele og derfor ikke udgør statsstøtte i den forstand, hvori det er anvendt i traktatens artikel 107, stk. 1 —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

Det skatteforlag, der blev indgået den 21. december 2000 mellem den belgiske stat og selskabet Umicore S.A. (tidligere Union Minière S.A.) om et beløb på 423 mio. BEF, udgør ikke statsstøtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

Artikel 2

Denne afgørelse er rettet til Kongeriget Belgien.

Udfærdiget i Bruxelles, den 26. maj 2010.

På Kommissionens vegne
Joaquín ALMUNIA
Næstformand