

## ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

### ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 26ης Μαΐου 2010

σχετικά με την κρατική ενίσχυση υπό μορφή συμφωνίας φορολογικού διακανονισμού που χορήγησε το Βέλγιο υπέρ της εταιρείας Umicore S.A. (πρώην «Union Minière S.A.») [Κρατική ενίσχυση C 76/03 (πρώην NN 69/03)]

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2010) 2538]

(Τα κείμενα στη γαλλική και ολλανδική γλώσσα είναι τα μόνα αυθεντικά)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

(2011/276/ΕΕ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους <sup>(1)</sup> σύμφωνα με τα εν λόγω άρθρα και έλαβε υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

#### I. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- (1) Με επιστολή της 11ης Φεβρουαρίου 2002, η Επιτροπή διαβίβασε στις βελγικές αρχές τις πληροφορίες που διέθετε όσον αφορά τη συμφωνία μεταξύ της Inspection Spéciale des Impôts (ειδική υπηρεσία φορολογικών ελέγχων) (εφεξής «ISI») των φορολογικών αρχών του Βελγίου και της εταιρείας Umicore S.A (εφεξής «Umicore»), πρώην «Union Minière S.A.», σχετικά με τη μείωση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας («ΦΠΑ»). Με την ανωτέρω επιστολή, η Επιτροπή ζήτησε από τις βελγικές αρχές να της χορηγήσουν όλες τις πληροφορίες που θα της επέτρεπαν να αξιολογήσει αυτή τη συμφωνία στο πλαίσιο των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης (\*).
- (2) Η βελγική κυβέρνηση απάντησε στην Επιτροπή με επιστολή της 7ης Μαΐου 2002.
- (3) Με επιστολή της 9ης Αυγούστου 2002, η Επιτροπή ζήτησε περισσότερες πληροφορίες για να ολοκληρώσει την αξιολόγηση του μέτρου. Αυτές οι πληροφορίες διαβιβάστηκαν από τη βελγική κυβέρνηση με επιστολή της 18ης Σεπτεμβρίου 2002.
- (4) Με επιστολή της 21ης Οκτωβρίου 2003, η Επιτροπή ζήτησε από τις βελγικές αρχές να της χορηγήσουν συμπληρωματικά

έγγραφα που θα της επέτρεπαν να διασαφηνίσει τη θέση των φορολογικών αρχών του Βελγίου όσον αφορά τη συμφωνία με την Umicore.

- (5) Με επιστολή της 31ης Οκτωβρίου 2003, οι βελγικές αρχές πληροφόρησαν την Επιτροπή ότι ο επιφορτισμένος με την ποινική ανάκριση κατά αγνώστων όσον αφορά τις περιστάσεις σύναψης της συμφωνίας μεταξύ της ISI και της Umicore ανακριτής των Βρυξελλών κ. Lugentz κατάσχεσε τον φορολογικό φάκελο της Umicore, καθώς και όλα τα στοιχεία που αφορούν την εν λόγω συμφωνία.
- (6) Με επιστολή της 10ης Δεκεμβρίου 2003, η Επιτροπή ενημέρωσε το Βέλγιο σχετικά με την απόφασή της να κινηθεί τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης όσον αφορά την προαναφερθείσα ενίσχυση.
- (7) Η απόφαση της Επιτροπής να κινηθεί τη διαδικασία δημοσιεύθηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* <sup>(2)</sup> στις 7 Σεπτεμβρίου 2004. Η Επιτροπή κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με την εν λόγω ενίσχυση.
- (8) Κατόπιν λάθους στο κείμενο που δημοσιεύθηκε στις 7 Σεπτεμβρίου 2004, η απόφαση δημοσιεύθηκε εκ νέου στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* στις 17 Νοεμβρίου 2004 <sup>(3)</sup>.
- (9) Η Επιτροπή έλαβε τις σχετικές παρατηρήσεις από μέρους της Umicore με επιστολές της 7ης Οκτωβρίου και της 13ης Δεκεμβρίου 2004, καθώς και από μέρους τρίτου ανωνύμου με επιστολή που ελήφθη στις 4 Οκτωβρίου 2004.
- (10) Μετά τη νέα δημοσίευση της απόφασης, το Βέλγιο διαβίβασε τις παρατηρήσεις του με επιστολή της 15ης Δεκεμβρίου 2004.

<sup>(1)</sup> ΕΕ C 280 της 17.11.2004, σ. 10.

(\* ) Από την 1η Δεκεμβρίου 2009, τα άρθρα 87 και 88 της συνθήκης ΕΚ έγιναν αντιστοίχα άρθρα 107 και 108 της συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης («ΣΛΕΕ»). Και στις δύο περιπτώσεις, οι διατάξεις είναι στην ουσία ίδιες. Για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης, οι αναφορές στα άρθρα 107 και 108 της ΣΛΕΕ νοούνται, όταν ενδείκνυται, ως αναφορές στα άρθρα 87 και 88 αντιστοίχως της συνθήκης ΕΚ. Επίσης, η ΣΛΕΕ επέφερε μία σειρά ορολογικών αλλαγών, όπως «Ένωση» αντί για «Κοινότητα» και «εσωτερική αγορά» αντί για «κοινή αγορά».

<sup>(2)</sup> ΕΕ C 223 της 7.9.2004, σ. 2.

<sup>(3)</sup> Βλέπε υποσημείωση 1.

- (11) Στις 13 Μαΐου 2005, η Επιτροπή διαβίβασε τις παρατηρήσεις των τρίτων στο Βέλγιο. Το Βέλγιο υπέβαλε τις παρατηρήσεις του στις 13 Ιουνίου 2005.
- (12) Με επιστολή της 12ης Δεκεμβρίου 2005, η Επιτροπή ενημέρωσε το Βέλγιο για την απόφασή της να αναστείλει την εξέταση του μέτρου έως ότου εκδοθεί η απόφαση των δικαστικών αρχών για την τρέχουσα υπόθεση.
- (13) Στην απάντησή του της 19ης Ιανουαρίου 2006, το Βέλγιο ανέφερε ότι πράγματι είχαν διεξαχθεί έρευνες στην έδρα της διοίκησης, ότι ο φορολογικός φάκελος είχε κατασχεθεί εξ ολοκλήρου, και ότι επιπλέον, δεν θα παρέλειπε να ενημερώσει την Επιτροπή όσον αφορά τις αποφάσεις που οι δικαστικές αρχές θα ανακοίνωναν στην οικεία διοίκηση.
- (14) Με επιστολή της 31ης Μαρτίου 2008, η Επιτροπή ζήτησε να ενημερωθεί για την εξέλιξη της δικαστικής διαδικασίας και για την ενδεχόμενη ανάκτηση των κατασχεθέντων εγγράφων.
- (15) Το Βέλγιο απάντησε στην Επιτροπή με επιστολή της 16ης Ιουνίου 2008 διευκρινίζοντας ότι η δικαστική διαδικασία είχε περατωθεί στις 13 Νοεμβρίου 2007.
- (16) Στις 28 Ιουλίου 2008, έλαβε χώρα συνεδρίαση μεταξύ των εκπροσώπων της ISI και της Επιτροπής, μετά το πέρας της οποίας ένας κατάλογος ερωτημάτων στον οποίον απαντιούνταν τα σημεία που έδιξαν οι εκπρόσωποι της Επιτροπής κατά τη διάρκεια της συνεδρίασης απεστάλη με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στις βελγικές αρχές. Οι βελγικές αρχές διαβίβασαν την απάντησή τους με επιστολή της 9ης Σεπτεμβρίου 2008.
- (17) Με επιστολή της 17ης Οκτωβρίου 2008, η Επιτροπή υπενθύμισε στο Βέλγιο ότι όφειλε να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα, συμπεριλαμβανομένης της ανάκτησης των κατασχεθέντων εγγράφων, για να απαντήσει στα ερωτήματα που του έδωσε η Επιτροπή. Σε αυτή την επιστολή, η Επιτροπή ανέφερε επίσης το ενδεχόμενο να διατάξει επίσημα το Βέλγιο να της παράσχει τις πληροφορίες που του ζητήθηκαν, λαμβανομένου υπόψη ότι αυτές οι πληροφορίες έπρεπε να είχαν ήδη παρασχεθεί στην Επιτροπή σε συνέχεια των προηγούμενων αιτημάτων της για ενημέρωση.
- (18) Με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο της 21ης Ιανουαρίου 2009, η Επιτροπή ζήτησε από τις βελγικές αρχές να την τηρήσουν ενήμερη για τη συνέχεια που θα έδιναν στην επιστολή της 17ης Οκτωβρίου 2008. Οι βελγικές αρχές απάντησαν με επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 2009 ότι η ISI είχε αρχίσει τις ενέργειες για να απαντήσει στα ερωτήματα που έδωσε η Επιτροπή.
- (19) Με επιστολή της 7ης Μαΐου 2009, το Βέλγιο πληροφόρησε την Επιτροπή ότι τα κατασχεθέντα έγγραφα είχαν τελικά επιστραφεί στην ISI και ότι ήταν υπό εξέταση ενόψει της απάντησης στα ερωτήματα της Επιτροπής.
- (20) Με επιστολή της 6ης Αυγούστου 2009, το Βέλγιο διαβίβασε στην Επιτροπή την απάντησή του στα ερωτήματα που έδωσε αυτή στην επιστολή της 17ης Οκτωβρίου 2008.
- (21) Μετά από αίτημα της Επιτροπής, το Βέλγιο διαβίβασε με ηλεκτρονική επιστολή της 22ας Σεπτεμβρίου 2009 συμπληρωματικές πληροφορίες σχετικά με ορισμένες εφαρμοστέες διοικητικές διατάξεις.

## II. ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

### II.1. Γενικό πλαίσιο της συμφωνίας που συνήψαν η ISI και η Umicore στις 21 Δεκεμβρίου 2000

- (22) Στο πλαίσιο των ερευνών που διεξάγονται από τις φορολογικές αρχές πολλών κρατών μελών επί των συναλλαγών που αφορούν πολύτιμα μέταλλα, η Περιφερειακή Διεύθυνση Βρυξελλών της ISI προέβη σε ελέγχους στην UMICORE S.A. για τα έτη από το 1995 έως το 1999. Στο τέλος αυτών των ελέγχων, η ISI κοινοποίησε στην Umicore, αντιστοίχως στις 30 Νοεμβρίου 1998 και στις 30 Απριλίου 1999, δύο σημειώματα τακτοποίησης όπου διαπιστώνεται η παράνομη εφαρμογή απαλλαγής από τον ΦΠΑ των πωλήσεων αργύρου υπό μορφή κόκκων σε εταιρείες με έδρα την Ιταλία, την Ελβετία και την Ισπανία.
- (23) Συγκεκριμένα, αυτά τα δύο σημειώματα τακτοποίησης αφορούσαν τον προσωρινό καθορισμό του ποσού ΦΠΑ του οποίου η Umicore κατέστη οφειλέτης λόγω των απαλλαγών που εφαρμόστηκαν παράτυπα, το ποσό του φορολογικού προστίμου προς καταβολή, καθώς και τους αυτοδικαίως απαιτητούς τόκους αρχής γενομένης από την ημερομηνία κατά την οποία γεννήθηκε η οφειλή ΦΠΑ. Τα δύο σημειώματα ζητούσαν από τον υποκείμενο στον φόρο να διαβιβάσει γραπτώς στην ISI τη συμφωνία του για τα ποσά που καθορίστηκαν κατ' αυτόν τον τρόπο, ή να προβάλει τις δεόντως αιτιολογημένες αντιρρήσεις του, εντός προθεσμίας 20 ημερών.
- (24) Η Umicore ακολούθησε την τελευταία εναλλακτική λύση και διαβίβασε στην ISI, τον Ιούνιο του 1999, δύο επιστολές με τις οποίες προέβαλε τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων της ISI και επικαλείτο την κανονικότητα της χορηγηθείσας απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Στις 23 Δεκεμβρίου 1999, η ISI διαβίβασε στην Umicore τις παρατηρήσεις της σε απάντηση των δύο επιστολών του υποκειμένου στον φόρο επαναβεβαιώνοντας την ισχύ των διαπιστώσεων που έγιναν στα δύο σημειώματα τακτοποίησης. Ως εκ τούτου, η ISI κάλεσε την Umicore να διαβιβάσει είτε τη σύμφωνη γνώμη της για τον καθορισθέντα φόρο, είτε νέα στοιχεία που να επιτρέπουν να μειωθεί ή να ακυρωθεί ο φόρος αυτός και, κατά περίπτωση, να παραιτηθεί του δικαιώματος όσον αφορά τον χρόνο παραγραφής που έχει παρέλθει, προκειμένου να διακοπεί η παραγραφή για την είσπραξη του φόρου, των τόκων και των φορολογικών προστίμων. Στις 30 Μαρτίου 2000, η Umicore ολοκλήρωσε την επιχειρηματολογία της απορρίπτοντας εκ νέου τα πορίσματα της ISI.
- (25) Στις 21 Δεκεμβρίου 2000, η ISI έκανε δεκτή πρόταση συμφωνίας που παρουσίασε η Umicore («συμφωνία διακανονισμού») σχετικά με τα δύο σημειώματα τακτοποίησης, όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ στο σύνολο της περιόδου που ελέγχεται από την ISI. Η εν λόγω συμφωνία προβλέπει την πληρωμή από την Umicore ενός ποσού σημαντικά μειωμένου σε σχέση με τα ποσά που αναγράφονται στα προαναφερθέντα σημειώματα τακτοποίησης.

### II.2. Φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και στην εξαγωγή αγαθών

- (26) Οι κανόνες για τον ΦΠΑ που εφαρμόζονται στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και στις εξαγωγές των αγαθών που προβλέπονται στη συμφωνία διακανονισμού όσον αφορά τα έτη

από το 1995 έως το 1998 βασίζονται στη μεταφορά της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου<sup>(4)</sup> στον βελγικό κώδικα ΦΠΑ. Αυτή η οδηγία περιείχε το μεταβατικό καθεστώς του ΦΠΑ ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και τροποποίησε την έκτη οδηγία ΦΠΑ<sup>(5)</sup>.

### 1. Φορολογία των παραδόσεων αγαθών

(27) Το άρθρο 2 πρώτο εδάφιο του κώδικα ΦΠΑ ορίζει ότι «υπόκεινται στον φόρο, όταν αυτές πραγματοποιούνται στο Βέλγιο, οι παραδόσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα.»

(28) Εξάλλου, το άρθρο 10 του κώδικα ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Πρόκειται ιδίως για την πράξη με την οποία το αγαθό τίθεται στη διάθεση του αγοραστή ή του εκδοχέα σε εκτέλεση συμβάσεως με αντικείμενο τη μεταβίβαση ή την αναγνώριση δικαιώματος.»

(29) Τέλος, το άρθρο 15 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Παράγραφος 1. Μία παράδοση αγαθών πραγματοποιείται στο Βέλγιο όταν ο τόπος όπου αυτή θεωρείται ότι πραγματοποιείται, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 6, βρίσκεται στο Βέλγιο.

Παράγραφος 2. Ο τόπος μιας παράδοσης αγαθών θεωρείται ότι βρίσκεται στον χώρο όπου το αγαθό τίθεται στη διάθεση του αγοραστή ή του εκδοχέα.

Ωστόσο, ο τόπος παραδόσεως θεωρείται ότι βρίσκεται:

Ιον στον χώρο όπου αρχίζει η αποστολή ή η μεταφορά στον προορισμό του αγοραστή, όταν το αγαθό αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον προμηθευτή, από τον αγοραστή ή από τρίτον·

(...)

Παράγραφος 7. Εκτός αν αποδεικνύεται διαφορετικά, η παράδοση ενός κινητού αγαθού θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα στο Βέλγιο, όταν, τη στιγμή της παράδοσης, το ένα από τα μέρη της πράξης έχει ορίσει εκεί την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του ή, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.»

(30) Κατά συνέπεια, μια παράδοση αγαθών (η μεταφορά της οποίας αρχίζει στο Βέλγιο) φορολογείται, καταρχήν, στο Βέλγιο. Όταν ένα από τα μέρη της πράξης είναι εγκατεστημένο στο Βέλγιο, ο νόμος εισάγει ένα νομικό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο η παράδοση θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα στο Βέλγιο.

### 2. Υπόχρεος ΦΠΑ

(31) Βάσει του άρθρου 51 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ, ο φόρος οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται σε φόρο και πραγματοποιούνται στο Βέλγιο.

### 3. Εξαγωγές

(32) Το άρθρο 39 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει ένα καθεστώς απαλλαγής ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις εξαγωγές αγαθών, ορίζοντας ότι «Απαλλάσσονται του φόρου: 1<sup>ον</sup> οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας· 2<sup>ον</sup> οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο Βέλγιο αγοραστή ή για λογαριασμό του, εκτός της Κοινότητας (...).»

(33) Σύμφωνα με το άρθρο 39 παράγραφος 3 του κώδικα ΦΠΑ, στο βελγικό δίκαιο, το βασιλικό διάταγμα αριθ. 18 της 29ης Δεκεμβρίου 1992 («ΒΔ αριθ. 18») όρισε τις προϋποθέσεις σχετικά με την απαλλαγή όσον αφορά την εξαγωγή αγαθών από το Βέλγιο εκτός της Κοινότητας<sup>(6)</sup>.

<sup>(6)</sup> Το άρθρο 5 παράγραφος 2 του ΒΔ αριθ. 18, ορίζει ότι «ο αγοραστής που δεν είναι εγκατεστημένος στο Βέλγιο, ο οποίος αποκτά ο ίδιος την κατοχή των αγαθών στο Βέλγιο, οφείλει να παραδώσει, κατά την απόκτηση κατοχής, απόδειξη παραλαβής στον πωλητή ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο Βέλγιο. Η απόδειξη παραλαβής προς παράδοση στον πωλητή πρέπει να αναγράφει την ημερομηνία παράδοσης των αγαθών, την περιγραφή αυτών και τη χώρα προορισμού. Αυτό το έγγραφο πρέπει να χορηγείται στον πωλητή όταν η απόκτηση των αγαθών στο Βέλγιο πραγματοποιείται από ένα τρίτο πρόσωπο, που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο Βέλγιο. Σ' αυτή την περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να χορηγηθεί στο προαναφερθέν τρίτο πρόσωπο, το οποίο δηλώνει σ' αυτό ότι ενεργεί για λογαριασμό του εντολέα.» Το άρθρο 6 του ΒΔ αριθ. 18 ορίζει ότι «Ο πωλητής οφείλει να προσκομίσει την απόδειξη εξαγωγής (...) ανεξάρτητα από το έγγραφο που προβλέπεται στο άρθρο 5 παράγραφος 2.» Το άρθρο 3 του ΒΔ αριθ. 18 ορίζει στη συνέχεια ότι «Ο πωλητής οφείλει να έχει πάντοτε στην κατοχή του όλα τα έγγραφα που δικαιολογούν την ύπαρξη της εξαγωγής και να τα δείχνει όταν τα ζητούν οι επιφορτισμένοι με τον έλεγχο υπάλληλοι. Αυτά τα έγγραφα περιλαμβάνουν ιδίως τα δελτία παραγγελίας, τα μεταφορικά έγγραφα, τα έγγραφα πληρωμής, καθώς και τη διασάφηση εξαγωγής που προβλέπεται στο άρθρο 2» το οποίο ορίζει ότι «αντίγραφο του τιμολογίου πώλησης ή, ελλείψει τιμολογίου πώλησης, δελτίο αποστολής που περιέχει όλες τις αναφορές που πρέπει να φέρει ένα τιμολόγιο πώλησης, πρέπει να χορηγηθεί στο τελωνείο όπου, σύμφωνα με την τελωνειακή νομοθεσία για τις εξαγωγές, πρέπει να κατατεθεί διασάφηση εξαγωγής.»

<sup>(4)</sup> ΕΕ L 376 της 31.12.1991, σ. 1.

<sup>(5)</sup> Οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145 της 13.6.1977, σ. 1).

## 4. Ενδοκοινοτικές παραδόσεις

(34) Το άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ, προβλέπει αρχής γενομένης από την 1η Ιανουαρίου 1993 τα εξής: «Απαλλάσσονται του φόρου: 1<sup>ov</sup> οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή (...), από τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους εκτός του Βελγίου αλλά στο εσωτερικό της Κοινότητας, που πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος μέλος και οι οποίοι υποχρεούνται να υποβάλουν στον φόρο τις ενδοκοινοτικές αγορές τους αγαθών (...).

(35) Το φορολογικό δίκαιο του Βελγίου επιβάλλει διάφορες προϋποθέσεις όσον αφορά την απόδειξη που πρέπει να χορηγηθεί με σκοπό τη σωστή εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ. Το πρώτο άρθρο του βασιλικού διατάγματος αριθ. 52 της 29ης Δεκεμβρίου 1992 («ΒΔ αριθ. 52»), ορίζει ότι «Οι απαλλαγές του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 39α του Κώδικα υποκείνται στην απόδειξη ότι τα αγαθά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός του Βελγίου αλλά στο εσωτερικό της Κοινότητας». Στη συνέχεια, το άρθρο 2 του ΒΔ αριθ. 52 ορίζει ότι αυτή η απαλλαγή «υπόκειται επιπλέον στην απόδειξη ότι η παράδοση πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο στον φόρο ... εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος». Το άρθρο 3 πρώτο εδάφιο του ΒΔ αριθ. 52 ορίζει εξάλλου ότι «Ο πωλητής οφείλει ανά πάσα στιγμή να έχει στην κατοχή του όλα τα έγγραφα που αιτιολογούν την πραγματοποίηση της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών ...». Επί αυτού, το ανακοινωθέν τύπου που δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του Βελγίου αριθ. 36 της 20ής Φεβρουαρίου 1993 εφιστά την προσοχή των φορολογουμένων στο γεγονός ότι «η μεταφορά πρέπει να πραγματοποιηθεί από τον πωλητή, τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους. Αυτό έχει ως συνέπεια ότι όταν η μεταφορά πραγματοποιείται από ή για λογαριασμό μεταγενέστερου πελάτη (για παράδειγμα στις διαδοχικές πωλήσεις όπου η μεταφορά πραγματοποιείται από τον τελικό πελάτη) δεν επιτρέπεται η απαλλαγή των παραδόσεων που προηγούνται της παράδοσης σ' αυτόν τον τελευταίο πελάτη».

(36) Για να χορηγηθεί απαλλαγή στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παράδοσης, εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο να αποδείξει μεταξύ άλλων ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε από τον πωλητή, τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους (7).

(37) Σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων που προβλέπονται για την εφαρμογή των προβλεπόμενων στα άρθρα 39 και 39α του κώδικα ΦΠΑ απαλλαγών, η παράδοση των αγαθών υπόκειται σε φορολόγηση στο Βέλγιο και το χρέος γεννάται μόνο από την επέλευση της πράξης (8). Βάσει της εφαρμογής της αρχής του *fair play* στον υποκείμενο στον φόρο, οι φορολογικές αρχές του Βελγίου δέχονται ωστόσο να εφαρμόσουν την απαλλαγή δυνάμει αυτών των άρθρων όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι σε θέση να παράσχει το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων που αιτιολογούν την τήρηση των προϋποθέσεων απαλλαγής, αλλά οι αρχές διαθέτουν οι ίδιες αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία, για παράδειγμα, στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών.

## 5. Φορολογία που βασίζεται στην πραγματικότητα των γεγονότων

(38) Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Cour de Cassation (Ακυρωτικού Δικαστηρίου) του Βελγίου, ο φόρος (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) πρέπει να καθοριστεί σε συνάρτηση με την πραγματικότητα των γεγονότων (9). Κατ' εφαρμογή αυτής της αρχής, η διοίκηση υποχρεούται κατά συνέπεια να βασίσει τον φόρο όχι σε εικονική δικαιοπραξία όπως αυτή παρουσιάζεται από τον φορολογούμενο, αλλά σε πραγματική δικαιοπραξία (όπως αυτή προκύπτει από την πραγματική πρόθεση των εν λόγω μερών).

## 6. Διαδικασία

(39) Στην περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση αμφισβητεί τις απαλλαγές ΦΠΑ που εφαρμόστηκαν στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών, αυτή απευθύνει στον υπόχρεο στον φόρο, σημειώμα τακτοποίησης (10) που ακολουθείται εν γένει από πρόστιμο.

## 7. Συναλλαγή με τον υπόχρεο στον φόρο

(40) Το άρθρο 84 εδάφιο 2 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει ότι ο Υπουργός Οικονομικών διενεργεί τις συναλλαγές με τους οφειλότες, αρκεί αυτές να μην συνεπάγονται απαλλαγή ή μείωση του φόρου. Τέτοιες συναλλαγές δεν μπορούν κατά συνέπεια να αφορούν παρά πραγματικά ζητήματα και όχι

(7) Ένα απόσπασμα της απάντησης του Υπουργού Οικονομικών του Βελγίου στην κοινοβουλευτική ερώτηση αριθ. 248 της 23ης Ιανουαρίου 1996 (Δελτίο κοινοβουλευτικών ερωτήσεων Bull. Q.R., Ch. Repr. S.O. 1995-1996, αριθ. 26 της 18/3/1996) διευκρινίζει ότι «Μια ενδοκοινοτική παράδοση που αποστέλλεται από το Βέλγιο και πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα συνιστά πράξη με την οποία ο ΦΠΑ καθίσταται, κατ' αρχήν, απαιτητός στο Βέλγιο. Εξυπακούεται ότι το δικαίωμα στο ευεργέτημα αυτής της απαλλαγής πρέπει να αποδειχθεί από τον προμηθευτή που το επικαλείται. Κατά συνέπεια, σε αυτόν εναπόκειται το βάρος της απόδειξης ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής».

(8) Το άρθρο 16 διευκρινίζει ότι η παράδοση πραγματοποιείται τη στιγμή κατά την οποία το αγαθό τίθεται στη διάθεση του αγοραστή και το άρθρο 17 ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου παρεμβαίνει και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή κατά την οποία πραγματοποιείται η παράδοση του αγαθού.

(9) Βλέπε απόφαση του Cour de Cassation (Ακυρωτικού Δικαστηρίου) της 21.5.1982, Pas. I, 1982, σ. 1.106.

(10) Μολονότι αυτή η διαδικασία δεν προβλέπεται ρητώς στον κώδικα ΦΠΑ, συνιστά τη συνήθη πρακτική της διοίκησης για την τήρηση πολλών βασικών αρχών όπως της αρχής του δικαιώματος υπεράσπισης και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

νομικά. Τέτοιες συναλλαγές εν γένει δεν προβλέπονται παρά μόνο όταν τα μέρη προβαίνουν σε αμοιβαίες παραχωρήσεις (όχι επί του ποσού του φόρου που μπορεί να προκύψει από τα πραγματικά περιστατικά που διαπιστώθηκαν, αλλά σε πραγματικά ζητήματα, στον καθορισμό των προστίμων κ.λπ.) <sup>(11)</sup>.

- (41) Η αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών αποτελεί αντικείμενο μεταβίβασης στις περιφερειακές διευθύνσεις της διοίκησης του ΦΠΑ, καθώς και της ISI.

#### 8. Εφαρμογή διοικητικών προστίμων

- (42) Όσον αφορά την εφαρμογή προστίμων σε περίπτωση έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων για το δικαίωμα στην απαλλαγή, το άρθρο 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει για κάθε παράβαση της υποχρέωσης εξόφλησης του ΦΠΑ ένα αναλογικό πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του μη καταβληθέντος φόρου. Εντούτοις, το βασιλικό διάταγμα αριθ. 41 της 30ής Ιανουαρίου 1987 («ΒΔ αριθ. 41») προβλέπει μια κλίμακα μείωσης των αναλογικών φορολογικών προστίμων. Το άρθρο 1 παράγραφος 1 του ΒΔ αριθ. 41 προβλέπει ότι αυτό το πρόστιμο μειώνεται στο 10 % του ποσού του οφειλόμενου φόρου (πίνακας G του παραρτήματος) σε περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται στην εφαρμογή του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (απαλλαγή που εφαρμόζεται αδικαιολογητως ή ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων του δικαιώματος απαλλαγής). Το ίδιο αναλογικό πρόστιμο εφαρμόζεται για παραβάσεις της ίδιας φύσης στην εφαρμογή του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ.

- (43) Το άρθρο 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει την εφαρμογή προστίμου ίσου με το διπλάσιο του οφειλόμενου φόρου για την πράξη όταν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο ή το τιμολόγιο περιέχει ανακριβείς αναφορές, μεταξύ άλλων όσον αφορά την ταυτότητα, την επωνυμία ή τη διεύθυνση των ενδιαφερομένων στην πράξη μερών. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 70 παράγραφος 2 εδάφιο 2 του κώδικα ΦΠΑ, αυτό το πρόστιμο, ωστόσο, δεν εφαρμόζεται όταν οι παρατυπίες δύνανται να θεωρηθούν ως εντελώς τυχαίες <sup>(12)</sup>, ή όταν ο προμηθευτής δεν είχε λόγο να αμφιβάλει για την ιδιότητα του αντισυμβαλλομένου ως μη υποκείμενου στον φόρο <sup>(13)</sup>.

- (44) Το ΒΔ αριθ. 41 <sup>(14)</sup> επαναφέρει το ποσό του προστίμου στο 100 % του οφειλόμενου φόρου για πράξεις σε περιπτώσεις ανακριβείας των αναφορών που πρέπει να αναγράφονται στα τιμολόγια. Το άρθρο 3 του ίδιου βασιλικού διατάγματος προβλέπει ότι η πλήρης διαγραφή των προστίμων χορηγείται όταν ένας φορολογούμενος τακτοποιεί αυθόρμητα την κατάσταση του πριν από οποιαδήποτε παρέμβαση των φορολογικών αρχών.

<sup>(11)</sup> Διοικητική παρατήρηση του κώδικα ΦΠΑ αριθ. 84/91.

<sup>(12)</sup> Ιδίως όσον αφορά τον αριθμό και τη σπουδαιότητα των πράξεων που δεν έχουν διαπιστωθεί με κανονικά έγγραφα, σε σύγκριση με τον αριθμό και τη σπουδαιότητα των πράξεων που έχουν αποτελέσει αντικείμενο κανονικών εγγράφων.

<sup>(13)</sup> Η διοικητική παρατήρηση αριθ. 70/67 προβλέπει ότι αυτή η διάταξη εφαρμόζεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο πωλεί χωρίς τιμολόγιο σε πελάτη που παρουσιάζεται ως ιδιώτης υπό τον όρο ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε σοβαρούς λόγους να αμφιβάλει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι του δεν υπόκεινται στον φόρο.

<sup>(14)</sup> Βλέπε πίνακα C.

#### 9. Αναλογικότητα των προστίμων

- (45) Σε απόφασή του της 24ης Φεβρουαρίου 1999 <sup>(15)</sup>, το Διαιτητικό Δικαστήριο του Βελγίου <sup>(16)</sup> αποφάσισε ότι ο δικαστής πρέπει να είναι σε θέση να εξετάσει εάν «η απόφαση κατασταλτικού χαρακτήρα δικαιολογείται *de facto* και *de jure*, εάν πληροί το σύνολο των νομικών διατάξεων και των γενικών αρχών που επιβάλλονται στη διοίκηση, μεταξύ των οποίων την αρχή της αναλογικότητας.» Επ' ευκαιρία, το Διαιτητικό Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι τα διοικητικά πρόστιμα όσον αφορά τον ΦΠΑ είχαν κατασταλτικό χαρακτήρα.

- (46) Μια πρόσφατη νομολογία του Cour de Cassation του Βελγίου <sup>(17)</sup> επιβεβαίωσε εξάλλου την υποχρέωση τόσο για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές όσο και για τον δικαστή να εφαρμόζουν την αρχή της αναλογικότητας στο ποσό των διοικητικών προστίμων, ακόμα και όταν αυτό συνεπάγεται παρέκκλιση από καθορισμένους πίνακες.

#### 10. Δυνατότητα της διοίκησης να μειώσει ή να διαγράψει τα πρόστιμα

- (47) Μετά τη θέση σε ισχύ του νόμου της 15ης Μαρτίου 1999 σχετικά με τις αντιδικίες στον φορολογικό τομέα, οι διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ <sup>(18)</sup> που παρείχαν στον Υπουργό Οικονομικών την εξουσία να χορηγεί διαγραφή προστίμου καταργήθηκαν. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 9 του βασιλικού διατάγματος (*arrêté du régent*) της 18ης Μαρτίου 1831 <sup>(19)</sup>, ο Υπουργός Οικονομικών ή ο εντεταλμένος ή αυτό υπάλληλος διατηρεί την αρμοδιότητα να μειώσει ή να διαγράψει τα πρόστιμα. Ο Υπουργός μεταβίβασε αυτή την αρμοδιότητα στον γενικό διευθυντή και στους περιφερειακούς διευθυντές <sup>(20)</sup> της διοίκησης του ΦΠΑ <sup>(21)</sup>.

- (48) Αυτή η διάταξη επιτρέπει καταρχήν στη διοίκηση, όταν αυτή επιβάλλει πρόστιμο ΦΠΑ, να αποκλίνει από τους νόμιμους πίνακες που προβλέπονται στο άρθρο 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ, καθώς και στο ΒΔ αριθ. 41, ιδίως όταν η αυστηρή εφαρμογή αυτών των πινάκων θα μπορούσε να αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

- (49) Όταν είναι δυνατή η μείωση προστίμου, θα ήταν κατά συνέπεια κανονικό, σε περίπτωση συμβιβαστικής συμφωνίας μεταξύ των φορολογικών αρχών και του οφειλέτη, ότι αυτή η συμφωνία αναφέρεται επίσης στο πρόστιμο και δύναται να διεξαχθεί μια διαπραγμάτευση γι' αυτόν τον σκοπό.

<sup>(15)</sup> Απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου της 24ης Φεβρουαρίου 1999 στην υπόθεση αριθ. 22/99.

<sup>(16)</sup> Που εν τω μεταξύ κατέστη το Συνταγματικό Δικαστήριο.

<sup>(17)</sup> Cassation (Ακυρωτικό Δικαστήριο), 12 Φεβρουαρίου 2009, RG C.07.0507.N, μη δημοσιευθείσα· Cassation, 13 Φεβρουαρίου 2009, RG F.06.0107.N, μη δημοσιευθείσα και Ακυρωτικό Δικαστήριο, 12 Φεβρουαρίου 2009, RG F.06.0108.N.

<sup>(18)</sup> Βλέπε πρώην άρθρο 84 του CTVA.

<sup>(19)</sup> Το άρθρο 9 του βασιλικού διατάγματος προβλέπει ότι ο Υπουργός Οικονομικών αποφαιίνεται για τις προσφυγές που έχουν ως αντικείμενο τη διαγραφή προστίμων και την αύξηση των δικαιωμάτων όσον αφορά τα πρόστιμα, εκτός αυτών που έχει καθορίσει ο δικαστής.

<sup>(20)</sup> Οι περιφερειακοί διευθυντές της ISI διαθέτουν τις ίδιες εξουσίες δύναμει του άρθρου 95 του νόμου της 15ης Μαρτίου 1999 που αντικαθιστά το άρθρο 87 του νόμου της 8ης Αυγούστου 1980.

<sup>(21)</sup> Βλέπε σχόλιο ΦΠΑ αριθ. 84/59.

## 11. Τόκοι υπερημερίας

(50) Όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας, το άρθρο 91 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει ότι αυτοί υπολογίζονται με επιτόκιο 0,8 % του οφειλόμενου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης. Το άρθρο 84α του κώδικα ΦΠΑ διευκρινίζει ότι, σε ειδικές περιπτώσεις, ο αρμόδιος περιφερειακός διευθυντής δύναται να χορηγήσει, υπό προϋποθέσεις που ο ίδιος καθορίζει, την απαλλαγή όλων των τόκων ή μέρους αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 91 του κώδικα ΦΠΑ.

(51) Εντούτοις, από τις διοικητικές παρατηρήσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ <sup>(22)</sup> προκύπτει ότι μία τέτοια μερική ή συνολική διαγραφή των τόκων υπερημερίας δύναται να χορηγηθεί μόνο σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο βρίσκεται σε δύσκολη οικονομική κατάσταση λόγω αιτίας ανεξάρτητης από τη βούλησή του. Αυτή η θέση επιβεβαιώθηκε από το Βέλγιο στην επιστολή του της 13ης Ιουνίου 2005 σε απάντηση των παρατηρήσεων των τρίτων, στην οποία διευκρινίζει ότι «οι περιφερειακοί διευθυντές της ISI δεν χορήγησαν ποτέ για κανένα φάκελο τη συνολική ή μερική διαγραφή των τόκων υπερημερίας. Επιπλέον, αυτή η διαγραφή χορηγείται μόνο στους οφειλέτες που βρίσκονται σε δύσκολη οικονομική κατάσταση (...)».

## 12. Επιστροφή

(52) Το άρθρο 77 παράγραφος 1 στοιχείο 7 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει ότι ο φόρος που επιβάρυνε την παράδοση αγαθού (ή την παροχή υπηρεσίας) επιστρέφεται κατά το αντίστοιχο ποσό σε περίπτωση ολικής ή μερικής απώλειας της σχετικής απαίτησης επί του τιμήματος.

(53) Η εγκύκλιος αριθ. 78 σχετικά με τις επιστροφές στον τομέα του ΦΠΑ <sup>(23)</sup> διευκρινίζει ότι η επιστροφή προβλέπεται όχι μόνο όταν υπάρχει απώλεια της απαίτησης επί του τιμήματος κατόπιν πτώχευσης ή πτωχευτικού συμβιβασμού, αλλά ακόμα και σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το τιμολόγιο δεν εξοφλήθηκε εξ ολοκλήρου ή εν μέρει και ότι εξάντλησε όλα τα μέσα προσφυγής. Το ζήτημα σε ποια στιγμή η απώλεια δύναται να θεωρηθεί ως βεβαία εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης <sup>(24)</sup>.

(54) Όταν έχει εξοφληθεί μόνο μέρος του τιμολογίου, π.χ., επειδή εξοφλήθηκε το ποσό προ ΦΠΑ του τιμολογίου από τον αγοραστή, ενώ το ποσό που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ δεν έχει εξοφληθεί, μόνο το μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχεί αναλογικά στο μη εξοφληθέν ποσοστό <sup>(25)</sup> δύναται να τύχει επιστροφής <sup>(26)</sup>.

<sup>(22)</sup> Βλέπε σχόλιο ΦΠΑ αριθ. 84α/4 και ακόλουθες.

<sup>(23)</sup> Εγκύκλιος ΦΠΑ αριθ. 78 της 15ης Δεκεμβρίου 1970, σημείο 9.

<sup>(24)</sup> Βλέπε εγχειρίδιο ΦΠΑ που δημοσιεύθηκε από τη διοίκηση του ΦΠΑ, σ. 1116, σημείο 530.

<sup>(25)</sup> Εάν ένας υποκείμενος στον φόρο τιμολογεί αρχικά ποσό 100, συν ΦΠΑ 21, ήτοι συνολικό ποσό 121 και ο αγοραστής πληρώνει μόνο το ποσό των 100, η ενδεχόμενη επιστροφή δεν θα αφορά το ποσό των 21 αλλά το ποσό των  $21 \times (21/121) = 3,64$ .

<sup>(26)</sup> Δεν υπάρχουν ακριβείς οδηγίες για τον τρόπο υπολογισμού της επιστροφής σε περίπτωση μερικής απώλειας επί του τιμήματος. Εντούτοις, τίποτα δεν εμποδίζει ώστε μια τέτοια επιστροφή να δύναται να εφαρμοστεί στις περιπτώσεις στις οποίες το ποσό του ΦΠΑ τιμολογείται μεταγενέστερα από τον υποκείμενο στον φόρο (ακόμη και πολλά έτη μετά τη γενεσιουργό αιτία του φόρου).

## 13. Δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ από τον φόρο εταιρειών

(55) Το άρθρο 53 του κώδικα για τον φόρο εισοδήματος («CIR92») προβλέπει ότι ορισμένοι φόροι δεν δύνανται να αφαιρεθούν από τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (συμπεριλαμβανομένου του φόρου εταιρειών). Παρά ταύτα, ο ΦΠΑ δεν εμφανίζεται μεταξύ των αναφερόμενων φόρων.

(56) Οι διοικητικές οδηγίες όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος <sup>(27)</sup> προβλέπουν επιπλέον ότι ο καταβληθείς ή οφειλόμενος ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο από φορολογούμενο και μη καλυπτόμενος από ΦΠΑ που βαρύνει τον πελάτη, συνιστά επαγγελματική δαπάνη.

## 14. Δυνατότητα έκπτωσης των προστίμων ΦΠΑ από τον φόρο εταιρειών

(57) Σύμφωνα με τη νομολογία του Cour de Cassation, όπως αυτή επιβεβαιώθηκε από τις διοικητικές παρατηρήσεις <sup>(28)</sup>, τα αναλογικά πρόστιμα για τον ΦΠΑ εκπίπτουν από τον φόρο εταιρειών.

## 15. Εξουσία της ISI

(58) Σύμφωνα με το άρθρο 87 του νόμου της 8ης Αυγούστου 1980, η ISI και οι περιφερειακοί διευθυντές της διαθέτουν τις ίδιες εξουσίες με τη διοίκηση ΦΠΑ.

## Π.3. Ο δικαιούχος

(59) Η εταιρεία Umicore S.A. είναι ανώνυμη εταιρεία βελγικού δικαίου που παράγει και εμπορεύεται ειδικά υλικά και πολύτιμα μέταλλα στην αγορά της Ένωσης και στη διεθνή αγορά· στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνεται και η παραγωγή και η πώληση αργύρου υπό μορφή κόκκων. Ιδίως, η Umicore θεωρείται μία από τις σημαντικότερες επιχειρήσεις εξευγενισμού αργύρου σε παγκόσμιο επίπεδο.

(60) Ο άργυρος που παράγεται από την Umicore προέρχεται από άλλα υλικά, στην πλειονότητα των περιπτώσεων από βιομηχανικά απόβλητα που παραλαμβάνει στο πλαίσιο συμβάσεων υπεργολαβίας για την ανάκτηση πολύτιμων ή μη μετάλλων (άργυρος, χρυσός, λευκόχρυσος, παλλάδιο, ρόδιο, ιρίδιο, κοβάλτιο, χαλκός, μόλυβδος, κ.λπ.). Ειδικότερα, η Umicore παράγει άργυρο υπό μορφή κόκκων, που εν γένει πωλείται σε χονδρεμπορικές επιχειρήσεις του τομέα της κοσμηματοποιίας ή στη βιομηχανία.

<sup>(27)</sup> Βλέπε Com.I.R. αριθ. 53/88.

<sup>(28)</sup> Βλ. Com.I.R. αριθ. 53/97 και αριθ. 53/97.1.

- (61) Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της εμπορίας αργύρου υπό μορφή κόκκων, η Umicore πραγματοποιεί, ιδίως, παραδόσεις με προορισμό άλλα κράτη μέλη. Από τις πληροφορίες που χορήγησε η Umicore στις φορολογικές αρχές του Βελγίου προκύπτει ότι η παγκόσμια κατανάλωση αργύρου ανερχόταν την περίοδο των γεγονότων σε περίπου 26 000 τόνους ετησίως, και ότι η Ιταλία ήταν η μεγαλύτερη αγορά στην Ευρώπη και μία από τις σημαντικότερες γεωγραφικές αγορές, με περίπου 2 000 τόνους ετησίως.
- II.4. Έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν και σημειώματα τακτοποίησης που διαβιβάστηκαν από την ISI**
- (62) Κατόπιν ελέγχων που πραγματοποίησε η ISI όσον αφορά τη δραστηριότητα εμπορίας πολύτιμων μετάλλων της Umicore κατά τη διάρκεια των ετών 1995 έως και 1999, η Περιφερειακή Διεύθυνση Βρυξελλών της ISI κοινοποίησε στην Umicore, στις 30 Νοεμβρίου 1998 και στις 30 Απριλίου 1999, δύο σημειώματα τακτοποίησης που διαπιστώνουν την παράτυπη εφαρμογή της απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (και, σε ορισμένες περιπτώσεις, δυνάμει του άρθρου 39 του κώδικα όσον αφορά την απαλλαγή για τις εξαγωγές αγαθών εκτός Ένωσης) όσον αφορά διάφορες παραδόσεις αργύρου υπό μορφή κόκκων που πραγματοποιήθηκαν σε Ιταλούς, Ισπανούς και Ελβετούς πελάτες, με προορισμό την Ιταλία. Ειδικότερα, οι έρευνες που διεξήχθησαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες των συγκεκριμένων κρατών μελών είχαν επιτρέψει να προσδιοριστεί ότι ορισμένοι ξένοι πελάτες της Umicore ήταν εικονικοί και συνδεδεμένοι με μηχανισμούς αλυσιδωτής απάτης που τέθηκαν σε εφαρμογή για την αποφυγή της πληρωμής του ΦΠΑ.
- (63) Οι παρατυπίες που διαπιστώθηκαν από την ISI αφορούν ιδίως παραβάσεις των άρθρων 39 και 39α του κώδικα ΦΠΑ και των άρθρων 1 έως 3 του ΒΔ αριθ. 52 σχετικά με τις απαλλαγές που εφαρμόστηκαν από την Umicore σε ορισμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές. Ιδίως, οι αρχές έκριναν ότι ο υπόχρεος στον φόρο δεν ήταν σε θέση να αποδείξει ότι οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής δυνάμει των άρθρων 39 και 39α του κώδικα ΦΠΑ πληρούνταν για αυτές τις παραδόσεις. Η ISI, κατά συνέπεια, έκρινε ότι κατ' αρχάς η Umicore είχε εφαρμόσει αδικαιολόγητα την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε ορισμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή σε ορισμένες εξαγωγές.
- (64) Όσον αφορά ειδικότερα ορισμένες πωλήσεις σε διάφορους Ιταλούς και Ισπανούς υποκειμένους στον φόρο (περίοδος 1995-1996), η ISI έκρινε, (σε προκαταρκτική βάση), ότι η μεταφορά του εμπορεύματος δεν είχε πραγματοποιηθεί ούτε από την Umicore ούτε από τον αγοραστή που αναφερόταν στο τιμολόγιο, ούτε για λογαριασμό τους, αλλά από έναν μεταγενέστερο πελάτη στην αλυσίδα πωλήσεων στην Ιταλία. Σύμφωνα με την ISI, οι εν λόγω παραδόσεις δεν πληρούσαν κατά συνέπεια τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ όσον αφορά τις απαλλαγές σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.
- (65) Όσον αφορά ορισμένες πωλήσεις σε εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελβετία, η ISI έκρινε ομοίως ότι δεν μπορούσε να εφαρμοστεί ούτε η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 39 του κώδικα ΦΠΑ για τις εξαγωγές αγαθών εκτός της Κοινότητας, δεδομένου ότι τα αγαθά είχαν παραδοθεί με προορισμό την Ιταλία και ως εκ τούτου δεν είχαν εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης.
- (66) Κατά συνέπεια, η ISI συνήγαγε προσωρινά, στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Νοεμβρίου 1998, ότι η Umicore όφειλε στο βελγικό κράτος, για τα έτη 1995 και 1996, τα ακόλουθα ποσά:
- για ΦΠΑ: 708 211 924 BEF, ήτοι περίπου 17 556 115 EUR,
  - για μειωμένο φορολογικό πρόστιμο (πίνακας G του ΒΔ αριθ. 41): 70 820 000 BEF, ήτοι περίπου 1 755 582 EUR,
  - για τόκους υπερημερίας: 0,8 % ανά μήνα καθυστέρησης αρχής γενομένης από την 21η Ιανουαρίου 1997, υπολογιζόμενου επί του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ.
- (67) Στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Απριλίου 1999, η ISI, εξάλλου, συνήγαγε προσωρινά ότι η Umicore όφειλε στο βελγικό κράτος, για τα έτη 1997-1998, τα ακόλουθα ποσά:
- για ΦΠΑ: 274 966 597 BEF, ήτοι περίπου 6 816 243 EUR,
  - για μειωμένο φορολογικό πρόστιμο (πίνακας G του ΒΔ αριθ. 41): 27 496 000 BEF, ήτοι περίπου 681 608 EUR,
  - για τόκους υπερημερίας: 0,8 % ανά μήνα καθυστέρησης αρχής γενομένης από την 21η Ιανουαρίου 1997, υπολογιζόμενου επί του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ.
- (68) Συνολικά, το ποσό του ΦΠΑ που απαιτείται από την Umicore κατόπιν των αιτημάτων τακτοποίησης ανερχόταν σε 24 372 358 EUR και το φορολογικό πρόστιμο που υπολογίστηκε σ' αυτά τα σημειώματα τακτοποίησης ανερχόταν σε 2 437 235 EUR.
- (69) Με επιστολές της 11ης, της 18ης Ιουνίου 1999 και της 31ης Μαρτίου 2000, η Umicore εξέφρασε την αντίθεσή της με τα δύο σημειώματα. Ιδίως, η Umicore δήλωσε ότι δεν είχε ανάμειξη στις παρατυπίες που διαπιστώθηκαν σε βάρος πελατών της και προς υπεράσπιση της υπενθύμισε ότι υπό την ιδιότητά της ως χονδρεμπόρου στην αγορά του αργύρου υπό μορφή κόκκων δεν ήταν υποχρεωμένη να γνωρίζει την ταυτότητα των πελατών των αγοραστών της δεδομένου ότι οι πωλήσεις αργύρου πραγματοποιούνταν «εκ του εργοστασίου» έτσι ώστε να αποφεύγονται οι κίνδυνοι των μεταφορών. Επιπλέον, η Umicore ανέταξε ότι όλοι οι πελάτες της επιχείρησης ήταν εγγεγραμμένοι στα μητρώα ΦΠΑ σε άλλα κράτη μέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, ότι τα τριμηνιαία δελτία ενδοκοινοτικών παραδόσεων της Umicore ανέφεραν πάντοτε όλες τις εν λόγω παραδόσεις όπως προβλέπεται από τον κώδικα ΦΠΑ του Βελγίου, ότι τα τιμολόγια της Umicore είχαν εκδοθεί στο όνομα των παραληπτών εγγεγραμμένων στα μητρώα ΦΠΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα κατά τις παραγγελίες, ότι οι μεταφορές είχαν όντως πραγματοποιηθεί από τις εξειδικευμένες εταιρείες μεταφορών και ότι τα εμπορεύματα είχαν πράγματι εξέλθει από το έδαφος του Βελγίου και είχαν όντως φτάσει στην Ιταλία. Έτσι, η Umicore έκρινε ότι έπραξε ορθώς όταν εφάρμοσε την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ στις εν λόγω πράξεις.

(70) Η Umicore είχε επίσης υπογραμμίσει ότι ορισμένα κράτη ζητούν μόνο αποδεικτικά στοιχεία για τη μεταφορά των αγαθών σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της αναχώρησης, ενώ το Βέλγιο ζητά αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της μεταφοράς από ή για λογαριασμό του πωλητή ή του αγοραστή των εν λόγω αγαθών. Η απαίτηση αυτή ήταν αντίθετη προς το δικαίωμα της Ένωσης και προέβλεπε σοβαρές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε βάρος της Umicore και των άλλων βελγικών επιχειρήσεων που πραγματοποιούν αυτή τη μορφή ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Ως εκ τούτου, η Umicore ισχυρίζεται ότι δεν παρακράτησε τον ΦΠΑ επί των επίμαχων πράξεων καλή τη πίστει.

### II.5. Βάση της συμφωνίας διακανονισμού της 21ης Δεκεμβρίου 2000

(71) Στις 21 Δεκεμβρίου 2000, η ISI δέχθηκε πρόταση συμφωνίας που υποβλήθηκε από την Umicore σχετικά με τις οφειλές ΦΠΑ για τα έτη 1995 έως 1998. Στην πρόταση συμφωνίας διευκρινίζεται ότι η Umicore αμφισβητούσε το βάσιμο των τακτοποιήσεων που απαιτούσε η ISI, αλλά δεχόταν τη ρύθμιση που προτεινόταν ώστε να καταστεί δυνατή η επίτευξη συμβιβασμού.

(72) Η εν λόγω συμφωνία προβλέπει την καταβολή από μέρους της Umicore ποσού ύψους 423 000 000 BEF, ήτοι περίπου 10 485 896 EUR, ως «οριστικό διακανονισμό και σε εξόφληση του συνόλου της οφειλής για τον ΦΠΑ της Umicore για τα έτη 1995 μέχρι και 1999». Στη συμφωνία διευκρινίζεται επίσης ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να εκπέσει από τον φόρο εταιρειών.

(73) Όπως είχε ήδη διευκρινιστεί από το Βέλγιο κατά τη διάρκεια της προκαταρκτικής έρευνας που προηγήθηκε της κίνησης της διαδικασίας, οι φορολογικές αρχές θεωρούν ότι το ποσό που προβλέπεται στην πράξη αντιστοιχεί σε πρόστιμο που καθορίστηκε δυνάμει του άρθρου 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ και που έχει μειωθεί βάσει του άρθρου 84 του κώδικα ΦΠΑ. Ειδικότερα το άρθρο 70 παράγραφος 2 προβλέπει ότι η ανακριβής αναγραφή σε τιμολόγιο που εκδίδεται από τον υποκείμενο στο φόρο «όσον αφορά τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, το όνομα ή τη διεύθυνση των μερών της συναλλαγής, τη φύση ή την ποσότητα των παραδιδόμενων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών, την τιμή ή συναφείς με την τιμή συνιστώσες» οδηγεί στην επιβολή προστίμου που ανέρχεται στο διπλάσιο του φόρου που οφείλεται για τη συναλλαγή. Εντούτοις, το πρόστιμο μειώνεται στο 100 % του οφειλόμενου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 3 του ΒΔ αριθ. 41 (πίνακας C που προσαρτάται στο ΒΔ αριθ. 41).

(74) Το Βέλγιο ισχυρίζεται επίσης ότι το ποσό του διακανονισμού που ορίστηκε από την Umicore και την ISI ήταν απόλυτα νόμιμο και δικαιολογημένο βάσει της βελγικής νομοθεσίας. Ειδικότερα, είχε προκύψει από τον ακόλουθο υπολογισμό:

— κατ' αρχήν οφειλόμενος φόρος (θεωρητικός υπολογισμός) επί των σχετικών συναλλαγών: 708 εκατομμύρια BEF

— πρόστιμο προβλεπόμενο από τον νόμο: 708 εκατομμύρια BEF × 200 % = 1 416 εκατομμύρια BEF (εφαρμογή του άρθρου 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ)

— μείωση 100 %, σύμφωνα με το ΒΔ αριθ. 41 (πίνακας C) που καθορίζει το ποσό των προστίμων στον τομέα του ΦΠΑ όταν οι παραβάσεις δεν διαπράχθηκαν με την πρόθεση να αποφευχθεί ο φόρος ή να καταστεί δυνατή η αποφυγή του φόρου: 708 εκατομμύρια BEF

— λαμβάνεται υπόψη ότι δεν υπάρχει δυνατότητα να εκπέσει το πρόστιμο στο πλαίσιο των επαγγελματικών επιβαρύνσεων (708 - 40,17 % του 708): 423 εκατομμύρια BEF, ήτοι περίπου 10 485 896 εκατομμύρια EUR.

(75) Σύμφωνα με το Βέλγιο, μια τέτοια συμφωνία δικαιολογείται διότι τα σχετικά σημειώματα τακτοποίησης δεν αποτελούν παρά το πρώτο βήμα μιας πολύπλοκης διοικητικής διαδικασίας για τον καθορισμό μιας φορολογικής οφειλής που πρέπει να καταβληθεί από εταιρεία που υπόκειται σε ΦΠΑ. Η διεξοδική εξέταση των πληροφοριών και των επιχειρημάτων που επικαλέστηκε η Umicore, η οποία είχε πάντοτε αρνηθεί ότι είχε διαπράξει απάτη, είχαν πείσει την ISI ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν έπρεπε να απαιτηθεί φόρος. Η ISI θεωρεί ότι το σύνολο των στοιχείων, και ιδίως τα αποδεικτικά στοιχεία που παρασχέθηκαν από την Umicore και τις ιταλικές αρχές, επέτρεψαν να συναχθεί το συμπέρασμα ότι πληρούνταν οι όροι απαλλαγής από τον ΦΠΑ παρά τα αναφερόμενα στα σημειώματα τακτοποίησης. Δεδομένου ότι δεν είχε προσδιοριστεί ποσό φόρου, δεν είχε χορηγηθεί μείωση της οφειλής ΦΠΑ.

### III. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΟΔΗΓΗΣΑΝ ΣΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

(76) Στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή θεώρησε ότι υπήρχαν αμφιβολίες όσον αφορά την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών που αποτελούσαν αντικείμενο των σημειωμάτων τακτοποίησης που εκδόθηκαν από την ISI. Η Επιτροπή είχε θεωρήσει ότι μια λανθασμένη εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ θα είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του περιθωρίου κέρδους του προμηθευτή σε σχέση με τις εν λόγω πωλήσεις.

(77) Η Επιτροπή υπενθύμισε ότι μπορεί να εφαρμοστεί απαλλαγή στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, που φορολογείται κατ' αρχήν στο Βέλγιο, όταν πληρούνται οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

— τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους του κράτους μέλους αναχώρησης αλλά εντός της Ένωσης, και

— η παράδοση των αγαθών πραγματοποιείται από άλλον υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

(78) Σύμφωνα με τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της η Επιτροπή, η Umicore δεν φαινόταν ότι ήταν σε θέση, κατά τη διάρκεια των ελέγχων της ISI, να αποδείξει ότι πληρούνταν αυτές οι προϋποθέσεις εξαίρεσης. Κατά συνέπεια, και σύμφωνα με τους κανόνες για την εφαρμογή του ΦΠΑ σε παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν στο Βέλγιο, είχε δημιουργηθεί φορολογική οφειλή λόγω του γεγονότος ότι πραγματοποιήθηκαν αυτές οι φορολογητέες πράξεις.

(79) Συνεπώς, η Επιτροπή είχε θεωρήσει ότι η επίμαχη συμφωνία φαινόταν να παρέχει πλεονέκτημα στην Umicore που συνίστατο στη μείωση μιας φορολογικής οφειλής η οποία θα έπρεπε κανονικά να αναληφθεί από την ίδια.

(80) Η Επιτροπή θεώρησε επίσης ότι θα ήταν αντιφατικό και αδικαιολόγητο να εφαρμοστεί πρόστιμο αναλογικό με τον μη καταβληθέντα ΦΠΑ χωρίς να απαιτείται η πληρωμή του ίδιου του ΦΠΑ.



- (81) Κατά την Επιτροπή, η εικαζόμενη απουσία πρόθεσης απάτης από μέρους της Umicore δεν δικαιολογεί την εφαρμογή αναλογικού προστίμου αντί του ίδιου του φόρου.
- (82) Επίσης, η Επιτροπή επισήμανε ότι το ποσό του ΦΠΑ που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του αναλογικού προστίμου (708 εκατομμύρια BEF) αποτελούσε μόνο ένα μέρος της οφειλής που είχε αρχικά καθοριστεί βάσει των σημειωμάτων της ISI (983 εκατομμύρια BEF). Τα στοιχεία που κοινοποιήθηκαν από το Βέλγιο σχετικά με τον υπολογισμό όσον αφορά τον σχετικό διακανονισμό δεν φαίνεται να λαμβάνουν υπόψη το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ από μέρους της Umicore την περίοδο 1997-1998 βάσει του σημειώματος τακτοποίησης της 30ής Απριλίου 1999.
- (83) Εξάλλου, η Επιτροπή εξέφρασε τις αμφιβολίες της σχετικά με τη νομιμότητα της μεταγενέστερης μείωσης του σχετικού ποσού, που εφαρμόστηκε με το σκεπτικό ότι δεν υπήρχε δυνατότητα να εκπέσει το πρόστιμο από τον φόρο εταιρειών στο πλαίσιο των επαγγελματικών επιβαρύνσεων.
- (84) Επίσης, η Επιτροπή εξέφρασε τις αμφιβολίες της ως προς τους όρους σύναψης της συμφωνίας. Ειδικότερα, το γεγονός ότι δεν καθορίστηκε για τη συμφωνία η νομική της βάση και η επίσημη αιτιολόγησή της από νομικής πλευράς φαίνεται να αποτελεί παρέκκλιση από την κανονική διεξαγωγή της διαδικασίας προσδιορισμού και εκκαθάρισης του οφειλόμενου ΦΠΑ που εφαρμόζεται εν γένει στο Βέλγιο. Κατ' αρχήν, σε περιπτώσεις στις οποίες οι αρχές αμφισβητούν το δικαίωμα απαλλαγής ενός υποκείμενου στον φόρο, οι αρχές αυτές του απευθύνουν σημείωμα τακτοποίησης που συνοδεύεται συνήθως από πρόστιμο. Στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος αμφισβητεί τη φορολογία που απαιτούν οι αρχές και οι αιτιάσεις του δεν μπορούν να πείσουν την οικεία υπηρεσία, οι αρχές θα πρέπει κατ' αρχήν να απευθύνουν διαταγή πληρωμής συνοδευόμενη από προσαύξηση του προστίμου κατά 50 %.
- (85) Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα του μέτρου, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι οι πρακτικές άσκησης διακρίσεων από μέρους των φορολογικών αρχών θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι αποτελούν ευνοϊκή μεταχείριση που εμπίπτει στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης<sup>(29)</sup>.
- (86) Συνεπώς, η Επιτροπή θεώρησε ότι ένας φιλικός διακανονισμός, όπως εκείνος που προβλέφθηκε για την Umicore, με μείωση του οφειλόμενου ΦΠΑ, των προστίμων και των τόκων, δεν εφαρμόζοταν εν γένει σε όλους τους υπόχρεους σε ΦΠΑ, ακόμη και στην περίπτωση που αυτοί αμφισβητούσαν το βάσιμο των παραβάσεων που τους είχαν αποδοθεί και, κατά συνέπεια, στην προκειμένη περίπτωση ικανοποιείται το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα.
- (87) Σύμφωνα με την Επιτροπή, δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί για την εν λόγω ενίσχυση καμία από τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται στο άρθρο 107 της Συνθήκης.

<sup>(29)</sup> Βλέπε ιδίως την απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Σεπτεμβρίου 1996 στην υπόθεση C-241/94, Γαλλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1996, σ. I-4551· απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-127/99, *Diputación Foral de Álava*, T-129/99, *Comunidad Autónoma del País Vasco et Gasteizko Industria Lurra* και T-148/99, *Daewoo Electronics Manufacturing España*, Συλλογή 2002 σ. II-1275, σκέψεις 151 και 154.

#### IV. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΒΕΛΓΙΟΥ

Σχετικά με τη διαδικασία που ακολουθήθηκε

- (88) Το Βέλγιο υπογραμμίζει ότι ο κώδικας ΦΠΑ δεν καθορίζει την ακριβή επίσημη διαδικασία που διέπει τις διορθώσεις των οφειλών που βαρύνουν τους υπόχρεους σε ΦΠΑ. Ωστόσο, έχει καθιερωθεί σχετικά μια πρακτική που σκοπό έχει κατ' αρχάς να ενημερώσει τον υπόχρεο στον φόρο σχετικά με την προβλεπόμενη από τις αρχές διόρθωση και να του ζητήσει να προσκομίσει τυχόν αντεπιχειρήματα όσον αφορά την επιβολή αυτής της φορολογίας. Η πρακτική αυτή στηρίζεται στην εφαρμογή των αρχών της χρηστής διαχείρισης και του δικαίματος υπεράσπισης. Συνεπώς, σε αυτό το πλαίσιο, το σημείωμα τακτοποίησης αποτελεί απλώς μια πρόταση των αρχών που χρησιμεύει για την έναρξη συζήτησης με τον υποκείμενο σε φόρο, χωρίς να παράγει νομικά αποτελέσματα για αυτόν ούτε να συνιστά απαίτηση του κράτους. Το σημείωμα τακτοποίησης επιτρέπει ουσιαστικά στον υπόχρεο στον φόρο να αντιταχθεί στην προκαταρκτική θέση των αρχών και να παρουσιάσει τα στοιχεία που θα στηρίζαν τη θέση του.
- (89) Κατά το Βέλγιο, θα μπορούσε, μετά την εξέταση των επιχειρημάτων του υποχρέου στον φόρο που θα προβάλλονταν ως απάντηση στο σημείωμα τακτοποίησης, να τροποποιηθεί η προβλεπόμενη διόρθωση ή ακόμη και να μην επιβληθεί κανένας απολύτως φόρος.
- (90) Το Βέλγιο διευκρινίζει επίσης ότι το σημείωμα τακτοποίησης δεν έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία οφειλής. Μόνο η διαταγή πληρωμής, που καθίσταται εκτελεστή, θα αποτελούσε το μέσο με το οποίο το κράτος θεμελιώνει φορολογική απαίτηση για την είσπραξη του ΦΠΑ<sup>(30)</sup>. Δεδομένου ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε στην Umicore διαταγή πληρωμής στο πλαίσιο της παρούσας υπόθεσης, ο όρος «μείωση του οφειλόμενου ΦΠΑ» είναι, κατά το Βέλγιο, ανακριβής.
- (91) Για να αποδείξει ότι η διαδικασία που ακολουθήθηκε στην υπόθεση Umicore ακολουθείται επίσης και σε άλλες υποθέσεις υπόχρεων σε φόρο, το Βέλγιο διαβίβασε αντίγραφο συμφωνίας που συνάφθηκε το 2000 με υποκείμενο στον φόρο και που αφορούσε ποσό ύψους 6 εκατομμυρίων BEF, ενώ το πρωτόκολλο που εκδόθηκε το 1995 για τις ίδιες συναλλαγές γνωστοποιούσε στον ίδιο υποκείμενο στον φόρο ότι όφειλε ποσό ύψους 14 εκατομμυρίων BEF.
- (92) Όσον αφορά τη διεξαγωγή της διαδικασίας με τον υποκείμενο στον φόρο, το Βέλγιο προσθέτει ότι οι φορολογικές συμφωνίες είναι βασικά εργαλεία στον τομέα του ΦΠΑ, που επιβεβαιώνονται τόσο στη θεωρία όσο και στη νομολογία και προβλέπονται ρητά στο άρθρο 84 του κώδικα ΦΠΑ. Συνεπώς, ο διακανονισμός αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ίδιας διαδικασίας και είναι στη διάθεση όλων ανεξαιρέτως των υπόχρεων στον φόρο.
- (93) Όσον αφορά το γεγονός ότι η συμφωνία δεν προσδιορίζει τη νομική της βάση, το Βέλγιο αναφέρει ότι το άρθρο 84 του κώδικα ΦΠΑ δεν καθορίζει τη μορφή ή το υποχρεωτικό περιεχόμενο για τις φορολογικές συμφωνίες στον τομέα του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, δεν υπήρχε υποχρέωση να αναφερθεί στη συμφωνία οποιαδήποτε νομική βάση ή επίσημη αιτιολογία.

<sup>(30)</sup> Άρθρο 85 του κώδικα ΦΠΑ.

## Σχετικά με το καθεστώς της απόδειξης

- (94) Το Βέλγιο υπενθυμίζει ότι η Επιτροπή όληνη το 1999 το βελγικό κράτος σχετικά με την αυστηρότητα με την οποία οι βελγικές αρχές αξιολογούσαν τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμιζαν οι υπόχρεοι στον φόρο για να αιτιολογήσουν την ακρίβεια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων τους. Σχετικά με το εν λόγω ζήτημα, οι βελγικές αρχές αναφέρονται στην ανταλλαγή επιστολών μεταξύ της Επιτροπής και του Βέλγου Υπουργού Οικονομικών όσον αφορά τον βαθμό αποδείξεως που απαιτείται για να δοθεί απαλλαγή σε περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων<sup>(31)</sup>.
- (95) Το Βέλγιο υπενθυμίζει επίσης ότι δεν υπάρχουν ακριβείς διατάξεις, τόσο στη νομοθεσία της Ένωσης όσο και του Βελγίου, σύμφωνα με τις οποίες οι υπόχρεοι στον φόρο θα μπορούσαν, και θα όφειλαν, σε όλες τις περιπτώσεις να αποδείξουν το δικαίωμά τους να τύχουν απαλλαγής. Αντιθέτως, εναπόκειται κατ' αρχάς στις αρχές, και ενδεχομένως, εν συνέχεια στον δικαστή, να εκτιμήσει, κατά περίπτωση, κατά πόσο τα στοιχεία με τα οποία επιχειρείται να αποδειχθεί ότι πληρούνται οι όροι για τη χορήγηση απαλλαγής, είναι επαρκώς πειστικά. Σε αυτό το πλαίσιο, το Βέλγιο διαβιβάζει επίσης αντίγραφο διαφόρων αποφάσεων με τις οποίες κρίθηκε προς την αντίθετη κατεύθυνση το ζήτημα αυτό.

## Αλλαγή της εκτίμησης των αρχών

- (96) Όσον αφορά το πρώτο σημείωμα τακτοποίησης για τα έτη 1995 και 1996, το Βέλγιο διευκρινίζει ότι λήφθηκαν υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία για τη εφαρμογή της αρχικά προβλεφθείσας φορολογίας:
- η μη συμμετοχή της Umicore στο σύστημα απάτης,
  - τα εμπορεύματα είχαν πληρωθεί και παραληφθεί από επαγγελματίες μεταφορείς με εντολή των αγοραστών,
  - προσκομίστηκε απόδειξη της μεταφοράς των εμπορευμάτων στην Ιταλία, έστω και εάν αυτή δεν προέρχεται ουσιαστικά από την Umicore, αλλά από τις ίδιες τις ιταλικές αρχές<sup>(32)</sup>.
- (97) Το Βέλγιο διευκρινίζει ωστόσο ότι η ISI, έχοντας διαπιστώσει την ύπαρξη παραλείψεων από μέρους της Umicore όσον αφορά τον προσδιορισμό των πραγματικών πελατών, θεώρησε ότι θα έπρεπε να επιβληθεί σημαντικό πρόστιμο στον υποκείμενο στον φόρο. Σε αυτό το πλαίσιο, οι αρχές συμβιβάστηκαν μόνο όσον αφορά το ποσό του προστίμου, όπως αποδεικνύεται από το γεγονός ότι η πληρωμή στην οποία πρόεβη ο υπόχρεος στον φόρο είχε εγγραφεί ως αναλογικό πρόστιμο στους λογαριασμούς του κράτους.

(31) Στην επιστολή [SG(99) 3364] της 10.5.1999, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι, παρόλο που οι βελγικές διατάξεις φαίνεται να είναι εύλογες και αναλογικές, η Επιτροπή έλαβε αρκετές καταγγελίες από τις οποίες προέκυψε ότι, ιδίως όταν ο αγοραστής μεταφέρει ο ίδιος τα αγαθά που αγοράζει, η βελγική διοίκηση απαιτεί έγγραφα τα οποία ο πωλητής δεν είναι σε θέση να προσκομίσει, όπως έγγραφα σχετικά με τη μεταφορά.

(32) Επ' αυτού, το Βέλγιο υπενθυμίζει τη βελγική νομολογία σύμφωνα με την οποία ο φόρος πρέπει να στηρίζεται στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης αλλά και στην αρχή της χρηστής διαχείρισης. Βάσει των αρχών αυτών, οι φορολογικές αρχές εκτιμούν ότι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζονται από τις αρχές άλλης χώρας για την ενδεχόμενη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

- (98) Όσον αφορά το δεύτερο σημείωμα τακτοποίησης σχετικά με τα έτη 1997 και 1998, το Βέλγιο αναφέρει ότι η μη εφαρμογή της προβλεπόμενης φορολόγησης είναι δικαιολογημένη, διότι διαπιστώθηκε ότι πράγματι πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση απαλλαγής. Πράγματι, τα εμπορεύματα είχαν αποσταλεί σε ένα άλλο κράτος μέλος (Ιταλία) και η παράδοση είχε πραγματοποιηθεί για υποκείμενο στον φόρο με αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος (Ηνωμένο Βασίλειο)<sup>(33)</sup>.

- (99) Το Βέλγιο αναφέρει επίσης ότι η αλλαγή της εκτίμησης οφείλεται στο γεγονός ότι το 1998 και 1999 δεν ήταν ακόμη διαθέσιμα όλα τα σχετικά έγγραφα. Αντίθετα, όταν προσκομίστηκαν τα έγγραφα αυτά, εναπόκειτο στις αρχές να εκτιμήσουν με βάση όλα τα στοιχεία που είχαν στη διάθεσή τους εάν θα μπορούσαν να απορρίψουν την απαλλαγή και εάν θα ήταν σε θέση να στηρίξουν αυτήν την απόρριψη με επαρκείς πιθανότητες επιτυχίας ενώπιον των δικαστικών αρχών. Το Βέλγιο προσθέτει ότι, βάσει παρόμοιας εκτίμησης των κινδύνων με εκείνη που θα πραγματοποιούσε κάθε ιδιώτης πιστωτής, η ISI θα προτιμούσε ένα αποτέλεσμα άμεσο, πραγματικό και αναμφισβήτητο από μια μακρόχρονη και δαπανηρή αντιδικία με πιο αβέβαια αποτελέσματα.

## Η εφαρμογή του προστίμου

- (100) Το Βέλγιο αναφέρει ότι όταν καταρτίστηκαν τα σημειώματα τακτοποίησης, οι υπάλληλοι είχαν προβεί σε αυτόματη εφαρμογή των νομικών διατάξεων σχετικά με την προβλεπόμενη φορολόγηση. Σε περίπτωση απαλλαγής που ζητείται ή εφαρμόζεται αδικαιολόγητα χωρίς πρόθεση απάτης, το άρθρο 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ καθώς και ο πίνακας G (σημείο VII, 2, A) του ΒΔ αριθ. 41 προβλέπουν πρόστιμο ύψους 10 % του οφειλόμενου φόρου. Το Βέλγιο υπογραμμίζει σχετικά ότι ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, οι διοικητικοί υπάλληλοι είχαν κατ' ανάγκη εκτιμήσει ότι δεν ήταν σε θέση να διαπιστώσουν οποιαδήποτε πρόθεση απάτης από μέρους Umicore.
- (101) Κατά το Βέλγιο, το σκεπτικό στο οποίο στηρίζεται το πρόστιμο που έγινε δεκτό στη συμφωνία της 21ης Δεκεμβρίου 2000 διαφέρει ριζικά από το σκεπτικό στο οποίο στηρίζεται το πρόστιμο που προβλεπόταν στα σημειώματα τακτοποίησης. Εφόσον είχε αποδειχθεί επαρκώς κατά νόμον το αληθές των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το Βέλγιο υπογραμμίζει ότι θα ήταν εντελώς αντιφατικό να εφαρμοστεί ένα πρόστιμο βάσει του άρθρου 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η απαλλαγή βάσει του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ ήταν αστήρικτη.
- (102) Το Βέλγιο συνεχίζει υπογραμμίζοντας ότι αντιθέτως, αν και είχαν όντως αποδειχθεί οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν έπαυε να είναι αλήθεια ότι τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν από την Umicore παρουσίαζαν σοβαρές αμέλειες όσον αφορά τον προσδιορισμό των πραγματικών ιταλών πελατών για τον άργυρο που είχε παραδοθεί. Η σοβαρότητα της αμέλειας αυτής είχε αξιολογηθεί λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η Umicore είναι μεγάλος οικονομικός φορέας,

(33) Στην προκειμένη περίπτωση, η ελβετική εταιρεία που είχε αγοράσει τα αγαθά είχε ορίσει αντιπρόσωπο στο Ηνωμένο Βασίλειο, ο οποίος είχε αριθμό ΦΠΑ και εκπλήρωνε τις φορολογικές υποχρεώσεις του στη χώρα αυτή.

που δραστηριοποιείται κυρίως και μόνιμως στη διεθνή αγορά και, κατά συνέπεια, στην ευρωπαϊκή αγορά. Κατά τεκμήριο, το συμπέρασμα που προέκυψε ήταν ότι οι υπεύθυνοι της εταιρείας δεν θα ήταν δυνατό να αγνοούν ότι τα τιμολόγια τους παρουσίαζαν ελλείψεις όσον αφορά τον προσδιορισμό των πελατών τους και ότι, συνεπώς, δεν ήταν απολύτως σύμφωνα με τις κανονιστικές απαιτήσεις του Βελγίου. Ωστόσο, ελλείπει άλλων στοιχείων, το τεκμήριο αυτό δεν επαρκούσε για τη στοιχειοθέτηση πρόθεσης απάτης εκ μέρους της Umicore.

- (103) Το Βέλγιο υπενθυμίζει τον τρόπο με τον οποίο καθορίστηκε το ύψος του προστίμου κατόπιν του διακανονισμού και διευκρινίζει ότι η εφαρμογή ενός αναλογικού προστίμου, χωρίς να απαιτείται ΦΠΑ, δεν είναι αντίθετη με την εφαρμοστέα νομοθεσία. Όταν μια πράξη είναι κατ' αρχήν φορολογητέα <sup>(34)</sup>, ο κώδικας απαλλάσσει εν συνεχεία – αλλά μόνον εν συνεχεία – ορισμένες πράξεις όπως τις ενδοκοινωνικές παραδόσεις, από τον φόρο στο Βέλγιο. Κατά συνέπεια, μπορεί να εφαρμοστεί ένα αναλογικό πρόστιμο επί του ποσού του κατ' αρχήν οφειλόμενου φόρου επί των σχετικών πράξεων, ακόμη και αν αυτές εν συνεχεία απαλλάσσονται <sup>(35)</sup>.
- (104) Το Βέλγιο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει κυρώσεις για ανακριβή στοιχεία τιμολογίων, ανεξαρτήτως του καθεστώτος ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις σχετικές πράξεις. Συνεπώς δεν θα μπορούσε να επιβληθεί πρόστιμο μόνο στην περίπτωση που μια πράξη δεν είναι φορολογητέα δυνάμει του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ. Εξάλλου, το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ δεν προβλέπει κυρώσεις για την μη καταβολή του φόρου – αυτές προβλέπονται στο άρθρο 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ – αλλά για το γεγονός ότι κατέστη δυνατή η αποφυγή του οφειλόμενου φόρου κατά τις φάσεις που έπονται της εμπορίας των αγαθών. Συγκαλύπτοντας την πραγματική ταυτότητα του αποδέκτη των εμπορευμάτων, το κράτος χάνει τα ίχνη τους και δεν μπορεί να επιβάλει ούτε ΦΠΑ ούτε καν τους άμεσους φόρους που οφείλονται λόγω των επόμενων πράξεων που πραγματοποιούνται με τα παραδοθέντα αγαθά. Το διοικητικό σχόλιο του κώδικα ΦΠΑ επεξηγεί καθαρά το θέμα αυτό <sup>(36)</sup>.
- (105) Όσον αφορά την καθορισμό του αναλογικού προστίμου, το Βέλγιο διευκρινίζει ότι μια έκπτωση από 200 % - όπως προβλέπεται στο άρθρο 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ - σε 100 % είναι απολύτως νόμιμη δεδομένου ότι μια τέτοια έκπτωση είναι σύμφωνη με το ποσό των προστίμων που προβλέπεται στο ΒΔ αριθ. 41, πίνακας C, σε περίπτωση που δεν υπάρχει πρόθεση απάτης.

- (106) Τέλος, το Βέλγιο υπογραμμίζει ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Ακυρωτικού Δικαστηρίου (Cour de Cassation), τα

<sup>(34)</sup> Το άρθρο 2 του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας υπόκεινται σε φόρο όταν λαμβάνουν χώρα στο Βέλγιο. Εντούτοις, το άρθρο 53 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ απαιτεί την έκδοση τιμολογίου για όλες τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, είτε αυτές φορολογούνται πραγματικά στο Βέλγιο είτε όχι.

<sup>(35)</sup> Το άρθρο 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ εφαρμόζεται επίσης όταν δεν καταρτίζονται τιμολόγια ή έκδοση των οποίων προβλέπεται στα άρθρα 53, 53 ζ και 54 του κώδικα ΦΠΑ, ή όταν δεν καταρτίζονται ορθά.

<sup>(36)</sup> Βλ. σχόλια ΦΠΑ αριθ. 70/60 έως 70/62.

αναλογικά πρόστιμα στον τομέα του ΦΠΑ μπορούν να εκπέσουν από τη φορολογική βάση για τον φόρο εταιρειών <sup>(37)</sup>. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η εταιρεία Umicore επιθυμούσε κατά κάποιον τρόπο να επιστεύσει αυτήν την έκπτωση με στόχο να θέσει οριστικό τέρμα στη διαφορά της με την ISI πριν από τη λήξη του λογιστικού έτους 2000, οι αρχές είχαν δεχθεί την επίτευξη αυτή στον διακανονισμό 21ης Δεκεμβρίου 2000. Το Βέλγιο συνεχίζει την επιχειρηματολογία του διευκρινίζοντας ότι η ικανοποίηση του αιτήματος αυτού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της υπουργικής αρμοδιότητας για μείωση ή μετάθεση της προθεσμίας πληρωμής των προστίμων. Υπογραμμίζει επίσης ότι η Umicore όντως κατέβαλε το ποσό των 423 εκατομμυρίων BEF πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2000, όπως είχε δεσμευτεί να πράξει.

Όσον αφορά την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης

- (107) Το Βέλγιο δεν δέχεται ότι χορήγησε ποτέ ενίσχυση στην Umicore. Τονίζει επίσης ότι ο εξεταζόμενος διακανονισμός δεν παρουσίαζε οποιαδήποτε ιδιαιτερότητα ή πλεονέκτημα για την Umicore και ότι δεν ενίσχυσε κατά κανένα τρόπο την θέση της έναντι των ανταγωνιστών της στις συναλλαγές της με τα άλλα κράτη μέλη. Εκτιμά ότι η Umicore δεν επωφελήθηκε από οποιαδήποτε ειδική μεταχείριση, αλλά ότι εφαρμόστηκε απλώς στη συγκεκριμένη περίπτωση της ένα βασικό εργαλείο το οποίο ούτως ή άλλως χρησιμοποιείται ευρύτατα.
- (108) Κατά το Βέλγιο, συμφωνίες διακανονισμού αυτού του είδους είναι συνηθισμένες όχι μόνο στο Βέλγιο, αλλά για ευνοήτους λόγους (συγκεκριμένα για την αποφυγή μακροχρόνιων, δαπανηρών και αβέβαιου αποτελέσματος αντιδικιών) και στις διοικήσεις πολλών κρατών μελών. Το Βέλγιο παρατηρεί σχετικά ότι και η ίδια η Επιτροπή έκανε χρήση συμφωνίας διακανονισμού με την Philip Morris International όσον αφορά απόλεια δασμών και ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχαν καταβληθεί σε περίπτωση νόμιμης εισαγωγής <sup>(38)</sup>.
- (109) Το Βέλγιο προσθέτει ότι, στην περίπτωση που είχε εφαρμοστεί ο ΦΠΑ στις επίμαχες πράξεις, ο εν λόγω ΦΠΑ θα έπρεπε να είχε επιστραφεί από τις φορολογικές αρχές στους πελάτες της Umicore, εφόσον οι πελάτες αυτοί θα μπορούσαν να ασκήσουν το δικαίωμά τους για έκπτωση του ΦΠΑ με την ιδιότητά τους ως υποκειμένων στον ΦΠΑ. Θα επρόκειτο συνεπώς για μια πράξη με ουδέτερο αποτέλεσμα για το βελγικό δημόσιο ταμείο, χωρίς καμία μεταφορά πόρων του δημοσίου.
- (110) Όσον αφορά το κριτήριο της ιδιαιτερότητας, το Βέλγιο διευκρινίζει ότι αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Επιτροπής στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, το γεγονός και μόνο ότι η συμφωνία αφορά μόνο την Umicore δεν σημαίνει ότι ικανοποιείται το κριτήριο της επιλεκτικότητας <sup>(39)</sup>. Για να προσδιοριστεί εάν υφίσταται ειδικό πλεονέκτημα, θα πρέπει να αξιολογηθεί το μέτρο σε σχέση με την αντιμετώπιση που επιφυλάσσεται σε επιχειρήσεις που βρίσκονται στην ίδια πραγματική και νομική κατάσταση όπως η εταιρεία που φέρεται να έχει ευνοηθεί <sup>(40)</sup>.

<sup>(37)</sup> Βλ. σχόλια σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος αριθ. 53/97 και 53/97.1.

<sup>(38)</sup> Βλ. δελτίο τύπου της 9ης Ιουλίου 2004, IP/04/882.

<sup>(39)</sup> Βλ. αιτιολογική σκέψη 55 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας.

<sup>(40)</sup> Βλ. προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα στην υπόθεση C-353/95P, Συλλογή 1997, σ. I-7007, σκέψη 30.

- (111) Σύμφωνα με το Βέλγιο, εφόσον, όπως στην προκειμένη περίπτωση, κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει ένα σημείωμα τακτοποίησης, να εκδώσει τα επιχειρήματά του στις αρχές και να συνάψει συμφωνία για τη συγκεκριμένη περίπτωση του με τις αρχές, και η συμφωνία αυτή δεν περιέχει καμία παρέκκλιση από τις διατάξεις του νόμου, και περιορίζεται, με βάση τις αποδείξεις που έχουν υποβληθεί, στην αποδοχή του βάσιμου των γεγονότων όπως προσδιορίζονται από τον υποκείμενο στο φόρο, το μέτρο είναι γενικού χαρακτήρα και δεν συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 της Συνθήκης. Κατά το Βέλγιο, η διαδικασία που εφαρμόστηκε για την Umicore είναι ανοικτή και σε άλλες επιχειρήσεις και εφαρμόζεται με παρόμοιο τρόπο σε όλες τις περιπτώσεις που υπάρχουν διαφορές.
- (112) Επ' αυτού, το Βέλγιο υπογραμμίζει ότι εν προκειμένω οι αρχές δεν διέδταν ούτε έκαναν χρήση οποιασδήποτε διακριτικής ευχέρειας ή αυθαίρετης εξουσίας στην εφαρμογή του φορολογικού δικαίου όσον αφορά τον ΦΠΑ.
- (113) Σύμφωνα με το Βέλγιο, το υπό εξέταση μέτρο δικαιολογείται επίσης λόγω της φύσης και της οικονομίας του βελγικού φορολογικού συστήματος. Πράγματι, είναι στη λογική κάθε διοικητικής διαδικασίας να επιτύχει το συντομότερο δυνατό ένα σωστό αποτέλεσμα που εξυπηρετεί την ασφάλεια του δικαίου με αυστηρή τήρηση της οικονομίας της διαδικασίας, εξασφαλίζοντας συγχρόνως αποτελεσματικά της είσπραξη του φόρου. Οι συμφωνίες που συνάπτονται με φορολογούμενους όπως η Umicore επιτρέπουν σε τελική ανάλυση την αποφυγή παρατεταμένων δικαστικών αντιδικιών με αβέβαια αποτελέσματα.
- (114) Το Βέλγιο αναφέρει ότι, εξ όσων γνωρίζει, ευρωπαίοι ανταγωνιστές της Umicore είχαν προμηθεύσει καθαρό άργυρο στους ίδιους ιταλούς πελάτες όπως η Umicore και με τους ίδιους όρους, και ότι η φορολογική κατάσταση ως προς τον ΦΠΑ αυτών των παραγωγών δεν είχε αποτελέσει αντικείμενο καμίας διόρθωσης από μέρους των εθνικών αρχών τους λόγω του ότι η απάτη είχε διαπραχθεί στην Ιταλία και όχι στους παραγωγούς. Δεχόμενη να πληρώσει πρόστιμο σημαντικού ύψους, ενώ οι ανταγωνιστές της δεν πλήρωσαν ούτε ΦΠΑ ούτε διοικητικό πρόστιμο, η Umicore, όχι μόνο δεν έλαβε ενίσχυση, αλλά αποτέλεσε αντικείμενο ενός μέτρου που έθιξε την ανταγωνιστική της θέση στη σχετική αγορά, και εάν μπορεί να γίνει λόγος για επηρεασμό των συναλλαγών, αυτός έγινε εις βάρος της.
- (115) Κατά συνέπεια, το Βέλγιο θεωρεί ότι το μέτρο δεν πληροί καμία από τις απαιτούμενες προϋποθέσεις που επιτρέπουν να διαπιστωθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης βάσει της Συνθήκης. Πράγματι, στην προκειμένη περίπτωση δεν υπήρξε ούτε μεταβίβαση πόρων, ούτε πλεονέκτημα, ούτε επιλεκτικότητα, ούτε επηρεασμός του ανταγωνισμού, ούτε επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών.

Γενική παρατήρηση όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 107 της Συνθήκης στις φορολογικές συμφωνίες

- (116) Τέλος, το Βέλγιο συμπεραίνει ότι εάν η Επιτροπή σκοπεύει να προσβάλει τον ίδιο τον μηχανισμό των φορολογικών διακανονισμών, που είναι ωστόσο ευρύτατα διαδεδομένοι,

και έχουν καθοριστική σημασία για την καλή λειτουργία και την είσπραξη των φόρων από όλες τις φορολογικές αρχές, θα πρέπει, για να κρίνει την εφαρμογή του δικαίου επί της ουσίας, να λαμβάνει σε κάθε υπόθεση τη θέση του εθνικού δικαστή ενεργώντας κατά κάποιο τρόπο ως «εφέτης» για τις αποφάσεις των εθνικών αρχών.

## V. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

### V.1. Umicore

Σύνοψη του γενικού πλαισίου

- (117) Η Umicore υπενθυμίζει κατ' αρχάς ότι, σύμφωνα με την τρέχουσα πρακτική, που έχει αναπτυχθεί στον τομέα του διεθνούς εμπορίου πολύτιμων μετάλλων, η παράδοση πραγματοποιείται εκ του εργοστασίου («ex works»), δηλαδή ο αγοραστής αναλαμβάνει τη μέριμνα της μεταφοράς των εμπορευμάτων. Αυτό το είδος της πώλησης φαίνεται να περικλείει πολλούς κινδύνους βάσει του νέου συστήματος ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Πράγματι, αυτός που πρέπει να αποδείξει ότι όντως πραγματοποιήθηκε η μεταφορά είναι ο πωλητής, ενώ, στην περίπτωση αυτή, τα έγγραφα που αποδεικνύουν τη μεταφορά είναι στη διάθεση του αγοραστή (ενώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι, από το 1993, η κατ' εξοχήν απόδειξη της μεταφοράς –δηλαδή η σφραγίδα του τελωνείου στο έγγραφο εξαγωγής– δεν υφίσταται πλέον για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις).
- (118) Όσον αφορά ειδικότερα την απόδειξη της μεταφοράς των εμπορευμάτων, η Umicore υπογραμμίζει ότι προσκόμισε στην ISI πολύ λεπτομερή έγγραφα για την αιτιολόγηση της μεταφοράς αυτής.
- (119) Η Umicore επικαλείται εξάλλου την καλή της πίστη όσον αφορά τις επίμαχες συναλλαγές, όπως αποδεικνύεται από το πρόστιμο 10 % που προβλέπεται στα σημειώματα τακτοποίησης, πρόστιμο που εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που πρόκειται για καλή τη πίστη φορολογούμενο. Σε αυτό το πλαίσιο, η Umicore διευκρινίζει επίσης ότι συνεργάστηκε αυθόρμητα με την ιταλική δικαιοσύνη η οποία, αφού πείσθηκε για την καλή της πίστη, δεν άσκησε δίωξη κατ' αυτής.
- (120) Η Umicore υπογραμμίζει επίσης ότι, κατά τη γνώμη της, ευθύνη φέρει η Ιταλία στο μέτρο που δεν αφαίρεσε τον αριθμό ΦΠΑ από τις ιταλικές εικονικές εταιρείες μόλις διαπιστώθηκαν σοβαρές παρατυπίες από τις φορολογικές αρχές.
- (121) Επιβεβαιώνει επίσης ότι άλλοι ανταγωνιστές που παράγουν άργυρο, εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη, είχαν εφοδιάσει τις ίδιες ενδιάμεσες ελβετικές και ιταλικές εταιρείες με πανομοιότυπες περιστάσεις και συνθήκες όπως εκείνες των δικών της παραδόσεων χωρίς οι παραδόσεις αυτές να αποτελέσουν αντικείμενο οποιασδήποτε όχλησης από μέρους των φορολογικών τους διοικήσεων. Κατά συνέπεια είναι απαράδεκτο η Umicore, αφού κατέβαλε ποσό 423 εκατομμυρίων BEF (10 485 896 EUR), να θεωρείται ότι έλαβε κρατική ενίσχυση, ενώ οι άλλες ανταγωνιστικές εταιρείες διαφεύγουν κάθε δίωξη.
- (122) Τέλος, η Umicore συντάσσεται με τις παρατηρήσεις του Βελγίου, σύμφωνα με τις οποίες το σημείωμα τακτοποίησης – αντίθετα με τη διαταγή πληρωμής – ουδόλως οδηγεί στη δημιουργία οφειλής ΦΠΑ κατά το βελγικό δίκαιο.

Διαδικασία που ακολουθήθηκε από την ISI

- (123) Η Umicore προβάλλει παρόμοια επιχειρήματα με εκείνα που χρησιμοποιήθηκαν από το Βέλγιο όσον αφορά τη νομιμότητα και την εγκυρότητα των συμφωνιών στον τομέα του ΦΠΑ που συνάπτονται μεταξύ των αρχών και των υποκειμένων στον φόρο. Η ενδιαφερόμενη εταιρεία υπενθυμίζει ότι συμφωνίες αυτού του είδους δεν μπορεί παρά να αφορούν μόνο πραγματικά στοιχεία όπως την απόδειξη της μεταφοράς στον τομέα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (και τη φορολογική βάση που προκύπτει). Σε αυτό το πλαίσιο, η Umicore διευκρινίζει ότι η σύναψη τέτοιων συμφωνιών είναι πολύ διαδεδομένη σε διάφορες υπηρεσίες, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών της ISI <sup>(41)</sup>.
- (124) Το ενδιαφερόμενο μέρος διευκρινίζει επίσης ότι η εγκυρότητα και η νομιμότητα των μειώσεων των διοικητικών προστίμων, σε αντάλλαγμα της συμφωνίας του φορολογούμενου για το ποσό, είχε επιβεβαιωθεί από τη νομολογία <sup>(42)</sup>.
- (125) Τέλος, όσον αφορά τη δυνατότητα να εκπέσει από τη φορολογία το ποσό που πρέπει να πληρωθεί, η Umicore υπογραμμίζει ότι:
- η ISI δεν έχει μόνο αρμοδιότητα στον τομέα του ΦΠΑ, αλλά και στον τομέα του φόρου εισοδήματος,
  - αντί να απαιτηθεί η πληρωμή από την Umicore ενός ακαθάριστου ποσού προ φόρων εισοδήματος, το οποίο θα μπορούσε να εκπέσει από τη φορολογία, η ISI δέχθηκε την πληρωμή ενός καθαρού ποσού, μετά από φόρους, υπό τον όρο βεβαίως, όπως αναφέρεται στη συμφωνία, αυτό το (καθαρό) ποσό να μην μπορεί το ίδιο να εκπέσει από τη φορολογία. Σε αντάλλαγμα, η Umicore δέχθηκε να πληρώσει το (καθαρό) ποσό εντός πολύ σύντομης προθεσμίας (εντός μιας εβδομάδας) πράγμα που δεν αντιβαίνει καμία νομοθετική διάταξη που ισχύει στον τομέα αυτόν.
- (126) Η Umicore θεωρεί ότι το ποσό των 423 εκατομμυρίων BEF αποτελεί το ποσό του ΦΠΑ που οφειλόταν για τα έτη 1995-1996 και ότι η ISI είχε απαλλάξει την Umicore από την καταβολή των φόρων υπερημερίας δυνάμει του άρθρου 84 α του κώδικα ΦΠΑ και από το αναλογικό πρόστιμο (10 %) δυνάμει του άρθρου 9 του βασιλικού διατάγματος.
- (127) Όσον αφορά τη μείωση του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ από 708 εκατομμύρια BEF σε 423 εκατομμύρια BEF, η

Umicore υπογραμμίζει ότι η μείωση αυτή δικαιολογείται λόγω του γεγονότος ότι η απαίτηση ΦΠΑ που προέκυψε με την τιμολόγηση του ΦΠΑ από την Umicore στους ιταλούς και τους ελβετούς αγοραστές δεν είχε πληρωθεί και συνεπώς μπορούσε να εκπέσει από τη φορολογία.

- (128) Όσον αφορά τα έτη 1997-1998, η Umicore διευκρινίζει ότι δεν δόθηκε συνέχεια στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Απριλίου 1999, δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε αποδείξει δεόντως ότι οι εν λόγω πωλήσεις μπορούσαν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 39 α του κώδικα ΦΠΑ.

Σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος

- (129) Η Umicore έχει τη γνώμη ότι μια φορολογική συμφωνία όπως η εξεταζόμενη δεν συνιστά πλεονέκτημα κατά την έννοια της ΣΛΕΕ και επομένως δεν αποτελεί κρατική ενίσχυση. Ειδικότερα, η Umicore αμφισβητεί τον ισχυρισμό της Επιτροπής σύμφωνα με τον οποίο η επίμαχη φορολογική συμφωνία την είχε θέσει σε ευνοϊκότερη οικονομική θέση σε σχέση με εκείνη των άλλων φορολογούμενων.
- (130) Πρώτον, η Umicore διευκρινίζει ότι, στην πραγματικότητα, η ίδια η ISI έκρινε ότι η φορολογική συμφωνία ήταν πιο συμφέρουσα για το δημόσιο ταμείο από ό,τι η κίνηση διαδικασίας της οποίας η τελική έκβαση θα μπορούσε να είναι λιγότερο ευνοϊκή.
- (131) Δεύτερον, η δυνατότητα σύναψης μιας φορολογικής συμφωνίας και επίτευξης συμβιβασμού δεν αποτελεί, αυτή καθεαυτή, ειδικό πλεονέκτημα για την Umicore, δεδομένου ότι τέτοιες συμφωνίες ήταν εν γένει διαθέσιμες σε όλους τους υποκείμενους στον φόρο και αποτελούν τρέχουσα και συνήθη πρακτική στον τομέα του ΦΠΑ.
- (132) Τρίτον, μια συμφωνία διακανονισμού, λόγω της φύσης της, δεν παρέχει κανένα πλεονέκτημα που θα μπορούσε να εμπίπτει στους κανόνες σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις. Εξ ορισμού, κάθε απόφαση συμβιβασμού περιλαμβάνει αξιολόγηση των κινδύνων για κάθε εμπλεκόμενο μέρος μεταξύ, αφενός, μιας βέβαιης και άμεσης πληρωμής και, αφετέρου, του θεωρητικού ή πιθανού αποτελέσματος μιας αντιδικίας.

- (133) Θα ήταν συνεπώς παραπλανητικό κατά την Umicore να χαρακτηριστούν οι συνθήκες ενός διακανονισμού ως «πλεονέκτημα», εκτός των ακραίων περιπτώσεων στις οποίες ένα μέρος αποκομίζει από ένα διακανονισμό αποτελέσματα προφανώς ευνοϊκότερα από εκείνα που θα ανέμενε να αποκομίσει από την έκβαση μιας αντιδικίας.

- (134) Κατά την Umicore, η Επιτροπή προδικάζει ότι, εάν η φορολογική διαφορά έφθανε ενώπιον των βελγικών δικαστηρίων, με την άσκηση προσφυγής κατά διοικητικής απόφασης, ο δικαστής θα είχε αναγκαστικά καταδικάσει την Umicore να καταβάλει σημαντικότερο ποσό από εκείνο που προέκυψε με τη συμφωνία μεταξύ της ISI και της Umicore. Ωστόσο, για

<sup>(41)</sup> Η Umicore αναφέρει στατιστικές της ISI σύμφωνα με τις οποίες 22 % των προσουξήσεων στον τομέα του ΦΠΑ λόγω αύξησης του κύκλου εργασιών την περίοδο 2000-2002 καθορίστηκαν μετά από συμφωνία με τον φορολογούμενο.

<sup>(42)</sup> Δικαστήριο Namur, 10.01.91, FJ.F, 91/204: «Οι φορολογικές αρχές και ο φορολογούμενος μπορούν εγκύρως να καταλήξουν σε συμφωνία για τη φορολογική βάση στον τομέα του ΦΠΑ. Οι εφαρμοστέες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις προβλέπουν ότι ο φορολογούμενος, με τη συμφωνία του για τον διακανονισμό σχετικά με τη φορολογική βάση, ζητεί επίσης να τύχει του ευεργετήματος της μείωσης των προστίμων. Με τον τρόπο αυτόν, η πράξη ανταποκρίνεται, λόγω της ίδιας της φύσης, στον ορισμό της συνδιαλλαγής το βασικό χαρακτηριστικό της οποίας είναι η ύπαρξη αμοιβαίων παραχωρήσεων που πραγματοποιούνται από τα μέρη. Εν προκειμένω, η παραχώρηση του φορολογούμενου συνίσταται στη συμφωνία του ως προς τη φορολογική βάση που προκύπτει από το σημείωμα τακτοποίησης μετά από έλεγχο. Η παραχώρηση των φορολογικών αρχών συνίσταται στη μείωση των νομίμων προστίμων που συνδέονται με τη συμφωνία σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης».

να καταλήξει σε ένα τέτοιο συμπέρασμα, η Επιτροπή θα πρέπει να υποκαταστήσει την εκτίμησή της με εκείνη της εθνικής διοίκησης ή ακόμη, ενδεχομένως, εκείνη του εθνικού δικαστή.

(135) Τέταρτον, η Umicore αναφέρεται στην υπόθεση *Déménagements-Manutention Transport SA* <sup>(43)</sup> («DMT»), στην οποία το Δικαστήριο είχε αποφανθεί ότι με την παροχή διευκολύνσεων πληρωμής στη σχετική επιχείρηση, η ONSS <sup>(44)</sup> είχε συμπεριφερθεί ως πιστωτής του δημόσιου τομέα, ο οποίος, όπως ένας πιστωτής του ιδιωτικού τομέα, προσπαθεί να εισπράξει τις απαιτήσεις του έναντι οφειλέτη που αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες. Το Δικαστήριο είχε αποφανθεί ότι εναπόκειτο στην εθνική δικαιοδοσία να αποφανθεί εάν αυτές οι ευκολίες πληρωμής ήταν προφανώς σημαντικότερες από εκείνες που θα είχε χορηγήσει ένας ιδιώτης πιστωτής σε αυτήν την εταιρεία.

(136) Με βάση το ίδιο σκεπτικό του Δικαστηρίου, η Umicore θεωρεί ότι εν προκειμένω η ISI, ενεργώντας όπως ένας πιστωτής του δημοσίου τομέα ο οποίος επιζητεί, όπως και ένας πιστωτής του ιδιωτικού τομέα, να εισπράξει τα ποσά που του οφείλονται, επέλεξε την άμεση πληρωμή ενός καθαρού ποσού αντί ενός ακαθάριστου, πράγμα που του επέτρεψε να επιτύχει την βέβαιη και ιδιαίτερα ταχεία εισπράξη της οφειλής. Κατά συνέπεια, αυτή η συμπεριφορά είναι ορθολογική και συνετή από οικονομική άποψη, συγκρίσιμη με εκείνη που θα είχε υιοθετηθεί από έναν υποθετικό ιδιώτη δανειστή αν βρισκόταν στην ίδια κατάσταση.

#### Σχετικά με την επιλεκτικότητα

(137) Εν προκειμένω, η Umicore θεωρεί ότι σαφώς δεν ικανοποιείται το κριτήριο της επιλεκτικότητας, στο μέτρο που η επίμαχη φορολογική συμφωνία δεν αποτελεί παρά τη συγκεκριμένη εφαρμογή σε έναν υποκείμενο στον φόρο ενός γενικού καθεστώτος που ισχύει για όλους τους φορολογούμενους που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, και ότι η ISI, δεν ασκεί τη διακριτική της εξουσία όταν προβαίνει στον συμβασμό.

(138) Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το επίμαχο μέτρο είναι επιλεκτικό, δεν παύει να είναι δικαιολογημένο λόγω της φύσης και της οικονομίας του συστήματος. Πράγματι, κατά την Umicore, ένα φορολογικό μέτρο ακόμη και επιλεκτικό θα πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν παρέχει πλεονέκτημα εφόσον αποδεικνύεται ότι συμβάλλει στην αποτελεσματική εισπράξη του φόρου <sup>(45)</sup>. Στην προκειμένη περίπτωση, η Umicore

θεωρεί ότι το μέτρο ήταν δικαιολογημένο λόγω της φύσης και της οικονομίας του συστήματος στο μέτρο που η συμφωνία που συνάφθηκε συνέβαλε στην αποτελεσματική εισπράξη του φόρου <sup>(46)</sup>.

#### Υπέρβαση εξουσίας.

(139) Η Umicore δηλώνει ότι η ερμηνεία της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης κατά τρόπο που να περιλαμβάνει μια φορολογική συμφωνία όπως αυτή που συνάφθηκε με την ISI, θα οδηγούσε αναπόφευκτα την Επιτροπή σε υπέρβαση του εξουσιών της δεδομένου ότι θα αναλάμβανε μια εξουσία στον τομέα της εισπράξης των έμμεσων φόρων την οποία δεν διαθέτει και θα παραβίαζε τα προνόμια των εθνικών δικαστών που είναι οι μόνοι αρμόδιοι να εκδικάσουν φορολογικές διαφορές.

#### Απουσία επηρεασμού του ανταγωνισμού και των συναλλαγών

(140) Η Umicore αναφέρει ότι κατέβαλε σημαντικό ποσό στην ISI, ενώ άλλοι ανταγωνιστές παραγωγοί αργύρου που ήταν εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη δεν κατέβαλαν ΦΠΑ, πρόστιμο ή τόκους για τις παραδόσεις που πραγματοποίησαν υπό πανομοιότυπες περιστάσεις και συνθήκες.

(141) Σε αυτό το πλαίσιο, η Umicore θεωρεί ότι το επίμαχο μέτρο προφανώς δεν ενίσχυσε την ανταγωνιστική θέση της στη σχετική αγορά, και συγκεκριμένα του εμπορίου αργύρου σε κόκκους. Κατά συνέπεια, η Umicore συμπεραίνει ότι η συμφωνία που είχε συνάψει με την ISI δεν επηρεάζει ούτε τον ανταγωνισμό ούτε τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και ότι, επομένως, η εξεταζόμενη υπόθεση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

#### V.2. Ανώνυμος τρίτος

(142) Ένας ανώνυμος τρίτος διαβίβασε στην Επιτροπή αντίγραφο επιστολής που απηύθυνε στο Βελγικό Υπουργείο Οικονομικών στις 15 Φεβρουαρίου 2002, στην οποία πραγματοποιείται νομική ανάλυση της συμφωνίας με την Umicore καθώς και των σχετικών διακανονισμών.

(143) Στην επιστολή αυτή, ο ανώνυμος τρίτος ισχυρίζεται ότι α) η συμφωνία μεταξύ της ISI και της Umicore είχε ως αποτέλεσμα την μετονομασία του οφειλόμενου ΦΠΑ σε πρόστιμο, κατά παράβαση των άρθρων 10 και 172 του βελγικού συντάγματος και του άρθρου 84 του κώδικα ΦΠΑ, β) είναι παράνομο να ληφθεί υπόψη η επίπτωση της φορολογίας επιχειρήσεων για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ ή του προστίμου και γ) δεν είναι λογικό να εφαρμοστεί αναλογικό πρόστιμο (στο ποσό του ΦΠΑ) χωρίς να ζητηθεί η καταβολή του ίδιου του ΦΠΑ.

<sup>(43)</sup> Απόφαση της 29.06.1999, *DM Transport*, C-256/97, Συλλογή 1999, σ. I - 3913. Συγκεκριμένα, η *DM Transport* όφειλε 18,1 εκατομμύρια BEF στην εθνική υπηρεσία κοινωνικής ασφάλισης του Βελγίου (*Office national de sécurité sociale belge* ή «ONSS»), στο πλαίσιο κρατήσεων από μισθούς και εργοδοτικών εισφορών. Δυνάμει της βελγικής νομοθεσίας, ο εργοδότης ο οποίος δεν καταβάλλει έγκαιρα τις εισφορές υπόκειται μεταξύ άλλων σε πρόστιμο και ποινικές κυρώσεις. Έγινε ωστόσο αποδεκτό ότι η ONSS μπορεί να χορηγήσει περίοδο χάριτος. Θεωρώντας ότι οι ευκολίες πληρωμής είχαν επιτρέψει στην αφερέγγυα επιχείρηση να συνεχίσει τη λειτουργία της με τεχνητό τρόπο, το Εμποροδικείο Βρυξελλών (*Tribunal de commerce de Bruxelles*) έθεσε προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο, προκειμένου να αποφανθεί εάν οι εν λόγω διευκολύνσεις θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως κρατικές ενισχύσεις.

<sup>(44)</sup> Εθνικός οργανισμός κοινωνικής ασφάλισης του Βελγίου.

<sup>(45)</sup> Απόφαση της 6<sup>ης</sup> Μαρτίου 2002, *Diputación Foral de Álava e.a.*, T-127/99, Συλλογή 2002, σ. II - 1275, σκέψεις 164-166.

<sup>(46)</sup> Ως προς την πτυχή αυτή, η Umicore αναφέρεται στο σημείο 26 της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (EE C 384 της 10.12.1998, σ. 3) σύμφωνα με την οποία ο λόγος ύπαρξης του φορολογικού συστήματος είναι «η εισπράξη των εσόδων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών».

#### VI. ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΤΟΥ ΒΕΛΓΙΟΥ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

- (144) Το Βέλγιο θεωρεί ότι η θέση της Umicore επιβεβαιώνει εν γένει τη θέση του Βελγίου σχετικά με την παρούσα διαδικασία, ιδίως όσον αφορά την απουσία επίσημης διαδικασίας διόρθωσης του ΦΠΑ, την έλλειψη νομικού κύρους ενός σημειώματος τακτοποίησης που δεν είχε υπογραφεί από τον υποκείμενο στον φόρο, τη νομιμότητα των φορολογικών συμφωνιών και τη δυνατότητα χρήσης τους από όλους τους υπόχρεους στον φόρο, και γενικότερα την έλλειψη αποδείξεων που θα στοιχειοθετούσαν την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης.
- (145) Όσο αφορά την ανώνυμη επιστολή της 1ης Οκτωβρίου 2004, το Βέλγιο θεωρεί ότι η επιστολή αυτή δεν περιλαμβάνει καμία ειδική παρατήρηση σχετικά με τη διαδικασία κρατικής ενίσχυσης και, επομένως, στερείται λυσιτέλειας.

#### VII. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΧΟΡΗΓΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟ ΒΕΛΓΙΟ

- (146) Μετά την επιστροφή των εγγράφων που είχαν κατασχεθεί από τις δικαστικές αρχές, το Βέλγιο χορήγησε στην Επιτροπή μια σειρά πληροφοριών και εγγράφων σχετικά με τις πράξεις που καλύπτονται από την παρούσα διαδικασία.
- (147) Όσον αφορά τις πωλήσεις σε πελάτες εγκατεστημένους στην Ιταλία, το Βέλγιο προσκόμισε έγγραφα βάσει των οποίων είχε αποφασιστεί να χορηγηθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ. Τα εν λόγω έγγραφα περιλάμβαναν ειδικότερα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την Umicore, τιμολόγια μεταφοράς και διάφορα άλλα έγγραφα σχετικά με τις μεταφορές.
- (148) Όσον αφορά τις παραδόσεις σε πελάτες που ήταν εγκατεστημένοι στην Ελβετία, το Βέλγιο χορήγησε επίσης μια σειρά εγγράφων για να αποδειχθεί η απευθείας μεταφορά των εμπορευμάτων προς την Ιταλία. Σύμφωνα με το Βέλγιο, ο ρόλος των ελβετικών εταιρειών περιοριζόταν σε μια χρηματοδοτική παρέμβαση όσον αφορά τις πράξεις αγοράς και μεταφοράς.
- (149) Όσον αφορά τις παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου 1997-1998, το Βέλγιο διευκρίνισε ότι, σε πρώτη φάση, η ρύθμιση που προβλεπόταν για τα έτη 1995-1996 εφαρμόστηκε και τα επόμενα έτη. Προσθέτει ότι οι ίδιοι οι επιθεωρητές της ISI εγκατέλειψαν πολύ γρήγορα τη διόρθωση για την περίοδο αυτή. Για τον σκοπό αυτό, το Βέλγιο υπέβαλε επίσης αντίγραφα εσωτερικών σημειωμάτων που δείχνουν ότι οι σχετικοί επιθεωρητές είχαν πράγματι εγκαταλείψει την προβλεπόμενη φορολόγηση.

#### VIII. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

- (150) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης «ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές».

- (151) Ο χαρακτηρισμός ενός μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης προϋποθέτει ότι πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι: 1) το συγκεκριμένο μέτρο παρέχει πλεονέκτημα μέσω κρατικών πόρων, 2) το εν λόγω πλεονέκτημα είναι επιλεκτικό και 3) νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών.
- (152) Πρέπει επίσης να υπενθυμιστεί ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, η έννοια της ενίσχυσης περιλαμβάνει όχι μόνο τις θετικές παροχές, όπως είναι οι επιχορηγήσεις, αλλά και τις παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές, ελαφρύνουν τις δαπάνες που κανονικά βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης, όπως οι απαλλαγές και οι φορολογικές ελαφρύνσεις <sup>(47)</sup>.

#### VIII.1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- (153) Πρέπει κατ' αρχάς να παρατηρηθεί ότι οι συμφωνίες διακανονισμού με τους φορολογούμενους αποτελούν συνήθη πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών και, όσον αφορά τον τομέα του ΦΠΑ, προβλέπονται ρητά στο άρθρο 84 του κώδικα ΦΠΑ. Στην παρούσα απόφαση δεν αμφισβητείται η χρησιμότητα των συμφωνιών αυτών που επιτρέπουν την αποφυγή πολλών αντιδικιών.
- (154) Υπενθυμίζεται ότι οι βελγικές διοικητικές οδηγίες στον τομέα αυτόν προβλέπουν ότι η σύναψη συμφωνίας διακανονισμού με τον υποκείμενο στον φόρο συνεπάγεται εν γένει παραχωρήσεις και από τα δύο μέρη. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 84 του κώδικα ΦΠΑ, οι συμφωνίες αυτές επιτρέπονται μόνο στο μέτρο που δεν συνεπάγονται απαλλαγή από το φόρο ή μείωσή του. Βάσει της αρχής αυτής, μια συμφωνία μπορεί να αφορά μόνο πραγματικά ζητήματα, αλλά όχι το ποσό του φόρου που προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά που έχουν βεβαιωθεί.
- (155) Σε αυτό το πλαίσιο, η Επιτροπή θεωρεί ότι μια συμφωνία διακανονισμού μεταξύ ενός υποκείμενου στον ΦΠΑ και των βελγικών φορολογικών αρχών μπορεί να οδηγήσει σε οικονομικό πλεονέκτημα μόνο υπό τις ακόλουθες συνθήκες:
- όταν οι παραχωρήσεις στις οποίες έχει προβεί η διοίκηση είναι προφανώς δυσανάλογες σε σχέση με τις παραχωρήσεις του υποκείμενου στον φόρο υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης, και φαίνεται ότι η διοίκηση δεν εφαρμόζει την ίδια ευνοϊκή μεταχείριση σε άλλους φορολογούμενους που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση,
  - όταν αμφισβητείται η νομιμότητα της συμφωνίας, παραδείγματος χάρι όταν το ποσό του οφειλόμενου φόρου μειώνεται κατά παράβαση του άρθρου 84 του κώδικα ΦΠΑ (απαλλαγή από το φόρο ή μείωσή του σε σχέση με νομικό θέμα).
- (156) Θα πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί εάν η συμφωνία διακανονισμού που συνάφθηκε μεταξύ της ISIS και της Umicore πληροί τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

<sup>(47)</sup> Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 15ης Μαρτίου 1994 στην υπόθεση C-387/92, *Banco Exterior de España*, Συλλογή 1994 σ. I-877, σκέψη 13, της 8ης Νοεμβρίου 2001 στην υπόθεση C-143/99, *Adria Wien Pipeline GmbH*, Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 38, της 22ας Νοεμβρίου 2001, στην υπόθεση C-53/00, *Ferring*, Συλλογή 2001, σ. I-9067, σκέψη 15, της 3ης Μαρτίου 2005, στην υπόθεση C-172/03, *Heiser*, Συλλογή 2005, σ. I-1627, σκέψη 36, της 22ης Ιουνίου 2006 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, *Forum 187 ASBL*, Συλλογή 2003, σ. I-6887, σκέψη 86.

### VIII.2. Σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος

(157) Θα πρέπει κατ' αρχάς να εξακριβωθεί εάν το μέτρο παρέχει στον δικαιούχο πλεονέκτημα το οποίο ελαφρύνει τις δαπάνες που κανονικά θα βάρυναν τον προϋπολογισμό του <sup>(48)</sup>. Στην παρούσα υπόθεση, πρέπει να προσδιοριστεί εάν η επίμαχη συμφωνία διακανονισμού συνάφθηκε με τρόπο παράνομο ή βάσει δυσανάλογων παραχωρήσεων εκ μέρους των φορολογικών αρχών.

#### VIII.2.1. Όσον αφορά τη νομιμότητα της διαδικασίας

(158) Στην απόφασή της για την κίνηση διαδικασίας, η Επιτροπή θεώρησε ότι η διαδικασία που ακολούθησαν οι φορολογικές αρχές θα μπορούσε να αποτελεί παρέκκλιση από την κανονική διεξαγωγή της διαδικασίας προσδιορισμού και εκκαθάρισης οφειλής ΦΠΑ, στο μέτρο που η συμφωνία δεν αναφέρει νομική βάση και που, ελλείψει συμφωνίας του υποκείμενου στον φόρο, οι αρχές έπρεπε να έχουν στείλει διαταγή πληρωμής συνοδευόμενη από προσαύξηση του προστίμου κατά 50 %.

(159) Όπως αναφέρθηκε ήδη στην αιτιολογική σκέψη 39, η αποστολή ειδοποίησης τακτοποίησης αποτελεί συνήθη πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση θεμελιωδών αρχών όπως το δικαίωμα υπεράσπισης. Συνεπώς, οι δύο ειδοποιήσεις τακτοποίησης που εστάλησαν από το ISI στην εταιρεία Umicore πρέπει πράγματι να θεωρηθούν προκαταρκτικές θέσεις των φορολογικών αρχών και όχι ως γενεσιουργό αίτιο του απαιτητού του ΦΠΑ.

(160) Εξάλλου, η δυνατότητα σύναψης συμφωνιών διακανονισμού με τους υποκείμενους στον φόρο προβλέπεται ρητά στον βελγικό κώδικα ΦΠΑ και πρέπει να εξετάζεται ως συνήθης πρακτική των βελγικών φορολογικών αρχών. Οι εν λόγω αρχές πρέπει ωστόσο να τηρούν την αρχή σύμφωνα με την οποία τέτοιου είδους διακανονισμοί δεν μπορούν να συνεπάγονται ούτε απαλλαγή ούτε μείωση του οφειλόμενου φόρου. Οι διακανονισμοί αυτοί γίνονται επομένως, κατ' αρχήν, στις περιπτώσεις στις οποίες οι φορολογικές αρχές θέλουν να αποφύγουν αντιδικία με τον υποκείμενο στον φόρο σχετικά με γεγονότα που δεν έχουν επιβεβαιωθεί σαφώς.

(161) Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι οι φορολογικές αρχές δεν υποχρεούνται να στείλουν διαταγή πληρωμής στις περιπτώσεις στις οποίες δεν μπόρεσαν να λάβουν τη σύμφωνη γνώμη του υποκείμενου στον φόρο σχετικά με τη φορολογία που προτείνεται στην ειδοποίησης τακτοποίησης. Αντίθετα, σε

περίπτωση που εξακολουθούν να υπάρχουν αμφιβολίες όσον αφορά τα σχετικά γεγονότα, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να προσπαθήσουν να καταλήξουν σε συμφωνία με τον υποκείμενο στον φόρο.

(162) Τέλος, από την ανάλυση των νομοθετικών κειμένων προκύπτει ότι καμία διάταξη δεν προβλέπει την υποχρέωση των βελγικών φορολογικών αρχών να αναφέρουν στις εν λόγω συμφωνίες ρητή νομική βάση.

(163) Η Επιτροπή πρέπει λοιπόν να συμπεράνει, με βάση το νομικό πλαίσιο που περιγράφεται στην παρούσα απόφαση, ότι η διαδικασία που εφάρμοσαν οι φορολογικές αρχές για την Umicore διεξήχθη σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες και τις ισχύουσες πρακτικές και δεν αποτελεί παρέκκλιση από την κανονική διεξαγωγή της διαδικασίας.

(164) Στη συνέχεια πρέπει να αναλυθούν οι εν λόγω διακανονισμοί αφού ληφθούν υπόψη οι προκαταρκτικές παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν, προκειμένου να καθοριστεί το ενδεχομένως υπάρχον πλεονέκτημα. Ο συλλογισμός που ακολουθεί βασίζεται στην ανάλυση δύο διαφορετικών περιόδων, η πρώτη από τις οποίες καλύπτει τα έτη 1995 και 1996, τα οποία αφορά ο διακανονισμός που πραγματοποιήσαν οι φορολογικές αρχές, και η δεύτερη τα έτη 1997 και 1998 για τα οποία διαγράφηκε πλήρως η φορολογία.

#### VIII.2.2. Έτη 1995-1996

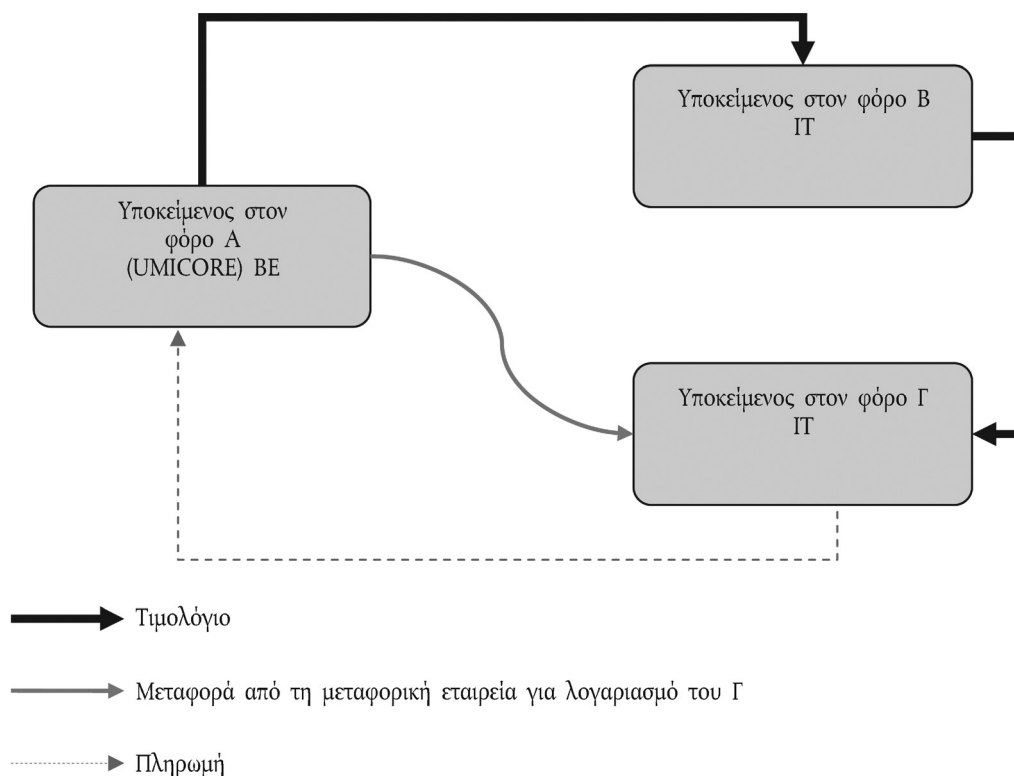
(165) Όσον αφορά την περίοδο 1995-1996, πρέπει να αναλυθούν τρία είδη διαφορετικών πράξεων που αποτέλεσαν το αντικείμενο του σχεδίου διόρθωσης που κοινοποιήθηκε στην Umicore στις 30 Νοεμβρίου 1998, προκειμένου να καθοριστεί το ενδεχομένως υπάρχον πλεονέκτημα. Για κάθε είδος πράξης, στόχος της παρούσας ανάλυσης είναι να προσδιοριστούν τα ελάχιστα ποσά ΦΠΑ, προστίμων και τόκων υπερημερίας που έπρεπε να έχουν επιβάλει οι βελγικές φορολογικές αρχές με βάση εύλογη ερμηνεία των γεγονότων, χωρίς υπερβολικές παραχωρήσεις των εν λόγω αρχών, αλλά ούτε και παράτυπη εφαρμογή των κανόνων στον τομέα του ΦΠΑ.

##### 1. Παραδόσεις αγαθών σε πελάτες εγκατεστημένους στην Ιταλία

(166) Στην πρώτη περίπτωση, οι συναλλαγές αφορούσαν παραδόσεις καθαρού αργύρου «εκ του εργοστασίου» οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Φεβρουαρίου 1995 και Φεβρουαρίου 1996 με την ακόλουθη σειρά:

<sup>(48)</sup> Βλ. σημείο 9 της ανακοίνωσης του 1998 που προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 46.





(167) Η Umicore εξέδωσε τα τιμολόγια για τα εμπορεύματα στο όνομα μιας εταιρείας Β<sup>(49)</sup> εγκατεστημένης στην Ιταλία, η οποία είχε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε αυτό το κράτος μέλος. Η εν λόγω εταιρεία χρέωσε με τη σειρά της τα εμπορεύματα σε πελάτη Γ εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ και εγκατεστημένο επίσης στην Ιταλία. Η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε, κατόπιν εντολής του υποκείμενου στον φόρο Γ, κατευθείαν από τον τόπο παραγωγής στο Βέλγιο προς την Ιταλία. Τα περισσότερα από τα τιμολόγια που έστειλε η Umicore στον πελάτη της Β εξοφλήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο Γ.

(168) Τα τιμολόγια που έστειλε η Umicore στην εταιρεία Β καταρτίστηκαν με βάση την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ. Από την εξέταση των προτιμολογίων, τα οποία ελήφθησαν στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας με τις ιταλικές φορολογικές αρχές, προκύπτει ότι παραλήπτης των εμπορευμάτων ήταν ο υποκείμενος στον φόρο Γ.

(169) Στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Νοεμβρίου 1998, η ISI έκρινε αρχικά ότι δεν πληρούνταν το κριτήριο απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων σχετικά με τη μεταφορά, στο μέτρο που η μεταφορά είχε πραγματοποιηθεί για λογαριασμό μεταγενέστερου πελάτη (και όχι από ή για λογαριασμό του πωλητή ή του αγοραστή όπως ορίζει το άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ). Σε αυτή τη βάση, οι αρχές συνεπέραναν επομένως ότι η συναλλαγή μεταξύ Umicore και του πελάτη Β συνιστούσε παράδοση αγαθού χωρίς μεταφορά και, επομένως, δεν μπορούσε να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ.

(170) Ωστόσο, οι πληροφορίες που διαβίβασαν το Βέλγιο και η Umicore στην Επιτροπή φαίνεται να αποδεικνύουν ότι λογικά οι βελγικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να αμφισβητήσουν την ύπαρξη της συναλλαγής μεταξύ Umicore και της εταιρείας Β. Πράγματι παρατηρούνται τα εξής:

— οι πληροφορίες που διαβίβασαν οι ιταλικές φορολογικές αρχές προσπαθούσαν να αποδείξουν ότι η εταιρεία Β θα μπορούσε να θεωρηθεί «αφανής έμπορος» (ή «missing trader»), ο ρόλος του οποίου περιοριζόταν στο να εκδίδει τιμολόγια με εφαρμογή του ΦΠΑ και στη συνέχεια να εξαφανίζεται χωρίς να εκπληρώνει τις φορολογικές του υποχρεώσεις, μεταξύ άλλων την πληρωμή του ΦΠΑ στις ιταλικές φορολογικές αρχές,

— σύμφωνα επίσης με τις πληροφορίες που διαβίβασαν οι ιταλικές φορολογικές αρχές, ο μοναδικός διευθυντής της εταιρείας Β δεν ήταν καταχωρημένος στο μητρώο της αστυνομίας,

— δύο αιτήσεις παροχής πληροφοριών που υπέβαλαν οι βελγικές φορολογικές αρχές στους ιταλούς ομολόγους τους στις 26 Αυγούστου 1998 και την 1<sup>η</sup> Απριλίου 1999, αντίστοιχα, αποδεικνύουν επίσης ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές είχαν σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά την ύπαρξη της εταιρείας Β πριν από τη σύναψη της συμφωνίας,

— η μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ιταλία πραγματοποιήθηκε για λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο Γ,

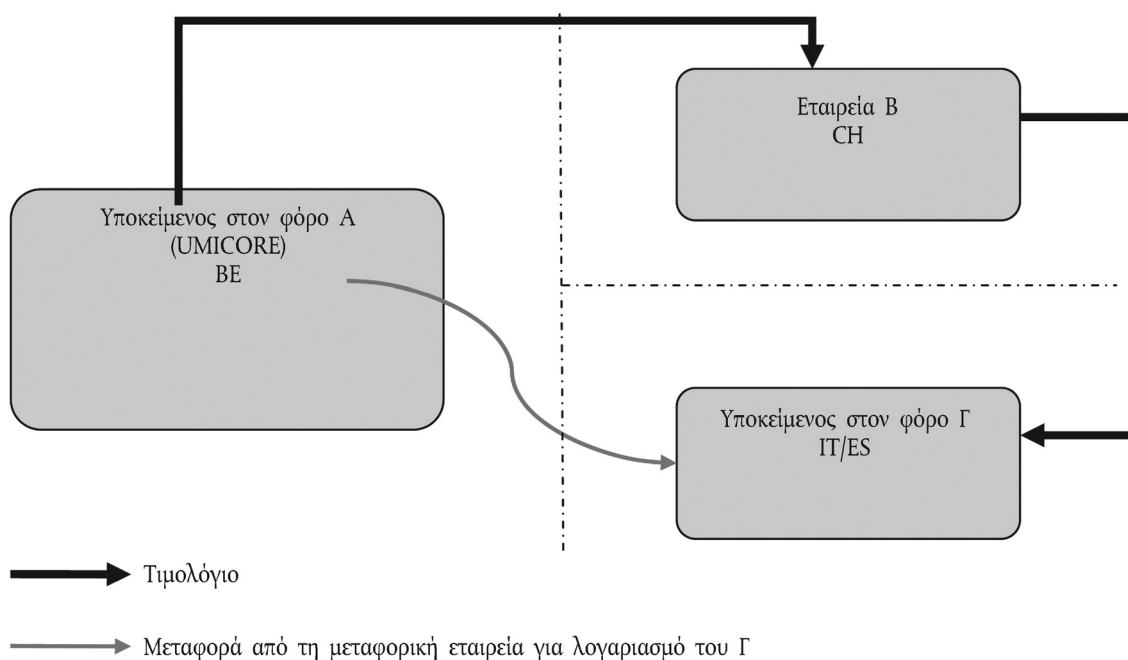
<sup>(49)</sup> Το Β αναφέρεται, στην πραγματικότητα, σε δύο ξεχωριστές ιταλικές εταιρείες.

- τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν κατευθείαν από τον τόπο παραγωγής στο Βέλγιο σε αποθήκη στην Ιταλία όπου τέθηκαν στη διάθεση του Γ,
- τα περισσότερα από τα τιμολόγια που έστειλε η Umicore στην εταιρεία Β εξοφλήθηκαν από την εταιρεία Γ,
- με βάση τις δηλώσεις των υπευθύνων της Umicore, οι οποίες περιλαμβάνονται σε έκθεση, απόσπασμα της οποίας περιλήφθηκε στο σημείωμα τακτοποίησης, φαίνεται επίσης ότι δεν υπήρχε καμία σύμβαση-πλαίσιο μεταξύ της Umicore και της εταιρείας Β,
- αντίθετα, φαίνεται ότι η ύπαρξη της εταιρείας Γ δεν αμφισβητήθηκε ποτέ από τις ιταλικές φορολογικές αρχές, οι οποίες είχαν πλήρη πρόσβαση στα λογιστικά βιβλία αυτής της εταιρείας.
- (171) Μεμονωμένα, καθεμία από αυτές τις διαπιστώσεις προφανώς δεν είναι αρκετή για να αποδείξει ότι η πώληση μεταξύ της Umicore και της εταιρείας Β ήταν εικονική. Ωστόσο, οι ίδιες διαπιστώσεις, εάν εξεταστούν από κοινού, μπορούν να οδηγήσουν στην απόλυτη αμφισβήτηση της ύπαρξης πώλησης μεταξύ της Umicore και της εταιρείας Β. Οι βελγικές φορολογικές αρχές, που είχαν ενημερωθεί σχετικά με τις υπόνοιες όσον αφορά την πραγματική ύπαρξη των δραστηριοτήτων της εταιρείας Β πριν από τη σύναψη της συναλλαγής με την εταιρεία Umicore στις 21 Δεκεμβρίου 2000, διέθεταν, επομένως, ευρεία διακριτική ευχέρεια όσον αφορά την ύπαρξη των συναλλαγών και την ενδεχόμενη αλλαγή του χαρακτήρισμού.
- (172) Ως προς αυτό, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Ακυρωτικού Δικαστηρίου (Cour de Cassation) στο Βέλγιο, ο φόρος πρέπει να βασίζεται σε πραγματικά γεγονότα<sup>(50)</sup>. Επομένως, οι βελγικές φορολογικές αρχές πρέπει να βασίζονται τη φορολογία τους όχι στις φαινομενικές συναλλαγές που παρουσιάζει ο υποκείμενος στον φόρο για να αιτιολογήσει ενδεχόμενη απαλλαγή, αλλά στις πραγματικές συναλλαγές που βασίζονται στην πραγματική πρόθεση των συμβαλλόμενων μερών.
- (173) Εάν από τις πληροφορίες που έχουν οι βελγικές φορολογικές αρχές προκύπτει ότι η πώληση μεταξύ Α και Β είναι εικονική και ότι η πραγματική πώληση (που συνεπάγεται μεταβίβαση της εξουσίας διάθεσης του αγαθού) έγινε στην πράξη μεταξύ Α και Γ, οι εν λόγω αρχές είχαν δικαίωμα να χαρακτηρίσουν εκ νέου την παράδοση αγαθού μεταξύ Α και Β σε παράδοση αγαθού μεταξύ Α και Γ και να εφαρμόσουν τους κανόνες για τον ΦΠΑ σε αυτή την εκ νέου χαρακτηρισθείσα συναλλαγή.
- (174) Το γεγονός ότι μια απάτη έλαβε χώρα στην Ιταλία μέσω αφανούς εμπόρου δεν σημαίνει ότι πρέπει να αμφισβητηθεί το δικαίωμα απαλλαγής του οποίου μπορούσε να τύχει η Umicore στο μέτρο που η καλή πίστη αυτής δεν αμφισβητήθηκε από τις βελγικές αρχές.
- (175) Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές μπορούσαν λογικά να χαρακτηρίσουν εκ νέου τις σχετικές συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεταξύ της Umicore και της εταιρείας Γ, χωρίς ο νέος αυτός χαρακτηρισμός να συνιστά δυσανάλογη παραχώρηση των αρχών ή παράτυπη εφαρμογή των κανόνων ΦΠΑ. Επίσης μπορούσαν να εγκρίνουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τους διακανονισμούς που χαρακτηρίστηκαν εκ νέου, δεδομένου ότι πληρούνταν όλοι οι όροι απαλλαγής (συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς από τον αγοραστή ή για λογαριασμό του).
- (176) Επομένως πρέπει να εξεταστούν τα εξής σημεία: i) κατά πόσον οι βελγικές φορολογικές αρχές είχαν το δικαίωμα να επιβάλουν πρόστιμο βάσει του άρθρου 70 παράγραφος 2 του κώδικα ΦΠΑ λόγω της ύπαρξης ανακριβών στοιχείων στα τιμολόγια και, εάν ναι, ii) ποιο θα έπρεπε να είναι το ποσό αυτού του προστίμου και iii) κατά πόσον η Umicore έτυχε δυσανάλογων παραχωρήσεων ή παράτυπης εφαρμογής του νόμου από τις φορολογικές αρχές.
- (177) Κατ' αρχάς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, σε περίπτωση ανακριβείας στην αναγραφή των ενδείξεων που πρέπει να αναφέρονται σε τιμολόγιο σχετικά με ενδοκοινοτική παράδοση, το ΒΔ αριθ. 41 προβλέπει πρόστιμο που ανέρχεται στο 100 % του οφειλόμενου για τις εν λόγω πράξεις φόρου. Ωστόσο, όπως αναφέρεται ανωτέρω στις αιτιολογικές σκέψεις 45 και 46, η επιβολή διοικητικού προστίμου υπόκειται στην αρχή της αναλογικότητας και οι αρχές έχουν, δυνάμει του άρθρου 9 του βασιλικού διατάγματος της 18ης Μαρτίου 1831, την εξουσία να παρεκκλίνουν από την κλίμακα των προστίμων που προβλέπεται στο ΒΔ αριθ. 41.
- (178) Στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν αποκλείεται να ήταν δυσανάλογο ένα πρόστιμο 100 %, λαμβανομένης υπόψη της καλής πίστης του υποκείμενου στον φόρο, την οποία δεν αμφισβήτησαν οι αρχές. Επίσης δεν αποκλείεται, στο πλαίσιο της διαφοράς τους με την Umicore, οι βελγικές φορολογικές αρχές να προσπαθήσαν να μεγιστοποιήσουν τα έσοδα, όπως ακριβώς ένας πιστωτής προσπαθεί να μεγιστοποιήσει την ανάκτηση των πιστώσεών του. Σχετικά με αυτό υπενθυμίζεται ότι μια τέτοια πρακτική δεν μπορεί να υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 της Συνθήκης στο μέτρο που δεν συνεπάγεται δυσανάλογες ή παράνομες παραχωρήσεις εκ μέρους των αρχών.
- (179) Δεδομένης της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν οι αρχές στο πλαίσιο αυτό, λογικά μπορεί να θεωρηθεί ότι, στο πλαίσιο συμφωνίας διακανονισμού, το ποσό του προστίμου έπρεπε να έχει καθοριστεί από τις αρχές σε ποσοστό μεταξύ 10 % και 50 %. Αφενός, το ποσοστό 10 % μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτό σε σχέση με το ποσοστό 10 % που προβλέπεται στον πίνακα G του παραρτήματος του ΒΔ αριθ. 41 για τις παραβάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ, καθώς και σε σχέση με το πρόστιμο 10 % που αναφέρεται στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Νοεμβρίου 1998. Αφετέρου, το ποσοστό 50 % θα μπορούσε να θεωρηθεί ως το εφαρμοστέο ανώτατο όριο, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας και το πλαίσιο μιας

<sup>(50)</sup> Βλ. μέρος II.2 σχετικά με το θέμα αυτό.

συμφωνίας διακανονισμού. Η εφαρμογή ποσοστού 50 % φαίνεται να ενισχύεται από την πρόσφατη νομολογία του βελγικού Cour de Cassation <sup>(51)</sup>. Δεδομένου ότι η τελευταία αυτή απόφαση αφορά ποινική υπόθεση, μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής εκ μέρους της Umicore, το ποσοστό 50 % αποτελεί το μέγιστο ποσοστό.

- (180) Συνεπώς, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, λόγω των περιστάσεων της υπόθεσης, το πρόστιμο μπορούσε λογικά να καθοριστεί σε ποσό μεταξύ 33 238 698 BEF (10 % x 332 386 976) και 166 193 488 BEF (50 % x 332 386 976).



- (183) Μεταξύ Φεβρουαρίου 1996 και Οκτωβρίου 1996, η Umicore εξέδιδε τιμολόγια για τα εμπορεύματα στο όνομα μιας εταιρείας Β <sup>(53)</sup> εγκατεστημένης στην Ελβετία, η οποία δεν είχε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κάποιο κράτος μέλος. Στη συνέχεια, η ελβετική εταιρεία χρέωνε με τη σειρά της τα εμπορεύματα σε πελάτη Γ εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ και εγκατεστημένο στην Ιταλία. Η μεταφορά των εμπορευμάτων γινόταν κατευθείαν από τον τόπο παραγωγής στο Βέλγιο προς την Ιταλία. Με βάση τα έγγραφα που διαβίβασε το Βέλγιο, φαίνεται ότι η μεταφορά είχε ανατεθεί από τη εταιρεία Γ. Επίσης, φαίνεται ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, την τιμή των εμπορευμάτων κατέβαλε απ' ευθείας η εταιρεία Γ στην Umicore, ενώ, σε άλλες περιπτώσεις, την πληρωμή την έκανε η εταιρεία Β. Πρέπει να σημειωθεί επίσης ότι η

- (181) Δεδομένου ότι ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα θα μπορούσε να προκύψει μόνο από δυσανάλογες παραχωρήσεις εκ μέρους των φορολογικών αρχών, για τον προσδιορισμό ενδεχόμενου πλεονεκτήματος πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνο το μικρότερο ποσό, δηλ. 33 238 698 BEF. Το ποσό αυτό μπορεί, κατ' αρχήν, να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση για τη φορολόγηση των εταιρειών <sup>(52)</sup>.

## 2. Παραδόσεις αγαθών σε πελάτες εγκατεστημένους στην Ελβετία

- (182) Στη δεύτερη περίπτωση, η σειρά των επίμαχων συναλλαγών με τους ελβετούς πελάτες ήταν συνήθως η εξής:

εταιρεία Γ αναφέρεται στην πραγματικότητα σε εταιρείες που θεωρούνται εικονικές από τις ιταλικές και ισπανικές φορολογικές αρχές <sup>(54)</sup>.

- (184) Τα τιμολόγια που έστειλε η Umicore στην ελβετική εταιρεία Β μεταξύ Φεβρουαρίου 1996 και Οκτωβρίου 1996 αφορούν πωλήσεις καθαρού αργύρου «εκ του εργοστασίου Hoboken» και αναφέρουν τα εξής: «Εξαγωγή – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 39 του κώδικα».
- (185) Αν και οι εν λόγω παραδόσεις έγιναν από την UMICORE με απαλλαγή από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ, οι πληροφορίες που έλαβε η ISI από τον υποκείμενο στον φόρο και από τη βελγική υπηρεσία τελωνείων και ειδικών φόρων κατανάλωσης αποδείκνυαν ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με προορισμό την Ιταλία χωρίς να έχει γίνει εξαγωγή.

<sup>(51)</sup> Cassation, προαναφερθείσες αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2009. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι το πρόστιμο 200 % ήταν δυσανάλογο με βάση τις περιστάσεις της υπόθεσης και ότι το Cour d'appel (Εφετείο) δικαίως μείωσε το πρόστιμο σε 50 %.

<sup>(53)</sup> Το «Β» αναφέρεται, στην πραγματικότητα, σε δύο εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελβετία.

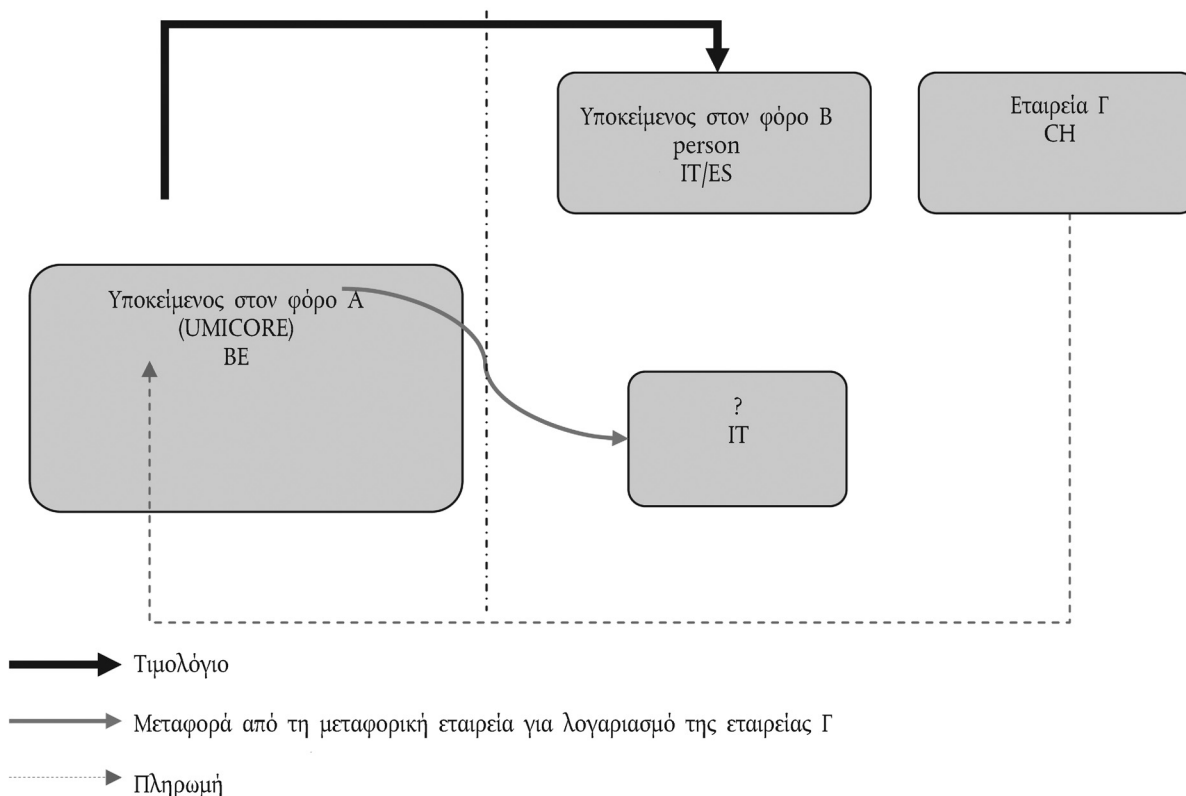
<sup>(52)</sup> Βλ. μέρος II.2 σχετικά με το θέμα αυτό.

<sup>(54)</sup> Η εταιρεία Γ αναφέρεται στην πραγματικότητα στις ίδιες εταιρείες με τη Β στην τρίτη περίπτωση που περιγράφεται στην επόμενη αιτιολογική σκέψη.

- (186) Εφόσον δεν είχε γίνει εξαγωγή και, επομένως, δεν υπήρχε το δικαίωμα απαλλαγής βάσει του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ, τίδεται και πάλι το ερώτημα κατά πόσον οι βελγικές φορολογικές αρχές θα μπορούσαν να έχουν συμπεράνει ότι οι συναλλαγές μεταξύ της Umicore και της ελβετικής εταιρείας ήταν εικονικές, ότι οι πραγματικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της Umicore και της εταιρείας Γ και ότι οι συναλλαγές αυτές μπορούσαν να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ.
- (187) Στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Νοεμβρίου 1998, η ΙΣΙ έκρινε ότι δεν πληρούνταν τα κριτήρια απαλλαγής βάσει του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ (εξαγωγές), διότι δεν κατέστη δυνατό να προσκομιστεί κανένα έγγραφο το οποίο να αποδεικνύει ότι τα εμπορεύματα πράγματι εξήχθησαν, και κυρίως καμία διασάφηση εξαγωγής.
- (188) Σε αυτή τη βάση, οι αρχές κατέληξαν, συνεπώς, στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές μεταξύ της Umicore και των ελβετικών εταιρειών δεν μπορούσαν να απαλλαγούν δυνάμει του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ, ούτε μπορούσε να θεωρηθεί ότι πραγματοποιήθηκαν στο Βέλγιο, σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 7 του κώδικα ΦΠΑ. Επομένως, υπόκεινταν στον βελγικό ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2 του κώδικα ΦΠΑ. Συνεπώς, κατέληξαν ότι η Umicore όφειλε ΦΠΑ ύψους 312 608 393 BEF<sup>(55)</sup> (7 749 359 EUR), καθώς και πρόστιμο που ανερχόταν στο 10 % αυτού του ποσού.
- (189) Σε συμπληρωματική απάντηση της 30ής Μαρτίου 2000 στα σημειώματα τακτοποίησης, η Umicore αναφέρει ότι «αποδείχθηκε πλέον ότι ο μηχανισμός που εφαρμόστηκε είχε εικονικό χαρακτήρα, τον οποίο το εμπορικό τμήμα της Umicore δεν μπορούσε να γνωρίζει. Οι εισαγωγές στην Ελβετία δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ και, επομένως, πρέπει να τονιστεί ότι, τόσο σε αυτές τις περιπτώσεις όσο και στις άλλες, δεν αμφισβητείται η ύπαρξη των παραδόσεων στην Ιταλία».
- (190) Επίσης, σε προτιμολόγια που έστειλε η Umicore στους ελβετούς πελάτες της φαίνεται ότι το όνομα του ιταλού υποκείμενου στον φόρο και παραλήπτη των εμπορευμάτων αναφέρεται ρητά και ότι η ταυτότητα αυτού του παραλήπτη επιβεβαιώνεται από τις φορτωτικές που κατάρτισε ο μεταφορέας.
- (191) Οι σχετικές συναλλαγές δεν είναι δυνατό να χαρακτηριστούν εκ νέου ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεταξύ της Umicore και της εταιρείας Γ για τους εξής λόγους:
- κατά τη σύναψη της συμφωνίας, οι βελγικές αρχές ήταν ήδη ενημερωμένες ότι η εταιρεία Γ στην πραγματικότητα ήταν εταιρείες που θεωρούνταν εικονικές από τις ιταλικές και ισπανικές φορολογικές αρχές,
  - η ύπαρξη των ελβετικών εταιρειών δεν αμφισβητήθηκε ποτέ ούτε από τις βελγικές ή ιταλικές φορολογικές αρχές ούτε από την Umicore,
  - η εταιρεία Umicore δεν μπορεί να αγνοούσε ότι δεν είχε το δικαίωμα να εφαρμόσει την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 39 του κώδικα ΦΠΑ (απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις εξαγωγές) χωρίς να γίνει εξαγωγή των εμπορευμάτων.
- (192) Συνεπώς, οι σχετικές συναλλαγές δεν μπορούσαν να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 39 του κώδικα ΦΠΑ (λόγω του ότι δεν έγινε εξαγωγή των εμπορευμάτων), ούτε της απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ. Οι εν λόγω συναλλαγές έπρεπε, στην περίπτωση αυτή, να θεωρηθούν ως παραδόσεις αγαθών χωρίς μεταφορά οι οποίες δεν μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 παράγραφος 2 και 7 του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ, η Umicore όφειλε ΦΠΑ ύψους 312 608 393 BEF (7 749 359 EUR). Εξάλλου, στο ποσό αυτό έπρεπε να εφαρμοστεί επίσης πρόστιμο 10 %, δηλαδή 31 260 839 BEF, κατ' εφαρμογή του άρθρου 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 1 παράγραφος 1 του ΒΔ αριθ. 41. Η Επιτροπή δεν μπορεί να βασιστεί σε κανένα στοιχείο του φακέλου για να θεωρήσει ότι το ποσοστό 10 % θα δημιουργήσει πρόβλημα εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας<sup>(56)</sup>.
- (193) Σύμφωνα με τους εφαρμοστέους φορολογικούς κανόνες, το συμπληρωματικό ποσό ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο και που δεν χρεώθηκε στον πελάτη πρέπει να θεωρείται ως δαπάνη που γεννά δικαίωμα έκπτωσης κατά τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης για τη φορολόγηση των εταιρειών. Το ποσό του διοικητικού προστίμου μπορεί επίσης να εκπέσει από τη φορολογία των εταιρειών.
3. Παραδόσεις αγαθών σε πελάτες εγκατεστημένους στην Ιταλία και στην Ισπανία
- (194) Μεταξύ Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 1996, η σειρά των επίμαχων συναλλαγών με τους πελάτες ήταν η εξής:

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

<sup>(56)</sup> Στις περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 70 παράγραφος 1, το ποσοστό 10 % αποτελεί το ελάχιστο που εφαρμόζεται από τις φορολογικές αρχές.



(195) Η Umicore εξέδιδε τιμολόγια για τα εμπορεύματα στο όνομα εταιρειών Β εγκατεστημένων στην Ιταλία ή στην Ισπανία όπου είχαν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Τα εν λόγω τιμολόγια αφορούσαν πωλήσεις καθαρού αργύρου «εκ του εργοστασίου» και καταρτιζόνταν με βάση την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 39 του κώδικα ΦΠΑ (εξαγωγές) ή στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ (ενδοκοινοτικές παραδόσεις). Η μεταφορά των εμπορευμάτων γινόταν κατευθείαν από τον τόπο παραγωγής στο Βέλγιο προς την Ιταλία. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν από την ελβετική εταιρεία Γ<sup>(57)</sup>, η οποία φαίνεται επίσης ως αυτή που είχε αναθέσει ουσιαστικά τη μεταφορά<sup>(58)</sup>.

(196) Τέλος, οι πληροφορίες που διαβίβασαν οι ιταλικές και οι ισπανικές φορολογικές αρχές στις βελγικές αρχές πριν από τη σύναψη της συμφωνίας διακανονισμού αποδεικνύουν ότι οι εταιρείες Β ήταν εικονικές.

(197) Στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Νοεμβρίου 1998, οι βελγικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι οι πραγματικοί αγοραστές των εμπορευμάτων ήταν οι ελβετικές εταιρείες Γ και όχι αυτοί που αναφέρονταν στα τιμολόγια πώλησης. Οι βελγικές αρχές διευκρινίζουν στο σημείωμα τακτοποίησης ότι, χωρίς εξαγωγή των εμπορευμάτων εκτός του εδάφους της Ένωσης, η απαλλαγή βάσει του άρθρου 39 του κώδικα

ΦΠΑ δεν ισχύει και ότι οι σχετικές πωλήσεις πρέπει να χαρακτηριστούν εκ νέου ως παραδόσεις αγαθών που υπόκεινται στον βελγικό ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 παράγραφοι 2 και 7 του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ. Οι αρχές, συνεπώς, κατέληξαν ότι η Umicore όφειλε για τον ΦΠΑ ποσό 63 216 555 BEF<sup>(59)</sup> (1 567 097,46 EUR), καθώς και διοικητικό πρόστιμο που ανέρχεται στο 10 % αυτού του ποσού.

(198) Στο πλαίσιο ανταλλαγής επιστολών με την ISI, η Umicore ανέφερε ότι οι ελβετικές εταιρείες ήταν εξουσιοδοτημένες από τις εταιρείες Β για την οργάνωση της μεταφοράς των εμπορευμάτων και ενεργούσαν επίσης ως οικονομικός αντιπρόσωπος αυτών των εταιρειών.

(199) Σχετικά με αυτό, πρέπει να σημειωθεί ότι δεν υπάρχουν στοιχεία στον φάκελο με βάση τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι ελβετικές εταιρείες ενήργησαν ως εντολοδόχοι για τη μεταφορά για λογαριασμό των ιταλικών και ισπανικών εταιρειών. Αντίθετα, όλα τα έγγραφα που κοινοποιήθηκαν στην Επιτροπή αποδεικνύουν ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων είχε πραγματοποιηθεί για λογαριασμό των ελβετικών εταιρειών και ότι αυτές ήταν οι δικαιούχοι και πραγματικοί κάτοχοι των εν λόγω εμπορευμάτων.

<sup>(57)</sup> Το Γ αναφέρεται στην πραγματικότητα στις ίδιες ελβετικές εταιρείες που εμπλέκονται στο δεύτερο παράδειγμα.

<sup>(58)</sup> Στα προτιμολόγια που κατάρτισε η Umicore αναφέρεται, στην περιγραφή των εμπορευμάτων, ως «κάτοχος» η εταιρεία Γ. Όσον αφορά τα έγγραφα μεταφοράς, απευθύνονται κατ' αρχάς στην ελβετική εταιρεία Γ και αναφέρουν γενικά ότι τα εμπορεύματα μεταφέρονται με προορισμό την Ιταλία για λογαριασμό της ελβετικής εταιρείας Γ.

<sup>(59)</sup> 21 % των ποσών των τιμολογίων: (29 595 944 + 34 744 972 + 32 355 113 + 73 803 950 + 130 531 237) X 21 % = 63 216 555 BEF

- (200) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή θεωρεί ότι, στο σημείωμα τακτοποίησης τους, οι βελγικές φορολογικές αρχές δικαίως είχαν χαρακτηρίσει εκ νέου τις επίμαχες συναλλαγές ως παραδόσεις αγαθών στις ελβετικές εταιρείες. Τέτοιου είδους παραδόσεις έπρεπε, συνεπώς, να υπόκεινται στον βελγικό ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 παράγραφος 2 και 7 του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ, χωρίς δυνατότητα απαλλαγής βάσει του άρθρου 39 ή 39α του κώδικα ΦΠΑ.
- (201) Ακόμη και αν οι φορολογικές αρχές μπορούσαν να αναγνωρίσουν νομίμως την ύπαρξη των συναλλαγών με τις ιταλικές και τις ισπανικές εταιρείες, η απαλλαγή βάσει του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ θα έπρεπε να απορριφθεί εφόσον δεν έγινε μεταφορά των εμπορευμάτων από τον πωλητή (Umicore) ή τον αγοραστή (B) ή για λογαριασμό του, αντίστοιχα.
- (202) Συνεπώς, πρέπει να συναχθεί ότι η Umicore όφειλε για τον ΦΠΑ ποσό 63 216 555 BEF (1 567 097,46 EUR), καθώς και διοικητικό πρόστιμο που ανέρχεται σε 6 321 655 BEF (10 % του οφειλόμενου ΦΠΑ) κατ' εφαρμογή του άρθρου 70 παράγραφος 1 του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 1 παράγραφος 1 του ΒΔ αριθ. 41.
- (203) Το ποσό των 63 216 555 BEF καθώς και το ποσό του διοικητικού προστίμου μπορούν, κατ' αρχήν, να εκπέσουν από τη φορολογία των εταιρειών.
4. Εκτίμηση της απουσίας δυνατότητας να εκπέσει το ποσό της συναλλαγής
- (204) Η πρακτική σύμφωνα με την οποία ένα διοικητικό πρόστιμο το οποίο κατ' αρχήν μπορεί να εκπίπτει από τη φορολογία των εταιρειών θεωρείται ότι δεν μπορεί να εκπίπτει και, στη συνέχεια, μειώνεται το ποσό αυτού του προστίμου, προκειμένου να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι αυτό δεν μπορεί να εκπέσει (συμψηφισμός ή «netting») δεν είναι σύμφωνη με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική σε αυτόν τον τομέα<sup>(60)</sup>. Κατά συνέπεια, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το πλεονέκτημα ή το μειονέκτημα αυτής της πρακτικής σε σύγκριση με μια κατάσταση στην οποία οι αρχές δεν θα είχαν εφαρμόσει αυτό τον συμψηφισμό.
- (205) Ο ίδιος συλλογισμός μπορεί να εφαρμοστεί στα ποσά ΦΠΑ τα οποία, κατ' αρχήν, μπορούν να εκπέσουν από τη φορολογία των εταιρειών και για τα οποία θα είχε ισχύσει ο ίδιος συμψηφισμός.
- (206) Από τα ποσά που καθορίστηκαν σε προηγούμενες αιτιολογικές σκέψεις, τα ακόλουθα ποσά πρέπει να θεωρούνται ποσά που μπορούν να εκπέσουν:
- $$33\,238\,698 + 312\,608\,393 + 31\,260\,839 + 63\,216\,555 + 6\,321\,655 = 446\,646\,140 \text{ BEF.}$$
- (207) Οι αρνητικές επιπτώσεις του ότι η Umicore δεν μπορεί να εκπέσει αυτά τα ποσά εκτιμώνται κατ' αρχήν σε:
- $$446\,646\,140 \times 40,17\%^{(61)} = 179\,417\,754 \text{ BEF}$$
- (208) Εντούτοις, δεδομένου ότι η Umicore παρουσίαζε φορολογική ζημία όσον αφορά το φορολογητέο εισόδημα του έτους 2000, το ότι τα σχετικά ποσά δεν μπορούσαν να εκπέσουν είχε ουσιαστικά αρνητική επίπτωση μόνο για την επόμενη φορολογική περίοδο (εισόδημα 2001) κατά την οποία η Umicore πίστωσε πράγματι όλη τη φορολογική ζημία της που θα μπορούσε να μεταφερθεί στην επόμενη χρήση. Κατά συνέπεια, το σύστημα συμψηφισμού όπως εφαρμόζεται από τις βελγικές αρχές είχε ως αποτέλεσμα να μετατεθεί χρονικά η καταβολή του φόρου ή του προστίμου στην επόμενη φορολογική περίοδο.
- (209) Επίσης, στο μέτρο που η φορολογία των βελγικών εταιρειών καταβάλλεται κατ' αρχήν μέσω προκαταβολικών πληρωμών τις οποίες ο φορολογούμενος πραγματοποιεί κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, προκειμένου να αποφύγει προσωρινές του φόρου<sup>(62)</sup>, λογικά μπορεί να συναχθεί ότι, ελλείψει συμψηφισμού, η Umicore θα έπρεπε να πραγματοποιήσει τις εν λόγω πληρωμές στα μέσα του 2001, δηλαδή ότι η Umicore στην πράξη έτυχε αναβολής πληρωμής του ποσού των 179 417 754 BEF για έξι μήνες.
- (210) Η θετική επίπτωση του ότι η Umicore δεν μπορεί να εκπέσει αυτά τα ποσά εκτιμάται επομένως σε:
- $$179\,417\,754 \text{ BEF} \times 0,8\%^{(63)} \times 6 \text{ μήνες} = 8\,612\,052 \text{ BEF}$$
5. Τόκοι υπερημερίας
- (211) Οι τόκοι υπερημερίας που οφείλονται κατ' αρχήν επί των ποσών του ΦΠΑ και που υπολογίζονται ανωτέρω πρέπει να υπολογιστούν με βάση μηνιαίο συντελεστή 0,8 % από τις 21 Ιανουαρίου 1997<sup>(64)</sup> και μέχρι την πραγματική καταβολή η οποία έγινε στο τέλος Δεκεμβρίου 2000.
- $$37,6\%^{(65)} \times (312\,608\,393 + 63\,216\,555) = 141\,310\,180 \text{ BEF}$$
6. Σύνοψη των οφειλόμενων ποσών για την περίοδο 1995-1996
- (212) Τα ελάχιστα οφειλόμενα ποσά από την Umicore για την περίοδο 1995-1996 συνοψίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

(σε BEF)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ
1) Πρώτο είδος πράξεων	
διοικητικό πρόστιμο	33 238 698
2) Δεύτερο είδος πράξεων	

<sup>(61)</sup> Συντελεστής του φόρου για τις εταιρείες που εφαρμόζεται κατά τον χρόνο σύναψης της συμφωνίας.

<sup>(62)</sup> Βλ. άρθρο 218 CIR92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 157 έως 168 CIR92.

<sup>(63)</sup> Συντελεστής που εφαρμόζεται από τις βελγικές φορολογικές αρχές για τον υπολογισμό των τόκων υπερημερίας.

<sup>(64)</sup> Ημερομηνία που καθορίζεται στο σημείωμα τακτοποίησης σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική των φορολογικών αρχών.

<sup>(65)</sup>  $(3 \times 12 \text{ μήνες}) + 11 \text{ μήνες} = 47 \text{ μήνες} \times 0,8\% = 37,6\%$ .

<sup>(60)</sup> Βλέπε μέρος II.2.

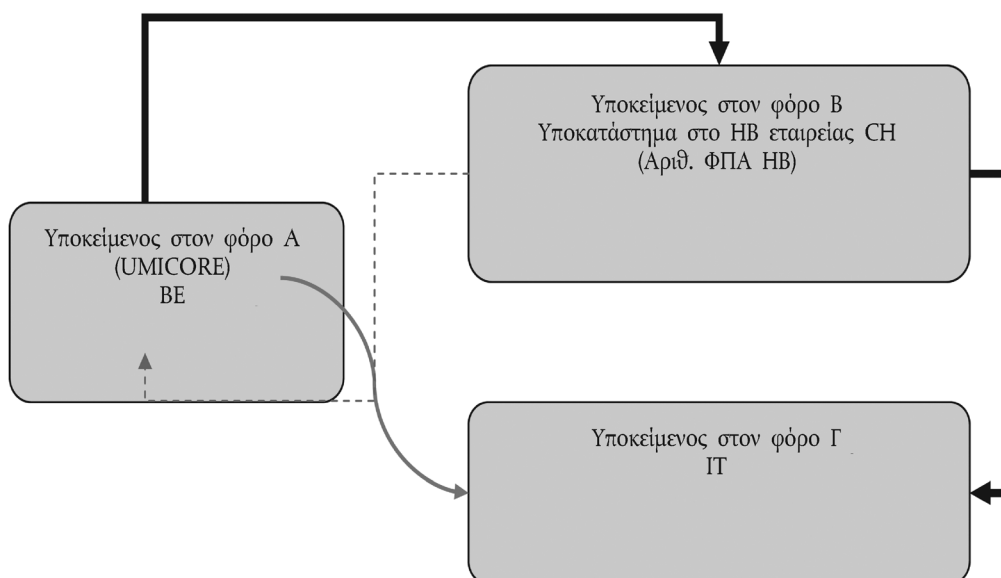
(σε BEF)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ
οφειλόμενος ΦΠΑ	312 608 393
διοικητικό πρόστιμο (10 %)	31 260 839
3) Τρίτο είδος πράξεων	
οφειλόμενος ΦΠΑ	63 216 555
διοικητικό πρόστιμο (10 %)	6 321 655
<b>Μερικό σύνολο</b>	<b>BEF 446 646 140</b>
(4) Τόκοι υπερημερίας	141 310 180
<b>Σύνολο οφειλόμενο κατ' αρχήν (ΦΠΑ + τόκοι)</b>	<b>BEF 587 956 320</b>
5) Επίπτωση της απουσίας δυνατότητας έκπτωσης	
- αρνητική επίπτωση της απουσίας δυνατότητας έκπτωσης	- 179 417 754
+ θετική επίπτωση της καθυστερημένης πληρωμής	8 612 052
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>BEF 417 150 618</b>

(213) Με βάση τον ανωτέρω υπολογισμό, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το ελάχιστο ποσό που όφειλε η Umicore για τα έτη 1995 και 1996 στο πλαίσιο συμφωνίας διακανονισμού με τις φορολογικές αρχές ανέρχεται σε 587 956 320 BEF (14 575 056,46 EUR). Ωστόσο, προτού συγκριθεί αυτό το ποσό με το ποσό της συμφωνίας, πρέπει να ληφθεί υπόψη η επίπτωση της απουσίας δυνατότητας έκπτωσης, η οποία μειώνει το καθορισμένο ποσό σε 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).

#### VIII.2.3. Έτη 1997-1998

(214) Όσον αφορά την περίοδο 1997-1998, οι αμφισβητούμενες πράξεις στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Απριλίου 1999 είχαν ως εξής:



→ Τιμολόγιο

→ Μεταφορά από τη μεταφορική εταιρεία

→ Πληρωμή

- (215) Στο τελευταίο αυτό σενάριο, ο πελάτης της Umicore είναι υποκατάστημα Β εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο ελβετικής εταιρείας με αριθμό ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο μεταγενέστερος πελάτης είναι υποκείμενος στον φόρο Γ εγκατεστημένος στην Ιταλία. Τα εμπορεύματα μεταφέρονταν κατευθείαν από τον τόπο παραγωγής στο Βέλγιο προς την Ιταλία. Τέλος, η εξόφληση των τιμολογίων πώλησης που κατάρτιζε η Umicore γινόταν από τον υποκείμενο στον φόρο Β.
- (216) Στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Απριλίου 1999, οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι ο υποκείμενος στον φόρο Β δεν είχε δικαίωμα να απαιτήσει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 39α του κώδικα ΦΠΑ, διότι δεν είχε έγκυρο αριθμό ΦΠΑ στην Ιταλία. Επιπλέον, θεωρούσαν ότι, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι ο υποκείμενος στον φόρο Β είχε πραγματική οικονομική δραστηριότητα που του παρείχε την ιδιότητα υποκείμενου στον ΦΠΑ, οι σχετικές πωλήσεις θα έπρεπε να εξεταστούν ως ενδοκοινοτικές τριγωνικές συναλλαγές. Σε αυτή την περίπτωση, η πρώτη πώληση μεταξύ της Umicore και του υποκείμενου στον φόρο Β θα έπρεπε να εξεταστεί ως εθνική πώληση χωρίς μεταφορά που υπόκειται στον βελγικό ΦΠΑ χωρίς τη δυνατότητα απαλλαγής, εφόσον η μεταφορά θα είχε γίνει για λογαριασμό των ιταλών πελατών.
- (217) Κατ' αρχάς, πρέπει πρώτα απ' όλα να σημειωθεί ότι, αντίθετα με την περίοδο 1995-1996, οι ίδιοι οι επιθεωρητές της ISI έκριναν αργότερα ότι δεν υπήρχαν επαρκή στοιχεία για την απόρριψη της απαλλαγής. Αυτό προκύπτει πράγματι σαφώς από τα εσωτερικά σημειώματα που έστειλαν οι επιθεωρητές στον διευθυντή τους πριν και μετά τη σύναψη της συμφωνίας.
- (218) Δεύτερον, από τα έγγραφα που έστειλε το Βέλγιο στην Επιτροπή, με επιστολή της 6ης Αυγούστου 2009, προκύπτει ότι η μεταφορά είχε πράγματι πραγματοποιηθεί για λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο Β (και όχι για λογαριασμό ενδεχόμενου μεταγενέστερου πελάτη). Επίσης, αυτό φαίνεται ότι μπορεί να επιβεβαιωθεί με βάση αντίγραφα εγγράφων που έστειλε η Umicore στην ISI, με την επιστολή της 11ης Ιουνίου 1999, τα οποία αποδεικνύουν ότι, για κάθε πώληση, ο υποκείμενος στον φόρο Β έστειλε φαξ στην Umicore για να την ενημερώσει σχετικά με τα στοιχεία της εταιρείας μεταφορών, το όνομα του οδηγού και τον αριθμό κυκλοφορίας του φορτηγού.
- (219) Επίσης, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο Β δεν είχε έγκυρο αριθμό ΦΠΑ στην Ιταλία, όπως ανέφεραν οι βελγικές αρχές στο σημείωμα τακτοποίησης της 30ής Απριλίου 1999, δεν έχει σχέση με το θέμα, δεδομένου ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται να εγγραφούν στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου αποστέλλονται τα εμπορεύματα. Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι οι βρετανικές φορολογικές αρχές, που έστειλαν πληροφορίες στις βελγικές αρχές κατόπιν αιτήματός τους, ουδώς έθεσαν υπό αμφισβήτηση την ύπαρξη των δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο Β στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- (220) Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές δεν αμφισβήτησαν το γεγονός ότι τα εμπορεύματα πράγματι εγκατέλειψαν το βελγικό έδαφος και μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος.
- (221) Τα ανωτέρω στοιχεία φαίνεται ότι αποδεικνύουν επαρκώς ότι η ISI δεν διέθετε στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να απορρίψει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, την οποία εφάρμοσε η Umicore. Επομένως, συμπερασματικά συναγεται ότι η Umicore δεν όφειλε να καταβάλει συμπληρωματικό ΦΠΑ, αλλά ούτε και πρόστιμο ή τόκους για την περίοδο 1997-1998.
- VIII.2.4. Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος
- (222) Με βάση την ανωτέρω εκτίμηση, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το ελάχιστο ποσό που όφειλε η Umicore για τα έτη 1995 έως 1998 στο πλαίσιο συμφωνίας διακανονισμού με τις φορολογικές αρχές ανερχόταν συνολικά σε 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).
- (223) Στο μέτρο που το ποσό αυτό είναι μικρότερο από το ποσό που κατέβαλε η Umicore βάσει της συμφωνίας της 21ης Δεκεμβρίου 2000, δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές προέβλεψαν σε δυσανάλογες παραχωρήσεις. Η μόνο πτυχή της συμφωνίας που παρεκκλίνει από τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική αφορά το σύστημα συμψηφισμού, με το οποίο το οφειλόμενο ποσό μειώθηκε προκειμένου να ληφθεί υπόψη το ότι δεν μπορεί να εκπέσει η φορολογία των εταιρειών. Ωστόσο, η οικονομική επίπτωση αυτής της πρακτικής ελήφθη δεόντως υπόψη στην εν λόγω εκτίμηση.
- (224) Η Επιτροπή θεωρεί, συνεπώς, ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές δεν χορήγησαν οικονομικό ή χρηματοπιστωτικό πλεονέκτημα στην εταιρεία Umicore στο πλαίσιο της σύναψης της συμφωνίας διακανονισμού της 21ης Δεκεμβρίου 2000.

#### IX. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

- (225) Η Επιτροπή διαπιστώνει ότι η συμφωνία διακανονισμού που συνήφθη στις 21 Δεκεμβρίου 2000 μεταξύ των βελγικών φορολογικών αρχών και της εταιρείας Umicore δεν παρέσχε πλεονέκτημα στην τελευταία και δεν συνιστά, ως εκ τούτου, κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης,

ΕΞΕΛΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Η συμφωνία φορολογικού διακανονισμού που συνήφθη στις 21 Δεκεμβρίου 2000 μεταξύ του βελγικού κράτους και της Umicore S.A. (πρώην Union Minière S.A.), σχετικά με ποσό 423 εκατ. BEF, δεν συνιστά ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Άρθρο 2

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Βασίλειο του Βελγίου.

Βρυξέλλες, 26 Μαΐου 2010.

Για την Επιτροπή  
Joaquín ALMUNIA  
Αντιπρόεδρος