



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 16 maja 2013 r. \*

Brak zwrotu całego nienależnie zapłaconego podatku od wartości dodanej — Prawo krajowe wyłączające zwrot podatku VAT z powodu jego przerzucenia na osobę trzecią — Kompensata w formie pomocy pokrywającej część niepodlegającego odliczeniu podatku VAT — Bezpodstawne wzbogacenie

W sprawie C-191/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (Węgry) postanowieniem z dnia 14 marca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 kwietnia 2012 r., w postępowaniu:

**Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.**

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: G. Arestis, prezes izby, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. przez A. Nacsę, ügyvéd,
- w imieniu Węgier przez Z. Fehéra, G. Koósa oraz przez K. Szíjjártó, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz A. Siposa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: węgierski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni prawa Unii Europejskiej w dziedzinie zwrotu świadczenia nienależnego.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (zwanym dalej „Alakorem”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (regionalną dyrekcją ds. podatków w Észak-alföld, należąca do krajowej administracji ds. podatków i ceł, zwaną dalej „Főigazgatósága”) w przedmiocie odmowy zwrotu przez tę ostatnią całego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), którego odliczenie zostało wyłączone z naruszeniem prawa Unii.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 448/2004 z dnia 10 marca 2004 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1685/2000 ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 w odniesieniu do warunków, jakie muszą spełniać wydatki na działania współfinansowane z funduszy strukturalnych, i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1145/2003 (Dz.U. L 72, s. 66) ma następującą treść:

„Zasada nr 7: VAT i inne podatki oraz opłaty

1. Podatek VAT nie jest wydatkiem kwalifikowanym, z wyjątkiem przypadków, gdy jest on faktycznie i ostatecznie wytworzony przez końcowego beneficjenta lub indywidualnego odbiorcę w ramach programu pomocy zgodnie z art. 87 traktatu oraz w przypadku pomocy finansowanej przez instytucję wyznaczoną przez państwo członkowskie. [Podatek] VAT, który podlega zwrotowi przy zastosowaniu jakichkolwiek środków, nie może być uznany za wydatek kwalifikowany, nawet jeżeli końcowy beneficjent lub indywidualny odbiorca nie odzyska go w danym momencie. Przy ustalaniu, czy [podatek] VAT stanowi wydatek kwalifikowany zgodnie z zapisami niniejszych zasad, nie jest brany pod uwagę publiczny lub prywatny status beneficjenta końcowego lub odbiorcy.
2. Podatek VAT, którego zwrotu beneficjent końcowy lub odbiorca końcowy nie może uzyskać na mocy określonych przepisów krajowych, stanowi wydatek kwalifikowany tylko wtedy, gdy takie przepisy są pod każdym względem zgodne z szóstą dyrektywą Rady 77/388/EWG [z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zwaną dalej »szóstą dyrektywą«].

#### *Prawo węgierskie*

- 4 Artykuł 38 ust. 1 az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [ustawy LXXIV z 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII. 19), zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”], uchylony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2006 r., stanowił:

„Podatnik jest zobowiązany do wskazania w rachunkowości w sposób odmienny kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu i niepodlegającego odliczeniu (rozdzielenie pozytywne). O ile roczna ustawa budżetowa nie stanowi inaczej, podatnik korzystający z subwencji z funduszy publicznych, które nie są wliczane do podstawy opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 1 i 2 niniejszej ustawy,

- a) może, w przypadku subwencji uzyskanych w celu nabycia określonych towarów, wykonać swe prawo do odliczenia jedynie w zakresie części podatku VAT przypadającego na niesubwencionowaną część tego nabycia;

[...]”.

- 5 Artykuł 124/C az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [ustawy XCII z 2003 r. ordynacja podatkowa, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14), zwanej dalej „ustawą ordynacja podatkowa”] ma następującą treść:

„(1) Jeżeli trybunał konstytucyjny, Kúria lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdzają z mocą wsteczną, że przepis prawa przewidujący zobowiązanie podatkowe jest sprzeczny z ustawą zasadniczą lub z obowiązkowym aktem Unii Europejskiej, lub jeżeli chodzi o przepis gminny lub jakikolwiek inny przepis prawa, i orzeczenie to powoduje powstanie prawa do zwrotu na rzecz podatnika, organ podatkowy pierwszego stopnia dokonuje zwrotu na jego rzecz – w sposób ustalony w odnośnym orzeczeniu – zgodnie z przepisami niniejszego artykułu.

(2) Podatnik może złożyć wniosek na piśmie do organu podatkowego w terminie 180 dni po opublikowaniu lub doręczeniu orzeczenia trybunału konstytucyjnego, Kúria lub Trybunału [...]; niedopuszczalny jest jakikolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po upływie terminu. Organ podatkowy odrzuca wniosek w przypadku przedawnienia w dacie ogłoszenia lub doręczenia orzeczenia prawa związanego z określeniem podatku [...].

(3) Wniosek powinien wskazywać, poza innymi informacjami koniecznymi do identyfikacji podatnika przez organ podatkowy, podatek zapłacony w dacie złożenia wniosku, o którego zwrot się występuje, a także tytuł wykonawczy, na podstawie którego został on zapłacony; powinien on również wskazywać na orzeczenie trybunału konstytucyjnego, Kúria lub Trybunału [...] i zawierać oświadczenie, zgodnie z którym

- a) podatnik nie przerzucił w dacie złożenia wniosku na inną osobę podatku, o którego zwrot występuje,

[...]”.

- 6 Artykuł 124/D tej ustawy stanowi:

„(1) O ile niniejszy artykuł nie stanowi inaczej, przepisy art. 124/C mają zastosowanie do wniosków o zwrot opartych na prawie odliczenia podatku VAT.

(2) Podatnik może powołać się na prawo, o którym mowa powyżej w ust. 1, w deklaracji korygującej [...].

(3) Jeżeli rozliczenie sprostowane w deklaracji korygującej wykazuje, że podatnik ma prawo do zwrotu [...], organ podatkowy stosuje do kwoty podlegającej zwrotowi stopę odsetek równą stopie podstawowej banku centralnego [...].

(5) Podatnik ponosi konsekwencje przewidziane w art. 124/C ust. 3 lit. a) również w przypadku, gdy podatnik uzyskał pomoc w taki sposób, że – z uwagi na zakaz w prawie węgierskim odliczania podatku VAT – finansuje ona również podatek VAT, lub gdy uzyskał pomoc dodatkową z budżetu państwa kompensującą niepodlegający odliczeniu podatek VAT.

[...]”.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 7 W 2005 r. Alakor zawarł z Földművelésügyi és Vidékfejlesztési Minisztérium (ministerstwem ds. rolnictwa i rozwoju wsi, zwanym dalej „podmiotem finansującym”) umowę subwencyjną mającą na celu umożliwienie mu finansowania projektu w ramach programu operacyjnego rozwoju wsi i rolnictwa dotyczącego drugiego semestru 2005 r. (zwaną dalej „pomocą”).
- 8 W konsekwencji art. 38 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności w postępowaniu głównym nie można było odliczyć proporcjonalnie do kwoty pomocy części zapłaconego naliczonego podatku VAT dotyczącego wydatków związanych z subwencionowanym projektem.
- 9 Z kolei zgodnie z wytycznymi ministra finansów „wydatki kwalifikujące się” subwencionowanego projektu obejmowały, w celu obliczenia pomocy, część podatku VAT odpowiadającą procentowi projektu finansowanego przez tę pomoc. W ten sposób w niniejszej sprawie kwalifikujące się wydatki wynoszące łącznie 207 174 606 węgierskich forintów (HUF) obejmowały 18 645 714 HUF podatku VAT niepodlegającego odliczeniu. W celu finansowania tego projektu podmiot finansujący przyznał pomoc w wysokości 90 000 000 HUF odpowiadającą 43,44% wydatków kwalifikujących się projektu, przy czym pomoc ta była finansowana w 75% z funduszy wspólnotowych, a w pozostałych 25% z budżetu krajowego.
- 10 Podatek VAT związany z wydatkami na rozwój został rozliczony w miesięcznych deklaracjach VAT za wrzesień i listopad 2005 r., a także, jako saldo podlegające przeniesieniu na następne okresy, w deklaracjach za grudzień 2005 r. oraz styczeń 2006 r. Na podstawie art. 38 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku VAT skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła wykonać prawa do odliczenia w wysokości 4 440 000 HUF z tytułu podatku VAT związanego z wydatkami na rozwój naliczonego na fakturach i rozliczonego w deklaracjach za wrzesień 2005 r., a także w wysokości 13 282 000 HUF z tytułu podatku, który został rozliczony w deklaracji za listopad 2005 r., co łącznie stanowiło 17 722 000 HUF.
- 11 W wyroku z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, Trybunał orzekł, że „art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które w przypadku nabycia towarów subwencionowanych z funduszy publicznych dopuszcza odliczenie związanego z tym podatku VAT jedynie do wysokości części nieobjętej subwencją”.
- 12 W świetle tego wyroku Alakor uznał, że mógł odliczyć cały podatek VAT naliczony i zapłacony do celów wykonywanych przez niego opodatkowanych transakcji oraz że podatek VAT uznawany dotychczas za niepodlegający odliczeniu nie może w dalszym ciągu stanowić części kwalifikującego się wydatku spornego projektu. Z tego powodu w dniu 21 lipca 2009 r. Alakor zwrócił podmiotowi finansującemu kwotę pomocy odpowiadającą niepodlegającemu odliczeniu podatkowi VAT, wnosząc o zmianę umowy. Podmiot finansujący oddalił ten wniosek i zwrócił Alakorowi sporną kwotę.
- 13 W dniu 22 lipca 2009 r. Alakor złożył do organu podatkowego deklaracje korygujące za wrzesień, listopad i grudzień 2005 r., a także za styczeń 2006 r., w których wnosił na podstawie ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio o zwrot podatku VAT, którego nie pozwoliło mu odliczyć ograniczenie prawa do odliczenia, w wysokości 17 722 000 HUF, a także o zapłatę odsetek za zwłokę.
- 14 W odpowiedzi na ten wniosek organ podatkowy pierwszej instancji określił kwotę podatku podlegającego odliczeniu oraz kwot podlegających zwrotowi na rzecz skarżącego w postępowaniu głównym w wysokości niższej niż kwota znajdująca się w deklaracjach korygujących tę kwotę. Főigazgatósága utrzymała w mocy te decyzje, podkreślając, że skarżący otrzymała już kwotę

odpowiadającą 43,44% podatku VAT niepodlegającego odliczeniu w formie pomocy. W związku z tym na podstawie art. 124/C ust. 3 lit. a) oraz art. 124/D ust. 5 ustawy ordynacja podatkowa kwotę tę należy uznać za przerzuconą.

- 15 Rozpoznający skargi o zmianę lub uchylenie decyzji wydanych przez organ podatkowy sąd pierwszej instancji stwierdził zasadność tych skarg, uchylił zaskarżone decyzje na tej podstawie, iż bezprawnie ograniczały one prawo do odliczenia z naruszeniem ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, i nakazał organowi podatkowemu ponowne rozpoznanie sprawy.
- 16 Főigazgatósa wniósł kasację, podnosząc w szczególności, że Alakor otrzymał już w formie pomocy część podatku VAT, o zwrot którego wystąpił w deklaracjach korygujących. W związku z tym zdaniem Főigazgatósa jedynie część podatku VAT nieskompensowana w drodze tej pomocy powinna stanowić przedmiot zwrotu.
- 17 Z kolei Alakor podnosi, że art. 124/C i 124/D ustawy ordynacja podatkowa były sprzeczne z prawem Unii oraz że decyzje organów podatkowych były sprzeczne z zasadą 7 rozporządzenia nr 448/2004. Organy podatkowe naruszyły w ten sposób prawo Unii w zakresie, w jakim ograniczyły prawo do odliczenia podatku, zwracając nie cały podatek VAT, lecz kwotę obliczoną w proporcjonalny sposób. Alakor jest ponadto narażony na ryzyko bycia zobowiązany do zwrotu pomocy z powodu naruszenia uregulowania mającego zastosowanie w dziedzinie pomocy dla rozwoju wsi.
- 18 W tych okolicznościach Kúria postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy zgodnie z prawem [Unii] należy zakwalifikować jako przerzucenie podatku okoliczność, iż podatnik – z uwagi na istnienie zakazu odliczenia – uzyskał pomoc, w taki sposób, że finansuje ona również podatek od wartości dodanej, lub też uzyskał dodatkową pomoc państwa kompensującą niepodlegający odliczeniu podatek od wartości dodanej?
  - 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy odpowiedź byłaby taka sama w przypadku, w którym podatnik nie otrzymał pomocy od państwa członkowskiego lub od organu podatkowego państwa członkowskiego, lecz pomoc została wypłacona na podstawie umowy podpisanej z podmiotem przyznającym pomoc – z tytułu pomocy unijnych i z budżetu centralnego państwa członkowskiego?
  - 3) Czy można uznać, że postąpiono zgodnie z zasadą zwrotu opartą na zasadach neutralności podatkowej, skuteczności, równoważności i równego traktowania, a także na zakazie bezpodstawnego wzbogacenia w przypadku, w którym organ podatkowy państwa członkowskiego – w wyniku przepisów regulujących prawo do odliczenia, które są sprzeczne z prawem Unii – uwzględnił wnioski o zwrot lub o odszkodowanie za szkodę złożone przez podatnika tylko w części lub w proporcji, w jakiej nie zostały one sfinansowane w drodze pomocy wskazanej w dwóch pierwszych pytaniach?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 19 Przez swoje pytania, które należy rozpoznać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zasada zwrotu podatków pobranych przez państwo członkowskie z naruszeniem zasad prawa Unii powinna być interpretowana w ten sposób, że zezwala ona temu państwu na odmowę zwrotu części podatku VAT, którego odliczenie było niemożliwe ze względu na przepis krajowy sprzeczny z prawem Unii, z tego powodu, że owa część podatku była subwencjonowana przez pomoc przyznaną podatnikowi i finansowaną zarówno przez Unię, jak i przez rzecone państwo.

- 20 U podstaw niniejszej sprawy znajduje się art. 38 ust. 1 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym na dzień zaistnienia okoliczności faktycznych przed sądem odsyłającym, zgodnie z którym podatnik, który skorzystał z subwencji, mógł wykonać prawo do odliczenia wyłącznie w odniesieniu do części podatku VAT przypadającej na niesubwencionowaną część danego nabycia.
- 21 W ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio Trybunał przypominał w pierwszej kolejności w pkt 15, że prawo do odliczenia podatku VAT będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT, i co do zasady nie może być ograniczane. Następnie orzekł w pkt 20 tego wyroku, że uregulowanie krajowe, które zawiera ogólne ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT mające zastosowanie do wszelkiego nabycia towarów lub usług finansowanych w drodze subwencji z funduszy publicznych, nie jest dopuszczalne na mocy art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Wreszcie Trybunał wskazał w pkt 33–35 rzeczonego wyroku, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przyznaje jednostkom prawo, na które mogą się one powoływać przed sądem krajowym przeciwko uregulowaniom krajowym niezgodnym z tym przepisem, oraz że podatnik, wobec którego zastosowano ten przepis, powinien mieć możliwość ponownego obliczenia należnego podatku VAT, stosownie do postanowień art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, w zakresie, w jakim towary lub usługi zostały wykorzystane na potrzeby czynności opodatkowanych.
- 22 Należy przypomnieć w tym zakresie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Państwa członkowskie są zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-591/10 Littlewoods Retail i in., pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W związku z tym państwa członkowskie powinny co do zasady dokonać zwrotu całego podatku VAT, którego podatnik nie mógł odliczyć z naruszeniem prawa Unii.
- 24 Jak z tego wynika, prawo do zwrotu nienależnego świadczenia ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii Europejskiej poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi (wyrok z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss i Sauer-Danfoss, Zb.Orz. s. I-9963, pkt 23).
- 25 Jednakże, w drodze wyjątku, możliwa jest odmowa takiego zwrotu, jeżeli powodowałby on bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo. Ochrona zagwarantowanych praw, którą zapewnia w tej dziedzinie porządek prawny Unii, nie oznacza zatem konieczności dokonania zwrotu podatków, ceł i opłat pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty (wyrok z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., Zb.Orz. s. I-7375, pkt 18).
- 26 Wobec braku przepisów prawa Unii w zakresie żądania zwrotu podatków do każdego z państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków dochodzenia tych roszczeń, które muszą być jednak zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności (ww. wyrok w sprawie Danfoss i Sauer-Danfoss, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W tym zakresie, w świetle celu, jakiemu służy prawo do zwrotu nienależnego świadczenia, o którym przypomina pkt 24 niniejszego wyroku, poszanowanie zasady skuteczności wymaga, by warunki dochodzenia roszczeń o zwrot nienależnego świadczenia zostały przez państwa członkowskie określone w ramach zasady autonomii proceduralnej w sposób pozwalający na neutralizację finansowego ciężaru nienależnego podatku (ww. wyrok w sprawie Danfoss i Sauer-Danfoss, pkt 25).

- 28 W związku z tym to pod warunkiem, że ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na podatniku został w całości zneutralizowany, państwo członkowskie może odmówić zwrotu części tego podatku z tego powodu, iż taki zwrot powodowałby bezpodstawne wzbogacenie na korzyść podatnika.
- 29 W niniejszej sprawie z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że art. 124/D ust. 5 ustawy ordynacja podatkowa, który został przyjęty w wyniku ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pozwala na odmowę zwrotu części podatku VAT, która nie mogła zostać odliczona z naruszeniem prawa Unii z tego powodu, iż podatnik uzyskał już w formie pomocy kompensatę części podatku VAT niepodlegającej zwrotowi dotyczącej subwencjonowanego nabycia.
- 30 Kwestia, czy zwrot dochodzony w postępowaniu głównym ma na celu jedynie neutralizację ciężaru finansowego nienależnego podatku, czy też przeciwnie, prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia po stronie podatnika, stanowi okoliczność faktyczną, której ocena należy do kompetencji sądu krajowego, dokonującego swobodnej oceny wszystkich przedstawionych mu dowodów w formie oceny ekonomicznej, która uwzględnia wszystkie istotne okoliczności (zob. podobnie wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 96, 100).
- 31 W ramach postępowania w trybie prejudycjalnym Trybunał, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może jednak dostarczyć wskazówek dotyczących akt postępowania głównego lub przedstawionych mu uwag, tak aby umożliwić sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-167/97 Seymour-Smith i Perez, Rec. s. I-623, pkt 68; a także z dnia 26 czerwca 2001 r. w sprawie C-381/99 Brunnhofer, Rec. s. I-4961, pkt 65).
- 32 W tym zakresie sąd krajowy powinien zbadać w szczególności kwestię, czy kwota pomocy przyznanej skarżącemu w postępowaniu głównym byłaby mniejsza w przypadku, gdyby skarżący mógł skorzystać z prawa do odliczenia. W rzeczywistości bowiem z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że kwota spornej pomocy została obliczona poprzez odesłanie do „wydatków kwalifikujących się” projektu, które obejmują zarówno wydatki netto tego projektu, jak i niepodlegający odliczeniu VAT. Sąd krajowy powinien tym samym sprawdzić, czy w sytuacji, gdyby ów kwalifikujący się wydatek został obliczony w oderwaniu od niepodlegającego odliczeniu podatku VAT, kwota pomocy byłaby niższa od pierwotnie przyznanej kwoty pomocy. Jeżeli tak by było, nadwyżka wynikająca z wyższej kwoty pomocy, z której Alakor mógł w ten sposób skorzystać, byłaby konsekwencją tego, że część niepodlegającego zwrotowi podatku VAT została pokryta przez tę pomoc. Ciężar finansowy związany z częścią podatku odpowiadającą tej nadwyżce byłby w związku z tym pokrywany przez podmiot finansujący, a nie przez Alakor.
- 33 Z powyższego wynika, że w celu zneutralizowania ciężaru finansowego związanego z zakazem odliczenia podatku VAT kwota zwrotu, której może dochodzić skarżący w postępowaniu głównym, powinna odpowiadać różnicy pomiędzy, po pierwsze, kwotą podatku VAT, jakiej Alakor nie mógł odliczyć z powodu uregulowania krajowego, które zostało uznane za sprzeczne z prawem Unii w ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, oraz po drugie, kwotą pomocy przyznanej Alakorowi, która przekracza wysokość pomocy, jaka zostałaby mu przyznana, gdyby mógł on skorzystać z prawa do odliczenia.
- 34 Wreszcie okoliczność, że finansowanie spornej pomocy pochodziło zarówno z budżetu Unii, jak i z budżetu odnośnego państwa członkowskiego, nie ma wpływu na powyższe rozważania. W rzeczywistości bowiem, tak jak to wynika z pkt 22 niniejszego wyroku i co podkreśla Komisja Europejska, prawo do uzyskania zwrotu podatków pobranych przez państwo członkowskie z naruszeniem zasad prawa Unii jest konsekwencją i uzupełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii. Prawo do zwrotu nie może różnić się w związku z tym w zależności od źródła pochodzenia finansowania danej pomocy.

- 35 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż zasada zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem zasad prawa Unii powinna być interpretowana w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie odmawiało zwrotu części podatku VAT, którego odliczenia zakazywał przepis krajowy sprzeczny z prawem Unii, na tej podstawie, że owa część podatku była subwencjonowana przez pomoc przyznaną podatnikowi i finansowaną zarówno przez Unię, jak i przez rzeczone państwo, pod warunkiem że podatek VAT został w całości zneutralizowany, czego weryfikacja należy do sądu krajowego.

#### **W przedmiocie kosztów**

- 36 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

**Zasada zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem zasad prawa Unii powinna być interpretowana w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie odmawiało zwrotu części podatku od wartości dodanej, którego odliczenia zakazywał przepis krajowy sprzeczny z prawem Unii Europejskiej, na tej podstawie, że owa część podatku była subwencjonowana przez pomoc przyznaną podatnikowi i finansowaną zarówno przez Unię, jak i przez rzeczone państwo, pod warunkiem że podatek od wartości dodanej został w całości zneutralizowany, czego weryfikacja należy do sądu krajowego.**

Podpisy