

PÄÄTÖKSET

KOMISSION PÄÄTÖS,

tehty 26 päivänä toukokuuta 2010,

tehty valtiontuesta, jonka Belgia on toteuttanut verosopimuksen muodossa yhtiön Umicore SA (entinen Union Minière SA) hyväksi (Valtiontuki C 76/03 (ex NN 69/03))

(tiedoksiannettu numerolla K(2010) 2538)

(Ainoastaan ranskan- ja hollanninkieliset tekstit ovat todistusvoimaiset)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(2011/276/EU)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon sopimuksen Euroopan talousalueesta ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ⁽¹⁾ ja ottaa huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

oinnin päätökseen. Belgian hallitus toimitti lisätiedot 18 päivänä syyskuuta 2002 päivätyllä kirjeellä.

(4) Komissio pyysi 21 päivänä lokakuuta 2003 päivätyllä kirjeellä Belgian viranomaisia toimittamaan lisäasiakirjoja, joissa selvennetään Belgian veroviranomaisten kantaa Umicoren kanssa tehtyyn sopimukseen.

(5) Belgian viranomaiset ilmoittivat komissiolle 31 päivänä lokakuuta 2003 päivätyllä kirjeellä, että Brysselissä toimiva tutkintatuomari Lugentz, joka oli suorittamassa rikostutkimusta X:ää vastaan olosuhteista, joissa ISI:n ja Umicoren välinen sopimus oli tehty, oli takavarikoinut Umicoren verotiedot ja kaikki kyseistä sopimusta koskevat asiakirjat.

(6) Komissio ilmoitti Belgialle 10 päivänä joulukuuta 2003 päivätyllä kirjeellä päätöksestään aloittaa SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely, joka koskee kyseistä tukea.

(7) Menettelyn aloittamisesta tehty komission päätös julkaistiin 7 päivänä syyskuuta 2004 *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ⁽²⁾. Komissio on kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa tuesta.

(8) Päätös julkaistiin uudelleen *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* 17 päivänä marraskuuta 2004 ⁽³⁾, koska 7 päivänä syyskuuta 2004 julkaistussa tekstissä oli virhe.

(9) Komissio sai huomautuksia Umicorelta 7 päivänä lokakuuta ja 13 päivänä joulukuuta 2004 päivätyillä kirjeillä ja anonyymilta kolmannelta 4 päivänä lokakuuta 2004 päivätyllä kirjeellä.

(10) Sen jälkeen kun päätös oli julkaistu uudelleen, Belgia lähetti huomautuksia 15 päivänä joulukuuta 2004 päivätyllä kirjeellä.

I MENETTELY

(1) Komissio ilmoitti 11 päivänä helmikuuta 2002 päivätyllä kirjeellä Belgian viranomaisille tiedossaan olevat seikat, jotka koskivat Belgian veroviranomaisten erityisen verotarkastusviraston Inspection Spéciale des Impôts, jäljempänä 'ISI', ja Umicore SA -yhtiön, jäljempänä 'Umicore', välistä sopimusta arvonlisäverovelan alentamiseksi. Komissio pyysi kirjeessään Belgian viranomaisia toimittamaan kaikki mahdolliset tiedot, joiden perusteella komissio voi arvioida sopimusta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan ^(*) mukaisesti.

(2) Belgian hallitus vastasi komissiolle kirjeitse 7 päivänä toukokuuta 2002.

(3) Komissio pyysi 9 päivänä elokuuta 2002 päivätyllä kirjeellä lisätietoja, jotta se voisi saattaa toimenpiteen arvi-

⁽¹⁾ EUVL C 280, 17.11.2004, s. 10.

^(*) Joulukuun 1 päivänä 2009 EY:n perustamissopimuksen 87 artiklasta tuli Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen eli SEUT-sopimuksen 107 artikla ja perustamissopimuksen 88 artiklasta SEUT-sopimuksen 108 artikla. Asiasisällöltään kyseiset kaksi määräyskokonaisuutta pysyivät samanlaisina. Tässä päätöksessä SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklaan tehtyjä viittauksia on tarvittaessa pidettävä viittauksina EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklaan. SEUT-sopimuksella muutettiin myös tiettyjä käsitteitä. Yhteisö korvattiin unionilla ja yhteismarkkinat korvattiin sisämarkkinoilla. Tässä asetuksessa käytetään SEUT-sopimuksen terminologiaa.

⁽²⁾ EUVL C 223, 7.9.2004, s. 2.

⁽³⁾ Ks. alaviite 1.

- (11) Komissio toimitti kolmansien huomautukset Belgialle 13 päivänä toukokuuta 2005. Belgia esitti huomautuksensa 13 päivänä kesäkuuta 2005.
- (12) Komissio ilmoitti 12 päivänä joulukuuta 2005 päivätyllä kirjeellä Belgialle päätöksestään lykätä toimenpiteen arviointia siihen asti, kunnes Belgian oikeusviranomaiset ovat tehneet päätöksen asiassa.
- (13) Belgia ilmoitti 19 päivänä tammikuuta 2006 lähettämässään vastauksessa, että veroviranomaisten tiloissa oli suoritettu tarkastuksia ja kaikki verotiedot oli takavarikoitu; Belgia lupasi ilmoittaa komissiolle päätöksistä, jotka oikeusviranomaiset antavat tiedoksi asianomaisille viranomaisille.
- (14) Komissio pyysi 31 päivänä maaliskuuta 2008 päivätyllä kirjeellä tietoja oikeudellisen menettelyn etenemisestä ja takavarikoitujen asiakirjojen mahdollisesta takaisinsaannista.
- (15) Belgia ilmoitti komissiolle 16 päivänä kesäkuuta 2008 päivätyssä vastauksessaan, että oikeudellinen menettely oli lopetettu 13 päivänä marraskuuta 2007.
- (16) ISI:n ja komission edustajat tapasivat kokouksessa 28 päivänä heinäkuuta 2008. Kokouksen jälkeen luettelo komission edustajien kokouksessa esille ottamista kysymyksistä toimitettiin sähköpostitse Belgian viranomaisille. Belgian viranomaiset vastasivat 9 päivänä syyskuuta 2008 päivätyllä kirjeellä.
- (17) Komissio muistutti Belgiaa 17 päivänä lokakuuta 2008 päivätyllä kirjeellä siitä, että sen velvollisuutena oli toteuttaa kaikki komission esittämiin kysymyksiin vastaamiseksi tarvittavat toimenpiteet, joihin sisältyy myös takavarikoitujen asiakirjojen takaisin hankkiminen. Komissio totesi kirjeessään myös, että se voisi muodollisesti määrätä Belgian toimittamaan pyydetyt tiedot, koska tiedot olisi pitänyt toimittaa komissiolle jo aikaisempien pyyntöjen jälkeen.
- (18) Komissio pyysi 21 päivänä tammikuuta 2009 lähetetyllä sähköpostiviestillä Belgian viranomaisia ilmoittamaan komissiolle toimenpiteistä, joita on toteutettu komission 17 päivänä lokakuuta 2008 lähettämän kirjeen jälkeen. Belgian viranomaiset vastasivat 29 päivänä tammikuuta 2009 päivätyllä kirjeellä, että ISI oli ryhtynyt toimiin komission kysymyksiin vastaamiseksi.
- (19) Belgia ilmoitti 7 päivänä toukokuuta 2009 päivätyllä kirjeellä komissiolle, että takavarikoidut asiakirjat oli vihdoin palautettu ISI:lle ja että niitä tarkasteltiin parhaillaan komission kysymyksiin vastaamiseksi.
- (20) Belgia toimitti 6 päivänä elokuuta 2009 päivätyllä kirjeellä komissiolle vastauksensa kysymyksiin, jotka komissio esitti 17 päivänä lokakuuta 2008 päivätyssä kirjeessään.
- (21) Komission pyynnöstä Belgia toimitti 22 päivänä syyskuuta 2009 sähköpostitse lisätietoja tietyistä sovellettavista hallinnollisista määräyksistä.

II TUEN YKSITYISKOHTAINEN KUVAAUS

II.1 ISI:n ja Umicoren 21 päivänä joulukuuta 2000 tekemän sopimuksen yleinen tausta

- (22) Osana useiden jäsenvaltioiden veroviranomaisten suorittamia jalometalleihin liittyviä liiketoimia koskevia tutkimuksia ISI:n Brysselin aluetoimisto teki Umicore SA:n toimintaa vuosina 1995–1999 koskevia tarkastuksia. Näiden tarkastusten jälkeen ISI lähetti Umicorelle 30 päivänä marraskuuta 1998 ja 30 päivänä huhtikuuta 1999 kaksi jälkiverotuspäätöstä, joissa todettiin arvonlisäverovapautusten soveltamisessa sääntöjenvastaisuuksia, jotka liittyivät hopearakeiden myyntiin italialaisille, sveitsiläisille ja espanjalaisille yhtiöille.
- (23) Erityisesti näissä kahdessa jälkiverotuspäätöksessä määritettiin alustavasti, kuinka paljon arvonlisäveroa Umicoren oli maksettava seurauksena sääntöjenvastaisesta arvonlisäverovapautusten soveltamisesta, maksettavan verosakon suuruus sekä korot, jotka olisi maksettava siitä päivästä alkaen, jolloin alv-velka syntyi. Niissä kehoitettiin verovelvollista ilmoittamaan ISI:lle 20 päivän kuluessa kirjallisesti, että se hyväksyy määritetyt summat, tai esittämään asianmukaisesti perustellut vastalauseensa.
- (24) Umicore valitsi jälkimmäisen vaihtoehdon ja toimitti ISI:lle kesäkuussa 1999 kahdella kirjeellä vastalauseensa ISI:n esittämiin toteamuksiin. Se väitti, että sovelletut arvonlisäverovapautukset olivat sääntöjenmukaisia. ISI vastasi 23 päivänä joulukuuta 1999 Umicoren kahteen kirjeeseen ja vahvisti kahdessa jälkiverotuspäätöksessä esittämänsä toteamusten olevan päteviä. ISI kehotti Umicorea hyväksymään määritetyt verot tai toimittamaan uusia tietoja, joiden perusteella veroa voitaisiin pienentää tai se voitaisiin peruuttaa, ja tarvittaessa ilmoittamaan, että se luopuu jo kuluneesta vanhentumisajasta, jotta veron, korkojen ja verosakon perintää koskeva vanhentumisaika voidaan keskeyttää. Umicore esitti 30 päivänä maaliskuuta 2000 lisäväitteitä, joissa se hylkäsi uudelleen ISI:n päätelmät.
- (25) ISI hyväksyi 21 päivänä joulukuuta 2000 Umicoren kahden jälkiverotuspäätöksen osalta ehdottaman sopimuksen ("sovintosopimus"), joka kattaa arvonlisäveron soveltamisen ISI:n tarkastusten kohteena olleen koko ajanjakson aikana. Kyseisen sopimuksen mukaan Umicore maksaa paljon pienemmän summan kuin mitä edellä mainituissa jälkiverotuspäätöksissä vahvistettiin.

II.2 Yhteisön sisäisiin luovutuksiin ja tavaroiden vientiin sovellettava verotusjärjestelmä

- (26) Arvonlisäverosäännöt, joita sovellettiin sovintosopimuksen kattamien tavaroiden yhteisön sisäisiin luovutuksiin ja vientiin vuosina 1995–1998, perustuvat neuvoston

direktiivin 91/680/ETY⁽⁴⁾ saattamiseen osaksi Belgian arvonlisäverolakia. Tässä direktiivissä säädetään siirtymäkauden arvonlisäverojärjestelmästä verotuksellisten rajojen poistamiseksi Euroopan unionissa ja muutetaan kuudetta arvonlisäverodirektiiviä⁽⁵⁾.

1. Tavaroiden luovutuksen verotus

- (27) Arvonlisäverolain 2 §:n ensimmäisessä alamomentissa säädetään, että "verovelvollisen tässä ominaisuudessa Belgian alueella harjoittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorittamisesta on kannettava vero".

- (28) Arvonlisäverolain 10 §:ssä säädetään lisäksi seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan tavarantoimittajan omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tällä tarkoitetaan erityisesti tavarantoimittajan asettamisesta hankkijan tai luovutuksen saajan hallintaan omaisuuden siirtoa koskevan sopimuksen (contrat translatif) tai yhteisömuutosten vaihtoa tai myyntiä merkitsevän sopimuksen (contrat déclaratif) seurauksena."

- (29) Arvonlisäverolain 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1 § Tavaroiden luovutus tapahtuu Belgiassa, kun paikka, jossa luovutuksen katsotaan 2–6 §:n mukaisesti tapahtuvan, sijaitsee Belgiassa.

2 § Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa tavara asetetaan hankkijan tai luovutuksen saajan hallintaan.

Luovutuspaikkana on kuitenkin pidettävä:

1. paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa, kun tavarantoimittajan lähettää tai kuljettaa luovuttaja, hankkija tai kolmas osapuoli;

(...)

⁽⁴⁾ EYV L 376, 31.12.1991, s. 1.

⁽⁵⁾ Neuvoston direktiivi 77/388/ETY ("kuudes arvonlisäverodirektiivi"), annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1).

7 § Jollei toisin todisteta, irtaimen omaisuuden luovutuspaikkana on pidettävä Belgiassa, jos luovutushetkellä liiketoimen osapuolista yhdellä on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Belgiassa, tai jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka."

- (30) Tavaroiden luovutuksesta (kuljetuksen alkaessa Belgiassa) on näin ollen pääsääntöisesti kannettava vero Belgiassa. Laissa säädetään oikeudellisesta olettamasta, jonka mukaan luovutuspaikkana on pidettävä Belgiassa, kun liiketoimen osapuolista yhden kotipaikka on Belgiassa.

2. Arvonlisäverovelvollisuus

- (31) Arvonlisäverolain 51 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen, joka luovuttaa veronalaisen tavarantoimittajan tai suorittaa veronalaisen palvelun Belgiassa, on maksettava siitä vero.

3. Vienti

- (32) Arvonlisäverolain 39 §:n 1 momentissa säädetään järjestelmästä, jonka mukaan tavaroiden vienti voidaan vapauttaa arvonlisäverosta. Sen mukaan "verosta vapautettuja ovat: 1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle; 2. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka Belgian alueelle sijoittumattoman ostajan toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle (...)."

- (33) Arvonlisäverolain 39 §:n 3 momentin mukaisesti 29 päivänä joulukuuta 1992 annetussa Belgian asetuksessa (arrêté royal) nro 18 vahvistetaan edellytykset, joita sovelletaan Belgiasta yhteisön ulkopuolelle vietyjä tavaroita koskeviin verovapautuksiin⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ Asetuksen nro 18 5 §: 2 momentissa säädetään, että "Belgian alueelle sijoittumattoman ostajan, joka ottaa hallintaansa tavaroita Belgiassa, on toimitettava hallinta-ajan yhteydessä vastaanottotodistus Belgian sijoittautuneelle myyjälle. Myyjälle toimitettavassa vastaanottotodistuksessa on mainittava tavaroiden luovutuspäivä, tavaroiden kuvaus ja kohdema. Sama asiakirja on toimitettava myyjälle myös silloin, kun kolmas henkilö, joka toimii Belgian alueelle sijoittumattoman ostajan puolesta, ottaa tavarat hallintaan Belgiassa. Tässä tapauksessa asiakirjan toimittamisesta vastaa kyseinen kolmas henkilö, jonka on ilmoitettava asiakirjassa toimivansa päämiehensä puolesta." Asetuksen nro 18 6 §:ssä täsmennetään, että "myyjän on toimitettava todistus viennistä riippumatta 5 §:n 2 momentissa vaaditusta asiakirjasta". Asetuksen nro 18 3 §:ssä säädetään, että "myyjällä on kaikkina hetkinä oltava hallussaan kaikki asiakirjat, jotka todistavat, että tavarat on viety maasta, ja myyjän on esitettävä nämä asiakirjat tarkastuksia tekevien virkamiesten pyytäessä. Tällaisia asiakirjoja ovat esimerkiksi tilauslomakkeet, kuljetusasiakirjat, maksuasiakirjat ja 2 §:ssä tarkoitettu vienti-ilmoitus." Kyseisen 2 §:n mukaan "jäljennös kauppalakusta tai sen puuttuessa lähetyluettelosta, joka sisältää kaikki kauppalakussa tarvittavat tiedot, on esitettävä tullitoimipaikalle, jolle vientiä koskevien tullisääntöjen mukaisesti on tehtävä vienti-ilmoitus".

4. Yhteisön sisäiset luovutukset

- (34) Arvonlisäverolain 39 a §:ssä säädetään 1 päivästä tammi-kuuta 1993 alkaen seuraavaa: "Verosta vapautettuja ovat: 1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän (...) tai hankkijan toimesta tai niiden lukuun lähetetään tai kuljetetaan Belgian ulkopuolella sijaitseviin kohteisiin yhteisön sisällä ja jotka suoritetaan toisen verovelvollisen tai verovelvollisuudesta vapautetun oikeushenkilön puolesta, joka toimii sellaisena toisessa jäsenvaltiossa ja jonka on maksettava kyseisessä jäsenvaltiossa veroa yhteisön sisäisistä tavarahankinnoistaan (...)."

- (35) Belgian verolainsäädännössä vahvistetaan useita ehtoja, jotka koskevat arvonlisäverolain 39 §:n asianmukaisen soveltamisen edellyttämiä todisteita. Joulukuun 29 päivänä 1992 annetun asetuksen nro 52 1 §:ssä säädetään, että "lain 39 a §:ssä säädettyjen verovapautusten edellytyksenä on sen todistaminen, että tavarat on lähetetty tai kuljetettu Belgian ulkopuolella sijaitsevaan kohteeseen yhteisön sisällä". Asetuksen nro 52 2 §:ssä täsmennetään, että tämän vapautuksen "edellytyksenä on muun muassa sen todistaminen, että luovutus on suoritettu sellaisen verovelvollisen puolesta ... joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa". Asetuksen nro 52 3 §:n ensimmäisessä almomentissa säädetään lisäksi, että "myyjän hallussa on kaikkina hetkinä oltava kaikki asiakirjat, jotka todistavat, että tavaroiden lähetys tai kuljetus on todella tapahtunut...". Belgian virallisessa lehdessä (*Moniteur belge*) nro 36, joka on julkaistu 20 päivänä helmikuuta 1993, tiedotetaan veronmaksajille, että "kuljetus on suoritettava myyjän tai hankkijan toimesta tai niiden lukuun. Tämä merkitsee sitä, että kun kuljetus suoritetaan myöhemmän vaiheen asiakkaan (esimerkiksi ketjuliiketoimessa, jossa kuljetuksen suorittaa loppuasiakas) toimesta tai lukuun, niitä luovutuksia, jotka edeltävät luovutusta viimeiselle asiakkaalle, ei voida vapauttaa verosta."

- (36) Voidakseen hyötyä verovapautuksesta yhteisön sisäisen luovutuksen tapauksessa verovelvollisen on näin ollen osoitettava muun muassa, että kuljetus on suoritettu myyjän tai hankkijan toimesta tai niiden lukuun (7).

(7) Belgian valtiovarainministerin vastauksessa 23 päivänä tammikuuta 1996 esitettyyn parlamentin kysymykseen nro 248 (Bull. Q.R., Ch. Repr. S.O. 1995–1996, nro 26, 18.3.1996) täsmennetään, että "yhteisön sisäinen luovutus Belgiasta on liiketoimi, josta on pääsääntöisesti maksettava arvonlisävero Belgiassa, kun luovutuksen suorittaja on verovelvollinen, joka toimii sellaisena. Verovapautusta hakevan tavarantoimittajan on luonnollisesti todistettava oikeus vapautukseen. Näin ollen tavarantoimittajan vastuulla on todistaa, että verovapautuksen soveltamiselle edellytykset täyttyvät."

- (37) Jos edellytykset arvonlisäverolain 39 ja 39 a §:ssä säädettyjen verovapautusten soveltamiselle eivät täyty, tavaroiden luovutuksesta on kannettava vero Belgiassa ja velka syntyy jo pelkästä liiketoimen olemassaolosta (8). Jotta verovelvollisiin voitaisiin soveltaa oikeudenmukaisen kohtelun periaatetta, Belgian veroviranomaiset suostuvat kuitenkin myöntämään verovapautuksen näiden pykälien nojalla verovelvolliselle, joka ei pysty toimittamaan kaikkia todisteita vapautuksen edellytysten täyttymisestä, jos veroviranomaisilla on itsellään tällaiset todisteet, jotka ne ovat saaneet esimerkiksi muiden jäsenvaltioiden tai kolmansien maiden kanssa harjoitettavan keskinäisen avunannon kautta.

5. Tosiseikkoihin perustuva verotus

- (38) Belgian kassaatiotuomioistuimen (Cour de Cassation) vaikiintuneen oikeuskäytännön mukaan vero (arvonlisävero mukaan luettuna) on määritettävä tosiseikkojen perusteella (9). Tämän periaatteen mukaan viranomaisten on määrättävä vero todellisen tapahtuman (joka on seurausta osapuolten todellisesta aikomuksesta) perusteella eikä veronmaksajan esittämän näennäisen tapahtuman perusteella.

6. Menettely

- (39) Kun viranomaiset eivät hyväksy kyseisten tavaroiden luovutukseen sovellettuja arvonlisäverovapautuksia, ne osoittavat verovelvolliselle jälkiverotuspäätöksen (10), johon yleensä sisältyy sakkoa.

7. Sovinto verovelvollisen kanssa

- (40) Arvonlisäverolain 84 §:n 2 almomentissa säädetään, että valtiovarainministeri voi tehdä verovelvollisten kanssa sovintosopimuksia, jollei niissä vapauteta verosta tai pienennetä sitä. Tällaiset sovintosopimukset voivat koskea

(8) Lain 16 §:n mukaan luovutus tapahtuu hetkellä, jolloin tavarat asetetaan hankkijan hallintaan, ja 17 §:n mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin kun tavara luovutetaan.

(9) Ks. kassaatiotuomioistuimen tuomio 21.5.1982, Pas. I, 1982, s. 1106.

(10) Vaikka tästä menettelystä ei säädetä nimenomaisesti arvonlisäverolaissa, se on viranomaisten tavallinen käytäntö, joka varmistaa useiden perusperiaatteiden noudattamisen, joita ovat esimerkiksi puolustautumis-oikeus ja hyvän hallinnon periaate.

ainoastaan tosiseikkoja eivätkä oikeudellisia seikkoja. Ne ovat yleensä mahdollisia ainoastaan molempien osapuolten tehdessä myönnytyksiä (myönnytykset eivät voi koskea toteennäytettyihin tosiseikkoihin perustuvan veron määrää vaan tosiseikkoja, sakkojen määräämistä jne.)⁽¹¹⁾.

- (41) Valtiovarainministeri delegoi tämän alan toimivaltansa alueellisille arvonlisäveroviranomaisille ja ISI:lle.

8. Hallinnollisten sakkojen määrääminen

- (42) Sakkojen määräämisestä silloin, kun oikeutta verovapautukseen ei ole todistettu, säädetään arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentissa, että arvonlisäveron maksamatta jättämisestä määrätään suhteellinen sakko, joka on suuruudeltaan kaksi kertaa maksamatta jätetty vero. Tammikuun 30 päivänä 1987 annetussa asetuksessa nro 41 säädetään kuitenkin asteikosta, jonka mukaan suhteellista verosakkoa voidaan pienentää. Asetuksen nro 41 1 §:n 1 momentissa säädetään, että sakko pienennetään 10 prosenttiin maksettavan veron määrästä (liitteen taulukko G), kun on kyse arvonlisäverolain 39 a §:n rikkomisesta (verovapautuksen soveltaminen väärin tai todisteiden puuttuminen oikeudesta verovapautukseen). Sama suhteellinen sakko määrätään samankaltaisista arvonlisäverolain 39 §:n rikkomisista.
- (43) Arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentissa säädetään sakosta, joka on kaksi kertaa liiketoimesta maksettavan veron suuruinen, jos laskua ei ole toimitettu tai siinä annetaan virheellisiä tietoja esimerkiksi liiketoimen osapuolista ja niiden nimistä tai osoitteista. Arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentin 2 alamomentin mukaan tätä sakkoa ei kuitenkaan määrätä, jos sääntöjenvastaisuuksien voidaan katsoa olevan pelkästään vahinkoja⁽¹²⁾ tai jos tavaran toimittajalla ei ollut syytä epäillä sitä, että toinen osapuoli ei ole verovelvollinen⁽¹³⁾.
- (44) Asetuksessa nro 41⁽¹⁴⁾ korotetaan sakon määrä 100 prosenttiin liiketoimesta maksettavasta verosta, jos laskussa esitetään virheellisiä tietoja. Saman asetuksen 3 §:ssä säädetään, että sakko peruutetaan kokonaisuudessaan, jos veronmaksaja korjaa tilanteen oma-aloitteisesti ennen veroviranomaisten puuttumista asiaan.

⁽¹¹⁾ Arvonlisäverolakia koskeva hallinnollinen huomautus nro 84/91.

⁽¹²⁾ Ottaen erityisesti huomioon niiden liiketoimien lukumäärän ja koon, joista ei ole esitetty asianmukaisia asiakirjoja, suhteessa niiden liiketoimien lukumäärän ja kokoon, joista on esitetty asianmukaiset asiakirjat.

⁽¹³⁾ Hallinnollisessa huomautuksessa nro 70/67 määrätään, että tätä määräystä sovelletaan, kun verovelvollinen myy ilman laskua asiakkaalle, joka esittäytyy yksityishenkilönä, jos verovelvollisella ei ollut vakavaa syytä epäillä sitä, että toinen osapuoli ei ole verovelvollinen.

⁽¹⁴⁾ Ks. taulukko C.

9. Sakkojen oikeasuhteisuus

- (45) Helmikuun 24 päivänä 1999 antamassaan tuomiossa⁽¹⁵⁾ Belgian välimiesoikeus (Cour d'Arbitrage)⁽¹⁶⁾ päätti, että tuomarin on voitava pystyä tarkistamaan, "onko luonteeltaan rankaiseva päätös perusteltu tosiseikkojen ja lainsäädännön perusteella ja onko se kaikkien viranomaisista koskevien säästöjen ja yleisten periaatteiden mukainen, mukaan luettuna suhteellisuusperiaate". Välimiesoikeus totesi samassa tuomiossa, että arvonlisäveroihin liittyvät hallinnolliset sakot ovat luonteeltaan rankaisevia.

- (46) Belgian kassaatiotuomioistuimen viimeaikaisessa oikeuskäytännössä⁽¹⁷⁾ on lisäksi vahvistettu, että niin toimivaltaisten veroviranomaisten kuin tuomarin on sovellettava suhteellisuusperiaatetta hallinnollisten sakkojen laskennassa, vaikka se merkitsisi poikkeamista vahvistetusta asteikosta.

10. Viranomaisilla oleva mahdollisuus pienentää sakkoja tai peruuttaa ne

- (47) Verotusta koskevista riita-asioista 15 päivänä maaliskuuta 1999 annetulla lailla kumottiin arvonlisäverolain ne säännökset⁽¹⁸⁾, joilla valtiovarainministerille annettiin valtuudet peruuttaa sakot. Valtiovarainministerillä tai hänen valtuuttamallaan virkamiehellä säilyy kuitenkin 18 päivänä maaliskuuta 1831 annetun asetuksen 9 §:n⁽¹⁹⁾ nojalla valtuudet pienentää sakkoja tai peruuttaa sakot. Valtiovarainministeri on siirtänyt nämä valtuudet arvonlisäveroviraston pääjohtajalle ja alueellisille johtajille⁽²⁰⁾ ⁽²¹⁾.
- (48) Tämän säännöksen nojalla viranomaiset voivat arvonlisäverosakkoa määrätessään periaatteessa poiketa arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentissa ja asetuksessa nro 41 säädetyistä asteikoista, erityisesti kun asteikkojen tiukka soveltaminen voisi olla suhteellisuusperiaatteen vastaista.
- (49) Kun sakon pienentäminen on mahdollista, on tavallista, että veroviranomaisten ja verovelvollisen välisen sovintoratkaisun tapauksessa sopimus koskee myös sakkoa ja siitä voidaan käydä neuvotteluja.

⁽¹⁵⁾ Välimiesoikeuden asiassa nro 22/99 24 päivänä helmikuuta 1999 antama tuomio.

⁽¹⁶⁾ Nykyisin perustuslakituomioistuin.

⁽¹⁷⁾ Kassaatiotuomioistuin, 12.2.2009, RG C.07.0507.N, ei julkaistu; kassaatiotuomioistuin, 13.2.2009, RG F.06.0107.N, ei julkaistu, ja kassaatiotuomioistuin, 12.2.2009, RG F.06.0108.N.

⁽¹⁸⁾ Ks. arvonlisäverolain entinen 84 §.

⁽¹⁹⁾ Asetuksen 9 §:ssä säädetään, että valtiovarainministeri tekee päätökset valituksista, jotka koskevat sakoista vapauttamista ja verojen korottamista sakkojen perusteella ja joista ei ole annettu päätöstä tuomioistuimissa.

⁽²⁰⁾ ISI:n alueellisilla johtajilla on samat valtuudet 15 päivänä maaliskuuta 1999 annetun lain 95 §:n nojalla, joka korvaa 8 päivänä elokuuta 1980 annetun lain 87 §:n.

⁽²¹⁾ Ks. alv-huomautus Com.I.R. nro 84/59.

11. Viivästyskorot

- (50) Viivästyskoroista arvonlisäverolain 91 §:n 1 momentissa säädetään, että ne ovat 0,8 prosenttia maksettavasta verosta kultakin viivästyskuukaudelta. Arvonlisäverolain 84 a §:ssä tarkennetaan, että erityistapauksissa toimivaltainen alueellinen johtaja voi myöntää vapautuksen kaikista arvonlisäverolain 91 §:n mukaisista koroista tai osasta niitä.
- (51) Arvonlisäveroa koskevista hallinnollisista huomautuksista ⁽²²⁾ ilmenee kuitenkin, että täydellinen tai osittainen vapautus viivästyskoroista voidaan myöntää ainoastaan, jos verovelvollinen on taloudellisissa vaikeuksissa, joihin hän ei voi vaikuttaa. Belgia on vahvistanut tämän 13 päivänä kesäkuuta 2005 päivätyssä vastauksessaan kolmansien esittämiin huomautuksiin, jossa se tarkensi, että "ISI:n alueelliset johtajat eivät ole koskaan myöntäneet täydellistä tai osittaista vapautusta viivästyskoroista yhdessäkään tapauksessa. Lisäksi tällaista vapautusta ei myönnetä kuin verovelvollisille, jotka ovat taloudellisissa vaikeuksissa (...)."

12. Veronpalautus

- (52) Arvonlisäverolain 77 §:n 1 momentin 7 alamomentissa säädetään, että verosta, joka on kannettu tavaroiden luovutuksesta (tai palvelujen suorittamisesta), palautetaan asianmukainen määrä, jos kauppahintaan liittyvä saatava menetetään kokonaan tai osittain.
- (53) Arvonlisäveron palautuksia koskevassa kiertokirjeessä nro 78 ⁽²³⁾ tarkennetaan, että palautus ei koske ainoastaan tilannetta, jossa kauppahinta menetetään konkurssin tai akordikäsittelyn seurauksena, vaan myös kaikkia tapauksia, joissa tavarantoimittaja näyttää toteen, että laskua ei joko ole maksettu ollenkaan tai se on maksettu vain osittain ja että tavarantoimittaja on käyttänyt kaikki muutoksenhakekeinot. Se, milloin menetys voidaan katsoa lopulliseksi, riippuu kuhunkin tapaukseen liittyvistä olosuhteista ⁽²⁴⁾.
- (54) Kun laskusta on maksettu vain osa, esimerkiksi kun hankkija on maksanut sen osuuden laskusta, johon ei sisälly arvonlisäveroa, mutta arvonlisäveroa vastaava

summa on jätetty maksamatta, ainoastaan se osa arvonlisäverosta, joka on suhteessa maksamattomaan summaan ⁽²⁵⁾, voidaan palauttaa ⁽²⁶⁾.

13. Mahdollisuus vähentää arvonlisäveroyhtiöverosta

- (55) Tuloverolain ("CIR92") 53 §:ssä säädetään, että tiettyjä veroja ei voida vähentää laskettaessa tuloveron (mukaan lukien yhtiöverot) alaista veron perustaa. Arvonlisävero ei kuitenkaan sisälly tällaisiin veroihin.

- (56) Tuloveroa koskevissa hallinnollisissa ohjeissa ⁽²⁷⁾ määrätään muun muassa, että arvonlisävero, jonka verovelvollinen on maksanut tai on velkaa veroviranomaisille ja jota asiakkaalta peritty arvonlisävero ei kata, kuuluu liiketoimintakuluihin.

14. Mahdollisuus vähentää arvonlisäverosakko yhtiöverosta

- (57) Kassaatiotuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, sellaisena kuin se on vahvistettuna hallinnollisilla huomautuksilla ⁽²⁸⁾, suhteelliset arvonlisäverosakot voidaan vähentää yhtiöverosta.

15. ISI:n valtuudet

- (58) Elokuun 8 päivänä 1980 annetun lain 87 §:n mukaan ISI:llä ja sen alueellisilla johtajilla on samat valtuudet kuin arvonlisäveroviranomaisilla.

II.3 Tuensaaja

- (59) Umicore SA on Belgian lainsäädännön mukainen osakeyhtiö, joka valmistaa ja myy erityismateriaaleja ja jalometalleja unionin markkinoilla ja kansainvälisesti, mukaan lukien hopearakeiden tuotanto ja myynti. Umicore on yksi maailman suurimmista hopean jalostajista.
- (60) Umicoren valmistama hopea uutetaan muista materiaaleista, pääasiassa teollisuusjätteistä, jotka toimitetaan sille jalometallien tai muiden metallien (hopea, kulta, platina, palladium, rhodium, iridium, koboltti, kupari, lyijy jne.) talteenottoa koskevien sopimusten nojalla. Umicore tuottaa erityisesti hopearakeita, jotka myydään yleensä korujen tukkukauppiaille ja teollisuudelle.

⁽²²⁾ Ks. alv-huomautus nro 84 a/4 ja seuraavat.

⁽²³⁾ Alv-kiertokirje nro 78, 15.12.1970, 9 kohta.

⁽²⁴⁾ Ks. arvonlisäveroviranomaisten julkaisema arvonlisävero-opas, s. 1116, 530 kohta.

⁽²⁵⁾ Jos verovelvollinen laskuttaa alun perin 100 ja lisäksi arvonlisäveroa 21, eli yhteensä 121, ja hankkija maksaa ainoastaan 100, mahdollinen palautus ei ole 21 vaan $21 \times (21/121) = 3,64$.

⁽²⁶⁾ Ei ole tarkkoja ohjeita siitä, kuinka palautus lasketaan, kun on kyse kauppahinnan osittaisesta menettämisestä. Mikään ei kuitenkaan estä soveltamista palautusta tapauksessa, jossa verovelvollinen laskuttaa myöhemmin arvonlisäveron määrän (myös useita vuosia verotettavan tapahtuman jälkeen).

⁽²⁷⁾ Ks. Com.I.R. nro 53/88.

⁽²⁸⁾ Ks. Com.I.R. nro 53/97 ja nro 53/97.1.

- (61) Hopearakeiden kaupan alalla Umicoren toimitukset suuntautuvat pääasiassa toisiin jäsenvaltioihin. Umicoren Belgian veroviranomaisille toimittamista tiedoista ilmenee, että sopimuksen tekoajankohtana hopean maailmanlaajuinen kulutus oli noin 26 000 tonnia vuodessa ja että Italia oli Euroopan tärkein markkina-alue ja yksi tärkeimmistä maantieteellisistä markkinoista noin 2 000 tonnin vuotuisella kulutuksella.

II.4 ISI:n suorittamat tarkastukset ja lähettämät jälkiverotuspäätökset

- (62) ISI:n suorittamien, Umicoren vuosina 1995–1999 harjoittamaa jalometallikauppaa koskevien tarkastusten jälkeen ISI:n Brysselin aluetoimisto lähetti Umicorelle 30 päivänä marraskuuta 1998 ja 30 päivänä huhtikuuta 1999 jälkiverotuspäätökset, joissa todettiin sääntöjenvastaisuuksia arvonlisäverolain 39 a §:n mukaisten arvonlisäverovapautusten soveltamisessa (ja tietyissä tapauksissa 39 §:n, joka koskee verovapautusta tavaroiden viennille yhteisön ulkopuolelle) tapauksissa, joissa oli kyse hopearakeiden toimituksista Italiaan italialaisten, espanjalaisten ja sveitsiläisten asiakkaiden puolesta. Asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten suorittamien tutkimusten ansiosta oli mahdollista todeta, että jotkin Umicoren ulkomaisista asiakkaista olivat tekaistuja ja liittyivät karusellipetoksiin arvonlisäveron maksamisen kiertämiseksi.
- (63) ISI:n havaitsemista sääntöjenvastaisuuksissa on ennen kaikkea kyse arvonlisäverolain 39 ja 39 a §:n sekä asetuksen nro 52 1–3 §:n rikkomisesta, joka liittyy Umicoren tiettyjen yhteisön sisäisten luovutusten ja vientitapahtumien yhteydessä soveltamiin verovapautuksiin. Viranomaiset katsoivat erityisesti, että verovelvollinen ei pystynyt todistamaan, että arvonlisäverolain 39 ja 39 a §:n mukaisen vapautuksen soveltamisedellytykset täyttyivät näiden luovutusten tapauksessa. ISI katsoi sen vuoksi alustavasti, että Umicore oli soveltanut väärin vapautusta arvonlisäverosta tiettyihin yhteisön sisäisiin luovutuksiin ja tiettyihin vientitapahtumiin.
- (64) Tietyistä myyntitapahtumista italialaisille ja espanjalaisille verovelvollisille (vuosina 1995–1996) ISI totesi (alus-
tavasti), että tavaroiden kuljetusta ei ollut suoritettu Umicoren tai hankkijan toimesta tai niiden lukuun, vaan kuljetuksesta vastasi jakeluketjun myöhemmän vaiheen asiakas Italiassa. ISI:n mukaan kyseiset luovutukset eivät näin ollen täyttäneet arvonlisäverolain 39 a §:ssä säädettyjä edellytyksiä, jotka koskevat vapautuksia tavaroiden yhteisön sisäiselle luovutukselle.
- (65) Tietyistä myyntitapahtumista sveitsiläisille yhtiöille ISI totesi samoin, että arvonlisäverolain 39 §:ssä säädettyä vapautusta, joka koskee vientiä unionin ulkopuolelle, ei myöskään voitu soveltaa, koska tavarat toimitettiin Italiaan eivätkä ne sen vuoksi poistuneet unionin alueelta.

- (66) Tämän vuoksi ISI päätteli alustavasti 30 päivänä marraskuuta 1998 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä, että Umicore oli velkaa Belgian valtiolle vuosien 1995 ja 1996 osalta seuraavat summat:

— arvonlisäveroa 708 211 924 Belgian frangia (noin 17 556 115 euroa)

— alennettua verosakkoa (asetuksen nro 41 liitteessä oleva taulukko G) 70 820 000 Belgian frangia (noin 1 755 582 euroa)

— viivästyskorkoja 0,8 prosenttia viivästyskuukaudelta 21 päivästä tammikuuta 1997 alkaen, lasketaan maksettavan arvonlisäveron perusteella.

- (67) ISI päätteli lisäksi alustavasti 30 päivänä huhtikuuta 1999 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä, että Umicore oli velkaa Belgian valtiolle vuosien 1997 ja 1998 osalta seuraavat summat:

— arvonlisäveroa 274 966 597 Belgian frangia (noin 6 816 243 euroa)

— alennettua verosakkoa (asetuksen nro 41 liitteessä oleva taulukko G) 27 496 000 Belgian frangia (noin 681 608 euroa)

— viivästyskorkoja 0,8 prosenttia viivästyskuukaudelta 21 päivästä tammikuuta 1999 alkaen, lasketaan maksettavan arvonlisäveron perusteella.

- (68) Kaiken kaikkiaan Umicorelta vaaditun arvonlisäveron määrä jälkiverotuspäätösten mukaan oli 24 372 358 euroa ja jälkiverotuspäätöksissä laskettu verosakko oli 2 437 235 euroa.

- (69) Umicore ilmoitti 11 ja 18 päivänä kesäkuuta 1999 ja 31 päivänä maaliskuuta 2000 päivätyissä kirjeissä olevansa eri mieltä näistä jälkiverotuspäätöksistä. Erityisesti Umicore väitti, ettei sillä ollut mitään tekemistä sen asiakkaita koskevien sääntöjenvastaisuuksien kanssa, ja puolusteli kantaansa toteamalla, että hopearakeiden markkinoilla toimivana tukkukauppiaana sen ei tarvinnut tietää, keitä sen ostajien asiakkaat olivat, sillä hopean myynti tapahtui ”ex works” -toimitusehdolla kuljetuksiin liittyvien riskitekijöiden välttämiseksi. Lisäksi Umicore väitti, että kaikilla sen asiakkailla oli arvonlisäverotunniste toisessa jäsenvaltiossa liiketoimien toteuttamisajankohtana, että kaikki kyseessä olevat luovutukset oli ilmoitettu Umicoren neljännesvuositaisissa luetteloissa yhteisön sisäisistä luovutuksista Belgian arvonlisäverolain mukaisesti, että Umicoren laskut oli kirjoitettu arvonlisäverotunnisteellisille vastaanottajille tilaussopimusten mukaisesti ja että tavarat olivat todella poistuneet Belgian alueelta ja saapuneet Italiaan. Umicore katsoi myös, että se oli soveltanut oikeutetusti arvonlisäverolain 39 a §:n mukaista vapautusta arvonlisäverosta kyseisiin liiketoimiin.

- (70) Umicore korosti myös, että jotkin valtiot vaativat todisteet ainoastaan siitä, että tavarat on kuljetettu toiseen jäsenvaltioon kuin se jäsenvaltio, josta kuljetus lähti, kun taas Belgia vaatii todisteet siitä, että kuljetus on suoritettu tavaroiden myyjän tai ostajan toimesta tai niiden lukuun. Tämä on ristiriidassa unionin lainsäädännön kanssa ja johtaa vakavaan kilpailun vääristymiseen, josta on haittaa Umicorelle ja muille belgialaisille yrityksille, jotka suorittavat tällaisia yhteisön sisäisiä luovutuksia. Umicore katsoi sen vuoksi, että se oli toiminut hyvässä uskossa, kun se ei kantanut arvonlisäveroa kyseisistä liiketoimista.

II.5 Joulukuun 21 päivänä 2000 tehdyn sopimuksen perusta

- (71) ISI hyväksyi 21 päivänä joulukuuta 2000 Umicoren ehdottaman sopimuksen, joka koski sen arvonlisäveromaksuja vuosilta 1995–1998. Ehdotetun sopimuksen mukaan Umicore kiistää ISI:n määräämien jälkiverojen aiheellisuuden, mutta se hyväksyy sovintoratkaisun mukaisen maksun.
- (72) Sopimuksen mukaan Umicore maksaisi 423 000 000 Belgian frangia eli noin 10 485 896 euroa ”loppumaksuna, jolla kuitattaisiin vuosilta 1995–1999 Umicorelta maksamatta jäänyt arvonlisävero maksetuksi”. Sopimuksessa tarkennetaan lisäksi, että tätä summaa ei ole mahdollista vähentää yhtiöverotuksessa.
- (73) Kuten Belgia jo totesi alustavassa tutkintavaiheessa ennen menettelyn aloittamista, veroviranomaisten mielestä sopimuksen mukainen maksu vastaa arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentin nojalla vahvistettua sakkoa, jota on pienennetty arvonlisäverolain 84 §:n perusteella. Erityisesti 70 §:n 2 momentissa säädetään, että verovelvollisen ilmoittaessa laatimallaan laskulla väärin ”arvonlisäverotunnisteen, liiketoimen osapuolten nimet tai osoitteet, luovutettujen tavaroiden luonteen tai määrän, hinnan tai hintaan liittyvät tekijät”, määrätään sakko, joka on suuruudeltaan kaksi kertaa liiketoimesta maksettava vero. Sakko kuitenkin alennetaan 100 prosenttiin maksettavasta verosta asetuksen nro 41 1 §:n 3 momentin mukaisesti (asetuksen nro 41 liitteessä oleva taulukko C).
- (74) Belgia väittää myös, että Umicoren ja ISI:n sopima maksusumäärä on täysin lainmukainen ja oikeutettu Belgian lain mukaan. Se perustuu seuraavaan laskelmaan:
- kyseisistä liiketoimista periaatteessa maksamatta oleva vero (teoreettinen laskelma): 708 miljoonaa Belgian frangia
 - lakisääteinen sakko: 708 miljoonaa Belgian frangia x 200 % = 1 416 miljoonaa Belgian frangia (arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentin soveltaminen)
 - 100 prosentin alennus asetuksen nro 41 (taulukko C) mukaisesti, jossa vahvistetaan arvonlisäverosakkojen

määrä tapauksissa, kun tarkoituksena ei ollut kiertää veroa tai sallia veron kiertäminen: 708 miljoonaa Belgian frangia

- sen huomioiminen, että sakkoa ei ole mahdollista vähentää verotuksessa liiketoimintakuluna (708 – 40,17 % 708:sta): 423 miljoonaa Belgian frangia (noin 10 485 896 euroa).

- (75) Belgian viranomaisten mukaan sopimus oli oikeutettu, sillä jälkiverotuspäätökset olivat vasta ensimmäinen vaihe monimutkaisessa hallinnollisessa menettelyssä, jonka tarkoituksena on vahvistaa arvonlisäverovelvollisen yhtiön verovelka. Umicoren toimittamia tietoja ja sen esittämiä perusteluja lähemmin tarkasteltuaan ISI tuli lopulta siihen johtopäätökseen, ettei tässä tapauksessa olisi alun perin kuulunutkaan maksaa arvonlisäveroa. ISI katsoo, että kaikkien tosiseikkojen, erityisesti Umicoren ja Italian viranomaisten lähettämien asiakirjojen perusteella oli mahdollista päätellä, että edellytykset arvonlisäverosta vapauttamiselle täyttyivät huolimatta siitä, mitä jälkiverotuspäätöksissä oli esitetty. Koska maksamatta olevaa arvonlisäveroa ei ollut, arvonlisäverovelan alennusta ei myönnetty.

III SYYT MENETTELYN ALOITTAMISEEN

- (76) Päätöksessään menettelyn aloittamisesta komissio katsoi olevan kyseenalaista, voitiinko vapautusta arvonlisäverosta soveltaa niihin tavaroiden luovutuksiin, joita ISI:n tekemät jälkiverotuspäätökset koskivat. Se katsoi, että väärin sovellettu vapautus arvonlisäverosta voisi johtaa tavarantoimittajan voittomarginaalin suurenemiseen kyseisten myyntitapahtumien osalta.
- (77) Komissio totesi, että yhteisön sisäiselle tavaroiden luovutukselle, josta periaatteessa on kannettava vero Belgiassa, voidaan myöntää verovapautus seuraavien ehtojen täyttyessä:
- tavarat lähetetään tai kuljetetaan myyjän tai ostajan toimesta tai niiden lukuun lähtöjäsenvaltion alueen ulkopuolelle unionin sisällä ja
 - tavaroiden luovutuksen suorittaa toinen verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena toisessa jäsenvaltiossa kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltio.
- (78) Komission käytettävissä olevien tietojen mukaan Umicore ei näyttänyt ISI:n suorittamien tarkastusten aikaan pystyvän todistamaan, että verovapautuksen edellytykset täyttyivät. Tämän seurauksena ja tavaroiden luovutuksesta Belgiassa kannettavaa arvonlisäveroa koskevien sääntöjen mukaisesti näiden veronalaisten liiketoimien toteuttamisesta syntyi verosaatava.
- (79) Komissio katsoi sen vuoksi, että kyseinen sopimus näytti antavan Umicorelle etua, koska se pienensi verotaakkaa, joka yhtiön tavallisesti olisi täytynyt kantaa.
- (80) Komissio totesi myös, että olisi ristiriitaista ja väärin määrätä sakko, joka on suhteessa kierrettyyn arvonlisäveroon, jos kyseistä arvonlisäveroa ei peritä.

- (81) Komission mukaan se, ettei Umicoren tarkoituksena ollut petos, ei riittänyt perusteeksi määrätä suhteellinen sakko veron maksamisen sijasta.
- (82) Komissio totesi lisäksi, että suhteellisen sakon laskennassa huomioon otettu arvonlisäveron määrä (708 miljoonaa Belgian frangia) oli vain osa velasta, joka alun perin vahvistettiin ISL:n jälkiverotuspäätöksissä (983 miljoonaa Belgian frangia). Belgian toimittamissa tiedoissa, jotka koskevat sopimuksessa olevaa laskelmaa, ei ole ilmeisesti otettu huomioon 30 päivänä huhtikuuta 1999 tehdyssä jälkiverotuspäätöksessä esitettyä Umicoren arvonlisäverovelkaa vuosilta 1997–1998.
- (83) Lisäksi komissio epäili sitä, oliko laillista pienentää kyseistä summaa sen perusteella, ettei sakkoa ollut mahdollista vähentää yhtiöverotuksessa liiketoimintakustannuksena.
- (84) Komissio esitti myös epäilyjä, jotka koskivat sopimuksen tekotapaa. Erityisesti se, että sopimuksessa ei ilmoitettu sen oikeusperustaa eikä muodollista oikeutusta sopimukselle oikeudelliselta kannalta katsottuna, poikkesi tavanomaisesta menettelystä, jota Belgiassa yleensä sovelletaan arvonlisäverovelan määrittämiseen ja perimiseen. Tavallisesti tapauksissa, joissa viranomaiset eivät hyväksy verovelvollisen oikeutta verovapautukseen, viranomaiset lähettävät verovelvolliselle jälkiverotuspäätöksen, johon yleensä sisältyy sakko. Kun verovelvollinen vastustaa viranomaisten verotuspäätöstä ja verovelvollisen esittämät väitteet eivät pysty vakuuttamaan kyseessä olevia viranomaisia, viranomaisten pitäisi periaatteessa lähettää ulosottomääräys, jossa sakkoa korotetaan 50 prosenttia.
- (85) Toimenpiteen valikoivasta luonteesta komissio totesi, että veroviranomaisten harkintavallassa olevat käytännöt voivat myös antaa etua, joka kuuluu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan ⁽²⁹⁾.
- (86) Komissio katsoi sen vuoksi, että sellainen sovinto, josta Umicore hyötyi ja jossa pienennettiin arvonlisäverovelkaa, sakkoja ja korkoja, ei tavallisesti ollut kaikkien verovelvollisten saatavilla, vaikka ne kiistäisivät rikkomisen, joihin niiden on katsottu syylistyneen. Tämän vuoksi valikoivuuden arviointiperuste täyttyi.
- (87) Komissio katsoi, että kyseessä olevaan tukeen ei todennäköisesti voitaisi soveltaa SEUT-sopimuksen 107 artiklan mukaisia poikkeuksia.

⁽²⁹⁾ Ks. erityisesti asia C-241/94, Ranska v. komissio, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4551); yhdistetyt asiat T-127/99, Diputación Foral de Álava, T-129/99, Comunidad Autónoma del País Vasco ja Gasteizko Industria Lurra ja T-148/99, Daewoo Electronics Manufacturing España, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 6.3.2002 (Kok. 2002, s. II-1275, 151 ja 154 kohta).

IV BELGIAN HUOMAUTUKSET

Menettely

- (88) Belgia korostaa, että arvonlisäverolaissa ei säädetä tarkasta muodollisesta menettelystä, jota olisi sovellettava oikeaustaessa verovelvollisen verotusta. Käytännöksi on kuitenkin vakiintunut, että verovelvolliselle ensin ilmoitetaan veroviranomaisten suunnittelema jälkiverotuksesta ja häntä pyydetään esittämään tiedot, joiden perusteella verotus voitaisiin katsoa aiheettomaksi. Tämä käytäntö on sopusoinnussa hyvän hallinnon ja puolustautumisoikeuden periaatteiden kanssa. Tässä yhteydessä jälkiverotuspäätös olisi ainoastaan viranomaisten ehdotus, jonka tarkoituksena on käynnistää neuvottelut verovelvollisen kanssa, jolla ei ole oikeudellista vaikutusta verovelvolliseen ja jonka seurauksena viranomaisille ei synny saatavaa. Jälkiverotuspäätös antaa ennen kaikkea verovelvolliselle mahdollisuuden vastustaa viranomaisten alustavaa kantaa ja esittää omaa kantaansa tukevia tietoja.
- (89) Belgia mukaan on mahdollista, että verovelvollisen jälkiverotuspäätöksestä esittämien väitteiden tutkimisen jälkeen suunniteltua jälkiverotusta on muutettava tai siitä on luovuttava kokonaan.
- (90) Belgia toteaa myös, että jälkiverotuspäätös ei aiheuta verovelkaa. Ainoastaan täytäntöönpanokelpoinen ulosottomääräys muodostaa oikeusperustan, johon valtion arvonlisäverosaatava perustuu ⁽³⁰⁾. Koska Umicorelle ei koskaan lähetetty ulosottomääräystä tässä asiassa, Belgian mielestä on väärin puhua "arvonlisäverovelan alentamisesta".
- (91) Osoittaakseen, että Umicoren tapauksessa sovellettua menettelyä sovelletaan myös muiden verovelvollisten tapauksessa, Belgia toimitti jäljennöksen sopimuksesta, joka tehtiin verovelvollisen kanssa vuonna 2000 ja jossa oli kyse 6 miljoonan Belgian frangin maksusta, vaikka vuonna 1995 samasta liiketoimesta tehdyssä päätöksessä vahvistettiin samalle verovelvolliselle 14 miljoonan Belgian frangin suuruinen verovelka.
- (92) Sovelletun menettelyn osalta Belgia toteaa, että verosopimukset ovat tavanomaisia arvonlisäveroasioissa ja ne on tunnustettu yleisesti oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä ja niistä säädetään nimenomaisesti arvonlisäverolain 84 §:ssä. Näin ollen sovintosopimukset ovat olennainen osa itse menettelyä, ja niitä voidaan soveltaa kaikkiin verovelvollisiin ilman poikkeuksia.
- (93) Belgia toteaa, että sopimuksessa ei määritetty sen oikeusperustaa, koska arvonlisäverolain 84 §:ssä ei säädetä pakollista muotoa tai sisältöä arvonlisäverosopimuksille. Sen vuoksi sopimuksessa ei ollut pakko mainita oikeusperustaa tai muodollista oikeutusta.

⁽³⁰⁾ Arvonlisäverolain 85 §.

Todisteita koskevat säännöt

- (94) Belgia toteaa, että komissio puhutteli Belgian valtiota vuonna 1999 siitä, kuinka tiukasti Belgian viranomaiset arvioivat todisteita, jotka verovelvolliset toimittivat yhteisön sisäisistä luovutuksistaan. Tältä osin Belgia viittaa komission ja Belgian valtiovarainministerin väliseen kirjeenvaihtoon, joka koski vaadittujen todisteiden määrää verovapautuksen saamiseksi yhteisön sisäiselle luovutukselle ⁽³¹⁾.
- (95) Belgia toteaa myös, ettei ole olemassa Euroopan unionin tai Belgian lainsäädännössä muodollisesti vahvistettua tapaa, jolla verovelvolliset pystyisivät kaikissa tapauksissa todistamaan ja jolla niiden olisi todistettava oikeutensa verovapautukseen. Ensi kädessä on veroviranomaisten ja sen jälkeen tarvittaessa tuomarin tehtävä arvioida tapauskohtaisesti, ovatko tiedot, joilla on tarkoitus osoittaa verovapautuksen edellytysten täyttyminen, riittävän vakuuttavia. Belgia toimitti myös jäljennökset useista tuomioista, joissa tässä kysymyksessä on annettu päätös veroviranomaisten hyväksi.

Viranomaisten tekemän arvioinnin muuttuminen

- (96) Ensimmäisen vuosia 1995 ja 1996 koskevan jälkiverotuspäätöksen osalta Belgia toteaa, että seuraavat tekijät on otettu huomioon, kun päätettiin jättää alun perin suunniteltu vero kantamatta:
- Umicore ei ollut osallisena petosjärjestelyssä
 - tavarat oli maksettu, ennen kuin ostajien valtuuttamat ammattimaiset kuljetusyhtiöt kuljettivat ne pois
 - todistus tavaroiden kuljetuksesta Italiaan on esitetty, vaikka todistus ei tullutkaan Umicorelta vaan Italian viranomaisilta ⁽³²⁾.
- (97) Belgia toteaa kuitenkin, että havaittuaan Umicoren olevan kykenemätön nimeämään todellisia asiakkaita ISI katsoi, että yhtiölle olisi määrättävä tuntuva sakko. Näin ollen viranomaiset tekivät myönnytyksiä ainoastaan sakon määrän suhteen, mistä on osoituksena se, että verovelvollisen maksu on kirjattu valtion kirjanpitoon suhteellisenä sakkona.

⁽³¹⁾ Komissio tarkentaa 10 päivänä toukokuuta 1999 päivätyssä kirjeessä (SG(99) 3364), että huolimatta siitä, että Belgian säännökset näyttävät olevan kohtuullisia ja oikeasuhteisia, komissio on saanut useita kanteluja, joiden mukaan erityisesti ostajan kuljettaessa itse hankkimansa tavarat viranomaiset vaativat asiakirjoja, joita myyjä ei pysty esittämään, muun muassa kuljetusasiakirjoja.

⁽³²⁾ Tältä osin Belgia viittasi Belgian oikeuskäytäntöön, jonka mukaan veron on perustuttava tosiseikkoihin ja hyvän hallinnon periaatteeseen. Näiden periaatteiden mukaan viranomaiset katsovat, että niiden on otettava huomioon toisen maan viranomaisten toimittamat todisteet myöntäessään mahdollista vapautusta arvonlisäverosta yhteisön sisäisille luovutuksille.

- (98) Toisen vuosia 1997 ja 1998 koskevan jälkiverotuspäätöksen osalta Belgia toteaa, että suunniteltu veron kantamatta jättäminen oli perusteltua, koska verovapautuksen edellytysten osoitettiin täyttyneen. Tavarat oli todella lähetetty toiseen jäsenvaltioon (Italia), ja ne luovutettiin verovelvolliselle, jolla on arvonlisäverotunniste toisessa jäsenvaltiossa (Yhdistynyt kuningaskunta) ⁽³³⁾.
- (99) Belgia toteaa myös, että arvioinnin muuttuminen oli seurausta siitä, että kaikki asiaa koskevat asiakirjat eivät vielä olleet saatavilla vuosina 1998 ja 1999. Kun asiakirjat oli saatu, oli viranomaisten arvioitava kaikkien käytettävissä olevien tietojen perusteella, voisivatko ne evätä verovapautuksen ja olisiko niillä hyvät mahdollisuudet puolustaa tätä päätöstään tuomioistuimissa. Belgia lisää, että senkaltaisen riskianalyysin perusteella, jonka kaikki yksityisetkin velkojat suorittaisivat, ISI piti parempana tulosta, joka on välitön, todellinen ja jota ei voida kiistää, kuin pitkää ja kallista oikeuskäsittelyä, jonka tulos olisi erittäin epävarma.

Sakon määrääminen

- (100) Belgia toteaa, että laatiessaan jälkiverotuspäätöksiä virkamiehet sovelsivat automaattisesti verotusta koskevia oikeudellisia säännöksiä. Kun verovapautusta on haettu tai sovellettu virheellisesti ilman petostarkoitusta, arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentissa ja asetuksen nro 41 taulukossa G (VII.2.A kohta) säädetään sakosta, joka on 10 prosenttia maksamatta olevan veron määrästä. Belgia korostaa tältä osin, että toimiessaan tällä tavoin virkamiesten oli täytynyt katsoa, että oli mahdotonta näyttää toteen, että Umicorella olisi ollut tarkoituksena suorittaa petos.
- (101) Belgian mukaan 21 päivänä joulukuuta 2000 tehdyssä sopimuksessa hyväksytty sakkoperuste oli täysin erilainen kuin se peruste, johon jälkiverotuspäätöksissä suunniteltu sakko perustui. Koska yhteisön sisäiset luovutukset oli näytetty toteen laissa vaaditulla tavalla, Belgia korostaa, että olisi ollut täysin ristiriitaista määrätä arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin mukainen sakko sillä perusteella, että arvonlisäverolain 39 a §:n verovapautusta oli haettu virheellisesti.
- (102) Belgia toteaa lisäksi, että vaikka yhteisön sisäiset luovutukset oli näytetty toteen, Umicoren esittämät laskut osoittivat kuitenkin Umicoren syyllistyneen vakaviin laiminlyönteihin toimitetun hopean todellisten italialaisten asiakkaiden nimeämisessä. Näiden laiminlyöntien vakavuutta arvioitaessa otettiin huomioon, että Umicore on taloudelliselta kooltaan merkittävä toimija, joka harjoittaa pääasiassa ja pysyvästi toimintaa kansainvälisillä ja siten myös eurooppalaisilla markkinoilla. Sen vuoksi pääteltiin,

⁽³³⁾ Tässä tapauksessa tavarat hankkinut sveitsiläinen yhtiö oli nimittänyt Yhdistyneessä kuningaskunnassa edustajan, jolla oli arvonlisäverotunniste ja joka täytti verovelvoitteensa kyseisessä maassa.

että yhtiön johtajien on pitänyt tietää, että laskutuksessa oli puutteita asiakkaiden nimeämisen suhteen, minkä vuoksi se ei noudattanut täysin Belgian säännöksiä. Koska muita tekijöitä ei ollut, tämä oletus ei kuitenkaan riittänyt näyttämään toteen, että Umicoren tarkoituksena oli petos.

- (103) Belgia viittaa tapaan, jolla sakon määrä sopimuksessa oli määritetty, ja tarkentaa, että suhteellisen sakon määrääminen silloin, kun arvonlisäveroa ei kanneta, ei ole ristiriidassa sovellettavan lainsäädännön kanssa. Kun liiketoimi on periaatteessa veronalainen ⁽³⁴⁾, laissa myönnetään jälkikäteen – ja ainoastaan jälkikäteen – vapautus Belgiassa kannettavasta verosta tietyille liiketoimille, kuten yhteisön sisäiset luovutukset. Näin ollen suhteellinen sakko voidaan määrätä sen veron perusteella, joka kyseisistä liiketoimista periaatteessa olisi kannettava, vaikka liiketoimet vapautettaisiin myöhemmin verosta ⁽³⁵⁾.
- (104) Belgian mukaan arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentissa tarkoitettu sakko on rankaisu laskuissa ilmoitetuista virheellisistä tiedoista eikä se ole yhteydessä kyseisiin liiketoimiin sovellettavaan arvonlisäverojärjestelmään. Tämän vuoksi Belgian mielestä ei pidä paikkansa, että tällaista sakkoa ei voitaisi määrätä silloin, kun liiketoimi ei ole veronalainen arvonlisäverolain 2 §:n nojalla. Arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentissa säädetty sakko ei myöskään ole rankaisu veron maksamatta jättämisestä, josta voidaan määrätä rankaisu lain 70 §:n 1 momentin nojalla, vaan veron kiertämisen mahdolliseksi tekemisestä tavarain myöhemmissä markkinointivaiheissa. Kun tavaroiden todellisen vastaanottajan henkilöllisyys peitetään, viranomaiset eivät pysyisi vastaanottajien jäljillä eivätkä voisi kantaa arvonlisäveroa tai edes välittömiä veroja, jotka syntyisivät luovutetuilla tavaroilla käydyistä myöhemmistä liiketoimista. Arvonlisäverolain hallinnollinen huomautus on yksiselitteinen tältä osin ⁽³⁶⁾.
- (105) Suhteellisen sakon määrittämisestä Belgia toteaa, että sakon alentaminen 200 prosentista (kuten arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentissa säädetään) 100 prosenttiin on täysin laillista, koska alennus on niiden sakkojen mukainen, jotka vahvistetaan asetuksen nro 41 taulukossa C sellaisia tapauksia varten, joissa ei ole kyse petostarkoituksesta.
- (106) Lopuksi Belgia korostaa, että kassaatiotuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suhteelliset arvonli-

säverosakot voidaan vähentää veron perustasta yhtiöverotuksessa ⁽³⁷⁾. Koska Umicore halusi tavallaan aikaistaa tämän vähennyksen tekemistä saattaakseen päätökseen riitansa ISI:n kanssa ennen varainhoitovuoden 2000 päättymistä, viranomaisten sanotaan hyväksyneen tämän aikaistamisen huomioon ottamisen 21 päivänä joulukuuta 2000 tehdyssä sopimuksessa. Belgia toteaa, että tämän pyynnön hyväksyminen ei ylittänyt valtuuksia, jotka ministeriöllä on sakkojen pienentämisen tai peruuttamisen osalta. Se korostaa myös, että Umicore oli todella maksanut 423 miljoonan Belgian frangin summan 31 päivään joulukuuta 2000 mennessä kuten se oli luvanut.

Valtiontuen olemassaolo

- (107) Belgia kiistää myöntäneensä koskaan tukea Umicorelle. Se korostaa myös, että tutkittavana oleva liiketoimi ei ole erityinen toimenpide Umicoren hyväksi eikä antanut sille etua eikä myöskään vahvistanut millään tavoin yrityksen asemaa suhteessa kilpailijoihin jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Sen mukaan Umicore ei ole saanut min-käänlaista erityistä kohtelua vaan sen tapauksessa sovellettiin yleisesti käytettyä perusvälinettä.
- (108) Belgian mukaan tällaiset sovintosopimukset eivät ole yleisiä pelkästään Belgiassa, vaan ilmeisistä syistä (pitkien, kalliiden ja tuloksiltaan epävarmojen oikeudenkäyntien välttämiseksi) myös useiden muiden jäsenvaltioiden hallinnossa. Tältä osin Belgia toteaa, että komissio käytti itsekin sovintoratkaisua Philip Morris Internationalin kanssa asiassa, jossa oli kyse sellaisten tullien ja arvonlisäveromaksujen menettämisestä, jotka laillisesta tuonnista olisi pitänyt maksaa ⁽³⁸⁾.
- (109) Belgia lisää, että jos kyseisistä liiketoimista olisi kannettu arvonlisävero, veroviranomaiset olisivat joutuneet maksamaan tämän arvonlisäveron takaisin Umicoren asiakkaille, koska asiakkaat voisivat arvonlisäverovelvollisina käyttää oikeuttaan arvonlisäveron vähennykseen. Sen vuoksi toimenpiteellä ei ole taloudellista vaikutusta Belgian valtioon eikä siinä siirretä valtion varoja.
- (110) Erityisyyttä koskevasta arviointiperusteesta Belgia toteaa, että toisin kuin komissio totesi menettelyn aloittamisesta tekemässään päätöksessä, pelkästään se seikka, että sopimus koskee ainoastaan Umicorea, ei riitä perusteeksi väittää, että erityisyyttä koskeva arviointiperuste täyttyy ⁽³⁹⁾. Jotta voitaisiin määrittää, onko kyseessä erityinen etu, olisi toimenpidettä arvioitava vertaamalla sitä tapaan, jolla muita väitetysti suosittu yrityksen kanssa samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevia yrityksiä kohdellaan ⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁴⁾ Arvonlisäverolain 2 §:n mukaan tavaroiden luovutus ja palvelujen suorittaminen Belgiassa kohtuullista vastiketta vastaan on veronalaista toimintaa. Lain 53 §:n 2 momentissa säädetään, että kaikista luovutuksista tai palvelujen suorituksista on esitettävä lasku riippumatta siitä, kannetaanko niistä vero Belgiassa.

⁽³⁵⁾ Näin ollen arvonlisäverolain 70 §:n 2 momenttia sovellettaisiin, kun laskut, jotka on esitettävä arvonlisäverolain 53, 53 g ja 54 §:n nojalla, on jätetty laatimatta tai laadittu virheellisesti.

⁽³⁶⁾ Ks. alv-huomautukset nro 70/60–70/62.

⁽³⁷⁾ Ks. Com.I.R. nro 53/97 ja nro 53/97.1.

⁽³⁸⁾ Ks. 9 päivänä heinäkuuta 2004 annettu lehdistötiedote IP/04/882.

⁽³⁹⁾ Ks. menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen johdanto-osan 55 kappale.

⁽⁴⁰⁾ Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-353/95 P, Kok. 1997, s. I-7007, 30 kohta.

(111) Belgian mukaan silloin kun (kuten tässä tapauksessa) kaikilla verovelvollisilla on mahdollisuus riitauttaa jälkiverotuspäätös, esittää viranomaisille perustelunsa ja tehdä viranomaisten kanssa erityistapaustaan koskeva sopimus, joka ei muodosta poikkeusta lainsäädännöstä ja jossa ainoastaan esitettyjen todisteiden perusteella hyväksytään verovelvollisen esittämien tosiseikkojen paikkansapitävyys, toimenpide on yleinen eikä muodosta SEUT-sopimuksen 107 artiklassa tarkoitettua tukea. Belgian mukaan Umicoreen sovellettu menettely on avoin toisille yrityksille ja sitä sovelletaan samalla tavoin kaikkiin riita-asioihin.

(112) Tältä osin Belgia korostaa, että viranomaisilla ei ollut eivätkä ne käyttäneet minkäänlaista harkintavaltaa tai mielivaltaa soveltaessaan arvonlisäverolakia.

(113) Belgian mukaan tutkittavana oleva toimenpide on oikeutettu myös Belgian verojärjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella. Kaikissa hallinnollisissa menettelyissä on loogista pyrkiä mahdollisimman nopeasti oikeaan ratkaisuun, joka vaalii oikeusvarmuutta, noudattaa tiukasti menettelyä ja samalla varmistaa tehokkaasti veron kantamisen. Umicoren kaltaisten verovelvollisten kanssa tehtyjen sopimusten tavoitteena on viime kädessä välttyä pitkittyneiltä ja tuloksiltaan epävarmoilta oikeudenkäynneiltä.

(114) Belgian viranomaiset toteavat, että niiden tietämyksen mukaan Umicoren eurooppalaiset kilpailijat ovat toimittaneet puhdasta hopeaa samoille asiakkaille kuin Umicore ja samoin ehdoin eivätkä kansalliset viranomaiset ole korjanneet näiden tuottajien arvonlisäverotilannetta, koska petos tapahtui Italiassa eikä tuottajien yrityksissä. Kun Umicore suostui tuntuvan sakon maksamiseen tilanteessa, jossa sen kilpailijat eivät maksaneet arvonlisäveroa eivätkä hallinnollista sakkoa, Umicore ei todellakaan saanut tukea, vaan se oli sellaisen toimenpiteen kohteena, joka vaikutti sen kilpailuasemaan markkinoilla. Jos toimenpiteellä oli vaikutuksia kauppaan, ne olivat Umicorelle haitallisia.

(115) Belgia katsoo, että toimenpide ei täytä yhtäkään niistä edellytyksistä, joita valtiontuen olemassaolon toteaminen edellyttää. Siinä ei ole kyse varojen siirrosta, edusta, erityisyydestä eikä kilpailun tai jäsenvaltioiden välisen kaupan vääristämisestä.

SEUT-sopimuksen 107 artiklan soveltamista verosopimuksiin koskeva yleinen huomautus

(116) Belgia toteaa, että jos komissio aikoo hyökätä verosopimusjärjestelmää vastaan, vaikka sitä käytetään yleisesti ja se on tärkeä veroviranomaisten suorittaman veronkannon moitteettoman toiminnan varmistamiseksi, sen on lain aineellisen soveltamisen arvioimiseksi kussakin ta-

pauksessa otettava kansallisen tuomarin paikka ja toimitavana eräänlaisena kansallisten viranomaisten päätösten "ylituomarina".

V ASIANOMAISTEN HUOMAUTUKSET

V.1. Umicore

Yleinen tausta

(117) Umicore toteaa ensin, että jalometallien kansainvälisen kaupan alalla vakiintuneen käytännön mukaan luovutus tapahtuu tehtaalla (ex works), toisin sanoen ostaja huolehtii tavaran kuljetuksesta. Tämä kauppatapana näyttää olevan erittäin riskialtis yhteisön sisäisten luovutusten uudessa arvonlisäverojärjestelmässä. Myyjän on nimittäin todistettava, että kuljetus on tapahtunut, mutta kuljetusasiakirjat ovat ostajan hallussa (koska parasta todistusta kuljetuksesta – tullin leimaa vientiasiakirjassa – ei ole vuodesta 1993 enää käytetty yhteisön sisäisissä luovutuksissa).

(118) Tavaroiden kuljettamista koskevien todisteiden osalta Umicore toteaa toimittaneensa ISI:lle erittäin yksityiskohtaiset asiakirjat kuljetuksesta.

(119) Umicore mainitsee lisäksi, että se toimi riidanalaisissa liiketoimissa hyvässä uskossa, josta on osoituksena jälkiverotuspäätöksissä vahvistettu 10 prosentin sakko, joka määrätään silloin, kun verovelvollinen on toiminut hyvässä uskossa. Tässä yhteydessä Umicore toteaa myös, että se teki oma-aloitteisesti yhteistyötä italialaisten oikeusviranomaisten kanssa, jotka lopettivat menettelyn sitä vastaan vakuututtuaan siitä, että yritys oli toiminut hyvässä uskossa.

(120) Umicore toteaa myös, että sen mielestä Italian viranomaiset ovat vastuussa siltä osin kuin ne eivät peruuttaneet tekaistujen italialaisten yritysten arvonlisäverotunnisteita heti sen jälkeen, kun Italian veroviranomaiset havaitsivat vakavia sääntöjenvastaisuuksia.

(121) Se väittää myös, että muut kilpailevat hopean tuottajat muista jäsenvaltioista toimittivat samoille sveitsiläisille ja italialaisille välittäjille samoilla ehdoilla ja samoissa olosuhteissa kuin Umicore ilman että maiden veroviranomaiset puuttuivat toimituksiin. Sen vuoksi Umicore ei voi hyväksyä, että 423 miljoonan Belgian frangin (10 485 869 euron) maksamisen jälkeen sitä pidettäisiin valtiontuen saajana, kun kilpailevat yritykset eivät ole joutuneet minkäänlaisten tutkimusten kohteeksi.

(122) Lopuksi Umicore yhtyy Belgian viranomaisten esittämiin huomautuksiin, joiden mukaan jälkiverotuspäätös ei luo Belgian lainsäädännön mukaan arvonlisäverovelkaa toisin kuin ulosottomääräys.

ISI:n soveltama menettely

- (123) Umicoren perustelut ovat samankaltaisia ne perustelut, joita Belgia esitti viranomaisten ja verovelvollisten tekemien arvonlisäverosopimusten laillisuudesta ja pätevydestä. Se toteaa, että tällaiset sopimukset voivat koskea ainoastaan tosiseikkoja kuten todisteita yhteisön sisäisten luovutusten kuljetuksista (ja siitä aiheutuvaa veron perustaa). Tässä yhteydessä Umicore toteaa, että tällaisten sopimusten tekeminen on erittäin yleistä, myös ISI:n tasolla ⁽⁴¹⁾.
- (124) Se mainitsee myös, että verovelvollisen kanssa sakon määrästä tehtyyn sopimukseen perustuvan hallinnollisten sakkojen alentamisen laillisuus ja pätevyys on vahvistettu oikeuskäytännössä ⁽⁴²⁾.
- (125) Maksettavan määrän verovähennyskelpoisuuden huomioon ottamisesta Umicore toteaa, että
- ISI:n toimivallan piiriin ei kuulu ainoastaan arvonlisävero vaan myös tuloverot
- sen sijaan että olisi vaatinut Umicorea maksamaan verovähennyskelpoisen bruttosumman ennen tuloveroja, ISI hyväksyi, että Umicore maksaa nettosumman verojen jälkeen, sillä edellytyksellä että tämä summa ei, kuten sopimuksessa todetaan, ole verovähennyskelpoinen. Umicore puolestaan suostui siihen, että se maksaa (netto)summan erittäin lyhyessä määräjässä (viikossa), mikä ei riko sovellettavia oikeussääntöjä.
- (126) Umicore katsoo, että 423 miljoonan Belgian frangin summassa on kyse vuosien 1995 ja 1996 arvonlisäveron määrästä ja että ISI vapautti Umicoren viivästyskoron maksusta arvonlisäverolain 84 a §:n nojalla ja suhteellisen 10 prosentin sakon maksusta kuninkaallisen asetuksen 9 §:n nojalla.
- (127) Arvonlisäveron määrän pienentämistä 708 miljoonasta Belgian frangista 423 miljoonaan Belgian frangiin Umicore pitää oikeutettuna sen vuoksi, että arvonlisäverovel-

kaa, joka syntyi Umicoren laskuttaessa arvonlisäveron italialaisilta ja sveitsiläisiltä ostajilta, ei ole maksettu ja se on sen vuoksi verovähennyskelpoinen.

- (128) Vuosien 1997 ja 1998 osalta Umicore toteaa, että 30 päivänä huhtikuuta 1999 tehtyä jälkiverotuspäätöstä ei ole pantu täytäntöön, koska verovelvollinen esitti asianmukaiset todisteet siitä, että kyseisille myyntitapahtumille voitiin myöntää vapautus arvonlisäverosta arvonlisäverolain 39 a §:n nojalla.

Edun olemassaolo

- (129) Umicore katsoo, että kyseessä olevan kaltainen verosopimus ei anna SEUT-sopimuksessa tarkoitettua etua eikä sen vuoksi ole valtiontukea. Erityisesti Umicore kiistää komission väitteen, jonka mukaan kyseinen verosopimus olisi asettanut sen muita verovelvollisia parempaan taloudelliseen asemaan.
- (130) Umicore toteaa ensinnäkin, että todellisuudessa ISI arvioi, että verosopimus on valtiolle edullisempi vaihtoehto kuin menettelyn aloittaminen, joka voisi johtaa epäedullisempaan tulokseen.
- (131) Toiseksi mahdollisuus tehdä verosopimus ja sovitella kiista ei sinällään anna Umicorelle erityistä etua, sillä tällaiset sopimukset ovat yleensä mahdollisia kaikille verovelvollisille ja kuuluvat vakiintuneeseen ja tavalliseen toimintatapaan arvonlisäveroalalla.
- (132) Kolmanneksi sovintosopimus ei luonteeltaan anna sel- laista etua, jonka voitaisiin katsoa kuuluvan valtiontukisääntöjen soveltamisalaan. Kun sovinnosta päätetään, kunkin osapuolen riskit arvioidaan vertaamalla varmaa ja välitöntä maksua oletettuun tai mahdolliseen oikeuden- käynnin tulokseen.
- (133) Umicoren mukaan olisi väärin luokitella sovinnon ehdot ”eduksi” muulloin kuin poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa sovinnon tulos on toisen osapuolen kannalta selvästi parempi kuin mitä olisi odotettavissa oikeudenkäynnissä.
- (134) Umicoren mukaan komissio olettaa, että jos verotuskiista vietäisiin belgialaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi tekemällä valitus hallinnollista päätöstä vastaan, tuomioistuin olisi ehdottomasti määrännyt Umicoren maksamaan suu- remman summan kuin mistä sovittiin ISI:n ja Umicoren

⁽⁴¹⁾ Umicore viittaa ISI:n tilastoihin, joiden mukaan 22 prosenttia lii- kevaihdon kasvun johdosta vuosina 2000–2002 perityistä arvonli- säveroalan lisäveroista määritettiin verovelvollisen kanssa tehdyn sopimuksen perusteella.

⁽⁴²⁾ Namurin tuomioistuimen tuomio, 10.1.1991, FJ.F, 91/204: ”Vero- viranomaiset ja verovelvollinen voivat laillisesti tehdä arvonlisäveron perustaa koskevia myönnytyksiä. Sovellettavien oikeus- ja hallinto- määräysten mukaan hyväksymällä veron perustaa koskevan sopi- muksen verovelvollinen samalla pyytää sakkojen alentamista. Näin ollen toimenpide vastaa luonteeltaan sellaisen sopimuksen määritel- mää, jonka pääpiirteenä on osapuolten molemminpuolisten myön- nytysten olemassaolo. Verovelvollisen myönnytyksessä on kyse sen veron perustan hyväksymisestä, joka on seurausta jälkiverotuspää- töksestä tarkistamisen jälkeen. Veroviranomaisten myönnytyksessä on kyse lakisääteisten sakkojen alentamisesta, joka on yhteydessä sopimukseen veron perustan määrittämisestä.”

välisessä sopimuksessa. Tehdäkseen tällaisen päätelmän komission pitäisi korvata kansallisten viranomaisten tai mahdollisesti jopa kansallisten tuomioistuinten arviointi omalla arvioinnillaan.

- (135) Neljänneksi Umicore viittaa asiaan *Déménagements-Maintenance Transport SA (DMT)* (⁴³), jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että myöntäessään kyseessä olevat maksuhelpotukset ONSS (⁴⁴) toimi kuten julkisen sektorin velkoja, joka pyrkii samoin kuin yksityinen velkoja perimään takaisin saatavansa velalliselta, joka on taloudellisissa vaikeuksissa. Tuomioistuimen mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, ovatko nämä maksuhelpotukset ilmiselvästi suuremmat kuin mitä yksityinen velkoja olisi myöntänyt tälle yhtiölle.

- (136) Soveltaen samojen perusteluja kuin yhteisöjen tuomioistuin Umicore katsoo, että tutkittavana olevassa tapauksessa ISI toimi kuten julkisen sektorin velkoja, joka pyrkii samoin kuin yksityinen velkoja perimään takaisin saatavansa, ja se valitsi nettosumman välittömän maksamisen bruttosumman sijasta, mikä mahdollisti varman ja erittäin nopean perinnän. Tämä toiminta oli sen vuoksi taloudellisesti järkevää ja varovaista, ja se oli verrattavissa hypoteettisen yksityisen velkojan toimintaan samassa tilanteessa.

Valikoivuus

- (137) Umicore katsoo, että valikoivuuden arviointiperuste ei selvästikään täyty tässä tapauksessa, sillä kyseessä olevassa verosopimuksessa on kyse ainoastaan yleisen, kaikkiin samassa tilanteessa oleviin verovelvollisiin sovellettavan järjestelmän soveltamisesta tiettyyn verovelvolliseen, ja ISI:llä ei ole harkintavaltaa sovittelun yhteydessä.
- (138) Vaikka kyseessä olevan toimenpiteen katsottaisiinkin oleva valikoiva, se olisi kuitenkin oikeutettu järjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella. Umicoren mukaan valikoivankaan verotuksellisen toimenpiteen ei pitäisi katsoa antavan etua, jos on osoitettu, että se parantaa veronkannon tehokkuutta (⁴⁵). Umicoren mielestä toimen-

pide oli oikeutettu järjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella, koska tehty sopimus paransi veronkannon tehokkuutta (⁴⁶).

Toimivallan ylittäminen

- (139) Umicore toteaa, että valtiontuen käsitteen tulkinta siten, että siihen sisältyvät sellaiset verosopimukset kuin ISI:n kanssa tehty sopimus, johtaisi väistämättä siihen, että komissio ylittäisi toimivaltansa ottamalla itselleen toimivaltaa välittömien verojen kantamisen alalla, jolla sillä ei ole toimivaltaa, ja että se rikkoisi kansallisten tuomioistuinten oikeuksia, sillä ainoastaan kansallisilla tuomioistuimilla on toimivalta ratkaista verotuskiistoja.

Kilpailun tai kaupan vääristymisen puuttuminen

- (140) Umicore toteaa, että se on maksanut suuren summan ISI:lle, kun taas muut kilpailevat hopean tuottajat muista jäsenvaltioista eivät ole maksaneet arvonnalisäveroa, sakkoa tai korkoa samoissa olosuhteissa ja samoilla ehdoilla suoritetuista luovutuksista.
- (141) Umicore katsoo, että kyseessä oleva toimenpide ei selvästikään ole voinut vahvistaa sen kilpailuasemaa hopearekiden markkinoilla. Tämän vuoksi Umicore päätelee, että ISI:n kanssa tehty sopimus ei vaikuta kilpailuun eikä jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, minkä vuoksi SEUT-sopimuksen 197 artiklan 1 kohtaa ei voida soveltaa tässä tapauksessa.

V.2 Anonyymi kolmas osapuoli

- (142) Anonyymi kolmas osapuoli toimitti komissiolle jäljennöksen kirjeestä, joka oli lähetetty 15 päivänä helmikuuta 2002 Belgian valtiovarainministerille ja joka sisälsi oikeudellisen analyysin Umicoren kanssa tehdystä sopimuksesta.
- (143) Kirjeessään anonyymi kolmas osapuoli väittää, että a) ISI:n ja Umicoren välisellä sopimuksella arvonnalisävero muutettiin sakoksi, mikä rikkoii Belgian perustuslain 10 ja 172 §:ää sekä arvonnalisäverolain 84 §:ää; b) on lainvastainen ottaa huomioon yhtiöverotuksen vaikutus laskettaessa maksamatta olevan arvonnalisäveron tai sakon määrää; ja c) on epäloogista määrätä suhteellinen sakko (arvonnalisäveron perusteella) vaatimatta itse arvonnalisäveron maksamista.

(⁴³) Asia C-256/97, *DM Transport*, tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3913. *DM Transportin* palkka- ja sosiaalimaksuvelat Belgian sosiaaliturvavirastolle (*Office national de sécurité sociale* eli ONSS) olivat 18,1 miljoonaa Belgian frangia. Belgian lain mukaan työnantajaa, joka laiminlyö maksujen oikea-aikaisen suorittamisen, rangaistetaan lisämaksuilla ja rikosoikeudellisilla seuraamuksilla. ONSS voi kuitenkin antaa maksuaikaa. Koska maksukyvyttömän yrityksen toimintaa oli maksuhelpotusten ansiosta mahdollista jatkaa keinoitekoisesti, *Tribunal de commerce de Bruxelles* esitti yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen, joka koski sitä, voisivatko tällaiset maksuhelpotukset olla valtiontukea.

(⁴⁴) Belgian kansallinen sosiaaliturvavirasto *Office national de sécurité sociale*.

(⁴⁵) Asia T-127/99, *Diputación Foral de Álava*, tuomio 6.3.2002, Kok. 2002, s. II-1275, 164–166 kohta.

(⁴⁶) Umicore viittaa komission tiedonantoon valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3), jonka 26 kohdan mukaan ”verojärjestelmän olemassaoloa on perusteltu valtion menojen rahoittamiseen tarkoitettujen varojen keruulla”.

VI BELGIAN VASTAUS ASIANOMAISTEN HUOMAUTUKSIIN

- (144) Belgia katsoo, että Umicoren kanta vahvistaa yleisesti ottaen Belgian kannan kyseessä olevaan menettelyyn. Erityisesti Belgia ja Umicore ovat samaa mieltä siitä, ettei arvonnäisäveron muodollista oikaisumenettelyä ole olemassa, ettei sellaisella jälkiverotuspäätöksellä, jota verovelvollinen ei ole hyväksynyt allekirjoituksellaan, ole oikeudellista arvoa, että verosopimukset ovat lainmukaisia ja avoimia kaikille verovelvollisille ja ettei yleensääkään esiinny sellaisia tekijöitä, jotka muodostaisivat valtiontuen.
- (145) Belgia katsoo, että 1 päivänä lokakuuta 2004 nimettömänä lähetettyyn kirjeeseen ei sisälly erityisiä valtiontuki-menettelyä koskevia huomautuksia eikä sillä sen vuoksi ole merkitystä.

VII BELGIAN TOIMITTAMAT LISÄTIEDOT

- (146) Oikeusviranomaisten takavarikoimien asiakirjojen takaisinsaannin jälkeen Belgia toimitti komissiolle tietoja ja asiakirjoja menettelyn kohteena olevista alkuperäisistä liiketoimista.
- (147) Italialaisille asiakkaille myynnin osalta Belgia toimitti asiakirjoja, joiden perusteella oli tehty päätös arvonnäisäverolain 39 a §:n mukaisen verovapautuksen myöntämisestä. Asiakirjoissa on kyse erityisesti Umicoren laatimista laskuista, kuljetuslaskuista ja muista kuljetusasiakirjoista.
- (148) Samoin luovutuksista sveitsiläisille asiakkaille Belgia toimitti asiakirjoja, joilla oli tarkoitus osoittaa, että tavarat oli kuljetettu suoraan Italiaan. Belgian mukaan sveitsiläisten yritysten rooli rajoittui kauppajen ja kuljetusten rahoittamiseen.
- (149) Vuosina 1997 ja 1998 suoritetuista luovutuksista Belgia toteaa, että vuosille 1995 ja 1996 suunniteltua jälkiverotusta sovellettiin aluksi myös seuraaviin vuosiin. Belgia lisää, että ISI:n tarkastajat luopuivat erittäin nopeasti näitä vuosia koskevasta veronäisäisistä. Belgia on toimittanut myös jäljennöksiä sisäisistä muistioista, joiden mukaan kyseiset tarkastajat todella luopuivat suunnitellusta verotuksesta.

VIII TUEN ARVIOINTI

- (150) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan ”jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan”.
- (151) Jäsenvaltion toteuttaman toimenpiteen katsominen valtiontueksi edellyttää seuraavien edellytysten täyttymistä: 1)

kyseisestä toimenpiteestä saadaan valtion varoista myönnettyä etua, 2) etu on valikoiva ja 3) kyseinen toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja on omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

- (152) On myös syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten tukimaksuja, vaan myös toimenpiteitä, jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia, kuten verovapautukset ja veronhuojennukset ⁽⁴⁷⁾.

VIII.1 Alustavat huomiot

- (153) Ensinnäkin on todettava, että verovelvollisten kanssa tehty sovintosopimukset ovat Belgian veroviranomaisten tavanomainen käytäntö, ja arvonnäisäverotuksen alalla niistä säädetään arvonnäisäverolain 84 §:ssä. Tässä päätöksessä ei kyseenalaisteta tällaisten sopimusten hyödyllisyyttä lukuisten oikeuskiistojen välttämiseksi.
- (154) On syytä muistuttaa, että sovellettavissa Belgian hallinnollisissa ohjeissa todetaan, että verovelvollisen kanssa tehtyyn sovintosopimukseen liittyy tavallisesti kummankin osapuolen tekemiä myönnytyksiä. Arvonnäisäverolain 84 §:n mukaan tällaiset sopimukset ovat kuitenkin mahdollisia ainoastaan silloin, kun niillä ei vapauteta verosta tai pienennetä veroa. Tämän periaatteen mukaisesti sopimus ei voi koskea tosiseikkojen perusteella määrätyn veron määrää vaan tosiseikkoja.
- (155) Komissio katsoo tältä osin, että verovelvollisen ja Belgian veroviranomaisten välinen sovintosopimus voi antaa taloudellista etua ainoastaan seuraavien edellytysten täytyessä:
- kun viranomaisten tekemät myönnytykset ovat selvästi suhteettomia verrattuna verovelvollisen tekemiin myönnytyksiin olosuhteet huomioon ottaen ja on olemassa merkkejä siitä, etteivät viranomaiset selvästikään sovelta samaa edullista kohtelua muihin samassa tilanteessa oleviin verovelvollisiin;
 - kun sopimuksen lainmukaisuus on kyseenalainen, esimerkiksi kun maksettavan veron määrää alennetaan arvonnäisäverolain 84 §:n vastaisesti (verosta vapauttamista tai sen pienentämistä koskeva oikeuskysymys).

- (156) Tämän vuoksi ensin on tarkasteltava sitä, täyttääkö ISI:n ja Umicoren välinen sopimus edellä mainitut edellytykset.

⁽⁴⁷⁾ Ks. erityisesti asia C-387/92, Banco Exterior de España, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 15.3.1994, Kok. 1994, s. I-877, 13 kohta; asia C-143/99, Adria Wien Pipeline GmbH, tuomio 8.11.2001, Kok. 2001, s. I-8365, 38 kohta; asia C-53/00, Ferring, tuomio 22.11.2001, Kok. 2001, s. I-9067, 15 kohta; asia C-172/03, Heiser, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1627, 36 kohta; yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Forum 187 ASBL, tuomio 22.6.2006, Kok. 2006, s. I-6887, 86 kohta.

VIII.2 Edun olemassaolo

- (157) Ensin on tarkasteltava sitä, antaako toimenpide yritykselle etua, joka alentaa sen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia⁽⁴⁸⁾. Tarkasteltavana olevassa tapauksessa on määritettävä, tehtiinkö riidanalainen sopimus lainvas-
taisesti tai veroviranomaisten tekemien suhteettomien myönnytysten perusteella.

VIII.2.1 Menettelyn lainmukaisuus

- (158) Menettelyn aloittamisesta tekemässään päätöksessä komissio katsoi, että veroviranomaisten noudattama menettely voisi poiketa arvonlisäverovelan tavanomaisesta määrittämis- ja maksumenettelystä, koska sopimuksessa ei mainita oikeusperustaa ja koska seurauksena verovelvollisen kieltäytymisestä hyväksyä ehdotettu vero viranomaisten olisi pitänyt antaa ulosottomääräys, jossa sakkoa korotetaan 50 prosenttia.
- (159) Kuten johdanto-osan 39 kappaleessa jo todettiin, jälkiverotuspäätöksen lähettäminen on Belgian arvonlisäveroviranomaisten tavanomainen käytäntö, jonka tavoitteena on varmistaa perusperiaatteiden kuten puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen. Tämän seurauksena ISI:n Umicorelle lähettämiä kahta jälkiverotuspäätöstä on pidettävä veroviranomaisten alustavina ilmoituksina eikä arvonlisäverosaatavan aiheuttajana.
- (160) Lisäksi mahdollisuudesta tehdä verovelvollisten kanssa sopimuksia säädetään nimenomaisesti Belgian arvonlisäverolaissa ja sitä on pidettävä Belgian veroviranomaisten tavanomaisena käytäntönä. Veroviranomaisten on kuitenkin noudatettava periaatetta, jonka mukaan sopimukset eivät voi sisältää maksettavasta verosta vapauttamista tai sen alentamista. Tällaiset sopimukset ovatkin periaatteessa mahdollisia ainoastaan tilanteissa, joissa veroviranomaiset haluavat välttyä verovelvollisen kanssa oikeusridoilta, jotka koskevat epäselvästi toteennäytettyjä tosiseikkoja.
- (161) Lisäksi on huomattava, että veroviranomaisilla ei ole velvollisuutta antaa ulosottomääräystä, kun viranomaiset eivät ole pystyneet pääsemään verovelvollisen kanssa sopimukseen jälkiverotuspäätöksessä ehdotetusta verotuk-

sesta. Päinvastoin, kun kyseessä olevista tosiseikoista on epäilyjä, toimivaltaiset viranomaiset voivat vielä yrittää sopimuksen tekemistä verovelvollisen kanssa.

- (162) Lopuksi lakitekstien analysoinnin perusteella ei ole olemassa määräystä, jonka mukaan Belgian veroviranomaisten olisi mainittava selvä oikeusperusta kyseisissä sopimuksissa.

- (163) Komissio päätelee tämän vuoksi tässä päätöksessä kuvailun oikeudellisen yhteyden perusteella, että veroviranomaisten Umicoreen soveltama menettely noudatti voimassa olevia sääntöjä ja käytäntöjä eikä poikennut tavanomaisesta menettelystä.

- (164) Seuraavaksi on analysoitava kyseessä olevia liiketoimia alustavat huomiot huomioon ottaen mahdollisen edun olemassaolon määrittämiseksi. Seuraavassa esitetty päätely perustuu kahteen erilliseen ajanjaksoon: vuosiin 1995 ja 1996, joita veroviranomaisten laatima jälkiverotus koskee, ja vuosiin 1997 ja 1998, joiden osalta verotuksesta luovuttiin kokonaan.

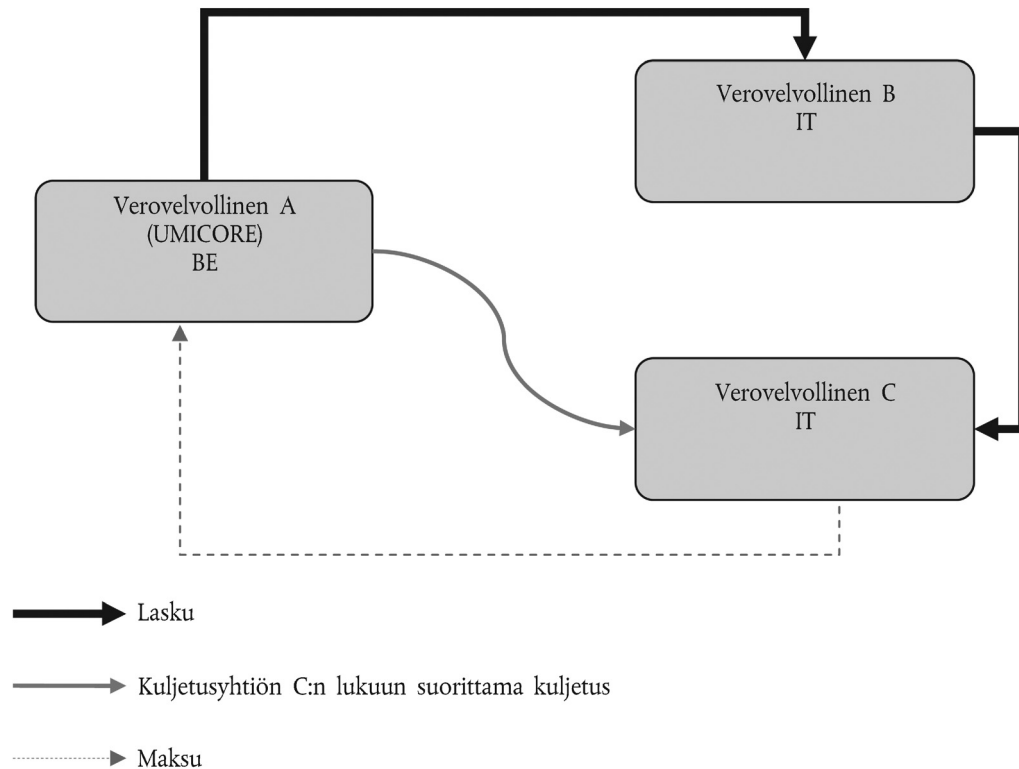
VIII.2.2 Vuodet 1995 ja 1996

- (165) Vuosien 1995 ja 1996 osalta on mahdollisen edun olemassaolon määrittämiseksi analysoitava kolmen tyyppisiä liiketoimia, joita Umicorelle 30 päivänä marraskuuta 1998 ilmoitettu jälkiverotusluonnos koski. Kunkin liiketoimityypin osalta pyritään seuraavassa analyysissä määrittämään arvonlisäveron, sakkojen ja viivästyskorkojen vähimmäismäärä, joka Belgian veroviranomaisten olisi pitänyt määrätä tosiseikkojen kohtuullisen tulkinnan perusteella ilman kohtuuttomia myönnytyksiä tai arvonlisäverosääntöjen sääntöjenvastaista soveltamista.

1. Tavaroiden luovutus italialaisille asiakkaille

- (166) Ensimmäisessä tapauksessa liiketoimissa oli kyse puhtaan hopean luovutuksesta ex works -ehdolla helmikuun 1995 ja helmikuun 1996 välisenä aikana seuraavan kaavion mukaisesti:

⁽⁴⁸⁾ Ks. edellä alaviitteessä 46 mainitun vuoden 1998 tiedonannon 9 kohta.



(167) Umicore laskutti tavarosta italialaista yhtiötä B ⁽⁴⁹⁾, jolla oli arvonlisäverotunniste kyseisessä jäsenvaltiossa. Yhtiö B laskutti tavarosta edelleen asiakasta C, joka myös on arvonlisäverovelvollinen Italiassa. Tavaroiden kuljetus tapahtui verovelvollisen C määräyksestä suoraan Belgiassa sijaitsevasta tuotantopaikasta Italiaan. Suurimman osan Umicoren asiakkaalleen B laatimista laskuista maksoi verovelvollinen C.

(168) Umicore sovelsi B:lle osoittamissaan laskuissa arvonlisäverolain 39 a §:ssä säädettyä verovapautusta. Arvioitaessa Italian veroviranomaisten kanssa tehdyn hallinnollisen yhteistyön kautta saatuja proformalaskuja ilmeni, että verovelvollinen C oli tavaroiden vastaanottaja.

(169) ISI katsoi 30 päivänä marraskuuta 1998 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä alun perin, että yhteisön sisäisten luovutusten kuljetusta koskeva verovapautuksen ehto ei täyttnyt, koska kuljetus suoritettiin myöhemmän asiakkaan lukuun (eikä myyjän tai hankkijan toimesta tai lukuun kuten arvonlisäverolain 39 a §:ssä säädetään). Tämän perusteella viranomaiset päättelivät, että Umicoren ja asiakkaan B välisessä liiketoimessa oli kyse tavaroiden luovutuksesta ilman kuljetusta eikä sille sen vuoksi voitu myöntää arvonlisäverolain 39 a §:n mukaista verovapautusta.

(170) Belgian ja Umicoren komissiolle toimittamat tiedot näyttävät kuitenkin osoittavan, että Belgian veroviranomaisilla oli kohtuullinen syy asettaa kyseenalaiseksi Umicoren ja yhtiön B välisen liiketoimen olemassaolo. Esimerkiksi

— Italian veroviranomaisten toimittamat tiedot näyttivät osoittavan, että yhtiötä B voitaisiin pitää valeyrietyksenä (ns. "missing trader"), jonka tehtävänä oli ainoastaan laatia arvonlisäverollisia laskuja ja sen jälkeen kadota täyttämättä verotuksellisia velvoitteitaan, kuten arvonlisäveron maksaminen Italian veroviranomaisille;

— Italian veroviranomaisten toimittamat tiedot osoittivat myös, että yhtiön B ainoa johtaja ei ollut poliisin rekisterissä;

— Belgian veroviranomaisten 26 päivänä elokuuta 1998 ja 1 päivänä huhtikuuta 1999 Italian veroviranomaisille lähettämät tietopyynnöt osoittavat myös, että Belgian veroviranomaiset epäilivät vakavasti yhtiön B olemassaoloa ennen sopimuksen tekemistä;

— tavarat kuljetettiin Italiaan verovelvollisen C lukuun;

⁽⁴⁹⁾ B käsittää itse asiassa kaksi erillistä italialaista yhtiötä.

- tavarat kuljetettiin suoraan Belgiassa sijaitsevasta tuotantopaikasta Italiassa sijaitsevaan varastoon, jossa ne asetettiin C:n hallintaan;
 - suurimman osan Umicoren yhtiölle B osoittamista laskuista maksoi yhtiö C;
 - pöytäkirjaan, josta oli ote jälkiverotuspäätöksessä, kirjatuista Umicoren johtajien lausunnoista ilmenee lisäksi, että Umicoren ja yhtiön B välillä ei ollut puitesopimusta;
 - näyttää kuitenkin siltä, että Italian veroviranomaiset eivät koskaan asettaneet kyseenalaiseksi yhtiön C olemassaoloa, ja ne olivat saaneet rajoituksitta tutustua kyseisen yhtiön kirjanpitoon.
- (171) Erikseen tarkasteltuna yksikään näistä havainnoista ei luultavasti riittä osoittamaan, että Umicoren ja yhtiön B välisessä kaupassa olisi ollut kyse tekaistusta kaupasta. Yhdessä tarkasteltuina samat havainnot voivat kuitenkin johtaa epäilyyn siitä, tapahtuiko Umicoren ja yhtiön B välinen kauppa todella. Belgian veroviranomaisilla, jotka olivat ilmoittaneet epäilevänsä B:n toimintojen olemassaoloa ennen sopimuksen tekemistä Umicoren kanssa 21 päivänä joulukuuta 2000, oli näin ollen paljon harkintavaltaa niiden arvioidessa liiketoimien olemassaoloa ja mahdollista uudelleenluokittelua.
- (172) Tältä osin on syytä muistuttaa, että Belgian kassaatiotuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron on perustuttava tosiseikkoihin⁽⁵⁰⁾. Sen vuoksi Belgian veroviranomaisten on periaatteessa käytettävä verotuksen perusteena osapuolten todellisiin aikomuksiin perustuvia todellisia liiketoimia eikä verovelvollisen mahdollisen verovapautuksen perustelemiseksi esittämiä näennäisiä liiketoimia.
- (173) Jos Belgian veroviranomaisten käytettävissä olevien tietojen mukaan A:n ja B:n välinen kauppa on tekaistu ja todellinen kauppa (johon sisältyy tavarahan hallintaoikeuden siirtyminen) on todellisuudessa tapahtunut A:n ja C:n välillä, viranomaiset voisivat luokitella A:n ja B:n välisen luovutuksen A:n ja C:n väliseksi luovutukseksi ja soveltaa arvonlisäverosääntöjä tähän uudelleenluokiteltuun liiketoimeen.
- (174) Se, että petos tapahtui Italiassa valeyriyksen toiminnan kautta, ei anna syytä kyseenalaistaa Umicoren oikeutta verovapautukseen, koska Belgian viranomaiset eivät ole kyseenalaistaneet sitä, että yritys toimi hyvässä uskossa.
- (175) Edellä esitetyn perusteella Belgian veroviranomaisilla oli oikeutus luokitella kyseiset liiketoimet uudelleen Umicoren ja yhtiön C väliseksi yhteisön sisäiseksi luovutukseksi ilman että siinä oli kyse viranomaisten suhteettomasta myönnytyksestä tai arvonlisäverosääntöjen sääntöjenvastaisesta soveltamisesta. Ne voivat myös myöntää tällä tavoin uudelleen luokitelluille liiketoimille vapautuksen arvonlisäverosta, koska kaikki vapautuksen edellytykset täyttyivät (mukaan luettuna kuljetus hankkijan toimesta tai lukuun).
- (176) Tämän vuoksi on tutkittava, i) olivatko Belgian viranomaiset oikeutettuja määräämään sakon arvonlisäverolain 70 §:n 2 momentin nojalla laskulla esitettyjen virheellisten tietojen vuoksi ja jos olivat, ii) kuinka suuri tämän sakon olisi pitänyt olla, ja iii) onko Umicore hyötynyt veroviranomaisten suhteettomasta myönnytyksistä tai lain sääntöjenvastaisesta soveltamisesta.
- (177) Ensiksi on syytä muistuttaa, että yhteisön sisäistä luovutusta koskevalla laskulla ilmoitettujen virheellisten tietojen osalta Belgian asetuksessa nro 41 säädetään sakosta, joka on 100 prosenttia kyseessä olevista liiketoimista maksamatta olevasta verosta. Kuten edellä johdanto-osan 45 ja 46 kappaleessa todetaan, hallinnollisiin sakoihin sovelletaan suhteellisuusperiaatetta ja viranomaisilla on 18 päivänä maaliskuuta 1831 annetun Belgian asetuksen (Arrêté du Régent) 9 §:n nojalla valtuudet poiketa asetuksessa nro 41 säädettyistä sakkoasteikoista.
- (178) Tarkasteltavana olevassa tapauksessa ei ole mahdotonta, että 100-prosenttinen sakko olisi ollut suhteeton ottaen huomioon, että verovelvollinen toimi hyvässä uskossa, mitä viranomaiset eivät ole asettaneet kyseenalaiseksi. Ei myöskään ole mahdotonta, että Belgian veroviranomaiset pyrkivät kiistassaan Umicoren kanssa maksimoimaan saamansa tulot samalla tavoin kuin yksityinen velkoja yrittää parhaalla mahdollisella tavalla periä takaisin saatavansa. On syytä muistuttaa tältä osin, että tällainen käytäntö ei todennäköisesti kuulu SEUT-sopimuksen 107 artiklan soveltamisalaan, koska siihen ei sisälly viranomaisten suhteettomia tai lainvastaisia myönnytyksiä.
- (179) Kun otetaan huomioon viranomaisilla tässä yhteydessä oleva harkintavaltia, voidaan kohtuudella katsoa, että viranomaisten olisi pitänyt määrätä sovintosopimuksen yhteydessä 10–50 prosentin suuruinen sakko. Sakkoa, jonka suuruus on 10 prosenttia, voidaan pitää hyväksyttävänä, koska asetuksen nro 41 liitteessä olevassa taulukossa G määrätään 10 prosentin sakosta tapauksissa, joissa on kyse arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentissa tarkoitettusta rikkomisesta, ja koska 30 päivänä marraskuuta 1998 tehdystä jälkiverotuspäätöksessä viitataan 10 prosentin sakkoon. Toisaalta 50 prosenttia voitaisiin pitää enimmäismääränä, jota voitaisiin soveltaa ottaen huomioon suhteellisuusperiaate ja sovintosopimuksen yhteys.

⁽⁵⁰⁾ Ks. II.2 luku.

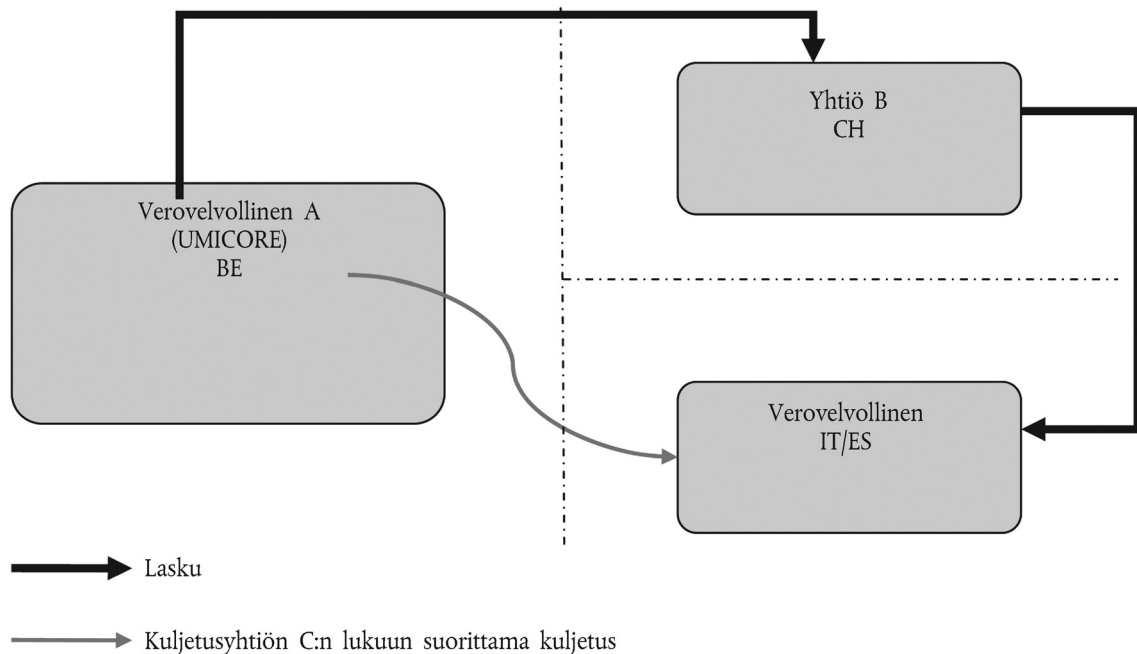
Lisäksi Belgian kassaatiotuomioistuimen viimeaikainen oikeuskäytäntö⁽⁵¹⁾ näyttää tukevan 50 prosentin soveltamista. Koska tässä tuomiossa oli kyse rikosasiasta, voidaan katsoa, että tarkasteltavana olevassa asiassa, jossa on näytetty toteen, ettei Umicoren tarkoituksena ollut petos, 50 prosenttia muodostaa enimmäismäärän.

- (180) Näin ollen voidaan päätellä, että ottaen huomioon tarkasteltavana olevan asian olosuhteet sakkojen määrä voisi kohtuudella olla 33 238 698 Belgian frangin (10 % x 332 386 976) ja 166 193 488 Belgian frangin (50 % x 332 386 976) välillä.

- (181) Koska valikoivaa etua olisi voinut syntyä ainoastaan veroviranomaisten suhteettomista myönnytyksistä, ainoastaan alhaisempi määrä (33 238 698 Belgian frangia) on otettava huomioon määritettäessä mahdollista etua. Tämä määrä voidaan periaatteessa vähentää yhtiöveron perustasta⁽⁵²⁾.

2. Tavaroiden luovutus sveitsiläisille asiakkaille

- (182) Kiistanalaiset liiketoimet sveitsiläisten asiakkaiden kanssa etenivät tavanomaisesti seuraavasti:



- (183) Helmikuun 1996 ja lokakuun 1996 välisenä aikana Umicore laskutti tavaroista sveitsiläistä yhtiötä B⁽⁵³⁾, jolla ei ollut arvonlisäverotunnistetta yhdessäkään jäsenvaltiossa. Sveitsiläinen yhtiö laskutti sen jälkeen tavaroista asiakasta C, joka on arvonlisäverovelvollinen ja jonka kotipaikka on Italiassa. Tavarat kuljetettiin suoraan Belgiassa sijaitsevasta tuotantopaikasta Italiaan. Belgian toimittamien asiakirjojen mukaan kuljetuksen tilasi yhtiö C. Lisäksi näyttää siltä, että tietyissä tapauksissa C maksoi suoraan kauppahinnan Umicorelle kun taas toisissa tapauksissa maksun suoritti yhtiö B. On myös huomattava, että C viittaa todellisuudessa yhtiöihin, joita Italian ja Espanjan veroviranomaiset pitävät tekaistuin⁽⁵⁴⁾.

- (184) Umicoren sveitsiläiselle yritykselle B helmikuun 1996 ja lokakuun 1996 välisenä aikana osoittamissa laskuissa on kyse puhtaasti hopean myynnistä toimitusehdolla "ex works Hoboken" ja niissä on seuraava maininta: "Vienti – vapautus arvonlisäverosta lain 39 §:n nojalla"

- (185) Umicore luovutti kyseessä olevat tavarat ilman arvonlisäveroa arvonlisäverolain 39 §:n nojalla, mutta ISI:n verovelvolliselta ja Belgian tulli- ja valmisteveroviranomaisilta saamat tiedot osoittivat kuitenkin, että tavarat oli kuljetettu määränpäähänsä Italiaan, mutta niitä ei ollut viety yhteisöstä.

⁽⁵¹⁾ Tuomioistuimen tuomiot 12.9.2009, joihin viitattu edellä. Tuomioistuin vahvisti, että 200 prosentin suuruinen sakko oli suhteeton asian olosuhteisiin nähden ja että muutoksenhakutuomioistuimella oli hyvä syy alentaa sakon määrä 50 prosenttiin.

⁽⁵³⁾ B käsittää itse asiassa kaksi sveitsiläistä yhtiötä.

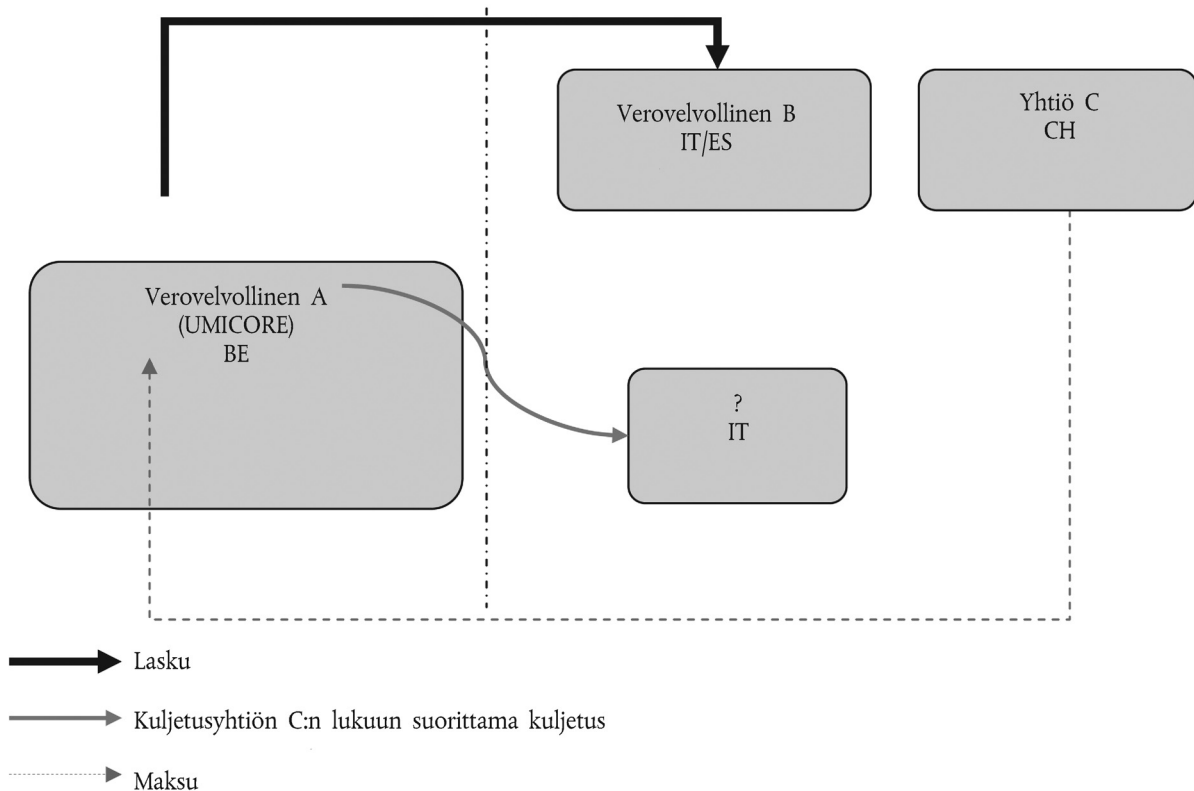
⁽⁵⁴⁾ C käsittää itse asiassa samat yhtiöt kuin B jäljempänä esitetyssä kolmannessa tapauksessa.

⁽⁵²⁾ Ks. II.2 luku.

- (186) Koska vientiä ei tapahtunut ja sen vuoksi ei ollut oikeutta verovapautukseen arvonlisäverolain 39 §:n nojalla, on jälleen kerran kysyttävä, olisivatko Belgian veroviranomaiset voineet päätellä, että Umicoren ja sveitsiläisen yhtiön väliset liiketoimet olivat luonteeltaan tekaistuja, että todelliset liiketoimet tapahtuivat Umicoren ja C:n välillä ja että niille voitiin myöntää arvonlisäverolain 39 a §:n mukainen verovapautus.
- (187) ISI katsoi 30 päivänä marraskuuta 1998 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä, että arvonlisäverolain 39 §:ssä säädetty edellytykset verovapautukselle (vienti) eivät täyttyneet, koska vientiä ei todistettu asiakirjoilla eikä varsinaan esitetty vienti-ilmoitusta.
- (188) Tämän perusteella viranomaiset päättelivät, että Umicoren ja sveitsiläisten yhtiöiden välisille liiketoimille ei voitaisi myöntää verovapautusta arvonlisäverolain 39 §:n perusteella ja niiden olisi katsottava tapahtuneen Belgiassa arvonlisäverolain 15 §:n 7 momentin mukaisesti. Näin ollen niistä olisi kannettava arvonlisävero Belgiassa arvonlisäverolain 2 §:n mukaisesti. Viranomaiset päättelivät, että Umicoren oli maksettava arvonlisävero 312 608 393 ⁽⁵⁵⁾ Belgian frangia (7 749 359 euroa) ja sakko, jonka määrä oli 10 prosenttia tässä summasta.
- (189) Umicore totesi 30 päivänä maaliskuuta 2000 päivätyssä lisävastauksessa jälkiverotuspäätöksiin, että ”nyt on näytetty toteen, että käytetty mekanismi oli tekaistu, mitä Umicoren myyntiosasto ei voinut tietää. Vientiä Sveitsiin ei tapahtunut koskaan, ja on tärkeää korostaa, että toimitusta Italiaan ei ole asetettu kyseenalaiseksi, kuten ei muissakaan tapauksissa.”
- (190) Lisäksi tavaroiden vastaanottajana olevan italialaisen verovelvollisen nimi on ilmoitettu selvästi proformalaskuilla, jotka Umicore osoitti sveitsiläisille asiakkailleen, ja kuljetusyhtiön kuljetusasiakirjat vahvistavat vastaanottajan identiteetin.
- (191) Kyseessä olevia liiketoimia ei voida luokitella uudelleen yhteisön sisäisiksi luovutuksiksi Umicoren ja yhtiön C välillä seuraavista syistä:
- sopimuksen tehohetkellä Belgian viranomaiset olivat jo tietoisia siitä, että C tarkoitti itse asiassa yhtiötä, joita Italian ja Espanjan veroviranomaiset pitivät tekaistuin yhtiöinä,
 - Belgian ja Italian viranomaiset ja Umicore eivät ole koskaan kyseenalaistaneet sveitsiläisten yhtiöiden olemassaoloa,
 - Umicore ei voinut olla tietämätön siitä, ettei sillä ollut oikeutta soveltaa arvonlisäverolain 39 §:ssä säädettyä verovapautusta (vientiä koskeva arvonlisäverovapautus), koska tavaroiden vientiä ei tapahtunut.
- (192) Tämän seurauksena kyseiset liiketoimet eivät olleet oikeutettuja arvonlisäverolain 39 §:n mukaiseen arvonlisäverovapautukseen (koska vientiä ei tapahtunut) eivätkä arvonlisäverovapautukseen lain 39 a §:n nojalla. Kyseisiä liiketoimia on tässä tapauksessa arvioitava tavaroiden luovutuksena ilman kuljetusta, jolle ei voida myöntää vapautusta arvonlisäverosta. Näin ollen arvonlisäverolain 15 §:n 2 ja 7 momentin sekä 2 §:n nojalla Umicoren oli maksettava arvonlisävero 312 608 393 Belgian frangia (7 749 359 euroa). Lisäksi oli määrättävä 10 prosentin sakko eli 31 260 839 Belgian frangia arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin ja asetuksen nro 41 1 §:n 1 momentin mukaisesti. Komissiolla ei ole syytä katsoa, että tämä 10 prosentin määrä muodostaisi ongelman suhteellisuusperiaatteen kannalta ⁽⁵⁶⁾.
- (193) Sovellettavien verosääntöjen mukaisesti verovelvollisen maksettavaksi tuleva arvonlisävero, jota ei ole laskutettu asiakkaalta, on katsottava kuluksi, joka voidaan vähentää yhtiöverotuksessa veron perustasta. Myös hallinnollisten sakkojen määrä voidaan vähentää yhtiöverotuksessa.
- 3. Tavaroiden luovutus italialaisille ja espanjalaisille asiakkaille**
- (194) Kiistanalaiset liiketoimet kyseisten asiakkaiden kanssa kulivat lokakuun ja joulukuun 1996 välisenä aikana seuraavasti:

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

⁽⁵⁶⁾ Sovellettaessa 70 §:n 1 momenttia veroviranomaisten soveltama vähimmäismäärä on 10 prosenttia.



(195) Umicore laskutti tavaroista yhtiöitä B, joiden kotipaikat sijaitsevat Italiassa ja Espanjassa ja joilla on kyseisissä maissa arvonlisäverotunniste. Kyseisissä laskuissa oli kyse puhtaan hopean mynnistä toimitusehdolla "ex works", ja niissä sovellettiin arvonlisäverolain 39 §:n mukaista verovapautusta (vientä) tai 39 a §:n mukaista verovapautusta (yhteisön sisäiset luovutukset). Tavarat kuljetettiin suoraan Belgiassa sijaitsevasta tuotantopaikasta Italiaan. Useimmissa tapauksissa laskut maksoi sveitsiläinen yhtiö C ⁽⁵⁷⁾, joka näytti olevan myös kuljetuksen todellinen tilaaja ⁽⁵⁸⁾.

kopuolelle, Belgian viranomaiset totesivat jälkiverotuspäätöksessään, että arvonlisäverolain 39 §:n mukaista verovapautusta ei voitu soveltaa ja että kyseiset myynnit oli luokiteltava uudelleen sellaisiksi tavaroiden luovutuksiksi, joista on kannettava arvonlisävero Belgiassa arvonlisäverolain 15 §:n 2 ja 7 momentin ja 2 §:n nojalla. Viranomaiset päättelivät, että Umicoren oli maksettava arvonlisäveroa 63 216 555 ⁽⁵⁹⁾ Belgian frangia (1 567 097,46 euroa) ja sakko, jonka määrä oli 10 prosenttia tässä summasta

(196) Italian ja Espanjan veroviranomaisten Belgian viranomaisille ennen sopimuksen tekemistä lähettämät tiedot näyttivät osoittavan, että yhtiöt B olivat tekaistuja.

(198) ISI:n kanssa käymässään kirjeenvaihdossa Umicore ilmoitti, että yhtiöt B olivat antaneet tavaroiden kuljetuksen järjestämisen tehtäväksi sveitsiläisille yhtiöille, jotka toimivat lisäksi niiden rahoitusvälittäjänä.

(197) Belgian veroviranomaiset katsoivat 30 päivänä marraskuuta 1998 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä, että tavaroiden hankkijat oli ilmoitettu väärin kauppalaskuilla ja että todellisuudessa tavaroiden hankkijat olivat sveitsiläiset yhtiöt C. Koska tavaroita ei viety unionin alueen ul-

(199) Tältä osin on huomattava, että asiakirja-aineistossa ei ole seikkoja, jotka osoittaisivat, että sveitsiläiset yhtiöt toimivat kuljetusagentteina italialaisten ja espanjalaisten yhtiöiden lukuun. Päinvastoin komissiolle toimitetut asiakirjat näyttävät osoittavan, että tavarat kuljetettiin sveitsiläisten yhtiöiden lukuun ja että sveitsiläiset yhtiöt olivat kyseisten tavaroiden vastaanottajat ja todelliset omistajat.

⁽⁵⁷⁾ C käsittää itse asiassa samat sveitsiläiset yhtiöt kuin toisessa esimerkissä.

⁽⁵⁸⁾ Umicoren laatimissa proformalaskuissa mainitaan tavarakuvaussessa C:n nimi "omistajana". Kuljetusasiakirjat on alun perin osoitettu sveitsiläiselle yhtiölle C, ja niissä mainitaan yleensä, että tavarat kuljetetaan Italiaan sveitsiläisen yhtiön C puolesta.

⁽⁵⁹⁾ 21 prosenttia laskutetuista määristä: $(29\,595\,944 + 34\,744\,972 + 32\,355\,113 + 73\,803\,950 + 130\,531\,237) \times 21\% = 63\,216\,555$ Belgian frangia.

(200) Näin ollen komissio katsoo, että Belgian viranomaisilla oli oikeus luokitella kiistanalaiset luovutukset jälkiverotuspäätöksissä uudelleen tavaroiden luovutukseksi sveitsiläisille yhtiöille. Tällaisista luovutuksista on kannettava arvonlisävero Belgiassa arvonlisäverolain 15 §:n 2 ja 7 momentin sekä 2 §:n mukaisesti ilman mahdollisuutta verovapautukseen arvonlisäverolain 39 tai 39 a §:n perusteella.

(201) Vaikka veroviranomaiset olisivat pystyneet laillisesti tunnustamaan liiketoimet italialaisten ja espanjalaisten yhtiöiden kanssa, verovapautus arvonlisäverolain 39 a §:n perusteella olisi pitänyt evätä, koska kuljetusta ei suoritettu myyjän (Umicore) tai hankkijan (B) toimesta tai lukuun.

(202) Tämän vuoksi on pääteltävä, että Umicore oli velvollinen maksamaan arvonlisäveroa 63 216 555 Belgian frangia (1 567 097,46 euroa) ja hallinnollista sakkoa 6 321 655 Belgian frangia (10 prosenttia maksettavasta arvonlisäverosta) arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin ja asetuksen nro 41 1 §:n 1 momentin nojalla.

(203) Tämä 63 216 555 Belgian frangia samoin kuin hallinnollisen sakon määrä voidaan periaatteessa vähentää yhtiöverotuksessa.

4. Vähennyskelvottomuuden huomioon ottaminen

(204) Yhtiöverotuksessa periaatteessa (veron perustasta) vähennyskelpoisen hallinnollisen sakon katsominen vähennyskelvottomaksi ja kyseisen sakon määrän pienentäminen vähennyskelvottomuuden huomioon ottamiseksi (korvaus tai "nettoutus") ei ole alalla sovellettavien sääntöjen eikä hallintokäytännön mukaista⁽⁶⁰⁾. Tämän vuoksi on otettava huomioon etu tai haitta, joka on seurausta tästä käytännöstä verrattuna tilanteeseen, jossa viranomaiset eivät ole soveltaneet tällaista korvausta.

(205) Sama perustelu koskee arvonlisäveroa, joka on periaatteessa vähennyskelpoinen yhtiöverotuksessa ja johon olisi sovellettu samaa korvausta.

(206) Edellä määritetyistä summista seuraavat on katsottava vähennyskelpoisiksi:

33 238 698 + 312 608 393 + 31 260 839 + 63 216 555 + 6 321 655 = 446 646 140 Belgian frangia.

(207) Näiden määrien vähennyskelvottomuudesta aiheutui Umicorelle kielteistä vaikutusta arviolta seuraavasti:

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

(208) Ottaen kuitenkin huomioon, että Umicoren veronalaiset tulot vuonna 2000 jäivät negatiivisiksi, kyseisten määrien vähennyskelvottomuudella oli todellisuudessa kielteinen vaikutus vasta seuraavalla verokaudella (vuoden 2001 tulot), jonka aikana Umicore oli kirjannut kokonaan sen verotuksellinen tappion, joka oli mahdollista siirtää. Tämän vuoksi Belgian viranomaisten soveltama korvausjärjestelmä johti siihen, että veron tai sakon maksaminen siirtyi seuraavalle verokaudelle.

(209) Koska Belgian yhtiöverot kannetaan pääsääntöisesti verovelvollisen verovuoden aikana veronkorotusten⁽⁶²⁾ välttämiseksi suorittamalla ennakkomaksuilla, on kohtuullista katsoa, että ilman korvausta Umicore olisi joutunut suorittamaan kyseiset maksut vuoden 2001 puolivälissä, mikä käytännössä tarkoittaa sitä, että Umicore hyötyi 179 417 754 Belgian frangin maksamisen lykkäytymisestä kuudella kuukaudella.

(210) Vähennyskelvottomuuden positiivinen vaikutus Umicoren kannalta voidaan arvioida seuraavasti:

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

5. Viivästyskorot

(211) Edellä lasketuista arvonlisäveroista periaatteessa maksettavat viivästyskorot on laskettava 0,8 prosentin kuukausiprosentin perusteella 21 päivästä tammikuuta 1997⁽⁶⁴⁾ alkaen todelliseen maksuajankohtaan asti, joka oli joulukuun 2000 lopussa.

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

6. Luettelo velkasummista vuosilta 1995 ja 1996

(212) Seuraavassa taulukossa esitetään ne vähimmäismäärät, jotka Umicore on velkaa vuosilta 1995 ja 1996:

(Belgian frangia)

KUVAUS	VELKASUMMA
1) Ensimmäinen liiketoimityyppi	
Hallinnollinen sakko	33 238 698
2) Toinen liiketoimityyppi	

⁽⁶⁰⁾ Ks. II.2 jakso.

⁽⁶¹⁾ Sopimuksen tekohetkellä sovellettu yhtiöveroaste.

⁽⁶²⁾ Ks. tuloverolain (CIR92) 218 § yhdessä 157–168 §:n kanssa.

⁽⁶³⁾ Belgian veroviranomaisten viivästyskorkojen laskennassa soveltama aste.

⁽⁶⁴⁾ Jälkiverotuspäätöksessä veroviranomaisten tavanomaisen käytännön perusteella määritetty päivämäärä.

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

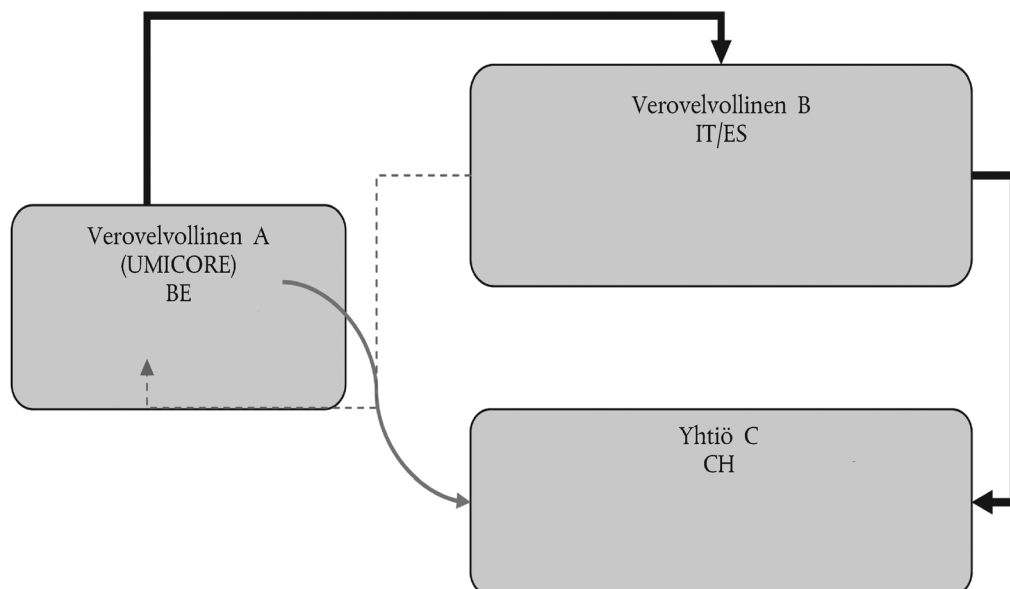
(Belgian frangia)

KUVAUS	VELKASUMMA
Maksettava arvonlisävero	312 608 393
Hallinnollinen sakko (10 %)	31 260 839
3) Kolmas liiketoimityyppi	
Maksettava arvonlisävero	63 216 555
Hallinnollinen sakko (10 %)	6 321 655
Välisumma	446 646 140
4) Viivästyskorot	141 310 180
Periaatteessa maksettava kokonaissumma (alv + korot)	587 956 320
5) Vähennyskeltvottomuuden vaikutus:	
– vähennyskeltvottomuuden negatiivinen vaikutus	– 179 417 754
+ lykätyn maksun positiivinen vaikutus	8 612 052
YHTEENSÄ	417 150 618

(213) Edellä esitetyn laskelman perusteella on katsottava, että vähimmäismäärä, jonka Umicore oli velvolinen maksamaan vuosilta 1995 ja 1996 veroviranomaisten kanssa tehdyn sovintosopimuksen puitteissa, on 587 956 320 Belgian frangia (14 575 056,46 euroa). Ennen kuin tätä määrää verrataan sopimuksen mukaiseen määrään on otettava huomioon vähennyskeltvottomuuden vaikutus, joka laskee määrän 417 150 618 Belgian frangiin (10 340 893,71 euroon).

VIII.2.3 Vuodet 1997 ja 1998

(214) Vuosien 1997 ja 1998 osalta 30 päivänä huhtikuuta 1999 tehdyssä jälkiverotuspäätöksessä kyseenalaistetut liiketoimet olivat seuraavat:



→ Lasku

→ Kuljetusyhtiön C:n lukuun suorittama kuljetus

→ Maksu

- (215) Tässä viimeisessä tapauksessa Umicoren asiakas on sveitsiläisen yhtiön sivukonttori B, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jolla on arvonlisäverotunniste Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Myöhempi asiakas on italialainen verovelvollinen C. Tavarat kuljetettiin suoraan Belgiassa sijaitsevasta tuotantopaikasta Italiaan. Umicoren laatimat kauppalaskut maksoi verovelvollinen B.
- (216) Veroviranomaiset katsoivat 30 päivänä huhtikuuta 1999 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä, että verovelvollinen B ei ollut oikeutettu vaatimaan arvonlisäverolain 39 a §:ssä säädettyä vapautusta arvonlisäverosta, koska sillä ei ollut arvonlisäverotunnistetta Italiassa. Toissijaisesti viranomaiset katsoivat, että vaikka verovelvollisen B myönnettäisiin harjoittavan todellista taloudellista toimintaa, minkä perusteella se oli arvonlisäverovelvollinen, kyseisiä myyntejä olisi arvioitava yhteisön sisäisinä kolmikantaisina liiketoimina. Tässä tapauksessa ensimmäistä myyntitapahtumaa Umicoren ja verovelvollisen B välillä olisi arvioitava kansallisenä myyntinä ilman kuljetusta, josta on kannettava arvonlisävero Belgiassa ilman mahdollisuutta verovapautukseen, koska kuljetus olisi suoritettu italialaisten asiakkaiden lukuun.
- (217) Aluksi on syytä panna merkille, että toisin kuin vuosien 1995 ja 1996 tapauksessa ISI:n tarkastajat katsoivat itsekin myöhemmin, ettei ollut riittävästi todisteita verovapautuksen epäämiselle. Tämä käy selvästi ilmi tarkastajien ennen sopimuksen tekemistä ja sen jälkeen johtajalleen lähettämissä sisäisissä muistioissa.
- (218) Toiseksi Belgian 6 päivänä elokuuta 2009 päivätyllä kirjeellä komissiolle lähettämistä asiakirjoista ilmenee, että kuljetus suoritettiin verovelvollisen B lukuun (eikä mahdollisen myöhemmän asiakkaan lukuun). Tämä näyttää olevan mahdollista vahvistaa myös niiden asiakirjojen jäljennösten perusteella, jotka Umicore lähetti ISI:lle 11 päivänä kesäkuuta 1999 päivätyssä kirjeessä ja jotka osoittavat, että jokaisen myynnin tapauksessa verovelvollinen B lähetti Umicorelle faksin, jossa ilmoitettiin kuljetusyhtiö, kuljettajan nimi ja kuorma-auton rekisterinumero.
- (219) Lisäksi sillä seikalla, että verovelvollisella B ei ollut Italiassa voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta, kuten Belgian viranomaiset totesivat 30 päivänä huhtikuuta 1999 tekemässään jälkiverotuspäätöksessä, ei näytä olevan merkitystä, sillä verovelvollisilla ei tarvitse olla arvonlisäverotunnistetta siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään. On myös huomattava, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset, jotka toimittivat pyynnöstä Belgian viranomaisille tietoja, eivät missään vaiheessa asettaneet kyseenalaiseksi verovelvollisen B toimintoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.
- (220) Lopuksi on todettava, että Belgian veroviranomaiset eivät ole asettaneet kyseenalaiseksi sitä, että tavarat todella poistuivat Belgian alueelta ja ne kuljetettiin toiseen jäsenvaltioon.

- (221) Nämä seikat näyttävät osoittavan selvästi, että ISI:llä ei ollut tietoja, joiden perusteella se olisi voinut evätä Umicoren soveltaman arvonlisäverovapautuksen. Näin ollen on pääteltävä, että Umicore ei ollut velvollinen maksamaan lisää arvonlisäveroa, sakkoa tai korkoja vuosilta 1997 ja 1998.

VIII.2.4 Taloudellisen edun olemassaoloa koskevat päätelmät

- (222) Edellä esitetyn arvioinnin perusteella on katsottava, että vähimmäismäärä, jonka Umicore oli velvollinen maksamaan vuosilta 1995–1998 veroviranomaisten kanssa tehdyn sovintosopimuksen puitteissa, oli 417 150 618 Belgian frangia (10 340 893,71 euroa).
- (223) Koska tämä summa on pienempi kuin Umicoren 21 päivänä joulukuuta 2000 tehdyn sopimuksen perusteella maksama summa, ei voida päätellä, että Belgian viranomaiset olisivat tehneet suhteettomia myönnytyksiä. Sopimus poikkesi säännöistä ja hallintokäytännöstä ainoastaan korvausmenetelmän osalta, jonka mukaan maksettavaa summaa pienennettiin sen huomioon ottamiseksi, ettei sitä ollut mahdollista vähentää yhtiöverotuksessa. Tästä käytännöstä seurauksena oleva taloudellinen vaikutus on kuitenkin otettu asianmukaisesti huomioon arvioinnissa.
- (224) Tämän vuoksi komissio katsoo, että Belgian veroviranomaiset eivät ole myöntäneet Umicorelle taloudellista tai verotuksellista etua 21 päivänä joulukuuta 2000 tehdyn sopimuksen puitteissa.

IX PÄÄTELMÄ

- (225) Komissio toteaa, että Belgian veroviranomaisten ja Umicoren 21 päivänä joulukuuta 2000 tekemä sopimus ei antanut Umicorelle etua eikä sen vuoksi muodosta SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Belgian valtion ja Umicore SA:n (entinen Union Minière SA) 21 päivänä joulukuuta 2000 tekemä sopimus, joka koskee 423 miljoonan Belgian frangin suuruista summaa, ei muodosta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tukea.

2 artikla

Tämä päätös on osoitettu Belgian kuningaskunnalle.

Tehty Brysselissä 26 päivänä toukokuuta 2010.

Komission puolesta
Joaquín ALMUNIA
Varapuheenjohtaja