

## LĒMUMI

## KOMISIJAS LĒMUMS

(2010. gada 26. maijs)

par valsts atbalstu, slēdzot vienošanās par nodokļu darījumiem, ko Beļģija īstenojusi attiecībā uz uzņēmumu *Umicore SA* (iepriekš *Union Minière SA*) (valsts atbalsts C 76/03 (ex NN 69/03))

(izziņots ar dokumenta numuru C(2010) 2538)

(Autentisks ir tikai teksts franču un nīderlandiešu valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

(2011/276/ES)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

pēc tam, kad ieinteresētās personas bija aicinātas iesniegt savas piezīmes <sup>(1)</sup> saskaņā ar iepriekš minētajiem pantiem, un ņemot vērā šīs piezīmes,

tā kā:

## I. PROCEDŪRA

- (1) Ar 2002. gada 11. februāra vēstuli Komisija Beļģijas iestādēm nosūtīja tās rīcībā esošo informāciju par Beļģijas Nodokļu administrācijas Īpašās nodokļu inspekcijas (ĪNI) un uzņēmuma *Umicore SA* ("Umicore"), iepriekš – "*Union Minière SA*" vienošanos par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) parāda samazinājumu. Minētajā vēstulē Komisija prasīja Beļģijas iestādēm sniegt visu tai nepieciešamo informāciju, kas ļautu izvērtēt šo vienošanos Līguma 107. un 108. panta kontekstā (\*).
- (2) Beļģijas valdība atbildēja Komisijai ar 2002. gada 7. maijā datētu vēstuli.
- (3) Ar 2002. gada 9. augusta vēstuli Komisija lūdza sniegt plašāku informāciju nolūkā precizēt savu novērtējumu par šo pasākumu. Beļģijas valdība šo informāciju sniedza 2002. gada 18. septembra vēstulē.

<sup>(1)</sup> OV C 280, 17.11.2004., 10. lpp.

(\*) Sākot ar 2009. gada 1. decembri, Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 87. un 88. pants attiecīgi ir kļuvis par 107. un 108. pantu Līgumā par Eiropas Savienības darbību ("LES D"). Abos gadījumos šie panti pēc būtības ir identiski. Šajā lēmumā atsauce uz LES D 107. un 108. pantu, ja tas ir nepieciešams, jāizprot kā atsauce uz Eiropas Kopienas (EK) dibināšanas līguma 87. un 88. pantu. Ar LES D veiktas arī nelielas terminoloģijas izmaiņas, piemēram, jēdzienu "Kopiena" aizstāj "Savienība" un jēdzienu "kopējais tirgus" – "iekšējais tirgus".

- (4) Ar 2003. gada 21. oktobra vēstuli Komisija lūdza Beļģijas iestādēm iesniegt papildu dokumentus, lai noskaidrotu Beļģijas nodokļu administrācijas pozīciju saistībā ar *Umicore* vienošanos.

- (5) Ar 2003. gada 31. oktobra vēstuli Beļģijas iestādes informēja Komisiju par to, ka *Umicore* nodokļu lietu, kā arī visus citus ar šo līgumu saistītos dokumentus atsavinājis Briseles izmeklēšanas tiesnesis M. Lugents (*M. Lugentz*), kurš ir iesaistīts izmeklēšanā krimināllietā pret X saistībā ar apstākļiem, kādos tikusi slēgta ĪNI un *Umicore* vienošanās.

- (6) Ar 2003. gada 10. decembra vēstuli Komisija informēja Beļģiju par savu lēmumu attiecībā uz šo valsts atbalstu uzsākt procedūru, kas minēta Līguma 108. panta 2. punktā.

- (7) Komisijas lēmums par procedūras uzsākšanu tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* <sup>(2)</sup> 2004. gada 7. septembrī. Komisija uzaicināja ieinteresētās personas izteikt savas piezīmes attiecībā uz šo atbalstu.

- (8) 2004. gada 7. septembrī publicētajā tekstā pieļautās kļūdas dēļ lēmums no jauna tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2004. gada 17. novembrī <sup>(3)</sup>.

- (9) Komisija saņēma no *Umicore* piezīmes par šo lietu 2004. gada 7. oktobra un 13. decembra vēstulēs, kā arī no anonīmas trešās personas 2004. gada 4. oktobrī.

- (10) Pēc lēmuma jaunās publicēšanas Beļģija iesūtīja savus komentārus ar 2004. gada 15. decembra vēstuli.

<sup>(2)</sup> OV C 223, 7.9.2004., 2. lpp.

<sup>(3)</sup> Skatīt 1. zemsvītras piezīmi.

- (11) Komisija 2005. gada 13. maijā Beļģijai iesniedza trešās personas piezīmes. Beļģija savukārt Komisijai iesniedza savus komentārus 2005. gada 13. jūnijā.
- (12) Ar 2005. gada 12. decembra vēstuli Komisija informēja Beļģiju par savu lēmumu apturēt lietas izskatīšanu līdz tiesu iestāžu lēmumam šajā lietā.
- (13) Savā 2006. gada 19. janvāra atbildē Beļģija norādīja, ka administrācijas telpās notikusi kratīšana, ka nodokļu dokumenti pilnībā atsavināti un ka tā informēs Komisiju par lēmumiem, ko tiesu iestādes paziņos attiecīgajai administrācijai.
- (14) Ar 2008. gada 31. marta vēstuli Komisija lūdza to informēt par tiesvedības gaitu un atsavināto dokumentu iespējamo atgūšanu.
- (15) Beļģija atbildēja Komisijai ar 2008. gada 16. jūnija vēstuli, precizējot, ka tiesvedība slēgta 2007. gada 13. novembrī.
- (16) ĪNI un Komisijas pārstāvju sanāksme notika 2008. gada 28. jūlijā, pēc kuras Beļģijas iestādēm tika aizsūtīta elektroniskā pasta vēstule ar jautājumiem par punktiem, ko Komisijas pārstāvji izvirzīja sapulces laikā. Beļģijas iestādes sniedza savu atbildi 2008. gada 9. septembra vēstulē.
- (17) Ar 2008. gada 17. oktobra vēstuli Komisija atgādināja Beļģijai, ka tās atbildība ir uzņemties visus nepieciešamos pasākumus, tai skaitā atsavināto dokumentu atgūšanu, lai sniegtu atbildes uz Komisijas uzdotajiem jautājumiem. Šajā vēstulē Komisija arī izteica varbūtību formāli pieprasīt Beļģijai sniegt tai nepieciešamo informāciju, ņemot vērā faktu, ka šai informācijai jau vajadzēja tikt sniegtai Komisijai pēc iepriekš izteiktajiem tās pieprasījumiem.
- (18) Ar 2009. gada 21. janvāra elektronisko vēstuli Komisija Beļģijas iestādēm lūdza to pastāvīgi informēt par turpmāko rīcību pēc 2008. gada 17. oktobra vēstules saņemšanas. Beļģijas iestādes 2009. gada 29. janvāra vēstulē atbildēja, ka ĪNI ir sākusi pasākumus, lai sniegtu atbildes uz Komisijas uzdotajiem jautājumiem.
- (19) Ar 2009. gada 7. maija vēstuli Beļģija informēja Komisiju, ka atsavinātie dokumenti beidzot ir atdoti atpakaļ ĪNI un ka tie tiek izskatīti, lai sniegtu atbildes uz Komisijas uzdotajiem jautājumiem.
- (20) Ar 2009. gada 6. augusta vēstuli Beļģija nosūtīja Komisijai atbildi uz Komisijas 2008. gada 17. oktobra vēstulē uzdotajiem jautājumiem.
- (21) Pēc Komisijas lūguma Beļģija 2009. gada 22. septembrī nosūtīja elektronisko vēstuli ar papildu informāciju par dažiem piemērojamiem administratīvajiem pasākumiem.

## II. DETALIZĒTS ATBALSTA APRAKSTS

### II.1 ĪNI un *Umicore* 2000. gada 21. decembra vienošanās vispārējais konteksts

- (22) Izmeklējot vairāku dalībvalstu nodokļu iestāžu veiktos darījumus ar dārgmetāliem, ĪNI Briseles Reģionālā direkcija veica pārbaudes *Umicore SA* par laikposmu no 1995. līdz 1999. gadam. Pēc šo pārbaudu veikšanas 1998. gada 30. novembrī un 1999. gada 30. aprīlī ĪNI nosūtīja *Umicore* divus izlīdzināšanas rēķinus, kuros konstatēts nelikumīgs atbrīvojums no PVN piemērošanas sudraba graudiņu pārdošanai Itālijas, Šveices un Spānijas uzņēmumiem.
- (23) Šie divi izlīdzināšanas rēķini īpaši attiecās uz tās PVN summas pagaidu noteikšanu, par kādu uzņēmums *Umicore* bija palicis parādā sakarā ar nelikumīgu atbrīvojumu no nomaksājamās nodokļu parādu summas, kā arī uz pilntiesīgi nomaksājamiem procentiem, sākot no datuma, kad sākās PVN nodokļa parāda aprēķināšana. Ar šiem diviem rēķiniem nodokļa maksātājs tika rakstiskā veidā aicināts nosūtīt ĪNI savu piekrišanu šādi noteiktajām summām vai arī izteikt pienācīgi pamatotus iebildumus 20 dienu laikā.
- (24) Saskaņā ar šo pēdējo minēto iespēju *Umicore* 1999. gada jūnijā nosūtīja ĪNI divas vēstules, kurās izteica savus iebildumus pret ĪNI veiktajām konstatācijām un minēja piemērotā PVN atbrīvojuma likumīgumu. 1999. gada 23. decembrī ĪNI nosūtīja *Umicore* savus komentārus kā atbildi uz abām nodokļu maksātāja sūtītajām vēstulēm, kuros atkārtoti apliecināja savu abos izlīdzināšanas rēķinos izdarīto komentāru pamatotību. ĪNI aicināja *Umicore* nosūtīt vai nu piekrišanu par noteikto nodokļa lielumu, vai arī informēt par jauniem faktiem, kas pamatotu noteiktā nodokļa lieluma samazināšanu vai anulēšanu, un šādā gadījumā norādīt savu atteikšanos, atsaucoties uz termiņa noilgumu parāda dzēšanai ar nolūku pārtraukt nodokļa parāda, procentu un naudas soda piedzišanu. 2000. gada 30. martā *Umicore* papildināja savu argumentāciju, no jauna noraidot ĪNI slēdzienus.
- (25) ĪNI 2000. gada 21. decembrī akceptēja vienošanās priekšlikumu, ko iesniedza *Umicore* ("darījumu vienošanās") par abiem izlīdzināšanas rēķiniem, saistībā ar PVN piemērošanu visam periodam, par kuru ĪNI veica pārbaudes. Attiecīgā vienošanās paredz, ka *Umicore* veic maksājumus par ievērojami mazāku summu salīdzinājumā ar summu, kas norādīta iepriekš minētajos izlīdzināšanas rēķinos.

### II.2. Nodokļu režīms, kas piemērojams piegādēm Kopienas ietvaros un preču eksportam

- (26) Noteikumu, kas attiecas uz PVN piemērošanu piegādēm Kopienas ietvaros un preču eksportam, kurus skar vienošanās attiecībā uz laikposmu no 1995. līdz 1999. gadam,

izcelsme meklējama Padomes <sup>(4)</sup> 91/680/EEK direktīvas transponēšanā Beļģijas PVN kodeksā. Šajā direktīvā bija ietverts PVN pārejas režīms ar nolūku atcelt nodokļu robežas Eiropas Savienības ietvaros, un tā mainīja Sesto PVN direktīvu <sup>(5)</sup>.

### 1. Preču piegāžu taksācija

(27) PVN kodeksa 2. panta pirmajā daļā ir teikts, ka “nodoklis tiek piemērots preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību Beļģijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.

(28) PVN kodeksa 10. pants nosaka:

“Preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Runa ir it īpaši par preces nodošanu pircēja vai īpašumtiesību pārņēmēja rīcībā, izpildot īpašumtiesību nodošanas līgumu vai īpašumtiesības deklarējošu līgumu.”

(29) Visbeidzot, PVN kodeksa 15. pants paredz, ka:

“1. Preču piegāde notiek Beļģijā, ja atbilstoši 2. līdz 6. šķ nosacījumiem tiek uzskatīts, ka piegādes vieta atrodas Beļģijā.

2. Preču piegādes vietai ir jāatrodas tur, kur prece tiek nodota pircēja vai cesionāra rīcībā.

Tomēr par piegādes vietu uzskata:

1. vietu, kur sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja precī sūta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona;

(..)

<sup>(4)</sup> OV L 376, 31.12.1991., 1. lpp.

<sup>(5)</sup> Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva Nr. 77/388/EEK (“Sestā PVN direktīva”) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 13.6.1977., 1. lpp.).

7. Ja netiek pierādīts pretējais, tiek pieņemts, ka kustamu materiālo īpašumu piegāde notiek Beļģijā, ja piegādes brīdī viena no darījuma pusēm tur ir izveidojusi saimnieciskās darbības galveno mītņi vai stabilu uzņēmumu, vai, ja tādas galvenās mītnes vai tāda uzņēmuma nav, tur atrodas mājvieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta.”

(30) Preču piegāde (kad transportēšana sākas Beļģijā) principā ir jāapliek ar nodokļiem Beļģijā. Ja vienai no darījuma pusēm mītņes vieta ir Beļģijā, likums ievieš juridisku prezumpciju, pēc kuras vadoties tiek pieņemts, ka piegāde ir Beļģijā.

### 2. PVN maksātājs

(31) Pamatojoties uz PVN kodeksa 51. panta 1. punktu, nodoklis ir jāmaksā nodokļu maksātājam, kas veic ar nodokli apliekamu preču vai pakalpojumu piegādi Beļģijā.

### 3. Eksports

(32) PVN kodeksa 39. panta 1. punkts paredz preču eksportam piemērojamā PVN atbrīvojuma shēmu, nosakot, ka: “No nodokļa tiek atbrīvotas: 1) piegādātās preces, ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kas nosūtītas vai transportētas tā vārdā ārpus Kopienas; 2) piegādātās preces, ko nosūtījis vai transportējis pircējs, kurš neatrodas Beļģijā, vai kuras nosūtītas vai transportētas tā vārdā ārpus Kopienas. (..)”

(33) Atbilstoši PVN kodeksa 39. panta 3. punktam Beļģijas likumdošanā, Karaļa rīkojums Nr. 18, kas izdots 1992. gada 29. decembrī (“AR Nr. 18”), noteica nosacījumus attiecībā uz atbrīvojumu Beļģijas preču eksportam ārpus Kopienas <sup>(6)</sup>.

<sup>(6)</sup> AR Nr. 18 5. panta 2. punkts paredz, ka “pircējam, kura mītņes vieta nav Beļģijā un kurš pats iegūst preces savā īpašumā Beļģijā, preču ieguves brīdī pārdevējam, kura mītņes vieta ir Beļģijā, ir jāiesniedz apstiprinājums par saņemšanu. Apstiprinājumā par saņemšanu, kas jāiesniedz pārdevējam, jānorāda preču piegādes datums, to apraksts un galamērķa valsts. Tāds pats dokuments ir jāiesniedz pārdevējam, ja preču ieguvi Beļģijā veic citas personas, kas rīkojas tāda pircēja vārdā, kura mītņes vieta nav Beļģijā. Tādā gadījumā šis dokuments ir jāiesniedz šai citai personai, kas paziņo, ka rīkojas pircēja vārdā.” AR Nr. 18 6. pants precizē, ka “Eksporta fakta pierādījums ir jāiesniedz pārdevējam (..) neatkarīgi no 5. panta 2. punktā noteiktā iesniedzamā dokumenta.” AR Nr. 18 3. pants tālāk paredz, ka “Pārdevējam jebkurā brīdī ir jābūt gatavam uzrādīt visus nepieciešamos attaisnojošos dokumentus par veikto eksportu un tos uzrādīt jebkurā brīdī, kad tos prasa uzrādīt kontroles institūciju darbinieki. Šie dokumenti ietver pirkuma pasūtījuma veidlapu, transportēšanas dokumentus, maksājuma dokumentus, kā arī 2. pantā norādīto eksporta deklarāciju”, kas paredz, ka “Pārdošanas rēķina kopija vai, ja tāda rēķina nav, pavadzīme, kura minēti tie paši dati, kas pārdošanas rēķinā, un tā ir jāiesniedz muitas birojā vai, atbilstoši muitas noteikumiem eksporta jomā, ir jāiesniedz eksporta deklarācija”.

## 4. Piegādes Kopienas iekšienē

(34) PVN kodeksa 39.a pants paredz, ka, sākot ar 1993. gada 1. janvāri: "No nodokļa tiek atbrīvotas: 1) tādu preču piegādes, ko ārpus Beļģijas, bet Kopienas iekšienē nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas (...) preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura kā nodokļu maksātājs darbojas citā dalībvalstī un kurai nodoklis ir jāpiemēro Kopienas iekšienē veiktajiem preču pirkumiem."

(35) Beļģijas nodokļu likumdošanā ir paredzēti vairāki nosacījumi par pierādījumiem, kas jāiesniedz, lai pareizi piemērotu atbrīvojumu saskaņā ar PVN kodeksa 39.a pantu. 1992. gada 29. decembra Karaļa rīkojuma Nr. 52 ("AR Nr. 52") 1. pantā ir noteikts, ka "Uz likuma 39. a pantā paredzētajiem nodokļu atbrīvojumiem attiecas nosacījums par pierādījumiem par preču nosūtīšanu vai transportēšanu ārpus Beļģijas, bet Kopienas iekšienē." Pēc tam AR Nr. 52 tiek precizēts, ka uz šādu atbrīvojumu "attiecas arī nosacījums par pierādījumiem, ka piegāde veikta nodokļu maksātājam... kas noteikts pēc pievienotās vērtības nodokļa citā dalībvalstī". AR Nr. 52 3. panta pirmais apakšpunkts nosaka arī, ka "pārdevēja rīcībā jebkurā brīdī jābūt eksporta vai preču transportēšanu apliecinājošiem dokumentiem..." Šajā sakarā preses paziņojumā, kas publicēts "*Moniteur belge*" 1993. gada 20. februāra Nr. 36, nodokļu maksātāju uzmanība tika pievērsta faktam, ka "transportēšana jāveic pārdevējam, pircējam vai viņu vārdā. No tā izriet, ka, ja transportēšanu veic nākamais klients vai kāds viņa vārdā (piemēram, sērijveida pārdošanā, kad transportēšanu veic pēdējais iesaistītais klients), piegādes, kas ir notikušas pirms piegādes šim pēdējam klientam, nevarēs atbrīvot no nodokļiem".

(36) Lai gūtu nodokļu atbrīvojuma priekšrocības, veicot piegādes Kopienas iekšienē, nodokļu maksātājam cita starpā jāpierāda, ka transportēšanu veicis pārdevējs, pircējs vai tas noticis viņu vārdā (7).

(7) Izvilks no Beļģijas finanšu ministra atbildes uz parlamentāro jautājumu Nr. 248 1996. gada 23. janvārī (Apkārtraksts Q.R., Ch. Repr. S.O. 1995-1996 Nr. 26 18/3/1996) precizē, ka "Piegāde Kopienas iekšienē, kas sākusies Beļģijā, turpmāk ir darījums, par kuru PVN jāmaksā Beļģijā, ja to veic nodokļu maksātājs, kas rīkojas šādā statusā. Tiesības saņemt nodokļa atbrīvojumu, protams, ir jāpierāda piegādātājam, kas to lūdz. Tātad tieši viņa ziņā ir gūt visus pierādījumus, lai piemērojami atbrīvojuma nosacījumi būtu izpildīti."

(37) Ja PVN kodeksa 39. un 39.a panta noteikumi par atbrīvojuma piemērošanu netiek izpildīti, preču piegāde Beļģijā jāapliek ar nodokli un parāds rodas jau vien no fakta, ka šāda darbība ir notikusi (8). Pamatojoties uz "*fair play*" – godīgas spēles – principa piemērošanu nodokļa maksātājam, Beļģijas nodokļu administrācija tomēr piekrīt piemērot nodokļa atbrīvojumu saskaņā ar šiem pantiem, ja nodokļu maksātājs nevar sniegt visus attaisnojošos nodokļa atbrīvojuma piemērošanas pierādījumus un ja administrācijas rīcībā ir šādi pierādījumi, piemēram, citu dalībvalstu vai trešo valstu savstarpējās palīdzības ietvaros.

## 5. Taksācija, kas pamatojas uz faktu patiesumu

(38) Saskaņā ar Beļģijas Kasācijas tiesas pastāvīgo judikatūru nodoklis (tajā skaitā PVN) ir jānosaka, pamatojoties uz faktu istumu (9). Līdz ar to, piemērojot šo principu, administrācijai nodoklis ir jābalsta nevis uz uzrādīto darbību, kā to pasniedz nodokļu maksātājs, bet gan uz patieso darbību (tādu, kāda izriet no iesaistīto pušu patiesajiem nodomiem).

## 6. Tiesvedība

(39) Gadījumā, ja administrācija apstrīd atbrīvojumu no PVN, kas piemērots attiecīgajam preču piegādēm, tā nodokļu maksātājam nosūta izlīdzināšanas rēķinu (10), kam parasti pievienots naudas sods.

## 7. Darījumi ar nodokļu maksātāju

(40) PVN kodeksa 84. panta 2. punkts paredz, ka finanšu ministrs slēdz darījumus ar nodokļu parādniekiem, ja šie darījumi neparedz nodokļa atbrīvojumu vai samazinājumu. Šādi darījumi var tik veikti tikai faktiskajos jautājumos, nevis tiesību jautājumos. Šādi darījumi parasti ir

(8) 16. pants precizē, ka piegāde notiek brīdī, kad prece tiek nodota pircēja rīcībā. 17. pantā noteikts, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad notiek preces piegāde.

(9) Skatīt 1982. gada 21. maija Kasācijas tiesas sprieduma I pantu, 1106. lpp.

(10) Lai gan šī procedūra nav īpaši paredzēta PVN kodeksā, tā ir ierasta administratīva prakse, ar kuru panākt atbilstību vairākiem likumdošanas pamatprincipiem par aizsardzību un labas administrācijas praksi.

iespējami vai apsverami, ja koncesija (nevis par nodokļa summu, kas var rasties no konstatētajiem faktiem, bet par faktiskajiem jautājumiem, naudas soda noteikšanu utt.) tiek veikta, abām pusēm vienojoties <sup>(11)</sup>.

- (41) Finanšu ministra kompetencē ir gan PVN administrācijas reģionālo direkciju, gan ĪNI deleģēšana.

#### 8. Administratīvo naudas sodu piemērošana

- (42) Attiecībā uz naudas sodu piemērošanu, ja trūkst pierādījumu par atbrīvojuma piemērošanu, PVN kodeksa 70. panta 1. punkts paredz, ka jebkura pārkāpuma gadījumā, kad obligāti nomaksājams PVN netiek nomaksāts, tiek piemērots proporcionāls naudas sods, kas vienlīdzīgs ar summu, kas ir divreiz lielāka par nodokli, no kura nomaksas gribēja izvairīties. Proportcionālu naudas sodu par nodokļiem samazinājuma skalu tomēr paredz 1987. gada 30. janvāra Karaļa rīkojums Nr. 41 ("AR Nr. 41"). AR Nr. 41 1. panta 1. punkts paredz, ka šis naudas sods tiek samazināts par 10 % no noteiktās nodokļa summas (pielikuma G tabula) pieļauto pārkāpumu gadījumos, kad tiek piemērots PVN kodeksa 39.a pants (gadījumos, kad nepareizi piemērots atbrīvojums vai atbrīvojuma pamatojums ir nepilnīgs). Tāds pats proporcionāls naudas sods tiek piemērots tāda paša veida PVN kodeksa 39. panta pārkāpumiem.
- (43) PVN kodeksa 70. panta 2. punkts savukārt paredz piemērot naudas sodu, kas noteikts divreiz lielāks nekā nomaksājamā nodokļa summa, kāda jāsamaksā par darījumu, ja rēķins nav iesniegts vai satur nepilnīgas norādes, cita starpā saistībā ar identifikāciju, darījumā ieinteresēto pušu vārdu vai adresi. Piemērojot PVN kodeksa 70. panta 2. punkta 2. apakšpunktu, šis naudas sods tomēr nav jāpiemēro, ja pieļautās nelikumības notikušas negadījuma pēc <sup>(12)</sup> vai ja piegādātājam nebija tiesību apšaubīt darījuma partnera kā nodokļa nemaksātāja statusu <sup>(13)</sup>.
- (44) AR Nr. 41 <sup>(14)</sup> paaugstina naudas soda apmēru līdz 100 % no nodokļa par darījumiem gadījumos, kad rēķinos uzrādāmie dati ir neprecīzi. Tā paša Karaļa rīkojuma 3. pants paredz, ka tiek piemērots pilnīgs atbrīvojums no naudas soda, ja nodokļu maksātājs spontāni noregulē savu situāciju pirms nodokļu administrācijas jebkāda veida iejaukšanās.

<sup>(11)</sup> Skatīt administratīvo komentāru Nr. 84/91 par PVN kodeksu.

<sup>(12)</sup> Īpaši ņemot vērā to konstatēto darījumu skaitu un nozīmīgumu, kuriem nav likumīgu dokumentu, salīdzinājumā ar to darījumu skaitu un nozīmīgumu, kuriem ir likumīgi dokumenti.

<sup>(13)</sup> Administratīvais komentārs Nr. 70/67 paredz, ka šis pants tiek piemērots, ja nodokļu maksātājs pārdod bez rēķina pircējam kā privātpersonai ar nosacījumu, ka nodokļu maksātājam nav nopietna iemesla apšaubīt savu darījuma partneru nodokļu nemaksātāja statusu.

<sup>(14)</sup> Skatīt C tabulu.

#### 9. Naudas sodu proporcionalitāte

- (45) 1999. gada 24. februārī <sup>(15)</sup> Beļģijas šķīrējtiesa <sup>(16)</sup> nolēma, ka tiesnesim jābūt varai pārbaudīt, vai "represīva rakstura lēmums ir pamatots faktiski un ar likumu un vai tas respektē likumdošanas pantu kopumu un vispārējos principus, kas administrācijai ir jāievēro, tostarp arī proporcionalitātes principu." Šajā gadījumā šķīrējtiesa tāpat arī izvērtēja, ka PVN administratīvās soda naudas bija represīva rakstura.

- (46) Nesenā Beļģijas Kasācijas tiesas judikatūra (tiesu prakse) <sup>(17)</sup> arī apstiprināja gan kompetentās nodokļu administrācijas, gan tiesneša pienākumu piemērot proporcionalitātes principu administratīvo naudas sodu summām, tostarp, ja tas nozīmē atkāpties no strikti noteiktajām skalām.

#### 10. Administrācijas iespēja samazināt vai atlikt soda naudas

- (47) Pēc tam, kad bija stājies spēkā 1999. gada 15. marta likums par strīdus situācijām ar nodokļiem saistītajās lietās, PVN kodeksa panti <sup>(18)</sup>, kas piešķir finanšu ministram pilnvaras piemērot naudas soda atlikšanu, tika dzēsti. Tomēr, pamatojoties uz 1831. gada <sup>(19)</sup> 18. marta reģenta rīkojuma 9. pantu, finanšu ministrs vai ierēdnis, ko tas deleģējis šajā sakarā, saglabā kompetenci samazināt vai atlikt naudas sodu. Ministrs ir deleģējis šo kompetenci PVN administrācijas <sup>(20)</sup> reģionālajiem direktoriem <sup>(21)</sup> vai ģenerāldirektoram.
- (48) Šis pants principā ļauj administrācijai, ja tā piemēro PVN naudas sodu, atkāpties no juridiski noteiktās skalas, kā to paredz PVN kodeksa 70. panta 2. punkts, ka arī Karaļa lēmumu Nr. 41, jo īpaši, ja strikta šīs skalas piemērošana varētu būt pretrunā ar proporcionalitātes principu.
- (49) Ja naudas soda samazinājums ir iespējams, būtu normāli nodokļu administrācijai un nodokļu parādniekam abpusēji vienoties, ka šī vienošanās skar arī naudas sodu un ka šajā sakarā var tikt vestas sarunas.

<sup>(15)</sup> 1999. gada 24. februāra šķīrējtiesas spriedums lietā Nr. 22/99.

<sup>(16)</sup> Tīkmēr kļūvusi par Konstitucionālo tiesu.

<sup>(17)</sup> Kasācija, 2009. gada 12. februāris, RG C.07.0507.N, nepublicēts; Kasācija, 2009. gada 13. februāris, RG F.06.0107.N, nepublicēts un Kasācija, 2009. gada 12. februāris, RG F.06.0108.N.

<sup>(18)</sup> Skatīt PVN kodeksa bijušo pantu Nr. 18.

<sup>(19)</sup> Reģenta rīkojuma 9. pants paredz, ka finanšu ministrs pieņem lēmumu par sūdzībām/pieprasījumiem attiecībā uz soda naudu atcelšanu un tiesību palielināšanu attiecībā uz soda naudām atšķirīgi no tiesneša noteiktajām tiesībām.

<sup>(20)</sup> ĪNI reģionālajiem direktoriem ir piešķirtas tādas pašas tiesības saskaņā ar 1999. gada 15. marta likuma 95. pantu, aizstājot 1980. gada 8. augusta likuma 87. pantu.

<sup>(21)</sup> Skatīt PVN komentāru Nr. 84/59.

## 11. Kavējuma procenti

- (50) Attiecībā uz kavējuma procentiem PVN kodeksa 91. panta 1. punkts paredz, ka tie tiek aprēķināti ar likmi 0,8 % apmērā no nodokļa summas par kavējuma mēnesi. PVN kodeksa 84.a pants precizē, ka īpašos gadījumos kompetents reģionālais direktors var piešķirt, ar viņa noteiktajiem nosacījumiem, atbrīvojumu no visiem vai daļas procentu, kā paredz PVN kodeksa 91. pants.
- (51) Tomēr no administratīvajiem komentāriem par PVN nodokli <sup>(22)</sup> izriet, ka šādu pilnīgu vai daļēju kavējuma procentu atlikšanu var piemērot tikai gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir grūtā finansiālā situācijā, no savas brīvas gribas neatkarīga iemesla dēļ. Šo viedokli apstiprina Beļģija savā 2005. gada 13. jūnija vēstulē, atbildot uz trešo personu komentāriem, kurā tā precizē, ka "ĪNI reģionālie direktori nevienai lietai nav piešķīruši pilnīgu vai daļēju kavējuma procentu atlikšanu. Bez tam šāda atlikšana tiek piešķirta tikai tiem nodokļu parādniekiem, kuri atrodas grūtā finansiālā situācijā (...)".

## 12. Atgriešana

- (52) PVN kodeksa 77. panta 1. punkta 7. apakšpunkts paredz, ka nodoklis, kas uzlikts preces piegādei (vai pakalpojuma sniegšanai), tiek atgūts pienācīgā apmērā, ja pilnībā vai daļēji tiek zaudēts prasījums samaksāt cenu.
- (53) Apkartraksts Nr. 78 par nodokļu atgūšanu saistībā ar PVN <sup>(23)</sup> precizē, ka atgūšana ir paredzēta ne tikai tad, ja cenas zaudējums ir radies bankrotu vai vienošanos ar kreditoriem par parādu samaksas kārtību gadījumos, bet arī gadījumos, kad piegādātājs secina, ka rēķins ir palicis pilnībā vai daļēji neapmaksāts un ka viņš ir iztērējis visus aizsardzības līdzekļus. Tas, kurā brīdī zaudējumu var uzskatīt par drošu, ir atkarīgs no katra konkrētā gadījuma faktiskajiem apstākļiem <sup>(24)</sup>.
- (54) Ja rēķins ticis apmaksāts tikai daļēji, piemēram, tāpēc, ka pircējs nomaksājis rēķina summu bez PVN, bet summa, kas atbilda PVN, nav tikusi apmaksāta, tad atgūt <sup>(25)</sup> var tikai attiecīgo PVN summu, kas proporcionāli atbilst nenomaksātajai daļai <sup>(26)</sup>.

<sup>(22)</sup> Skatīt PVN komentāru Nr. 84 bis/4 un turpmākos komentārus.

<sup>(23)</sup> 1970. gada 15. decembra PVN apkartraksts Nr. 78, 9. punkts.

<sup>(24)</sup> Skatīt PVN rokasgrāmatu, ko publicējusi PVN administrācija, 1116. lpp., 530. punkts.

<sup>(25)</sup> Nav precīzu instrukciju, kā aprēķināt atgūšanu daļēja cenas zaudējuma gadījumā. Tomēr nekas netraucē šādu atgūšanu piemērot gadījumos, kad PVN summa ir iekļauta rēķinā vēlāk un to izdara nodokļu maksātājs (tai skaitā vairākus gadus pēc tam, kad nodoklis kļuvis iekasējams).

<sup>(26)</sup> Ja nodokļu maksātājs sākotnēji iekļauj rēķinā summu par 100, plus PVN 21, kopējā summa 121 un ja pircējs samaksā tikai summu 100, iespējamā restitūcija attieksies nevis uz summu 21, bet gan uz summu  $21 \times (21/121) = 3,64$ .

## 13. Iespējamība atskaitīt PVN no uzņēmumu nodokļa

- (55) 53. pants Kodeksā par ienākumu nodokļiem paredz, ka daži nodokļi nav atskaitāmi no bāzes, kas tiek pakļauta aplīkšanai ar ienākumu nodokli (tai skaitā uzņēmumu nodokli). Tomēr PVN nav viens no kodeksā paredzētajiem nodokļiem.
- (56) Administratīvās instrukcijas saistībā ar ienākumu nodokli <sup>(27)</sup> nosaka, ka valsts kasei nodokļa maksātāja nomaksātais vai nomaksājamais PVN un ar PVN nesegtais maksājums, kas iemaksāts pircēja kontā, veido profesionālās izmaksas.

## 14. Iespējamība atskaitīt PVN naudas sodus no uzņēmuma nodokļa

- (57) Atbilstoši Kasācijas tiesas judikatūrai, kā to apstiprina administratīvie komentāri <sup>(28)</sup>, proporcionāli naudas sodi attiecībā uz PVN ir atskaitāmi no uzņēmuma nodokļa.

## 15. ĪNI pilnvaras

- (58) Saskaņā ar 1980. gada 8. augusta likuma 87. pantu, ĪNI un tās reģionālajiem direktoriem ir piešķirtas tādas pašas pilnvaras kā PVN administrācijai.

## II.3. Ienākumu guvējs

- (59) Saskaņā ar Beļģijas likumdošanu uzņēmums *Umicore SA* ir akciju sabiedrība, kas ražo un pārdod īpašus materiālus un dārgmetālus, tas ir arī sudraba graudu ražotājs un pārdevējs Eiropas Savienības un starptautiskajā tirgū. *Umicore* pasaules mērogā ir pazīstams ar savām lielajām jaudām sudraba rafinēšanā.

- (60) *Umicore* ražotais sudrabs ir iegūts no citiem materiāliem, vairumā gadījumu – no rūpnieciskajiem atkritumiem, kas tam tiek piešķirti pasūtījumu darba līgumu ietvaros dārgmetālu vai nedārgmetālu utilizācijai (sudrabs, zelts, platīns, pallādijs, rodijs, irīdijs, kobalts, varš, svins utt.). *Umicore* galvenokārt ražo sudraba graudus, kas lielākoties tiek pārdoti tirdzniecības vairumtirgotājiem bižutērijas vai rūpniecības nozarē.

<sup>(27)</sup> Skatīt ziņojumu I.R. Nr. 53/88.

<sup>(28)</sup> Skatīt ziņojumu I.R. Nr. 53/97 un Nr. 53/97.1.

(61) Sudraba graudu komercializācijas ietvaros *Umicore* tostarp veic pārvadājumus uz citām dalībvalstīm. No informācijas, ko *Umicore* iesniegusi Beļģijas nodokļu administrācijai, izriet, ka šo notikumu laikā sudraba patēriņš pasaulē paaugstinājās līdz 26 000 tonnām gadā un ka Itālija ir nozīmīgākais tirgus Eiropā un galvenajos ģeogrāfiskajos tirgos ar apmēram 2 000 tonnām gadā.

#### II.4. ĪNI veiktās pārbaudes un nosūtītie izlīdzināšanas rēķini

(62) Pēc ĪNI veiktās pārbaudes saistībā ar *Umicore* veikto dārgmetālu komercializāciju laika posmā no 1995. gada līdz 1999. gadam (ieskaitot) ĪNI Briseles Reģionālā direkcija 1998. gada 30. novembrī un 1999. gada 30. aprīlī oficiāli izsūtīja *Umicore* divus izlīdzināšanas rēķinus, kuros tika konstatēta nelikumīga atbrīvojuma piemērošana pēc PVN kodeksa 39.a panta (un dažos gadījumos - pēc kodeksa 39. panta saistībā ar atbrīvojumu preču eksportam ārpus Savienības) saistībā ar dažādām sudraba graudu piegādēm, kas tika veiktas Itālijas, Spānijas un Šveices klientiem uz Itāliju. Attiecīgo dalībvalstu kompetento iestāžu veiktās izmeklēšanas bija ļāvušas noteikt, ka daži *Umicore* ārzemju pircēji bija fiktīvi un saistīti ar "karuseļa tipa" krāpniecības mehānismiem, kas tika izmantoti, lai izvairītos no PVN maksāšanas.

(63) ĪNI konstatētās nelikumības attiecas uz PVN kodeksa 39. un 39.a pantu pārkāpumiem un Karaļa rīkojuma Nr. 52 1. līdz 3. pantu saistībā ar dažiem *Umicore* piemērotajiem atbrīvojumiem dažām piegādēm Kopienas iekšienē un eksportam. Administrācija konstatēja, ka nodokļu maksātājs nebija spējīgs pierādīt, ka nosacījumi atbrīvojuma piemērošanai saskaņā ar PVN kodeksa 39. un 39.a pantu šīm piegādēm bija izpildīti. ĪNI sākotnējais vērtējums tādā bija tāds, ka *Umicore* nepamatoti piemērojis atbrīvošanu no PVN dažām piegādēm Kopienas iekšienē un dažām eksporta piegādēm.

(64) Īpaši attiecībā uz dažām pārdošanām dažādiem Itālijas un Spānijas nodokļu maksātājiem (laika posmā no 1995. gada līdz 1996. gadam) ĪNI konstatēja (sākotnēji), ka preces pārvadāšanu neveica ne *Umicore*, ne rēķinā norādītais pircējs, kā arī tā netika veikta viņa vārdā, bet to veica nākamais klients pārdošanas vietā Itālijā. Saskaņā ar ĪNI šīs piegādes tādā neatbilst noteikumiem par preču piegādēm piemērojamiem atbrīvojumiem Kopienas ietvaros, kas izklāstīti PVN kodeksa 39.a pantā.

(65) Attiecībā uz dažām pārdošanām dažiem Šveicē esošiem uzņēmumiem ĪNI arī konstatēja, ka PVN kodeksa 39. pantā noteiktais atbrīvojums no nodokļa preču eksportam ārpus Savienības arī nebija piemērojams, ņemot vērā faktu, ka preces tika piegādātas Itālijā un tādā nebija pametušas Savienības teritoriju.

(66) Līdz ar to ĪNI provizoriski savā 1998. gada 30. novembra izlīdzināšanas rēķinā secināja, ka *Umicore* Beļģijas valstij

par laika periodu no 1995. gada līdz 1996. gadam ir parādā šādas summas:

— kā PVN: BEF 708 211 924 jeb apmēram EUR 17 556 115,

— kā samazinātu nodokļu naudas sodu: (Karaļa rīkojuma Nr. 41 pielikuma G tabula): BEF 70 820 000 jeb apmēram EUR 1 755 582,

— kā kavējuma procentus: 0,8 % par kavējuma mēnesi, sākot no 1997. gada 21. janvāra, rēķinot pēc apmaksājamās PVN summas.

(67) 1999. gada 30. aprīļa izlīdzināšanas rēķinā ĪNI cita starpā izdarīja pagaidu secinājumus, ka *Umicore* Beļģijas valstij par laika posmu no 1999. gada līdz 1998. gadam ir parādā šādas summas:

— kā PVN: BEF 274 966 597 jeb apmēram EUR 6 816 243,

— kā samazinātu nodokļu naudas sodu (Karaļa rīkojuma Nr. 41 pielikuma G tabula): BEF 27 496 000 jeb apmēram EUR 681 608,

— kā maksājamus procentus: 0,8 % par kavējuma mēnesi, sākot no 1999. gada 21. janvāra, rēķinot pēc apmaksājamās PVN summas.

(68) Kopumā *Umicore* uzņēmumam pieprasītā apmaksājamā PVN summa, kas noteikta izlīdzināšanas rēķinā, sasniedza EUR 24 372 358, un aprēķinātais nodokļu naudas sods šajos izlīdzināšanas rēķinos sasniedza EUR 2 437 235.

(69) 1999. gada 11. un 18. jūnija vēstulēs un 2000. gada 31. marta vēstulē *Umicore* izteica savu nepiekrīšanu šiem diviem rēķiniem. Jo īpaši *Umicore* apgalvoja, ka nezina par viņu klientu vadīto uzņēmumu konstatētajām nelikumībām un aizstāvējās, atgādinot, ka tam kā vairumtirgotājam sudraba graudu tirgū nav jāzina savu pircēju klientu identitāte, ņemot vērā faktu, ka sudraba tirdzniecība tikta veikta "no rūpnīcas", lai izvairītos no transportēšanas riskiem. *Umicore* norādīja, ka visi firmas klienti bija sevi atzinuši par PVN maksātājiem citās dalībvalstīs laika posmā, kad tika veikti šie darījumi, ka attiecīgās piegādes vienmēr bija iekļautas *Umicore* ceturksņa pārskatos par piegādēm Kopienas iekšienē atbilstoši Beļģijas PVN kodeksam, ka *Umicore* rēķini tika izrakstīti preces saņēmējiem kā reģistrētiem PVN maksātājiem saskaņā ar pasūtījumu laikā veikto vienošanos, ka transportēšanu patiešām veica specializēti transporta uzņēmumi un ka prece patiešām bija pametusi Beļģijas teritoriju un patiešām bija pienākusi Itālijā. Tādēļ uzņēmums *Umicore* uzskatīja, ka tas pareizi bija piemērojis atbrīvojumu no PVN saskaņā ar PVN kodeksa 39.a pantu par attiecīgajiem darījumiem.

(70) *Umicore* arī uzsvēra, ka dažas valstis aprobežojas ar to, ka pieprasa preču transportēšanas pierādījumus kādā dalībvalstī, bet ne tajā, no kurienes preces izved, savukārt Beļģijā bija obligāti jāpierāda, ka transportēšanu veic attiecīgais preču pārdevējs vai pircējs vai arī tas tiek veikts viņu vārdā, kas būtu pretēji Savienības tiesību normām un nopietni izkropļotu konkurenci, negatīvi ietekmējot *Umicore* un citus Beļģijas uzņēmumus, kas veic šāda veida piegādes Kopienas iekšienē. Uzņēmums *Umicore* tāpat uzskatīja, ka tas godprātīgi bija atturējies ieturēt PVN par šiem strīdīgajiem darījumiem.

### II.5. 2000. gada 21. decembra darījumu vienošanās pamats

(71) 2000. gada 21. decembrī ĪNI akceptēja vienošanās piedāvājumu, ko piedāvāja *Umicore* saistībā ar tā PVN situāciju par laika posmu no 1995. gada līdz 1998. gadam. Vienošanās piedāvājums paredz, ka *Umicore* apstrīd ĪNI pieprasīto izlīdzināšanas pamatotību, bet piekrīt piedāvātajiem samierinājuma noteikumiem.

(72) Attiecīgā vienošanās paredz *Umicore* veikt maksājumu par summu BEF 423 000 000 jeb apmēram EUR 10 485 896 kā "galīgo maksājumu un visu aprēķinu saldo attiecībā uz *Umicore* PVN situāciju par laikposmu no 1995. gada līdz 1999. gadam ieskaitot". Vienošanās arī paredz, ka šī summa netiks atskaitīta no uzņēmuma nodokļa.

(73) Kā jau Beļģija precizēja iepriekšējās izmeklēšanas fāzē, pirms tika uzsākts tiesas process, nodokļu administrācija uzskata, ka darījumu summa atbilst noteiktajam naudas sodam saskaņā ar PVN kodeksa 70. panta 2. punktu un ir samazināta, pamatojoties uz PVN kodeksa 84. panta 70. panta 2. punkts paredz, ka nodokļu maksātāja uz rēķina neprecīzi uzrādītā informācija "par identifikācijas numuru, darījumā ieinteresēto pušu vārdu vai adresi, piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu dabu vai kvalitāti, par cenu vai papildu piederumiem" izraisa tāda naudas soda piemērošanu, kas vienāds ar divreiz lielāku summu, nekā nodoklis par darījumu. Tomēr naudas sods ir samazināts par 100 % no apmaksājamās soda naudas atbilstoši Karaļa rīkojuma Nr. 41 1. panta 3. punktam (C tabula Karaļa rīkojuma Nr. 41 pielikumā).

(74) Beļģija arī apgalvo, ka *Umicore* un ĪNI noteiktā darījuma summa būtu pilnībā likumīga un pamatota saskaņā ar Beļģijas likumdošanu. Līdz ar to aprēķini būtu šādi:

— nodoklis, kas jānomaksā (teorētiski aprēķini) par attiecīgajiem darījumiem: BEF 708 miljoni,

— likumīgs naudas sods: BEF 708 miljoni  $\times$  200 % = BEF 1 416 miljoni (PVN kodeksa 70. panta 2. punkta piemērošana),

— samazinājums par 100 % atbilstoši Karaļa rīkojumam Nr. 41 (C tabula), kas nosaka soda naudu summu attiecībā uz PVN, ja pārkāpumi netika pieļauti ar nolūku izvairīties vai ļaut izvairīties no nodokļa: BEF 708 miljoni,

— ņemot vērā to, ka nav iespējams atskaitīt soda naudu kā profesionālos izdevumus (708 – 40,17 % no 708): BEF 423 miljoni jeb apmēram EUR 10 485 896.

(75) Pēc Beļģijas domām, šāda vienošanās ir attaisnojama tādēļ, ka attiecīgais izlīdzināšanas rēķins ir tikai pirmais posms sarežģītā administratīvā procesā, kura mērķis ir noteikt nodokļu parādu, kas jānomaksā uzņēmumam – PVN parādniekam. Padziļināti analizējot informāciju un argumentus, ko iesniedza *Umicore*, kas vienmēr noliedzis, ka būtu pieļāvis krāpšanu, ĪNI tiktu pārliecināta, ka šajā gadījumā nevienu nodokli nevajadzētu apstrīdēt. ĪNI uzskata, ka elementu kopums, īpaši *Umicore* un Itālijas administrācijas iesniegtie dati ir ļāvuši secināt, ka nosacījumi atbrīvošanai no PVN bija izpildīti neatkarīgi no konstatējumiem izlīdzināšanas rēķinos. Tā kā neviena nodokļa summa netika noteikta, nenotika nekāda vienošanās par PVN nodokļa samazinājumu.

### III. IEMESLI, KAS IZRAISĪJA PROCEDŪRAS UZSĀKŠANU

(76) Savā procedūras uzsākšanas lēmumā Komisija norādīja, ka pastāv šaubas par PVN atbrīvojuma piemērošanu preču piegādēm, par kurām bija runa ĪNI sastādītajos izlīdzināšanas rēķinos. Tā uzsvēra, ka nepareizi piemērotais atbrīvojums no PVN varēja novest pie piegādātāja peļņas procenta palielinājuma attiecīgajos pārdošanas gadījumos.

(77) Komisija atgādināja, ka preču piegādei Kopienas iekšienē, kura principā apliekama ar nodokli Beļģijā, var tikt piemērots atbrīvojums no nodokļa, ja pastāv šādi divi nosacījumi:

— preces nosūta vai pārvadā pārdevējs vai pircējs vai tas notiek viņu vārdā ārpus dalībvalsts teritorijas, no kurienes pārvadājums tiek veikts, bet Savienības iekšienē,

— preces tiek piegādātas citam nodokļu maksātājam, kurš šādā statusā rīkojas kādā citā dalībvalstī, bet kura nav tā, no kurienes sūtīšana vai pārvadāšana tiek veikta.

(78) Saskaņā ar Komisijas rīcībā esošo informāciju *Umicore* ĪNI veikto pārbaužu laikā nespēja pierādīt, ka nosacījumi, pēc kādiem piešķir atbrīvojumu, bija izpildīti. Līdz ar to un saskaņā ar tiesību normām par PVN piemērošanu preču piegādēm, kas veiktas Beļģijā, radās nodokļa parāds no darījumiem, kas apliekami ar nodokli.

(79) Līdz ar to Komisija uzskatīja, ka attiecīgā vienošanās šķietami piešķir uzņēmumam *Umicore* priekšrocības saistībā ar atvieglojumu no nodokļu sloga, kas tomēr tam būtu bijis jāuzņemas.

(80) Komisija arī atzīmēja, ka būtu pretrunīgi un nepamatoti piemērot soda naudu, kas proporcionāla nenomaksātajam PVN, bet nepieprasīt paša PVN samaksu.



- (81) Saskaņā ar Komisijas viedokli iespējamā krāpniecības nodoma neesamība no *Umicore* puses neattaisnoja proporcionālas soda naudas piemērošanu paša nodokļa vietā.
- (82) Komisija cita starpā atzīmēja, ka PVN summa, ko ņēma vērā, veicot proporcionālās soda naudas aprēķināšanu (BEF 708 miljoni) veidoja tikai daļu no sākotnēji ĪNI pārskatos noteiktā parāda (BEF 983 miljoni). Informācija, ko Beļģija darīja zināmu attiecībā uz aprēķiniem par veiktajiem darījumiem, nešķīta ņemam vērā *Umicore* PVN parāda summu par laika posmu no 1997. gada līdz 1998. gadam, kā uzrādīts 1999. gada 30. aprīļa izlīdzināšanas rēķinos.
- (83) Bez tam Komisija izteica savas šaubas par iepriekšējā samazinājuma likumību attiecībā uz attiecīgo summu, kas piemērota, pamatojoties uz nespēju no uzņēmuma nodokļa atskaitīt soda naudu kā profesionālās izmaksas.
- (84) Bez tam Komisija izteica savas šaubas attiecībā uz noteikumiem, saskaņā ar kuriem tika noslēgta vienošanās. Fakts, ka vienošanās ietvaros nebija precizēta tās juridiskā bāze un formālais pamatojums no likumdošanas viedokļa, rada novirzi no ierastās PVN parāda likvidēšanas procedūras norises gaitas, kas parasti Beļģijā tiek piemērota. Principā tajās situācijās, kad administrācija apstrīd nodokļu maksātāja tiesības uz atbrīvojumu no nodokļu maksāšanas, tā maksātājam nosūta izlīdzināšanas rēķinu, kuram pievienota soda nauda. Gadījumā, ja ieinteresētā puse iebilst pret administrācijas noteikto nodokļu lielumu un ja tās iebildumi nespēj pārliecināt attiecīgo dienestu, administrācijai principā vajadzētu nosūtīt un izteikt ierobežojumus kopā ar soda naudas palielināšanu par 50 %.
- (85) Attiecībā uz pasākuma selektīvo raksturu Komisija atgādināja, ka nodokļu administrācijas neierobežotā prakse var izraisīt priekšrocības, kas minētas Līguma<sup>(29)</sup> 107. panta 1. punktā.
- (86) Līdz ar to Komisija secināja, ka izdevīgais darījums, kādu bija izmantojis *Umicore*, kas ietvēra PVN parāda, soda naudu un procentu samazinājumu, nebija vispārēji pieejams citiem nodokļu parādniekiem, pat ja pieņemtu, ka viņi apstrīdētu pārkāpumu pamatotību, kas tiem tiktu piedēvēts, un ka līdz ar to selektivitātes kritēriji šajā gadījumā būtu izpildīti.
- (87) Saskaņā ar Komisijas viedokli uz šo atbalstu nav attiecināma neviena no Līguma 107. pantā minētajām priekšrocībām, kas ļauj atkāpties no noteiktajām prasībām.

(29) Jo īpaši skatīt Tiesas 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-241/94, *Francija/Komisija*, Recueil. 1996. g., I-4551. lpp.; Vispārējās tiesas 2002. gada 6. marta spriedums apvienotajās lietās T-127/99, *Diputación Foral de Álava*, T-129/99, *Comunidad Autónoma del País Vasco et Gasteizko Industria Lurra* un T-148/99, *Daewoo Electronics Manufacturing España*, Recueil. 2002. g., II-1275. lpp., 151. un 154. punkts.

#### IV. BEĻĢIJAS KOMENTĀRI

##### Par tālāko procedūru

- (88) Beļģija uzsver, ka PVN kodekss nenosaka formālu precīzu procedūru, lai uzsāktu labojumus un precizējumus, kas jāuzņemas nodokļu parādniekiem. Šajā sakarā tomēr ir izveidojusies noteikta prakse, kuras uzdevums vispirms ir informēt nodokļu parādnieku par administrācijas iepilnotajiem precizējumiem, lūdzot viņam izcelt tās detaļas un faktus, ar kuriem varētu iebilst pret šādu nodokļu lieluma noteikšanu. Šāda prakse nozīmē tiesību aizsardzības labas administrēšanas principu piemērošanu. Šajā kontekstā izlīdzināšanas rēķins būtu tikai administrācijas ieteikums, kas tiktu izmantots, lai uzsāktu pārrunas ar nodokļu maksātāju, neradot tiesiskas sekas ne viņam, ne parādam par labu valstij. Izlīdzināšanas rēķins tāpat ļauj nodokļu parādniekam iebilst administrācijas sākotnējai pozīcijai un izcelt detaļas un faktus, kas aizstāv viņa pozīciju.
- (89) Saskaņā ar Beļģijas viedokli ir iespējams, ka pēc tam, kad ir izskatīti argumenti, kurus nodokļa parādnieks izklāstījis atbildē uz izlīdzināšanas rēķinu, iecerētie labojumi un precizējumi ir jāmaina vai arī nodokļu lieluma noteikšana pilnībā jāatmet.
- (90) Beļģija arī norāda, ka izlīdzināšanas rēķinu mērķis nav radīt nodokļu parādu. Valsts nosaka PVN nodokļu parādu vienīgi par tādu tiesību ierobežojumu, kas kļuvis saistošs<sup>(30)</sup>. Šīs lietas ietvaros uzņēmumam *Umicore* nebija oficiāli nosūtīts neviens paziņojums par nodokļu parādu, tādēļ izteikums "PVN nodokļa samazinājums", pēc Beļģijas domām, būtu neprecīzs.
- (91) Ar nolūku pierādīt, ka uzraudzītā procedūra *Umicore* lietas izskatīšanā arī tiek veikta, lai tiktu skatītas lietas arī attiecībā uz citiem nodokļu parādniekiem, Beļģija nosūta 2000. gadā noslēgtās vienošanās kopiju ar kādu nodokļu maksātāju par summu BEF 6 miljonu apmērā, bet 1995. gadā sastādītais protokols to pašu darījumu veikšanai tam pašam nodokļu maksātājam paziņoja, kas tas bija parādā nodokļus BEF 14 miljonu apmērā.
- (92) Attiecībā par procedūras norisi ar nodokļu maksātāju Beļģija piebilst, ka nodokļu vienošanās ir pamatinstrumenti PVN jomā un tās ir plaši iztirzātas gan doktrīnā, gan precedentos un skaidri noteikti PVN kodeksa 84. pantā. Tāpat darījums pēc būtības ir pašas procedūras sastāvdaļa un ir pieejams visiem nodokļu parādniekiem bez jebkādiem izņēmumiem.
- (93) Attiecībā uz faktu, ka vienošanās tekstā nav norādīts tās juridiskais pamats, Beļģija norāda, ka PVN kodeksa 84. pants nenosaka obligātu vienošanās formu vai saturu nodokļu PVN jomā. Tādējādi uz vienošanos neattiecas nekādas obligātas prasības minēt jebkādu juridisku vai oficiālu pamatu.

(30) PVN kodeksa 85. pants.

## Attiecībā uz pierādīšanas sistēmu

- (94) Beļģija atgādina, ka Komisija vērsās pie Beļģijas valsts 1999. gadā attiecībā uz stingrību, ar kādu Beļģijas administrācija izvērtēja pierādījumu faktus, ko bija iesnieguši nodokļu parādnieki, lai pamatotu Kopienas iekšienē veikto piegāžu reālo esamību. Šajā sakarā tās atsaucas uz vēstuli apmaiņu, kas notika starp Komisiju un Beļģijas finanšu ministru saistībā ar pieprasīto pierādījumu pakāpi, lai iegūtu atbrīvojumu no nodokļiem piegādēm Kopienas iekšienē <sup>(31)</sup>.
- (95) Beļģija arī atgādina, ka Savienības tiesību akti un Beļģijas tiesību normas formāli neparedz precīzu veidu, kā nodokļu parādnieki varētu jebkuros apstākļos pierādīt savas tiesības uz atbrīvošanu no nodokļiem un ka viņiem to darīt. Tieši pretēji, vispirms administrācijas vai vajadzības gadījumā - tiesneša ziņā ir izvērtēt, katru gadījumu izskatot atsevišķi, vai fakti liecina, ka tiek apvienoti atbrīvošanas nosacījumi, kas ir vai nav pietiekoši pārliecinoši. Šajā kontekstā Beļģija arī nosūta vairāku spriedumu un lēmumu kopijas, kas liecina par pretējo.

## Administrācijas vērtējuma izmaiņas

- (96) Attiecībā uz pirmo izlīdzināšanas rēķinu par 1995. un 1996. gadu Beļģija precizē, ka tālāk minētie fakti tika ņemti vērā, lai atteiktos no sākotnēji iecerētās nodokļu lieluma noteikšanas:
- *Umicore* līdzdalības neesamību krāpniecības sistēmā,
  - par precēm bija samaksāts, pirms tās pārvadāja profesionāli pāravadātāji, ko tam bija pilnvarojusi pircēji,
  - pierādījumi par preču pārvadāšanu Itālijā tika iesniegti, pat ja tos galvenokārt nesniedza *Umicore*, bet gan Itālijas iestādes <sup>(32)</sup>.
- (97) Beļģija tomēr precizē, ka pēc tam, kad ĪNI konstatēja *Umicore* kļūdas saistībā ar reālu klientu pastāvēšanas identifikāciju, ĪNI uzskatīja, ka nodokļu maksātājam būtu jānosaka ievērojama soda nauda. Šajā sakarā administrācija izlīga tikai par soda naudas apmēru, ko pierādītu nodokļa parādnieka maksājuma pierēģistrēšana kā proporcionāla soda nauda valsts grāmatvedības rēķinos.

<sup>(31)</sup> Šajā 1999. gada 10. maija vēstulē (SG(99) 3364) Komisija precizē, ka, lai gan Beļģijas noteikumi šķiet saprātīgi un samērīgi, Komisiju pārsteidz vairākas sūdzības, no kurām izriet, ka tad, ja pircējs pats pāravadā iegūto preci, administrācija pieprasa dokumentus, ko pārdevējs nevar uzrādīt, proti, pāravadājuma dokumentus.

<sup>(32)</sup> Šajā sakarā Beļģija atgādina, ka Beļģijas tiesību akti paredz, ka nodoklis jāpamato ar reāliem faktiem, kā arī ievērojot labas administrācijas principu. Pamatojoties uz šiem principiem, administrācija uzskata, ka tai jāņem vērā pierādītie fakti, ko tai iesniedz kādas valsts institūcijas, piemērojot PVN atbrīvojumus piegādēm Kopienas iekšienē.

- (98) Attiecībā uz otro izlīdzināšanas rēķinu par 1997. un 1998. gadu Beļģija atzīmē, ka atteikšanās no iecerētās nodokļu lieluma noteikšanas ir pamatota, jo izrādījās, ka visi nosacījumi, lai piemērotu atbrīvošanu no nodokļu maksāšanas, patiešām bija savākti. Patiešām, preces tika sūtītas uz citu dalībvalsti (Itāliju) un piegādi veica nodokļu maksātājs, kas reģistrēts kā PVN maksātājs citā dalībvalstī (Apvienotajā Karalistē) <sup>(33)</sup>.
- (99) Beļģija tāpat arī norāda, ka nodokļu novērtēšanas izmaiņas izriet no fakta, ka atbilstīgo dokumentu kopums 1998. un 1999. gadā vēl nebija pieejams. Tomēr, tiklīdz tie tika iegūti, administrācijas ziņā bija izvērtēt, pamatojoties uz visiem tās rīcībā esošajiem faktiem, vai tā drīkstēja atteikt atbrīvojumu un vai tā varēja aizstāvēt šo atteikumu ar to, ka tiesas instanču priekšā tām būs pozitīvs rezultāts. Beļģija piebilst, ka, izvērtējot līdzīgu risku, ar kādu saskaras jebkurš privāts kreditors, ĪNI izvēlētos tūlītēju, reālu un neapstrīdamu rezultātu, nevis garu un dārgu strīdu jautājumu risināšanu ar neparedzamiem rezultātiem.

## Naudas soda piemērošana

- (100) Beļģija atzīmē, ka izlīdzināšanas rēķinu sastādīšanas gaitā darbinieki būtu automātiski sākuši piemērot tiesību normu, kas attiecas uz plānoto nodokļu aprēķināšanu. Gadījumā, ja atsauce uz atbrīvojumu vai tā piemērošana notikusi bez krāpnieciska nodoma, PVN kodeksa 70. panta 1. punkts, kā arī Karaļa rīkojuma Nr. 41 G tabula (VII, 2, A punkts) paredz piemērot soda naudu 10 % apmērā no paredzētās nodokļa summas. Beļģija šajā sakarā uzsver, ka to darot, administrācijas darbinieki noteikti bija izvērtējuši, ka nevar konstatēt nekādu krāpniecisku uzņēmuma *Umicore* nodomu.
- (101) Pēc Beļģijas domām, 2000. gada 21. decembrī pieņemtais naudas soda pamatojums krasi atšķiras no tā, kādu to paredzēja izlīdzināšanas rēķini. Tā kā pietiekams juridiskais pamats apliecināja Kopienas ietvaros veikto piegāžu reālo esību, Beļģija uzsver, ka būtu pilnībā pretrunīgi piemērot naudas sodu, pamatojoties uz PVN kodeksa 70. panta 1. punktu tādēļ, ka atbrīvojums saskaņā ar PVN kodeksa 39.a punktu būtu veikts nepareizi.
- (102) Beļģija uzsver, ka, ja tiktu apstiprināta piegāde Kopienas iekšienē, tas nemainītu faktu, ka *Umicore* iesniegtajos rēķinos konstatējamas nopietnas kļūdas attiecībā uz īsto itaļu klientu identifikāciju saistībā ar piegādāto sudrabu. Šo kļūdu nopietnība tiktu izvērtēta, ņemot vērā faktu, ka *Umicore* ir būtisks ekonomikas dalībnieks, kurš galvenokārt un pastāvīgi darbojas starptautiskajā tirgū un līdz ar to – arī Eiropas tirgū. Tika pieņemts, ka uzņēmuma atbildīgās personas nevarēja neņemt vērā faktu, ka pavadzīmju sastādīšana ir veikta nepilnīgi attiecībā uz klientu

<sup>(33)</sup> Šajā gadījumā Šveices uzņēmums, kurš bija ieguvis preces, bija pilnvarojis atbildīgu pārstāvi Apvienotajā Karalistē, kurš bija reģistrēts kā PVN maksātājs un pildīja savas saistības šajā valstī.

identifikāciju un nav pilnībā atbilstoša Beļģijas normatīvajām prasībām. Citu faktu trūkuma dēļ šis pieņēmums tomēr nebija pietiekams, lai noteiktu *Umicore* vadības krāpnieciskos nolūkus.

- (103) Beļģija atgādina veidu, kādā darījuma naudas soda summa tika noteikta, un precizē, ka proporcionāla naudas soda piemērošana gadījumā, ja PVN netiek prasīts, nav pretrunā ar piemērojamiem tiesību aktiem. Ja kādam darījumam pēc būtības tiek piemērots nodoklis<sup>(34)</sup>, pēc tam saskaņā ar kodeksu no nodokļa Beļģijā atbrīvo vienīgi tādus darījumus kā piegādes Kopienas iekšienē. No tā izriet, ka proporcionāla soda nauda var tikt piemērota šādai maksājama nodokļa summai par attiecīgajiem darījumiem, pat ja tie pēc tam tiek atbrīvoti no nodokļu maksājumiem<sup>(35)</sup>.
- (104) Beļģija secina, ka PVN kodeksa 70. panta 2. punktā paredzētais naudas sods tiek piemērots par neprecīzām norādēm rēķinos neatkarīgi no attiecīgajiem darījumiem piemērojamā PVN režīma. Tātad šādu naudas sodu nevarētu piemērot vienīgi tad, ja darījums nav apliekams ar nodokli PVN kodeksa 2. panta izpratnē. Cita starpā PVN kodeksa 70. panta 2. punkts neparedz naudas sodu kā sankciju par nodokļa maksājuma neizpildi - to paredz PVN kodeksa 70. panta 1. punkts, taču faktiski ļauj izvairīties no konkrētā nodokļa maksāšanas turpmākajos preču komercializācijas posmos. Apslēpjot patieso preču adresāta identitāti, valsts nespētu tām izsekot un nevarētu atskaitīt ne PVN, ne tiešos nodokļus, kas būtu jānomaksā pēc turpmāko darījumu veikšanas ar piegādātajām precēm. PVN kodeksa administratīvais komentārs šajā sakarā<sup>(36)</sup> būtu skaidrs un tiešs.
- (105) Attiecībā uz proporcionāla naudas soda noteikšanu Beļģija precizē, ka samazinājums no 200 %, kā to paredz PVN kodeksa 70. panta 2. punkts, uz 100 % ir pilnībā likumīgs, jo šāds samazinājums ir atbilstošs naudas soda summām Karaļa rīkojuma Nr. 41 C tabulā, krāpnieciska nodoma neesības gadījumos.
- (106) Nobeigumā Beļģija pasvītro, ka saskaņā ar Kasācijas tiesas pastāvīgo judikatūru proporcionāli naudas sodi PVN jomā ir atskaitāmi no bāzes, kas tiek aplikta ar uzņēmumu nodokli<sup>(37)</sup>. Ņemot vērā faktu, ka uzņēmums *Umicore* kaut kādā mērā vēlējās aizsteigties priekšā šai atskaitīšanai, lai pilnībā izbeigtu strīdus situāciju ar ĪNI

pirms 2000. finanšu gada beigām, administrācija būtu akceptējusi šādu steigu saistībā ar 2000. gada 21. decembra darījumu. Beļģija precizē, ka šādu vajadzību ievērošana ir neatņemama daļa no ministrijas darba saistībā soda naudu samazinājumu vai atlikšanu. Tā arī pasvītro, ka *Umicore* tiešām ir samaksājis summu BEF 423 miljonu apmērā līdz 2000. gada 31. decembrim, kā to bija uzņēmies izpildīt.

#### Par valsts atbalsta pastāvēšanu

- (107) Beļģija apstrīd, ka būtu piešķirusi atbalstu *Umicore*. Tā arī uzsver, ka izmeklētais darījums nebija īpašs un neradīja nekādas priekšrocības uzņēmumam *Umicore* un ka tas nekādā veidā nestiprināja uzņēmuma pozīciju attiecībā pret citiem konkurentiem tirzniecībā starp dalībvalstīm. Tā arī uzskata, ka *Umicore* nav saņēmis nekādu īpašu attieksmi, bet, ka uzņēmumam konkrētajā gadījumā ir konkrēti piemērots pamata procedūras pasākums un ka šī procedūra tiek piemērota ļoti bieži.
- (108) Saskaņā ar Beļģijas viedokli šādas darījumu vienošanās ir izplatītas ne tikai Beļģijā, bet arī daudzu citu dalībvalstu administrācijās acīmredzamu iemeslu dēļ (proti, lai izvairītos no ilgas, dārgas tiesvedības, kuras iznākums nav paredzams). Šajā sakarā Beļģija atzīmē, ka Komisija pati esot noslēgusi darījumu vienošanos ar *Philip Morris International* par muitas nodokļu un PVN zaudējumu, kas esot bijuši jānomaksā likumīga importa gadījumā<sup>(38)</sup>.
- (109) Beļģija piebilst, ka pieļaujot, ka PVN tika piemērots strīdīgiem darījumiem, nodokļu administrācijai būtu bijis jāatgriež šis PVN *Umicore* klientiem, kas savukārt varētu pildīt savas tiesības atskaitīt PVN, ņemot vērā viņu PVN maksātāja statusu. Līdz ar to attiecībā uz Beļģijas valsts kasi būtu notikusi darbība "pa nullēm" bez valsts resursu pārskaitīšanas.
- (110) Attiecībā uz īpašās attieksmes kritēriju Beļģija precizē, ka pretēji tam, ko apgalvo Komisija savā uzsākšanas lēmumā, fakts, ka vienošanās attiecas tikai uz *Umicore*, neļauj apgalvot, ka ir ievērots selektīvas attieksmes kritērijs<sup>(39)</sup>. Lai noteiktu, vai pastāv īpaša priekšrocība, vajadzētu izvērtēt pasākumu attiecībā pret darbībām, ko piemēro uzņēmumiem, kas ir tādā pašā faktiskā un juridiskā situācijā kā uzņēmums, kuram, iespējams, tiek piešķirtas privilēģijas<sup>(40)</sup>.

<sup>(34)</sup> PVN kodeksa 2. pants paredz, ka dārgu preču piegādes un pakalpojumu sniegšana tiek aplikta ar nodokli, ja tiek veikta Beļģijā. Taču PVN kodeksa 53. panta 2. apakšpunkts uzliek par pienākumu uzrādīt rēķinu par visām piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, neatkarīgi no tā, vai tās tiek vai netiek apliktas ar nodokli Beļģijā.

<sup>(35)</sup> PVN kodeksa 70. panta 2. punkts tiktu piemērots, ja rēķini, kuru uzrādīšana ir atrunāta PVN kodeksa 53., 53. un 54. pantā, nav izpildīti vispār vai nav izpildīti precīzi.

<sup>(36)</sup> Skatīt PVN komentārus no Nr. 70/60 līdz 70/62.

<sup>(37)</sup> Skatīt ziņojumu I.R. Nr. 53/97 un 53/97.1.

<sup>(38)</sup> Skatīt 2004. gada 9. jūlija ziņojumu preseī IP/04/882.

<sup>(39)</sup> Skatīt uzsākšanas lēmuma 55. apsvērumu.

<sup>(40)</sup> Skatīt ģenerāladvokāta secinājumus lietā Nr. C-353/95 P, *Recueil*, 1997. g., I-7007. lpp., 30. punkts.

(111) Pēc Beļģijas domām, ja, kā šajā gadījumā jebkuram PVN maksātājam ir iespēja apstrīdēt izlīdzināšanas rēķinu, izklāstīt savus argumentus iestādēm un noslēgt vienošanos ar administrāciju par savu konkrēto gadījumu un ja šī vienošanās neietver nekādu atkāpi no likuma un aprobežojas – uz iesniegto pierādījumu pamata – ar to, ka pieņem to faktu pareizību, ko uzrāda nodokļa maksātājs, pasākums būtu vispārējs un to nevarētu uzskatīt par atbalstu Līguma 107. panta izpratnē. Bet, pēc Beļģijas domām, uzņēmumam *Umicore* piemērotā procedūra ir pieejama arī citiem uzņēmumiem un to piemēro līdzīgi visiem strīdīgajiem gadījumiem.

(112) Šajā sakarā Beļģija uzsver, ka administrācijas rīcībā nebija un administrācija konkrētajā gadījumā neizmantoja nekādas pilnvaras rīkoties pēc saviem ieskatiem vai nepamatotas pilnvaras, piemērojot nodokļu likumu par PVN.

(113) Pēc Beļģijas domām, izmeklēto pasākumu arī pamatotu Beļģijas nodokļu sistēmas veids un ekonomika. Jebkuras administratīvas procedūras mērķis ir pēc iespējas ātrāk nonākt pie pareiza rezultāta, kas veicina juridisko drošību, stingri ievērojot procedūras ekonomiskumu, vienlaicīgi efektīvi nodrošinot nodokļa piedziņu. Tādu vienošanos, kas noslēgtas ar tādiem nodokļu maksātājiem kā *Umicore*, mērķis patiesībā ir izvairīties no tādu garu tiesvedības konfliktu riska, kuru rezultāts nav paredzams.

(114) Beļģija atzīmē, ka *Umicore* Eiropas konkurenti esot piegādājuši smalko sudrabu tiem pašiem itāļu klientiem, kam piegādes veica *Umicore*, un ar tādiem pašiem nosacījumiem un ka šo ražotāju nacionālās iestādes neesot koriģējušas viņu nodokļu situāciju PVN ziņā uz tā pamata, ka izvairīšanās no nodokļiem esot notikusi Itālijā un nevis pie ražotājiem. Ja *Umicore*, kas nav saņēmis atbalstu, būtu piekritis maksāt lielu soda naudu, kamēr konkurenti nemaksā ne PVN, ne administratīvu sodu, uzņēmuma konkurētspējai konkrētajā tirgū būtu bijis nodarīts kaitējums, un ja būtu konstatēta ietekme uz tirdzniecību, šī ietekme būtu nelabvēlīga.

(115) Beļģija uzskata, ka pasākums neatbilst nevienam no nosacījumiem, kas nepieciešami, lai konstatētu valsts atbalsta pastāvēšanu Līguma izpratnē. Konkrētajā gadījumā nav bijis ne resursu pārskaitījumu, nav sniegtas priekšrocības, nav piemērota selektīva attieksme, nav pārkāptas konkurences tiesības, nav ierobežota tirdzniecība starp dalībvalstīm.

Vispārīga piezīme par Līguma 107. panta piemērošanu attiecībā uz vienošanos par nodokļiem

(116) Nobeigumā Beļģija secina, ka, ja Komisija domā turpmāk vērsties pret pašu fiskālo darījumu mehānismu, kas ir plaši izplatīts un kas ir būtisks, lai nodrošinātu ikvienas

nodokļu administrācijas nodokļu iekasēšanas pareizu darbību, tai, lai lemtu par tiesību faktisko piemērošanu, katrā atsevišķajā gadījumā būs jāaizstāj konkrētās valsts tiesnesis, tādējādi ieņemot “apelāciju tiesneša” statusu attiecībā pret nacionālās administrācijas lēmumiem.

## V. IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES

### V.1. *Umicore*

#### Vispārējā konteksta atgādinājums

(117) Vispirms *Umicore* atgādina, ka saskaņā ar izplatītu praksi, ko pielieto dārgmetālu starptautiskās tirdzniecības jomā, piegāde notiek rūpnīcā (“*ex works*”), proti, preču transportu nodrošina pircējs. Šāda veida tirdzniecība izrādās ļoti riskanta jaunajā PVN sistēmā piegādēm Kopienas teritorijā. Transporta faktiskums ir jāpierāda pārdevējam, lai gan šajā gadījumā visi dokumenti, kas pierāda pārvadājumu, ir pircēja rīcībā (ņemot vērā, ka kopš 1993. gada pārvadājumu pamatojums, proti, muitas zīmogs uz eksporta dokumenta vairs nepastāv piegādēm Kopienas teritorijā).

(118) Kas attiecas tieši uz preču transporta pamatojumu, *Umicore* uzsver, ka ir iesniedzis ĪNI ļoti detalizētu dokumentāciju, kas pierāda šos pārvadājumus.

(119) Cita starpā *Umicore* atsaucas uz savu godprātību attiecībā uz strīdīgajiem darījumiem, ko pierāda norāde izlīdzināšanas rēķinos par naudas sodu 10 % apmērā; šis naudas sods attiecas uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs ir godprātīgs. Šajā kontekstā uzņēmums *Umicore* arī precizē, ka ir sadarbojies ar Itālijas tiesu iestādēm, kas, būdamas pārliecinātas par *Umicore* godprātību, neesot uzsākušas tiesvedību.

(120) *Umicore* arī uzsver, ka, pēc uzņēmuma domām, jāiestājas Itālijas atbildībai, jo Itālija neizņēma fiktīvo Itālijas uzņēmumu PVN numurus, tiklīdz Itālijas nodokļu iestādes atklāja nelikumības.

(121) Uzņēmums arī apgalvo, ka citi konkurējošie sudraba ražotāji no citām dalībvalstīm veica piegādes tiem pašiem Šveices un Itālijas starpniekiem tādos pašos apstākļos un pie tādiem pašiem nosacījumiem, kādi attiecās uz *Umicore* veiktajām piegādēm, bet šo abu valstu nodokļu administrācijas neapstrīdēja šīs piegādes. Tāpēc būtu nepieņemami uzskatīt, ka uzņēmums *Umicore*, kas samaksāja summu BEF 423 miljonu apmērā (EUR 10 485 896), ir saņēmis valsts atbalstu, lai gan pret pārējiem konkurentu uzņēmumiem netiek veikta tiesvedība.

(122) Visbeidzot *Umicore* pievienojas Beļģijas piezīmēm, ka saskaņā ar Beļģijas likumdošanu izlīdzināšanas rēķina mērķis – pretēji apgrūtinājumam – nav radīt PVN parādu.

## ĪNI procedūra

- (123) Attiecībā uz tādu vienošanos likumību un derīgumu, kas noslēgtas starp administrāciju un nodokļu maksātājiem PVN jomā, *Umicore* izskata argumentus, kas līdzinās Beļģijas argumentiem. Iesaistītā puse atgādina, ka šādas vienošanās var attiekties tikai uz jautājumiem par faktiem, piemēram, pārvadājumu pierādīšana, ja notiek piegādes Kopienas teritorijā (un no tā izrietošā apliekamā bāze). Šajā kontekstā *Umicore* precizē, ka šādu vienošanos slēgšana ir ļoti izplatīta arī ĪNI dienestu līmenī <sup>(41)</sup>.
- (124) Ieinteresētā puse arī precizē, ka administratīvo sodu atlaižu derīgumu un likumību apmaiņā pret nodokļa maksātāja piekrišanu attiecībā uz summu apstiprina tiesu prakse <sup>(42)</sup>.
- (125) Visbeidzot, par nodokļu atskaitīšanas no maksājāmās summas ņemšanu vērā, *Umicore* uzsver, ka:
- ĪNI ir kompetence ne tikai PVN jomā, bet arī ieņēmumu nodokļu jomā,
- tā vietā, lai pieprasītu, lai *Umicore* maksā bruto summu pirms ienākuma nodokļa nomaksas, ko var fiskāli atskaitīt, ĪNI piekrita tam, ka tiek maksāta neto summa jau pēc nodokļu nomaksas, protams, ar vienošanās minēto nosacījumu, ka šī (neto) summa nav fiskāli atskaitāma. Un pretī *Umicore* piekrita samaksāt (neto) summu ļoti īsā termiņā (nedēļas laikā), kas nav neviena piemērojama likumdošanas nosacījuma pārkāpums.
- (126) *Umicore* uzskata, ka summa BEF 423 miljonu apmērā ir PVN summa par 1995. un 1996. gadu un ka ĪNI atbrīvoja *Umicore* no kavējuma procentu nomaksas atbilstoši PVN kodeksa 84.a pantam un no proporcionālās soda naudas (10 %) nomaksas atbilstoši Reģenta lēmuma 9. pantam.
- (127) Attiecībā uz paliekošā PVN parāda BEF 708 miljonu apmērā samazināšanu līdz BEF 423 miljoniem *Umicore* uzsver, ka šo atskaitīšanu pamato tas, ka PVN kredīts,

kas izriet no PVN uzrādīšanas *Umicore* rēķinos Itālijas un Šveices pircējiem, paliks nesamaksāts un tāpēc būs fiskāli atskaitāms.

- (128) Attiecībā uz 1997. un 1998. gadu *Umicore* precizē, ka pēc 1999. gada 30. aprīļa izlīdzināšanas rēķina netika veiktas nekādas darbības, jo nodokļa maksātājs bija pierādījis, ka attiecīgos darījumus varēja atbrīvot no aplikšanas ar PVN, pamatojoties uz PVN kodeksa 39.a pantu.

## Par priekšrocības pastāvēšanu

- (129) *Umicore* uzskata, ka apstrīdētā vienošanās par nodokļiem nav uzskatāma par priekšrocību LESD izpratnē un līdz ar to nevar būt runa par valsts atbalsta jēdzienu. Jo īpaši *Umicore* apstrīd Komisijas apgalvojumu, ka minētā vienošanās par nodokļiem ir nostādījusi uzņēmumu izdevīgākā finansiālā situācijā nekā citus nodokļu maksātājus.
- (130) Pirmkārt, *Umicore* precizē, ka patiesībā tieši ĪNI novērtēja, ka vienošanās par nodokļiem valsts kasei ir daudz izdevīgāka nekā tiesvedība, kuras gala rezultāts varētu būt neizdevīgāks.
- (131) Otrkārt, iespēja noslēgt vienošanos par nodokļiem vienoties pārrunu ceļā pati par sevi nav kvalificējama kā specifiska priekšrocība *Umicore* labā, jo vispārīgi šādas vienošanās ir pieejamas visiem PVN maksātājiem un tā ir izplatīta un normāla prakse PVN jomā.
- (132) Treškārt, darījumu vienošanās pati par sevi nepiešķir nekādas priekšrocības, uz ko varētu attiecināt noteikumus par valsts atbalstu. Jebkurš lēmums vienoties pārrunu ceļā jau savā definīcijā ietver to, ka katrai pusei ir jāizvērtē riski starp noteiktu un tūlītēju maksājumu un pieļaujamo vai iespējamo strīda rezultātu pēc tiesvedības.
- (133) Tāpēc, pēc *Umicore* domām, būtu maldinoši kvalificēt darījuma noteikumus kā "priekšrocības" piešķiršus, izņemot ārkārtas situācijas, kur viena puse no darījuma iegūtu redzami izdevīgāku rezultātu par to, ko tā varētu iegūt tiesvedības ceļā.
- (134) Pēc *Umicore* domām, Komisija paredz, ka, ja nodokļu konflikts būtu bijis tiesāts Beļģijas tiesas iestādēs kā administratīva lēmuma pārsūdzība, attiecīgais tiesnesis pavisam noteikti būtu piespriedis *Umicore* samaksāt summu, kas būtu daudz lielāka par to, kura izriet no

<sup>(41)</sup> *Umicore* atsaucas uz ĪNI statistiku, saskaņā ar kuru 22 % no PVN papildu summas, kas izriet no apgrozījuma pieauguma laikā no 2000. gada līdz 2002. gadam, tika noteikti, atsaucoties uz vienošanos ar parādnieku.

<sup>(42)</sup> Namīras pilsētas tiesa, 10.01.91, FJ.F, 91/204: "Nodokļu administrācija un nodokļu maksātājs var vienoties par apliekamo bāzi PVN jomā. Piemērojamo normatīvo un likumdošanas aktu nosacījumi paredz, ka, vienojoties par darījumu attiecībā uz ar nodokli apliekamo bāzi, nodokļu maksātājs arī pieprasa, lai tiek samazinātas soda naudas. Tādējādi šī darbība būtībā atbilst tāda darījuma definīcijai, kura galvenā īpašība ir savstarpēju kompromisu pastāvēšana, ko izmanto abas puses. Nodokļu maksātāja kompromiss konkrētajā gadījumā ir vienošanās, ko viņš noslēdz par ar nodokli apliekamo bāzi, kas izriet no izlīdzināšanas rēķina pēc kontroles. Nodokļu administrācijas kompromiss savukārt ir likumīgo soda naudu, kas saistītas ar vienošanos par apliekamās bāzes noteikšanu, samazināšana."

vienošanās starp ĪNI un *Umicore*. Bet, lai nonāktu pie šāda secinājuma, Komisijai ar savu vērtējumu būtu jāizstāj valsts administrācijas vai pat valsts tiesneša vērtējums.

(135) Ceturtkārt, *Umicore* atsauca uz “*Déménagements-Manuten-tion Transport SA*” lietu<sup>(43)</sup> (“DMT”), kurā Kopienas tiesa uzskatīja, ka piešķirot attiecīgajam uzņēmumam maksājumu atvieglojumus, ONSS<sup>(44)</sup> bija publiskais kreditors, kas līdzīgi privātam kreditoram grib panākt parāda summu apmaksu, ko viņam ir parādā debitors, kam ir finansiālas grūtības. Tiesa vēlāk nolēma, ka valsts tiesai ir jānosaka, vai šie maksājumu atvieglojumi bija daudz lielāki par tiem, ko šim uzņēmumam būtu piešķīris privāts kreditors.

(136) Atsaucoties uz šo Tiesas argumentāciju, *Umicore* uzskata, ka tieši ĪNI līdzīgi publiskam kreditoram, kas tāpat kā privāts kreditors grib panākt parāda summu apmaksu, izvēlējas tūlītēju neto summas apmaksu, nevis bruto summas apmaksu, kas nodrošināja to, ka ĪNI droši un ļoti ātri piedzina līdzekļus. Šāda attieksme tātad ir ekonomiski racionāla un piesardzīga un to var pielīdzināt attieksmei, ko ieturētu hipotētisks privāts kreditors, kas atrastos tādā pašā situācijā.

#### Par selektivitāti

(137) Šajā gadījumā *Umicore* uzskata, ka selektivitātes kritērijs nepastāv, jo apstrīdētā vienošanās par nodokļiem ir uzskatāma tikai par vispārēju, visiem nodokļu maksātājiem, kas ir tādā pašā situācijā, pieejama režīma konkrētu attiecināšanu uz PVN maksātāju un ka ĪNI, kad tā slēdz vienošanos, nepielieto īpašas attieksmes tiesības.

(138) Pat pieņemot, ka apstrīdētais pasākums tiek uzskatīts par selektīvu, to tik un tā pamato sistēmas būtība un ekonomika. Pēc *Umicore* domām, pat selektīvs nodokļu pasākums ir jāuzskata par tādu, kas nepiešķir priekšrocības, ja tiek pierādīts, ka pasākums veicina nodokļa piedzišanas efektivitāti<sup>(45)</sup>. Šajā konkrētajā gadījumā *Umicore* uzskata,

ka pasākumu pamato sistēmas būtība un ekonomika, jo panāktā vienošanās veicināja nodokļa efektīvu piedzišanu<sup>(46)</sup>.

#### Varas ļaunprātīga izmantošana

(139) *Umicore* apgalvo, ka valsts atbalsta jēdziena interpretācijā iekļaujot vienošanos par nodokļiem, kas tika noslēgta ar ĪNI, Komisija neizbēgami tiktu novesta pie savu pilnvaru pārkāpšanas, jo tā piesavinātos kompetenci netiešo nodokļu piedzišanas ziņā, kuras tai nav, un novestu pie nacionālo tiesnešu prerogatīvu uzurpēšanas, jo tikai viņi ir kompetenti izšķirt nodokļu strīdu.

#### Konkurences un tirdzniecības ietekmēšanas neesamība

(140) *Umicore* norāda, ka ir samaksājis ievērojamu summu ĪNI, lai gan citi konkurējošie citu dalībvalstu sudraba ražotāji nav maksājuši PVN, soda naudu vai procentus par piegādēm, kas ir veiktas identiskos apstākļos un nosacījumos.

(141) Šajā kontekstā *Umicore* uzskata, ka apstrīdētais pasākums acīmredzami nevarēja stiprināt uzņēmuma pozīciju konkurentu vidū konkrētajā tirgū, proti, sudraba graudiņu tirdzniecības tirgū. Līdz ar to *Umicore* secina, ka ar ĪNI noslēgtā vienošanās neietekmē ne konkurenci, ne tirdzniecību starp dalībvalstīm un ka tādējādi šajā gadījumā Līguma 107. panta 1. apakšpunkta piemērošana ir izslēgta.

#### V.2. Anonīmā trešā persona

(142) 2002. gada 15. februārī anonīma trešā persona nosūtīja Komisijai Beļģijas finanšu ministram adresētas vēstules kopiju, kurā ir juridiski analizēta vienošanās ar *Umicore*, kā arī attiecīgie darījumi.

(143) Savā vēstulē anonīmā trešā persona uzsver, ka a) vienošanās starp ĪNI un *Umicore* mērķis esot bijis pārkvalificēt to PVN summu, kas bija jāmaksā kā parāds, tādējādi pārkāpjot Beļģijas konstitūcijas 10. un 172. pantu un PVN kodeksa 84. pantu; b) uzņēmuma ienākuma nodokļa ietekmes ņemšana vērā, lai noteiktu maksājamo PVN summu vai soda naudas summu, būtu nelegāla, un c) (PVN summai) proporcionāla naudas soda piemērošana, nepieprasot paša PVN apmaksu, būtu nelōgiska.

<sup>(43)</sup> Lēmums, 29.06.1999., *DM Transport*, C-256/97, *Recueil* 1999. g., I – 3913. lpp. “*DM Transport*” bija parādā Beļģijas Nacionālajam sociālās apdrošināšanas birojam (ONSS) BEF 18,1 miljonu, ko sastādīja aprēķinātais sociālais nodoklis no algotu darbinieku algām un darba devēju algām. Atbilstoši Beļģijas likumdošanai darba devējs, kas nemaksā sociālā nodokļa iemaksas laicīgi, var tikt sodīts ar maksājāmā nodokļa palielināšanu un ar kriminālsodu. Tomēr tiek pieļauts, ka ONSS var pagarināt termiņu, kurā jāveic šīs iemaksas. Ņemot vērā, ka maksājumu atvieglojumi bija ļāvuši maksātnešpējīgam uzņēmumam pastāvēt mākslīgā veidā, Briseles tirdzniecības tiesa uzdeva Kopienas Tiesai prejudiciālu jautājumu, lai noteiktu, vai šādi maksājumu atvieglojumi ir uzskatāmi par valsts atbalstu.

<sup>(44)</sup> Nacionālais sociālās apdrošināšanas birojs Beļģijā.

<sup>(45)</sup> Lēmums, 06.03.02., *Diputación Foral de Álava e.a.*, T-127/99, *Recueil* 2002. g., II – 1275. lpp., 164.–166. punkts.

<sup>(46)</sup> Šajā sakarā *Umicore* atsauca uz Komisijas paziņojuma par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai 26. punktu (OV C 384, 10.12.1998., 3. lpp.) saskaņā ar kuru “nodokļu sistēmas mērķis ir iekasēt ieņēmumus, lai finansētu valsts izdevumus”.

## VI. BEĻĢIJAS REAKCIJA UZ IEINTERESĒTO PERSONU KOMENTĀRIEM

(144) Beļģija uzskata, ka *Umicore* nostāja vispārīgi apstiprina Beļģijas nostāju apstrīdētās procedūras gadījumā, jo īpaši attiecībā uz formālas koriģēšanas procedūras neesību attiecībā uz PVN, attiecībā uz izlīdzināšanas rēķina, ko ar parakstu nav apstiprinājis nodokļa maksātājs, juridiskās vērtības neesamību, attiecībā uz vienošanās par nodokļiem likumību un šādu vienošanos pieejamību visiem maksātājiem, un vispārīgāk attiecībā uz tādu elementu trūkumu, kas ļauj konstatēt valsts atbalsta pastāvēšanu.

(145) Attiecībā uz 2004. gada 1. oktobra anonīmo vēstuli Beļģija uzskata, ka šī vēstule nesatur nevienu specifisku novērojumu par valsts atbalsta procedūru un tāpēc šo vēstuli nevar ņemt vērā.

## VII. BEĻĢIJAS SNIEGTĀS PAPILDU ZIŅAS

(146) Pēc to dokumentu atgūšanas, ko bija izņēmušas tiesu iestādes, Beļģija iesniedza Komisijai virkni ziņu un dokumentu par darījumiem, kas izraisīja šo procedūru.

(147) Attiecībā uz pārdošanu Itālijas klientiem, Beļģija iesniedza dokumentus, uz kuru pamata esot ticis izlemts piešķirt PVN kodeksa 39.a pantā paredzēto atbrīvojumu. Minētie dokumenti satur *Umicore* piestādītus rēķinus, rēķinus par transportu un dažādus citus transporta dokumentus.

(148) Attiecībā uz piegādēm Šveices klientiem, Beļģija iesniedza arī virkni dokumentu, kuru mērķis ir pierādīt preču tiešu transportu uz Itāliju. Pēc Beļģijas domām, Šveices uzņēmumu loma esot aprobežojusies ar finansiālām darbībām pirkumu un transporta ziņā.

(149) Attiecībā uz piegādēm, kas tika veiktas 1997. un 1998. gadā, Beļģija precizēja, ka sākumā 1995. un 1996. gadiem plānotā izlīdzināšana tika atkārtota arī nākamajos gados. Beļģija piebilst, ka ĪNI inspektori paši ļoti ātri pārtrauca izlīdzināšanu šim periodam. Lai to apstiprinātu, Beļģija iesniedza iekšējo vēstuli kopijas, pierādot, ka attiecīgie inspektori tiešām bija pārtraukuši plānoto nodokļu piemērošanu.

## VIII. ATBALSTA IZVĒRTĒŠANA

(150) Saskaņā ar LESD 107. panta 1. apakšpunktu "ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm".

(151) Pasākuma kvalificēšana par valsts atbalstu nozīmē, ka ir jāievēro tālāk minētie kumulatīvie nosacījumi, proti: 1) minētais pasākums piešķir priekšrocības, izmantojot

valsts resursus, 2) šīs priekšrocības ir selektīvas un 3) konkrētais pasākums izkropļo vai draud izkropļot konkurenci un var iespaidot tirdzniecību starp dalībvalstīm.

(152) Tāpat ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atbalsta jēdziens aptver ne tikai pozitīvus pakalpojumus, piemēram, subsīdijas, bet arī pasākumus, kas dažādās formās atvieglo izdevumu nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, piemēram, atbrīvojumi no nodokļu maksāšanas vai nodokļu atvieglojumi<sup>(47)</sup>.

### VIII.1. Iepriekšējas piezīmes

(153) No sākuma ir jākonstatē, ka darījumu vienošanās ar nodokļu maksātājiem ir uzskatāmas par Beļģijas nodokļu administrācijas ierastu praksi, un attiecībā uz PVN jomu tās ir skaidri paredzētas PVN kodeksa 84. pantā. Šis lēmums neapstrīd šādu vienošanos, kas ļauj izvairīties no daudziem strīdiem, lietderību.

(154) Tiek atgādināts, ka Beļģijas administratīvās instrukcijas attiecīgajā jomā paredz, ka darījuma noslēgšana ar nodokļa maksātāju pārsvarā nozīmē to, ka abas puses piekrit kompromisiem. Tomēr saskaņā ar PVN kodeksa 84. pantu šādi darījumi ir iespējami, ciktāl tie nenozīmē atbrīvojumu no nodokļa nomaksas vai nodokļa mazināšanu. Tātad saskaņā ar šo principu darījums nevar attiekties uz nodokļa summu, kas izriet no konstatētajiem faktiem, bet var attiekties uz *de facto* jautājumiem.

(155) Šajā kontekstā Komisija uzskata, ka darījumu vienošanās starp PVN maksātāju un Beļģijas nodokļu administrāciju var novest pie ekonomiskas priekšrocības pastāvēšanas tikai šādos gadījumos:

— ja kompromisi, kam piekritusi administrācija, ir acīmredzami neproporcionāli kompromisiem, kam piekritis nodokļa maksātājs, ņemot vērā lietas apstākļus, un ja administrācija acīmredzami nepiemēro vienādi labvēlīgu attieksmi citiem nodokļu maksātājiem, kuri ir līdzīgā situācijā,

— ja ir jāapšaubā vienošanās likumība, piemēram, ja apmaksājamā nodokļa summa ir samazināta pretrunā ar PVN kodeksa 84. pantu (atbrīvojums no nodokļa nomaksas vai nodokļa summas samazināšana attiecībā uz *de facto* jautājumu).

(156) Līdz ar to ir jāizskata, vai starp ĪNI un *Umicore* noslēgtais darījums atbilst augstākminētajiem noteikumiem.

<sup>(47)</sup> Skatīt Tiesas 1994. gada 15. marta spriedumus lietā Nr. C-387/92, *Banco Exterior de España*, Recueil 1994., I-877. lpp., 13. punkts; 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā Nr. C-143/99, *Adria Wien Pipeline GmbH*, Recueil 2001., I-8365. lpp., 38. punkts; 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā Nr. C-53/00, *Ferring*, Recueil 2001., I-9067. lpp., 15. punkts; 2005. gada 3. marta spriedumu lietā Nr. C-172/03, *Heiser*, Krājums 2005., I-1627. lpp., 36. punkts; 2006. gada 22. jūnija spriedumu apvienotajās lietās Nr. C-182/03 un Nr. C-217/03, *Forum 187 ASBL*, Krājums 2003., I-6887. lpp., 86. punkts.

### VIII.2. Par priekšrocības pastāvēšanu

(157) No sākuma ir jāpārbauda, vai pasākums tā saņēmējam sniedz priekšrocību, kas atvieglo to nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu<sup>(48)</sup>. Šajā gadījumā tas nozīmē, ka ir jānosaka, vai apstrīdētais darījums tika noslēgts nelikumīgi vai uz neproporcionālu kompromisu pamata no nodokļu administrācijas puses.

#### VIII.2.1. Par procedūras pareizu norisi

(158) Savā uzsākšanas lēmumā Komisija uzskata, ka nodokļu iestāžu veikto procedūru var uzskatīt par atkāpi no ierastās PVN parāda noteikšanas un likvidēšanas procedūras, jo vienošanās tekstā nav minēts juridiskais pamats, un, tā kā nodokļa maksātājs nav devis savu piekrišanu, administrācijai būtu vajadzējis sastādīt pieprasījuma vēstuli un palielināt soda naudu par 50 %.

(159) Kā jau minēts 39. apsvērumā, paziņojuma par izlīdzināšanu nosūtīšana Beļģijas nodokļu iestādēs ir ierasta prakse attiecībā uz PVN, lai nodrošinātu, ka tiek ievēroti pamatprincipi, piemēram, aizstāvības tiesības. Līdz ar to abi paziņojumi par izlīdzināšanu, ko ĪNI adresēja uzņēmumam *Umicore*, ir jāuzskata par nodokļu iestāžu iepriekšējiem brīdinājumiem un nevis par PVN iekasējumu izraisīto darbību.

(160) Turklāt iespēja noslēgt darījumu vienošanos ar nodokļa maksātājiem ir skaidri noteikta Beļģijas PVN kodeksā, un tā ir jāuzskata par Beļģijas nodokļu iestāžu ierastu praksi. Tomēr šīm iestādēm ir jāievēro princips, saskaņā ar kuru šādi darījumi nevar izraisīt ne atbrīvojumu no nodokļa parāda, ne parāda mazināšanu. Principā šādi darījumi notiek situācijās, kad nodokļu iestādes vēlas izvairīties no tiesvedības ar nodokļa maksātāju par faktiem, kas nav skaidri noteikti.

(161) Turklāt ir jākonstatē, ka nodokļu iestādēm nav pienākuma adresēt pieprasījuma vēstuli gadījumā, ja administrācija nav varējusi panākt nodokļa maksātāja piekrišanu izlīdzināšanas paziņojumā minētajai nodokļu piemērošanai. Gluži otrādi, gadījumā, ja pastāv šaubas par attie-

cīgajiem faktiem, kompetentās iestādes vienmēr var mēģināt noslēgt vienošanos ar nodokļa maksātāju.

(162) Visbeidzot no likumdošanas tekstu analīzes izriet arī tas, ka neviens noteikums neparedz Beļģijas nodokļu iestāžu pienākumu speciāli minēt juridisko pamatu šajās minētajās vienošanās.

(163) Tātad Komisijai, pamatojoties uz šajā lēmumā aprakstītā juridiskā konteksta, jāsecina, ka procedūra, ko nodokļu iestādes ir piemērojušas *Umicore*, ir noritējusi saskaņā ar spēkā esošajiem noteikumiem un praksi un tā nav atkāpe no procedūras ierastās norises.

(164) Pēc tam ir jāanalizē apstrīdētie darījumi, ņemot vērā iepriekš sniegtos novērojumus, lai noteiktu priekšrocības iespējamo pastāvēšanu. Sekojošā argumentācija balstās uz divu atsevišķu periodu analīzi, kur pirmais periods attiecas uz 1995. un 1996. gadu, uz kuriem attiecas nodokļu iestāžu veikta izlīdzināšana, bet otrais periods attiecas uz 1997. un 1998. gadu, attiecībā uz kuriem nodokļu piemērošana tika pavisam pārtraukta.

#### VIII.2.2. 1995. un 1996. gada periods

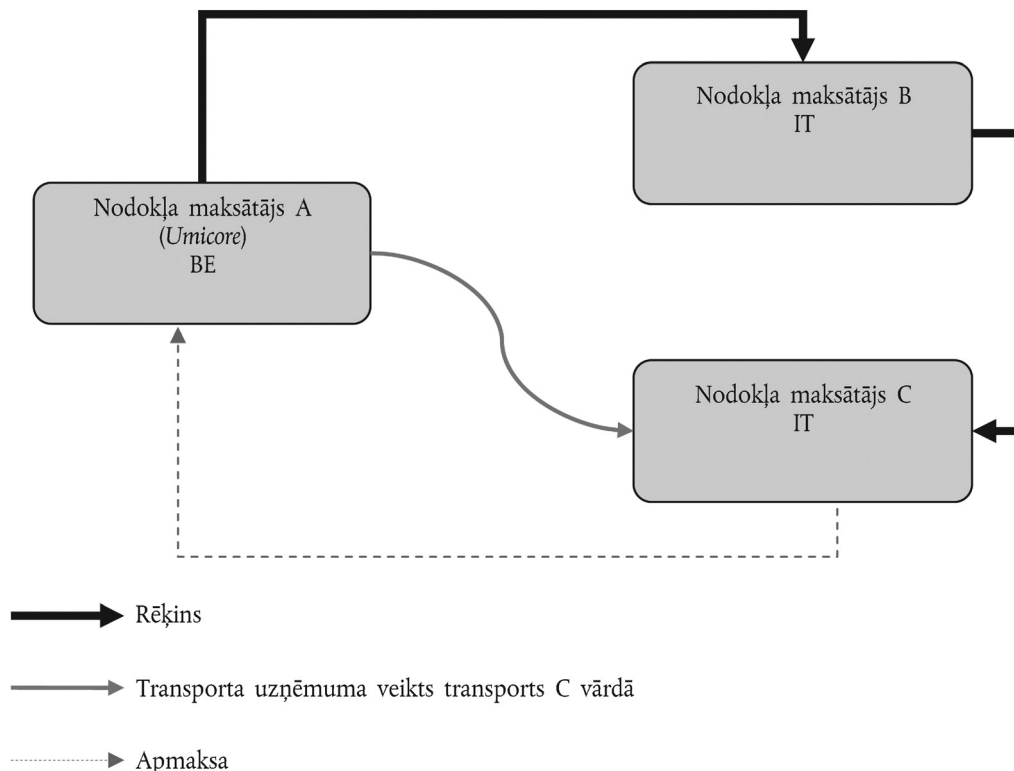
(165) Attiecībā uz 1995. un 1996. gada periodu, lai noteiktu priekšrocības iespējamo pastāvēšanu, ir jāanalizē trīs dažādu veidu darījumi, uz kuriem attiecās koriģēšanas projekts, kas tika paziņots *Umicore* 1998. gada 30. novembrī. Šīs analīzes mērķis ir identificēt katram darījumu veidam minimālās PVN, soda naudas un kavējuma soda procentu summas, ko Beļģijas nodokļu iestādēm būtu bijis jāaprēķina, pamatojoties uz faktu saprātīgu interpretāciju, nepiekrītot pārmērīgiem kompromisiem un nepiemērojot nepareizi PVN noteikumus.

#### 1. Preču piegādes Itālijas klientiem

(166) Šajā pirmajā situācijā darījumi attiecās uz sudraba piegādēm "ex works", kas tika veikti laikā no 1995. gada februāra līdz 1996. gada februārim pēc šādas shēmas:

<sup>(48)</sup> Skatīt augstākminēto 1998. gada paziņojuma 9. punktu, zemsvītras piezīmi Nr. 46.





(167) *Umicore* piestādīja rēķinus par precēm Itālijas uzņēmumam “B”<sup>(49)</sup>, kam ir šis dalībvalsts piešķirts PVN numurs. Šis uzņēmums piestādīja rēķinus par tām pašām precēm klientam “C”, kas arī atrodas Itālijā un kam arī jāmaksā PVN. Preču transportu pasūtīja nodokļa maksātājs C, un transports notika tieši no ražošanas vietas Beļģijā uz Itāliju. Lielāko daļu rēķinu, ko *Umicore* piestādīja savam klientam B, apmaksāja nodokļa maksātājs C.

(168) Rēķini, ko *Umicore* sūtīja “B”, tika sastādīti, piemērojot PVN kodeksa 39.a pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Izskatot *pro forma* rēķinus, kas tika iegūti, sadarbojoties ar Itālijas nodokļu iestādēm, ir redzams, ka preču adresāts bija nodokļa maksātājs C.

(169) Savā 1998. gada 30. novembra izlīdzināšanas rēķinā ĪNI sākumā uzskatīja, ka transporta kritērijs, lai piegādes Kopienas teritorijā atbrīvotu no nodokļa, netika ievērots, jo transporta pakalpojums tika sniegts nākamā klienta vārdā (un nevis pārdevēja vai pircēja vārdā, kā to paredz PVN kodeksa 39.a pants). Uz šī pamata administrācija secināja, ka darījums starp *Umicore* un klientu B bija piegāde bez transporta un tādējādi tai nevarēja piemērot PVN kodeksa 39.a pantā noteikto atbrīvojumu no nodokļa.

(170) Informācija, ko Komisijai iesniedza Beļģija un *Umicore*, tomēr pierāda, ka Beļģijas nodokļu iestādes varēja pamatoti apšaubīt *Umicore* un uzņēmuma B darījuma istumu. Var novērot, ka:

— Itālijas nodokļu iestāžu sniegtās informācijas mērķis bija pierādīt, ka uzņēmumu B var uzskatīt par trūkstošo tirgotāju, kura loma aprobežojās tikai ar rēķinu piestādīšanu, kuros tika iekļauts PVN, un pēc tam pazušānu, nepildot savas nodokļu saistības, ieskaitot PVN nomaksu Itālijas nodokļu iestādēm,

— ziņas, ko arī iesniedza tās pašas Itālijas nodokļu iestādes, uzrāda arī to, ka uzņēmuma B vienīgais administrators neuzrādās policijas reģistros,

— divi informācijas pieprasījumi, ko Beļģijas nodokļu iestādes nosūtīja saviem amata brāļiem Itālijā attiecīgi 1998. gada 26. augustā un 1999. gada 1. aprīlī, arī norāda uz to, ka Beļģijas nodokļu administrācijai bija nopietnas šaubas par uzņēmuma B pastāvēšanas istumu vēl pirms vienošanās noslēgšanas,

— preču transports uz Itāliju tika veikts nodokļa maksātāja C vārdā,

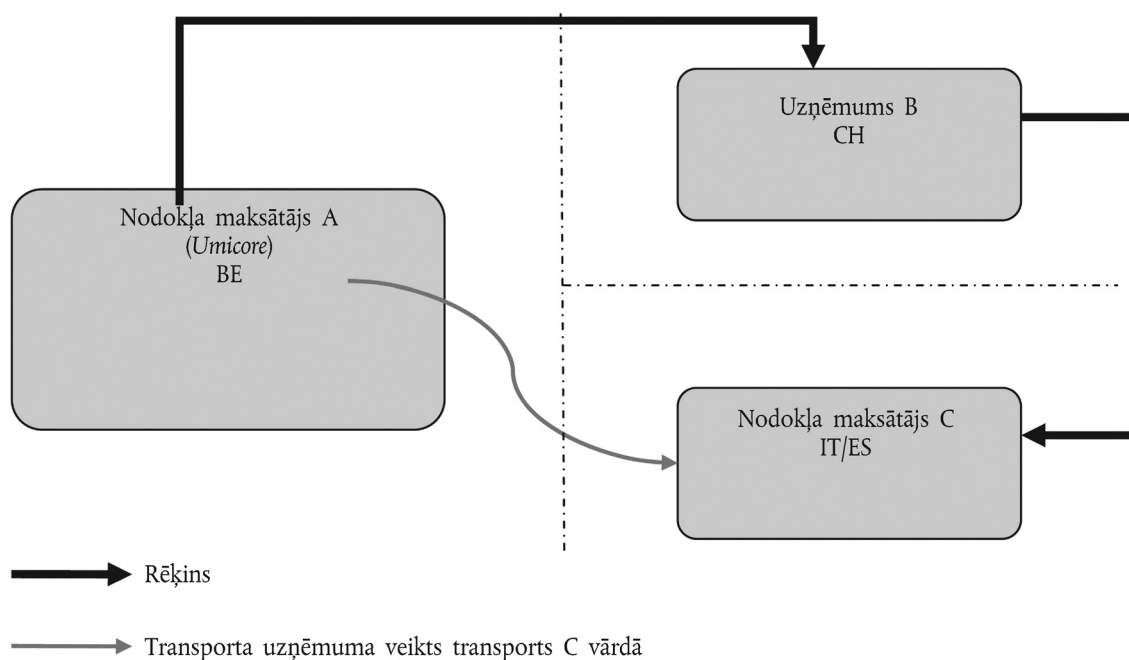
<sup>(49)</sup> “B” patiesībā attiecas uz diviem Itālijas uzņēmumiem.

- preces tika vestas tieši no ražošanas vietas Beļģijā uz noliktavu Itālijā, kur tās tika nodotas nodokļa maksātāja C rīcībā,
- lielāko daļu rēķinu, ko *Umicore* piestādīja uzņēmumam B, apmaksāja nodokļu maksātājs C,
- pamatojoties uz *Umicore* atbildīgo darbinieku paziņojumiem, kas ir citēti arī protokolā un kuru izvilcumi ir pārrakstīti izlīdzināšanas rēķinā, starp *Umicore* un uzņēmumu B nepastāvēja nekāds pamatlīgums,
- turpretī Itālijas nodokļu iestādes, kas inspekcijas ietvaros ieguva pilnu piekļuvi uzņēmuma C grāmatvedībai, neapšaubā uzņēmuma C pastāvēšanu.
- (171) Katra šī konstatācija atsevišķi, visticamāk, nav pietiekams pierādījums starp *Umicore* un uzņēmumu B notikušās tirdzniecības fiktīvajam raksturam. Tomēr visas šīs konstatācijas kopā var radīt noteiktas šaubas par tirdzniecību, kas notikusi starp *Umicore* un uzņēmumu B. Tātad Beļģijas nodokļu iestādēm, kas bija informētas par aizdomām saistībā ar tirgotāja B aktivitātes īsto pastāvēšanu pirms vienošanās noslēgšanas ar uzņēmumu *Umicore* 2000. gada 21. decembrī, bija laiks izvērtēt darījumu īstumu un iespējamu pārkvalifikāciju.
- (172) Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Kasācijas tiesas pastāvīgo judikatūru Beļģijā, nodoklim jāpamatojas uz faktu īstumu<sup>(50)</sup>. Tātad Beļģijas nodokļu administrācijai principā ir jābalsta aplikšana ar nodokli nevis uz redzamajiem darījumiem, ko nodokļa maksātājs ir uzrādījis, lai pamatotu iespējamu atbrīvojumu no nodokļa nomaksas, bet uz īstajiem darījumiem, kas izriet no pušu īstajiem nodomiem.
- (173) Ja no Beļģijas nodokļu administrācijas rīcībā esošās informācijas izriet, ka pārdošana starp A un B ir fiktīva un ka īstā pārdošana (kas nozīmē nodot tiesības rīkoties ar precī) patiesībā ir notikusi attiecībās starp A un C, šīm iestādēm bija tiesības pārkvalificēt preces piegādi starp A un B kā preces piegādi starp A un C un piemērot šim pārkvalificētajam darījumam ar PVN saistītos noteikumus.
- (174) Apstākļi, ka krāpšana notika Itālijā caur trūkstošu tirgotāju, neļauj apšaubīt tiesības uz atbrīvojumu, ko varēja izmantot *Umicore* tāpēc, ka Beļģijas administrācija neapšaubīja šī uzņēmuma godprātību.
- (175) Tātad no augstākminētā izriet, ka Beļģijas nodokļu iestādes varēja likumīgi pārkvalificēt attiecīgos darījumus par piegādi Kopienas teritorijā starp *Umicore* un uzņēmumu C un šī pārkvalifikācija nebūtu neproporcionāls administrācijas kompromiss un nebūtu PVN noteikumu nepareizs pielietojums. Iestādes varēja piešķirt atbrīvojumu no PVN maksāšanas šādi pārkvalificētiem darījumiem, jo visi maksāšanas atbrīvojuma noteikumi bija ievēroti (ieskaitot transportu pircēja vārdā vai pircēja veiktu transportu).
- (176) Tāpēc ir jāizskata, i) vai Beļģijas nodokļu iestādēm bija tiesības piemērot soda naudu, balstoties uz PVN kodeksa 70. panta 2. apakšpunkta tādēļ, ka uz rēķiniem bija neprecīzas norādes, un ja jā, ii) kāda soda naudas summa bija jānosaka un iii) vai *Umicore* saņēma no administrācijas neproporcionālus kompromisus un vai nodokļu administrācija uzņēmumam *Umicore* likumu piemēroja nepareizi.
- (177) No sākuma ir jāatgādina, ka, ja informācija, kam jāuzrādās rēķinā par piegādi Kopienas teritorijā, ir neprecīza, Karaļa rīkojums Nr. 41 paredz soda naudu 100 % apmērā no nodokļa, kas jāmaksā par izskatāmajām darbībām. Tomēr, kā iepriekš skaidrots 45. un 46. apsvērumā, administratīvā soda piemērošana tiek pakļauta proporcionalitātes principam un atbilstoši 1831. gada 18. marta Reģenta lēmuma 9. pantam administrācijai ir tiesības neievērot burtiski soda naudu mērogi, ko paredz Karaļa rīkojums Nr. 41.
- (178) Šajā gadījumā nav izslēgts, ka soda nauda 100 % apmērā būtu bijusi neproporcionāla, ņemot vērā nodokļa maksātāja godprātību, ko administrācija neapšaubīja. Tāpat netiek arī izslēgts, ka strīda ar *Umicore* ietvaros Beļģijas nodokļu administrācija mēģinātu iegūt pēc iespējas lielākus ieņēmumus, tāpat kā kreditors mēģina optimizēt sava kredīta piedziņu. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka uz šādu praksi neattiecas LESD 107. pants, jo tā nerada neproporcionālus vai nelikumīgus kompromisus no administrācijas puses.
- (179) Ņemot vērā administrācijas rīcībā esošo izvērtēšanas brīvību šajā kontekstā, var pamatoti uzskatīt, ka darījumu vienošanās ietvaros administrācijai bija jānosaka soda naudas summa robežās starp 10 % un 50 %. No vienas puses 10 % likmi var uzskatīt par pieņemamu, atsaucoties uz 10 % likmi, ko paredz tabula G Karaļa rīkojumā Nr. 41. par pārkāpumiem, kas atrunāti PVN kodeksa 70. panta 1. apakšpunktā, kā arī atsaucoties uz soda naudu 10 % apmērā, kas minēta 1998. gada 30. novembra izlīdzināšanas rēķinā. No otras puses, 50 % likmi varētu uzskatīt par maksimālo piemērojamo likmi, ņemot vērā proporcionalitātes principu un darījumu vienošanās

<sup>(50)</sup> Šajā sakarā skatīt nodaļu II.2.

kontekstu. 50 % likmes piemērošanu pamato nesena Beļģijas Kasācijas tiesas judikatūra<sup>(51)</sup>. Ņemot vērā, ka šis pēdējais spriedums attiecas uz krimināllietu, var uzskatīt, ka šajā konkrētajā gadījumā, kur ir konstatēts, ka *Umicore* nebija krāpniecisku nodomu, 50 % likme ir maksimālais sliekšnis.

- (180) Tāpēc var secināt, ka, ņemot vērā konkrētās lietas apstākļus, soda naudu pamatoti varēja noteikt robežās starp BEF 33 238 698 (10 % × 332 386 976) un BEF 166 193 488 (50 % × 332 386 976).



- (183) Laikā starp 1996. gada februāri un 1996. gada oktobri *Umicore* piestādīja rēķinus par precēm Šveices uzņēmumam B<sup>(53)</sup>, kam nebija PVN reģistrācijas numurs nevienā dalībvalstī. Šveices uzņēmums pēc tam piestādīja rēķinus par precēm klientam C, kas ir PVN maksātājs Itālijā. Preču transports notika tieši no ražošanas vietas Beļģijā uz Itāliju. Pamatojoties uz Beļģijas iesniegtajiem dokumentiem, redzams, ka transportu pasūtīja uzņēmums C. Turklāt atsevišķos gadījumos preču cenu maksāja C tieši uzņēmumam *Umicore*, lai gan citos gadī-

jumos maksājumu veica uzņēmums B. Ir jāpiebilst, ka C patiesībā attiecas uz uzņēmumiem, ko Itālijas un Spānijas nodokļu iestādes uzskata par fiktīviem<sup>(54)</sup>.

- (184) Rēķini, ko *Umicore* adresēja Šveices uzņēmumam laikā no 1996. gada februāra līdz 1996. gada oktobrim, attiecas uz sudraba pārdošanu ar "ex works Hoboken" nosacījumiem un tajos ir minēti šādi uzraksti: "Eksports – atbrīvojums no PVN atbilstoši kodeksa 39. pantam".
- (185) Lai arī minētās piegādes *Umicore* veica, neapņēmot PVN, atsaucoties uz PVN kodeksa 39. pantu, ziņas, ko ĪNI ieguva no nodokļa maksātāja, kā arī no Beļģijas muitas un akcīzes nodokļa administrācijas, norāda, ka preču transportu veica uz Itāliju, neuzskatot to par eksportu.

<sup>(51)</sup> Kasācija, iepriekš minētie spriedumi no 12.09.2009. Tiesa apstiprināja, ka soda nauda 200 % apmērā ir neproporcionāla lietas apstākļiem un ka Apelācijas tiesa pamatoti bija samazinājusi naudas soda apmēru līdz 50 %.

<sup>(53)</sup> "B" patiesībā attiecas uz diviem Šveices uzņēmumiem.

<sup>(52)</sup> Šajā sakarā skatīt nodaļu II.2.

<sup>(54)</sup> "C" patiesībā attiecas uz tiem pašiem uzņēmumiem, uz ko attiecas "B" trešajā situācijā, kas aprakstīta nākamajā apsvērumā.

- (181) Tā kā selektīva priekšrocība būtu varējusi izrietēt tikai no neproporcionāliem kompromisiem no nodokļu administrācijas puses, lai noteiktu iespējamo priekšrocību, ir jāņem vērā tikai mazākā summa, proti, BEF 33 238 698. Principā šo summu var atskaitīt no ar uzņēmuma nodokli apliekamās bāzes<sup>(52)</sup>.

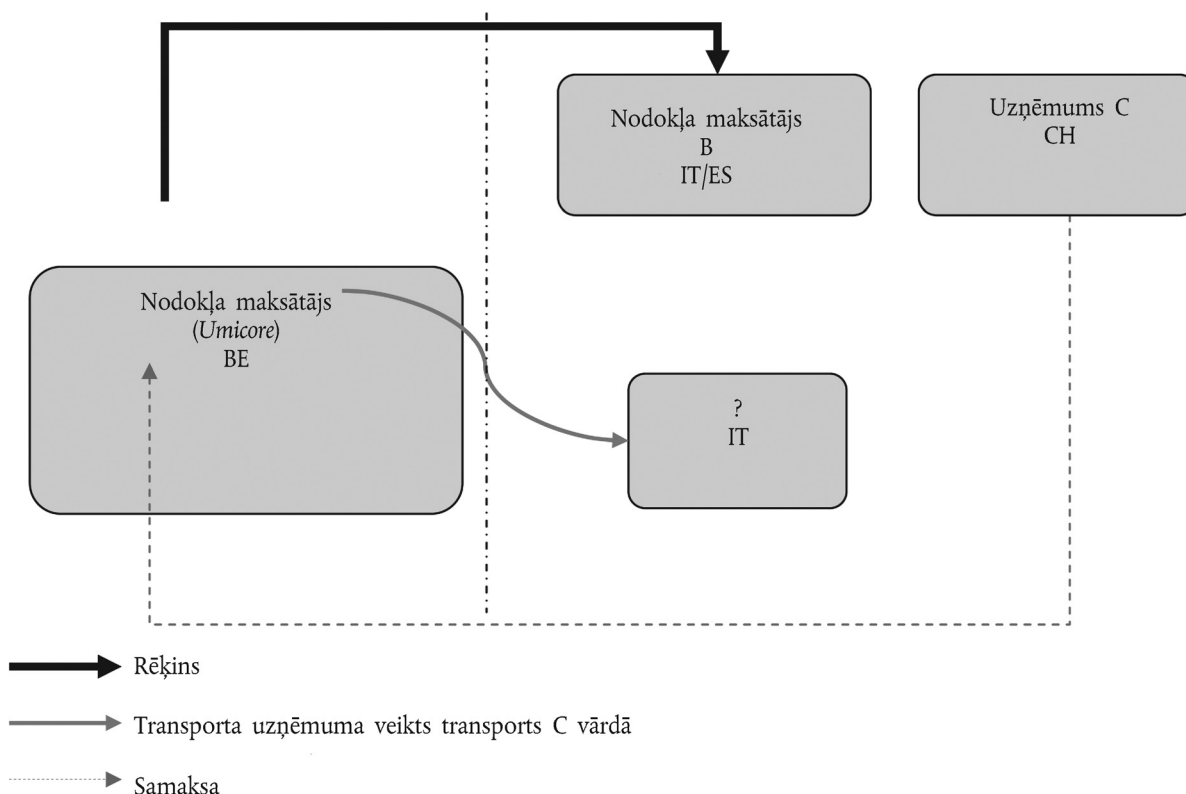
## 2. Preču piegādes Šveices klientiem

- (182) Otrajā situācijā strīdīgie darījumi ar Šveices klientiem parasti notika šādi:

- (186) Tā kā eksports nepastāv un līdz ar to nepastāv tiesības uz nodokļa atbrīvojumu atbilstoši PVN kodeksa 39. pantam, jautājums ir par to, vai Beļģijas nodokļu iestādēm būtu bijis jāsecina, ka darījumi starp *Umicore* un Šveices uzņēmumu bija fiktīvi, ka īstie darījumi notika starp *Umicore* un C un ka tieši tiem varēja piemērot PVN kodeksa 39.a pantā noteikto atbrīvojumu.
- (187) Savā 1998. gada 30. novembra izlīdzināšanas rēķinā ĪNI norādīja, ka atbrīvojuma kritēriji atbilstoši PVN kodeksa 39. pantam (eksports) nav izpildīti, jo netika uzrādīts neviens dokuments (jo īpaši eksporta deklarācija), kas pamatotu to, ka eksports ir noticis.
- (188) Uz šī pamata administrācija secināja, ka darījumiem starp *Umicore* un Šveices uzņēmumiem nevar piemērot atbrīvojumu uz PVN kodeksa 39. panta pamata, un tika paziņots, ka tie ir notikuši Beļģijā saskaņā ar PVN kodeksa 15. panta 7. apakšpunktu un tādējādi tika aplikti ar Beļģijas PVN saskaņā ar PVN kodeksa 2. pantu. Administrācija secināja, ka *Umicore* ir parādā PVN BEF 312 608 393 apmērā<sup>(55)</sup> (EUR 7 749 359), kā arī soda naudu 10 % apmērā no šīs summas.
- (189) 2000. gada 30. marta papildu atbildē uz izlīdzināšanas rēķiniem *Umicore* apgalvoja, ka "tagad ir konstatēts, ka izveidotais mehānisms bija fiktīvs, ko *Umicore* komerciālais dienests nevarēja zināt. Imports Šveicē nenotika un tāpēc ir būtiski uzsvērt, ka attiecībā uz šīm lietām tāpat kā uz citām, piegāžu uz Itāliju īstums netiek apšaubīts."
- (190) Cita starpā *pro forma* rēķinos, ko *Umicore* adresēja saviem Šveices klientiem, preces saņēmēja – Itālijas nodokļa maksātāja nosaukums ir minēts atklāti, un šī klienta identitāti apstiprina transporta vēstules, ko sastādījis pārvadātājs.
- (191) Attiecīgo darījumu pārkvalificēšana par piegādēm Kopienas teritorijā starp *Umicore* un C nav iespējama šādu iemeslu dēļ:
- vienošanās noslēgšanas brīdī Beļģijas administrācija jau bija informēta, ka C patiesībā ir organizācijas,
- ko Itālijas un Spānijas nodokļu iestādes uzskatīja par fiktīviem uzņēmumiem,
- Šveices uzņēmumu pastāvēšanas īstums nevienā brīdī netika apšaubīts ne no Beļģijas, ne Itālijas nodokļu iestāžu puses, ne no *Umicore* puses,
- uzņēmums *Umicore* nevarēja nezināt, ka tam nav tiesību piemērot PVN kodeksa 39. pantā paredzēto atbrīvojumu (PVN atbrīvojums eksportam) preču eksporta neesamības gadījumā.
- (192) No tā izriet, ka attiecīgajiem darījumiem nevarēja piemērot PVN atbrīvojumu, pamatojoties uz PVN kodeksa 39. pantu (jo nav eksporta), ne PVN atbrīvojumu uz PVN kodeksa 39.a panta pamata. Minētie darījumi bija jāanalizē kā preču piegādes bez transporta, uz kurām nevar attiecināt PVN atbrīvojumu. Tātad no PVN kodeksa 15. panta 2. un 7. apakšpunkta un PVN kodeksa 2. panta piemērošanas izriet, ka *Umicore* bija parādā PVN summu BEF 312 608 393 apmērā (EUR 7 749 359). Turklāt šai summai bija jāpiemēro arī soda nauda 10 % apmērā, proti, BEF 31 260 839 apmērā saskaņā ar Karaļa rīkojuma Nr. 41 1. panta 1. apakšpunktu. Neviens šī lietas dokuments neļauj Komisijai domāt, ka šī 10 % likme radītu proporcionalitātes principa piemērošanas problēmu<sup>(56)</sup>.
- (193) Saskaņā ar piemērojamiem nodokļu noteikumiem papildu PVN summa, kas jāmaksā nodokļa maksātājam un par ko nav piestādīts rēķins klientam, ir jāuzskata par atskaitāmiem izdevumiem, lai noteiktu ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo bāzi. Administratīvais sods arī ir no uzņēmuma ienākuma nodokļa atskaitāmi izdevumi.
3. Preču piegādes Itālijas un Spānijas klientiem
- (194) Laikā no 1996. gada februāra līdz 1996. gada oktobrim strīdīgie darījumi ar šiem klientiem notika pēc šādas shēmas:

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

<sup>(56)</sup> Gadījumos, kad piemēro 70. panta 1. apakšpunktu, 10 % likme ir nodokļu iestāžu piemērotais minimums.



(195) *Umicore* piestādīja rēķinus par precēm Itālijas vai Spānijas uzņēmumiem "B", kuriem attiecīgajās valstīs bija PVN reģistrācijas numurs. Šie rēķini attiecās uz sudraba pārdošanu "ex works", un tie tika izrakstīti, atsaucoties vai nu uz PVN kodeksa 39. pantā paredzēto atbrīvojumu (eksports), vai uz PVN kodeksa 39.a pantā paredzēto atbrīvojumu (piegādes Kopienas teritorijā). Transports notika tieši no ražošanas vietas Beļģijā uz Itāliju. Vairākumā gadījumu šos rēķinus apmaksāja Šveices uzņēmums C<sup>(57)</sup>, kas uzrādās arī kā īstais transporta pasūtītājs<sup>(58)</sup>.

(196) Visbeidzot, informācija, ko Itālijas un Spānijas nodokļu iestādes nosūtīja Beļģijas administrācijai pirms darījumu vienošanās noslēgšanas, norāda, ka uzņēmumu B pastāvēšana bija fiktīva.

(197) Savā 1998. gada 30. novembra izlīdzināšanas rēķinā Beļģijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka pircēju uzrādīšana pārdošanas rēķinos bija nepareiza un ka preču īstie pircēji bija Šveices uzņēmumi C. Tā kā nav noticis eksports ārpus Savienības teritorijas, Beļģijas administrā-

cija savā rēķinā precizēja, ka PVN kodeksa 39. panta atbrīvojums nav piemērojams un ka attiecīgās pārdošanas ir jāpār kvalificē par preču piegādēm, kas tiek apliktas ar Beļģijas PVN saskaņā ar PVN kodeksa 15. panta 2. un 7. apakšpunktu un PVN kodeksa 2. pantu. Administrācija secināja, ka *Umicore* ir parādā summu BEF 63 216 555<sup>(59)</sup> apmērā (EUR 1 567 097,46) par PVN, kā arī administratīvo sodu 10 % apmērā no šīs summas.

(198) Savā sarakstē ar ĪNI *Umicore* norādīja, ka uzņēmumi B bija pilnvarojuši Šveices uzņēmumus organizēt preču transportu un tie papildus darbojās kā to pašu uzņēmumu finanšu aģenti.

(199) Šajā sakarā ir jānovēro, ka lietas materiālos nav elementu, kas ļautu pierādīt, ka Šveices uzņēmumi darbojās kā transporta pilnvarnieki Itālijas un Spānijas uzņēmumu vārdā. Gluži otrādi - visi Komisijai iesniegtie dokumenti norāda uz to, ka preču transports notika Šveices uzņēmumu vārdā un ka tieši šie uzņēmumi bija īstie attiecīgo preču saņēmēji un īpašnieki.

<sup>(57)</sup> C patiesībā attiecas uz tiem pašiem Šveices uzņēmumiem, kas bija iesaistīti otrās situācijas izklāstā.

<sup>(58)</sup> *Pro forma* rēķinos, ko izrakstīja *Umicore*, preču aprakstā ir minēts uzņēmuma C nosaukums laucīnā "īpašnieks". Transporta dokumenti sākotnēji ir adresēti Šveices uzņēmumam C, un tajos vispārīgi ir minēts, ka preces tiek vestas uz Itāliju un transports notiekot Šveices uzņēmuma C vārdā.

<sup>(59)</sup> 21 % no rēķinos piestādītajām summām: (29 595 944 + 34 744 972 + 32 355 113 + 73 803 950 + 130 531 237) × 21 % = 63 216 555 BEF

- (200) Līdz ar to Komisija uzskata, ka Beļģijas nodokļu iestādes savā izlīdzināšanas rēķinā pamatoti pārqualificēja strīdīgos darījumus par preču piegādēm Šveices uzņēmumiem. Tādas piegādes bija jāapliek ar Beļģijas PVN atbilstoši PVN kodeksa 15. panta 2. un 7. apakšpunktam un PVN kodeksa 2. pantam, nesniedzot iespēju saņemt atbrīvojumu atbilstoši PVN kodeksa 39. vai 39.a pantam.
- (201) Pat ja nodokļu iestādes varētu likumīgi atzīt, ka darījumi ar Itālijas un Spānijas uzņēmumiem ir īsti, atbrīvojums uz PVN kodeksa 39.a panta pamata būtu bijis jānoraida tā iemesla dēļ, ka transportu neveica ne pārdevējs (*Umicore*), ne pircējs (B) un transports netika veikts ne vienas, ne otras puses vārdā.
- (202) Tāpēc ir jāsecina, ka *Umicore* bija parādā summu BEF 63 216 555 (EUR 1 567 097,46) apmērā par PVN, kā arī administratīvo sodu BEF 6 321 655 apmērā (10 % no PVN parāda) atbilstoši PVN kodeksa 70. panta 1. apakšpunktam un Karaļa lēmuma Nr. 41 1. panta 1. apakšpunktam.
- (203) Summa BEF 63 216 555 apmērā, kā arī administratīvais sods principā ir atskaitāms no uzņēmuma ienākuma nodokļa.
4. Darījuma summas neatskaitāmības ņemšana vērā
- (204) Ieradums uzskatīt administratīvo sodu, kas principā ir atskaitāms no uzņēmumu ienākuma nodokļa (no apliekamās bāzes), kā neatskaitāmu un pēc tam samazināt šīs soda naudas summu, lai ņemtu vērā tās neatskaitāmību (kompensācija vai ieskaits), neatbilst administratīvajai praksei šajā jomā<sup>(60)</sup>. Līdz ar to ir jāņem vērā priekšrocība vai nelabvēlīgs iznākums, kas izriet no šīs prakses attiecībā uz situāciju, kad administrācija nav piemērojusi šādu kompensāciju.
- (205) Šādu argumentāciju var piemērot arī PVN summām, kas principā ir atskaitāmas no uzņēmumu ienākuma nodokļa un kam ir piemērota šāda kompensācija.
- (206) Iepriekšējos apsvērumos noteikto summu starpā par atskaitāmām ir jāuzskata šādas summas:
- 33 238 698 + 312 608 393 + 31 260 839 + 63 216 555 + 6 321 655 = BEF 446 646 140.
- (207) Šo summu neatskaitāmības nelabvēlīgo ietekmi uz *Umicore* principā var uzrādīt šādi:
- $$446 646 140 \times 40,17 \%^{(61)} = \text{BEF } 179 417 754$$
- (208) Tomēr, ņemot vērā to, ka *Umicore* uzrādīja nodokļa zaudējumus ienākumiem, kas tika aplikti 2000. gadā, attiecīgo summu neatskaitāmība patiesībā nelabvēlīgi ietekmēja tikai nākamo taksācijas periodu (2001. gadu), uz kuru *Umicore* attiecināja visus savus pārnesamos zaudējumus. Līdz ar to kompensācijas mehānisma dēļ, ko pielietoja Beļģijas administrācija, nodokļa vai soda naudas apmaksa tika atlikta uz nākamo taksācijas periodu.
- (209) Turklāt, tā kā Beļģijas uzņēmumu ienākuma nodoklis principā tiek iekasēts, nodokļu maksātājam veicot iepriekšējus maksājumus taksācijas gada laikā, lai izvairītos no nodokļu palielinājumiem<sup>(62)</sup>, var pamatoti uzskatīt, ka nesaņemot kompensāciju, *Umicore* būtu bijis jāveic minētie maksājumi 2001. gada vidū, kas praktiski nozīmē, ka *Umicore* atlika maksājumu BEF 179 417 754 apmērā par 6 mēnešiem.
- (210) Tādējādi neatskaitāmības labvēlīgo ietekmi uz uzņēmumu *Umicore* var izteikt šādi:
- $$\text{BEF } 179 417 754 \times 0,8 \%^{(63)} \times 6 \text{ mēneši} = \text{BEF } 8 612 052$$
5. Kavējuma procenti
- (211) Kavējuma procenti, kas principā ir jāmaksā par augstāk aprēķinātajām PVN summām, ir jāaprēķina, pamatojoties uz mēneša likmi 0,8 % apmērā par periodu no 1997. gada 21. janvāra<sup>(64)</sup> līdz brīdim, kad tika veikta pilnīga apmaksa, proti, 2000. gada decembra beigām:
- $$37,6 \%^{(65)} \times (312 608 393 + 63 216 555) = \text{BEF } 141 310 180$$
6. Kopsavilkums par summām, ko uzņēmums ir parādā par laiku no 1995. gada līdz 1996. gadam
- (212) Minimālās summas, ko *Umicore* ir parādā par laiku no 1995. gada līdz 1996. gadam, ir minētas tālāk redzamajā tabulā:

(BEF)

APRAKSTS	MAKSĀJAMĀS SUMMAS
1) Pirmais darījumu veids	
Administratīvais sods	33 238 698
2) Otrais darījumu veids	

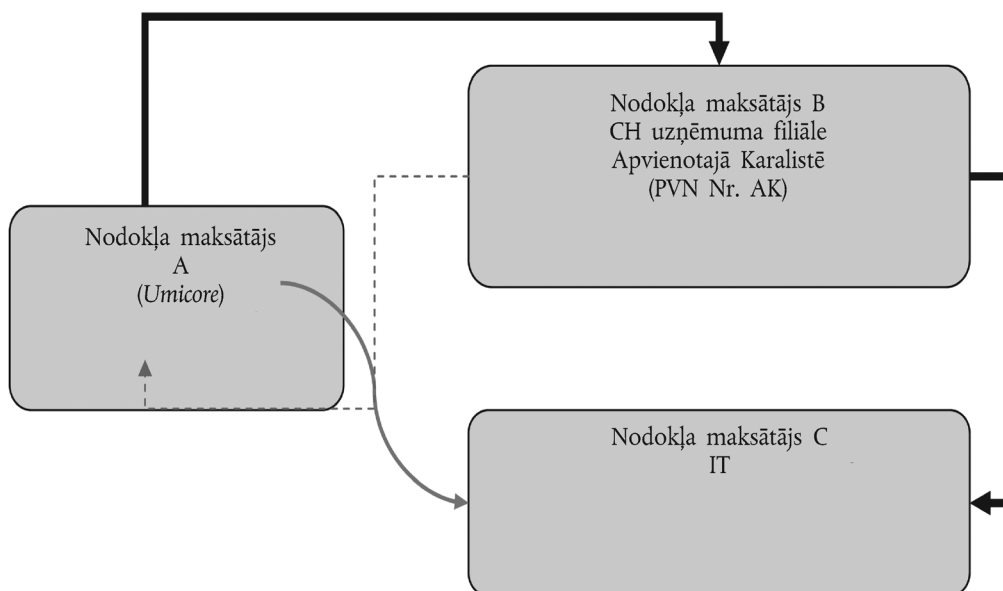
<sup>(60)</sup> Skatīt nodaļu II.2.<sup>(61)</sup> Uzņēmuma ienākuma nodokļa likme vienošanās noslēgšanas brīdī.<sup>(62)</sup> Skatīt 1992. gada ienākuma nodokļu kodeksa (CIR92) 218. pantu saistībā ar 1992. gada ienākuma nodokļu kodeksa 157.–168. pantu.<sup>(63)</sup> Likme, ko Beļģijas nodokļu administrācija piemēro kavējuma procentu aprēķinam.<sup>(64)</sup> Izlīdzināšanas rēķinā noteiktais datums uz nodokļu administrācijas ierastās prakses pamata.<sup>(65)</sup>  $(3 \times 12 \text{ mēneši}) + 11 \text{ mēneši} = 47 \text{ mēneši} \times 0,8 \% = 37,6 \%$

(BEF)	
APRAKSTS	MAKSĀJAMĀS SUMMAS
PVN parāds	312 608 393
Administratīvais sods (10 %)	31 260 839
3) Trešais darījumu veids	
PVN parāds	63 216 555
Administratīvais sods (10 %)	6 321 655
<b>Kopā</b>	<b>446 646 140</b>
4) Kavējuma soda procenti	141 310 180
<b>Kopējais parāds (PVN + procenti)</b>	<b>587 956 320</b>
5) Neatskaitāmības ietekme:	
– neatskaitāmības nelabvēlīgā ietekme	– 179 417 754
+ atliktā maksājuma labvēlīgā ietekme	+ 8 612 052
<b>KOPĀ</b>	<b>417 150 618</b>

(213) Uz augstākminēto aprēķinu pamata ir redzams, ka minimālā summa, ko *Umicore* bija parādā par 1995. un 1996. gadu ar nodokļu administrāciju noslēgtās darījumu vienošanās ietvaros, ir BEF 587 956 320 (EUR 14 575 056,46). Tomēr pirms šīs summas salīdzināšanas ar vienošanās summu, ir jāņem vērā neatskaitāmības ietekme, kas šo summu samazina līdz BEF 417 150 618 (EUR 10 340 893,71).

VIII.2.3. Laiks no 1997. gada līdz 1998. gadam

(214) Attiecībā uz laiku no 1997. gada līdz 1998. gadam 1999. gada 30. aprīļa izlīdzināšanas rēķinā apstrīdētie darījumi notika šādi:



- Rēķins
- Transports, ko veic transporta uzņēmums
- Samaksa

- (215) Šajā pēdējā scenārijā ir redzams, ka *Umicore* klients ir Šveices uzņēmuma filiāle B, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, kur tai ir piešķirts PVN numurs. Nākamais klients ir Itālijā reģistrēts nodokļa maksātājs C. Preces tika vestas tieši no ražošanas vietas Beļģijā uz Itāliju. *Umicore* izrakstīto pārdošanas rēķinu apmaksu veica nodokļa maksātājs B.
- (216) Savā 1999. gada 30. aprīļa izlīdzināšanas rēķinā nodokļu administrācija norādīja, ka nodokļa maksātājam B nebija tiesību pieprasīt PVN kodeksa 39.a pantā paredzēto atbrīvojumu, pamatojoties uz faktu, ka viņam nebija Itālijā derīga PVN numura. Turklāt administrācija uzskatīja, ka, pat pieļaujot, ka nodokļa maksātājs B veic istu ekonomisku darbību, kas tam piešķir PVN maksātāja statusu, attiecīgās pārdošanas ir jāanalizē kā trīspusēji darījumi Kopienas teritorijā. Tādā gadījumā pirmā pārdošana starp *Umicore* un nodokļa maksātāju B būtu jāanalizē kā pārdošana nacionālā mērogā bez transporta un tai būtu jāpiemēro Beļģijas PVN bez atbrīvojuma iespējas, jo transports tika veikts Itālijas klientu vārdā.
- (217) Tāpēc provizoriski ir jāatzīmē, ka atšķirībā no 1995. un 1996. gada perioda ĪNI inspektori vēlāk paši uzskatīja, ka nebija pietiekamu nosacījumu, lai noraidītu atbrīvojumu. Šī situācija skaidri izriet no iekšējām vēstulēm, ko inspektori sūtīja savam direktoram pirms un pēc vienošanās noslēgšanas.
- (218) Otrkārt, dokumentos, ko Beļģija nosūtīja Komisijai ar 2009. gada 6. augusta vēstuli, uzrādās, ka transportu veica nodokļa maksātāja B vārdā (un nevis iespējama nākamā klienta vārdā). Turklāt to var apstiprināt, pamatojoties uz to dokumentu kopijām, ko *Umicore* iesniedza ĪNI savā 2009. gada 11. jūnija vēstulē, kas norāda, ka katras pārdošanas gadījumā nodokļa maksātājs B sūtīja faksu uzņēmumam *Umicore*, lai informētu par transporta uzņēmuma nosaukumu, šofera vārdu un smagā transporta līdzekļa numura zīmi.
- (219) Turklāt apstākļi, ka nodokļa maksātājam B nebija Itālijā derīga PVN numura, ko Beļģijas administrācija piemin savā 1999. gada 30. aprīļa izlīdzināšanas rēķinā, nav būtisks, jo nav noteikumu, kas paredz, ka nodokļa maksātājam jābūt ar reģistrētu PVN numuru tajā dalībvalstī, uz kuru tiek sūtītas preces. Turklāt ir jākonstatē, ka Apvienotās Karalistes nodokļu administrācija, kas iesniedza informāciju Beļģijas administrācijai saskaņā ar tās lūgumu, nevienu brīdi neapšaubīja nodokļa maksātāja B darbību esamības īstumu Apvienotajā Karalistē.
- (220) Visbeidzot ir jākonstatē, ka Beļģijas nodokļu administrācija neapšaubīja apstākli, ka preces tiešām tika izvestas no Beļģijas teritorijas un tika vestas uz citu dalībvalsti.
- (221) Šie apsvērumi pietiekami pierāda, ka ĪNI rīcībā nebija informācijas, kas tai ļautu noraidīt atbrīvojumu no PVN apmaksas, kas tika piemērots uzņēmumam *Umicore*.

Tātad ir jāsecina, ka *Umicore* nebija parādā nekādu PVN piemaksu, soda naudu vai procentus par 1997. un 1998. gada periodu.

#### VIII.2.4. Secinājumi par ekonomiskas priekšrocības pastāvēšanu

- (222) Pamatojoties uz iepriekš minēto novērtējumu, ir jāuzskata, ka minimālā summa, ko *Umicore* bija parādā par periodu no 1995. gada līdz 1998. gadam ar nodokļu administrāciju noslēgtās darījumu vienošanās ietvaros, kopā veidoja BEF 417 150 618 (EUR 10 340 893,71).
- (223) Tā kā šī summa ir mazāka par summu, ko *Umicore* samaksāja, pamatojoties uz 2000. gada 21. decembra vienošanos, nevar secināt, ka Beļģijas nodokļu iestādes piekrita neproporcionāliem kompromisiem. Vienīgais vienošanās aspekts, kas ir atkāpe no reglamentācijas un administratīvās prakses, attiecas uz kompensācijas mehānismu, saskaņā ar kuru parāda summa tika samazināta, lai ņemtu vērā neatskaitāmību no uzņēmumu ienākuma nodokļa. Bet ekonomiskais efekts, kas izriet no šīs prakses, šajā novērtējumā tika ņemts vērā.
- (224) Līdz ar to Komisija uzskata, ka Beļģijas nodokļu iestādes nav piešķirušas ekonomiskas vai finansiālas priekšrocības uzņēmumam *Umicore* 2000. gada 21. decembra darījumu vienošanās noslēgšanas ietvaros.

#### IX. SECINĀJUMI

- (225) Komisija konstatē, ka 2000. gada 21. decembrī starp Beļģijas nodokļu iestādēm un uzņēmumu *Umicore* noslēgtā darījumu vienošanās nav sniegusi uzņēmumam priekšrocības un ka līdz ar to šī vienošanās nav uzskatāma par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. apakšpunkta izpratnē.

IR PIENĒMUSI ŠO LĒMUMU:

#### 1. pants

2000. gada 21. decembrī starp Beļģijas valsti un uzņēmumu *Umicore SA* (iepriekš *Union Minière SA*) noslēgtā darījumu vienošanās par summu BEF 423 miljonu apmērā nav atbalsts, uz ko attiecas Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. apakšpunkts.

#### 2. pants

Šis lēmums ir adresēts Beļģijas Karalistei.

Briselē, 2010. gada 26. maijā

Komisijas vārdā –  
priekšsēdētāja vietnieks  
Joaquín ALMUNIA