



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 16ης Μαΐου 2013*

«Μη επιστροφή του συνόλου του αχρεωστήτως καταβληθέντος του φόρου προστιθέμενης αξίας — Εθνική νομοθεσία που αποκλείει την επιστροφή του ΦΠΑ λόγω μετακυλίσεως του φόρου σε τρίτους — Αντιστάθμισμα υπό μορφή ενισχύσεως που καλύπτει το μη εκπιπτόμενο ποσό του ΦΠΑ — Αδικαιολόγητος πλουτισμός»

Στην υπόθεση C-191/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Κύγια (Ουγγαρία) με απόφαση της 14ης Μαρτίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Απριλίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους Γ. Αρέστη, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Υ. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft., εκπροσωπούμενη από τον A. Nacs, ügyvéd,
- η Ουγγαρία, εκπροσωπούμενη από τους Z. Fehér και G. Κοός καθώς και από την K. Szíjjártó,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον A. Sipos,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος.
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (στο εξής: Alakor) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (γενικής φορολογικής διευθύνσεως του Észak-alföld, η οποία υπάγεται στην εθνική φορολογική και τελωνειακή αρχή, στο εξής: Főigazgatósága), με αντικείμενο την άρνηση της δεύτερης να επιστρέψει το σύνολο του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) την έκπτωση του οποίου δεν επέτρεψε κατά παράβαση της νομοθεσίας της Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Ο κανόνας 7 του κανονισμού (ΕΚ) 448/2004 της Επιτροπής, της 10ης Μαρτίου 2004, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) 1685/2000, ο οποίος θεσπίζει λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) 1260/1999 του Συμβουλίου, όσον αφορά την επιλεξιμότητα των δαπανών σχετικά με τις ενέργειες που συγχρηματοδοτούνται από τα διαρθρωτικά ταμεία, και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) 1145/2003 (ΕΕ L 72, σ. 66), έχει ως εξής:

«Κανόνας αρ. 7: ΦΠΑ και λοιποί φόροι και τέλη

1. Ο ΦΠΑ δεν είναι επιλέξιμη δαπάνη, εκτός εάν βαρύνει πραγματικά και οριστικά τον τελικό δικαιούχο ή τον μεμονωμένο λήπτη στο πλαίσιο καθεστώτων ενισχύσεων βάσει του άρθρου 87 της συνθήκης και στην περίπτωση των ενισχύσεων που χορηγούνται από τους φορείς οι οποίοι ορίζονται από τα κράτη μέλη. Ο ΦΠΑ που μπορεί να ανακτηθεί, με οποιοδήποτε τρόπο, δεν μπορεί να θεωρηθεί επιλέξιμη δαπάνη, ακόμη και εάν δεν ανακτάται από τον τελικό δικαιούχο ή από τον μεμονωμένο λήπτη. Ο δημόσιος ή ιδιωτικός χαρακτήρας του τελικού δικαιούχου, ή του μεμονωμένου λήπτη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του κατά πόσον ο ΦΠΑ αποτελεί επιλέξιμη δαπάνη κατά την εφαρμογή των διατάξεων του εν λόγω κανόνα.
2. Ο ΦΠΑ που δεν μπορεί να ανακτηθεί από τον τελικό δικαιούχο ή από τον μεμονωμένο λήπτη μέσω της εφαρμογής συγκεκριμένων εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων μπορεί να θεωρηθεί επιλέξιμη δαπάνη μόνον εφόσον οι εν λόγω κανονιστικές ρυθμίσεις συνάδουν πλήρως με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, [της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία)]».

Η ουγγρική νομοθεσία

- 4 Το άρθρο 38, παράγραφος 1, του νόμου LXXIV του 1992, περί φόρου προστιθέμενης αξίας [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII. 19.), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ], ο οποίος έχει καταργηθεί από 1ης Ιανουαρίου 2006, όριζε:

«Ο φορολογούμενος οφείλει να καταχωρίζει στους λογαριασμούς του χωριστά το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου επί των εισροών από το ποσό του μη εκπιπτόμενου φόρου (*distinction positive*). Ο φορολογούμενος που εισπράττει επιδοτήσεις από δημόσιους πόρους, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 22, παράγραφοι 1 και 2, του παρόντος, εφόσον ο ετήσιος νόμος περί δημοσιονομικών δεν ορίζει διαφορετικά,

- α) δύναται, προκειμένου περί επιδοτήσεων για την αγορά συγκεκριμένων αγαθών, να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως μόνο ως προς τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο μη επιδοτούμενο ποσό της αξίας του αγαθού·

[...]».

- 5 Το άρθρο 124/C του νόμου XCII του 2003, περί φορολογικού συστήματος [az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.), στο εξής: νόμος περί φορολογικού συστήματος], έχει ως εξής:

«(1) Εάν το Συνταγματικό Δικαστήριο, το Κúria ή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαπιστώσουν αναδρομικώς ότι ένας κανόνας που επιβάλλει φορολογική υποχρέωση είναι αντίθετος σε θεμελιώδη διάταξη ή σε δεσμευτική πράξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή, προκειμένου περί κανονιστικών ρυθμίσεων της τοπικής αυτοδιοίκησης, σε οποιονδήποτε άλλο κανόνα δικαίου, και από την αντίστοιχη δικαστική απόφαση απορρέει δικαίωμα του φορολογούμενου για επιστροφή του φόρου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επιστρέφει τον φόρο κατόπιν αιτήματος του φορολογούμενου –υπό τους όρους που ορίζονται στην οικεία απόφαση– κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

(2) Ο φορολογούμενος υποβάλλει στη φορολογική αρχή την αίτησή του εγγράφως, εντός 180 ημερών μετά τη δημοσίευση ή την επίδοση της αποφάσεως του Συνταγματικού Δικαστηρίου, του Κúria ή του Δικαστηρίου [...]· μετά την παρέλευση της προθεσμίας αυτής, η αξίωση δεν αναβιώνει. Η φορολογική αρχή απορρίπτει την αίτηση εφόσον, κατά την ημερομηνία εκδόσεως ή επιδόσεως της δικαστικής αποφάσεως, έχει παραγραφεί το δικαίωμα προσδιορισμού του φόρου. [...]

(3) Η αίτηση περιλαμβάνει, εκτός των απαραίτητων στοιχείων ταυτοποίησης του φορολογουμένου από τη φορολογική αρχή, το ποσό του καταβληθέντος κατά την υποβολή της αιτήσεως φόρου, του οποίου ζητείται η επιστροφή, καθώς και ο εκτελεστός τίτλος βάσει του οποίου καταβλήθηκε· περιλαμβάνει επίσης την απόφαση του Συνταγματικού Δικαστηρίου, του Κúria ή του Δικαστηρίου [...] και δήλωση σύμφωνα με την οποία

- α) ο φορολογούμενος δεν έχει, έως την υποβολή της αιτήσεως, μετακυλίσει σε άλλο πρόσωπο τον φόρο του οποίου ζητεί την επιστροφή,

[...]».

- 6 Το άρθρο 124/D του νόμου αυτού προβλέπει:

«(1) Με την επιφύλαξη αντίθετης διατάξεως του παρόντος άρθρου, οι διατάξεις του άρθρου 124/C εφαρμόζονται στις αιτήσεις επιστροφής που στηρίζονται στο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

(2) Ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει το προβλεπόμενο στην παράγραφο 1 δικαίωμα δια της υποβολής συμπληρωματικής δηλώσεως ΦΠΑ [...].

(3) Εάν από την εκκαθάριση, όπως αυτή διαμορφώνεται με τη συμπληρωματική δήλωση, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα επιστροφής [...] η φορολογική αρχή υπολογίζει επί του επιστρεπτέου ποσού τόκους με το βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας [...].

(5) Μετακύλιση του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 124/C, παράγραφος 3, στοιχείο α', συντρέχει και στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος έχει λάβει ενίσχυση η οποία –δεδομένης της απαγορεύσεως εκπτώσεως του ΦΠΑ– καλύπτει και τον ΦΠΑ ή έχει λάβει συμπληρωματική ενίσχυση από τον κρατικό προϋπολογισμό, ως αντιστάθμισμα του μη εκπιπτόμενου ποσού του ΦΠΑ.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Το 2005, η Alakor σύναψε με το Földművelésügyi és Vidékfejlesztési Minisztérium (Υπουργείο Γεωργίας και Αγροτικής Ανάπτυξης) στο εξής: χρηματοδότης), σύμβαση επιδοτήσεως, προκειμένου η πρώτη να χρηματοδοτήσει διάφορα έργα στο πλαίσιο του επιχειρησιακού προγράμματος γεωργικής και αγροτικής ανάπτυξης για το δεύτερο εξάμηνο του 2005 (στο εξής: ενίσχυση).
- 8 Βάσει του άρθρου 38, παράγραφος 1, στοιχείο α', του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, δεν επιτρεπόταν η έκπτωση ποσού του ΦΠΑ εισροών, επί των δαπανών στο πλαίσιο των επιδοτούμενων έργων, το οποίο αναλογούσε στο ποσό της ενισχύσεως.
- 9 Αντιθέτως, κατ' εφαρμογήν των εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών, στις «επιλέξιμες δαπάνες» των επιδοτούμενων έργων συνυπολογιζόταν, ενόψει του υπολογισμού του ποσού της ενισχύσεως, το μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στο ποσοστό χρηματοδότησεως του έργου στο πλαίσιο της ενισχύσεως. Συγκεκριμένα, εν προκειμένω, το επιλέξιμο κόστος του επίμαχου την κύρια δίκη έργου ανερχόταν σε 207 174 606 ουγγρικά φιορίνια (HUF) συνολικά, περιλαμβανομένου του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ, ύψους 18 645 714 HUF. Για τη χρηματοδότηση του έργου, ο χρηματοδότης χορήγησε ενίσχυση 90 000 000 HUF, ποσό που αντιστοιχεί στο 43,44 % του επιλέξιμου κόστους του έργου, εκ των οποίων το 75 % προέρχονταν από κοινοτικούς πόρους και το υπόλοιπο 25 % από τον κρατικό προϋπολογισμό.
- 10 Ο ΦΠΑ επί των εξόδων αναπτύξεως καταχωρίστηκε στις μηνιαίες δηλώσεις ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου και του Νοεμβρίου του 2005, καθώς και, ως υπόλοιπο μεταφερόμενο σε επόμενες χρήσεις, στις δηλώσεις ΦΠΑ του Δεκεμβρίου του 2005 και του Ιανουαρίου του 2006. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 38, παράγραφος 1, στοιχείο α', του νόμου περί ΦΠΑ, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπόρεσε να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως για 4 440 000 HUF από τον ΦΠΑ εισροών, ο οποίος είχε τιμολογηθεί επί των δαπανών αναπτύξεως και είχε καταχωριστεί στη δήλωση του Σεπτεμβρίου του 2005, καθώς και 13 282 000 HUF από τον ΦΠΑ εισροών, ο οποίος είχε τιμολογηθεί επί των δαπανών αναπτύξεως και είχε καταχωριστεί στη δήλωση του Νοεμβρίου του 2005 (35 898 000 HUF), ήτοι συνολικά για ποσό 17 722 000 HUF.
- 11 Με απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (Συλλογή 2009, σ. I-3459), το Δικαστήριο έκρινε ότι «το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία, σε περίπτωση επιδότησης για την αγορά προϊόντων με κρατικούς πόρους, καθιστά δυνατή την έκπτωση του ΦΠΑ μόνο για το τμήμα της αγοράς που δεν έχει επιδοτηθεί».
- 12 Υπό το πρίσμα της αποφάσεως αυτής, η Alakor θεώρησε ότι έχει δικαίωμα εκπτώσεως του συνόλου του ΦΠΑ επί των εισροών, τον οποίο είχε καταβάλει για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών της, και ότι ο ΦΠΑ που έως τότε εξαιρούνταν από το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορεί να περιλαμβάνεται στο επιλέξιμο κόστος της ενισχύσεως. Για τον λόγο αυτό, στις 21 Ιουλίου 2009, επέστρεψε στον χρηματοδότη το ποσό της ενισχύσεως που αντιστοιχεί στον μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ, ζητώντας τροποποίηση της συμβάσεως. Ο χρηματοδοτικός οργανισμός δεν δέχθηκε το αίτημα αυτό και επέστρεψε το προαναφερθέν ποσό στην Alakor.
- 13 Στις 22 Ιουλίου 2009, η Alakor υπέβαλε στη φορολογική αρχή συμπληρωματικές δηλώσεις –για τον Σεπτέμβριο, τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του 2005, καθώς και για τον Ιανουάριο του 2006, με τις οποίες ζητούσε, βάσει της προπαρατεθείσας αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, την επιστροφή του ΦΠΑ, ύψους 17 722 000 HUF, το οποίο δεν είχε μπορέσει να εκπέσει, λόγω των περιορισμών στο δικαίωμα εκπτώσεως, καθώς και την καταβολή τόκων υπερημερίας.

- 14 Απαντώντας στο αίτημα αυτό, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή προσδιόρισε τον εκπιπτόμενο φόρο καθώς και τα ποσά που πρέπει να επιστραφούν στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης, τα οποία, όμως, ήταν χαμηλότερα από αυτά που προέκυπταν από τις διορθωτικές δηλώσεις της δεύτερης. Η Főigazgatósága επικύρωσε τις αποφάσεις αυτές, τονίζοντας ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είχε ήδη εισπράξει ποσό που αντιστοιχεί στο 43,44% του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ υπό μορφή ενισχύσεως. Επομένως, κατ' εφαρμογή των άρθρων 124/C, παράγραφος 3, στοιχείο α, και 124/D, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογικού συστήματος, ο φόρος θεωρείται ότι έχει μετακυλιστεί.
- 15 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε βάσιμες όλες τις προσφυγές με αίτημα τη μεταρρύθμιση ή την ακύρωση των αποφάσεων της φορολογικής αρχής, ακύρωσε τις αποφάσεις αυτές λόγω παράνομου περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως, κατ' αντίθεση προς τη νομολογία της προπαρατεθείσας αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, και υποχρέωσε τη φορολογική αρχή να κινήσει εκ νέου τη διαδικασία.
- 16 Η Főigazgatósága άσκησε αναίρεση, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι η Alakor είχε ήδη εισπράξει, υπό μορφή ενισχύσεως, το μέρος του ΦΠΑ που ζητούσε να της επιστραφεί με τις συμπληρωματικές δηλώσεις της. Επομένως, σύμφωνα με τη Főigazgatósága, μπορούσε να επιστραφεί μόνον το ποσό του ΦΠΑ που δεν καλύφθηκε από την ενίσχυση αυτή.
- 17 Η Alakor προέβαλε, αντιθέτως, ότι τα άρθρα 124/C και 124/D του νόμου περί φορολογικού συστήματος είναι αντίθετα στο δίκαιο της Ένωσης και ότι οι αποφάσεις των φορολογικών αρχών είναι αντίθετες στον κανόνα 7 του κανονισμού 448/2004. Οι φορολογικές αρχές παραβίασαν έτσι το δίκαιο της Ένωσης, διότι περιόρισαν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, δεχόμενες να επιστρέψουν, αντί του συνόλου του ΦΠΑ, μόνον ένα κατ' αναλογία υπολογισθέν ποσό. Εξάλλου, η Alakor υποστηρίζει ότι αντιμετωπίζει τον κίνδυνο να υποχρεωθεί να επιστρέψει την ενίσχυση, λόγω παραβάσεως των διατάξεων περί ενισχύσεων για την αγροτική ανάπτυξη.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Κύρια ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Υπάρχει μετακύλιση του φόρου, κατά την έννοια των [κανόνων της Ένωσης], σε περίπτωση που ο φορολογούμενος –δεδομένης της απαγορεύσεως της εκπτώσεως του ΦΠΑ– λαμβάνει κρατική ενίσχυση κατά τρόπον ώστε να χρηματοδοτείται και ο ΦΠΑ ή λαμβάνει πρόσθετη κρατική ενίσχυση ως αντιστάθμισμα του ΦΠΑ τον οποίον δεν μπορεί να εκπέσει;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ισχύει το ίδιο σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει λάβει κρατική ενίσχυση από το κράτος μέλος, ή από τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους, αλλά η ενίσχυση έχει προέλθει –βάσει συμβάσεως με τον χρηματοδοτικό οργανισμό– από την Ένωση και τον κρατικό προϋπολογισμό του κράτους μέλους;
- 3) Τηρούνται οι αρχές της ανακτήσεως του ΦΠΑ, η οποία απορρέει από την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και της απαγορεύσεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού σε περίπτωση που η φορολογική αρχή κράτους μέλους –βάσει κανονιστικής ρυθμίσεως αντίθετης στον δίκαιο της Ένωσης όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως– δεν επιτρέπει στον φορολογούμενο να ασκήσει το δικαίωμα ανακτήσεως ή αποζημιώσεως μόνον κατά το μέρος ή κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ύψος της ενισχύσεως για την οποία έγινε λόγος στα δύο προηγούμενα ερωτήματα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 19 Με τα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η αρχή της επιστροφής των φόρων που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης επιτρέπει στο εν λόγω κράτος

μέλος να αρνείται την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ, του οποίου η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή, λόγω διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης, με το αιτιολογικό ότι το μέρος αυτό του φόρου έχει επιδοτηθεί από ενίσχυση χορηγηθείσα στον φορολογούμενο, με πόρους τόσο της Ένωσης όσο και του εν λόγω κράτους μέλους.

- 20 Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο τη εφαρμογή του άρθρου 38, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, κατά το οποίο ο φορολογούμενος που έχει λάβει επιδότηση μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως μόνο για τον ΦΠΑ που αναλογεί στη μη επιδοτούμενη αξία του αγαθού που απέκτησε.
- 21 Καταρχάς, με τη σκέψη 15 της προπαρατεθείσας αποφάσεως του PARAT Automotive Cabrio, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιοριστεί. Εν συνεχεία, με τη σκέψη 20 της ίδιας αποφάσεως, έκρινε ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση που επιβάλλει γενικό περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος ισχύει σε κάθε περίπτωση επιδοτούμενης από δημόσιους πόρους αγοράς αγαθών, προσκρούει στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Τέλος, με τις σκέψεις 33 έως 35 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, παρέχει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να προβάλλουν ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, προκειμένου να προσβάλουν ασυμβίβαστη με τη διάταξη αυτή εθνική ρύθμιση και ότι ο φορολογούμενος που υπαχθεί σε τέτοιο μέτρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να υπολογίσει εκ νέου το ποσό ΦΠΑ που οφείλει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες φορολογηθεισών πράξεων.
- 22 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί εντός κράτους μέλους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στα υποκείμενα δικαίου ιδιώτες με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Επομένως, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, κατ' αρχήν, να επιστρέψουν τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-591/10, Littlewoods Retail κ.λπ., σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέψει το σύνολο του ΦΠΑ ως προς τον οποίο ο φορολογούμενος δεν μπόρεσε να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.
- 24 Επομένως, σκοπός του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβίβαστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομική επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, τον επωμίστηκε στην πράξη (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011, C-94/10, Danfoss και Sauer-Danfoss, Συλλογή 2011, σ. I-9963, σκέψη 23).
- 25 Ωστόσο, κατ' εξαίρεση, άρνηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου χωρεί εφόσον συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των προσώπων που τη δικαιούνται. Η προστασία των δικαιωμάτων τα οποία κατοχυρώνει επί του θέματος η έννομη τάξη της Ένωσης δεν επιτάσσει, επομένως, επιστροφή των φόρων, τελών και φορολογικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο το οποίο υποχρεώθηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε εν τοις πράγμασι σε άλλα υποκείμενα στον φόρο (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, C-398/09, Lady & Kid κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-7375, σκέψη 18).

- 26 Ελλείπει ρυθμίσεως του δικαίου της Ένωσης σχετικής με τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ρυθμίσει τα της ασκήσεως του σχετικού δικαιώματος, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, της τηρήσεως των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (προπαρατεθείσα απόφαση Danfoss και Sauer-Danfoss, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Συναφώς, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που εξυπηρετεί το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, όπως αυτός υπενθυμίστηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της αποτελεσματικότητας επιβάλλει να ορίζουν τα κράτη μέλη τις προϋποθέσεις ασκήσεως αγωγής για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος βάσει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας, κατά τρόπον ώστε να μπορεί να εξουδετερωθεί η οικονομική επιβάρυνση που προκαλείται από τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο (προπαρατεθείσα απόφαση Danfoss και Sauer-Danfoss, σκέψη 25).
- 28 Επομένως, μόνον εφόσον εξουδετερωθεί εντελώς η οικονομική επιβάρυνση που προκαλείται από τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο μπορεί το κράτος μέλος να αρνηθεί την επιστροφή μέρους του φόρου αυτού, με το αιτιολογικό ότι η επιστροφή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό του φορολογουμένου.
- 29 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που τέθηκε υπόψη του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι το άρθρο 124/D, παράγραφος 5, του νόμου περί φορολογικού συστήματος, το οποίο θεσπίστηκε μετά την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, επιτρέπει την άρνηση επιστροφής του μέρους του ΦΠΑ, ως προς το οποίο δεν ασκήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εφόσον ο φορολογούμενος έχει ήδη λάβει, υπό μορφή ενισχύσεως, αντιστάθμισμα για το μη εκπιπτόμενο μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία του αγαθού.
- 30 Το αν η επιστροφή φόρου που ζητείται στο πλαίσιο της κύριας δίκης αποσκοπεί μόνο στην εξουδετέρωση της οικονομικής επιβαρύνσεως που απορρέει από αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο ή, αντιθέτως, αν συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί πραγματικό ζήτημα, εμπύπτον στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή, ο οποίος εκτιμά ελεύθερα τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν τεθεί υπόψη του στο πλαίσιο οικονομικής αναλύσεως κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη όλες οι συναφείς περιστάσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψεις 96 και 100).
- 31 Στο πλαίσιο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο, καλούμενο να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμες απαντήσεις, είναι αρμόδιο να παράσχει, με βάση τη δικογραφία της κύριας δίκης και τις παρατηρήσεις που του υποβλήθηκαν, στοιχεία που θα επιτρέψουν στο αιτούν δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-167/97, Seymour-Smith και Perez, Συλλογή 1999, σ. I-623, σκέψη 68, καθώς και της 26ης Ιουνίου 2001, C-381/99, Brunnhofer, Συλλογή 2001, σ. I-4961, σκέψη 65).
- 32 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξετάσει, μεταξύ άλλων, αν το ύψος της ενισχύσεως που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης θα ήταν χαμηλότερο εάν αυτή δεν είχε εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως. Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία που τέθηκε υπόψη του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το ύψος της συγκεκριμένης ενισχύσεως υπολογίστηκε βάσει του «επιλέξιμου κόστους» του έργου, το οποίο περιλαμβάνει τόσο το καθαρό κόστος του έργου αυτού όσο και τον μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο οφείλει, συνεπώς, να εξετάσει αν, σε περίπτωση που το επιλέξιμο κόστος υπολογιζόταν χωρίς τον μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ, το ύψος της ενισχύσεως θα ήταν χαμηλότερο από αυτό που πράγματι καταβλήθηκε. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, η διαφορά σε σχέση με το υψηλότερο ποσό ενισχύσεως που καταβλήθηκε στην Alakor θα ήταν απόρροια του γεγονός ότι μέρος του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ καλύφθηκε από την εν λόγω ενίσχυση. Στην περίπτωση αυτή, την οικονομική επιβάρυνση που προκύπτει από το μέρος του φόρου που αντιστοιχεί στο εν λόγω υπερβάλλον ποσό θα την επωμιζόταν ο χρηματοδότης, και όχι η Alakor.

- 33 Κατά συνέπεια, προς εξουδετέρωση της οικονομικής επιβαρύνσεως που συνεπάγεται η απαγόρευση εκπτώσεως του ΦΠΑ, το ποσό για το οποίο η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έχει αξίωση επιστροφής πρέπει να αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ, αφενός, του ποσού του ΦΠΑ το οποίο η Alakor δεν μπόρεσε να εκπέσει λόγω της εθνικής νομοθεσίας, η οποία, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση PARAT Automotive Cabrio, προσκρούει στο δίκαιο της Ένωσης, και, αφετέρου, του ποσού κατά το οποίο η χορηγηθείσα στην Alakor ενίσχυση υπερβαίνει αυτή που θα της χορηγούνταν εάν δεν εμποδιζόταν να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως.
- 34 Τέλος, το γεγονός ότι η εν λόγω ενίσχυση χρηματοδοτείται τόσο από τον προϋπολογισμό της Ένωσης όσο και από αυτόν του οικείου κράτους μέλους δεν αναιρεί τις ως άνω διαπιστώσεις. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως και όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το δικαίωμα επιστροφής φόρων που έχουν καταβληθεί σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στα υποκείμενα δικαίου οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Συνεπώς, το δικαίωμα επιστροφής δεν μπορεί να διαφοροποιείται ανάλογα με την πηγή χρηματοδότησεως της συγκεκριμένης ενισχύσεως.
- 35 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της επιστροφής φόρων που έχουν καταβληθεί σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων δικαίου της Ένωσης δεν απαγορεύει στο κράτος μέλος αυτό να αρνείται την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ του οποίου η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή λόγω εθνικού μέτρου αντίθετου προς το δίκαιο της Ένωσης με το αιτιολογικό ότι για το μέρος αυτό του φόρου ο φορολογούμενος έχει λάβει ενίσχυση χρηματοδοτηθείσα τόσο από την Ένωση όσο και από το εν λόγω κράτος μέλος, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική επιβάρυνση που συνεπάγεται η μη έκπτωση του ΦΠΑ εξουδετερώνεται πλήρως, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 36 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Η αρχή της επιστροφής φόρων που έχουν καταβληθεί σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων δικαίου της Ένωσης δεν απαγορεύει στο κράτος μέλος αυτό να αρνείται την επιστροφή μέρους του φόρου προστιθέμενης αξίας του οποίου η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή λόγω εθνικού μέτρου αντίθετου προς το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με το αιτιολογικό ότι για το μέρος αυτό του φόρου ο φορολογούμενος έχει λάβει ενίσχυση χρηματοδοτηθείσα τόσο από την Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και από το εν λόγω κράτος μέλος, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική επιβάρυνση που συνεπάγεται η μη έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας εξουδετερώνεται πλήρως, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει.

(υπογραφές)