



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 13 februari 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för mervärdesskatt – Fastställande av den beskattningsbara person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten – Retroaktiv tillämpning av en undantagsbestämmelse – Rättssäkerhetsprincipen”

I mål C-434/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Zalaegerszeg, Ungern) genom beslut av den 29 juni 2017, som inkom till domstolen den 18 juli 2017, i målet

Human Operator Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad ordförande på tionde avdelningen, samt domarna F. Biltgen och E. Levits (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ungerns regering, genom M. Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom V. Bottka, A. Sipos och L. Lozano Palacios, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: ungerska

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets genomförandebeslut (EU) 2015/2349 av den 10 december 2015 om bemyndigande för Ungern att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 330, 2015, s. 53) (nedan kallat genomförandebeslutet), jämförd med artikel 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 (EUT L 201, 2013, s. 4) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Human Operator Zrt. och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Enheten för överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad överklagandeenheten) angående en beskattningsbar persons betalning av mervärdesskatt när vederbörande har tillhandahållits mervärdesskattepliktiga tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

- 3 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.”

- 4 I artikel 199 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

a) Tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3.

b) Tillhandahållande av personal för verksamhet enligt a.

...”

- 5 Artikel 395.1 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörderna av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.”

Genomförandebeslutet

- 6 Genom skrivelser som registrerades hos Europeiska kommissionen den 23 december 2014 och den 8 maj 2015 ansökte Ungern om bemyndigande att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet när det gäller vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt och detta för att bekämpa bedrägerier inom sektorn för bemanningsföretag. Rådet biföll denna ansökan genom genomförandebeslutet.
- 7 Artikel 1 i genomförandebeslutet har följande lydelse:
- ”Med avvikelse från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet bemyndigas Ungern att föreskriva att den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt är den beskattningsbara person som tillhandahåller personal för sådan verksamhet som inte omfattas av artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet.”
- 8 Enligt artikel 2 i genomförandebeslutet upphör beslutet att gälla den 31 december 2017.

Ungersk rätt

- 9 I 60 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, vilken trädde i kraft den 1 januari 2015 (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:
- ”1. Vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, för vilka den person som förvärvar varan eller tjänsten är skyldig att betala skatten, ska den skatt som ska betalas fastställas:
- a) vid tidpunkten för mottagandet av fakturan eller något annat dokument som visar att transaktionen genomförts,
 - b) vid den tidpunkt då vederlaget erläggs, eller
 - c) den femtonde dagen i månaden efter den månad då transaktionen genomfördes.
2. Den tidpunkt som infaller först bland de alternativ som anges i punkt 1 ska tillämpas.”
- 10 I 142 § i nämnda lag föreskrivs följande:
- ”1. Skatten ska betalas av den som förvärvat varan eller tjänsten
- ...
- c) vid uthyrning av arbetstagare, utstationering av arbetstagare, tillhandahållande av personal, eller användning av ett studentkollektivs tjänster för att leverera varor eller tillhandahålla tjänster – även i de fall som inte är förbundna med ett byggnadstillstånd eller en förhandsanmälan till bygglovmyndigheten.
- ...
3. Punkt 1 ska tillämpas under förutsättning att
- a) alla parter som deltar i transaktionen är registrerade som beskattningsbara personer i landet, och
 - b) ingen av parterna har status som regleras genom denna lag enligt vilken vederbörande inte kan krävas på skatten.

...”

11 I 294 § punkt 1 i samma lag föreskrivs följande:

”142 § punkt 1 c i denna lag ... ska tillämpas för första gången, med förbehåll för vad som stadgas i punkterna 2 och 3, för transaktioner som utförs den 1 januari 2015 eller senare.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Human Operator är ett bolag med säte i Ungern. Företagets huvudsakliga verksamhet består i rekrytering, uthyrning av arbetstagare och annat tillhandahållande av arbetskraft.

13 För att tillhandahålla sina kunder dessa tjänster använde sig Human Operator, genom tjänsteavtal, av andra bolag, vilka ställde sina arbetstagare till Human Operators kunders förfogande.

14 Human Operator har godtagit fakturor från dessa bolag, vilka upprättats enligt de allmänna skattereglerna och i vilka syftet med de aktuella tjänsterna angavs som ”övrigt tillhandahållande av personalfunktioner”. Mervärdesskatten angavs på dessa fakturor och Human Operator har dragit av denna mervärdesskatt.

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Provinsmyndigheten för skatt och tull i Vas, tillhörande den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndighet i första instans) genomförde en inspektion av Human Operator för att kontrollera bolagets mervärdesskattedeklarationer för januari 2015.

16 Efter denna inspektion antog skattemyndigheten i första instans den 22 augusti 2016 ett beslut i vilket myndigheten fastställde beloppet för utestående utgående mervärdesskatt till 46 065 000 ungerska forint (HUF) (cirka 150 000 euro) och ålade Human Operator att betala detta belopp.

17 Skattemyndigheten i första instans ansåg att Human Operator i enlighet med artikel 60 i lagen om mervärdesskatt var skyldigt att betala mervärdesskatt på alla transaktioner avseende deklARATIONERNA för januari 2015 och fastställde beloppet för den mervärdesskatt som ska betalas på grundval av de belopp som anges på fakturor som Human Operator accepterat avseende tillhandahållandet av de tjänster som är i fråga i det nationella målet.

18 Skattemyndigheten i första instans grundade sig i detta avseende på genomförandebeslutet, som ger den ungerska regeringen, genom undantag från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, rätt att föreskriva tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, som föreskrivs i 142 § punkt 1 c i mervärdesskattelagen. Skattemyndigheten drog av denna bestämmelse, som trädde i kraft den 1 januari 2015, slutsatsen att förfarandet för omvänd skattskyldighet var tillämpligt från och med detta datum, eftersom den ungerska regeringen i sin ansökan som nämns i punkt 6 ovan, uttryckligen hade begärt att undantaget ska tillämpas från och med detta datum.

19 Efter att Human Operator begärt omprövning fastställde omprövningsenheten i beslut av den 25 januari 2017 det beslut som nämns i punkt 16 ovan.

20 Skattemyndigheten i första instans har utfört ytterligare kontroller av Human Operator, avseende andra perioder, och har antagit sex andra beslut som omfattar tiden från och med den 1 februari 2015 till och med den 31 juli 2015. Genom dessa beslut förpliktade kommissionen Human Operator att betala totalt 387 714 000 HUF (omkring 1,27 miljoner euro) i mervärdesskatt för denna period.

21 Efter att Human Operator på nytt begärt omprövning fastställde omprövningsenheten den 13 och 25 januari 2017 de beslut från skattemyndigheten i första instans som nämns i föregående punkt.

- 22 Human Operator anser att genomförandebeslutet i avsaknad av uttryckliga bestämmelser om dess retroaktiva tillämpning inte kan tillämpas av den ungerska regeringen innan Ungern anmält detta beslut, vilket skedde den 11 december 2015. Human Operator överklagade därför de beslut som nämns i punkterna 19 och 21 ovan till den hänskjutande domstolen.
- 23 Enligt den hänskjutande domstolen är det för att avgöra det nationella målet nödvändigt att fastställa det datum då genomförandebeslutet trädde i kraft och, följaktligen, det datum då det bemyndigande som föreskrivs i detta beslut blev tillämpligt.
- 24 Mot denna bakgrund beslutade Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Zalaegerszeg, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska [genomförandebeslutet] tolkas så, att det utgör hinder för den ungerska praxis enligt vilken den nationella bestämmelse som grundar sig på detta genomförandebeslut, och i vilken det föreskrivs ett undantag från artikel 193 i [mervärdesskattedirektivet], som trädde i kraft den 1 januari 2015 och är tillämplig från samma dag, mot bakgrund av att genomförandebeslutet inte innehåller någon bestämmelse angående dess retroaktiva verkan eller dess retroaktiva tillämpning och mot bakgrund av att Ungern, i sin ansökan om tillstånd att införa undantaget, angav detta datum som det datum då bestämmelsen skulle börja tillämpas?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida unionsrätten utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver tillämpning av en åtgärd som avviker från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet innan den unionsakt som medger sådana undantag hade delgetts den medlemsstat som har begärt detta undantag, trots att det i unionsakten inte sägs något om när den träder i kraft eller den första dag för vilken den ska tillämpas, och, för det andra, denna medlemsstat har uttryckt önskemål om att detta undantag ska tillämpas med retroaktiv verkan.
- 26 Härvidlag ger artikel 1 i genomförandebeslutet Ungern rätt att avvika från den allmänna regeln för beskattning i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet genom att föreskriva att den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt är den beskattningsbara person som tillhandahålls personal för sådan verksamhet som inte omfattas av artikel 199.1 a i direktivet.
- 27 I 142 § punkt 1 c i mervärdesskattelagen föreskrivs att mottagaren av tjänsten är skyldig att betala mervärdesskatt vid uthyrning av arbetstagare, utstationering av arbetstagare, tillhandahållande av personal, eller användning av ett studentkollektivs tjänster för att leverera varor eller tillhandahålla tjänster. Denna bestämmelse trädde i kraft den 1 januari 2015 och, enligt beslutet om hänskjutande, tillämpar de ungerska skattemyndigheterna bestämmelsen från och med detta datum.
- 28 Genomförandebeslutet, som tillåter en sådan avvikelse från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, delgavs dock den ungerska regeringen först den 11 december 2015.
- 29 Vidare nämns inte i beslutet något om när det träder i kraft eller det datum från och med vilket det i beslutet föreskrivna undantaget ska börja tillämpas. Det anges inte heller under vilken period beslutet ska ha verkningar, utan det anges endast att det upphör att gälla den 31 december 2017.
- 30 När det gäller artikel 199 i mervärdesskattedirektivet, som tillåter medlemsstaterna att, i de fall som anges i punkt 1 a–g, tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet enligt vilken den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt är den beskattningsbara person åt vilken den transaktion som är föremål för mervärdesskatt utförs, har domstolen slagit fast att denna bestämmelse utgör ett undantag från den princip som anges i artikel 193 i direktivet och därför måste vara föremål för en

strikt tolkning som emellertid inte kan leda till att den förlorar sin verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punkterna 23 och 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 25).

- 31 Eftersom genomförandebeslutet saknar bestämmelser om dagen för ikraftträdandet eller dagen då det undantag som föreskrivs i bestämmelsen ska börja tillämpas, är det för att avgöra beslutets verkan i tiden lämpligt att utgå från allmänt erkända tolkningsprinciper, med hänsyn till såväl dess ordalydelse som dess ändamål och systematik (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 1981, *Meridionale Industria Salumi m.fl.*, 212/80–217/80, EU:C:1981:270, punkt 8).
- 32 Av artikel 297.2 tredje stycket FEUF, som är en allmän bestämmelse om ikraftträdandet av beslut som anger till vem eller vilka de riktar sig till, följer att sådana beslut får verkan genom delgivning till beslutets adressater. I förevarande fall har kommissionens beslut delgetts den ungerska regeringen den 11 december 2015, varför domstolen finner att det trädde i kraft detta datum.
- 33 Den ungerska regeringens påpekanden föranleder ingen annan slutsats. I motsats till vad denna regering har gjort gällande saknar det betydelse för fastställandet av det datum från och med vilket beslutet har fått verkan att kommissionen, i sitt förslag till rådets genomförandebeslut om bemyndigande för Ungern att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112 (COM (2015) 557 final), uttryckligen har angett att den underrättats om att Ungern hade börjat tillämpa det sökta undantaget, utan att invänta antagandet av beslutet. Det saknar även betydelse att det i artikel 2 i beslutet anges att detta upphör att gälla den 31 december 2017 och att kommissionen i en skrivelse till Ungern angav att den avsåg att bevilja medlemsstatens begäran om hur länge det sökta undantaget skulle tillämpas och förordade att denna period skulle fastställas till tre år.
- 34 Det bör erinras om att rättssäkerhetsprincipen, som är en av unionsrättens allmänna principer, kräver att rättsregler ska vara klara och precisa och att tillämpningen av dem ska vara förutsebar (dom av den 18 november 2008, *Förster*, C-158/07, EU:C:2008:630, punkt 67).
- 35 Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter de har enligt denna lagstiftning (dom av den 29 april 2004, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 36 Domstolen har också slagit fast att de materiella bestämmelserna i unionsrätten, för att garantera att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar iakttas, i princip ska tolkas så att de anses avse förhållanden som har uppstått efter det att de trädde i kraft (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 september 2002, *Falck och Acciaierie di Bolzano/kommissionen*, C-74/00 P och C-75/00 P, EU:C:2002:524, punkt 119). Följaktligen utgör rättssäkerhetsprincipen i allmänhet hinder för att det fastställs att en unionsakt ska börja gälla från en tidpunkt före dess offentliggörande, eller i förekommande fall delgivning. Domstolen har funnit att det undantagsvis kan förhålla sig annorlunda om det krävs med hänsyn till ett mål av allmänintresse och om berörda personers berättigade förväntningar vederbörligen beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 september 1982, *Amylum/rådet*, 108/81, EU:C:1982:322, punkt 4, dom av den 26 april 2005, ”*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 28 november 2006, *parlamentet/rådet*, C-413/04, EU:C:2006:741, punkt 75 och där angiven rättspraxis).
- 37 Med hänsyn till bestämmelsen i artikel 297.2 tredje stycket FEUF och i avsaknad av någon som helst uppgift i genomförandebeslutet rörande dess retroaktiva tillämpning, går det inte att dra slutsatsen att detta beslut skulle kunna tillämpas retroaktivt. Härav följer att den ungerska regeringen inte kunde

införa omvänd betalningsskyldighet för de tjänster som inte omfattas av artikel 199.1 i mervärdesskattedirektivet innan Ungern delgavs detta genomförandebeslut med bemyndigande att föreskriva denna omvända betalningsskyldighet.

- 38 För att lämna ett användbart svar till den hänskjutande domstolen när det gäller fastställande av den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten i det nationella målet, erinrar domstolen om att i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har enskilda rätt att åberopa dem inför nationell domstol gentemot staten, dels när direktivet inte har införlivats med nationell rätt inom tidsfristen, dels när det inte har införlivats på ett korrekt sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 56 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Domstolen har även slagit fast att en unionsrättslig bestämmelse är ovillkorlig när den medför en skyldighet som inte är förenad med något villkor eller när den, för att kunna verkställas eller medföra verkningar, inte är beroende av att vare sig unionsinstitutionerna eller medlemsstaterna antar någon rättsakt (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 39 I enlighet med artikel 193 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202 i direktivet.
- 40 Följaktligen har medlemsstaterna inte något utrymme för skönsässig bedömning vad gäller villkoren för tillämpningen i tiden av den allmänna regel som fastställs i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.
- 41 Eftersom villkoren för tillämpning av undantaget i artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda, kan således beskattningsbara personer åberopa artikel 193 i direktivet inför de nationella domstolarna gentemot den berörda medlemsstaten. I förevarande mål är således den allmänna regeln i artikel 193 i direktivet tillämplig och det är således de beskattningsbara personer som har utfört de tjänster som är aktuella i det nationella målet som är betalningsskyldiga för mervärdesskatten för tiden före ikraftträdandet av genomförandebeslutet.
- 42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Unionsrätten utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver tillämpning av ett undantag från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet innan den unionsakt som medger sådana undantag har delgetts den medlemsstat som har begärt undantaget, trots att det i unionsakten inte sägs något om när den träder i kraft eller den första dag för vilken den ska tillämpas. Detta gäller även när denna medlemsstat har uttryckt önskemål om att detta undantag ska tillämpas med retroaktiv verkan.

Rättegångskostnader

- 43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Unionsrätten utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver tillämpning av ett undantag från artikel 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013, innan den unionsakt som medger sådana undantag har delgetts den medlemsstat

som har begärt undantaget, trots att det i unionsakten inte sägs något om när den träder i kraft eller den första dag för vilken den ska tillämpas. Detta gäller även när denna medlemsstat har uttryckt önskemål om att detta undantag ska tillämpas med retroaktiv verkan.

Underskrifter