

BESLUITEN

BESLUIT VAN DE COMMISSIE

van 26 mei 2010

betreffende de door België ten uitvoer gelegde steunmaatregel C 76/03 (ex NN 69/03) in de vorm van een dading met de fiscus ten gunste van Umicore NV (voorheen Union Minière NV)

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2010) 2538)

(Slechts de teksten in de Nederlandse en de Franse taal zijn authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

(2011/276/EU)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken ⁽¹⁾, en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

I. DE PROCEDURE

- (1) Bij schrijven van 11 februari 2002 heeft de Commissie België de inlichtingen meegedeeld waarover zij beschikte met betrekking tot een akkoord tussen de Bijzondere Belastinginspectie van de Belgische belastingdienst (hierna „de BBI” genoemd), en Umicore NV (hierna „Umicore” genoemd), voorheen Union Minière NV, betreffende een vermindering van een schuld op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna „btw” genoemd). In die brief had de Commissie België verzocht haar alle inlichtingen te verschaffen die haar in staat konden stellen dit akkoord aan de artikelen 107 en 108 van het Verdrag ^(*) te toetsen.
- (2) België heeft de Commissie bij schrijven van 7 mei 2002 geantwoord.
- (3) Bij schrijven van 9 augustus 2002 heeft de Commissie om nadere inlichtingen verzocht teneinde haar beoordeling van de betrokken maatregel te kunnen afronden. Die inlichtingen zijn door de Belgische regering bij schrijven van 18 september 2002 toegezonden.
- (4) Bij schrijven van 21 oktober 2003 heeft de Commissie België verzocht aanvullende documenten te verstrekken,

⁽¹⁾ PB C 280 van 17.11.2004, blz. 10.

^(*) De artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag zijn sinds 1 december 2009 de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). De respectieve bepalingen zijn in wezen identiek. Voor zover van toepassing, dienen in dit besluit de verwijzingen naar de artikelen 107 en 108, VWEU te worden gelezen als verwijzingen naar de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag. Bij het VWEU zijn ook enkele wijzigingen in de terminologie aangebracht, zoals de vervanging van „Gemeenschap” door „Unie” en van „gemeenschappelijke markt” door „interne markt”.

die het standpunt van de Belgische belastingdienst ten aanzien van het akkoord met Umicore konden verduidelijken.

- (5) Bij schrijven van 31 oktober 2003 heeft België de Commissie meegedeeld dat het belastingdossier van Umicore en alle stukken betreffende het betrokken akkoord in beslag waren genomen door de heer Lugentz, onderzoeksrechter te Brussel, die was belast met een strafrechtelijk onderzoek tegen X in verband met de omstandigheden waarin het akkoord tussen de BBI en Umicore was gesloten.
- (6) De Commissie heeft België bij schrijven van 10 december 2003 in kennis gesteld van haar besluit om ten aanzien van deze steunmaatregel de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag in te leiden.
- (7) Het besluit van de Commissie tot inleiding van de procedure is op 7 september 2004 bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ⁽²⁾. De Commissie heeft de belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen over de betrokken steunmaatregel te maken.
- (8) Door een fout in de op 7 september 2004 bekendgemaakte tekst is het besluit opnieuw bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van 17 november 2004 ⁽³⁾.
- (9) De Commissie heeft in dat verband opmerkingen ontvangen van Umicore bij brieven van 7 oktober en 13 december 2004, en van een anonieme derde bij brief die op 4 oktober 2004 is ingekomen.
- (10) Na de nieuwe bekendmaking van het besluit heeft België zijn opmerkingen toegezonden bij schrijven van 15 december 2004.

⁽²⁾ PB C 223 van 7.9.2004, blz. 2.

⁽³⁾ Zie voetnoot 1.

- (11) Op 13 mei 2005 heeft de Commissie de opmerkingen van derden aan België gezonden, dat op 13 juni 2005 zijn opmerkingen heeft gezonden.
- (12) Bij brief van 12 december 2005 heeft de Commissie België meegedeeld dat zij besloten had het onderzoek van de maatregel op te schorten totdat er in deze lopende zaak een formeel besluit van de gerechtelijke instanties zou zijn gekomen.
- (13) In zijn antwoord van 19 januari 2006 heeft België erop gewezen dat er inderdaad huiszoekingen hadden plaatsgevonden in de kantoren van de belastingdienst, dat het volledige belastingdossier in beslag was genomen, en dat het de Commissie zeker op de hoogte zou houden van de besluiten die de gerechtelijke instanties aan de betrokken dienst zouden doen toekomen.
- (14) Bij brief van 31 maart 2008 heeft de Commissie België verzocht haar te informeren over de stand van zaken in de gerechtelijke procedure en over de eventuele teruggave van de in beslag genomen documenten.
- (15) België heeft de Commissie bij brief van 16 juni 2008 geantwoord en verklaard dat de gerechtelijke procedure op 13 november 2007 was afgesloten.
- (16) Op 28 juli 2008 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden van de vertegenwoordigers van de BBI en van de Commissie, waarna België via e-mail een lijst met vragen is gezonden over de punten die de vertegenwoordigers van de Commissie tijdens die bijeenkomst aan de orde hadden gesteld. België heeft zijn antwoord bij brief van 9 september 2008 toegezonden.
- (17) Bij brief van 17 oktober 2008 heeft de Commissie België eraan herinnerd dat het alle nodige stappen diende te ondernemen, daaronder begrepen het teruggeven van de in beslag genomen documenten, om de vragen van de Commissie te beantwoorden. In die brief heeft de Commissie ook gewezen op de mogelijkheid dat België een formeel bevel zou krijgen om de verlangde inlichtingen te verstrekken, aangezien deze inlichtingen de Commissie reeds hadden moeten worden verstrekt naar aanleiding van haar eerdere verzoeken om inlichtingen.
- (18) Via e-mail van 21 januari 2009 heeft de Commissie België verzocht haar op de hoogte te houden van het gevolg dat aan haar brief van 17 oktober 2008 was gegeven. België heeft bij brief van 29 januari 2009 geantwoord dat de BBI stappen had ondernomen om op de vragen van de Commissie een antwoord te geven.
- (19) Bij brief van 7 mei 2009 heeft België de Commissie geantwoord dat de in beslag genomen documenten eindelijk aan de BBI waren teruggegeven en dat deze werden onderzocht om de vragen van de Commissie te kunnen beantwoorden.
- (20) Bij brief van 6 augustus 2009 heeft België de Commissie zijn antwoord gegeven op de vragen die de Commissie in haar brief van 17 oktober 2008 had gesteld.
- (21) Op verzoek van de Commissie heeft België via e-mail van 22 september 2009 aanvullende inlichtingen verschaft over een aantal toepasselijke administratieve bepalingen.

II. NADERE BESCHRIJVING VAN DE STEUNMAAT-REGEL

II.1 Algemeen kader voor de dading van 21 december 2000 tussen de BBI en Umicore

- (22) In het kader van onderzoeken door belastingdiensten van verschillende lidstaten naar verkooptransacties betreffende edele metalen, heeft de Gewestelijke Directie Brussel van de BBI verificaties uitgevoerd bij Umicore NV met betrekking tot de periode 1995-1999. Na die verificaties heeft de BBI op, onderscheidenlijk, 30 november 1998 en 30 april 1999 aan Umicore twee regularisatieopgaven betekend, waarin werd vastgesteld dat op onregelmatige wijze btw-vrijstellingen waren toegepast op de verkoop van zilverkorrels aan in Italië, Zwitserland en Spanje gevestigde vennootschappen.
- (23) Deze beide regularisatieopgaven hadden meer bepaald betrekking op de voorlopige vaststelling van het btw-bedrag dat Umicore verschuldigd was na de onregelmatig toegepaste vrijstellingen, op de te betalen fiscale boete en op de rente die van rechtswege opeisbaar is vanaf het tijdstip waarop de btw-schuld is ontstaan. In deze beide opgaven werd de belastingplichtige verzocht de BBI zijn schriftelijke instemming te zenden met de aldus vastgestelde bedragen, subsidiair haar naar behoren met redenen omklede bezwaren te doen toekomen, binnen een termijn van 20 dagen.
- (24) Umicore heeft voor deze laatste optie gekozen en de BBI in juni 1999 twee brieven gezonden waarin zij haar bezwaren ten aanzien van de vaststellingen van de BBI formuleerde en betoogde dat de btw-vrijstelling regelmatig was toegepast. Op 23 december 1999 heeft de BBI Umicore haar opmerkingen naar aanleiding van de twee brieven van de belastingplichtige meegedeeld en andermaal de geldigheid van de in beide regularisatieopgaven gedane vaststellingen aangevoerd. De BBI heeft Umicore dan ook verzocht ofwel haar instemming met de vastgestelde belasting te doen toekomen, ofwel nieuwe elementen aan te dragen voor het verlagen of ongedaan maken van deze belasting, en in voorkomend geval, haar afstand van de verlopen tijd der verjaring aan te geven, teneinde de verjaring te schorsen voor de vordering tot voldoening van de belasting, de interesten en de fiscale geldboeten. Op 30 maart 2000 heeft Umicore haar argumentatie aangevuld en de conclusies van de BBI andermaal verworpen.
- (25) Op 21 december 2000 heeft de BBI ingestemd met een voorstel van akkoord dat Umicore met betrekking tot de beide regularisatieopgaven had gedaan („dading”) en dat betrekking had op de toepassing van de btw gedurende de totale door de BBI gecontroleerde periode. De betrokken dading houdt in dat Umicore een bedrag betaalt dat sterk verlaagd is ten opzichte van de bedragen waarvan sprake is in voormelde regularisatieopgaven.

II.2. Btw-regeling van toepassing op intracommunautaire leveringen en op de uitvoer van goederen

- (26) De btw-regels die van toepassing zijn op de intracommunautaire leveringen en op de uitvoer van goederen waarop de dading betreffende de periode 1995-1998 ziet, vinden hun oorsprong in de omzetting in het

Belgische btw-wetboek van Richtlijn 91/680/EEG van de Raad ⁽⁴⁾. Die richtlijn bevatte een overgangsregeling inzake btw en wijzigde, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen binnen de Unie, de zesde btw-richtlijn ⁽⁵⁾.

1. Belasting van de levering van goederen

- (27) In artikel 2, eerste alinea, van het btw-wetboek (hierna „WBTW” genoemd) is bepaald: „De leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, zijn aan de belasting onderworpen wanneer ze in België plaatsvinden.”.

- (28) Voorts is in artikel 10 WBTW bepaald:

„Als een levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken. Er wordt onder meer het feit bedoeld waarbij een goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld ingevolge een contract tot overdracht of aanwijzing.”.

- (29) Ten slotte is in artikel 15 WBTW bepaald:

„§ 1. Een levering van goederen vindt plaats in België als de overeenkomstige §§ 2 tot 6 aangemerkte plaats zich in België bevindt.

§ 2. Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt de plaats waar het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld.

Als plaats van de levering wordt evenwel aangemerkt:

1° de plaats waar de verzending of het vervoer naar de verkrijger aanvangt, wanneer het goed door de leverancier, door de verkrijger of door een derde wordt verzonden of vervoerd;

[...]

§ 7. Behoudens tegenbewijs wordt de levering van een roerend goed geacht in België plaats te vinden wanneer, op het tijdstip van de levering, één der bij de levering betrokken partijen er een zetel van economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd of, bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, een woonplaats of een gebruikelijke verblijfplaats.”.

- (30) Een levering van goederen (waarvan het vervoer in België aanvangt) is dus in beginsel in België belastbaar. Wanneer een van de partijen bij de handeling in België is gevestigd, voert de wet een gewettigd vermoeden in dat de levering geacht wordt in België te hebben plaatsgevonden.

2. Btw-plichtigheid

- (31) Op grond van artikel 51, lid 1, WBTW is de belasting verschuldigd door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht.

3. Uitvoer

- (32) Artikel 39, lid 1, WBTW bevat een regeling inzake btw-vrijstelling voor de uitvoer van goederen, waarbij is bepaald: „Van de belasting zijn vrijgesteld: 1° de leveringen van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap; 2° de leveringen van goederen die door of voor rekening van een niet in België gevestigde koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, [...]”.

- (33) Overeenkomstig artikel 39, lid 3, WBTW zijn in het Belgische recht bij koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 (hierna „KB nr. 18” genoemd) de voorwaarden vastgesteld ten aanzien van de uitvoer van goederen van België naar een plaats buiten de Gemeenschap ⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ In artikel 5, lid 2, van KB nr. 18 is bepaald: „De niet in België gevestigde koper die zelf in België goederen in bezit neemt, moet bij de inbezitneming aan zijn in België gevestigde verkoper een ontvangstbewijs afleveren. Het aan de verkoper af te leveren ontvangstbewijs moet, benevens de datum van afgifte en de omschrijving van de goederen, het land van bestemming vermelden. Hetzelfde document moet worden afgeleverd aan de verkoper wanneer de goederen in België in bezit worden genomen door een derde persoon die handelt voor rekening van de niet in België gevestigde koper. Het bedoelde document moet in dat geval worden afgeleverd door deze persoon die erin verklaart te handelen voor rekening van zijn opdrachtgever.” In artikel 6 van KB nr. 18 is verder bepaald: „Het bewijs van uitvoer moet door de verkoper worden geleverd [...] onafhankelijk van het stuk voorgeschreven door artikel 5, § 2”. Daarnaast is in artikel 3 van KB nr. 18 bepaald: „De verkoper van de goederen moet te allen tijde in het bezit zijn van alle stukken waaruit de echtheid van de uitvoer blijkt; hij moet ze op ieder verzoek van de met de controle belaste ambtenaren overleggen. Die stukken zijn, onder meer, de bestelbons, de vervoerdocumenten, de betalingsstukken alsmede de aangifte ten uitvoer bedoeld in artikel 2”. In dat laatste artikel is bepaald: „Een kopie van de verkoopfactuur of, bij ontstentenis van een verkoopfactuur, een verzendingsstuk dat alle gegevens van een verkoopfactuur bevat, moet worden afgegeven op het douanekantoor waar, overeenkomstig de douanereglementering inzake uitvoer, een aangifte ten uitvoer moet worden ingediend”.

⁽⁴⁾ PB L 376 van 31.12.1991, blz. 1.

⁽⁵⁾ Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (zesde btw-richtlijn) (PB L 145 van 13.6.1977, blz. 1). Richtlijn 77/388/EEG is vervangen door Richtlijn 2006/112/EG (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1).

4. Intracommunautaire leveringen

- (34) Artikel 39 bis WBTW luidt, sinds 1 januari 1993, als volgt: „Van de belasting zijn vrijgesteld: 1° de leveringen van goederen door de verkoper [...], door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Gemeenschap, die worden verricht voor een andere belastingplichtige, of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die als zodanig optreden in een andere lidstaat en die er aldaar toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de belasting te onderwerpen, [...]”.

- (35) In de Belgische belastingwetgeving worden meerdere voorwaarden opgelegd wat betreft het bewijs dat moet worden geleverd met het oog op een correcte toepassing van de vrijstelling van artikel 39 bis WBTW. In artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 52 van 29 december 1992 (hierna „KB nr. 52” genoemd) is bepaald: „De in artikel 39 bis van het Wetboek bedoelde vrijstellingen zijn afhankelijk van het bewijs dat de goederen verzonden of vervoerd zijn buiten België maar binnen de Gemeenschap.”. Vervolgens is in artikel 2 van KB nr. 52 bepaald dat deze vrijstelling „bovendien afhankelijk is van het bewijs dat de levering geschiedt voor een belastingplichtige [...], die voor de belasting over de toegevoegde waarde geïdentificeerd is in een andere lidstaat.” Voorts is in artikel 3, lid 1, van datzelfde KB nr. 52 bepaald: „De verkoper van de goederen moet te allen tijde in het bezit zijn van alle stukken waaruit de echtheid van de uitvoer blijkt; [...]”. In dit verband wordt in het uittreksel van het persbericht dat in het Belgisch Staatsblad nr. 36 van 20 februari 1993 is gepubliceerd, de aandacht van de belastingplichtigen gevestigd op het feit dat „het vervoer [...] moet gebeuren door de verkoper, de koper of voor hun rekening. Dit heeft voor gevolg dat een vervoer dat geschiedt door of voor rekening van een daaropvolgende klant van de koper (geval van kettingverkoop waarbij de goederen worden vervoerd door of voor rekening van de uiteindelijke koper), geen grondslag kan vormen voor een vrijstelling van de vorige leveringen.”.

- (36) Om voor de vrijstelling in het kader van een intracommunautaire levering in aanmerking te komen, dient de belastingplichtige onder meer aan te tonen dat het vervoer is gebeurd door de verkoper, de afnemer of voor hun rekening ⁽⁷⁾.

⁽⁷⁾ In een uittreksel uit het antwoord van de Belgische minister van Financiën op parlementaire vraag nr. 248 van 23 januari 1996 (Bulletin van vragen en antwoorden, Kamer, gewone zitting 1995-1996, nr. 26 van 18.3.1996.) staat te lezen: „Een intracommunautaire levering vanuit België is derhalve een handeling die principieel de btw in België opeisbaar maakt, indien ze wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. [...] Het recht op deze vrijstelling moet vanzelfsprekend bewezen worden door de leverancier die de vrijstelling inroept. Op hem rust derhalve de bewijslast om aan te tonen dat voormelde voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling vervuld zijn.”.

- (37) Bij niet-naleving van de voorwaarden voor vrijstelling uit hoofde van de artikelen 39 en 39 bis WBTW wordt de levering van goederen belastbaar in België en ontstaat de schuld uit het enkele feit dat de handeling plaatsvindt ⁽⁸⁾. Op basis van de toepassing van een beginsel van fair play ten aanzien van de belastingplichtige, is de Belgische belastingdienst niettemin bereid de vrijstelling uit hoofde van die artikelen toe te passen wanneer de belastingplichtige niet in staat is zelf alle bewijzen te leveren waaruit blijkt dat de vrijstellingsvoorwaarden in acht zijn genomen, maar de belastingdienst zelf over dergelijke bewijzen beschikt bijvoorbeeld in het kader van de wederzijdse bijstand van andere lidstaten of derde landen.

5. Belasting op basis van feitelijke omstandigheden

- (38) Volgens vaste rechtspraak van het Belgische Hof van Cassatie dient de belasting (daaronder begrepen de btw) te worden gevestigd op basis van feitelijke omstandigheden ⁽⁹⁾. Op basis van dat beginsel dient de belastingdienst zijn belasting dus te vestigen niet op de schijnhandeling zoals die door de belastingplichtige wordt gepresenteerd, doch op de feitelijke handeling (zoals die uit de werkelijke intentie van de betrokken partijen voortvloeit).

6. De procedure

- (39) Ingeval de belastingdienst de btw-vrijstellingen betwist die op de levering van de betrokken goederen zijn toegepast, doet hij de belastingplichtige een regularisatie-opgave ⁽¹⁰⁾ toekomen waarbij in de regel ook een boete wordt opgelegd.

7. Dading met de belastingplichtige

- (40) Volgens artikel 84, tweede alinea, WBTW treft de minister van Financiën met de belastingschuldigen dadingen, voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting. Dergelijke dadingen kunnen dus alleen op feitelijke kwesties en niet op rechtswesties zien. Dergelijke dadingen vallen over het algemeen alleen te overwegen wanneer beide partijen toegevingen doen (niet op

⁽⁸⁾ In artikel 16 is bepaald dat de levering plaatsvindt op het tijdstip waarop het goed ter beschikking van de verkrijger wordt gesteld, terwijl volgens artikel 17 het belastbare feit plaatsvindt en de belasting opeisbaar wordt op het tijdstip waarop de levering van het goed plaatsvindt.

⁽⁹⁾ Zie het arrest van het Hof van Cassatie van 21 mei 1982, Pasi-nomie I, 1982, blz. 1106.

⁽¹⁰⁾ Ook al is in het WBTW niet uitdrukkelijk in deze procedure voorzien, toch vormt zij de gebruikelijke praktijk van de belastingdienst om aldus diverse basisbeginselen te kunnen respecteren, waaronder het recht op verdediging en het beginsel van het behoorlijk bestuur.

het punt van het bedrag van de belasting die uit de vaststaande feiten kan resulteren, doch over feitelijke kwesties, de vaststelling van geldboeten enz.)⁽¹¹⁾.

- (41) Voor deze bevoegdheid van de minister van Financiën is machtiging verleend aan de gewestelijke directies van de btw-administratie en aan de BBI.

8. Het opleggen van administratieve geldboeten

- (42) Wat betreft het opleggen van geldboeten bij gebreke van bewijs van het recht op vrijstelling, is in artikel 70, lid 1, WBTW bepaald dat voor iedere overtreding van de verplichting de btw te voldoen, een geldboete wordt opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting. Niettemin is in het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 (hierna „KB nr. 41” genoemd) een schaal voor vermindering van de proportionele fiscale geldboeten vastgesteld. Overeenkomstig artikel 1, lid 1, van KB nr. 41 wordt deze geldboete verlaagd tot 10 % van de verschuldigde belasting (tabel G van de bijlage) in het geval van inbreuken op de toepassing van artikel 39 bis WBTW (vrijstelling ten onrechte toegepast of bij gebreke van bewijs van het recht op vrijstelling). Dezelfde proportionele geldboete wordt opgelegd voor inbreuken van dezelfde aard op artikel 39 WBTW.
- (43) In artikel 70, lid 2, WBTW is dan weer bepaald dat wanneer de factuur niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van onder meer het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, een geldboete wordt opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting. Op grond van artikel 70, lid 2, tweede alinea, WBTW is die geldboete evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt⁽¹²⁾ of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twifelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant⁽¹³⁾.
- (44) In KB nr. 41⁽¹⁴⁾ wordt het bedrag van de geldboete verlaagd tot 100 % van de over de handelingen verschuldigde belastingen in het geval van onjuistheden in de op de facturen aan te brengen vermeldingen. In artikel 3 van datzelfde KB wordt voorzien in de volledige kwijtschelding van de geldboeten wanneer een schuldenaar zijn toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van een belastingdienst.

⁽¹¹⁾ Administratief commentaar WBTW nr. 84/91.

⁽¹²⁾ Inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het belang van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt.

⁽¹³⁾ Volgens het administratieve commentaar nr. 70/67 is deze bepaling van toepassing wanneer de belastingplichtige zonder factuur verkoopt aan een klant die zich aanmeldt als „particulier”, op voorwaarde dat de belastingplichtige geen ernstige reden heeft om te twifelen aan de niet-belastingplichtigheid van hun medecontractanten.

⁽¹⁴⁾ Zie tabel C.

9. Proportionaliteit van de geldboeten

- (45) In zijn arrest van 24 februari 1999⁽¹⁵⁾ heeft het Belgische Arbitragehof⁽¹⁶⁾ geoordeeld dat de rechter dient te kunnen „toetsen of een administratieve beslissing met repressief karakter in rechte en in feite verantwoord is en of zij de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, eerbiedigt”. In dat verband heeft het Arbitragehof ook geoordeeld dat de administratieve geldboeten op het gebied van btw een repressief karakter hadden.
- (46) Recente rechtspraak van het Belgische Hof van Cassatie⁽¹⁷⁾ heeft overigens bevestigd dat zowel de bevoegde belastingdienst als de rechter het evenredigheidsbeginsel moeten toepassen op het bedrag van de administratieve geldboeten, ook wanneer dat inhoudt dat van vaste tarieven wordt afgeweken.

10. Mogelijkheid voor de belastingdienst om geldboeten te verlagen of kwijt te schelden

- (47) Na de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, zijn de bepalingen van het WBTW⁽¹⁸⁾ waarin aan de minister van Financiën de bevoegdheid werd verleend om een boetevermindering toe te kennen, ingetrokken. Op grond echter van artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831⁽¹⁹⁾ behoudt de minister van Financiën of de daartoe gemachtigde ambtenaar, de bevoegdheid om geldboeten te verminderen of kwijt te schelden. De minister heeft deze bevoegdheid overgedragen aan de directeur-generaal en de gewestelijke directeurs⁽²⁰⁾ van de btw-administratie⁽²¹⁾.
- (48) Op basis van deze bepaling kan de belastingdienst, wanneer deze een btw-boete oplegt, in beginsel afwijken van de wettelijke boetes schalen zoals die in artikel 70, lid 2, WBTW en in KB nr. 41 zijn vastgesteld, met name wanneer de strikte toepassing van deze schalen met het evenredigheidsbeginsel in strijd zou kunnen zijn.
- (49) Wanneer een boetevermindering mogelijk is, zou het dus normaal zijn dat bij een minnelijke schikking tussen de belastingdienst en de belastingplichtige deze schikking ook op de geldboete ziet en dat op dit punt ruimte is voor onderhandelingen.

⁽¹⁵⁾ Arrest van het Arbitragehof van 24 februari 1999, rol-nr. 1279, arrest nr. 22/99.

⁽¹⁶⁾ Thans het Grondwettelijk Hof.

⁽¹⁷⁾ Arresten van het Hof van Cassatie van 12 februari 2009, rol-nr. C.07.0507.N (niet bekendgemaakt), van 13 februari 2009, rol-nr. F.06.0107.N en van 12 februari 2009, rol-nr. F.06.0108.N.

⁽¹⁸⁾ Zie oud artikel 84 WBTW.

⁽¹⁹⁾ Volgens artikel 9 van dit Regentsbesluit beschikt de minister [van Financiën] op de verzoeken om kwijtschelding van boeten of verhogingen van recht ten titel van boeten, andere dan degene uitgesproken door de rechter.

⁽²⁰⁾ De gewestelijke directeurs van de BBI beschikken, krachtens artikel 95 van de wet van 15 maart 1999 dat artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980 vervangt, over dezelfde bevoegdheden.

⁽²¹⁾ Zie Btw-commentaar nr. 84/59.

11. Moratoire rente

- (50) Wat de rente betreft, is in artikel 91, lid 1, WBTW bepaald dat, per maand vertraging, een rente van 0,8 % is verschuldigd. Volgens artikel 84 bis WBTW mag in bijzondere gevallen de bevoegde gewestelijke directeur, onder door hem bepaalde voorwaarden, vrijstelling verlenen voor alle in artikel 91 WBTW bedoelde interesten of voor een deel ervan.
- (51) Uit het administratieve btw-commentaar ⁽²²⁾ volgt echter dat een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding slechts kan worden verleend ingeval de belastingplichtige in een moeilijke financiële situatie verkeert die aan een oorzaak buiten zijn wil is te wijten. Dit standpunt is door België bevestigd in de brief van 13 juni 2005 waarmee het reageert op de opmerkingen van derden en verklaart dat de gewestelijke directeurs van de BBI nimmer in een dossier een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding van de moratoire rente hebben verleend. Bovendien wordt deze kwijtschelding alleen verleend aan belastingplichtigen die zich in een financieel moeilijke situatie bevinden.

12. Teruggaaf

- (52) In artikel 77, lid 1, 7^o, WBTW is bepaald dat de belasting die geheven werd over van een levering van goederen (of van een dienstverrichting) tot beloop van het passende bedrag wordt teruggegeven wanneer de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan.
- (53) Volgens circulaire nr. 78 betreffende teruggaaf in btw-zaken ⁽²³⁾ is er niet alleen teruggaaf wanneer de schuldvordering van de prijs verloren is gegaan door faillissement of gerechtelijk akkoord, maar ook in alle gevallen waarin de leverancier of de dienstverrichter aantoonbaar dat de factuur geheel of ten dele onbetaald is gebleven of schoon hij alle middelen tot verhaal heeft aangewend. De vraag wanneer het verlies van een schuldvordering als zeker mag worden beschouwd, hangt af van de omstandigheden eigen aan ieder geval ⁽²⁴⁾.
- (54) Wanneer slechts een deel van de factuur is betaald, omdat bijvoorbeeld het factuurbedrag exclusief btw is betaald door de koper terwijl een bedrag dat met de btw overeenstemt niet is betaald, kan alleen het gedeelte van de btw dat evenredig betrekking heeft op het niet-betaalde bedrag ⁽²⁵⁾ voor teruggaaf in aanmerking komen ⁽²⁶⁾.

⁽²²⁾ Zie Btw-commentaar nr. 84 bis/4 e.v.

⁽²³⁾ Btw-circulaire nr. 78 van 15 december 1970, punt 9.

⁽²⁴⁾ Zie btw-handleiding van de btw-administratie, blz. 1211, punt 530.

⁽²⁵⁾ Wanneer een belastingplichtige aanvankelijk een bedrag 100 factureert, plus een btw-bedrag van 21 — of in totaal 121 — en de koper slechts het bedrag 100 betaalt, ziet de eventuele teruggaaf niet op het bedrag 21 maar wel op een bedrag van $21 \times (21/121) = 3,64$.

⁽²⁶⁾ Er bestaan geen precieze instructies over hoe de teruggaaf in het geval van gedeeltelijk verlies op de prijs moet worden berekend. Niettemin, staat niets eraan in de weg dat een dergelijke teruggaaf kan worden toegepast ingeval het btw-bedrag achteraf door de belastingplichtige wordt gefactureerd (ook wanneer dat meerdere jaren na het belastbare feit plaatsvindt).

13. Btw aftrekbaar van de vennootschapsbelasting

- (55) Volgens artikel 53 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 92 (hierna „WIB92” genoemd) kunnen bepaalde belastingen niet in mindering worden gebracht voor de berekening van de belastbare grondslag voor de inkomstenbelasting (daaronder begrepen de vennootschapsbelasting). De btw komt echter niet voor bij de daar genoemde belastingen.
- (56) In de administratieve instructies inzake inkomstenbelasting ⁽²⁷⁾ is voorts bepaald dat de door een belastingplichtige aan de Schatkist betaalde of verschuldigde btw, die niet door aan de klant aangerekende btw is gedekt, beroepskosten vormen.

14. Btw-geldboeten aftrekbaar van de vennootschapsbelasting

- (57) Volgens rechtspraak van het Hof van Cassatie, zoals die door de administratieve commentaren is bevestigd ⁽²⁸⁾, mogen proportionele btw-boeten van de vennootschapsbelasting worden afgetrokken.

15. Bevoegdheid van de BBI

- (58) Volgens artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980 beschikken de BBI en de gewestelijke directeurs van de BBI over dezelfde bevoegdheden als de btw-administratie.

II.3. De begunstigde onderneming

- (59) Umicore NV is een Belgische naamloze vennootschap, die actief is in de productie en verkoop van nieuwe materialen en edele metalen op de markt van de Unie en de internationale markt; zij is onder meer actief in de productie en verkoop van zilverkorrels. Umicore staat met name bekend als de onderneming met de grootste raffinagecapaciteit voor zilver ter wereld.
- (60) Het bij Umicore geproduceerde zilver wordt gewonnen uit andere materialen, in hoofdzaak uit industrieel afval, dat zij ontvangt in het kader van contracten voor loonverwerking voor de terugwinning van edele en andere metalen (zilver of platinum, palladium, rhodium, iridium, kobalt, koper, lood enz.). Umicore produceert meer bepaald zilverkorrels, die meestal worden doorverkocht aan groothandelsondernemingen uit de juweliersbranche of de industrie.

⁽²⁷⁾ Zie Commentaar Wetboek inkomstenbelastingen nr. 53/88.

⁽²⁸⁾ Zie Commentaar Wetboek inkomstenbelastingen nr. 53/97 en nr. 53.97.1.

- (61) In het kader van haar activiteiten op het gebied van de verkoop van zilverkorrels voert Umicore met name leveringen uit naar andere lidstaten. Uit de door Umicore aan de Belgische belastingdienst meegedeelde gegevens blijkt dat het wereldverbruik voor zilver op het tijdstip van de feiten zo'n 26 000 t per jaar bedroeg, en dat Italië de belangrijkste markt in Europa was en een van de belangrijkste geografische markten, goed voor zo'n 2 000 t per jaar.

II.4. Controles en regularisatieopgaven van de BBI

- (62) Na controles door de BBI met betrekking tot verkoop-handelingen voor edele metalen die Umicore in de periode 1995-1999 had uitgevoerd, heeft de Gewestelijke Directie Brussel van de BBI op 30 november 1998 en 30 april 1999 aan Umicore twee regularisatieopgaven betekend; daarin werd vastgesteld dat sprake was van een onregelmatige vrijstelling op grond van artikel 39 bis WBTW (en in sommige gevallen op grond van artikel 39 WBTW betreffende de vrijstelling voor de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie) bij diverse leveringen van zilverkorrels verricht voor klanten in Italië, Spanje en Zwitserland, met als bestemming Italië. Met name kon dankzij onderzoek van de bevoegde diensten uit de betrokken lidstaten worden vastgesteld dat bepaalde buitenlandse klanten van Umicore fictief waren en in verband te brengen waren met mechanismen van carrouselfraude die waren opgezet om de betaling van btw te ontduiken.
- (63) De door de BBI vastgestelde onregelmatigheden betreffen met name inbreuken op de artikelen 39 en 39 bis WBTW en op de artikelen 1, 2 en 3 van KB nr. 52 met betrekking tot door Umicore toegepaste vrijstellingen op bepaalde intracommunautaire leveringen en exportverrichtingen. Meer bepaald was de belastingdienst van oordeel dat de belastingplichtige niet in staat was aan te tonen dat voor deze leveringen voldaan was aan de voorwaarden inzake vrijstelling op grond van de artikelen 39 en 39 bis WBTW. Het voorlopige oordeel van de BBI was dan ook dat Umicore ten onrechte de btw-vrijstelling had toegepast op bepaalde intracommunautaire leveringen of bepaalde exportverrichtingen.
- (64) Ten aanzien van meer bepaald een aantal verkopen aan verschillende Italiaanse en Spaanse belastingplichtigen (in de periode 1995-1996) was het (voorlopige) oordeel van de BBI dat het vervoer van de goederen niet door Umicore, noch door de op de factuur vermelde verkrijger, maar door een daaropvolgende klant in de verkoopsketen in Italië. Volgens de BBI voldeden de betrokken leveringen dus niet aan de voorwaarden van artikel 39 bis WBTW met betrekking tot de vrijstellingen betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen.
- (65) Voor bepaalde verkopen aan in Zwitserland gevestigde vennootschappen was de BBI eveneens van oordeel dat de vrijstelling van artikel 39 WBTW voor de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie evenmin van toepassing was, aangezien de goederen werden geleverd met als bestemming Italië — en dus het grondgebied van de Unie niet hadden verlaten.

- (66) Bijgevolg was de voorlopige conclusie van de BBI in haar regularisatieopgave van 30 november 1998 dat Umicore voor de periode 1995-1996 de volgende bedragen aan de Belgische staat verschuldigd was:

— aan btw: 708 211 924 BEF, ofwel ongeveer 17 556 115 EUR;

— aan verminderde fiscale geldboeten (tabel G van de bijlage bij KB nr. 41): 70 820 000 BEF, ofwel ongeveer 1 755 582 EUR;

— aan moratoire rente: 0,8 % per maand, te rekenen vanaf 21 januari 1997 en te berekenen over het aan btw verschuldigde bedrag.

- (67) In haar regularisatieopgave van 30 april 1999 was de voorlopige conclusie van de BBI voorts dat Umicore voor de periode 1997-1998 de volgende bedragen aan de Belgische staat verschuldigd was:

— aan btw: 274 966 597 BEF, ofwel ongeveer 6 816 243 EUR;

— aan verminderde fiscale geldboeten (tabel G van de bijlage bij KB nr. 41): 27 496 000 BEF, ofwel ongeveer 681 608 EUR;

— aan moratoire rente: 0,8 % per maand, te rekenen vanaf 21 januari 1999 en te berekenen over het aan btw verschuldigde bedrag.

- (68) In totaal zou het van Umicore met de regularisatieopgaven geëiste btw-bedrag 24 372 358 EUR belopen, terwijl het bedrag van de in die regularisatieopgaven berekende fiscale boeten uitkomt op 2 437 235 EUR.

- (69) Bij brieven van 11 juni 1999, 18 juni 1999 en 31 maart 2000 heeft Umicore aangegeven niet akkoord te gaan met de beide regularisatieopgaven. Met name verklaarde Umicore niet betrokken te zijn bij de onregelmatigheden die ten aanzien van haar klanten waren vastgesteld, en verdedigde zij zich door erop te wijzen dat zij, als groot-handelaar op de markt voor zilverkorrels, niet werd geacht de identiteit van de klanten van haar afnemers te kennen, met name gelet op het feit dat de zilververkoop plaatsvond „af fabriek”, om de transportrisico's te vermijden. Voorts heeft Umicore betoogd dat alle klanten van de onderneming voor de btw geïdentificeerd waren in andere lidstaten in de periode dat de transacties plaatsvonden; dat in de driemaandelijke opgaven van intracommunautaire leveringen van Umicore steeds alle betrokken leveringen waren opgenomen zoals voorgeschreven door het Belgische WBTW; dat de facturen van Umicore waren opgemaakt op naam van voor de btw geïdentificeerde geadresseerden, overeenkomstig de bij de bestelling gemaakte afspraken; dat de transporten daadwerkelijk waren uitgevoerd door gespecialiseerde transportbedrijven; dat de goederen het Belgische grondgebied daadwerkelijk hadden verlaten, en dat deze ook daadwerkelijk in Italië waren aangekomen. Daarom was Umicore van mening dat zij terecht de btw-vrijstelling van artikel 39 bis WBTW op de betrokken handelingen had toegepast.

- (70) Umicore heeft ook beklemtoond dat bepaalde lidstaten zich ertoe beperken een bewijs te eisen van het vervoer van de goederen naar een andere lidstaat dan die van vertrek van het vervoer, terwijl België zou eisen dat het bewijs wordt geleverd dat het vervoer door of voor rekening van de verkoper of de koper van de betrokken goederen is verricht, hetgeen in strijd zou zijn met het EU-recht en ernstige concurrentiedistorsies zou opleveren ten nadele van Umicore en andere Belgische ondernemingen die dit soort intracommunautaire leveringen verrichten. Umicore was dan ook van mening dat zij te goeder trouw heeft gehandeld door op de kwestieuze handelingen geen btw in te houden.

II.5. Grondslag van de dading van 21 december 2000

- (71) Op 21 december 2000 heeft de BBI ingestemd met een voorstel van dading dat Umicore had ingediend met betrekking tot haar btw-toestand voor de periode 1995-1998. Volgens dat voorstel van dading betwist Umicore de gegrondheid van de door de BBI geëiste regularisaties, maar stemt zij met de voorgestelde regeling in, als blijk van haar verzoeningsgezindheid.
- (72) In de betrokken dading betaalt Umicore 423 miljoen BEF, ofwel ongeveer 10 485 896 EUR, als definitieve regeling van de btw-toestand van Umicore voor de periode 1995-1999. Voorts is in de dading aangegeven dat dit bedrag niet van de vennootschapsbelasting aftrekbaar is.
- (73) Zoals België al tijdens het voorlopige onderzoek voorafgaand aan de inleiding van de procedure heeft aangegeven, is de belastingdienst van oordeel dat het bedrag van de dading overeenstemt met een op grond van artikel 70, lid 2, WBTW opgelegde en op grond van artikel 84 WBTW verlaagde geldboete. Met name is in artikel 70, lid 2, WBTW bepaald dat wanneer de door de belastingplichtige opgestelde factuur „onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, een geldboete wordt opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting". De geldboete wordt evenwel verlaagd tot 100 % van de verschuldigde belasting, overeenkomstig artikel 1, lid 3, van KB nr. 41 (tabel C in de bijlage bij KB nr. 41).
- (74) België verklaart voorts dat het bedrag van de dading tussen Umicore en de BBI volgens het Belgische recht volkomen rechtmatig en gerechtvaardigd is. Meer bepaald zou het bedrag als volgt zijn samengesteld:
- in beginsel verschuldigde belasting (theoretische berekening) over de betrokken handelingen: 708 miljoen BEF;
 - geldboete op basis van de wet: 708 miljoen BEF $\times$ 200 % = 1 416 miljoen BEF (op grond van artikel 70, lid 2, WBTW);
 - een vermindering tot 100 %, overeenkomstig KB nr. 41 (tabel C) tot vaststelling van het bedrag van de geldboeten op het stuk van de btw wanneer de overtreddingen niet zijn begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken: 708 miljoen BEF;

— het in aanmerking nemen van het feit dat de boete niet als beroepskosten aftrekbaar is (708 — 40,17 % van 708): 423 miljoen BEF, ofwel ongeveer 10 485 896 EUR.

- (75) Volgens België zou een dergelijke dading gerechtvaardigd zijn omdat de betrokken regularisatieopgaven slechts de eerste fase vormen in een complexe administratieve procedure voor het vaststellen van een door een btw-plichtige onderneming te betalen belastingsschuld. Grondig onderzoek van de gegevens en argumenten die zijn aangeleverd door Umicore — die steeds ontkend heeft enige fraude te hebben gepleegd — zou de BBI ervan overtuigd hebben dat in deze zaak geen belasting diende te worden gevorderd. Volgens de BBI kan op basis van alle elementen, met name de door Umicore en de Italiaanse belastingdienst overgelegde stukken, worden geconcludeerd dat aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling was voldaan, niettegenstaande hetgeen in de regularisatieopgaven was vermeld. Aangezien geen belastingbedrag was vastgesteld, is ook geen vermindering van een btw-schuld toegestaan.

III. REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE PROCEDURE

- (76) In haar besluit tot inleiding van de procedure was de Commissie van oordeel dat er twijfel bestond ten aanzien van de toepassing van de btw-vrijstelling op de levering van goederen waarop de regularisatieopgaven van de BBI zagen. De Commissie was van oordeel dat een ten onrechte toegestane btw-vrijstelling de winstmarge van de leverancier op de betrokken verkopen zou kunnen doen stijgen.
- (77) De Commissie heeft eraan herinnerd dat een in beginsel in België belastbare intracommunautaire levering van goederen in aanmerking kan komen voor een vrijstelling wanneer aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:
- de goederen worden door de verkoper of door de koper of voor hun rekening buiten het grondgebied van de lidstaat, maar binnen de Unie, verzonden of vervoerd, en
 - de levering van goederen wordt verricht voor een andere belastingplichtige die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.
- (78) Volgens de gegevens waarover de Commissie beschikt, leek Umicore, bij de controles van de BBI, niet in staat aan te tonen dat deze vrijstellingsvoorwaarden waren vervuld. Bijgevolg was, mede overeenkomstig de regels inzake de toepassing van de btw op leveringen van goederen die in België plaatsvinden, een belastingsschuld ontstaan door het feit dat deze belastbare handelingen hadden plaatsgevonden.
- (79) De Commissie was daarom van oordeel dat met de betrokken dading een voordeel aan Umicore leek te worden verleend dat erin bestond de belastingdruk die normaal gesproken op de onderneming had gedrukt, werd verlicht.
- (80) De Commissie heeft er ook op gewezen dat het tegenstrijdig en ongerechtvaardigd zou zijn een geldboete op te leggen die in verhouding staat tot de ontdoken btw, zonder de btw zelf te vorderen.

- (81) Volgens de Commissie rechtvaardigde het vermeende ontbreken van bedrieglijk opzet in hoofde van Umicore niet dat een proportionele geldboete werd opgelegd in plaats van de belasting zelf.
- (82) De Commissie heeft er overigens op gewezen dat het btw-bedrag dat als berekeningsgrondslag voor de proportionele geldboete (708 miljoen BEF) in aanmerking wordt genomen, slechts een deel vormde van de aanvankelijk in de regularisatieopgaven van de BBI vastgestelde schuld (983 miljoen BEF). Bij de elementen die België met betrekking tot de berekening van de getroffen dadings heeft meegedeeld, leek het bedrag van de btw-schuld van Umicore voor de periode 1997-1998 op grond van de regularisatieopgave van 30 april 1999 niet in aanmerking te zijn genomen.
- (83) Daarenboven heeft de Commissie twijfel geuit ten aanzien van de rechtmatigheid van de verdere vermindering van het betrokken bedrag, die werd toegepast omdat de geldboete niet als beroepskosten van de vennootschapsbelasting aftrekbaar is.
- (84) De Commissie had voorts twijfel ten aanzien van de voorwaarden waaronder de dading is tot stand gekomen. Met name zou het feit dat in deze dading geen rechtsgrond en formele juridische rechtvaardiging wordt vermeld, een afwijking zijn van het normale verloop van de procedure voor het bepalen en voldoen van een btw-schuld zoals die in de regel in België wordt toegepast. In beginsel doet de belastingdienst, wanneer deze het recht van een belastingplichtige op een vrijstelling betwist, de belastingplichtige een regularisatieopgave toekomen waarbij meestal ook een boete wordt opgelegd. Wanneer de betrokkene zich verzet tegen de door de belastingdienst voorgestelde belasting en zijn bezwaren de betrokken dienst niet kunnen overtuigen, zou de belastingdienst vervolgens een dwangbevel moeten uitschrijven waarbij de geldboete met 50 % wordt vermeerderd.
- (85) Wat het selectieve karakter van de maatregel betreft, heeft de Commissie erop gewezen dat discretionaire bevoegdheden van belastingdiensten voordelen die onder de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag vallen ⁽²⁹⁾, kunnen doen ontstaan.
- (86) De Commissie was dan ook van oordeel dat aangezien een minnelijke schikking zoals Umicore die in de vorm van een vermindering van een btw-schuld, geldboeten en interesten heeft gekregen, in de regel niet open staat voor alle belastingplichtigen, zelfs in de aanname dat dezen de gegrondheid van de inbreuken die hun ten laste worden gelegd, betwisten, dat bijgevolg in deze zaak het criterium van het selectieve karakter van de maatregel was vervuld.
- (87) Volgens de Commissie leek de betrokken steun niet in aanmerking te komen voor een van de afwijkingen van artikel 107 van het Verdrag.

⁽²⁹⁾ Zie met name het arrest van het Hof van Justitie van 26 september 1996, zaak C-241/94, Frankrijk/Commissie („Kimberly Clark”), Jurispr. blz. I-4551; arrest van het Gerecht van 6 maart 2002, gevoegde zaken T-127/99, T-129/99 en T-148/99, Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava e.a./Commissie, Jurispr. blz. II-1275, de punten 151 en 154.

IV. OPMERKINGEN VAN BELGIË

De gevolgde procedure

- (88) België beklemtoont dat in het WBTW geen precieze formele procedure wordt gegeven over hoe te werk te gaan bij herzieningen ten laste van de belastingplichtigen. Niettemin is op dat punt een vaste praktijk ontstaan, die erin bestaat dat de belastingplichtige door de belastingdienst in kennis wordt gesteld van de voorgenomen herziening, met het verzoek de elementen aan te dragen die tegen die belastingheffing zouden indruisen. Deze praktijk behoort tot de toepassing van de beginselen van goed bestuur en de rechten van verdediging. In dat verband zou de regularisatieopgave dus slechts een voorstel van de belastingdienst zijn dat bedoeld is om het overleg met de belastingplichtige in te leiden, zonder dat zulks enig juridisch gevolg heeft in hoofde van de belastingplichtige noch enige schuldvordering ten voordele van de staat doet ontstaan. De regularisatieopgave geeft de belastingplichtige dus in wezen de mogelijkheid zich te verzetten tegen het voorlopige standpunt van de belastingdienst en de elementen aan te voeren die zijn zienswijze ondersteunen.
- (89) Volgens België is het mogelijk dat de voorgenomen herziening, na onderzoek van de argumenten die de belastingplichtige in antwoord op de regularisatieopgave heeft uiteengezet, moet worden aangepast of zelfs dat de belastingheffing volledig dient te worden opgegeven.
- (90) België verklaart voorts dat de regularisatieopgave niet ertoe strekt een schuld te doen ontstaan. Alleen het uitvoerbaar verklaarde dwangbevel zou de titel vormen waarmee de staat zijn fiscale vordering inzake btw vestigt ⁽³⁰⁾. Aangezien Umicore in het kader van de betrokken zaak nimmer een dwangbevel is betekend, zou het, volgens België, onjuist zijn om te spreken van een vermindering van de btw-schuld.
- (91) Om aan te tonen dat de procedure die bij de behandeling van het Umicore-dossier is toegepast, ook is toegepast bij de behandeling van zaken betreffende andere belastingplichtigen, legt België een afschrift over van een dading die in 2000 voor een bedrag van 6 miljoen BEF met een belastingplichtige is gesloten, terwijl in een in 1995 voor diezelfde handelingen opgesteld proces-verbaal aan dezelfde belastingplichtige was meegedeeld dat deze een bedrag van 14 miljoen BEF verschuldigd was.
- (92) Wat betreft het verloop van de procedure met de belastingplichtige, voegt België nog toe dat fiscale dadingen basisinstrumenten zijn op het gebied van btw, die grotendeels zijn bekrachtigd door de rechtsleer en de rechtspraak en waarin uitdrukkelijk door artikel 84 WBTW is voorzien. De dading maakt dus intrinsiek deel uit van de procedure zelf en staat, zonder enige uitzondering, open voor alle belastingplichtigen.
- (93) Wat betreft het feit dat in de dading geen rechtsgrond wordt vermeld, geeft België aan, dat artikel 84 WBTW ten aanzien van de vorm of de inhoud van fiscale dadingen op btw-gebied geen dwingende voorschriften bevat. Bijgevolg gold er ook geen verplichting om in de dading enige rechtsgrond of formele rechtvaardiging te vermelden.

⁽³⁰⁾ Artikel 85 WBTW.

De bewijsregeling

(94) België brengt in herinnering dat de Commissie de Belgische overheid in 1999 vragen heeft gesteld over de strengheid waarmee de Belgische belastingdienst de bewijselementen beoordeelde die belastingplichtigen moesten verschaffen om de echtheid van hun intracommunautaire leveringen te verantwoorden. In dat verband verwijst het naar correspondentie tussen de Commissie en de Belgische minister van Financiën betreffende de bewijslast die is vereist om vrijstelling te krijgen in het geval van intracommunautaire levering ⁽³¹⁾.

(95) België wijst er voorts op dat er geen precieze methode bestaat, die formeel in de wetgeving van de Unie en in het Belgische recht is vastgesteld, aan de hand waarvan de belastingplichtigen onder alle omstandigheden hun recht op vrijstelling zouden kunnen — en moeten — bewijzen. Integendeel, het staat in de eerste plaats aan de belastingdienst, en in voorkomend geval aan de rechter, om van geval tot geval te beoordelen of de elementen die er op wijzen dat aan alle voorwaarden voor vrijstelling is voldaan, voldoende bewijskrachtig zijn. In dat verband zendt België afschriften van diverse vonnissen en arresten waarin over deze vraag in uiteenlopende zin is beslist.

Wijziging van de beoordeling van de belastingdienst

(96) Ten aanzien van de eerste regularisatieopgave voor de periode 1995-1996 tekent België aan dat de volgende elementen in aanmerking zijn genomen om de aanvankelijk voorgenomen belastingheffing op te geven:

- Umicore was niet medeplichtig aan het fraudestelsel;
- de goederen werden betaald voordat deze door daartoe door de kopers gemachtigde professionele transportbedrijven zijn meegenomen;
- het bewijs voor het vervoer van de goederen naar Italië is geleverd, zelfs al gebeurde dat niet in de eerste plaats door Umicore, maar door de Italiaanse autoriteiten zelf ⁽³²⁾.

(97) Niettemin merkt België op dat, nadat de BBI nalatigheden van Umicore bij de identificatie van de werkelijke klanten had moeten vaststellen, de dienst van oordeel was dat de belastingplichtige een aanzienlijke geldboete diende te worden opgelegd. In dat verband heeft de belastingdienst dan ook alleen een schikking getroffen over het boetebedrag, hetgeen zou blijken uit het feit dat de betaling door de belastingplichtige in de rijkscomptabiliteit als proportionele geldboete is geboekt.

⁽³¹⁾ In deze brief van 10 mei 1999 (SG(99) 3364) merkt de Commissie op dat zij, hoewel de Belgische bepalingen redelijk en evenredig lijken, verscheidene klachten heeft ontvangen waaruit blijkt dat de administratie documenten eist die de koper niet kan overleggen, meer bepaald vervoerdocumenten, wanneer de koper het verworven goed zelf heeft vervoerd.

⁽³²⁾ In dat verband wijst België erop dat volgens Belgische rechtspraak de belasting dient te worden gevestigd op basis van feitelijke omstandigheden, en op het beginsel van het behoorlijk bestuur. Op basis van die beginselen is de belastingdienst van oordeel dat hij, voor het verlenen van een btw-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, rekening dient te houden met de bewijselementen die door de autoriteiten van een ander land zijn verschaft.

(98) Ten aanzien van de tweede regularisatieopgave voor de periode 1997-1998 doet België opmerken dat de voorgenomen belastingheffing terecht werd opgegeven omdat was gebleken dat de voorwaarden voor vrijstelling daadwerkelijk waren vervuld. De goederen waren namelijk naar een andere lidstaat (Italië) verzonden en de levering ervan had plaatsgevonden voor een belastingplichtige die voor de btw in een andere lidstaat (Verenigd Koninkrijk) is geïdentificeerd ⁽³³⁾.

(99) België wijst er voorts op dat de wijziging van de beoordeling het gevolg is van het feit dat alle relevante documenten in 1998 en 1999 nog niet beschikbaar waren. Toen deze documenten dan beschikbaar kwamen, stond het aan de belastingdienst om, op basis van alle elementen waarover deze beschikte, te beoordelen of hij de vrijstelling kon weigeren en of hij deze weigering met succes voor de rechter zou kunnen verdedigen. België merkt ook nog op dat de BBI, op basis van een risicoanalyse vergelijkbaar met die van iedere particuliere schuldeiser, de voorkeur gaf aan een onmiddellijk, daadwerkelijk en onbetwist resultaat — boven een lange en dure juridische procedure met een meer dan onzekere uitkomst.

Het opleggen van een geldboete

(100) België wijst er op dat de ambtenaren bij het opstellen van de regularisatieopgaven de wettelijke bepalingen met betrekking tot de voorgenomen belastingheffing automatisch hadden toegepast. Voor een onterecht ingeroepen of toegepaste vrijstelling zonder bedrieglijk opzet wordt, overeenkomstig artikel 70, lid 1, WBTW en tabel G (punt VII.2 A) van KB nr. 41, een geldboete van 10 % van de verschuldigde belasting opgelegd. België beklemtoont in dat verband dat de ambtenaren van de belastingdienst, om tot dat besluit te komen, noodzakelijkerwijs hadden geoordeeld geen enkel bedrieglijk opzet in hoofde van Umicore te kunnen vaststellen.

(101) Volgens België verschilt de grondslag voor de geldboete die in de dading van 21 december 2000 werd geaccepteerd, grondig van de grondslag die aan de basis lag van de in regularisatieopgaven voorziene geldboete. Aangezien de echtheid van de intracommunautaire leveringen rechtens genoegzaam is aangetoond, beklemtoont België dat het volledig tegenstrijdig was geweest om uit hoofde van artikel 70, lid 1, WBTW een geldboete te leggen op grond van het feit dat de vrijstelling van artikel 39 bis WBTW ten onrechte was ingeroepen.

(102) België benadrukt voorts dat, zelfs indien de echtheid van de intracommunautaire leveringen toch vaststond, het niettemin zo bleef dat de door Umicore overgelegde facturen ernstige nalatigheden vertoonden op het punt van de identificatie van de werkelijke Italiaanse klanten van het geleverde zilver. Bij de beoordeling van de ernst van deze nalatigheid zou zijn rekening gehouden met het feit dat Umicore een grote economische speler is, die in hoofdzaak en bij voortduring op de internationale — en dus ook Europese — markt aanwezig is. Op grond

⁽³³⁾ In deze zaak heeft de Zwitserse vennootschap die de goederen had verworven, een verantwoordelijke vertegenwoordiger in het Verenigd Koninkrijk laten erkennen, die zelf voor de btw is geïdentificeerd en die zijn fiscale verplichtingen in dat land nakomt.

van vermoedens was de conclusie dat de verantwoordelijken van de onderneming hadden moeten weten dat hun facturen lacunes vertoonden wat betreft de identificatie van de klanten en dus niet volledig in overeenstemming waren met de Belgische wettelijke voorschriften ter zake. Bij gebreke van andere elementen bleek dit vermoeden echter onvoldoende om een bedrieglijk opzet in hoofde van Umicore te kunnen aantonen.

- (103) België zet nogmaals uiteen hoe het bedrag van de dading van de geldboete is vastgesteld en verklaart dat het opleggen van een proportionele geldboete ingeval geen btw wordt geëist, niet strijdig is met de toepasselijke wetgeving. Wanneer een handeling in beginsel belastbaar is ⁽³⁴⁾, stelt het WBTW vervolgens — maar alleen nadien — bepaalde handelingen zoals intracommunautaire leveringen van belasting in België vrij. Dit betekent dat een proportionele geldboete kan worden opgelegd voor het bedrag van de in beginsel over de betrokken handelingen verschuldigde belasting, zelfs indien die handelingen vervolgens worden vrijgesteld ⁽³⁵⁾.
- (104) België concludeert dan ook dat de in artikel 70, lid 2, WBTW bedoelde geldboete een sanctie is voor onjuiste vermeldingen op de facturen, ongeacht de op de betrokken handelingen toe te passen btw-regeling. Alleen wanneer een handeling dus niet uit hoofde van artikel 2 WBTW belastbaar is, zou een dergelijke geldboete niet kunnen worden opgelegd. De in artikel 70, lid 2, WBTW bedoelde geldboete zou overigens geen sanctie zijn voor niet-betaling van de belasting — die wordt bestraft door artikel 70, lid 1, WBTW — maar wel voor het feit dat de verschuldigde belasting kan worden ontdoken in de volgende fasen van het verhandelen van de goederen. Door de werkelijke identiteit te verhullen van degenen voor wie de goederen zijn bestemd, zou de staat hun spoor bijster raken en geen btw of de directe belastingen kunnen heffen die verschuldigd zouden zijn als gevolg van de handelingen die in de daaropvolgende fase met de geleverde goederen plaatsvinden. Het administratieve commentaar op het WBTW zou op dat punt expliciet zijn ⁽³⁶⁾.
- (105) Wat betreft de vaststelling van de proportionele geldboete, verklaart België dat een vermindering van 200 % — overeenkomstig artikel 70, lid 2, WBTW — tot 100 % volkomen rechtmatig is omdat een dergelijke vermindering in overeenstemming is met het bedrag van de in tabel C van KB nr. 41 vastgestelde geldboeten voor gevallen waarin van bedrieglijk opzet geen sprake is.
- (106) Ten slotte beklemtoont België dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie, proportionele btw-boeten voor de vennootschapsbelasting van de belastbare grondslag mogen worden afgetrokken ⁽³⁷⁾. Aangezien

Umicore in zekere zin op die vermindering wilde anticiperen om haar geschil met de BBI vóór het eind van het boekjaar 2000 af te sluiten, zou de belastingdienst dus ermee ingestemd hebben bij de dading van 21 december 2000 deze anticipatie in aanmerking te nemen. België merkt voorts op dat het in aanmerking nemen van dit verzoek integrerend deel uitmaakt van de bevoegdheid van de minister om geldboeten te verlagen of kwijt te schelden. België beklemtoont voorts dat Umicore, zoals zij had toegezegd, het bedrag van 423 miljoen BEF daadwerkelijk vóór 31 december 2000 heeft betaald.

De vraag of er sprake is van staatssteun

- (107) België betwist ooit enige steun aan Umicore te hebben verleend. Het beklemtoont ook dat de hier te onderzoeken dading niet specifiek is noch enig voordeel voor Umicore inhoudt; evenmin heeft België de positie van de onderneming ten opzichte van andere concurrenten in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt. België is van oordeel dat Umicore geen specifieke behandeling heeft genoten, maar de concrete toepassing in één specifieke zaak van een basisinstrument, dat trouwens zeer ruim wordt toegepast.
- (108) Volgens België zijn dergelijke dadingen niet alleen in België gangbaar, maar om voor de hand liggende redenen (namelijk het voorkomen van lange en dure juridische procedures met een onzekere uitkomst) bij belastingdiensten van talrijke lidstaten. In dat verband wijst België er op dat de Commissie zelf een dading heeft gesloten met Philip Morris International in een zaak van derving van douanerechten en btw die bij rechtmatige invoer verschuldigd waren geweest ⁽³⁸⁾.
- (109) België voegt daaraan nog toe dat, gesteld dat over de kwestieuze handelingen btw was geheven, deze btw door de belastingdienst aan de klanten van Umicore had moeten worden teruggegeven, omdat dezen in hun hoedanigheid van btw-plichtigen hun recht op btw-aftrek hadden kunnen laten gelden. Een en ander zou dus voor de Belgische Schatkist in een „nuloperatie” hebben geresulteerd, zonder enige overdracht van staatsmiddelen.
- (110) Ten aanzien van het criterium „specificiteit” merkt België op dat, anders dan de Commissie in haar besluit tot inleiding van de procedure had betoogd, op grond van het enkele feit dat de dading slechts Umicore betreft, niet mag worden verklaard dat het criterium selectiviteit is vervuld ⁽³⁹⁾. Om te kunnen bepalen of er van een specifiek voordeel sprake is, dient de maatregel te worden beoordeeld ten opzichte van de behandeling welke wordt toegepast op ondernemingen die in dezelfde feitelijke en juridische situatie verkeren als de beweerdelijk begunstigde onderneming ⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁴⁾ Krachtens artikel 2 WBTW zijn de leveringen van goederen en de diensten aan belasting onderworpen wanneer zij in België plaatsvinden. Volgens artikel 53, punt 2^o, WBTW moet voor alle leveringen van goederen of diensten, ongeacht of deze daadwerkelijk in België worden belast, een factuur worden uitgereikt.

⁽³⁵⁾ Overigens zou artikel 70, lid 2, WBTW van toepassing zijn wanneer de factuur, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53 octies en 54 WBTW, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat.

⁽³⁶⁾ Zie Btw-commentaar nrs. 70/60 tot 70/62.

⁽³⁷⁾ Zie Commentaar Wetboek inkomstenbelastingen nrs. 53/97 en 53/97.1.

⁽³⁸⁾ Zie persbericht IP/04/882 van 9.7.2004.

⁽³⁹⁾ Zie punt 55 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽⁴⁰⁾ Conclusie van advocaat-generaal Cosmas van 13 mei 1997, zaak C-353/95 P, Tiercé Ladbroke SA/Commissie, Jurispr. 1997, blz. I-7007, punt 30.

- (111) Volgens België zou de maatregel algemeen van aard zijn en geen steun in de zin van artikel 107 van het Verdrag vormen aangezien iedere btw-plichtige, zoals in deze zaak, de mogelijkheid heeft een regularisatieopgave te betwisten, zijn argumenten bij de autoriteiten aan te voeren en met de belastingdienst over zijn specifieke zaak een dading te sluiten en de dading geen afwijking van de wet inhoudt en — op basis van aangedragen bewijzen — beperkt blijft tot het accepteren van de gegrondheid van de feiten zoals de belastingplichtige die heeft aangetoond. Volgens België staat de voor Umicore geldende procedure open voor andere ondernemingen en wordt zij in alle betwiste zaken op vergelijkbare wijze toegepast.
- (112) In dat verband beklemtoont België dat de belastingdienst in de betrokken zaak niet beschikte over noch gebruikmaakte van enige discretionaire of arbitraire bevoegdheid om de belastingwetgeving op btw-gebied toe te passen.
- (113) Volgens België zou de te onderzoeken maatregel bovendien gerechtvaardigd zijn door de aard en de opzet van het Belgische belastingstelsel. Het zou namelijk tot de opzet van iedere administratieve procedure behoren om zo snel mogelijk een correct resultaat te bereiken dat, met strikte inachtneming van de proceseconomie, de rechtszekerheid ten goede komt, terwijl de invordering van de belasting toch doelmatig wordt gegarandeerd. De dadingen die met belastingplichtigen zoals Umicore worden gesloten, dienen uiteindelijk om het risico op lange juridische procedures met een onzekere uitkomst te voorkomen.
- (114) België wijst er op dat, voor zover bekend, de Europese concurrenten van Umicore zilver hebben geleverd aan dezelfde Italiaanse klanten als Umicore had gedaan en op dezelfde voorwaarden, en dat de fiscale toestand op btw-gebied van die producenten geenszins zou zijn herzien door hun nationale autoriteiten op grond van het feit dat de fraude in Italië speelde en niet bij de producenten. Umicore heeft, door met de betaling van een aanzienlijke geldboete in te stemmen, terwijl haar concurrenten geen btw of een administratieve geldboete betaalden, niet alleen geen steun ontvangen, maar zag haar concurrentiepositie op de betrokken markt geschaad en, als er al sprake zou zijn van ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer, dan zou die in het nadeel van de onderneming spelen.
- (115) België is dan ook van oordeel dat de maatregel niet voldoet aan de voorwaarden om, op grond van het Verdrag, van staatssteun te kunnen spreken. In deze zaak heeft namelijk geen overdracht van middelen plaatsgevonden, noch is er enig voordeel verleend of is er sprake van selectiviteit, en evenmin is er sprake van vervalsing van de mededinging of ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten.

Algemene opmerking betreffende de toepassing van artikel 107 van het Verdrag op dadingen met de fiscus

- (116) Ten slotte concludeert België dat, mocht de Commissie voortaan het mechanisme zelf van dadingen met de fiscus willen aanvechten, ook al is dat wijdverbreid en van wezenlijk belang voor het goede functioneren van de belastinginning door iedere belastingdienst, zij, om de

materiële toepassing van het recht te kunnen beoordelen, zich in iedere zaak zelf in de plaats van de nationale rechter moet stellen, omdat zij in zekere zin zou handelen als „beroepsrechter” voor besluiten van de nationale belastingdienst.

V. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN

V.1. Umicore

De algemene context opnieuw in herinnering gebracht

- (117) Umicore brengt in de eerste plaats in herinnering dat het een vaste praktijk is, die in de sector van de internationale handel in edelmetalen is gegroeid, dat de levering „af fabriek” plaatsvindt, dat wil zeggen dat de koper zelf het transport van de goederen verzorgt. Dit soort verkopen blijkt zeer riskant te zijn in het nieuwe btw-stelsel voor intracommunautaire leveringen. Het staat namelijk aan de verkoper om de echtheid van het vervoer aan te tonen, terwijl het de koper is die in dit geval beschikt over documenten die het transport staven (aangezien het sinds 1993 zo is dat het bewijs bij uitstek voor het vervoer — het stempel op het uitvoerdocument — niet meer bestaat voor intracommunautaire leveringen).
- (118) Wat meer bepaald het bewijs voor het vervoer van de goederen betreft, benadrukt Umicore dat zij de BBI ter staving van dit vervoer zeer gedetailleerde documenten heeft verschaft.
- (119) Umicore voert overigens aan dat zij bij de kwestieuze handelingen te goeder trouw handelde, hetgeen zou blijken uit het feit dat in de regularisatieopgaven een geldboete van 10 % wordt vermeld, welke is voorbehouden voor zaken waarin de belastingplichtige te goeder trouw is. In dat verband merkt Umicore ook op dat zij, uit eigen beweging, medewerking heeft verleend aan de Italiaanse justitie die, overtuigd als deze was van de goede trouw van de onderneming, haar trouwens ook niet heeft vervolgd.
- (120) Umicore beklemtoont voorts dat, naar haar mening, de aansprakelijkheid van Italië in het geding is voor zover Italië het btw-nummer van de Italiaanse schijnvennootschappen niet heeft ingetrokken zodra de zware onregelmatigheden door de Italiaanse belastingdienst aan het licht waren gebracht.
- (121) Zij bevestigt voorts dat andere, concurrerende zilverproducenten, met vestiging in andere lidstaten, aan dezelfde Zwitserse en Italiaanse tussenpersonen hebben geleverd onder omstandigheden en op voorwaarden die identiek zijn aan de leveringen die zijzelf heeft uitgevoerd, zonder dat die leveringen door de betrokken belastingdiensten ter discussie zijn gesteld. Het zou dan ook onaanvaardbaar zijn dat Umicore, na betaling van een bedrag van 423 miljoen BEF (10 485 896 EUR), wordt aangemerkt als ontvanger van staatssteun, terwijl die andere concurrerende vennootschappen aan iedere vervolging zouden ontsnappen.
- (122) Ten slotte sluit Umicore zich aan bij de opmerkingen van België dat de regularisatieopgave — anders dan het dwangbevel — geenszins ten gevolge heeft dat in het Belgische recht een btw-schuld ontstaat.

De door de BBI toegepaste procedure

- (123) Umicore voert argumenten aan die vergelijkbaar zijn met die van België wat betreft de rechtmatigheid en de geldigheid van de dadingen tussen de belastingdienst en de belastingplichtigen op het gebied van btw. De betrokken onderneming wijst erop dat dit soort dadingen alleen kan zien op feitelijke kwesties zoals het bewijs van het vervoer bij intracommunautaire leveringen (en de daaruit resulterende belastbare grondslag). In dat verband merkt Umicore op dat het sluiten van dergelijke dadingen wijdverbreid is, ook op het niveau van de diensten van de BBI ⁽⁴¹⁾.
- (124) De onderneming merkt ook op dat de geldigheid en rechtmatigheid van de verlaging van de administratieve geldboeten, in ruil voor instemming van de belastingplichtige met het geldbedrag, door de rechtspraak is bevestigd ⁽⁴²⁾.
- (125) Ten slotte beklemtoont Umicore, wat betreft de inachtneming van de fiscale aftrekbaarheid van het verschuldigde bedrag, dat:
- de BBI niet alleen bevoegd is op het gebied van btw, maar ook op het gebied van de inkomstenbelasting;
 - de BBI, in plaats van te eisen dat Umicore een bruto-bedrag vóór inkomstenbelastingen zou betalen dat fiscaal aftrekbaar is, heeft ingestemd met de betaling van een nettobedrag, na belastingen, op voorwaarde natuurlijk dat, zoals in de dading aangegeven, dit (netto)bedrag zelf niet fiscaal aftrekbaar is. In ruil heeft Umicore ermee ingestemd het (netto)bedrag op zeer korte termijn te betalen (binnen één week), hetgeen geen inbreuk zou zijn op enige ter zake geldende wettelijke bepaling.
- (126) Umicore is van mening dat het bedrag van 423 miljoen BEF het btw-bedrag is dat over de periode 1995-1996 verschuldigd is en dat de BBI Umicore heeft vrijgesteld van betaling van moratoire rente uit hoofde van artikel 84 bis WBTW en de evenredige geldboete (10 %) uit hoofde van artikel 9 van het Regentsbesluit.
- (127) Wat betreft de verlaging van het verschuldigde btw-bedrag van 708 miljoen BEF tot 423 miljoen BEF beklemtoont Umicore dat deze verlaging gerechtvaardigd is

doordat de uit de door Umicore aan de Italiaanse en Zwitserse klanten aangerekende btw ontstane btw-schuld onbetaald zou blijven en dus fiscaal aftrekbaar zou zijn.

- (128) Ten aanzien van de periode 1997-1998 merkt Umicore op dat de regularisatieopgave van 30 april 1999 zonder gevolg is gebleven, omdat de belastingplichtige naar behoren had aangetoond dat de betrokken verkopen op grond van artikel 39 bis WBTW konden worden vrijgesteld van btw.

De vraag of er sprake is van een voordeel

- (129) Umicore is van mening dat een dading met de fiscus zoals in deze zaak, geen voordeel vormt in de zin van het Verdrag en dus ook niet onder het begrip staatssteun valt. Meer bepaald, betwist Umicore de stelling van de Commissie dat de onderneming zich dankzij de betreffende dading met de fiscus in een financieel gunstigere positie bevindt dan de overige belastingplichtigen.
- (130) Ten eerste merkt Umicore op dat het in werkelijkheid de BBI is geweest die de fiscale dading voor de Schatkist gunstiger vond dan door te gaan met een procedure waarvan de uitkomst per saldo minder gunstiger dreigde te zijn.
- (131) Ten tweede vormt de mogelijkheid om een fiscale dading te sluiten en een schikking te treffen op zich geen specifiek voordeel voor Umicore, aangezien dit soort akkoorden in de regel open staat voor alle belastingplichtigen en dat het een courante en normale praktijk is op het gebied van btw.
- (132) Ten derde wordt met een dading, naar haar aard, geen enkel voordeel verleend dat onder de toepassing van de staatssteunregels dreigt te vallen. Ieder besluit om te schikken houdt, per definitie, een risicoafweging in door elk van de betrokken partijen tussen een zekere en onmiddellijke betaling, enerzijds, en de vermoede of mogelijke uitkomst aan het eind van een juridische procedure, anderzijds.
- (133) Het zou volgens Umicore dan ook misleidend zijn om de voorwaarden van een dading als „voordeel” aan te merken, tenzij in uitzonderlijke omstandigheden waarin een partij met de dading een uitkomst zou bereiken die duidelijk hoger ligt dan alles wat zij aan het eind van een juridische procedure had kunnen hopen te verkrijgen.
- (134) Volgens Umicore gaat de Commissie ervan uit dat, indien het fiscale geschil voor de Belgische rechter was gebracht, in een beroep tegen het administratieve besluit, de rechter Umicore noodzakelijkerwijs had veroordeeld tot betaling van een aanzienlijk hoger bedrag dan hetgeen uit de tussen de BBI en Umicore gesloten dading resulteerde. Om tot een dergelijke conclusie te komen, zou de Commissie haar beoordeling dan ook in de plaats moeten

⁽⁴¹⁾ Umicore haalt statistische gegevens van de BBI aan: 22 % van de supplementaire btw-aanslagen als gevolg van een verhoging van de omzet over de periode 2000-2002 is vastgesteld na een dading met de belastingplichtige.

⁽⁴²⁾ Rechtbank Namen, 10 januari 1991, F.J.F. 91/204: „L'administration fiscale et le contribuable peuvent valablement transiger sur la base imposable en matière de T.V.A. Les dispositions légales et réglementaires applicables prévoient qu'en marquant son accord sur la transaction relative à la base imposable, le contribuable sollicite également le bénéfice de la réduction des amendes. L'opération répond ainsi, de par sa nature même, à la définition de la transaction dont la caractéristique essentielle est l'existence de concessions réciproques que se font les parties. La concession du contribuable consiste, en l'espèce, en l'accord qu'il marque sur la base imposable résultant du relevé de régularisation après contrôle. La concession de l'administration fiscale consiste en la réduction des amendes légales liées à l'accord relatif à la détermination de la base imposable.”.

stellen van die van de nationale belastingdienst of, in voorkomend geval, zelfs die van de nationale rechter.

(135) Ten vierde verwijst Umicore naar de zaak-Déménagements-Manutention Transport SA (DMT) ⁽⁴³⁾, waarin het Hof van Justitie had geoordeeld dat de RSZ ⁽⁴⁴⁾, door aan de betrokken onderneming betalingsfaciliteiten toe te kennen, had gehandeld als een publiek schuldeiser die, evenals een particuliere schuldeiser, de betaling tracht te verkrijgen van de bedragen die hem verschuldigd zijn door een schuldenaar in financiële moeilijkheden. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het aan de nationale rechter stond om te bepalen of deze betalingsfaciliteiten kennelijk belangrijker zijn dan de condities die een particuliere schuldeiser aan die vennootschap zou hebben toegekend.

(136) Door diezelfde redenering van het Hof van Justitie toe te passen, is Umicore van oordeel dat in casu de BBI, evenals een publiek schuldeiser die, net als een particuliere schuldeiser, de betaling tracht te verkrijgen van de bedragen die hem verschuldigd zijn, gekozen heeft voor onmiddellijke betaling van een nettobedrag in plaats van een bruto bedrag, waardoor de dienst tot een zekere en bijzondere snelle invordering kon overgaan. Deze handelwijze zou dus economisch rationeel en prudent zijn, vergeleken met de handelwijze welke een hypothetische particuliere schuldeiser had gevolgd die in dezelfde situatie had verkeerd.

De selectiviteit

(137) In dit geval is Umicore van mening dat het criterium selectiviteit in deze zaak duidelijk niet is vervuld, aangezien het bij de betreffende dading met de fiscus slechts gaat om de specifieke toepassing op één belastingplichtige van een voor alle in dezelfde situatie verkerende belastingplichtigen openstaande algemene regeling en aangezien de BBI bij het treffen van een schikking geen discretionaire bevoegdheid uitoefent.

(138) Zelfs in de aanname dat de betrokken maatregel als selectief zou worden aangemerkt, zou deze niettemin toch door de aard en de opzet van het belastingstelsel zijn gerechtvaardigd. Volgens Umicore dient ook een selectieve belastingmaatregel te worden geacht geen voordeel op te leveren wanneer wordt aangetoond dat deze tot doeltreffende belastinginning bijdraagt ⁽⁴⁵⁾. In de onderhavige zaak is Umicore van mening dat de maatregel door de aard en de opzet van het belastingstelsel wordt

gerechtvaardigd omdat de gesloten dading tot een doeltreffende belastinginning heeft bijgedragen ⁽⁴⁶⁾.

Bevoegdheidsoverschrijding

(139) Umicore verklaart dat, wanneer het begrip „staatssteun” zodanig wordt uitgelegd dat ook een dading met de fiscus zoals zij die met de BBI heeft gesloten, daaronder valt, dit de Commissie onvermijdelijk ertoe zou brengen haar bevoegdheden te overschrijden door zich op het gebied van de inning van de indirecte belastingen een bevoegdheid aan te matigen die zij niet heeft, en inbreuk te maken op de voorrechten van de nationale rechter die als enige bevoegd is om in een fiscaal geschil uitspraak te doen.

Geen ongunstige beïnvloeding van de mededinging en het handelsverkeer

(140) Umicore geeft aan dat zij de BBI een aanzienlijk bedrag heeft betaald, terwijl andere, concurrerende zilverproducenten in andere lidstaten geen btw, geldboete of rente hebben betaald over leveringen die onder identieke omstandigheden en op identieke voorwaarden hebben plaatsgevonden.

(141) In dat verband is Umicore van mening dat de betrokken maatregel haar concurrentiepositie op de betrokken markt (de markt voor de handel in zilverkorrels) niet heeft kunnen versterken. Derhalve concludeert zij dat de met de BBI gesloten dading de mededinging noch het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt en dat bijgevolg de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag in deze zaak is uitgesloten.

V.2. Anonieme derde

(142) Een anonieme derde heeft de Commissie een afschrift doen toekomen van een brief aan de Belgische minister van Financiën van 15 februari 2002, waarin een juridische beoordeling wordt gemaakt van de dading met Umicore en van de betrokken handelingen.

(143) In zijn brief betoogt deze anonieme derde dat: a) de dading tussen de BBI en Umicore erin resulteert dat een bedrag aan verschuldigde btw de nieuwe kwalificatie van geldboete krijgt, in strijd met de artikelen 10 en 172 van de Belgische Grondwet en artikel 84 WBTW; b) het feit dat de impact voor de vennootschapsbelasting in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het aan btw verschuldigde bedrag of van de geldboete onrechtmatig zou zijn, en c) het opleggen van een proportionele geldboete (ten belope van de btw) zonder betaling van de btw zelf te eisen onlogisch zou zijn.

⁽⁴³⁾ Arrest van 29 juni 1999, zaak C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), Jurispr. blz. I-3913. DMT had met name bij de Belgische Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (RSZ) een schuld van 18,1 miljoen BEF uitstaan uit hoofde van loonheffingen en werkgeversbijdragen. Krachtens het Belgische recht kan de werkgever die de bijdragen niet binnen de vastgestelde termijnen stort, bijdrageverhogingen en strafsancities oplopen. Evenwel wordt erkend dat de RSZ respijtermijnen kan verlenen. Omdat de Rechtbank van Koophandel te Brussel van oordeel was dat de insolvable onderneming dankzij de betalingsfaciliteit op kunstmatige wijze kon blijven voortbestaan, heeft zij het Hof van Justitie een prejudiciële vraag voorgelegd, teneinde te bepalen of dit soort betalingsfaciliteiten staatssteun konden vormen.

⁽⁴⁴⁾ RSZ = Belgische Rijksdienst voor Sociale Zekerheid.

⁽⁴⁵⁾ Arrest-Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava, reeds aangehaald, punten 164, 165 en 166.

⁽⁴⁶⁾ In dat verband verwijst Umicore naar punt 26 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3) waarin wordt opgemerkt dat „[de] bestaansreden van het belastingstelsel de inning van ontvangsten ter financiering van de staatsuitgaven [is]”.

VI. REACTIES VAN BELGIË OP DE OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN

- (144) België is van oordeel dat het standpunt van Umicore over het algemeen de zienswijze van België ten aanzien van de betrokken procedure bevestigt, met name dat op het punt van de btw er geen formele herzieningsprocedure bestaat, dat een regularisatieopgave die door de belastingplichtige niet voor akkoord is ondertekend, geen juridische waarde heeft, dat dadingen met de fiscus rechtmatig zijn en openstaan voor alle belastingplichtigen, en meer algemeen dat er geen elementen voorhanden zijn om van staatssteun te kunnen spreken.
- (145) Wat betreft de anonieme brief van 1 oktober 2004 is België van mening dat deze brief geen specifieke opmerkingen bevat betreffende de staatssteunprocedure en dus niet relevant is.

VII. DOOR BELGIË TOEGEZONDEN AANVULLENDE INLICHTINGEN

- (146) Na de teruggave van de door de gerechtelijke autoriteiten in beslag genomen documenten heeft België de Commissie een reeks gegevens en documenten gezonden met betrekking tot de handelingen die aan de oorsprong van de onderhavige procedure liggen.
- (147) Wat betreft de verkopen aan in Italië gevestigde klanten heeft België documenten toegezonden op basis waarvan was besloten de vrijstelling van artikel 39 bis WBTW toe te staan. Bij de betrokken documenten gaat het meer bepaald om door Umicore uitgeschreven facturen, facturen voor het transport en verschillende documenten met betrekking tot het vervoer.
- (148) Wat betreft de leveringen aan de in Zwitserland gevestigde klanten, heeft België ook een reeks documenten toegezonden die moeten aantonen dat de goederen rechtstreeks naar Italië zijn vervoerd. Volgens België zou de rol van de Zwitserse vennootschappen beperkt zijn gebleven tot een financiële rol bij de aankoop en het vervoer.
- (149) Wat betreft de leveringen in de periode 1997-1998 deed België opmerken dat aanvankelijk de voor de periode 1995-1996 voorziene regularisatie is doorgetrokken naar de daarop volgende jaren. Zij voegt daaraan toe dat de inspecteurs van de BBI zeer snel zelf de herziening voor die periode hebben opgegeven. Daartoe heeft België ook een kopie verschaft van interne notities waaruit blijkt dat de betrokken inspecteurs de voorgenomen belastingheffing daadwerkelijk hebben opgegeven.

VIII. BEOORDELING VAN DE STEUNMAATREGEL

- (150) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag „zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.”.
- (151) Om een maatregel als staatssteun te kunnen aanmerken, dient elk van de volgende voorwaarden te zijn vervuld: 1)

met de betrokken maatregel wordt uit staatsmiddelen een voordeel verleend; 2) dit voordeel is selectief, en 3) de betrokken maatregel vervalst de mededinging of dreigt deze te vervalsen en kan het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden.

- (152) Voorst zij erop gewezen dat, volgens vaste rechtspraak, het begrip staatssteun niet alleen positieve prestaties zoals subsidies omvat, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken, zoals belastingvrijstellingen en belastingverminderingen ⁽⁴⁷⁾.

VIII.1. Opmerkingen vooraf

- (153) Om te beginnen dient te worden opgemerkt dat dadingen met belastingplichtigen een gebruikelijke praktijk van de Belgische belastingdienst zijn en, dat, wat de btw betreft, daarin uitdrukkelijk wordt voorzien in artikel 84 WBTW. Het nut van dergelijke dadingen die talrijke juridische procedures helpen te voorkomen, wordt door het onderhavige besluit overigens niet ter discussie gesteld.
- (154) Er zij ook op gewezen dat volgens de Belgische administratieve instructies ter zake het sluiten van een dading met de belastingplichtige over het algemeen inhoudt dat beide partijen toegevingen doen. Niettemin zijn, overeenkomstig artikel 84 WBTW, dergelijke dadingen slechts mogelijk voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting. Op grond van dat beginsel kan een dading dus niet zien op het uit vaststaande feiten resulterende belastingbedrag, doch wel op feitelijke kwesties.
- (155) In dat verband is de Commissie van oordeel dat een dading tussen een btw-plichtige en de Belgische belastingdienst slechts onder de volgende omstandigheden een economisch voordeel kan opleveren:
- wanneer, gelet op de omstandigheden van de zaak, de toegevingen van de belastingdienst duidelijk niet in verhouding staan tot de toegevingen van de belastingplichtige en blijkt dat de belastingdienst duidelijk niet dezelfde gunstige behandeling toepast op andere belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden;
 - wanneer de rechtmatigheid van de dading ter discussie moet worden gesteld, bijvoorbeeld omdat het bedrag van de verschuldigde belasting in strijd met artikel 84 WBTW (vrijstelling of verlaging van de belasting in verband met rechtsvragen) is verlaagd.
- (156) Bijgevolg dient te worden onderzocht of de dading tussen de BBI en Umicore aan bovenvermelde voorwaarden voldoet.

⁽⁴⁷⁾ Zie met name het arrest van 15 maart 1994, zaak C-387/92, Banco de Crédito Industrial SA, thans Banco Exterior de España SA/Ayuntamiento de Valencia, Jurispr. blz. I-877, punt 13; arrest van 8 november 2001, zaak C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten, Jurispr. blz. I-8365, punt 38; arrest van 22 november 2001, zaak C-53/00, Ferring SA/Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), Jurispr. blz. I-9067, punt 15; arrest van 3 maart 2005, zaak C-172/03, Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck, Jurispr. blz. I-1627, punt 36, en arrest van 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, België en Forum 187 vzw/Commissie, Jurispr. blz. I-5479, punt 86.

VIII.2. De vraag of er sprake is van een voordeel

- (157) Eerst dient te worden nagegaan of met de maatregel aan de begunstigde ervan een voordeel wordt verleend dat de lasten verlicht die normaliter op het budget van de onderneming drukken ⁽⁴⁸⁾. In de onderhavige zaak betekent dit dat dient te worden bepaald of de kwestieuze dading op onrechtmatige wijze of op basis van onevenredige toegevingen van de belastingdienst is gesloten.

VIII.2.1. De regelmatigheid van de procedure

- (158) In haar besluit tot inleiding van de procedure was de Commissie van oordeel dat de door belastingautoriteiten gevolgde procedure een afwijking had kunnen zijn van het normale verloop van de procedure voor het bepalen en voldoen van een btw-schuld omdat in de dading geen rechtsgrond wordt vermeld en omdat, wanneer de belastingplichtige niet akkoord gaat, de belastingdienst een dwangbevel had moeten uitschrijven waarbij de geldboete met 50 % wordt vermeerderd.
- (159) Zoals reeds is aangegeven in overweging 39, vormt op het punt van btw de toezending van een regularisatieopgave de gebruikelijke praktijk van de Belgische belastingautoriteiten om de inachtneming van de fundamentele beginselen, zoals de rechten van verdediging, te garanderen. Bijgevolg dienen de beide regularisatieopgaven die de BBI aan Umicore heeft gezonden inderdaad te worden beschouwd als een voorlopig standpunt van de belastingautoriteiten en niet als het belastbare feit voor het verschuldigd worden van de btw.
- (160) In de mogelijkheid om dadingen te sluiten met belastingplichtigen wordt overigens uitdrukkelijk voorzien door het Belgische WBTV en deze mogelijkheid dient als een normale praktijk van de Belgische belastingautoriteiten te worden gezien. De Belgische belastingautoriteiten dienen niettemin het beginsel in acht te nemen dat dit soort dadingen geen vrijstelling noch vermindering van de verschuldigde belasting met zich mogen brengen. Dergelijke dadingen worden dus in beginsel gesloten in situaties waarin de belastingautoriteiten een juridische procedure met de belastingplichtige over niet duidelijk vaststaande feiten willen voorkomen.
- (161) Voorts moet worden vastgesteld dat er voor de belastingautoriteiten geen verplichting bestaat om een dwangbevel uit te schrijven indien de belastingdienst met de belastingplichtige geen dading heeft kunnen sluiten over de in de regularisatieopgave voorgestelde belasting. Integendeel,

ingeval over de betrokken feiten twijfel blijft bestaan, kunnen de bevoegde autoriteiten nog steeds proberen een dading met de belastingplichtige te sluiten.

- (162) Ten slotte blijkt uit onderzoek van de wetteksten ook dat geen enkele bepaling de Belgische autoriteiten verplicht om in de betrokken dadingen uitdrukkelijk een rechtsgrond te vermelden.
- (163) De Commissie dient op basis van het in dit besluit beschreven rechtskader derhalve te concluderen dat de door de belastingautoriteiten ten aanzien van Umicore toegepaste procedure is verlopen volgens de geldende regels en praktijken en geen afwijking vormt van het normale verloop van de procedure.
- (164) Vervolgens dienen de betrokken dadingen te worden onderzocht, rekening houdende met de gemaakte voorafgaande opmerkingen, om te bepalen of er eventueel sprake is van een voordeel. De hierna ontwikkelde redenering berust op de analyse van twee onderscheiden perioden — de eerste periode met betrekking tot de jaren 1995 en 1996 waarop de door belastingautoriteiten verrichte regularisatie ziet, en de tweede periode met betrekking tot de jaren 1997 en 1998 waarvoor de belastingheffing volledig is opgegeven.

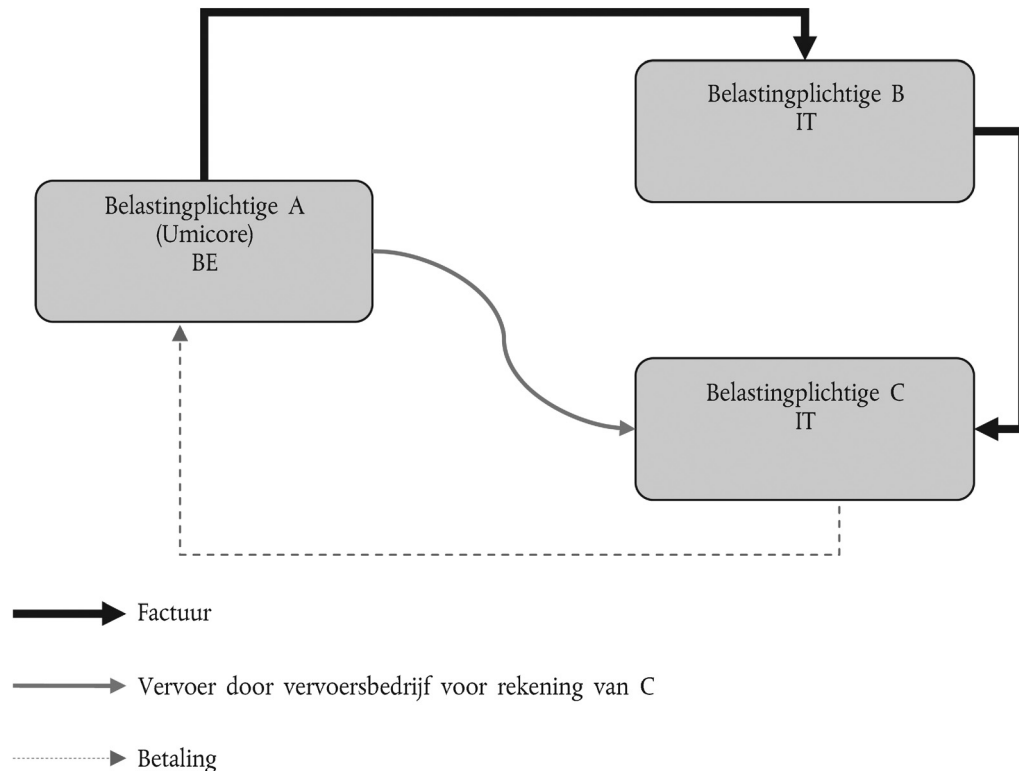
VIII.2.2. De jaren 1995-1996

- (165) Wat de periode 1995-1996 betreft, dient een onderzoek te worden uitgevoerd van drie verschillende soorten handelingen waarop de op 30 november 1998 aan Umicore gezonden ontwerpherziening ziet, teneinde te kunnen bepalen of er eventueel van een voordeel sprake is. Deze analyse beoogt voor ieder soort handeling het minimumbedrag aan btw, geldboeten en moratoire rente te bepalen dat de Belgische belastingautoriteiten op grond van een redelijke interpretatie van de feiten hadden moeten opleggen, zonder dat zij buitensporige toegevingen behoeften toe te staan of de btw-regels onregelmatig dienden toe te passen.

1. Leveringen van goederen aan in Italië gevestigde klanten

- (166) In het eerste concrete geval betreffen de handelingen leveringen van zuiver zilver „af fabriek” tussen februari 1995 en februari 1996, volgens het onderstaande schema:

⁽⁴⁸⁾ Zie punt 9 van de in voetnoot 46 aangehaalde mededeling.



(167) Umicore heeft de goederen gefactureerd aan een vennootschap „B” ⁽⁴⁹⁾, die in Italië is gevestigd en beschikt over een btw-registratienummer in die lidstaat. Deze laatste vennootschap factureerde de goederen door aan klant „C”, een btw-plichtige die eveneens in Italië is gevestigd. Het vervoer van de goederen heeft, in opdracht van belastingplichtige C, plaatsgevonden rechtstreeks van de productielocatie in België naar Italië. Het grootste deel van de facturen die Umicore aan haar klant B heeft uitgeschreven, zijn door belastingplichtige C voldaan.

(168) De facturen die Umicore aan B heeft uitgeschreven, zijn opgesteld in het kader van de vrijstelling van artikel 39 bis WBTW. Uit onderzoek van de pro-formafacturen, die in het kader van de administratieve samenwerking met de Italiaanse belastingdienst zijn verkregen, blijkt dat belastingplichtige C de ontvanger van de goederen was.

(169) In haar regularisatieopgave van 30 november 1998 was de BBI aanvankelijk van mening dat, wat het vervoer betreft, het vrijstellingscriterium voor intracommunautaire leveringen niet was vervuld omdat het vervoer had plaatsgevonden voor een daaropvolgende klant (en niet voor rekening van de verkoper of de koper, zoals door artikel 39 bis WBTW voorgeschreven). Op grond daarvan was de belastingdienst dan ook tot de conclusie gekomen dat de handeling tussen Umicore en klant B een levering van goederen zonder vervoer betrof en derhalve niet in aanmerking kwam voor de vrijstelling van artikel 39 bis WBTW.

(170) De gegevens die België en Umicore de Commissie hebben verschaft, lijken niettemin aan te tonen dat de Belgische belastingautoriteiten de echtheid van de handeling tussen Umicore en vennootschap B redelijkerwijs ter discussie hadden kunnen stellen. In dat verband kan namelijk worden geconstateerd dat:

- de door Italiaanse belastingautoriteiten versochte gegevens leken aan te tonen dat vennootschap B kon worden beschouwd als een „ploffier” (of *missing trader*) waarvan de rol beperkt bleef tot het overleggen van facturen waarover btw was geheven, om nadien te verdwijnen zonder zijn fiscale verplichtingen, waaronder de betaling van btw aan de Italiaanse belastingautoriteiten, te vervullen;

- uit de door diezelfde Italiaanse belastingautoriteiten versochte gegevens voorts bleek dat de enige bestuurder van vennootschap B niet bekend was in de politieregisters;

- uit twee verzoeken om inlichtingen die de Belgische belastingautoriteiten hun Italiaanse collega’s op, onderscheidenlijk, 26 augustus 1998 en 1 april 1999 hebben gezonden, blijkt dat de Belgische belastingdienst vóór het sluiten van de dading ernstige twijfel had of vennootschap B wel echt bestond;

- het vervoer van de goederen naar Italië voor rekening van belastingplichtige C heeft plaatsgevonden;

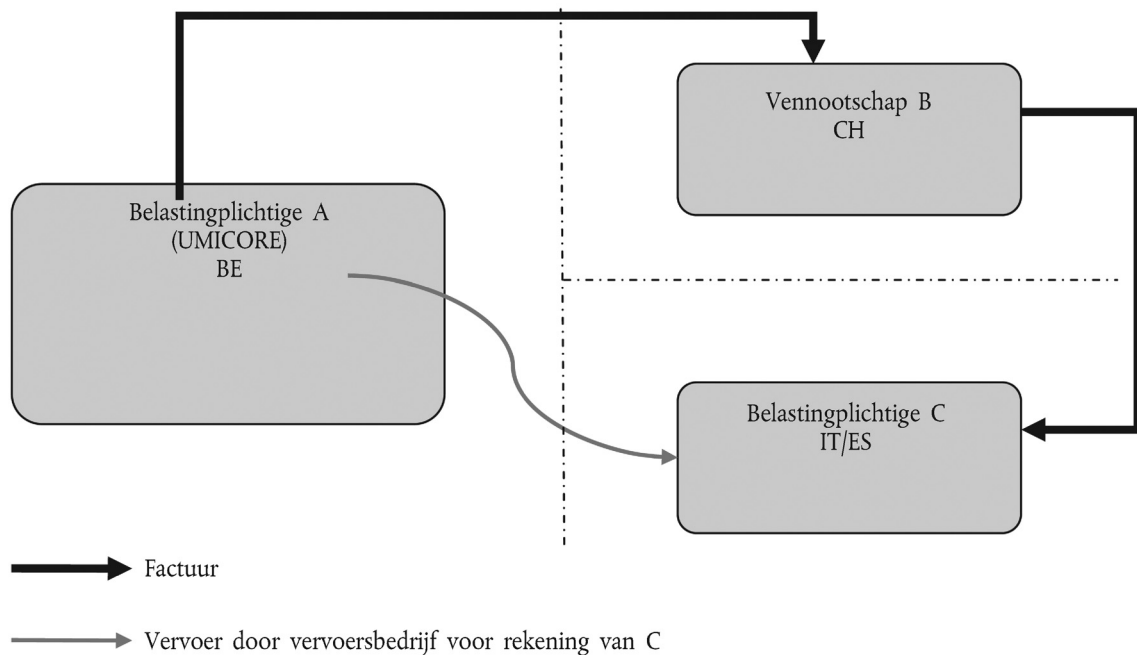
⁽⁴⁹⁾ „B” betreft in werkelijkheid twee afzonderlijke Italiaanse vennootschappen.

- de goederen rechtstreeks van de productielocatie in België naar een opslagplaats in Italië werden vervoerd, waar zij C ter beschikking zijn gesteld;
 - het overgrote deel van de facturen die Umicore aan vennootschap B heeft uitgeschreven, door vennootschap C is voldaan;
 - op basis van de verklaringen van het management van Umicore die waren vastgelegd in een proces-verbaal, waarvan een uittreksel in de regularisatieopgave is overgenomen, overigens blijkt dat er geen enkele kaderovereenkomst tussen Umicore en vennootschap B bestond;
 - daarentegen het werkelijke bestaan van vennootschap C niet ter discussie blijkt te zijn gesteld door de Italiaanse belastingautoriteiten die, in het kader van een inspectie, volledige toegang tot de boekhouding van die vennootschap hadden gekregen.
- (171) Elk van deze vaststellingen is, op zichzelf beschouwd, waarschijnlijk niet voldoende om het fictieve karakter van de verkoop tussen Umicore en vennootschap B aan te tonen. Wanneer diezelfde vaststellingen echter samen worden genomen, kunnen zij gerede twijfel doen ontstaan ten aanzien van de echtheid van de verkoop tussen Umicore en vennootschap B. De Belgische belastingautoriteiten die vóór het sluiten van de dading met Umicore op 21 december 2000 op de hoogte waren van de verdenkingen ten aanzien van het werkelijke bestaan van de activiteiten van marktdeelnemer B, beschikten dus over een ruime beoordelingsmarge ten aanzien van de echtheid van de handelingen en de eventuele herkwalificatie ervan.
- (172) In dat verband dient in herinnering te worden gebracht dat, volgens vaste rechtspraak van het Belgische Hof van Cassatie, de belasting op basis van feitelijke omstandigheden dient te worden gevestigd ⁽⁵⁰⁾. De Belgische belastingdienst is dus in beginsel verplicht haar belasting te vestigen niet op basis van de schijnhandelingen die de belastingplichtige opvoert om een eventuele vrijstelling te rechtvaardigen, doch op de feitelijke handelingen zoals die uit de werkelijke intentie van de partijen voortvloeit.
- (173) Indien uit de gegevens waarover de Belgische belastingautoriteiten beschikken, blijkt dat de verkoop tussen A en B een fictieve verkoop is en dat de werkelijke verkoop (hetgeen een overgang van de macht om over een goed te beschikken inhoudt) heeft plaatsgevonden in de relatie tussen A en C, dan hadden deze autoriteiten het recht om de kwalificatie van de levering van de goederen tussen A en B aan te passen tot een levering van goederen tussen A en C en de btw-regels toe te passen op de aldus opnieuw gekwalificeerde handeling.
- (174) Het feit dat in Italië via een „ploffer” fraude heeft plaatsgevonden, betekent nog niet dat het recht op vrijstelling dat Umicore kon genieten voor zover haar goede trouw door de Belgische belastingdienst niet in twijfel werd getrokken, ter discussie mag worden gesteld.
- (175) Uit het voorgaande volgt dan ook dat de Belgische autoriteiten gerechtigd waren de kwalificatie van de betrokken handelingen aan te passen tot intracommunautaire leveringen tussen Umicore en vennootschap C, zonder dat een dergelijke aanpassing een onevenredige toegeving van de belastingdienst of een onregelmatige toepassing van de btw-regels vormde. Daarnaast konden zij btw-vrijstelling verlenen voor de handelingen waarvan de kwalificaties aldus waren aangepast, omdat alle voorwaarden voor vrijstelling waren vervuld (daaronder begrepen het vervoer door of voor rekening van de koper).
- (176) Daarom dient te worden nagegaan: i) of de Belgische belastingautoriteiten gerechtigd waren op grond van artikel 70, lid 2, WBTW een geldboete op te leggen wegens onjuiste vermeldingen op de facturen, en zo ja, ii) hoe hoog die geldboete had moeten worden vastgesteld, en iii) of Umicore van de belastingdienst onevenredige toegevingen of een onregelmatige toepassing van de wet heeft verkregen.
- (177) Om te beginnen zij eraan herinnerd dat bij onjuistheden in de op de facturen voor een intracommunautaire levering aan te brengen vermeldingen, in KB nr. 41 een geldboete is bepaald ten belope van 100 % van de over de betrokken handelingen verschuldigde belastingen. Niettemin geldt, zoals reeds is uiteengezet in de overwegingen 45 en 46, voor het opleggen van een administratieve geldboete het evenredigheidsbeginsel en heeft de belastingdienst, op grond van artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831, de bevoegdheid af te wijken van de boetescales die in KB nr. 41 zijn vastgesteld.
- (178) In de onderhavige zaak valt niet uit te sluiten dat een geldboete van 100 % onevenredig was geweest, gelet op de goede trouw van de belastingplichtige die niet door de belastingdienst ter discussie is gesteld. Evenmin valt uit te sluiten dat de Belgische belastingdienst, in het kader van zijn geschil met Umicore, had geprobeerd zijn inkomsten te maximaliseren, zoals een schuldeiser die de invordering van zijn uitstaande schulden tracht te optimaliseren. In dat verband zij eraan herinnerd dat een dergelijke praktijk niet onder artikel 107 van het Verdrag kan vallen, voor zover zij geen onevenredige of onrechtmatige toegevingen van de belastingdienst met zich brengt.
- (179) Gelet op de beoordelingsmarge waarover de belastingdienst in deze context beschikt, mag redelijkerwijs worden aangenomen dat, in het kader van een dading, het boetebedrag door de belastingdienst op een percentage begrepen tussen 10 % en 50 % had moeten worden vastgesteld. Zo kan het percentage van 10 % als aanvaardbaar gelden zowel ten opzichte van het percentage van 10 % dat in tabel G van de bijlage bij KB nr. 41 voor de in artikel 70, lid 1, WBTW bedoelde inbreuken is vastgesteld als ten opzichte van de geldboete van 10 % die in de regularisatieopgave van 30 november 1998 is vermeld. Daartegenover staat dat het percentage van 50 % kan worden beschouwd als het, gelet op het evenredigheidsbeginsel en de context van de dading, maximaal toepasbare percentage. De toepassing van een percentage

⁽⁵⁰⁾ Zie in dat verband punt II.2.

van 50 % lijkt trouwens te worden ondersteund door recente rechtspraak van het Belgische Hof van Cassatie ⁽⁵¹⁾. Gelet op het feit dat dit laatste arrest een strafzaak betreft, zou in de onderhavige zaak waarin is komen vast te staan dat er geen sprake is van bedrieglijk opzet van Umicore, het percentage van 50 % derhalve als een maximumdrempel kunnen worden beschouwd.

- (180) De conclusie mag dan ook zijn dat, gelet op de omstandigheden van deze zaak, de hoogte van de geldboete redelijkerwijs kon worden bepaald op een bedrag tussen 33 238 698 BEF (10 % × 332 386 976 BEF) en 166 193 488 BEF (50 % × 332 386 976).



- (183) Tussen februari 1996 en oktober 1996 heeft Umicore de goederen gefactureerd aan een in Zwitserland gevestigde vennootschap B ⁽⁵³⁾, die in geen enkele lidstaat over een btw-registratienummer beschikte. Die Zwitserse vennootschap factureerde de goederen vervolgens door aan klant C, een btw-plichtige die in Italië was gevestigd. Het vervoer van de goederen verliep rechtstreeks van de productielocatie in België naar Italië. Op grond van de door België verschaft documenten lijkt het vervoer in opdracht van vennootschap C te hebben plaatsgevonden. In een aantal gevallen werd de prijs van de goederen overigens rechtstreeks door C aan Umicore betaald, terwijl in andere gevallen vennootschap B de betaling uitvoerde. Voorts dient te worden aangetekend dat C in

- (181) Aangezien een selectief voordeel alleen uit onevenredige toegevingen van de belastingdienst had kunnen resulteren, dient het laagste bedrag (33 238 698 BEF) in aanmerking te worden genomen om de omvang van het eventuele voordeel te bepalen. Dat bedrag kan in beginsel worden afgetrokken van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting ⁽⁵²⁾.

2. Leveringen van goederen aan in Zwitserland gevestigde klanten

- (182) In het tweede concrete geval was het verloop van de kwestieuze handelingen met de Zwitserse klanten meestal als volgt:

werkelijkheid vennootschappen betreft die door de Italiaanse en Spaanse belastingdienst als fictief worden beschouwd ⁽⁵⁴⁾.

- (184) De facturen die Umicore tussen februari 1996 en oktober 1996 aan de Zwitserse vennootschap B heeft uitgeschreven, betreffen de verkoop van zuiver zilver „af fabriek Hoboken” en bevatten de volgende vermelding „Uitvoer — Btw-vrijstelling op grond van artikel 39 van het Wetboek”.
- (185) Ook al werden de betrokken leveringen door Umicore verricht met btw-vrijstelling overeenkomstig artikel 39 WBTW, toch bleek uit de gegevens die de BBI van de belastingplichtige en de Belgische Administratie der douane en accijnzen heeft verkregen, dat het vervoer van de goederen met bestemming Italië had plaatsgevonden, zonder dat uitvoer had plaatsgevonden.

⁽⁵¹⁾ Zie de reeds aangehaalde arresten van het Hof van Cassatie van 12 februari 2009. Het Hof van Cassatie heeft bevestigd dat een geldboete van 200 % onevenredig was gelet op de omstandigheden van de zaken en dat het Hof van beroep het recht had het boetebedrag tot 50 % te verminderen.

⁽⁵³⁾ B betreft in werkelijkheid twee afzonderlijke in Zwitserland gevestigde vennootschappen.

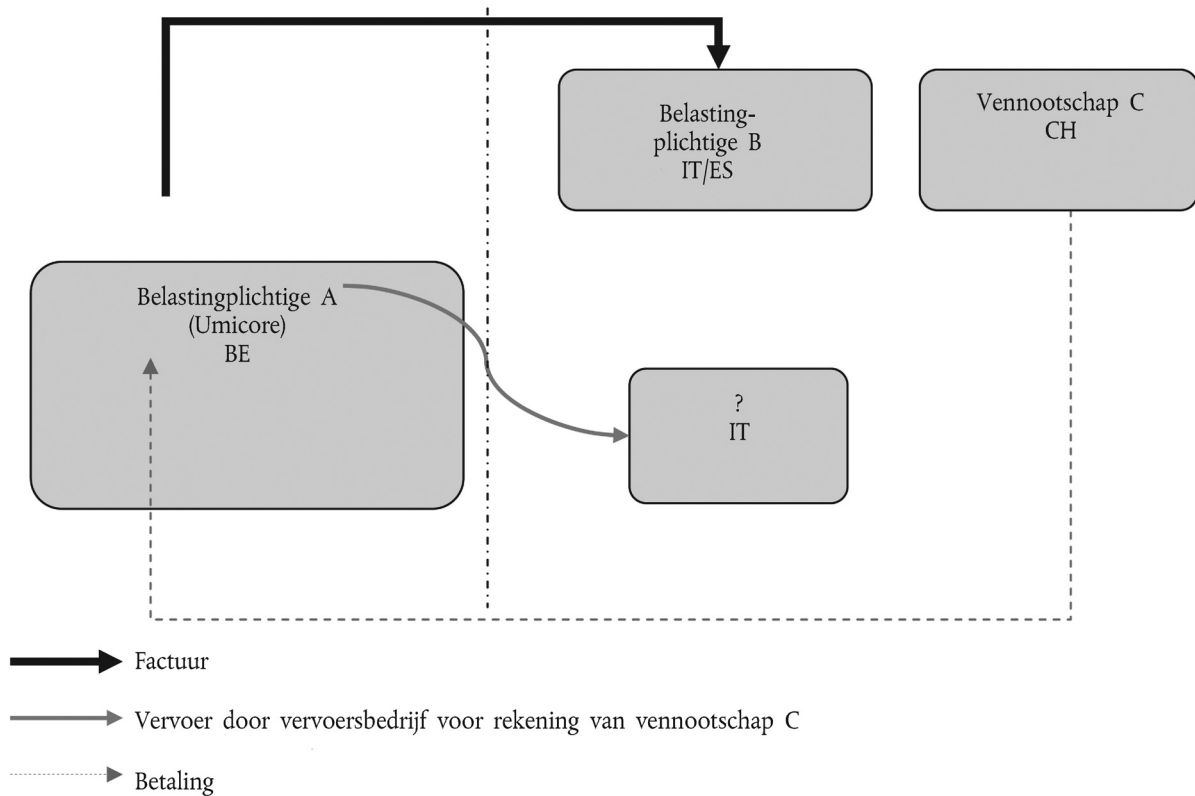
⁽⁵²⁾ Zie in dat verband punt II.2.

⁽⁵⁴⁾ „C” betreft in werkelijkheid dezelfde vennootschappen als „B” in het derde concrete geval dat in de volgende overweging wordt beschreven.

- (186) Doordat geen uitvoer had plaatsgevonden en er dus ook geen recht op vrijstelling op grond van artikel 39 WBTW was, is het andermaal zaak te achterhalen of de Belgische belastingautoriteiten hadden kunnen concluderen dat de handelingen tussen Umicore en de Zwitserse vennootschap fictief van aard waren, dat de werkelijke handelingen in de relatie tussen Umicore en C hadden plaatsgevonden en dat deze laatste handelingen de vrijstelling uit hoofde van artikel 39 bis WBTW konden genieten.
- (187) In haar regularisatieopgave van 30 november 1998 was de BBI van oordeel dat de criteria voor vrijstelling uit hoofde van artikel 39 WBTW (uitvoer) niet waren vervuld, aangezien geen document, en met name geen aangifte ten uitvoer, kon worden overgelegd ter staving van het feit dat de uitvoer werkelijk had plaatsgevonden.
- (188) Op grond daarvan had de belastingdienst dan ook geconcludeerd dat de handelingen tussen Umicore en de Zwitserse vennootschappen niet konden worden vrijgesteld op grond van artikel 39 WBTW en dat deze handelingen, overeenkomstig artikel 15, lid 7, WBTW, geacht werden in België te hebben plaatsgevonden en dus, overeenkomstig artikel 2 WBTW, aan de Belgische btw waren onderworpen. De belastingdienst concludeerde derhalve dat Umicore 312 608 393 BEF⁽⁵⁵⁾ (7 749 359 EUR) aan btw verschuldigd was, alsmede een geldboete ten belope van 10 % van dat bedrag.
- (189) In een aanvullend antwoord van 30 maart 2000 op de regularisatieopgaven verklaart Umicore dat is komen vast te staan dat het mechanisme dat was opgezet, fictief van aard was, feit waarvan de commerciële dienst van Umicore geen kennis kon hebben. De invoer in Zwitserland heeft nooit plaatsgevonden en het is dus van wezenlijk belang te benadrukken dat, in deze net als in de overige dossiers, de echtheid van de leveringen in Italië niet ter discussie wordt gesteld.
- (190) Op de pro-formaacturen die Umicore aan haar Zwitserse klanten heeft uitgeschreven, blijkt overigens dat de naam van de Italiaanse belastingplichtige voor wie de goederen bestemd waren, uitdrukkelijk is vermeld en dat de identiteit van de ontvanger van de goederen wordt bevestigd door de vrachtbrieven die door de vervoerder waren opgesteld.
- (191) Om de volgende redenen lijkt een aanpassing van de kwalificatie van de betrokken handelingen tot intracommunautaire leveringen tussen Umicore en entiteit C niet denkbaar:
- op het tijdstip dat de dading werd gesloten, was het de Belgische belastingdienst al bekend dat C in werkelijkheid betrekking had op entiteiten die door de Italiaanse en Spaanse belastingdienst als fictieve vennootschappen werden beschouwd;
 - het werkelijke bestaan van de Zwitserse vennootschappen is nimmer ter discussie gesteld, noch door de Belgische of Italiaanse belastingautoriteiten, noch door Umicore;
 - Umicore had moeten weten dat zij niet gerechtigd was de vrijstelling van artikel 39 WBTW (btw-vrijstelling voor de uitvoer) toe te passen omdat er geen sprake was van uitvoer van goederen.
- (192) Hieruit volgt dat de betrokken handelingen niet in aanmerking kwamen voor de btw-vrijstelling op grond van artikel 39 WBTW (doordat er geen sprake was van uitvoer), noch van een btw-vrijstelling op grond van artikel 39 bis WBTW. De betrokken handelingen dienden in dit geval te worden beoordeeld als leveringen van goederen zonder vervoer die niet voor een btw-vrijstelling in aanmerking konden komen. Op grond van artikel 15, leden 2 en 7, en artikel 2 WBTW was Umicore dus 312 608 393 BEF (7 749 359 EUR) aan btw verschuldigd. Daarnaast diende, op grond van artikel 70, lid 1, WBTW en artikel 1, lid 1, van KB nr. 41, op dit bedrag ook een boete van 10 %, ofwel 31 260 839 BEF, te worden toegepast. Het dossier bevat geen enkel element op grond waarvan de Commissie zou mogen aannemen dat dit percentage van 10 % problemen zou opleveren voor de toepassing van het evenredigheidsbeginsel⁽⁵⁶⁾.
- (193) Volgens de toepasselijke belastingvoorschriften dient het extra verschuldigde btw-bedrag dat de belastingplichtige verschuldigd is en dat niet aan de klant is gefactureerd, te worden beschouwd als een uitgave die, voor het bepalen van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting, in mindering kan worden gebracht. Het bedrag van de administratieve geldboete kan eveneens van de vennootschapsbelasting worden afgetrokken.
3. Leveringen van goederen aan in Italië en in Spanje gevestigde klanten
- (194) Tussen oktober en december 1996 was het verloop van de kwestieuze handelingen met deze klanten als volgt:

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

⁽⁵⁶⁾ In de gevallen waarin artikel 70, lid 1, wordt toegepast, zou het percentage van 10 % het minimum zijn dat de belastingautoriteiten toepassen.



(195) Umicore factureerde de goederen aan de vennootschappen „B” die in Italië of Spanje waren gevestigd en daar over een btw-registratienummer beschikten. De betrokken facturen zagen op de verkoop van zuiver zilver „af fabriek” en waren uitgeschreven in het kader van ofwel de vrijstelling van artikel 39 WBTW (uitvoer) ofwel de vrijstelling van artikel 39 bis WBTW (intracommunautaire leveringen). Het vervoer van de goederen gebeurde rechtstreeks van de productielocatie in België naar Italië. In het merendeel van de gevallen werd de betaling verricht door de Zwitserse vennootschap C ⁽⁵⁷⁾, die ook de werkelijke opdrachtgever voor het transport blijkt te zijn ⁽⁵⁸⁾.

(196) Ten slotte lijken de gegevens die de Italiaanse en Spaanse belastingautoriteiten de Belgische belastingdienst vóór het sluiten van de dadings hebben gezonden, er op te wijzen dat de vennootschappen B een fictief bestaan leidden.

(197) In haar regularisatieopgave van 30 november 1998 was de Belgische belastingdienst van oordeel dat de vermelding van de kopers op de verkoopfacturen onjuist was en dat de Zwitserse vennootschappen C de werkelijke kopers van de goederen waren. Aangezien geen uitvoer uit het grondgebied van de Unie had plaatsgevonden, merkte

de Belgische belastingdienst in haar regularisatieopgave op dat de vrijstelling van artikel 39 WBTW niet van toepassing was en dat de kwalificatie van de betrokken verkopen diende te worden aangepast tot leveringen van goederen die uit hoofde van artikel 15, leden 2 en 7, en artikel 2 WBTW aan Belgische btw zijn onderworpen. De belastingdienst concludeerde derhalve dat Umicore 63 216 555 BEF ⁽⁵⁹⁾ (1 567 097,46 EUR) aan btw verschuldigd was, alsmede een administratieve geldboeten belope van 10 % van dat bedrag.

(198) Umicore gaf in het kader van haar correspondentie met de BBI aan dat de Zwitserse vennootschappen door de vennootschappen B waren gemachtigd om het vervoer van de goederen te organiseren en dat zij bovendien als financieel vertegenwoordiger van diezelfde vennootschappen optraden.

(199) In dat verband dient te worden opgemerkt dat het dossier geen elementen bevat waaruit zou kunnen blijken dat de Zwitserse vennootschappen zouden hebben gehandeld als gemachtigden voor het vervoer voor rekening van de Italiaanse en Spaanse vennootschappen. Integendeel, alle documenten die de Commissie zijn meegedeeld, lijken er op te wijzen dat het vervoer van de goederen heeft plaatsgevonden voor rekening van de Zwitserse vennootschappen en dat deze laatste de uiteindelijk begunstigden en eigenaren van de betrokken goederen waren.

⁽⁵⁷⁾ C betreft in werkelijkheid dezelfde Zwitserse vennootschappen als die welke bij het tweede concrete geval waren betrokken.

⁽⁵⁸⁾ Op de door Umicore uitgeschreven pro-formafacturen wordt bij de beschrijving van de goederen de naam van vennootschap C als „eigenaar” vermeld. Wat de vervoersdocumenten betreft, deze waren oorspronkelijk geadresseerd aan de Zwitserse vennootschap C en vermelden meestal dat de goederen bestemd zijn voor Italië voor rekening van de Zwitserse vennootschap C.

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

- (200) Derhalve is de Commissie van oordeel dat de Belgische belastingautoriteiten in hun regularisatieopgave de kwalificatie van de kwestieuze handelingen terecht hadden aangepast tot leveringen van goederen aan Zwitserse vennootschappen. Dit soort leveringen diende derhalve, uit hoofde van artikel 15, leden 2 en 7, en artikel 2 WBTW, aan de Belgische btw te worden onderworpen, zonder mogelijkheid tot vrijstelling op grond van de artikelen 39 of 39 bis WBTW.
- (201) Zelfs indien de belastingautoriteiten legitiem de echtheid van de handelingen met de Italiaanse en Spaanse vennootschappen hadden kunnen aanvaarden, had de vrijstelling op grond van artikel 39 bis WBTW toch moeten worden geweigerd omdat er geen sprake was van vervoer door of voor rekening van de verkoper (Umicore) of de koper (B).
- (202) Geconcludeerd dient dan ook te worden dat Umicore een bedrag van 63 216 555 BEF (1 567 097,46 EUR) aan btw verschuldigd was, alsmede een administratieve geldboete van 6 321 655 BEF (10 % van de verschuldigde btw) overeenkomstig artikel 70, lid 1, WBTW en artikel 1, lid 1, van KB nr. 41.
- (203) Het bedrag van 63 216 555 BEF en de administratieve geldboete zijn in beginsel aftrekbaar van de vennootschapsbelasting.
4. De inaanmerkingneming van de niet-aftrekbaarheid van het schikkingsbedrag
- (204) De praktijk om een administratieve geldboete die in beginsel (van de belastbare grondslag) aftrekbaar is, voor de vennootschapsbelasting als niet-aftrekbaar te beschouwen en om vervolgens het bedrag van die geldboete te verlagen teneinde rekening te houden met het feit dat deze niet-aftrekbaar is (verrekening of netting), is niet in overeenstemming met de regelgeving of de administratieve praktijk ter zake⁽⁶⁰⁾. Bijgevolg dient het voordeel en het nadeel dat deze praktijk oplevert ten opzichte van een situatie waarin de belastingdienst een dergelijke verrekening niet had toegepast, in aanmerking te worden genomen.
- (205) Dezelfde redenering kan worden toegepast op de btw-bedragen die in beginsel van de vennootschapsbelasting kunnen worden afgetrokken en die voor dezelfde verrekening in aanmerking kwamen.
- (206) Van de bedragen die in de vorige overwegingen zijn vastgesteld, dienen de volgende bedragen als aftrekbaar te worden aangemerkt:
- 33 238 698 BEF + 312 608 393 BEF + 31 260 839 BEF + 63 216 555 BEF + 6 321 655 BEF = 446 646 140 BEF.
- (207) Het negatieve effect voor Umicore van het feit dat deze bedragen niet aftrekbaar zijn, kan in beginsel worden geraamd op:
- $$446\,646\,140\text{ BEF} \times 40,17\%^{(61)} = 179\,417\,754\text{ BEF}.$$
- (208) Aangezien Umicore evenwel een fiscaal verlies te zien gaf voor de belastbare inkomsten over het jaar 2000, leverde het feit dat de betrokken bedragen niet aftrekbaar waren, in werkelijkheid slechts een negatief effect op voor de volgende belastbare periode (inkomsten over 2001) waaraan Umicore haar volledige over te dragen belasting-schuld daadwerkelijk heeft toegerekend. Bijgevolg heeft het verrekeningsmechanisme zoals de Belgische belastingdienst dat heeft toegepast, ten gevolge gehad dat de betaling van de belasting of de geldboete naar de volgende belastbare periode is doorgeschoven.
- (209) Bovendien mag, gezien het feit dat de Belgische vennootschapsbelasting in beginsel wordt geïnd via voorafbetalingen door de belastingplichtige in de loop van het belastingjaar om vermeerderingen te voorkomen⁽⁶²⁾, redelijkerwijs worden aangenomen dat Umicore, zonder verrekening, de betrokken betalingen medio 2001 had moeten uitvoeren, hetgeen in de praktijk betekent dat Umicore voor een bedrag van 179 417 754 BEF voor zes maanden uitstel van betaling heeft gekregen.
- (210) Het positieve effect voor Umicore van het feit dat deze bedragen niet aftrekbaar zijn, kan dus worden geraamd op:
- $$179\,417\,754\text{ BEF} \times 0,8\%^{(63)} \times \text{zes maanden} = 8\,612\,052\text{ BEF}.$$
5. Moratoire rente
- (211) De moratoire rente die in beginsel over de hierboven berekende btw-bedragen verschuldigd is, dient te worden berekend op basis van een maandpercentage van 0,8 % vanaf 21 januari 1997⁽⁶⁴⁾ en dit tot de daadwerkelijke betaling die eind december 2000 heeft plaatsgevonden:
- $$37,6\%^{(65)} \times (312\,608\,393\text{ BEF} + 63\,216\,555\text{ BEF}) = 141\,310\,180\text{ BEF}.$$
6. Overzicht van de voor de periode 1995-1996 verschuldigde bedragen
- (212) In de onderstaande tabel wordt een overzicht gegeven van de door Umicore voor de periode 1995-1996 minimaal verschuldigde bedragen:

(in BEF)

BESCHRIJVING	VERSCHULDIGDE BEDRAGEN
1. Eerste soort handeling	
Administratieve geldboete	33 238 698
2. Tweede soort handeling	

⁽⁶⁰⁾ Zie punt II.2.⁽⁶¹⁾ Het op het tijdstip van het sluiten van de dading geldende vennootschapsbelastingtarief.⁽⁶²⁾ Zie artikel 218 WIB92 junctis de artikelen 157 tot en met 168 WIB92.⁽⁶³⁾ Door de Belgische belastingdienst voor moratoire rente toegepast percentage.⁽⁶⁴⁾ Tijdstip vastgesteld in de regularisatieopgave op basis van de gebruikelijke praktijk van de belastingdienst.⁽⁶⁵⁾ $(3 \times \text{twaalf maanden}) + \text{elf maanden} = 47 \text{ maanden} \times 0,8\% = 37,6\%.$

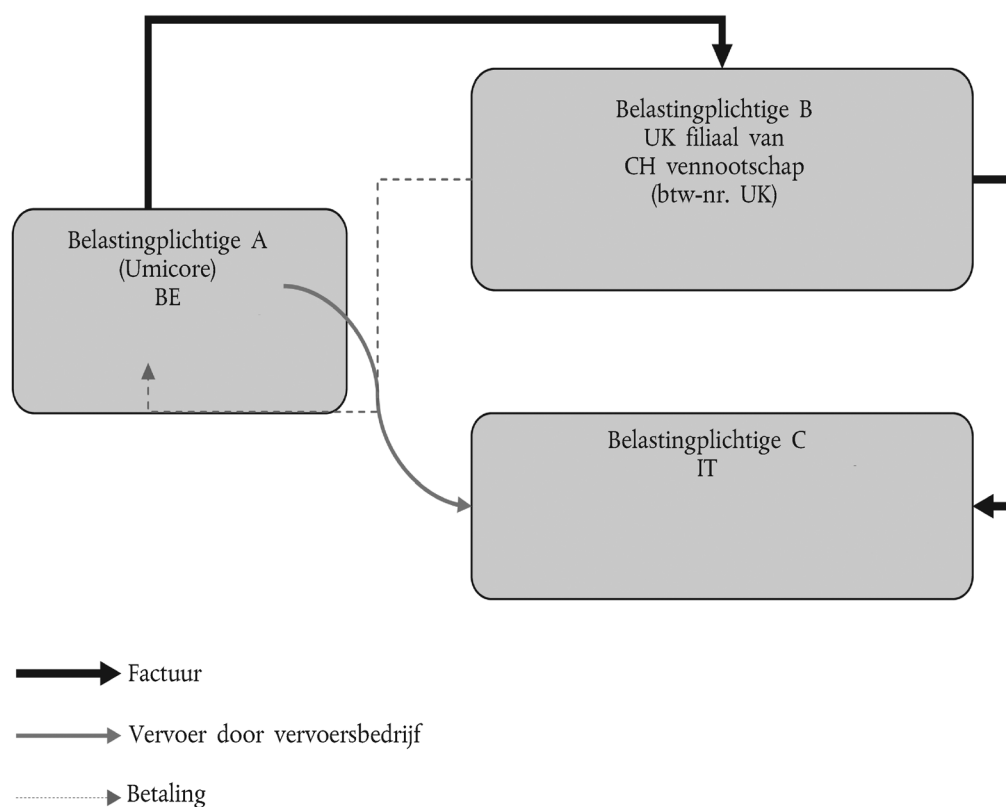
(in BEF)

BESCHRIJVING	VERSCHULDIGDE BEDRAGEN
Verschuldigde btw	312 608 393
Administratieve geldboete (10 %)	31 260 839
3. Derde soort handeling	
Verschuldigde btw	63 216 555
Administratieve geldboete (10 %)	6 321 655
Subtotaal	446 646 140
4. Moratoire rente	141 310 180
In beginsel verschuldigd totaal (btw + rente)	587 956 320
5. Effect niet-aftrekbaarheid:	
– negatief effect niet-aftrekbaarheid	– 179 417 754
+ positief effect betalingsuitstel	8 612 052
TOTAAL	417 150 618

- (213) Op basis van de bovenstaande berekening dient 587 956 320 BEF (14 575 056,46 EUR) te worden beschouwd als het minimumbedrag dat Umicore over de periode 1995-1996 verschuldigd was in het kader van het sluiten van een dading met de belastingdienst. Niettemin dient, vooraleer dit bedrag af te zetten tegen het dadingsbedrag, rekening te worden gehouden met het effect van de niet-aftrekbaarheid, hetgeen het vastgestelde bedrag terugbrengt tot 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).

VIII.2.3. De jaren 1997-1998

- (214) Voor de periode 1997-1998 verlieden de in de regularisatieopgave van 30 april 1999 ter discussie gestelde handelingen volgens onderstaand schema:



- (215) In dit laatste scenario is de klant van Umicore een in het Verenigd Koninkrijk gevestigd filiaal B van een Zwitserse vennootschap dat over een btw-nummer in het Verenigd Koninkrijk beschikt. De daaropvolgende klant is een in Italië gevestigde belastingplichtige C. Het vervoer van de goederen verliep rechtstreeks van de productielocatie in België naar Italië. Ten slotte werd de betaling van de door Umicore uitgeschreven verkoopfacturen verricht door belastingplichtige B.
- (216) In haar regularisatieopgave van 30 april 1999 was de belastingdienst van oordeel dat belastingplichtige B niet gerechtigd was de btw-vrijstelling van artikel 39 bis WBTW te eisen omdat hij niet over een geldig btw-nummer in Italië beschikte. Subsidiair was de belastingdienst van oordeel dat, zelfs in de aanname dat belastingplichtige B een werkelijke economische activiteit heeft die hem de hoedanigheid van btw-plichtige verleent, de betrokken verkopen dienden te worden beschouwd als handelingen met intracommunautair driehoeksverkeer. In dat geval zou de eerste verkoop tussen Umicore en belastingplichtige B moeten worden beschouwd als een aan de Belgische btw onderworpen nationale verkoop zonder vervoer zonder mogelijkheid tot vrijstelling, aangezien het vervoer voor rekening van Italiaanse klanten had plaatsgevonden.
- (217) Om te beginnen dient, bij wijze van opmerking vooraf, te worden opgemerkt dat, anders dan voor de periode 1995-1996 het geval was, de inspecteurs van de BBI nadien zelf hebben geoordeeld dat er onvoldoende elementen waren om de vrijstelling te weigeren. Deze situatie blijkt immers duidelijk uit de interne notities die de inspecteurs aan hun directeur hebben gezonden vóór en na het sluiten van de dading.
- (218) Ten tweede blijkt, uit documenten die België bij schrijven van 6 augustus 2009 aan de Commissie heeft gezonden, dat het vervoer wel degelijk voor rekening van belastingplichtige B had plaatsgevonden (en niet voor rekening van een eventuele daaropvolgende klant). Een en ander lijkt bovendien te kunnen worden bevestigd op basis van kopieën van documenten die Umicore in haar brief van 11 juni 1999 aan de BBI heeft gezonden en die aantonen dat belastingplichtige B voor iedere verkoop een faxbericht aan Umicore had gezonden om deze de gegevens van het vervoersbedrijf, de chauffeur en het kenteken van de vrachtwagen mee te delen.
- (219) Voorts lijkt het feit dat belastingplichtige B niet over een geldig btw-nummer in Italië beschikte, zoals door de Belgische belastingdienst in zijn regularisatieopgave van 30 april 1999 was aangegeven, niet ter zake te doen omdat een belastingplichtige niet verplicht is zich voor btw-doeleinden te laten registreren in de lidstaat waar naar de goederen worden verzonden. Overigens dient te worden opgemerkt dat de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk, die de Belgische belastingdienst op verzoek gegevens heeft doorgezonden, het werkelijke bestaan van de activiteiten van belastingplichtige B in het Verenigd Koninkrijk geenszins ter discussie heeft gesteld.
- (220) Ten slotte dient te worden opgemerkt dat de Belgische belastingdienst niet ter discussie heeft gesteld dat de goederen het Belgische grondgebied wel degelijk hebben verlaten en dat zij naar een andere lidstaat zijn vervoerd.
- (221) Deze overwegingen lijken genoegzaam aan te tonen dat de BBI niet over elementen beschikte om de door Umicore toegepaste btw-vrijstelling te kunnen verwerpen. Geconcludeerd dient dan ook te worden dat Umicore voor de periode 1997-1998 geen bijkomende btw, geldboete of rente verschuldigd was.
- VIII.2.4. *Conclusies ten aanzien van de vraag of er sprake is van een economisch voordeel*
- (222) Op basis van de bovenstaande beoordeling dient het minimumbedrag dat Umicore, in het kader van het sluiten van een dading met de belastingdienst, over de periode 1995-1998 verschuldigd was, geacht te worden in totaal 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR) te bedragen.
- (223) Aangezien dit bedrag lager ligt dan het bedrag dat Umicore op basis van de dading van 21 december 2000 heeft betaald, kan niet worden geconcludeerd dat er sprake is van onevenredige toegevingen vanwege de Belgische belastingautoriteiten. Het enige aspect van de dading dat afwijkt van de regelgeving en van de administratieve praktijk, betreft het verrekeningsmechanisme waarmee het verschuldigde bedrag is verlaagd om rekening te kunnen houden met de niet-afrekbaarheid van de vennootschapsbelasting. Niettemin is bij de betrokken beoordeling terdege rekening gehouden met het economische effect van deze praktijk.
- (224) Mitsdien is de Commissie van oordeel dat de Belgische belastingautoriteiten Umicore geen economisch of financieel voordeel hebben verleend in het kader van de op 21 december 2000 gesloten dading.
- IX. CONCLUSIE
- (225) De Commissie stelt vast dat met de dading die op 21 december 2000 tussen de Belgische belastingautoriteiten en Umicore is gesloten, deze onderneming geen voordeel is verleend en dat deze maatregel derhalve geen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag,
- HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:
- Artikel 1
- De dading met de fiscus die op 21 december 2000 tussen de Belgische staat en Umicore NV (voorheen Union Minière NV) is gesloten, voor een bedrag van 423 miljoen BEF, vormt geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.
- Artikel 2
- Dit besluit is gericht tot het Koninkrijk België.
- Gedaan te Brussel, 26 mei 2010.
- Voor de Commissie
Joaquín ALMUNIA
Vicevoorzitter