

# DECYZJE

## DECYZJA KOMISJI

z dnia 26 maja 2010 r.

w sprawie pomocy państwa w formie ugody podatkowej udzielonej przez Belgię na rzecz spółki Umicore SA (dawniej „Union Minière SA”) (Pomoc państwa C 76/03 (ex NN 69/03))

(notyfikowana jako dokument nr C(2010) 2538)

(Jedynie teksty w języku francuskim i niderlandzkim są autentyczne)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2011/276/UE)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag<sup>(1)</sup> zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

uzupełniających umożliwiających wyjaśnienie stanowiska belgijskich organów administracji podatkowej odnośnie do ugody z Umicore.

(5) Pismem z dnia 31 października 2003 r. władze belgijskie poinformowały Komisję, że sędzia śledczy F. Lugentz przy sądzie w Brukseli, odpowiedzialny za dochodzenie karne przeciwko X dotyczące okoliczności, w których zawarto ugodę między ISI a Umicore, zajął dokumentację podatkową Umicore oraz wszystkie dokumenty dotyczące przedmiotowej ugody.

### I. PROCEDURA

(1) Pismem z dnia 11 lutego 2002 r. Komisja przekazała władzom belgijskim informacje, którymi dysponowała, dotyczące ugody między *Inspection Spéciale des Impôts* (specjalnym inspektoratem podatkowym, zwanym dalej „ISI”), organem belgijskiej administracji podatkowej, a spółką Umicore SA („Umicore”), dawniej „Union Minière SA”, w sprawie zmniejszenia należności z tytułu podatku od wartości dodanej („VAT”). W wyżej wymienionym piśmie Komisja wezwała władze belgijskie do dostarczenia wszelkich informacji mogących umożliwić jej ocenę tej ugody w świetle art. 107 i 108 Traktatu (\*).

(2) Rząd belgijski odpowiedział Komisji pismem z dnia 7 maja 2002 r.

(3) Pismem z dnia 9 sierpnia 2002 r. Komisja wezwała do udzielenia dalszych informacji w celu uzupełnienia oceny środka pomocy. Rząd belgijski przekazał te informacje pismem z dnia 18 września 2002 r.

(4) Pismem z dnia 21 października 2003 r. Komisja wezwała władze belgijskie do dostarczenia dokumentów

(6) Pismem z dnia 10 grudnia 2003 r. Komisja poinformowała Belgię o swojej decyzji o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu w odniesieniu do tej pomocy.

(7) Decyzja Komisji o wszczęciu postępowania została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* <sup>(2)</sup> dnia 7 września 2004 r. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag dotyczących przedmiotowej pomocy.

(8) Z powodu błędu w tekście opublikowanym dnia 7 września 2004 r. decyzję opublikowano ponownie w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* dnia 17 listopada 2004 r. <sup>(3)</sup>.

(9) Komisja otrzymała uwagi na ten temat od Umicore w pismach z dnia 7 października i z dnia 13 grudnia 2004 r. oraz od anonimowej strony trzeciej w piśmie otrzymanym dnia 4 października 2004 r.

(10) Po opublikowaniu nowej decyzji Belgia przedstawiła swoje uwagi w piśmie z dnia 15 grudnia 2004 r.

<sup>(1)</sup> Dz.U. C 280 z 17.11.2004, s. 10.

(\*) Ze skutkiem od dnia 1 grudnia 2009 r. art. 87 i 88 Traktatu WE stały się odpowiednio art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej („TFUE”). W obu przypadkach treść postanowień jest zasadniczo identyczna. Do celów niniejszej decyzji odniesienia do art. 107 i 108 TFUE należy rozumieć, tam gdzie to stosowne, jako odniesienia odpowiednio do art. 87 i 88 Traktatu WE. W TFUE wprowadzono także pewne zmiany terminologiczne, takie jak zastąpienie „Wspólnoty” przez „Unię” i „wspólnego rynku” przez „rynek wewnętrzny”.

<sup>(2)</sup> Dz.U. C 223 z 7.9.2004, s. 2.

<sup>(3)</sup> Zob. przypis 1.

- (11) Dnia 13 maja 2005 r. Komisja przekazała Belgii uwagi stron trzecich. Belgia przedstawiła swoje uwagi dnia 13 czerwca 2005 r.
- (12) Pismem z dnia 12 grudnia 2005 r. Komisja poinformowała Belgię o decyzji zawieszenia badania środka do czasu wydania przez organy sądowe decyzji w toczącej się sprawie.
- (13) W odpowiedzi z dnia 19 stycznia 2006 r. Belgia wskazała, że faktycznie dokonano przeszukania lokali administracji, że zajęto w całości dokumentację podatkową oraz że poinformuje Komisję o decyzjach, o których organy sądowe powiadomią przedmiotowy organ administracji.
- (14) Pismem z dnia 31 marca 2008 r. Komisja zażądała, aby poinformowano ją o stanie zaawansowania postępowania sądowego oraz o ewentualnym odzyskaniu zajętych dokumentów.
- (15) Belgia odpowiedziała Komisji pismem z dnia 16 czerwca 2008 r., informując, że postępowanie sądowe zamknięto dnia 13 listopada 2007 r.
- (16) Dnia 28 lipca 2008 r. odbyło się posiedzenie przedstawicieli ISI i Komisji, w wyniku którego do władz belgijskich wysłano pocztą elektroniczną listę pytań podsumowujących kwestie podniesione na posiedzeniu przez przedstawicieli Komisji. Władze belgijskie przekazały swoją odpowiedź pismem z dnia 9 września 2008 r.
- (17) Pismem z dnia 17 października 2008 r. Komisja przypomniła Belgii o obowiązku podjęcia wszelkich niezbędnych kroków, w tym odzyskania zajętych dokumentów, w celu udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez Komisję. W piśmie tym Komisja omówiła również możliwość wydania Belgii urzędowego nakazu dostarczenia żądanych informacji, biorąc pod uwagę, że informacje te powinny już były zostać dostarczone Komisji w odpowiedzi na poprzednie wezwania do udzielenia informacji.
- (18) W wiadomości e-mail z dnia 21 stycznia 2009 r. Komisja zażądała od władz belgijskich, aby informowały ją o decyzjach w sprawie jej pisma z dnia 17 października 2008 r. Władze belgijskie pismem z dnia 29 stycznia 2009 r. odpowiedziały, że ISI podjął kroki w celu udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez Komisję.
- (19) Pismem z dnia 7 maja 2009 r. Belgia poinformowała Komisję, że zajęte dokumenty ostatecznie zwrócono do ISI oraz że dokumenty są przedmiotem badania w celu udzielenia odpowiedzi na pytania Komisji.
- (20) Pismem z dnia 6 sierpnia 2009 r. Belgia przekazała Komisji odpowiedź na pytania zadane przez Komisję w piśmie z dnia 17 października 2008 r.
- (21) Na wniosek Komisji Belgia wiadomością e-mail z dnia 22 września 2009 r. przekazała informacje uzupełniające na temat niektórych mających zastosowanie przepisów administracyjnych.

## II. SZCZEGÓŁOWY OPIS POMOCY

### II.1. Kontekst ogólny ugody zawartej między ISI a Umicore dnia 21 grudnia 2000 r.

- (22) W ramach dochodzeń prowadzonych przez organy podatkowe szeregu państw członkowskich w sprawie transakcji dotyczących metali szlachetnych dyrekcja regionalna ISI w Brukseli przeprowadziła czynności sprawdzające w UMICORE SA odnośnie do lat 1995–1999. W następstwie tych czynności sprawdzających organ ISI przekazał Umicore odpowiednio dnia 30 listopada 1998 r. i dnia 30 kwietnia 1999 r. dwie noty rozliczeniowe stwierdzające nieprawidłowe zastosowanie zwolnień z VAT w odniesieniu do sprzedaży sproszkowanego srebra przedsiębiorstwom mającym siedzibę we Włoszech, w Szwajcarii i w Hiszpanii.
- (23) Te dwie noty rozliczeniowe dotyczyły w szczególności tymczasowego określenia kwoty VAT, do zapłaty której spółka Umicore stała się zobowiązana w związku z nieprawidłowo zastosowanymi zwolnieniami, kwoty należnej grzywny podatkowej oraz prawnie wymagalnych odsetek ze skutkiem od dnia powstania należności VAT. W obu notach zachęcano podatnika do przekazania ISI pisemnej zgody odnośnie do określonych kwot lub przedstawienia właściwie umotywowanych zastrzeżeń w terminie 20 dni.
- (24) Korzystając z tej drugiej możliwości, spółka Umicore wystosowała do ISI w czerwcu 1999 r. dwa pisma, w których przedstawiła swoje zastrzeżenia odnośnie do stwierdzeń ISI oraz domagała się uznania prawidłowości zastosowania zwolnienia z VAT. Dnia 23 grudnia 1999 r. ISI przekazał Umicore swoje uwagi w odpowiedzi na dwa pisma podatnika, potwierdzając ważność stwierdzeń zawartych w dwóch notach rozliczeniowych. W związku z tym ISI zachęcił spółkę Umicore, aby przekazała swoją zgodę na ustalone opodatkowanie lub nowe informacje mogące spowodować jego zmniejszenie lub umorzenie i w razie potrzeby złożyła oświadczenie o rezygnacji z minionego okresu przedawnienia w celu przerwania biegu przedawnienia w odniesieniu do uiszczenia kwot podatku, odsetek i grzywien podatkowych. Dnia 30 marca 2000 r. Umicore uzupełniła argumentację, ponownie odrzucając wnioski ISI.
- (25) Dnia 21 grudnia 2000 r. ISI przyjął przedstawioną przez Umicore propozycję ugody („ugoda”) w sprawie dwóch not rozliczeniowych dotyczących stosowania VAT w odniesieniu do całego okresu objętego kontrolą ISI. Przedmiotowa ugoda przewiduje uiszczenie przez Umicore sumy znacznie niższej niż kwoty określone w wyżej wymienionych notach rozliczeniowych.

### II.2. Opodatkowanie dostaw wewnątrzspółnotowych oraz wywozu towarów

- (26) Przepisy dotyczące VAT mającego zastosowanie do dostaw wewnątrzspółnotowych oraz do wywozu towarów, o których mowa w ugodzie dotyczącej lat

1995–1998, wynikają z transpozycji dyrektywy Rady 91/680/EWG<sup>(4)</sup> do belgijskiego kodeksu podatkowego w zakresie VAT. Dyrektywa zawierała regulacje przejściowe dotyczące VAT, mające na celu zniesienie granic podatkowych wewnątrz Unii Europejskiej, oraz zmieniała szóstą dyrektywę VAT<sup>(5)</sup>.

### 1. Opodatkowanie dostaw towarów

(27) Zgodnie z art. 2 akapit pierwszy *Code de la TVA* (kodeksu podatkowego w zakresie VAT, zwanego dalej „CTVA”) „opodatkowaniu podlega dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium Belgii przez podatnika działającego w takim charakterze”.

(28) Ponadto art. 10 CTVA stanowi, co następuje:

„Dostawa towaru» oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania towarem w charakterze właściciela. W kategorii tej mieści się w szczególności oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w ramach wykonania umowy rozporządzającej lub zobowiązującej”.

(29) Ponadto art. 15 CTVA stanowi, co następuje:

„§ 1. Dostawa towarów ma miejsce na terytorium Belgii, jeżeli miejsce, w którym odbywa się ta dostawa, zgodnie z §§ 2–6, znajduje się na terytorium Belgii.

§ 2. Miejsce dostawy towarów znajduje się w miejscu, w którym towar oddaje się do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza.

Uznaje się jednak, że miejsce dostawy znajduje się:

1) w miejscu, w którym rozpoczyna się wysyłka lub przewóz do nabywcy, jeżeli towar wysyła lub przewozi dostawca, nabywca lub osoba trzecia;

[...]

§ 7. O ile nie dowiedziono inaczej, dostawa majątku ruchomego ma miejsce na terytorium Belgii, jeżeli w chwili dostawy na tym terytorium znajduje się siedziba

przedsiębiorstwa lub stałe miejsce prowadzenia działalności jednej ze stron biorących udział w transakcji, lub, w razie braku takiej siedziby lub takiego stałego miejsca prowadzenia działalności, jeżeli na tym terytorium znajduje się miejsce zamieszkania lub zwykłego pobytu jednej ze stron biorących udział w transakcji.”.

(30) W związku z tym dostawa towarów (których przewóz rozpoczyna się na terytorium Belgii) zasadniczo podlega opodatkowaniu w Belgii. W odniesieniu do przypadków, w których jedna ze stron biorących udział w transakcji ma swoją siedzibę na terytorium Belgii, prawo konstruuje domniemanie prawne, zgodnie z którym dostawa ma miejsce na terytorium Belgii.

### 2. Osoba zobowiązana do zapłaty VAT

(31) Na podstawie art. 51 ust. 1 CTVA podatnik, który na terytorium Belgii prowadzi podlegającą opodatkowaniu działalność polegającą na dostawie towarów lub świadczeniu usług, jest zobowiązany do zapłaty podatku.

### 3. Wywóz

(32) Artykuł 39 ust. 1 CTVA, który przewiduje system zwolnień z VAT stosowany do wywozu towarów, stanowi, że „zwolnieniu z podatku podlegają: 1) dostawy towarów wysyłanych lub przewożonych przez sprzedawcę lub na jego rachunek poza terytorium Wspólnoty; 2) dostawy towarów wysyłanych lub przewożonych przez nabywcę niemającego siedziby na terytorium Belgii lub na jego rachunek poza terytorium Wspólnoty [...]”.

(33) Zgodnie z art. 39 ust. 3 CTVA w prawie belgijskim, na mocy *arrêté royal* (rozporządzenia królewskiego) nr 18 z dnia 29 grudnia 1992 r. („AR nr 18”), ustanowiono warunki zwolnienia dotyczącego wywozu towarów z Belgii poza terytorium Wspólnoty<sup>(6)</sup>.

<sup>(6)</sup> Artykuł 5 ust. 2 AR nr 18 stanowi, że „nabywca niemający siedziby w Belgii, który sam nabywa towary w Belgii, musi przy nabyciu dostarczyć sprzedawcy mającemu siedzibę w Belgii potwierdzenie odbioru. Potwierdzenie odbioru dostarczone sprzedawcy musi zawierać informację o dacie dostawy towarów, ich opis oraz informację o państwie przeznaczenia. Ten sam dokument należy wydać sprzedawcy, jeżeli nabycia towarów w Belgii dokonuje osoba trzecia działająca na rzecz nabywcy niemającego siedziby w Belgii. W takim przypadku dokument musi przedstawić wspomniana osoba trzecia, która w dokumencie oświadcza, że działa na rzecz swojego zleceniodawcy”. W art. 6 AR nr 18 wskazano, że „sprzedawca musi przedstawić dowód wywozu [...] niezależnie od dokumentu przewidzianego w art. 5 ust. 2”. Ponadto art. 3 AR nr 18 stanowi, że „sprzedawca musi w każdej chwili być w posiadaniu wszystkich dokumentów poświadczających fakt wywozu i przedstawić takie dokumenty na każdorazowe żądanie urzędników odpowiedzialnych za kontrolę. Dokumenty te zawierają w szczególności formularze zamówienia, dokumenty przewozowe, potwierdzenia płatności oraz zgłoszenie wywozowe, o którym mowa w art. 2”, który stanowi, że „kopię faktury sprzedaży lub, w przypadku braku faktury sprzedaży, potwierdzenie nadania zawierające wszystkie informacje, które musi zawierać faktura sprzedaży, należy dostarczyć do urzędu celnego, w którym zgodnie z przepisami prawa celnego w zakresie wywozu należy złożyć zgłoszenie wywozowe”.

<sup>(4)</sup> Dz.U. L 376 z 31.12.1991, s. 1.

<sup>(5)</sup> Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145 z 13.6.1977, s. 1).

## 4. Dostawy wewnątrzspółnotowe

(34) Od dnia 1 stycznia 1993 r. art. 39a CTVA stanowi co następuje: „zwolnieniu z podatku podlegają: 1) dostawy towarów wysyłanych lub przewożonych przez sprzedawcę [...], przez nabywcę lub na ich rachunek poza terytorium Belgii, ale na terytorium Wspólnoty, które organizuje się na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w innym państwie członkowskim i mających obowiązek opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów [...]”.

(35) Belgijskie prawo podatkowe określa szereg warunków dotyczących dowodu, który należy przedstawić w celu poprawnego zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 39a CTVA. Artykuł 1 *arrêté royal* nr 52 z dnia 29 grudnia 1992 r. („AR nr 52”) stanowi, że: „zwolnienia z podatku przewidziane w art. 39a kodeksu wymagają przedstawienia dowodu, że towary wysłano lub przewieziono poza terytorium Belgii, ale na terytorium Wspólnoty”. Dodatkowo w art. 2 AR nr 52 wskazano, że takie zwolnienie „wymaga ponadto przedstawienia dowodu, że dostawę zorganizowano na rzecz podatnika [...], który posiada numer identyfikacyjny dla celów podatku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim”. Artykuł 3 akapit pierwszy AR nr 52 stanowi, że „sprzedawca musi w każdej chwili być w posiadaniu wszystkich dokumentów poświadczających faktyczne wysłanie lub faktyczny przewóz towarów [...]”. W tym kontekście fragment komunikatu prasowego opublikowanego w *Moniteur belge* (belgijskim dzienniku urzędowym) nr 36 z dnia 20 lutego 1993 r. zwraca uwagę podatników na fakt, że „przewóz musi zostać zorganizowany przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rachunek”. W związku z tym przewóz zorganizowany przez kolejnego klienta lub na jego rachunek (na przykład w przypadku sprzedaży łańcuchowej, w ramach której przewóz organizuje klient końcowy) nie umożliwia zwolnienia z podatku dostaw poprzedzających dostawę do tego ostatniego końcowego.

(36) W celu skorzystania ze zwolnienia w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej podatnik powinien więc wykazać między innymi, że transport został zorganizowany przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rachunek (7).

(7) W odpowiedzi belgijskiego Ministra Finansów na zapytanie parlamentarne nr 248 z dnia 23 stycznia 1996 r. (Bull. Q.R., Ch. Repr. S.O 1995–1996, nr 26 z 18.3.1996) wskazano, że „dostawa wewnątrzspółnotowa z Belgii stanowi w związku z tym transakcję, w odniesieniu do której VAT jest wymagalny w Belgii, jeżeli dostawa jest zorganizowana przez podatnika działającego w takim charakterze. Dostawca, który powołuje się na prawo do skorzystania z takiego zwolnienia, musi oczywiście udowodnić, że takie prawo mu przysługuje. W związku z tym na nim spoczywa ciężar dowodu, że spełniono warunki zwolnienia z podatku”.

(37) W razie nieprzestrzegania warunków przewidzianych w odniesieniu do stosowania zwolnień przewidzianych w art. 39 i 39a CTVA dostawa towarów podlega opodatkowaniu w Belgii, a należność powstaje z tytułu samego przeprowadzenia transakcji (8). Zgodnie ze stosowaną wobec podatnika zasadą *fair play* belgijskie organy administracji podatkowej dopuszczają jednak zastosowanie zwolnienia na mocy tych artykułów, jeżeli podatnik nie ma możliwości dostarczenia wszystkich dowodów świadczących o spełnieniu warunków zwolnienia, ale organy administracji same dysponują takimi dowodami, na przykład w ramach wzajemnej pomocy ze strony innych państw członkowskich lub państw trzecich.

## 5. Opodatkowanie na podstawie faktycznego stanu rzeczy

(38) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem belgijskiego Sądu Kasacyjnego podatek (w tym VAT) należy ustalić na podstawie faktycznego stanu rzeczy (9). Zgodnie z tą zasadą organy administracji muszą więc ustalać podatek nie na podstawie czynności pozornej przedstawionej przez podatnika, lecz na podstawie faktycznego stanu rzeczy (wynikającego z faktycznego zamiaru zainteresowanych stron).

## 6. Procedura

(39) W przypadku, w którym organ administracji kwestionuje zwolnienia z VAT zastosowane w odniesieniu do danych dostaw towarów, kieruje on do podatnika notę rozliczeniową (10), której na ogół towarzyszy grzywna.

## 7. Ugoda z podatnikiem

(40) Zgodnie z art. 84 ust. 2 CTVA Minister Finansów zawiera ugody z osobami zobowiązanymi do zapłaty

(8) Artykuł 16 stanowi, że dostawa ma miejsce w chwili, w której towar oddaje się do dyspozycji nabywcy, a art. 17 stanowi, że naliczanie podatku rozpoczyna się i podatek staje się wymagalny w chwili, w której ma miejsce dostawa towaru.

(9) Zob. wyrok sądu kasacyjnego z dnia 21 maja 1982 r., Pas. I, 1982 s. 1.106.

(10) Mimo że ta procedura nie jest wyraźnie przewidziana w kodeksie podatkowym w zakresie VAT, stanowi ona zwykłą praktykę organów administracji dla celów przestrzegania szeregu podstawowych zasad, między innymi prawa do obrony oraz zasady dobrej administracji.

podatku, pod warunkiem że nie wiążą się ze zwolnieniem z podatku lub obniżeniem podatku. W związku z tym takie ugody mogą dotyczyć wyłącznie kwestii faktycznych, a nie kwestii prawnych. Zawarcie takich ugód jest zasadniczo możliwe wyłącznie w przypadku obustronnych ustępstw (nie w odniesieniu do kwoty podatku, która może wynikać z ustalonych faktów, lecz w odniesieniu do kwestii faktycznych, ustalania wysokości grzywien itp.)<sup>(11)</sup>.

- (41) Uprawnienia Ministra Finansów mogą być przekazywane regionalnym dyrekcjom administracji podatkowej odpowiedzialnej za VAT oraz ISI.

#### 8. Stosowanie grzywien administracyjnych

- (42) Jeżeli chodzi o stosowanie grzywien w razie braku dowodu, że podatnik miał prawo do zwolnienia z podatku, art. 70 ust. 1 CTVA przewiduje w odniesieniu do wszelkiego naruszenia obowiązku uiszczenia VAT proporcjonalną grzywnę w wysokości dwukrotności nieuiszczonej kwoty podatku. W *arrêt royal* nr 41 z dnia 30 stycznia 1987 r. („AR nr 41”) przewidziano jednak tabelę redukcji proporcjonalnych grzywien podatkowych. Zgodnie z art. 1 ust. 1 tego dokumentu grzywnę tę zmniejsza się o 10 % kwoty należnego podatku (tabela G w załączniku) w przypadku naruszeń popełnionych przy stosowaniu art. 39a CTVA (niewłaściwego zastosowania zwolnienia lub braku dowodu, że podatnik miał prawo do zwolnienia). Taką samą proporcjonalną grzywnę stosuje się w odniesieniu do tego samego rodzaju naruszeń przy stosowaniu art. 39 CTVA.
- (43) Artykuł 70 ust. 2 CTVA przewiduje natomiast zastosowanie grzywiny w wysokości podwojonej kwoty należnego podatku od transakcji, jeżeli nie dostarczono faktury lub jeżeli faktura zawiera niedokładne informacje, na przykład dotyczące identyfikacji, nazw lub adresów zainteresowanych stron transakcji. Zgodnie z art. 70 ust. 2 akapit drugi CTVA grzywiny tej nie stosuje się jednak, jeżeli nieprawidłowości można uznać za czysto przypadkowe<sup>(12)</sup> lub jeżeli dostawca nie miał powodu, aby wątpić w to, że kontrahent nie jest podatnikiem<sup>(13)</sup>.
- (44) Zgodnie z AR nr 41<sup>(14)</sup> kwota grzywiny wynosi 100 % kwoty należnego podatku od transakcji w przypadku gdy informacje zawarte w fakturach są niedokładne. Zgodnie z art. 3 tego samego AR grzywiny podlegają całkowitemu umorzeniu, jeżeli podatnik z własnej inicjatywy reguluje swoją sytuację przed jakąkolwiek interwencją organów administracji podatkowej.

<sup>(11)</sup> Komentarz organów administracji do kodeksu podatkowego w zakresie VAT nr 84/91.

<sup>(12)</sup> W szczególności w odniesieniu do liczby oraz do wielkości transakcji nieuwjętych w prawidłowej dokumentacji w porównaniu z liczbą i wielkością transakcji będących przedmiotem prawidłowej dokumentacji.

<sup>(13)</sup> Zgodnie z komentarzem organów administracji nr 70/67 ten przepis ma zastosowanie, jeżeli podatnik dokonuje sprzedaży bez faktury na rzecz klienta podającego się za osobę fizyczną, pod warunkiem że podatnik nie ma poważnego powodu, aby wątpić w to, że kontrahenci nie są podatnikami.

<sup>(14)</sup> Zob. tabela C.

#### 9. Proporcjonalność grzywien

- (45) W wyroku z dnia 24 lutego 1999 r.<sup>(15)</sup> belgijski Sąd Arbitrażowy<sup>(16)</sup> (fr. *Cour d'Arbitrage*) uznał, że sędzia musi mieć prawo sprawdzenia, czy „decyzja o charakterze represyjnym jest uzasadniona pod względem faktycznym i prawnym oraz czy podjęto ją zgodnie z przepisami prawnymi oraz z zasadami ogólnymi dotyczącymi administracji, między innymi z zasadą proporcjonalności”. Sąd Arbitrażowy uznał również, że grzywiny administracyjne w zakresie VAT mają charakter represyjny.
- (46) Ponadto niedawne orzeczenie belgijskiego Sądu Kasacyjnego<sup>(17)</sup> potwierdziło spoczywający zarówno na właściwych organach administracji podatkowej, jak i na sędzi obowiązek stosowania zasady proporcjonalności do kwot grzywien administracyjnych, również jeżeli oznacza to odstąpienie od ustalonych tabel.

#### 10. Możliwość zmniejszenia lub umorzenia grzywien przez organy administracji

- (47) Po wejściu w życie ustawy z dnia 15 marca 1999 r. dotyczącej sporów skarbowych uchylono przepisy CTVA<sup>(18)</sup>, które przyznawały Ministrowi Finansów prawo do umorzenia grzywiny. Na podstawie art. 9 *arrêté du régent* (rozporządzenia regenta) z dnia 18 marca 1831 r.<sup>(19)</sup> Minister Finansów lub urzędnik upoważniony przez niego w tym celu zachowuje jednak uprawnienie do zmniejszania lub umarzania grzywien. Minister przekazał to uprawnienie dyrektorowi generalnemu oraz dyrektorom regionalnym<sup>(20)</sup> administracji podatkowej odpowiedzialnej za VAT<sup>(21)</sup>.
- (48) Zasadniczo przepis ten umożliwia organom administracji przy stosowaniu grzywiny z tytułu nieuiszczenia VAT odejście od prawnie ustalonych tabel przewidzianych w art. 70 ust. 2 CTVA oraz w AR nr 41, w szczególności jeżeli ściśle zastosowanie tych tabel mogłoby doprowadzić do naruszenia zasady proporcjonalności.
- (49) Jeżeli zmniejszenie grzywiny jest możliwe, naturalne jest również, że polubowne porozumienie między organami administracji podatkowej a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku dotyczy również grzywiny i że możliwe jest przeprowadzenie negocjacji w tym zakresie.

<sup>(15)</sup> Wyrok trybunału arbitrażowego z dnia 24 lutego 1999 r. w sprawie nr 22/99.

<sup>(16)</sup> Obecnie *Cour Constitutionnelle* (Trybunał Konstytucyjny).

<sup>(17)</sup> Kasacja z dnia 12 lutego 2009 r., RG C.07.0507.N, nieopublikowana; kasacja z dnia 13 lutego 2009 r., RG F.06.0107.N, nieopublikowana; kasacja z dnia 12 lutego 2009 r., RG F.06.0108.N.

<sup>(18)</sup> Zob. dawny art. 84 CTVA.

<sup>(19)</sup> Zgodnie z art. 9 tego dokumentu Minister Finansów rozstrzyga odwołania, których przedmiotem jest zwolnienie z grzywien i zwiększenie praw z tytułu uiszczenia grzywien, innych niż te, w których orzeka sędzia.

<sup>(20)</sup> Dyrektorzy regionalni ISI posiadają takie same uprawnienia na mocy art. 95 ustawy z dnia 15 marca 1999 r., zastępującego art. 87 ustawy z dnia 8 sierpnia 1980 r.

<sup>(21)</sup> Zob. komentarz w sprawie VAT nr 84/59.

## 11. Odsetki za zwłokę

- (50) Jeżeli chodzi o odsetki za zwłokę, art. 91 ust. 1 CTVA stanowi, że nalicza się je zgodnie ze stopą procentową w wysokości 0,8 % należnego podatku za miesiąc zwłoki. W art. 84a CTVA wskazano, że w szczególnych przypadkach właściwy dyrektor regionalny może, na określonych przez niego warunkach, podjąć decyzję o zwolnieniu z całości lub części odsetek przewidzianych w art. 91 CTVA.
- (51) Z komentarzy organów administracji dotyczących VAT<sup>(22)</sup> wynika jednak, że takie częściowe lub całkowite zwolnienie z odsetek za zwłokę jest możliwe jedynie w przypadku, w którym podatnik znajduje się w trudnej sytuacji finansowej z przyczyn niezależnych od jego woli. Belgia potwierdza to stanowisko w piśmie z dnia 13 czerwca 2005 r. w odpowiedzi na uwagi stron trzecich, w którym wskazano, że „dyrektorzy regionalni ISI w żadnej ze spraw nie podjęli decyzji o całkowitym lub częściowym zwolnieniu z odsetek za zwłokę. Ponadto zwolnienie takie jest możliwe jedynie w przypadku osób zobowiązanych do zapłaty podatku znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej [...]”.

## 12. Zwrot

- (52) Artykuł 77 ust. 1 pkt 7 CTVA stanowi, że podatek naliczony od dostawy towarów (lub od usług) zwraca się w należnej wysokości w przypadku częściowej lub całkowitej utraty wiarygodności z tytułu należnej zapłaty.
- (53) W okólniku nr 78 dotyczącym zwrotów w zakresie VAT<sup>(23)</sup> wskazano, że zwrotu dokonuje się nie tylko w przypadku utraty wiarygodności z tytułu należnej zapłaty w wyniku ogłoszenia upadłości lub zawarcia porozumienia z wierzycielami, lecz także we wszystkich przypadkach, w których dostawca stwierdza, że faktury nie uregulowano częściowo lub w całości oraz że zastosowano wszystkie środki dochodzenia roszczeń. Kwestia dotycząca momentu, w którym utratę można uznać za pewną, zależy od okoliczności faktycznych właściwych dla każdego przypadku<sup>(24)</sup>.
- (54) Jeżeli fakturę uregulowano tylko częściowo, na przykład w przypadku, w którym kwotę bez VAT uiszczył nabywca, a kwoty VAT nie uiszczono, zwrotowi może podlegać<sup>(25)</sup> jedynie część VAT określona proporcjonalnie do nieuiszczonej kwoty<sup>(26)</sup>.

<sup>(22)</sup> Zob. komentarz w sprawie VAT nr 84a/4 i następne.

<sup>(23)</sup> Okólnik w sprawie VAT nr 78 z dnia 15 grudnia 1970 r., pkt 9.

<sup>(24)</sup> Zob. podręcznik dotyczący VAT opublikowany przez organy administracji odpowiedzialne za VAT, s. 1116, pkt 530.

<sup>(25)</sup> Jeżeli podatnik początkowo wystawia fakturę na kwotę 100, plus podatek w wysokości 21, czyli razem 121, oraz jeżeli nabywca uiszcza jedynie kwotę 100, ewentualny zwrot nie będzie obejmował kwoty 21, tylko kwotę  $21 \times (21/121) = 3,64$ .

<sup>(26)</sup> Nie są dostępne szczegółowe instrukcje dotyczące sposobu obliczania zwrotu w przypadku częściowej utraty należnej zapłaty. Nie ma jednak przeciwwskazań, aby taki zwrot zastosować, jeżeli podatnik wystawi fakturę na kwotę VAT w późniejszym terminie (również kilka lat po zdarzeniu powodującym powstanie należności podatkowej).

## 13. Możliwość odliczenia VAT w ramach podatku od osób prawnych

- (55) Artykuł 53 *code des impôts sur le revenu* (kodeksu podatkowego w zakresie podatków dochodowych, zwanego dalej „CIR92”) stanowi, że niektóre podatki nie podlegają odliczeniu w związku z obliczaniem podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (w tym podatkiem od osób prawnych). VAT nie należy jednak do przedmiotowych podatków.

- (56) Ponadto zgodnie z instrukcjami administracyjnymi w zakresie podatku dochodowego<sup>(27)</sup> VAT zapłacony lub należny na rzecz skarbu państwa ze strony podatnika i niepokryty przez VAT naliczony klientowi stanowi koszt prowadzenia działalności.

## 14. Możliwość odliczenia grzywien z tytułu VAT od podatku od osób prawnych

- (57) Zgodnie z orzecznictwem Sądu Kasacyjnego, które potwierdzają komentarze organów administracji<sup>(28)</sup>, proporcjonalne grzywiny w zakresie VAT podlegają odliczeniu od podatku od osób prawnych.

## 15. Uprawnienia ISI

- (58) Zgodnie z art. 87 ustawy z dnia 8 sierpnia 1980 r. ISI oraz jego dyrektorzy regionalni mają takie same uprawnienia, jak organ administracji odpowiedzialny za VAT.

## II.3. Beneficjent

- (59) Spółka Umicore SA jest spółką akcyjną prawa belgijskiego zajmującą się produkcją i wprowadzaniem do obrotu materiałów specjalnych i metali szlachetnych na rynku Unii i na rynku międzynarodowym, w tym produkcją i sprzedażą sproszkowanego srebra. W szczególności Umicore znana jest jako jedna z rafinerii srebra o największej zdolności przerobowej na świecie.
- (60) Srebro produkowane przez Umicore uzyskuje się z innych materiałów, w większości przypadków z odpadów przemysłowych, które Umicore pozyskuje w ramach umów o pracę nakładczą w celu odzyskiwania metali szlachetnych lub innych (srebra, złota, platyny, palladu, rodu, irydu, kobaltu, miedzi, ołowiu itp.). Umicore produkuje w szczególności srebro sproszkowane, które zasadniczo sprzedaje przedsiębiorstwom handlu hurtowego działającym w branży jubilerskiej lub przedsiębiorstwom przemysłowym.

<sup>(27)</sup> Zob. komentarz w sprawie podatku dochodowego nr 53/88.

<sup>(28)</sup> Zob. komentarz w sprawie podatku dochodowego nr 53/97 i nr 53/97.1.

(61) W ramach działalności związanej z wprowadzaniem do obrotu sproszkowanego srebra Umicore prowadzi w szczególności dostawy do innych państw członkowskich. Z informacji dostarczonych przez Umicore belgijskim organom administracji podatkowej wynika, że światowe zużycie srebra w odnośnym okresie wynosiło około 26 000 ton rocznie oraz że Włochy są najważniejszym europejskim rynkiem i jednym z głównych rynków geograficznych, ze zużyciem około 2 000 ton rocznie.

#### II.4. Przeprowadzone kontrole i noty rozliczeniowe wysłane przez ISI

(62) W wyniku kontroli przeprowadzonych przez ISI w zakresie działalności związanej z wprowadzaniem do obrotu metali szlachetnych przez Umicore w latach 1995–1999 włącznie dyrekcja regionalna ISI w Brukseli skierowała do Umicore dnia 30 listopada 1998 r. i dnia 30 kwietnia 1999 r. dwie noty rozliczeniowe stwierdzające nieprawidłowe zastosowanie zwolnień z VAT na podstawie art. 39a CTVA (oraz w niektórych przypadkach na podstawie art. 39 kodeksu dotyczącego zwolnień w odniesieniu do wywozu towarów poza terytorium Unii) w odniesieniu do różnych dostaw sproszkowanego srebra do Włoch z przeznaczeniem dla klientów włoskich, hiszpańskich i szwajcarskich. W szczególności dochodzenia przeprowadzone przez właściwe służby zainteresowanych państw członkowskich umożliwiły stwierdzenie, że niektórzy zagraniczni klienci Umicore byli fikcyjni i powiązani z mechanizmami oszustw karuzelowych stosowanymi w celu uniknięcia zapłaty VAT.

(63) Nieprawidłowości stwierdzone przez ISI dotyczą w szczególności naruszenia art. 39 i 39a CTVA oraz art. 1–3 AR nr 52 w związku ze stosowaniem przez Umicore zwolnień z podatku w odniesieniu do niektórych dostaw wewnątrzspółnotowych i wywozu. W szczególności organy administracji uznały, że podatnik nie miał możliwości udowodnienia, że w odniesieniu do tych dostaw spełniono warunki dotyczące stosowania zwolnienia zgodnie z art. 39 i 39a CTVA. W związku z tym ISI wstępnie uznał, że spółka Umicore nieprawidłowo zastosowała zwolnienie z VAT w odniesieniu do dostaw wewnątrzspółnotowych lub niektórych przypadków wywozu.

(64) Jeżeli chodzi w szczególności o niektóre transakcje sprzedaży na rzecz różnych podatników włoskich i hiszpańskich (w latach 1995–1996), ISI uznał (wstępnie), że przewóz towaru nie został zorganizowany ani przez Umicore, ani przez nabywcę wskazanego na fakturze, ani na ich rachunek, tylko przez dalszego klienta w łańcuchu sprzedaży we Włoszech. Według ISI przedmiotowe dostawy nie spełniały więc warunków przewidzianych w art. 39a CTVA odnośnie do zwolnień z podatku w odniesieniu do wewnątrzspółnotowych dostaw towarów.

(65) Jeżeli chodzi o niektóre transakcje sprzedaży na rzecz spółek mających siedzibę w Szwajcarii, ISI uznał również, że zwolnienie z podatku przewidziane w art. 39 CTVA w odniesieniu do wywozu towarów poza terytorium Unii także nie miało zastosowania, biorąc pod uwagę fakt, że towary dostarczono do Włoch, co oznacza, że nie opuściły one terytorium Unii.

(66) W związku z tym w nocie rozliczeniowej z dnia 30 listopada 1998 r. ISI wstępnie stwierdził, że spółka Umicore jest zobowiązana do zapłaty podatku na rzecz państwa belgijskiego za lata 1995 i 1996 w następujących kwotach:

— z tytułu VAT: 708 211 924 BEF, tj. około 17 556 115 EUR,

— z tytułu zmniejszonej grzywny podatkowej (tabela G załączona do AR nr 41): 70 820 000 BEF, tj. około 1 755 582 EUR,

— z tytułu odsetek za zwłokę: w kwocie odpowiadającej 0,8 % za miesiąc zwłoki, licząc od dnia 21 stycznia 1997 r., od należnej kwoty VAT.

(67) Ponadto w nocie rozliczeniowej z dnia 30 kwietnia 1999 r. ISI wstępnie stwierdził, że spółka Umicore jest zobowiązana do zapłaty podatku na rzecz państwa belgijskiego za lata 1997–1998 w następujących kwotach:

— z tytułu VAT: 274 966 597, tj. około 6 816 243 EUR,

— z tytułu zmniejszonej grzywny podatkowej (tabela G załączona do AR nr 41): 27 496 000 BEF, tj. około 681 608 EUR,

— z tytułu wymagalnych odsetek: w kwocie odpowiadającej 0,8 % za miesiąc zwłoki, licząc od dnia 21 stycznia 1999 r., od należnej kwoty VAT.

(68) W sumie kwota VAT, do zapłaty której wezwano spółkę Umicore w następstwie not rozliczeniowych, wynosiła 24 372 358 EUR, a kwota grzywny podatkowej obliczonej w obu notach rozliczeniowych wynosiła 2 437 235 EUR.

(69) Pismami z dnia 11 czerwca i z dnia 18 czerwca 1999 r. oraz z dnia 31 marca 2000 r. Umicore stwierdziła, że nie zgadza się z obiema notami rozliczeniowymi. W szczególności Umicore twierdziła, że nie miała związku z nieprawidłowościami stwierdzonymi w stosunku do jej klientów i broniła się, przypominając, że jako hurtownik na rynku sproszkowanego srebra nie musiała znać tożsamości klientów swoich nabywców, biorąc pod uwagę fakt, że sprzedaż srebra prowadzono *ex-works* w celu uniknięcia ryzyka związanego z transportem. Ponadto Umicore stwierdziła, że wszyscy jej klienci posiadali numer identyfikacyjny VAT w innych państwach członkowskich w okresie, w którym dokonano transakcji, że w kwartalnych wykazach dostaw wewnątrzspółnotowych Umicore zawsze uwzględniano wszystkie przedmiotowe dostawy zgodnie z belgijskim kodeksem podatkowym w zakresie VAT, że faktury Umicore zostały wystawione na odbiorców posiadających numer identyfikacyjny VAT zgodnie z uzgodnieniami dokonanymi przy zamówieniach, że przewóz został faktycznie zrealizowany przez wyspecjalizowane przedsiębiorstwa przewozowe oraz że towar faktycznie opuścił terytorium Belgii i faktycznie dotarł na terytorium Włoch. W związku z tym Umicore uznała, że słusznie zastosowała do przedmiotowych transakcji zwolnienie z VAT przewidziane w art. 39a CTVA.

(70) Umicore zwróciła również uwagę, że niektóre państwa wymagają jedynie dowodu przewozu towarów do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie, w którym przewóz rozpoczęto, Belgia natomiast miałaby wymagać przedstawienia dowodu, że przewóz został zorganizowany przez sprzedawcę lub nabywcę danych towarów lub na ich rachunek, co byłoby niezgodne z prawem Unii i oznaczałoby poważne zakłócenia konkurencji ze szkodą dla Umicore oraz innych belgijskich przedsiębiorstw prowadzących tego rodzaju dostawy wewnątrzspółnotowe. Umicore uznała więc, że nienaliczając VAT od spornych transakcji, działała w dobrej wierze.

#### II.5. Podstawa ugody z dnia 21 grudnia 2000 r.

(71) Dnia 21 grudnia 2000 r. organ ISI przyjął propozycję zawarcia ugody przedstawioną przez Umicore w sprawie jej sytuacji dotyczącej VAT w latach 1995–1998. W propozycji ugody wskazano, że Umicore kwestionuje zasadność postawionych przez ISI żądań rozliczenia, zgadza się jednak na proponowane rozliczenie przez wzgląd na polubowne załatwienie sprawy.

(72) Przedmiotowa ugoda przewiduje uiszczenie przez Umicore kwoty 423 000 000 BEF, tj. około 10 485 896 EUR, w ramach „definitywnego i ostatecznego rozliczenia sytuacji Umicore w zakresie VAT za lata 1995–1999 włącznie”. Ponadto w ugodzie wskazano, że sumy tej nie będzie można odliczyć od podatku od osób prawnych.

(73) Jak wskazała Belgia na etapie dochodzenia wstępnego, poprzedzającego wszczęcie postępowania, organy administracji podatkowej uważają, że kwota określona w ramach ugody odpowiada grzywnie ustalonej zgodnie z art. 70 ust. 2 CTVA oraz zmniejszonej na podstawie art. 84 CTVA. W szczególności art. 70 ust. 2 stanowi, że zawarcie w fakturze sporządzonej przez podatnika niedokładnej informacji „dotyczącej numeru identyfikacyjnego, nazwy lub adresu zainteresowanych stron transakcji, rodzaju lub ilości dostarczonych towarów lub usług, ceny lub jej składników dodatkowych” skutkuje nałożeniem grzywny w wysokości podwójnej wartości podatku należnego z tytułu transakcji. Grzywnę zmniejszono jednak o 100 % należnego podatku zgodnie z art. 1 ust. 3 AR nr 41 (tabela C załączona do AR nr 41).

(74) Belgia twierdzi również, że kwota określona w ramach ugody przez Umicore i ISI jest całkowicie uzasadniona i zgodna z prawem belgijskim. W szczególności wynika ona z następujących obliczeń:

— podatek należny co do zasady (rachunek teoretyczny) z tytułu przedmiotowych transakcji: 708 mln BEF,

— ustawowa grzywna:  $708 \text{ mln BEF} \times 200 \% = 1\,416 \text{ mln BEF}$  (zgodnie z art. 70 ust. 2 CTVA),

— zmniejszenie o 100 %, zgodnie z dokumentem AR nr 41 (z tabelą C) określającym kwoty grzywnien w zakresie VAT w odniesieniu do naruszeń, których nie dopuszczono się z zamiarem uniknięcia lub umożliwienia uniknięcia podatku: 708 mln BEF,

— uwzględnienie braku możliwości odliczenia grzywny w ramach kosztów prowadzenia działalności (708 - 40,17 % z 708): 423 mln BEF, tj. około 10 485 896 EUR.

(75) Według władz belgijskich ugoda taka jest uzasadniona, ponieważ przedmiotowe noty rozliczeniowe są jedynie pierwszym etapem złożonego procesu administracyjnego, mającego na celu określenie należności podatkowej, którą musi zapłacić przedsiębiorstwo zobowiązane do zapłaty VAT. Szczegółowa analiza informacji i argumentów przytoczonych przez spółkę Umicore, która zawsze zaprzeczała, jakoby dopuściła się oszustwa, przekonały ISI, że w tym przypadku nie należy żądać żadnego podatku. ISI uważa, że wszystkie elementy, w szczególności dokumenty przekazane przez Umicore oraz przez włoskie organy administracji, umożliwiły stwierdzenie, że spełniono warunki zwolnienia z VAT, niezależnie od tego, co stwierdzono w notach rozliczeniowych. Ponieważ nie ustalono żadnej kwoty podatku, nie przyznano też żadnego zmniejszenia należności VAT.

#### III. PRZYCZYNY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

(76) W swojej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że zastosowanie zwolnienia z VAT do dostaw towarów będących przedmiotem not rozliczeniowych sporządzonych przez ISI wzbudza wątpliwości. Komisja uznała, że niewłaściwie zastosowanie zwolnienia z VAT mogło skutkować podwyższeniem marży dostawcy uzyskiwanej na omawianej sprzedaży.

(77) Komisja przypomniała, że w odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, zasadniczo podlegającej opodatkowaniu w Belgii, można zastosować zwolnienie, jeżeli spełnione są obydwa następujące warunki:

— towary zostały wysłane lub przewiezione przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rachunek poza terytorium państwa członkowskiego wysyłki, ale wewnątrz terytorium Unii, oraz

— dostawy towarów dokonano na rzecz innego podatnika działającego w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie wysyłki lub rozpoczęcia przewozu.

(78) Zgodnie z informacjami przekazanymi Komisji wydawało się, że spółka Umicore nie jest w stanie udowodnić podczas kontroli ISI, że spełnione są wyżej wymienione warunki zwolnienia z podatku. W związku z tym, zgodnie z przepisami dotyczącymi stosowania VAT do dostaw towarów realizowanych na terytorium Belgii, powstała należność podatkowa z tytułu dokonania przedmiotowych transakcji podlegających opodatkowaniu.

(79) W związku z tym Komisja uznała, że przedmiotowa ugoda stanowi, jak się wydaje, dla Umicore korzyść polegającą na zmniejszeniu obciążenia podatkowego, które w normalnych warunkach spółka musiałaby ponieść.

(80) Komisja wskazała również, że nałożenie proporcjonalnej grzywny z tytułu uniknięcia VAT bez żądania zapłaty samego VAT byłoby sprzeczne i nieuzasadnione.



- (81) Według Komisji domniemany brak zamiaru popełnienia oszustwa ze strony Umicore nie uzasadnia zastosowania proporcjonalnej grzywny zamiast samego podatku.
- (82) Ponadto Komisja wskazała, że kwota VAT uwzględniona w podstawie naliczenia proporcjonalnej grzywny (708 mln BEF) stanowiła jedynie część należności pierwotnie naliczonej w notach ISI (983 mln BEF). W informacjach przekazanych przez Belgię na temat obliczenia odnośnie do zawartej ugody nie uwzględniono najwyraźniej kwoty należności VAT Umicore za lata 1997–1998 zgodnie z notą rozliczeniową z dnia 30 kwietnia 1999 r.
- (83) Ponadto Komisja wyraziła wątpliwości dotyczące legalności późniejszego zmniejszenia przedmiotowej kwoty zastosowanego w związku z brakiem możliwości odliczenia grzywny w ramach podatku od osób prawnych z tytułu kosztów działalności.
- (84) Ponadto Komisja wyraziła wątpliwości co do zasad, na których zawarto ugodę. W szczególności fakt, że w przedmiotowej ugodzie nie określono jej podstawy prawnej ani formalnego uzasadnienia z prawnego punktu widzenia stanowi według niej odejście od zwykłego przebiegu procedury określania i regulowania należności VAT mającej ogólne zastosowanie w Belgii. Zasadniczo w sytuacjach, w których organy administracji kwestionują prawo podatnika do zwolnienia z podatku, przekazują mu one notę rozliczeniową, której zazwyczaj towarzyszy grzywna. Jeżeli zainteresowana strona sprzeciwia się opodatkowaniu, na które powołują się organy administracji, oraz jeżeli zastrzeżenia te nie są przekonywujące dla danych służb, organy administracji powinny zasadniczo wystosować nakaz zapłaty wraz ze zwiększeniem grzywny o 50 %.
- (85) Jeżeli chodzi o selektywny charakter środka, Komisja przypomniała, że dyskrecjonalne praktyki organów administracji podatkowej mogą przynosić korzyści w rozumieniu z art. 107 ust. 1 Traktatu<sup>(29)</sup>.
- (86) W związku z tym Komisja uznała, że zawarta polubownie ugoda, podobna do tej, której beneficjentem jest Umicore, w ramach której zmniejsza się kwotę należności VAT, grzywny i odsetek, zasadniczo nie jest dostępna dla wszystkich osób zobowiązanych do zapłaty podatku, nawet zakładając, że osoby te zakwestionowałyby zasadność zarzucanych im naruszeń, i w związku z tym Komisja uważa, że spełniono kryterium selektywności w niniejszym przypadku.
- (87) Według Komisji uznała, że do przedmiotowej pomocy nie można było zastosować żadnego spośród odstępstw przewidzianych w art. 107 Traktatu.

<sup>(29)</sup> Zob. w szczególności wyrok Sądu z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94, Francja/Komisja, Rec. 1996, s. I-4551; wyrok Trybunału z dnia 6 marca 2002 r. w sprawach połączonych T-127/99, Diputación Foral de Álava, T-129/99, Comunidad Autónoma del País Vasco i Gasteizko Industria Lurra i T-148/99, Daewoo Electronics Manufacturing España, Rec. 2002 s. II-1275, pkt 151 i 154.

#### IV. UWAGI BELGII

##### Odnośnie do procedury

- (88) Belgia podkreśliła, że w kodeksie VAT nie określono szczegółowo formalnej procedury umożliwiającej dokonanie korekt na koszt osób zobowiązanych do zapłaty podatku. W tym zakresie powstała jednak praktyka polegająca przede wszystkim na tym, że osobę zobowiązaną do zapłaty podatku informuje się o korekcie przewidywanej przez organy administracji, wzywając ją do przedstawienia informacji, które przemawiałyby przeciw takiemu opodatkowaniu. Praktyka ta jest związana ze stosowaniem zasad dobrej administracji oraz prawa do obrony. W tym kontekście nota rozliczeniowa stanowi jedynie propozycję organów administracji mającą na celu rozpoczęcie dialogu z podatnikiem i nie ma skutków prawnych wobec podatnika ani nie powoduje powstania zadłużenia wobec państwa. W związku z tym nota rozliczeniowa przede wszystkim zapewnia osobie zobowiązanej do zapłaty podatku możliwość zgłoszenia sprzeciwu wobec wstępnego stanowiska organów administracji oraz przedstawienia informacji uzasadniających stanowisko tej osoby.
- (89) Według władz belgijskich po przeanalizowaniu argumentów przedstawionych przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku w odpowiedzi na notę rozliczeniową może zająć konieczność zmiany planowanej korekty lub całkowitego umorzenia opodatkowania.
- (90) Belgia wskazuje również, że skutkiem noty rozliczeniowej nie jest naliczenie należności. Jedynie nakaz objęty klauzulą wykonalności stanowiłby podstawę naliczenia przez państwo wierzytelności podatkowej w zakresie VAT<sup>(30)</sup>. Ponieważ w ramach przedmiotowej sprawy nigdy nie przekazano Umicore żadnego nakazu zapłaty, według władz belgijskich określenie „zmniejszenie kwoty należności VAT” jest niedokładne.
- (91) W celu udowodnienia, że procedurę stosowaną przy rozpatrywaniu sprawy Umicore stosuje się także przy rozpatrywaniu spraw dotyczących innych osób zobowiązanych do zapłaty podatku, Belgia przekazuje kopię ugody zawartej w 2000 r. z podatnikiem na kwotę 6 mln BEF, mimo że protokołem sporządzonym w 1995 r. w odniesieniu do tych samych transakcji powiadomiono tego podatnika o obowiązku zapłaty kwoty 14 mln BEF.
- (92) Jeżeli chodzi o przebieg procedury stosowanej wobec podatnika, Belgia dodaje, że ugody podatkowe są podstawowymi narzędziami w zakresie VAT, szeroko potwierdzonymi zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, oraz wyraźnie przewidzianymi w art. 84 CTVA. Ugoda jako taka stanowi więc nieodłączną część samej procedury i wszystkie osoby zobowiązane do zapłaty podatku, bez wyjątku, mają możliwość jej zawarcia.
- (93) Jeżeli chodzi o fakt, że w ugodzie nie określono jej podstawy prawnej, Belgia wskazuje, że w art. 84 CTVA nie określono obowiązkowej formy ani treści ugód podatkowych w zakresie VAT. W związku z tym nie było obowiązku zawarcia w ugodzie jakiegokolwiek informacji o podstawie prawnej lub formalnego uzasadnienia.

<sup>(30)</sup> Artykuł 85, CTVA

Odnosnie do zasad dotyczących dowodu

- (94) Władze belgijskie przypominają, że Komisja skierowała do państwa belgijskiego w 1999 r. zapytanie dotyczące surowości, z jaką belgijskie organy administracji rozpatrywały dowody przedstawione przez osoby zobowiązane do zapłaty podatku w celu udowodnienia faktycznego charakteru dostaw wewnątrzspółnotowych. W tym kontekście odwołują się do korespondencji między Komisją a belgijskim Ministrem Finansów dotyczącą wymaganego poziomu dowodu w celu uzyskania zwolnienia z podatku w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej<sup>(31)</sup>.
- (95) Władze belgijskie przypominają również, że przepisy Unii ani przepisy prawa belgijskiego nie przewidują szczegółowo określonego sposobu, w jaki osoby zobowiązane do zapłaty podatku mogłyby i powinny w każdych okolicznościach udowodnić przysługujące im prawo do zwolnienia. Przeciwnie – cena w poszczególnych przypadkach, czy informacje mające na celu wykazanie, że spełniono wszystkie warunki zwolnienia, stanowią wystarczający dowód, należy do organów administracji, a następnie, w stosownych przypadkach, do sądziego. W tym kontekście Belgia przekazuje również kopie wielu wyroków i orzeczeń rozstrzygających taką kwestię w kierunku odwrotnym.

Zmiana oceny organów administracji

- (96) Jeżeli chodzi o pierwszą notę rozliczeniową dotyczącą lat 1995–1996 Belgia wskazała, że przy odstąpieniu z początkowo przewidywanego opodatkowania wzięto pod uwagę następujące czynniki:
- brak pomocnictwa Umicore w mechanizmie oszustwa,
  - fakt, że za towary zapłacono przed ich przejęciem przez zawodowych przewoźników posiadających upoważnienie nabywców,
  - fakt, że dostarczono dowód przewozu towarów na terytorium Włoch, mimo że nie pochodzi on zasadniczo od Umicore, ale od samych organów włoskich<sup>(32)</sup>.
- (97) Belgia wskazuje jednak, że ponieważ musiała stwierdzić uchybienia ze strony Umicore w związku z identyfikacją prawdziwych klientów, ISI uznał, że na podatnika należy nałożyć wysoką grzywnę. W tym kontekście organy administracji zgodziły się na ustępstwo jedynie w odniesieniu do kwoty grzywny, czego dowodem była

rejestracja w zapisach księgowych państwa płatności dokonanej przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku jako proporcjonalnej grzywny.

- (98) Jeżeli chodzi o drugą notę rozliczeniową dotyczącą lat 1997–1998, Belgia wskazuje, że odstąpienie przewidzianego opodatkowania jest uzasadnione, ponieważ okazało się, że faktycznie spełniono wszystkie warunki zwolnienia. Towary wysłano do innego państwa członkowskiego (do Włoch), a dostawę zorganizowano na rzecz podatnika, który posiada numer identyfikacyjny VAT w innym państwie członkowskim (w Wielkiej Brytanii)<sup>(33)</sup>.
- (99) Belgia wskazała również, że zmiana oceny wynika z faktu, że nie wszystkie stosowne dokumenty były dostępne już w latach 1998 i 1999. Gdy jednak dokumenty otrzymano, do organów administracji należała ocena na podstawie wszystkich informacji, którymi dysponowały, czy mogą odmówić zwolnienia i czy są w stanie obronić decyzję odmowną przed organami wymiaru sprawiedliwości. Belgia dodaje, że na podstawie oceny ryzyka podobnej do tej, którą przeprowadza się w odniesieniu do każdego wierzyciela prywatnego ISI wolałyby uzyskać wynik natychmiastowy, faktyczny i niepodważalny niż wchodzić w długi i kosztowny spór, którego wynik byłby co najmniej niepewny.

Zastosowanie grzywny

- (100) Belgia wskazuje, że przy sporządzaniu not rozliczeniowych urzędnicy automatycznie stosują przepisy prawa dotyczące przewidzianego opodatkowania. W odniesieniu do niewłaściwie zastosowanego zwolnienia bez zamiaru popełnienia oszustwa art. 70 ust. 1 CTVA oraz tabela G (pkt VIII, 2, A) AR nr 41 przewidują nałożenie grzywny w wysokości 10 % należnego podatku. W tym kontekście władze belgijskie podkreślają, że w ten sposób urzędnicy administracji musieli uznać, że nie mają możliwości stwierdzenia jakiegokolwiek zamiaru popełnienia oszustwa w przypadku Umicore.
- (101) Według władz belgijskich podstawa nałożenia grzywny przyjętej w ugodzie z dnia 21 grudnia 2000 r. w radykalny sposób różni się od podstawy nałożenia grzywny przewidzianej w notach rozliczeniowych. Z uwagi na to, że fakty dotyczące dostaw wewnątrzspółnotowych ustalono w sposób wymagany prawnie, Belgia podkreśla, że nałożenie grzywny na podstawie art. 70 ust. 1 CTVA byłoby wewnętrznie sprzeczne, ponieważ powołanie się na zwolnienie określone w art. 39a CTVA było niewłaściwie.
- (102) Dalej Belgia zwraca jednak uwagę, że nawet jeżeli ustalono faktyczny charakter dostaw wewnątrzspółnotowych, nie oznacza to, że faktury wystawione przez Umicore nie świadczyły o rażącym niedbalstwie, jeżeli chodzi o identyfikację faktycznych włoskich nabywców dostarczonego srebra. Stopień tego niedbalstwa miał zostać poddany ocenie z uwzględnieniem faktu, że Umicore jest dużym podmiotem gospodarczym obecnym przede wszystkim i stale na rynku międzynarodowym i, w związku z tym, również europejskim. W drodze

<sup>(31)</sup> W piśmie (SG(99) 3364) z dnia 10 maja 1999 r. Komisja wskazuje, że mimo iż przepisy belgijskie wydają się umiarkowane i proporcjonalne, do Komisji wpłynęło wiele skarg, z których wynika, że, w szczególności jeżeli nabywca sam przewozi nabyty towar, organy administracji wymagają dokumentów, których sprzedawca nie może sporządzić, w szczególności dokumentów przewozowych.

<sup>(32)</sup> W tym względzie Belgia powołuje się na orzecznictwo belgijskie, zgodnie z którym podatek należy ustalać w oparciu o faktyczny stan rzeczy oraz o zasadę dobrej administracji. Zgodnie z tymi zasadami organy administracji uznają, że przy przyznawaniu zwolnienia z VAT w odniesieniu do dostaw wewnątrzspółnotowych muszą brać pod uwagę dowody dostarczone przez organy innego państwa.

<sup>(33)</sup> W danym przypadku spółka szwajcarska, która nabyła towary, wyznaczyła przedstawiciela odpowiedzialnego na terytorium Wielkiej Brytanii, który sam uzyskał identyfikację dla celów VAT i realizował zobowiązania podatkowe w tym państwie.

domniemania stwierdzono, że kierownictwo spółki nie mogło nie wiedzieć o tym, że w fakturach były braki, jeżeli chodzi o identyfikację klientów, oraz że faktury te nie były całkowicie zgodne z belgijskimi wymogami prawnymi. Wobec braku innych informacji domniemanie to nie było jednak wystarczające do ustalenia, czy Umicore zamierzało popełnić oszustwo.

- (103) Władze belgijskie przypominają, w jaki sposób ustalono kwotę grzywny w ramach ugody i wskazuje, że nałożenie proporcjonalnej grzywny bez wymogu uiszczenia VAT nie jest niezgodne z mającym zastosowanie prawodawstwem. Jeżeli transakcja co do zasady podlega opodatkowaniu<sup>(34)</sup>, przepisy kodeksu zwalniają następnie – ale dopiero następnie – niektóre transakcje, takie jak dostawy wewnątrzspółnotowe, z podatku na terytorium Belgii. W związku z tym można nałożyć proporcjonalną grzywnę w odniesieniu do kwoty podatku pierwotnie należnej z tytułu danych transakcji, mimo że transakcje te podlegają następnie zwolnieniu<sup>(35)</sup>.
- (104) Belgia stwierdza, że grzywna, o której mowa w art. 70 ust. 2 CTVA, stanowi sankcję z tytułu zamieszczania niedokładnych informacji w fakturach i nie ma związku z systemem VAT stosowanym w odniesieniu do danych transakcji. W związku z tym zastosowanie grzywny nie byłoby możliwe jedynie w przypadku, w którym transakcja nie podlegałaby opodatkowaniu zgodnie z art. 2 CTVA. Ponadto grzywna przewidziana w art. 70 ust. 2 CTVA nie stanowiłaby sankcji z tytułu nieuiszczenia podatku – sankcje z tego tytułu przewidziano w art. 70 ust. 1 CTVA – tylko z tytułu umożliwienia uniknięcia zapłaty należnego podatku na kolejnych etapach procesu wprowadzania towarów do obrotu. Ukrywając prawdziwą tożsamość odbiorcy towarów, państwo straciłoby możliwość ich odnalezienia i nie mogłoby ani pobierać VAT, ani nawet podatków bezpośrednich należnych z tytułu następných transakcji, których przedmiotem byłyby dostarczone towary. Komentarz organów administracji do kodeksu podatkowego w zakresie VAT jest jasny w odniesieniu do tej kwestii<sup>(36)</sup>.
- (105) Jeżeli chodzi o ustalanie kwoty proporcjonalnej grzywny Belgia wskazuje, że zmniejszenie z 200 % – jak przewidziano w art. 70 ust. 2 CTVA – do 100 % jest całkowicie zgodne z prawem, ponieważ takie zmniejszenie jest zgodne z kwotą grzywnien przewidzianych w tabeli C zawartej w AR nr 41 w odniesieniu do przypadków, w których nie występuje zamiar popełnienia oszustwa.
- (106) Ponadto Belgia podkreśla, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Sądu Kasacyjnego proporcjonalne

grzywny w zakresie VAT podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania w ramach podatku od osób prawnych<sup>(37)</sup>. Biorąc pod uwagę fakt, że spółka Umicore chciała w pewnym sensie antycypować takie odliczenie w celu całkowitego zamknięcia sporu z ISI przed końcem roku obrotowego 2000, organy administracji wyraziły więc zgodę, aby uwzględnić tę antycypację w ugodzie z dnia 21 grudnia 2000 r. Następnie Belgia wskazuje, że uwzględnienie tego wniosku stanowiło integralną część uprawnień ministra w zakresie zmniejszania lub umarzania grzywnien. Podkreśla również, że spółka Umicore faktycznie uiszcza kwotę 423 mln BEF przed dniem 31 grudnia 2000 r. zgodnie z podjętym przez nią zobowiązaniem.

#### Istnienie pomocy państwa

- (107) Belgia zaprzecza, jakoby kiedykolwiek przyznała pomoc na rzecz Umicore. Władze belgijskie podkreślają również, że badana uгода nie miała dla Umicore żadnego szczególnego charakteru ani nie była dla niej korzystna, w żaden sposób nie wzmocniła też pozycji przedsiębiorstwa w stosunku do innych konkurentów w ramach wymiany handlowej między państwami członkowskimi. Uważają one, że Umicore nie była przedmiotem żadnego specjalnego traktowania, chodziło natomiast o konkretne zastosowanie podstawowego, bardzo szeroko stosowanego, instrumentu w odniesieniu do szczególnego przypadku.
- (108) Według władz belgijskich takie ugody są powszechnie stosowane nie tylko w tym kraju, lecz z oczywistych powodów (a mianowicie w celu zapobiegania długim, kosztowym sporom o niepewnym rozstrzygnięciu) również przez administracje wielu państw członkowskich. Belgia zauważa, w tym względzie, że Komisja sama zawarła ugodę z przedsiębiorstwem Philip Morris International w przypadku związanym z utratą należności celnych i VAT, które powinny zostać uiszczone w razie zgodnego z prawem przywozu<sup>(38)</sup>.
- (109) Belgia dodaje, że przy założeniu, że VAT zostałyby nałożone na sporne transakcje, organy administracji podatkowej musiałyby go zwrócić klientom Umicore, gdyż mogliby oni skorzystać z prawa odliczenia VAT jako podatnicy VAT. W rezultacie belgijski skarb państwa przeprowadziłby „zerową” transakcję, bez żadnego transferu środków państwowych.
- (110) Jeżeli chodzi o kryterium szczególnego charakteru, Belgia wskazuje, że w przeciwieństwie do argumentu wysuwanego przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania, sam fakt, że uгода dotyczy wyłącznie spółki Umicore, nie pozwala stwierdzić, że spełnione zostało kryterium selektywności<sup>(39)</sup>. Aby ustalić, czy występuje specjalna korzyść, należy ocenić środek w odniesieniu do traktowania zastosowanego wobec przedsiębiorstw znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej co rzekomo faworyzowana spółka<sup>(40)</sup>.

<sup>(34)</sup> Zgodnie z art. 2 CTVA dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie podlegają opodatkowaniu, jeżeli mają miejsce na terytorium Belgii. Artykuł 53 ust. 2 CTVA przewiduje obowiązek dostarczenia faktury dotyczącej wszystkich dostaw lub usług, niezależnie od tego, czy faktycznie podlegają opodatkowaniu na terytorium Belgii.

<sup>(35)</sup> Ponadto art. 70 ust. 2 CTVA miałby zastosowanie w przypadku, w którym faktur, których dostarczenie przewidują art. 53, 53 g i 54 CTVA, nie sporządzono lub sporządzono je niepoprawnie.

<sup>(36)</sup> Zob. komentarze w sprawie VAT nr 70/60–70/62.

<sup>(37)</sup> Zob. komentarz w sprawie podatku dochodowego nr 53/97 i nr 53/97.1.

<sup>(38)</sup> Zob. komunikat prasowy z dnia 9 lipca 2004 r., IP/04/882.

<sup>(39)</sup> Zob. motyw 55 decyzji o wszczęciu postępowania.

<sup>(40)</sup> Zob. opinia rzecznika generalnego w sprawie C-353/95 P, Rec. 1997, s. I-7007, pkt 30.

(111) Według władz belgijskich, jeżeli – jak w omawianym przypadku – każdy podatnik VAT ma możliwość zakwestionowania noty rozliczeniowej, przedstawienia organom własnych argumentów i zawarcia ugody z administracją w sprawie swojego konkretnego przypadku, a ugoda ta nie zawiera żadnego odstępstwa od przepisów prawa i ogranicza się – na podstawie przedstawionych dowodów – do zatwierdzenia zasadności okoliczności faktycznych przedstawionych przez podatnika, środek ma charakter ogólny i nie stanowi pomocy w rozumieniu art. 107 Traktatu. Według władz belgijskich procedura mająca zastosowanie wobec Umicore jest otwarta dla innych przedsiębiorstw i jest stosowana w podobny sposób we wszystkich spornych przypadkach.

(112) W tym względzie Belgia podkreśla, że administracja nie posiadała ani nie zastosowała jakiegokolwiek swobody uznania lub arbitralności w stosowaniu prawa podatkowego dotyczącego VAT.

(113) Według władz belgijskich badany środek znajdował uzasadnienie w charakterze i strukturze belgijskiego systemu podatkowego. Logika każdej procedury administracyjnej nakazuje bowiem jak najszybsze osiągnięcie prawidłowego wyniku, który służy pewności prawa w ścisłym przestrzeganiu ekonomii procesowej, przy jednoczesnym zapewnieniu skuteczności w ściąganiu podatku. Celem ugód zawieranych z podatnikami takimi jak Umicore jest ostatecznie uniknięcie ryzyka przedłużających się sporów sądowych o niepewnym rozstrzygnięciu.

(114) Belgia wskazuje, że zgodnie z jej wiedzą europejscy konkurenci Umicore dostarczali srebro wysokiej próby tym samym klientom włoskim co Umicore oraz na takich samych warunkach, a sytuacja podatkowa, jeżeli chodzi o VAT, tych producentów nie była przedmiotem żadnej korekty ze strony ich organów krajowych ze wskazaniem jako powodu nadużycia popełnionego nie u producentów, lecz we Włoszech. Akceptując zapłacenie wysokiej grzywny, podczas gdy konkurenci nie płacili ani VAT, ani grzywny administracyjnej, Umicore, nie tylko nie otrzymała pomocy, lecz doznała uszczerbku swojej pozycji konkurencyjnej na przedmiotowym rynku, a jeżeli miałyby miejsce wpływ na wymianę handlową, byłby to wpływ na jej niekorzyść.

(115) Belgia uważa zatem, że środek nie spełnia żadnego z warunków wymaganych w celu stwierdzenia istnienia pomocy państwa zgodnie z Traktatem. W omawianym przypadku nie występował bowiem ani transfer zasobów, ani korzyść, ani selektywność, ani naruszenie konkurencji, ani naruszenie wymiany handlowej między państwami członkowskimi.

Uwagi ogólne na temat zastosowania art. 107 Traktatu w odniesieniu do ugód podatkowych

(116) Ponadto Belgia stwierdziła, że jeżeli Komisja zamierza zająć się samym mechanizmem ugód podatkowych, który jest powszechnie stosowany i ma zasadnicze

znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania poboru podatku przez każdy organ administracji podatkowej, będzie musiała, aby ocenić materialne stosowanie prawa, wejść w każdym przypadku w rolę sądu krajowego i działać w pewnym sensie jako *sąd apelacyjny* w odniesieniu do decyzji administracji krajowej.

## V. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

### V.1. Umicore

#### Przypomnienie kontekstu ogólnego

(117) Umicore przypomina w pierwszej kolejności, że zgodnie z powszechną praktyką stosowaną w sektorze handlu międzynarodowego metalami szlachetnymi, dostawa odbywa się w zakładzie („ex-works”), co oznacza, że nabywca zajmuje się przewozem towaru. Ten typ sprzedaży okazuje się bardzo ryzykowny w nowym systemie VAT stosowanym w odniesieniu do dostaw wewnątrzspółnotowych. W istocie to sprzedawca powinien udowodnić, że przewóz miał miejsce, podczas gdy to nabywca, który w tym przypadku posiada dokumenty potwierdzające przewóz (mając na uwadze, że od 1993 r. dowód przewozu jako taki, tj. pieczęć organu celnego na dokumencie wywozowym, nie istnieje w przypadku dostaw wewnątrzspółnotowych).

(118) Jeżeli chodzi w szczególności o dowód przewozu towarów, Umicore podkreśla, że przekazała ISI bardzo szczegółową dokumentację potwierdzającą taki przewóz.

(119) Umicore powołuje się ponadto na swoją dobrą wiarę, jeżeli chodzi o sporne transakcje, która miała przejawiać się w zapisie o grzywnie w wysokości 10 % w notach rozliczeniowych, zarezerwowanej dla przypadków, w których podatnik wykazuje dobrą wiarę. W tym kontekście Umicore wskazuje również, że współpracowała z własnej woli z włoskim wymiarem sprawiedliwości, który w przekonaniu o jej dobrej wierze nie podjął wobec niej ścigania.

(120) Umicore podkreśla również, że w jej opinii Włochy ponoszą odpowiedzialność w tej sprawie, ponieważ nie wycofały numeru VAT fikcyjnych spółek włoskich po wykryciu poważnych nieprawidłowości przez organy podatkowe.

(121) Twierdzi ponadto, że inni konkurencyjni producenci srebra, mający siedzibę w innych państwach członkowskich, dostarczali towar tym samym pośrednikom szwajcarskim i włoskim w tych samych okolicznościach i na identycznych warunkach co Umicore, a dostawy te nie zostały zakwestionowane przez ich organy podatkowe. Należy zatem uznać za niedopuszczalne uznanie Umicore, która zapłaciła kwotę 423 mln BEF (10 485 896 EUR), za przedsiębiorstwo, które uzyskało pomoc państwa, podczas gdy inne konkurencyjne przedsiębiorstwa nie są objęte żadnym dochodzeniem.

(122) Ponadto Umicore przyłącza się do uwag Belgii, że nota rozliczeniowa – w przeciwieństwie do nakazu – nie skutkuje powstaniem należności VAT w prawie belgijskim.

## Postępowanie przeprowadzone przez ISI

(123) Umicore przytacza argumenty podobne do argumentów przedstawionych przez Belgię w kwestii zgodności z prawem i ważności uгод zawieranych między administracją a podatnikami w dziedzinie VAT. Zainteresowana strona przypomina, że takie ugody mogą dotyczyć wyłącznie kwestii faktycznych, takich jak dowód przewozu w obszarze dostaw wewnątrzspółnotowych (i wynikająca z tego podstawa opodatkowania). W tym kontekście Umicore wskazuje, że zawieranie takich uгод jest bardzo powszechne, również przez służby ISI <sup>(41)</sup>.

(124) Zainteresowana strona wskazuje również, że ważność i zgodność z prawem zmniejszenia grzywien administracyjnych w zamian za zaakceptowanie przez podatnika określonej kwoty znajduje potwierdzenie w orzecznictwie <sup>(42)</sup>.

(125) Wreszcie, jeżeli chodzi o uwzględnienie możliwości odliczenia podatkowego kwoty do zapłaty, Umicore podkreśla, że:

— ISI nie tylko jest organem właściwym w dziedzinie VAT, lecz również w dziedzinie podatków dochodowych,

— ISI, zamiast wymagać od Umicore płatności kwoty brutto przed podatkiem dochodowym, która byłaby możliwa do odliczenia podatkowego, zaakceptował kwotę netto, po opodatkowaniu, oczywiście pod warunkiem że nie będzie ona (kwota netto) podlegała odliczeniu podatkowemu, co zostało wyrażone w ugodzie. W zamian za to Umicore zgodziła się zapłacić kwotę (netto) w bardzo krótkim terminie (jednego tygodnia), co nie naruszało żadnego przepisu ustawowego mającego zastosowanie w tej sprawie.

(126) Umicore uważa, że kwota 423 mln BEF stanowi kwotę VAT należną za lata 1995–1996 oraz że ISI zwolnił Umicore z płatności odsetek za zwłokę na mocy art. 84a CTVA i z proporcjonalnej grzywiny (10 %) na mocy art. 9 rozporządzenia regenta.

(127) Jeżeli chodzi o zmniejszenie należnej kwoty VAT z 708 mln BEF do 423 mln BEF, Umicore podkreśla, że

takie zmniejszenie znajdowało uzasadnienie w fakcie, że wiarytelność VAT wynikająca z faktur VAT wystawionych przez Umicore nabywcom z Włoch i Szwajcarii pozostawała niezapłacone i w związku z tym podlegała możliwości odliczenia podatkowego.

(128) Jeżeli chodzi o lata 1997–1998, Umicore wskazuje, że nota rozliczeniowa z dnia 30 kwietnia 1999 r. nie miała następstw, ponieważ podatnik należycie dowiódł, że przedmiotowa sprzedaż mogła być zwolniona z VAT na podstawie art. 39a CTVA.

## Występowanie korzyści

(129) W opinii Umicore ugoda podatkowa, taka jak przedmiotowa ugoda, nie stanowi korzyści w rozumieniu TFUE, a zatem nie wchodzi w zakres pojęcia pomocy państwa. Umicore kwestionuje w szczególności stwierdzenie Komisji, że dzięki przedmiotowej ugodzie podatkowej spółka znalazła się w korzystniejszej sytuacji finansowej niż pozostali podatnicy.

(130) Po pierwsze, Umicore wskazuje, że w rzeczywistości to ISI ocenił, że ugoda podatkowa będzie korzystniejsza dla skarbu państwa niż wszczynanie postępowania, którego końcowy wynik mógłby być ostatecznie mniej korzystny.

(131) Po drugie, możliwość zawarcia ugody podatkowej i wzajemnych ustępstw nie jest, sama w sobie, szczególnie korzystna dla Umicore, gdyż tego rodzaju ugody są zazwyczaj dostępne dla wszystkich podatników i stanowią powszechną i normalną praktykę w dziedzinie VAT.

(132) Po trzecie, ugoda – ze względu na swój charakter – nie wiąże się z korzyścią, która mogłaby podlegać zasadom dotyczącym pomocy państwa. Zgodnie z definicją, każda decyzja w sprawie ugody zawiera ocenę ryzyka ponoszonego przez każdą ze stron w przypadku pewnej i bezzwłocznej płatności z jednej strony, a zakładanym i możliwym rozstrzygnięciem sporu z drugiej strony.

(133) Według Umicore za nieprawdziwe należy zatem uznać określenie warunków ugody mianem „korzyści”, z wyjątkiem sytuacji wyjątkowych, w których jedna strona osiągnęłaby w ramach ugody wynik zdecydowanie lepszy od tego, co mogłaby zamierzać osiągnąć w ramach sporu.

(134) Zdaniem Umicore Komisja zakłada, że jeżeli spór podatkowy miałyby rozstrzygnąć sądy belgijskie w następstwie odwołania od decyzji administracyjnej, sąd niewątpliwie skazałby spółkę na płatność kwoty wyższej niż ta, która

<sup>(41)</sup> Umicore przywołuje statystyki ISI, z których wynika, że 22 % dodatkowych kwot VAT należnych z tytułu zwiększenia obrotów w latach 2000–2002 zostało ustalonych w wyniku ugody z podatnikiem.

<sup>(42)</sup> Trib. Namur, 10.01.91, F.J.F. 91/204: „Administracja podatkowa i podatnik mogą poszukiwać ugody w sprawie podstawy VAT. Mające zastosowanie przepisy ustawowe i wykonawcze przewidują, że wyrażając zgodę na ugodę dotyczącą podstawy opodatkowania, podatnik wnioskując również o zmniejszenie grzywiny. Ze względu na sam swój charakter operacja ta odpowiada definicji ugody, której zasadniczą cechą jest występowanie wzajemnych ustępstw zainteresowanych stron. Ustępstwo podatnika polega w danym przypadku na wyrażeniu zgody na podstawę opodatkowania wynikającą ze skontrolowanej noty rozliczeniowej. Ustępstwo administracji podatkowej polega na zmniejszeniu ustawowych grzywien związanych z ugodą w sprawie ustalenia podstawy opodatkowania”.

wynikała z ugody między ISI a Umicore. Aby dojść do takiego wniosku, Komisja powinna jednak zastąpić swoją oceną ocenę administracji krajowej, a nawet, w stosownym przypadku, ocenę sądu krajowego.

(135) Po czwarte, Umicore odwołuje się do sprawy *Déménagements-Manutention Transport SA* <sup>(43)</sup> („DMT”), w której Trybunał Sprawiedliwości uznał, że przyznając danemu przedsiębiorstwu ułatwienia w zakresie płatności, ONSS <sup>(44)</sup> wystąpił w roli wierzyciela publicznego, który – w przeciwieństwie do wierzyciela prywatnego – stara się otrzymać należne kwoty od dłużnika znajdującego się w trudnej sytuacji finansowej. Trybunał orzekł następnie, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy ułatwienia w płatności były wyraźnie większe niż te, które przyznałby tej spółce wierzyciel prywatny.

(136) Stosując rozumowanie Trybunału, Umicore uważa, że w omawianej sprawie ISI, tak jak wierzyciel publiczny, który – podobnie jak wierzyciel prywatny – stara się odzyskać należne kwoty, wybrał rozwiązanie polegające na natychmiastowej zapłacie kwoty netto zamiast kwoty brutto, dzięki czemu doprowadził do pewnego i niezwykle szybkiego zwrotu należności. Takie zachowanie byłoby zatem ekonomicznie racjonalne i ostrożne, w porównaniu z hipotetycznym zachowaniem wierzyciela prywatnego znajdującego się w takiej samej sytuacji.

#### Selektywność

(137) Umicore uważa, że kryterium selektywności nie ma zastosowania w omawianej sprawie, ponieważ przedmiotowa ugoda podatkowa stanowi jedynie szczególne zastosowanie wobec podatnika ogólnego systemu dostępnego dla wszystkich podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji, a ISI, zawierając ugodę, nie działa w sposób uznaniowy.

(138) Nawet przy założeniu, że przedmiotowy środek jest selektywny, znajdowałby on uzasadnienie w charakterze i strukturze systemu. W opinii Umicore należy bowiem uznać, że środek podatkowy, nawet selektywny, nie jest korzystny, jeżeli dowiedziono, że przyczynia się do

skutecznego odzyskania podatku <sup>(45)</sup>. Umicore uważa, że w przedmiotowym przypadku środek znajdował uzasadnienie w charakterze i strukturze systemu, ponieważ zawarta ugoda przyczyniła się do skutecznego odzyskania podatku <sup>(46)</sup>.

#### Nadużycie władzy

(139) Umicore uważa, że wykładnia pojęcia pomocy państwa, która obejmuje ugodę podatkową taką jak ta, która została zawarta z ISI, prowadzi nieuchronnie Komisję do przekroczenia jej uprawnień, w zakresie, w jakim przypisuje sobie ona kompetencję w dziedzinie odzyskiwania podatków pośrednich, której nie posiada, i do wkraczania w prerogatywy sądów krajowych, które jako jedyne są właściwe do rozstrzygnięcia sporów podatkowych.

#### Brak zakłócenia konkurencji i wpływu na wymianę handlową

(140) Umicore wskazuje, że zapłaciła ISI znaczną kwotę, podczas gdy inni konkurencyjni producenci srebra mający siedzibę w innych państwach członkowskich nie zapłacili żadnego VAT, żadnej grzywny ani żadnych odsetek z tytułu dostaw zrealizowanych w identycznych okolicznościach i warunkach.

(141) W tym kontekście Umicore uważa, że przedmiotowy środek w sposób oczywisty nie mógł wzmocnić jej pozycji konkurencyjnej na danym rynku, to jest na rynku handlu srebrem sproszkowanym. W związku z tym Umicore stwierdza, że ugoda zawarta z ISI ani nie zakłóca konkurencji, ani nie wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi, co wyklucza zastosowanie art. 107 ust. 1 Traktatu w przedmiotowym przypadku.

#### V.2. Anonimowa osoba trzecia

(142) Anonimowa osoba trzecia przekazała Komisji kopię pisma skierowanego do belgijskiego Ministra Finansów w dniu 15 lutego 2002 r. zawierającego analizę prawną przedmiotowej ugody z Umicore oraz przedmiotowych transakcji.

(143) W piśmie anonimowa osoba trzecia informuje, że a) ugoda między ISI a Umicore skutkowałą zmianą kwalifikacji należnej kwoty VAT na grzywnę z naruszeniem art. 10 i 172 konstytucji belgijskiej oraz art. 84 CTVA; b) uwzględnienie wpływu podatku od osób prawnych w celu ustalenia należnej kwoty VAT lub grzywny jest niezgodne z prawem; c) zastosowanie kary proporcjonalnej (do kwoty VAT) bez żądania zapłaty samego VAT jest nielogiczne.

<sup>(43)</sup> Wyrok z 29.6.1999 w sprawie C-256/97 *DM Transport*, Rec.1999, s. I - 3913. Przedsiębiorstwo *DM Transport* powinno między innymi zapłacić kwotę 18,1 mln BEF belgijskiemu Krajowemu Urzędowi Ubezpieczeń Społecznych (fr. *Office national de sécurité sociale belge* – ONSS) z tytułu składek pracowniczych i należności leżących po stronie pracodawcy. Na mocy prawa belgijskiego pracodawca, który nie płaci terminowo składek, jest objęty zwyżkami i podlega sankcjom karnym. ONSS może jednak wyznaczyć okresy przerw. Mając na uwadze, że ułatwienia dotyczące płatności umożliwiły niewypłacalnemu przedsiębiorstwu sztuczne podtrzymanie działalności, Sąd Gospodarczy w Brukseli (fr. *Tribunal de commerce de Bruxelles*), zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym, aby ustalić, czy takie ułatwienia w płatnościach mogą stanowić pomoc państwa.

<sup>(44)</sup> Krajowy Urząd Ubezpieczeń Społecznych w Belgii (fr. *Office national de sécurité social*)

<sup>(45)</sup> Wyrok z dnia 6 marca 2002 r. w sprawie T-127/99 *Diputación Foral de Álava i in.*, Rec. 2002, s. II - 1275, pkt 164-166.

<sup>(46)</sup> W tym względzie Umicore odnosi się do pkt 26 komunikatu Komisji w sprawie stosowania przepisów w dziedzinie pomocy państwa w odniesieniu do środków dotyczących podatków bezpośrednich nakładanych na przedsiębiorstwa (Dz.U. C 384 z 10.12.1998), zgodnie z którym istotą systemu podatkowego jest „pobieranie środków przeznaczonych na finansowanie wydatków państwa”.

## VI. ODPOWIEDŹ BELGII NA UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

- (144) Belgia uważa, że stanowisko Umicore potwierdza zasadniczo stanowisko Belgii dotyczące przedmiotowego postępowania, zwłaszcza jeżeli chodzi o brak formalnej procedury korekty w dziedzinie VAT, brak ważności prawnej noty rozliczeniowej niepodpisanej przez podatnika, zgodność z prawem ugod podatkowych i ich dostępność dla wszystkich podatników, a w ujęciu ogólnym – brak elementów stanowiących pomoc państwa.
- (145) Jeżeli chodzi o anonimowe pismo z dnia 1 października 2004 r., Belgia uważa, że nie zawiera ono żadnej konkretnej uwagi dotyczącej postępowania w sprawie pomocy państwa i w konsekwencji jest pozbawione znaczenia.

## VII. DODATKOWE INFORMACJE PRZEKAZANE PRZEZ BELGIĘ

- (146) W wyniku zwrotu dokumentów zajętych przez organy sądowe Belgia przekazała Komisji szereg informacji dotyczących transakcji leżących u podstaw omawianego postępowania.
- (147) Jeżeli chodzi o sprzedaż na rzecz klientów mających siedzibę we Włoszech, Belgia przekazała dokumenty, na podstawie których podjęła decyzję o przyznaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 39a CTVA. Przedmiotowe dokumenty zawierały w szczególności faktury wystawione przez Umicore, faktury przewozowe i różne dokumenty dotyczące operacji przewozu.
- (148) Jeżeli chodzi o dostawy dla klientów mających siedzibę w Szwajcarii, Belgia również przekazała szereg dokumentów potwierdzających bezpośredni przewóz towarów do Włoch. Według władz belgijskich rola spółek szwajcarskich ograniczała się do udziału finansowego w operacjach zakupu i przewozu.
- (149) Jeżeli chodzi o dostawy zrealizowane w latach 1997–1998, Belgia wskazała, że w pierwszym okresie rozliczeń przewidziane odnośnie do lat 1995–1996 zostało powtórzone w odniesieniu do lat kolejnych. Belgia dodała, że kontrolerzy ISI sami szybko odstąpili od korekty dotyczącej tego okresu. W związku z tym Belgia przekazała również kopię not wewnętrznych na dowód, że kontrolerzy rzeczywiście odstąpili od przewidzianego opodatkowania.

## VIII. OCENA POMOCY

- (150) Artykuł 107 ust. 1 Traktatu przewiduje że „wszelka pomoc przyznawana przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.
- (151) Uznanie danego środka za pomoc państwa oznacza, że zostały spełnione łącznie następujące warunki: 1) przedmiotowy środek wiąże się z przyznaniem korzyści

z zasobów państwa; 2) wspomniana korzyść jest selektywna; 3) przedmiotowy środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem i może wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

- (152) Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia takie jak subsydia, lecz również interwencje, które w różnej postaci zmniejszają normalne obciążenia dla budżetu przedsiębiorstwa, takie jak zwolnienia i ulgi podatkowe <sup>(47)</sup>.

### VIII.1. Uwagi wstępne

- (153) W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że ugody z podatnikami stanowią zwykłą praktykę belgijskich organów administracji podatkowej, a jeżeli chodzi o VAT, taką możliwość wyraźnie przewiduje art. 84 CTVA. Przydatność takich porozumień, które pozwalają uniknąć wielu sporów, nie jest zresztą kwestionowana w niniejszej decyzji.
- (154) Przypomina się, że belgijskie instrukcje administracyjne w tej dziedzinie, przewidują, że zawarcie ugody z podatnikiem wiąże się zazwyczaj z obustronnymi ustępstwami. Niemniej jednak, zgodnie z art. 84 CTVA, takie ugody są możliwe tylko w takim zakresie, w jakim nie wiążą się ze zwolnieniem z podatku lub jego obniżeniem. Zgodnie z tą zasadą ugoda nie może zatem dotyczyć kwoty podatku wynikającej z ustalonych okoliczności faktycznych, lecz samych kwestii faktycznych.
- (155) W tym kontekście Komisja uważa, że ugoda między podatnikiem VAT a belgijskimi organami administracji podatkowej może prowadzić do powstania korzyści ekonomicznej tylko w następujących okolicznościach:
- jeżeli ustępstwa ze strony administracji są wyraźnie nieproporcjonalne w stosunku do ustępstw ze strony podatnika, mając na uwadze okoliczności sprawy, oraz jeżeli administracja wyraźnie nie stosuje tego samego korzystnego traktowania wobec innych podatników znajdujących się w podobnej sytuacji,
  - jeżeli zgodność z prawem ugody musi zostać podana w wątpliwość, na przykład jeżeli kwota należnego podatku została zmniejszona niezgodnie z art. 84 CTVA (zwolnienie lub zmniejszenie podatku związane z kwestią prawną).

- (156) W związku z tym należy zbadać, czy ugoda zawarta między ISI a Umicore spełnia wymienione powyżej warunki.

<sup>(47)</sup> Zob. w szczególności wyroki Trybunału: z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. 1994 s. I-877, pkt 13; z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria Wien Pipeline GmbH, Rec. 2001, s. I-8365, pkt 38; z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-53/00 Ferring, Rec. 2001, s. I-9067, pkt 15; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Rec. 2005, s. I-1627, pkt 36; z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Forum 187 ASBL, Rec. 2003, s. I-6887, pkt 86.

### VIII.2. Występowanie korzyści

(157) W pierwszej kolejności należy sprawdzić, czy środek zapewnia beneficjentowi korzyść, która zmniejsza obciążenia, które normalnie obciążają jego budżet<sup>(48)</sup>. W omawianym przypadku należy ustalić, czy sporna uгода nie została zawarta w sposób niezgodny z prawem lub na podstawie nieproporcjonalnych ustępstw ze strony administracji podatkowej.

#### VIII.2.1. Prawidłowość procedury

(158) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja stwierdziła, że procedura zastosowana przez organy podatkowe mogła stanowić odejście od zwykłego przebiegu procedury określania i regulowania należności VAT, ponieważ uгода nie określa podstawy prawnej i ponieważ wobec braku zgody podatnika administracja byłaby zmuszona wystosować nakaz zapłaty wraz ze zwiększeniem grzywny o 50 %.

(159) Jak stwierdzono w motywie 39, wysłanie noty rozliczeniowej stanowi zwykłą praktykę belgijskich organów podatkowych w dziedzinie VAT w celu zapewnienia przestrzegania podstawowych zasad, takich jak prawo do obrony. W związku z tym dwie noty rozliczeniowe skierowane przez ISI do spółki Umicore należy faktycznie uznać za wstępne zawiadomienia ze strony organów podatkowych, a nie jako fakt powodujący wymagalność VAT.

(160) Ponadto możliwość zawarcia ugody z podatnikami wyraźnie przewiduje belgijski CTVA. Należy ją zatem uznać za zwykłą praktykę belgijskich organów podatkowych. Muszą one jednak przestrzegać zasady, zgodnie z którą ugody takie nie mogą prowadzić ani do zwolnienia z należnego podatku, ani do jego zmniejszenia. Dochodzi do nich zatem zasadniczo w sytuacjach, gdy organy podatkowe chcą uniknąć sporu z podatnikiem w przedmiocie okoliczności faktycznych, które nie są wyraźnie ustalone.

(161) Ponadto należy stwierdzić, że organy podatkowe nie mają obowiązku skierować nakaz zapłaty w przypadkach, gdy organom administracji nie udało się uzyskać zgody podatnika na podatek proponowany w nocie rozliczeniowej. Natomiast w razie wątpliwości

co do przedmiotowych okoliczności faktycznych, właściwe organy zawsze mogą podjąć próbę zawarcia ugody z podatnikiem.

(162) Ponadto z analizy przepisów prawnych wynika również, że żaden przepis nie nakłada na belgijskie organy podatkowe obowiązku podawania wyraźnej podstawy prawnej we wspomnianych ugodach.

(163) Na podstawie kontekstu prawnego opisanego w niniejszej decyzji Komisja musi zatem stwierdzić, że procedura zastosowana przez organy podatkowe wobec Umicore przebiegała zgodnie z obowiązującymi zasadami i praktykami i nie stanowił odejścia od zwykłego przebiegu procedury.

(164) Następnie należy zbadać przedmiotowe transakcje w świetle poczynionych uwag wstępnych, aby ustalić ewentualne istnienie korzyści. Poniższa argumentacja opiera się na analizie dwóch odrębnych okresów: pierwszy z nich odnosi się do lat 1995 i 1996, którego dotyczy rozliczenie przeprowadzone przez organy podatkowe, a drugi odnosi się do lat 1997 i 1998, w odniesieniu do których całkowicie odstąpiono od opodatkowania.

#### VIII.2.2. Lata 1995–1996

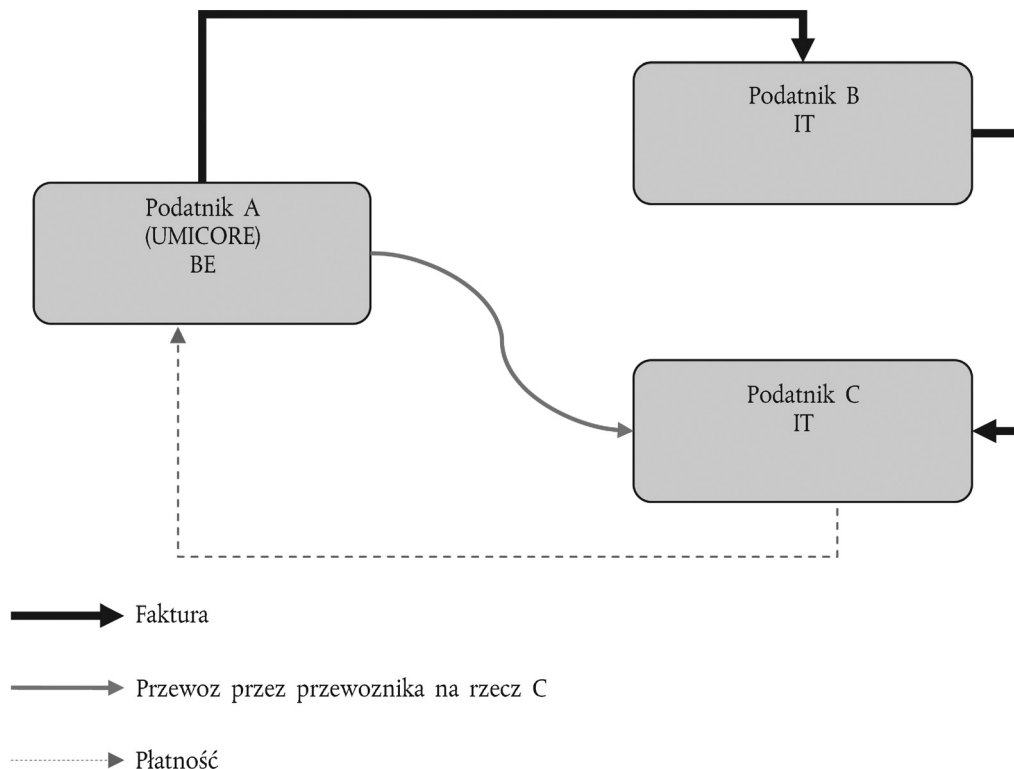
(165) Jeżeli chodzi o lata 1995–1996, aby stwierdzić występowanie ewentualnej korzyści, należy przeanalizować trzy rodzaje różnych transakcji, które uwzględniono w projekcie korekty przekazanym Umicore dnia 30 listopada 1998 r. W przypadku każdego rodzaju transakcji niniejsza analiza ma na celu określenie minimalnych kwot VAT, grzywien i odsetek za zwłokę, które powinny być naliczone przez belgijskie organy podatkowe na podstawie racjonalnej interpretacji okoliczności faktycznych, bez nadmiernych ustępstw z ich strony i bez nieprawidłowego stosowania przepisów w dziedzinie VAT.

##### 1. Dostawy towarów dla klientów mających siedzibę we Włoszech

(166) W pierwszym przypadku transakcje dotyczyły dostaw czystego srebra *ex-works* zrealizowanych między lutym 1995 r. a lutym 1996 r. zgodnie z następującym schematem:

<sup>(48)</sup> Zob. pkt 9 komunikatu z 1998 r., o którym mowa w przypisie 46.





(167) Umicore zafakturowała towary spółce B<sup>(49)</sup> mającej siedzibę we Włoszech i posiadającej numer identyfikacyjny VAT w tym państwie członkowskim. Ta ostatnia spółka refakturowała towary klientowi C będącemu podatnikiem VAT również mającym siedzibę we Włoszech. Towary zostały przewiezione na zlecenie podatnika C bezpośrednio z miejsca produkcji w Belgii do Włoch. Największa część faktur wystawionych przez Umicore klientowi B została zapłacona przez podatnika C.

(168) Faktury wystawione przez Umicore podatnikowi B zostały sporządzone z uwzględnieniem zwolnienia przewidzianego w art. 39a CTVA. Z analizy faktur pro forma otrzymanych w ramach współpracy administracyjnej z włoskimi organami podatkowymi wynika, że podatnik C był odbiorcą towarów.

(169) W nocie rozliczeniowej z dnia 30 listopada 1998 r. ISI uznał pierwotnie, że kryterium zwolnienia dostaw wewnątrzspółnotowych w odniesieniu do przewozu nie zostało spełnione, ponieważ przewóz odbywał się na rzecz kolejnego klienta (nie był realizowany przez sprzedającego lub nabywcę ani na ich rzecz zgodnie z art. 39a CTVA). Na tej podstawie administracja stwierdziła, że transakcja między Umicore a klientem B stanowiła dostawę towarów bez przewozu, nie mogła być zatem objęta zwolnieniem na podstawie art. 39a CTVA.

<sup>(49)</sup> W rzeczywistości B odnosi się do dwóch odrębnych spółek włoskich.

(170) Wydaje się jednak, że z informacji przekazanych Komisji przez Belgię i Umicore wynika, że faktyczny charakter transakcji między Umicore a spółką B mogła zostać racjonalnie zakwestionowana przez belgijskie organy podatkowe. Zauważa się bowiem, że:

— informacje przekazane przez włoskie organy podatkowe wskazują, że spółkę B można uznać za „znikający podmiot gospodarczy” (*missing trader*), którego rola ograniczała się do wystawienia faktur z uwzględnieniem VAT, aby następnie zniknąć bez dopełnienia obowiązków podatkowych, w tym zapłaty VAT włoskiemu organowi podatkowemu,

— z informacji przekazanych przez te same włoskie organy podatkowe wynika również, że jedyna osoba zarządzająca spółką B nie figurowała w rejestrach policyjnych,

— z dwóch wniosków o informacje skierowanych przez belgijskie organy podatkowe do ich włoskich odpowiedników odpowiednio dnia 26 sierpnia 1998 r. i dnia 1 kwietnia 1999 r. wynika również, że belgijskie organy administracji podatkowej miały poważne wątpliwości co do faktycznego istnienia spółki B przed zawarciem ugody,

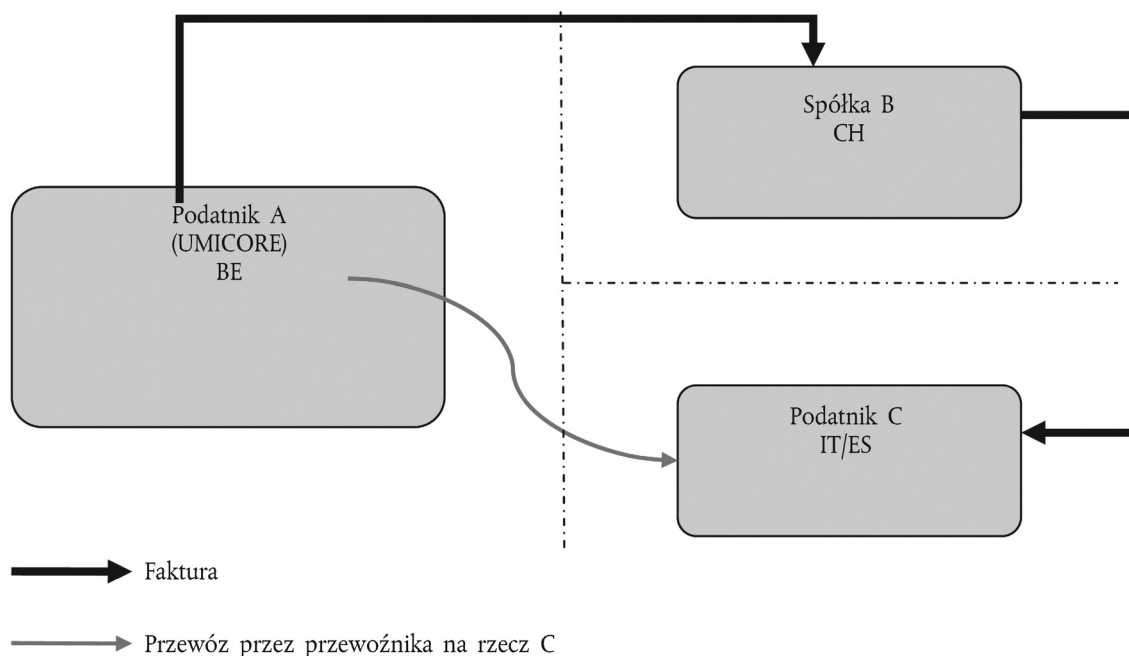
— towary zostały przewiezione do Włoch na rzecz podatnika C,

- towary zostały przewiezione bezpośrednio z zakładu produkcyjnego w Belgii do magazynu we Włoszech, gdzie zostały udostępnione C,
  - zdecydowana większość faktur wystawionych przez Umicore spółce B została zapłacona przez spółkę C,
  - na podstawie oświadczeń kierownictwa Umicore uwzględnionych w protokole, których część została powtórzona w nocie rozliczeniowej, można zresztą stwierdzić, że nie istniała żadna umowa ramowa między Umicore a spółką B,
  - natomiast faktyczne istnienie spółki C nie zostało zakwestionowane przez włoskie organy podatkowe, które w ramach kontroli miały pełny dostęp do dokumentów księgowych tej spółki.
- (171) Każde z tych stwierdzeń oddzielnie nie wystarczy prawdopodobnie, aby wykazać fikcyjny charakter sprzedaży między Umicore a spółką B. Jednak te same stwierdzenia wzięte razem mogą z pewnością zrodzić wątpliwość co do faktycznego charakteru sprzedaży między Umicore a spółką B. Belgijskie organy podatkowe, które zostały powiadomione o podejrzeniach dotyczących faktycznego charakteru działalności podmiotu gospodarczego B przed zawarciem umowy ze spółką Umicore dnia 21 grudnia 2000 r., posiadały zatem duży margines oceny, jeżeli chodzi o faktyczny charakter transakcji i ewentualną zmianę kwalifikacji.
- (172) W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Sądu Kasacyjnego w Belgii podatek musi opierać się na faktycznym stanie rzeczy<sup>(50)</sup>. Belgijskie organy administracji podatkowej mają zatem zasadniczo obowiązek ustalać podatek nie na podstawie transakcji pozornych przedstawionych przez podatnika, aby uzasadnić ewentualne zwolnienie, lecz na podstawie faktycznych transakcji, które wynikają z rzeczywistego zamiaru stron.
- (173) Jeżeli z informacji, którymi dysponują belgijskie organy podatkowe, wynika, że sprzedaż między A a B jest sprzedażą fikcyjną, a faktyczna sprzedaż (obejmująca przeniesienie prawa do dysponowania towarem) nastąpiła w ramach relacji między A a C, organy te miały zatem prawo zmienić kwalifikację dostawy towaru między A a B na dostawę towaru między A a C i zastosować przepisy w dziedzinie VAT w odniesieniu do takiej transakcji o zmienionej kwalifikacji.
- (174) Okoliczność, że oszustwo nastąpiło we Włoszech w wyniku podstawienia znikającego podmiotu gospodarczego, nie pozwala zakwestionować prawa do zwolnienia, z którego mogła skorzystać Umicore w zakresie, w jakim dobra wiara tej ostatniej nie została podana w wątpliwość przez administrację belgijską.
- (175) Z powyższych uwag wynika zatem, że belgijskie organy podatkowe mogły zgodnie z prawem zmienić kwalifikację przedmiotowych transakcji, uznając je za dostawy wewnątrzspółnotowe między Umicore a spółką C, przy czym taka zmiana kwalifikacji nie stanowiłaby nieproporcjonalnego ustępstwa ze strony organów administracji lub nieprawidłowego stosowania przepisów dotyczących VAT. Ponadto organy te mogły objąć zwolnieniem z VAT transakcje o zmienionej kwalifikacji, ponieważ wszystkie warunki zwolnienia zostały spełnione (w tym przewóz realizowany przez nabywcę lub na jego rzecz).
- (176) Należy zatem zbadać, (i) czy belgijskie organy podatkowe miały prawo zastosować grzywnę na podstawie art. 70 ust. 2 CTVA z powodu niedokładnych informacji na fakturach, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej; (ii) jaka powinna być kwota tej grzywny; i (iii) czy Umicore skorzystała na nieproporcjonalnych ustępstwach lub nieprawidłowym stosowaniu prawa przez organy administracji podatkowej.
- (177) W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że w razie niedokładności informacji na fakturze dotyczącej dostawy wewnątrzspółnotowej, AR nr 41 przewiduje grzywnę w wysokości 100 % podatku należnego z tytułu przedmiotowych transakcji. Niemniej jednak, jak wyjaśniono w motywach 45 i 46, zastosowanie grzywny administracyjnej podlega zasadzie proporcjonalności, a organy administracji mają możliwość – na mocy art. 9 rozporządzenia regenta z dnia 18 marca 1831 r. – do odejścia od wymiaru grzywien przewidzianego w AR nr 41.
- (178) W przedmiotowym przypadku nie jest wykluczone, że grzywna w wysokości 100 % byłaby nieproporcjonalna, mając na uwadze dobrą wiarę podatnika, której administracja nie zakwestionowała. Nie jest również wykluczone, że – w ramach sporu z Umicore – belgijskie organy administracji podatkowej próbowałyby osiągnąć maksymalne dochody, podobnie jak wierzyciel próbuje zoptymalizować odzyskanie należności. W tym względzie należy przypomnieć, że taka praktyka nie może podlegać art. 107 Traktatu, o ile nie prowadzi do nieproporcjonalnych lub niezgodnych z prawem ustępstw ze strony administracji.
- (179) Mając na uwadze margines oceny, którym dysponuje administracja w tym kontekście, można racjonalnie uznać, że w ramach umowy administracja mogła wyznaczyć kwotę grzywny w przedziale 10–50 %. Po pierwsze, stawkę wynoszącą 10 % można uznać za dopuszczalną w odniesieniu do stawki 10 % przewidzianej w tabeli G w załączniku do AR nr 41 w przypadku naruszeń określonych w art. 70 ust. 1 CTVA, a także w odniesieniu do grzywny w wysokości 10 %, o której mowa w nocie rozliczeniowej z dnia 30 listopada 1998 r. Po drugie, stawkę wynoszącą 50 % można

<sup>(50)</sup> Zob. na ten temat sekcja II.2.

uznać za stawkę maksymalną stosowaną z uwzględnieniem zasady proporcjonalności i kontekstu ugody. Wydaje się zresztą, że zastosowanie stawki 50 % zostało usankcjonowane przez niedawne orzeczenie belgijskiego Sądu Kasacyjnego<sup>(51)</sup>. Mając na uwadze fakt, że ten ostatni wyrok odnosi się do sprawy karnej, można uznać, że w przedmiotowym przypadku, w którym potwierdzono brak zamiaru popełnienia oszustwa przez Umicore, stawka 50 % stanowi maksymalny poziom grzywny.

- (180) Można zatem stwierdzić, że w świetle okoliczności przedmiotowego przypadku, grzywna mogłaby zostać racjonalnie wyznaczona na poziomie między 33 238 698 BEF (10 % × 332 386 976) a 166 193 488 BEF (50 % × 332 386 976).



- (183) Między styczniem 1996 r. a październikiem 1996 r. Umicore fakturowała towary spółce B<sup>(53)</sup> mającej siedzibę w Szwajcarii, która nie posiadała numeru rejestracyjnego VAT w żadnym państwie członkowskim. Spółka szwajcarska refakturowała towary klientowi C będącemu podatnikiem VAT mającym siedzibę we Włoszech. Towary przewożono bezpośrednio z miejsca produkcji w Belgii do Włoch. Na podstawie dokumentów przekazanych przez Belgię wydaje się, że koszty przewozu pokrywała spółka C. Wydaje się ponadto, że w niektórych przypadkach spółka C płaciła należności za towary bezpośrednio Umicore, tymczasem w innych przypadkach to spółka B dokonywała płatności. Należy

- (181) Biorąc pod uwagę, że selektywna korzyść mogłaby wynikać wyłącznie z nieproporcjonalnych ustępstw ze strony administracji podatkowej, przy ustalaniu ewentualnej korzyści należy uwzględnić najniższą kwotę, tj. 33 238 698 BEF. Kwota ta podlega zasadniczo odliczeniu od podstawy podatku od osób prawnych<sup>(52)</sup>.

## 2. Dostawy towarów dla klientów mających siedzibę w Szwajcarii

- (182) W drugim przypadku sekwencja spornych transakcji ze szwajcarskimi klientami miała zazwyczaj następujący przebieg:

również zauważyć, że C odnosi się w rzeczywistości do spółek uznawanych za fikcyjne przez włoskie i hiszpańskie organy podatkowe<sup>(54)</sup>.

- (184) Faktury wystawiane przez Umicore szwajcarskiej spółce B między lutym 1996 r. a październikiem 1996 r. dotyczą sprzedaży czystego srebra *ex-works* Hoboken i zawierają następujące adnotacje: *Wywóz –Zwolnienie z VAT na mocy art. 39 kodeksu*.
- (185) Chociaż przedmiotowe dostawy realizowane przez Umicore były zwolnione z VAT na podstawie art. 39 CTVA, z informacji uzyskanych przez ISI od podatnika, a także od belgijskiej administracji celnej i akcyzowej wynika, że towary były przewożone do Włoch, przy czym nie dochodziło do wywozu.

<sup>(51)</sup> Kasacja, ww. wyroki z 12.9.2009. Sąd potwierdził, że grzywna w wysokości 200 % była nieproporcjonalna w stosunku do okoliczności sprawy, a Sąd Apelacyjny słusznie zmienił jej stawkę na 50 %.

<sup>(53)</sup> W rzeczywistości B odnosi się do dwóch odrębnych spółek mających siedzibę w Szwajcarii.

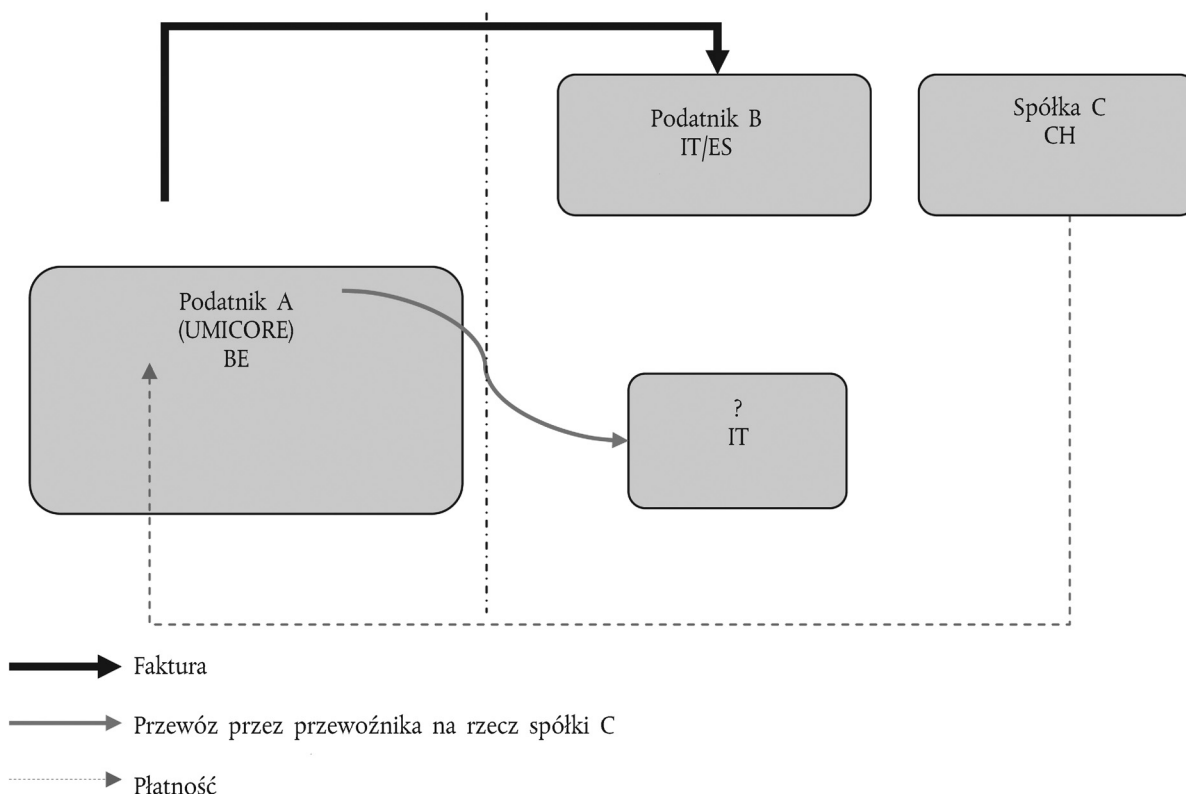
<sup>(52)</sup> Zob. na ten temat sekcja II.2.

<sup>(54)</sup> W rzeczywistości C odnosi się do tych samych spółek co B w trzecim przypadku opisanym w kolejnym motywie.

- (186) Z powodu braku wywozu, a zatem braku prawa do zwolnienia na podstawie art. 39 CTVA, należy ustalić, czy belgijskie organy podatkowe mogły stwierdzić, że transakcje między Umicore a spółką szwajcarską miały charakter fikcyjny, a prawdziwe transakcje występowały w relacji między Umicore a C i te transakcje mogły być objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 39a CTVA.
- (187) W nocie rozliczeniowej z dnia 30 listopada 1998 r. ISI uznał, że kryteria zwolnienia na podstawie art. 39 CTVA (wywóz) nie zostały spełnione, ponieważ nie możliwe było przedstawienie żadnego dokumentu potwierdzającego faktyczny wywóz, w szczególności zgłoszenia celnego.
- (188) Na tej podstawie administracja stwierdziła, że transakcje między Umicore a spółkami szwajcarskimi nie mogą być objęte zwolnieniem na podstawie art. 39 CTVA i należy uznać, że miały one miejsce w Belgii zgodnie z art. 15 ust. 7 CTVA, a zatem podlegały belgijskiemu VAT zgodnie z art. 2 CTVA. Stwierdziła zatem, że Umicore powinna zapłacić VAT w kwocie 312 608 393 BEF<sup>(55)</sup> (7 749 359 EUR) oraz grzywnę w wysokości 10 % tej kwoty.
- (189) W dodatkowej odpowiedzi z dnia 30 marca 2000 r. na notę rozliczeniową Umicore stwierdziła, że „obecnie ustalono, że ustanowiony mechanizm miał charakter fikcyjny, który nie mógł być znany działowi handlowemu Umicore. Przywóz do Szwajcarii nigdy nie miał miejsca, należy zatem podkreślić, że w tej sprawie, jak i w pozostałych nie zakwestionowano faktycznego charakteru dostaw do Włoch”.
- (190) Na fakturach pro forma wystawionych przez Umicore szwajcarskim klientom spółki wyraźnie widnieje nazwa podatnika włoskiego będącego odbiorcą towarów, a jego tożsamość jest potwierdzona listami przewozowymi wystawionymi przez przewoźnika.
- (191) Z wymienionych poniżej powodów nie można zmienić kwalifikacji przedmiotowych transakcji na dostawy wewnątrzspółnotowe między Umicore a podmiotem C:
- w momencie zawierania ugody administracja belgijska posiadała już informacje, że C to w rzeczywistości podmioty uznawane za spółki fikcyjne przez włoskie i hiszpańskie organy podatkowe,
  - rzeczywiste istnienie spółek szwajcarskich nigdy nie zostało zakwestionowane ani przez belgijskie lub włoskie organy podatkowe, ani przez Umicore,
  - spółka Umicore nie mogła nie wiedzieć, że nie było uprawniona do stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 39 CTVA (zwolnienie wywozu z VAT) wobec braku wywozu towarów.
- (192) Z powyższych uwag wynika, że przedmiotowe transakcje nie mogły zostać objęte zwolnieniem z VAT na podstawie art. 39 CTVA (z powodu braku wywozu) ani zwolnieniem z VAT w zastosowaniu art. 39a CTVA. Przedmiotowe transakcje należy w tym przypadku przeanalizować jako dostawy towarów bez przewozu, które nie mogą być objęte zwolnieniem z VAT. W wyniku zastosowania art. 15 ust. 2 i 7 CTVA oraz art. 2 CTVA Umicore powinna zapłacić VAT w kwocie 312 608 393 BEF (7 749 359 EUR). Ponadto grzywna w wysokości 10 %, tj. 31 260 839 BEF, powinna również zostać zastosowana w odniesieniu do tej kwoty na podstawie art. 70 ust. 1 CTVA i art. 1 ust. 1 AR nr 41. Żaden element dokumentacji nie pozwala Komisji stwierdzić, że stawka 10 % wiązałaby się z problemem w zakresie stosowania zasady proporcjonalności<sup>(56)</sup>.
- (193) Zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami podatkowymi dodatkową kwotę VAT należną od podatnika i niezafakturowaną klientowi należy uznać za wydatek podlegający odliczeniu w celu ustalenia podstawy podatku od osób prawnych. Kwota grzywny administracyjnej również podlega odliczeniu od podatku od osób prawnych.
3. Dostawy towarów dla klientów mających siedzibę we Włoszech i w Hiszpanii
- (194) Między październikiem a grudniem 1996 r. sekwencja spornych transakcji z tymi klientami była następująca:

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

<sup>(56)</sup> W przypadkach stosowania art. 70 ust. 1 stawka 10 % stanowi minimum stosowane przez organy podatkowe.



(195) Spółka Umicore fakturowała towary spółkom B mającym siedzibę we Włoszech lub w Hiszpanii, które posiadały tam numer rejestracyjny VAT. Przedmiotowe faktury dotyczyły sprzedaży czystego srebra *ex-works* i zostały sporządzone z zastosowaniem zwolnienia przewidzianego w art. 39 CTVA (wywóz) lub zwolnienia przewidzianego w art. 39a CTVA (dostawy wewnątrzspółnotowe). Towary przewożono bezpośrednio z miejsca produkcji w Belgii do Włoch. W większości przypadków płatności faktur dokonywała szwajcarska spółka C<sup>(57)</sup>, która występuje również jako faktyczny zleceniodawca przewozu<sup>(58)</sup>.

(196) Wreszcie, z informacji przekazanych przez włoskie i hiszpańskie organy podatkowe administracji belgijskiej przed zawarciem umowy wynika, że spółki B miały charakter fikcyjny.

(197) W nocie rozliczeniowej z dnia 30 listopada 1998 r. belgijska administracja podatkowa uznała, że określenie nabywców na fakturach sprzedażowych było nieprawidłowe, a spółki szwajcarskie C były faktycznymi nabywcami towarów. Wobec braku wywozu poza terytorium Unii administracja belgijska wskazała w nocie rozlicze-

niowej, że zwolnienie na mocy art. 39 CTVA nie miało zastosowania i że należy zmienić kwalifikację przedmiotowych przypadków sprzedaży na dostawy towarów podlegające belgijskiemu podatkowi VAT w zastosowaniu art. 15 ust. 2 i 7 CTVA i art. 2 CTVA. Administracja stwierdziła zatem, że Umicore powinien zapłacić VAT w kwocie 63 216 555 BEF<sup>(59)</sup> (1 567 097,46 EUR) oraz grzywnę administracyjną w wysokości 10 % tej kwoty.

(198) W ramach wymiany korespondencji z ISI Umicore poinformowała, że spółki szwajcarskie zostały upoważnione przez spółki B do zorganizowania przewozu towarów, a ponadto działały jako agent finansowy tych spółek.

(199) W tym względzie należy zauważyć, że żadne elementy dokumentacji nie pozwalają stwierdzić, że spółki szwajcarskie działały w charakterze przedstawicieli przewozowych spółek włoskich i hiszpańskich. Przeciwnie, ze wszystkich dokumentów przekazanych Komisji zdaje się wynikać, że towary były przewożone na rzecz spółek szwajcarskich, a te ostatnie były beneficjentami i faktycznymi właścicielami przedmiotowych towarów.

<sup>(57)</sup> W rzeczywistości C odnosi się do tych samych spółek szwajcarskich, które występowały w drugim przypadku.

<sup>(58)</sup> Faktury proforma sporządzone przez Umicore zawierały w opisie towarów nazwę spółki C występującej jako „właściciel”. Jeżeli chodzi o dokumenty przewozowe, pierwotnie były adresowane do szwajcarskiej spółki C i zawierały zazwyczaj adnotację, że towary są wysyłane do Włoch na rzecz szwajcarskiej spółki C.

<sup>(59)</sup> 21 % od zafakturowanych kwot: (29 595 944 + 34 744 972 + 32 355 113 + 73 803 950 + 130 531 237) × 21 % = 63 216 555 BEF

(200) W związku z tym Komisja uważa, że belgijskie organy podatkowe słusznie zmieniły w nocie rozliczeniowej kwalifikację spornych transakcji na dostawy towarów dla spółek szwajcarskich. Takie dostawy powinny zatem podlegać belgijskiemu podatkowi VAT w zastosowaniu art. 15 ust. 2 i 7 CTVA oraz art. 2 CTVA bez możliwości zastosowania zwolnienia na podstawie art. 39 lub 39a CTVA.

(201) Nawet jeżeli organy podatkowe mogłyby w uzasadniony sposób uznać faktyczny charakter transakcji ze spółkami włoskimi i hiszpańskimi, zwolnienie na podstawie art. 39a CTVA nie mogłoby być zaakceptowane z powodu braku przewozu przez sprzedającego (Umicore) lub na jego rzecz albo przez nabywcę (b) lub na jego rzecz.

(202) Należy zatem stwierdzić, że Umicore powinna zapłacić VAT w kwocie 63 216 555 BEF (1 567 097,46 EUR), a także grzywnę administracyjną w kwocie 6 321 655 BEF (10 % należnego VAT) w zastosowaniu art. 70 ust. 1 CTVA i art. 1 ust. 1 AR nr 41.

(203) Kwota 63 216 555 BEF, a także kwota grzywny administracyjnej zasadniczo podlegają odliczeniu od podatku od osób prawnych.

#### 4. Uwzględnienie braku możliwości odliczenia kwoty transakcji

(204) Praktyka mająca na celu uznanie, że grzywna administracyjna, którą zwykle można odliczyć od (podstawy) podatku od osób prawnych, nie może zostać odliczona oraz zmniejszenie kwoty tej grzywny, aby uwzględnić brak możliwości jej odliczenia (rekompensata lub *netting*), nie jest zgodna z przepisami ani praktyką administracyjną w tej dziedzinie<sup>(60)</sup>. W związku z tym należy uwzględnić korzyść oraz stratę wynikające z tej praktyki w porównaniu z sytuacją, w której administracja nie zastosowałaby takiej rekompensaty.

(205) Podobne rozumowanie można zastosować w odniesieniu do kwot VAT, które co do zasady można odliczyć od podatku od osób prawnych i które byłyby objęte taką rekompensatą.

(206) Wśród kwot podanych w poprzednich motywach, następujące kwoty należy uznać za podlegające odliczeniu:

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

(207) Negatywne skutki braku możliwości odliczenia tych kwot dla Umicore można zasadniczo oszacować w następujący sposób:

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

(208) Niemniej jednak, mając na uwadze fakt, że Umicore wykazała stratę podatkową w przypadku dochodów podlegających opodatkowaniu w roku 2000, brak możliwości odliczenia przedmiotowych kwot miał w istocie negatywny wpływ wyłącznie w odniesieniu do następnego okresu rozliczeniowego (dochody z 2001 r.), w trakcie którego Umicore faktycznie wykorzystwała całą stratę podatkową podlegającą przeniesieniu. W związku z tym mechanizm rekompensaty zastosowany przez administrację belgijską skutkowało przeniesieniem płatności podatku lub grzywny na następny okres rozliczeniowy.

(209) Ponadto biorąc pod uwagę, że belgijski podatek od osób prawnych jest zasadniczo pobierany z góry za pomocą płatności dokonywanych przez podatnika w ciągu roku rozliczeniowego, aby uniknąć zwiększenia podatku<sup>(62)</sup>, można racjonalnie stwierdzić, że wobec braku rekompensaty Umicore musiałaby dokonać przedmiotowych płatności w połowie 2001 r., co w praktyce oznacza, że Umicore skorzystała z możliwości odroczenia płatności kwoty 179 417 754 BEF o sześć miesięcy.

(210) Pozytywny wpływ braku możliwości odliczenia na Umicore można zatem obliczyć w następujący sposób:

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

#### 5. Odsetki za zwłokę

(211) Odsetki za zwłokę należne co do zasady od kwot VAT obliczonych powyżej należy obliczać na podstawie miesięcznej stopy wynoszącej 0,8 % od dnia 21 stycznia 1997 r.<sup>(64)</sup> do momentu faktycznej płatności, która nastąpiła w grudniu 2000 r.:

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

#### 6. Zestawienie kwot należnych za okres 1995–1996

(212) Minimalne kwoty należne przez Umicore za okres 1995–1996 zostały zestawione w tabeli poniżej:

(w BEF)

OPIS	NALEŻNE KWOTY
1) Pierwszy rodzaj transakcji	
Grzywna administracyjna	33 238 698
2) Drugi rodzaj transakcji	

<sup>(61)</sup> Stopa podatku od przedsiębiorstw stosowana w momencie zawarcia porozumienia.

<sup>(62)</sup> Zob. art. 218 CIR92 w powiązaniu z art. 157–168 CIR92.

<sup>(63)</sup> Stopa stosowana przez belgijską administrację podatkową do obliczania odsetek za zwłokę.

<sup>(64)</sup> Data podana w nocie rozliczeniowej na podstawie zwykłej praktyki administracji podatkowej.

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

<sup>(60)</sup> Zob. sekcja II.2.

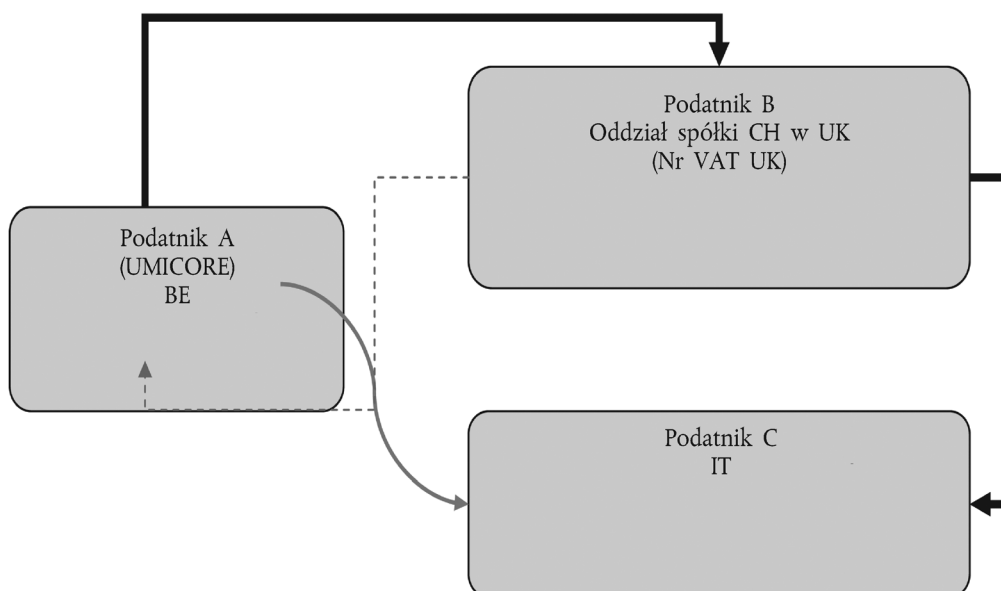
(w BEF)

OPIS	NALEŻNE KWOTY
Należny VAT	312 608 393
Grzywna administracyjna (10 %)	31 260 839
3) Trzeci rodzaj transakcji	
Należny VAT	63 216 555
Grzywna administracyjna (10 %)	6 321 655
<b>Suma częściowa</b>	<b>446 646 140</b>
4) Odsetki za zwłokę	141 310 180
<b>Kwota należna co do zasady ogółem (VAT + odsetki)</b>	<b>587 956 320</b>
5) Wpływ braku możliwości odliczenia:	
- negatywny wpływ braku możliwości odliczenia:	- 179 417 754
+ pozytywny wpływ odroczonej płatności	+ 8 612 052
<b>OGÓŁEM</b>	<b>417 150 618</b>

(213) Na podstawie powyższego obliczenia należy stwierdzić, że minimalna kwota, którą spółka Umicore powinna była zapłacić za lata 1995 i 1996 w wyniku zawarcia umowy z administracją podatkową wynosi 587 956 320 BEF (14 575 056,46 EUR). Przed porównaniem tej kwoty z kwotą ustaloną w ramach umowy, należy jednak uwzględnić wpływ braku możliwości odliczenia, w wyniku czego kwota ta wynosi 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).

#### VIII.2.3. Lata 1997–1998

(214) Jeżeli chodzi o lata 1997–1998, transakcje zakwestionowane w nocie rozliczeniowej z dnia 30 kwietnia 1999 r. przebiegały według następującego schematu:



- Faktura
- Przewoz przez przewoźnika
- Płatność

- (215) W tym ostatnim scenariuszu klient Umicore jest mającym siedzibę w Wielkiej Brytanii oddziałem B spółki szwajcarskiej posiadającej numer identyfikacyjny VAT w Wielkiej Brytanii. Kolejnym klientem jest podatnik C mający siedzibę we Włoszech. Towary były przewożone bezpośrednio z miejsca produkcji w Belgii do Włoch. Faktury sprzedażowe wystawione przez Umicore zapłacił podatnik B.
- (216) W nocie rozliczeniowej z dnia 30 kwietnia 1999 r. administracja podatkowa uznała, że podatnik B nie miał prawa domagać się zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 39a CTVA, ponieważ nie posiadał ważnego numeru identyfikacyjnego VAT we Włoszech. Dodatkowo administracja uznała, że chociaż można uznać, że podatnik B prowadzi faktyczną działalność gospodarczą nadającą mu charakter podatnika VAT, przedmiotowe przypadki sprzedaży należy poddać analizie jako trójstronne transakcje wewnątrzspółnotowe. W takim przypadku pierwszą sprzedaż między Umicore a podatnikiem B należy zbadać jako sprzedaż krajową bez przewozu podlegającą belgijskiemu podatkowi VAT bez możliwości zwolnienia, ponieważ przewóz odbywał się na rzecz klientów włoskich.
- (217) Tytułem wstępu należy zauważyć, że w przeciwieństwie do lat 1995–1996, kontrolerzy ISI sami później uznali, że nie było dostatecznej przesłanki do odmowy zwolnienia. Sytuacja ta wynika jasno z not wewnętrznych skierowanych przez kontrolerów do ich dyrektora przed zawarciem umowy, a także po jej zawarciu.
- (218) Po drugie, z dokumentów przekazanych Komisji przez Belgię pismem z dnia 6 sierpnia 2009 r. wynika, że towary zostały przewiezione na rzecz podatnika B (a nie na rzecz ewentualnego kolejnego klienta). Wydaje się, że fakt ten można potwierdzić na podstawie kopii dokumentów przekazanych ISI przez Umicore w piśmie z dnia 11 czerwca 1999, z którego wynika, że w odniesieniu do każdej sprzedaży podatnik B wysyłał spółce Umicore faks zawierający informacje o nazwie przedsiębiorstwa przewozowego, nazwisku kierowcy i numerze tablicy rejestracyjnej pojazdu ciężarowego.
- (219) Ponadto fakt, że podatnik B nie miał ważnego numeru VAT we Włoszech, co stwierdziła administracja belgijska w nocie rozliczeniowej z dnia 30 kwietnia 1999 r., wydaje się bez znaczenia wobec braku obowiązku posiadania przez podatnika numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim, do którego towary są wysyłane. Ponadto należy stwierdzić, że brytyjska administracja podatkowa, która przekazała informacje administracji belgijskiej na jej wniosek, nie zakwestionowała faktycznego charakteru działalności podatnika B w Wielkiej Brytanii.
- (220) Na koniec należy stwierdzić, że belgijska administracja podatkowa nie zakwestionowała faktu, że towary opuściły terytorium belgijskie i zostały przewiezione do innego państwa członkowskiego.
- (221) Wydaje się, że powyższe uwagi stanowią dostateczne potwierdzenie faktu, iż ISI nie miał podstaw, aby

odrzucić zwolnienie z VAT zastosowane przez Umicore. Należy zatem stwierdzić, że Umicore nie miała obowiązku zapłacić żadnej dodatkowej kwoty VAT, grzywny ani odsetek za lata 1997–1998.

#### VIII.2.4. Wnioski dotyczące występowania korzyści ekonomicznej

- (222) Na podstawie powyższej oceny należy stwierdzić, że minimalna kwota, którą Umicore powinna była zapłacić za lata 1995–1998 w wyniku zawarcia umowy z administracją podatkową wynosi ogółem 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).
- (223) Ponieważ kwota ta jest niższa od kwoty zapłaconej przez spółkę Umicore na podstawie umowy z dnia 21 grudnia 2000 r., nie można stwierdzić występowania nieproporcjonalnych ustępstw ze strony belgijskich organów podatkowych. Jedyny aspekt umowy, który stanowi odstępstwo od przepisów, a także od praktyki administracyjnej, dotyczy mechanizmu rekompensaty, za pomocą którego należna kwota została zmniejszona, aby uwzględnić brak możliwości odliczenia od podatku od osób prawnych. Wpływ gospodarczy wynikający z tej praktyki został jednak należycie uwzględniony w przedmiotowej ocenie.
- (224) W związku z tym Komisja uważa, że belgijskie organy podatkowe nie przyznały spółce Umicore korzyści ekonomicznej lub finansowej w ramach umowy zawartej dnia 21 grudnia 2000 r.

#### IX. WNIOSEK

- (225) Komisja stwierdza, że umowa zawarta 21 grudnia 2000 r. między belgijskimi organami podatkowymi a spółką Umicore nie zapewniła tej spółce korzyści, a zatem nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

#### Artykuł 1

Umowa podatkowa zawarta dnia 21 grudnia 2000 r. między państwem belgijskim a spółką Umicore SA (dawniej Union Minière SA) dotycząca kwoty 423 mln BEF nie stanowi pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

#### Artykuł 2

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Belgii.

Sporządzono w Brukseli dnia 26 maja 2010 r.

W imieniu Komisji  
Joaquín ALMUNIA  
Wiceprzewodniczący