



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

13. februar 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag af moms – fastsættelse af den momspligtige person – anvendelse af en fravigelsesforanstaltning med tilbagevirkende kraft – retssikkerhedsprincippet«

I sag C-434/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Zalaegerszeg, Ungarn) ved afgørelse af 29. juni 2017, indgået til Domstolen den 18. juli 2017, i sagen:

Human Operator Zrt.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende formand for Tiende Afdeling, og dommerne F. Biltgen og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved V. Bottka, A. Sipos og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: ungarsk.

Dom

- 1 Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2015/2349 af 10. december 2015 om tilladelse til Ungarn til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2015, L 330, s. 53, herefter »gennemførelsesafgørelsen«), sammenholdt med artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013 (EUT 2013, L 201, s. 4) (herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Human Operator Zrt. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (den nationale administrative told- og skattemyndighed, afdelingen for klager, Ungarn, herefter »told- og skattemyndigheden i anden instansafdelingen for klager«) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) fra en modtager af momspligtige tjenesteydelser.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

- 3 Momsdirektivets artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«
- 4 Direktivets artikel 199 har følgende ordlyd:

»1. »Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

 - a) bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses som levering af varer jf. artikel 14, stk. 3
 - b) levering af personale til de under litra a) omhandlede aktiviteter

[...]«
- 5 Artikel 395, stk. 1, i det nævnte direktiv er affattet således:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse.«

Gennemførelsesafgørelsen

- 6 Ved skrivelser registreret i Kommissionen den 23. december 2014 og den 8. maj 2015 anmodede Ungarn om tilladelse til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger momsdirektivets artikel 193, for så vidt angår personer, der er forpligtede til at betale moms, med henblik på at bekæmpe svigagtig praksis i sektoren for vikarbureauer. Rådet imødekom denne anmodning ved gennemførelsesafgørelsen.
- 7 Gennemførelsesafgørelsens artikel 1 har følgende ordlyd:
- »Som en undtagelse fra artikel 193 direktiv 2006/112/EF har Ungarn tilladelse til at bestemme, at den momsbetalingspligtige person er den afgiftspligtige person, som modtager levering af personale, der udfører andre aktiviteter end dem, der er omfattet af artikel 199, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112/EF.«
- 8 I henhold til gennemførelsesafgørelsens artikel 2 udløber sidstnævnte den 31. december 2017.

Ungarsk ret

- 9 § 60 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), har følgende ordlyd:
- »1. I tilfælde af levering af varer eller tjenesteydelser, for hvilke køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen er skyldig at betale afgiften, fastlægges afgiften
- a) ved modtagelsen af fakturaen eller et andet dokument, der godtgør, at transaktionen er fuldført
 - b) ved erlæggelsen af modydelsen
 - c) på den femtende dag i måneden efter gennemførelsen af transaktionen.
2. Den begivenhed, der skal tages i betragtning, er den af de i stk. 1 opregnede begivenheder, som først indtræder.«
- 10 Denne lovs § 142 bestemmer:
- »1. Afgiften afholdes af køberen af varen eller af tjenesteydelsen:
- [...]
- c) i tilfælde af levering af ydelser med midlertidig arbejdskraft eller udlån af arbejdstagere og tilrådgivelsesstillelse af personale eller i tilfælde af anvendelse af tjenester til formidling af studenter i forbindelse med levering af varer eller tjenesteydelser, herunder i tilfælde, hvor der ikke kræves tilladelse fra planmyndighederne eller hvor det ikke er nødvendigt at underrette disse myndigheder.
- [...]
3. Stk. 1 finder anvendelse i tilfælde, hvor
- a) alle involverede parter i transaktionen er momsregistreret på det nationale område, og

b) ingen af de involverede parter i transaktionen har en retlig status omfattet af denne lov, i henhold til hvilken de ikke er momspligtige.

[...]«

11 Den nævnte lovs artikel 294, stk. 1, bestemmer:

»Denne lovs § 142, stk. 1, litra c), [...] finder med de undtagelser, der følger af stk. 2 og 3, anvendelse på transaktioner, som finder sted fra den 1. januar 2015.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Human Operator er et handelselskab med hjemsted i Ungarn, hvis virksomhed består i arbejdsformidling, vikarydelser og anden personaleformidling.

13 For at levere disse ydelser til sine kunder gjorde Human Operator ved hjælp af tjenesteydelseskontrakter brug af andre handelselskaber, som stillede deres arbejdstagere til rådighed for Human Operators kunder.

14 Human Operator accepterede de fakturaer, som disse medvirkende selskaber, der er etableret i henhold til den almindelige momsordning, udstedte, hvorpå »anden personaleformidling« blev angivet som genstand for de pågældende ydelser, og de blev udstedt med moms, som blev fradraget af Human Operator.

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága (told- og skattedirektorat for regionen Vas, under den nationale told- og skattemyndighed) (herefter »afgiftsmyndigheden i første instans«) gennemførte en kontrol hos Human Operator med henblik på at undersøge selskabets momsangivelser fra januar 2015.

16 Efter denne kontrol afsagde afgiftsmyndigheden i første instans den 22. august 2016 en afgørelse, hvori den konstaterede en momsforskel på 46 065 000 ungarske forint (HUF) (ca. 150 000 EUR) og pålagde Human Operator at betale dette beløb.

17 Afgiftsmyndigheden i første instans var af den opfattelse, at Human Operator i henhold til momslovens § 60 var momspligtig for samtlige transaktioner vedrørende angivelserne for januar 2015, og fastsatte det skyldige momsbeløb på grundlag af en beregning af de beløb, der fremgår af de fakturaer, som Human Operator accepterede, vedrørende de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser.

18 Afgiftsmyndigheden i første instans lagde i denne forbindelse gennemførelsesafgørelsen, som uanset momsdirektivets artikel 193 gav den ungarske regering beføjelse til at pålægge omvendt betalingspligt, hvilket er fastsat i momslovens § 142, stk. 1, litra c), til grund. Den nævnte afgiftsmyndighed udledte af denne bestemmelse, som trådte i kraft den 1. januar 2015, at denne omvendte betalingspligt fandt anvendelse fra denne dato, idet den ungarske regering i sin anmodning, der er nævnt i denne doms præmis 6, udtrykkeligt havde anmodet om, at den søgte undtagelse skulle finde anvendelse fra den nævnte dato.

19 Told- og skattemyndigheden i anden instans, der blev forelagt sagen af Human Operator, bekræftede ved afgørelse af 25. januar 2017 den i denne doms præmis 16 nævnte afgørelse.

20 Afgiftsmyndigheden i første instans gennemførte yderligere kontroller ved Human Operator for andre perioder og traf seks andre afgørelser for perioden fra den 1. februar 2015 til den 31. juli 2015. Ved disse afgørelser pålagde afgiftsmyndigheden Human Operator at betale i alt 387 714 000 HUF (ca. 1,27 mio. EUR) i moms for denne periode.

- 21 Den 13. og den 25. januar 2017 bekræftede told- og skattemyndigheden i anden instans, som på ny var blevet forelagt sagen af Human Operator, afgørelserne fra afgiftsmyndigheden i første instans, der er omhandlet i den foregående præmis.
- 22 Da der ikke var udtrykkelige bestemmelser vedrørende dens tilbagevirkende kraft, kunne gennemførelsesafgørelsen ikke anvendes af den ungarske regering før meddelelsen til Ungarn om denne afgørelse, der fandt sted den 11. december 2015, hvorfor Human Operator anlagde et søgsmål mod de afgørelser, der er nævnt i denne doms præmis 19 og 21.
- 23 Ifølge denne ret er det med henblik på at løse tvisten i hovedsagen nødvendigt at fastslå gennemførelsesafgørelsens ikrafttrædelsesdato og følgelig den dato, fra hvilken tilladelsen i henhold til denne afgørelse blev gældende.
- 24 Under disse omstændigheder har Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Zalaegerszeg, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [gennemførelsesafgørelsen] fortolkes således, at den er til hinder for den praksis, som Ungarn har fulgt, hvorefter den nationale lovbestemmelse, der i henhold til den tilladelse, der er givet ved denne gennemførelsesafgørelse, fastsætter en fravigelse fra artikel 193 [momsdirektivet], og som er trådt i kraft den 1. januar 2015, finder anvendelse fra denne dato, skønt gennemførelsesafgørelsen ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende tilbagevirkende kraft af dens virkninger eller anvendelse, og da Ungarn på den anden side har angivet denne dato som begyndelsestidspunkt for anvendelsen i sin ansøgning om tilladelse til en fravigende foranstaltning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 25 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter anvendelsen af en foranstaltning, der fraviger momsdirektivets artikel 193, før den EU-retsakt, der giver tilladelse til den nævnte fravigelse, er blevet meddelt den medlemsstat, der har anmodet om den, dels når den nævnte EU-retsakt ikke siger noget om dens ikrafttrædelse eller begyndelsestidspunktet for dens anvendelse, dels når den nævnte medlemsstat har givet udtryk for et ønske om, at den nævnte fravigelse finder anvendelse med tilbagevirkende kraft.
- 26 I denne henseende gør gennemførelsesafgørelsens artikel 1 det muligt for Ungarn at fravige den generelle momsregel, der er fastsat i momsdirektivets artikel 193, ved at bestemme, at den momsbetalingspligtige person er den afgiftspligtige person, som modtager levering af personale, der udfører andre aktiviteter end dem, der er omfattet af dette direktivs artikel 199, stk. 1, litra a).
- 27 Således er det i momslovens § 142, stk. 1, litra c), fastsat, at den person, som modtager ydelsen, er momspligtig i tilfælde af levering af ydelser med midlertidig arbejdskraft, udlån af arbejdstagere, tilrådgivningsstillelse af personale eller i tilfælde af anvendelse af tjenester til formidling af studenter i forbindelse med levering af varer eller tjenesteydelser. Denne bestemmelse trådte i kraft den 1. januar 2015, og de ungarske afgiftsmyndigheder anvendte den ifølge forelæggelsesafgørelsen fra denne dato.
- 28 Gennemførelsesafgørelsen, som tillader en sådan fravigelse fra momsdirektivets artikel 193, blev imidlertid først meddelt den ungarske regering den 11. december 2015.
- 29 Derudover nævner denne afgørelse ikke nogen ikrafttrædelsesdato eller dato, hvor den nævnte fravigelse, som fastsættes deri, begyndte at finde anvendelse. Den præciserer heller ikke den periode, som dens virkninger strækker sig over, og begrænser sig til at bestemme den dato, hvor den udløber, hvilken er fastsat til den 31. december 2017.

- 30 I denne forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at Domstolen hvad angår momsdirektivets artikel 199, som giver medlemsstaterne adgang til at anvende ordningen for omvendt betalingspligt, hvorefter den person, der er pligtig at betale momsen, er modtageren i den momspligtige transaktion, i de situationer, der er omhandlet i denne artikels stk.1, litra a)-g), har fastslået, at denne bestemmelse udgør en undtagelse fra det princip, der henvises til i dette direktivs artikel 193, og derfor skal være genstand for en streng fortolkning, som dog ikke må føre til, at bestemmelsen fratages sin virkning (jf. i denne retning dom af 13.6.2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, præmis 23 og 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.4.2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 25).
- 31 Derefter må dens tidsmæssige virkning i mangel af bestemmelser i gennemførelsesafgørelsen, der fastsætter ikrafttrædelsesdatoen eller den dato, som den fravigelse, der fastsættes deri, begynder at finde anvendelse, fastlægges efter almindeligt anerkendte fortolkningsprincipper, hvorved såvel bestemmelseernes ordlyd som deres formål og opbygning bliver af betydning (jf. i denne retning dom af 12.11.1981, *Meridionale Industria Salumi m.fl.*, 212/80-217/80, EU:C:1981:270, præmis 8).
- 32 I overensstemmelse med artikel 297, stk. 2, tredje afsnit, TEUF, som udgør en generel regel vedrørende ikrafttrædelsen af afgørelser, der angiver, hvem de er rettet til, får sådanne afgørelser virkning ved meddelelsen til dem, de er rettet til. I den foreliggende sag, hvor gennemførelsesafgørelsen blev meddelt den ungarske regering den 11. december 2015, skal den anses for at være trådt i kraft på denne dato.
- 33 Denne konstatering afsvækkes ikke af den ungarske regerings indlæg. I modsætning til det, som denne regering har anført, er det for fastsættelsen af den dato, hvor gennemførelsesafgørelsen fik virkning, for det første irrelevant at Kommissionen i sit forslag til Rådets gennemførelsesafgørelse om tilladelse til Ungarn til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112 (COM(2015) 557 final), udtrykkeligt har angivet, at den blev underrettet om, at Ungarn var begyndt at anvende den fravigelse, der anmodes om, uden at have afventet gennemførelsesafgørelsen, for det andet at den 31. december 2017 er fastsat som udløbsdato i denne afgørelses artikel 2, og for det tredje at Kommissionen i en skrivelse til Ungarn angav, at den havde til hensigt at imødekomme denne medlemsstats anmodning om varigheden af anvendelsen af den ønskede fravigelse, og bestemte, at denne periode skulle fastsættes til tre år.
- 34 Det skal nemlig bemærkes, at retssikkerhedsprincippet, som hører til blandt de almindelige fællesskabsretlige grundsætninger, bl.a. kræver, at retsreglerne er klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger (dom af 18.11.2008, *Förster*, C-158/07, EU:C:2008:630, præmis 67).
- 35 Kravet om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (dom af 29.4.2004, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Det er ligeledes blevet fastslået, at for at sikre overholdelsen af retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning skal de materielle EU-retlige bestemmelser herved i princippet fortolkes således, at de kun omfatter forhold, som ligger forud for ikrafttrædelsen (jf. i denne retning dom af 24.9.2002, *Falck og Acciaierie di Bolzano mod Kommissionen*, C-74/00 P og C-75/00 P, EU:C:2002:524, præmis 119). Retssikkerhedsprincippet er således i almindelighed til hinder for, at en EU-retsakt tillægges gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før dens offentliggørelse eller meddelelse, alt efter omstændighederne. Domstolen har fastslået, at det undtagelsesvis kan tillades, når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt (jf. i denne retning dom af 30.9.1982, *Amylum mod Rådet*, 108/81, EU:C:1982:322, præmis 4, af 26.4.2005, »*Goed Wonen*«, C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, og af 28.11.2006, *Parlamentet mod Rådet*, C-413/04, EU:C:2006:741, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis).

- 37 Som følge heraf kan det med hensyn til den regel, der er fastsat i artikel 297, stk. 2, tredje afsnit, TEUF, og i mangel af nogen bestemmelse i gennemførelsesafgørelsen vedrørende tilbagevirkende kraft ikke konkluderes, at denne afgørelse finder anvendelse med tilbagevirkende kraft. Det følger heraf, at den ungarske regering ikke kunne indføre omvendt betalingspligt for de tjenester, der ikke er omhandlet i momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra a), før den gennemførelsesafgørelse, der gav tilladelse til at pålægge denne omvendte betalingspligt, blev meddelt Ungarn.
- 38 I øvrigt skal det med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar hvad angår fastlæggelsen af den momspligtige person under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder bemærkes, at det i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, er muligt ved de nationale domstole at påberåbe sig disse bestemmelser over for den pågældende medlemsstat, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har ligeledes fastslået, at en EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Unionen eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 I det foreliggende tilfælde fastsætter momsdirektivets artikel 193, at momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor momsen påhviler en anden person i medfør af dette direktivs artikel 194-199b og artikel 202.
- 40 Som følge heraf råder medlemsstaten ikke over nogen skønsbeføjelse hvad angår betingelserne for den tidsbegrænsede anvendelse af den generelle regel, der blev indført ved momsdirektivets artikel 193.
- 41 Da betingelserne for anvendelsen af den fravigelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra a), ikke er opfyldt, kan de afgiftspligtige personer derfor påberåbe sig dette direktivs artikel 193 ved de nationale retter mod den pågældende medlemsstat. I den foreliggende sag finder den generelle regel, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 193, således anvendelse, og det er derfor de afgiftspligtige personer, der har leveret de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser, som er momspligtige for perioden før gennemførelsesafgørelsens ikrafttræden.
- 42 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at EU-retten er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en foranstaltning, der fraviger momsdirektivets artikel 193, finder anvendelse, før den EU-retsakt, der giver tilladelse til den nævnte fravigelse, er blevet meddelt den medlemsstat, der har anmodet om den, når den pågældende EU-retsakt intet nævner om dens ikrafttrædelse eller startdatoen for dens anvendelse, også selv om den omhandlede medlemsstat har givet udtryk for et ønske om, at den nævnte fravigelse finder anvendelse med tilbagevirkende kraft.

Sagsomkostninger

- 43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

EU-retten er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013, finder anvendelse, før den EU-retsakt, der giver tilladelse til den nævnte fravigelse, er blevet meddelt den medlemsstat, der har anmodet om den, når den pågældende EU-retsakt intet nævner om dens ikrafttrædelse eller startdatoen for dens anvendelse, også selv om den omhandlede medlemsstat har givet udtryk for et ønske om, at den nævnte fravigelse finder anvendelse med tilbagevirkende kraft.

Underskrifter