

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

13 päivänä helmikuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveron vähentäminen – Arvonlisäveron maksavan verovelvollisen määrittäminen – Poikkeavan toimenpiteen taannehtiva soveltaminen – Oikeusvarmuuden periaate

Asiassa C-434/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Zalaegerszegin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 29.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Human Operator Zrt.

vastaaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kymmenennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit F. Biltgen ja E. Levits (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bottka, A. Sipos ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee luvan antamisesta Unkarille ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeava toimenpide 10.12.2015 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen (EU) 2015/2349 (EUVL 2015, L 330, s. 53; jäljempänä täytäntöönpanopäätös), luettuna yhdessä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin

se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU (EUVL 2013, L 201, s. 4) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 193 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Human Operator Zrt. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (vero- ja tulliasioita käsittelevän kansallisen viraston muutoksenhakuyksikkö, Unkari; jäljempänä muutoksenhakuyksikkö) ja jossa on kyse verovelvollisen, joka on arvonlisäverollisten palvelujen vastaanottaja, maksamasta arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

4 Kyseisen direktiivin 199 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

a) rakennustyön suoritus, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suoritus, sekä rakennuskohteiden luovutus, joka katsotaan tavaroiden luovutukseksi 14 artiklan 3 kohdan nojalla;

b) edellä a alakohdassa tarkoitettuja toimintoja hoitavan henkilöstön asettaminen käyttöön;

– –”

5 Kyseisen direktiivin 395 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tiettyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.”

Täytäntöönpanopäätös

6 Unkari pyysi kirjeissään, jotka Euroopan komission yksiköt kirjasivat saapuneiksi 23.12.2014 ja 8.5.2015, lupaa ottaa käyttöön arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta poikkeava erityistoimenpide, joka koskee sitä, kuka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, torjuakseen tiettyä tilapäistyövoiman välityksen alalla harjoitettavaa petollista toimintaa. Neuvosto hyväksyi tämän pyynnön täytäntöönpanopäätöksellä.

7 Täytäntöönpanopäätöksen 1 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Poiketen siitä, mitä [arvonlisäverodirektiivin] 193 artiklassa säädetään, Unkarille annetaan lupa säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, jonka käyttöön on asetettu henkilöstöä, joka harjoittaa muuta toimintaa kuin [arvonlisäverodirektiivin] 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa on lueteltu.”

8 Täytäntöönpanopäätöksen voimassaolo päättyi sen 2 artiklan mukaan 31.12.2017.

Unkarin lainsäädäntö

9 Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa ja sellaisena kuin se tuli voimaan 1.1.2015 (jäljempänä arvonlisäverolaki), 60 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Kun luovutetaan tavaroita tai suoritetaan palveluja ja tavarahan ostava tai palvelun vastaanottava verovelvollinen on velvollinen maksamaan veron, maksettava vero määritetään

- a) ajankohtana, jona lasku tai muu asiakirja, joka osoittaa, että liiketoimi on suoritettu, saadaan,
- b) ajankohtana, jona vastike maksetaan, tai
- c) liiketoimen toteuttamista seuraavan kuukauden 15 päivänä.

2. Edellä 1 momentissa mainituista vaihtoehtoista sovelletaan sitä, joka tapahtuu ensin.”

10 Kyseisen lain 142 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavarahan ostajan tai palvelun vastaanottajan on maksettava vero

--

c) tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, kun suoritetaan henkilöstövuokrauspalveluja ja henkilöstön asettamiseen käytettäväksi liittyviä palveluja taikka käytetään opiskelijoiden rekrytointipalveluja – myös tapauksissa, joissa kaupunkisuunnittelusta vastaavan viranomaisen lupa tai ilmoitus kyseiselle viranomaiselle ei ole tarpeen;

--

3. Edellä 1 momenttia sovelletaan, kun

a) kaikki liiketoimen toteuttamiseen osallistuvat osapuolet ovat rekisteröityneet verovelvollisiksi Unkarissa ja

b) yhdelläkään liiketoimen toteuttamiseen osallistuvista osapuolista ei ole tässä laissa säänneltyä oikeudellista asemaa, jonka nojalla se ei olisi velvollinen maksamaan veroa.

--”

11 Mainitun lain 294 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain -- 142 §:n 1 momentin c kohtaa – 2 ja 3 momentissa vahvistetuilla poikkeuksilla – sovelletaan liiketoimiin, jotka toteutetaan 1.1.2015 tai tämän päivämäärän jälkeen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Human Operator on kaupallinen yhtiö, jonka kotipaikka on Unkarissa, ja sen toimintaan kuuluvat rekrytointi- ja henkilöstövuokrauspalvelut sekä muut henkilöresurssien tarjoamisen muodot.

13 Suorittaakseen näitä palveluja asiakkailleen Human Operator käytti toimeksiantosopimusten

muodossa sellaisten muiden kaupallisten yhtiöiden palveluja, jotka asettivat työntekijöitään Human Operatorin asiakkaiden käyttöön.

14 Human Operator hyväksyi näiden yhtiöiden laskut, jotka oli laadittu tavanomaista verotusta koskevan säännön mukaisesti ja joiden kohteena olivat ”henkilöresurssien muuta tarjoamista” koskevat palvelut; laskut sisälsivät arvonlisäveron, jonka määrän Human Operator vähensi.

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (Vasin maakunnan vero- ja tulliyksikkö, joka kuuluu kansalliseen vero- ja tullihallintoon, Unkari) (jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) suoritti Human Operatorin tiloissa tarkastuksen tutkiakseen sen arvonlisäveroilmoitukset, jotka koskivat tammikuuta 2015.

16 Ensimmäisen asteen veroviranomainen teki tämän tarkastuksen jälkeen 22.8.2016 päätöksen, jossa se totesi, että arvonlisäveroa oli maksamatta 46 065 000 Unkarin forinttia (HUF) (noin 150 000 euroa), ja velvoitti Human Operatorin maksamaan tämän summan.

17 Ensimmäisen asteen veroviranomainen katsoi, että arvonlisäverolain 60 §:n nojalla Human Operator oli velvollinen maksamaan arvonlisäveron kaikista liiketoimista, jotka liittyivät tammikuuta 2015 koskeviin ilmoituksiin, ja se määrätti maksettavan arvonlisäveron määrän käyttämällä laskentaperusteena summia, jotka mainittiin Human Operatorin hyväksymissä laskuissa, jotka liittyivät pääasiassa kyseessä oleviin palvelujen suorituksiin.

18 Ensimmäisen asteen veroviranomainen tukeutui tältä osin täytäntöönpanopäätökseen, jossa Unkarin hallitukselle annetaan lupa poiketa arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta ja ottaa käyttöön arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin c kohdassa säädetty käännetty veronmaksuvelvollisuus. Kyseinen veroviranomainen päätteli tästä säännöksestä, sellaisena kuin se tuli voimaan 1.1.2015, että käännetty veronmaksuvelvollisuus voitiin ottaa käyttöön kyseisestä päivästä alkaen, etenkin kun Unkarin hallitus pyysi tämän tuomion 6 kohdassa mainitussa pyynnössään nimenomaisesti, että haettua poikkeusta sovelletaan mainitusta päivästä alkaen.

19 Human Operator saattoi asian muutoksenhakuyksikön käsiteltäväksi, ja tämä vahvisti 25.1.2017 tekemällään päätöksellä tämän tuomion 16 kohdassa mainitun päätöksen.

20 Ensimmäisen asteen veroviranomainen suoritti Human Operatorin toimitiloissa muita tarkastuksia, jotka koskivat muita ajanjaksoja, ja se teki kuusi muuta päätöstä, jotka kattoivat ajanjakson 1.2.2015–31.7.2015. Se velvoitti näissä päätöksissä Human Operatorin maksamaan kyseiseltä ajanjaksolta yhteensä 387 714 000 Unkarin forinttia (noin 1,27 miljoonaa euroa) arvonlisäveroa.

21 Human Operator saattoi asian jälleen muutoksenhakuyksikön käsiteltäväksi, ja tämä vahvisti 13.1. ja 25.1.2017 tekemillään päätöksillä edellisessä kohdassa mainitut ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätökset.

22 Human Operator katsoi, että koska täytäntöönpanopäätöksen taannehtivasta soveltamisesta ei ole nimenomaisia säännöksiä, Unkarin hallitus ei voinut soveltaa sitä ennen kuin se oli annettu tiedoksi Unkarille eli ennen 11.12.2015, ja se nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, joka koski tämän tuomion 19 ja 21 kohdassa mainittuja päätöksiä.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa annettava ratkaisu edellyttää täytäntöönpanopäätöksen voimaantulopäivän ja näin ollen sen päivän määrittämistä, josta alkaen kyseisessä päätöksessä tarkoitettua lupaa alettiin soveltaa.

24 Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Zalaegerszezin hallinto- ja

työtuomioistuin, Unkari) päätti näin ollen lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [täytäntöönpanopäätöstä] tulkittava siten, että se on esteenä Unkarin käytännölle, jonka mukaisesti katsotaan, että kansallisen lainsäädännön säännös, jonka hyväksyminen perustuu edellä mainittuun täytäntöönpanopäätökseen ja jossa vahvistetaan [arvonlisäverodirektiivin] 193 artiklasta poikkeava toimenpide, tuli voimaan 1.1.2015, josta lähtien sitä on sovellettava, kun kyseiseen täytäntöönpanopäätökseen ei sisälly säännöstä, joka liittyisi sen vaikutusten tai sovellettavuuden taannehtivuuteen, ja kun toisaalta Unkari ilmoitti poikkeavan toimenpiteen vahvistamista koskeneessa lupahakemuksessaan tämän päivämäärän soveltamisen aloittamispäivämääräksi?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

25 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko unionin oikeus esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta poikkeavan toimenpiteen soveltamisesta ennen kuin unionin säädös, jolla annettiin lupa ottaa käyttöön kyseinen poikkeava toimenpide, oli annettu tiedoksi sitä pyytäneelle jäsenvaltiolle, kun yhtäältä kyseisessä unionin säädöksessä ei ole mainintaa sen voimaantulosta tai sen soveltamisen alkamispäivästä ja kun toisaalta kyseinen jäsenvaltio on ilmaissut toiveen kyseisen poikkeuksen taannehtivasta soveltamisesta.

26 Täytäntöönpanopäätöksen 1 artiklassa annetaan Unkarille lupa poiketa arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetystä yleisestä verotussäännöstä nimeämällä arvonlisäveron maksuvelvolliseksi sen verovelvollisen, jonka käyttöön on asetettu henkilöstöä, joka harjoittaa muuta toimintaa kuin tämän direktiivin 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa on lueteltu.

27 Arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin c kohdassa säädetäänkin luvan mukaisesti, että palvelun vastaanottaja on arvonlisäveron maksuvelvollinen, kun suoritetaan henkilöstövuokrauspalveluja ja henkilöstön asettamiseen käytettäväksi liittyviä palveluja taikka käytetään opiskelijoiden rekryointipalveluja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia varten. Tämä säännös tuli voimaan 1.1.2015, ja ennakkoratkaisupyynnön mukaan Unkarin veroviranomaiset ovat soveltaneet sitä kyseisestä päivästä asti.

28 Täytäntöönpanopäätös, jossa sallitaan tällaiset poikkeukset arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta, kuitenkin annettiin Unkarin hallitukselle tiedoksi vasta 11.12.2015.

29 Lisäksi täytäntöönpanopäätöksessä ei mainita lainkaan sen voimaantulopäivää tai siinä säädetyn poikkeuksen soveltamisen alkamispäivää. Siinä ei myöskään täsmennetä jaksoa, jolle sen vaikutukset ulottuvat, vaan siinä vain vahvistetaan sen voimassaolon päättymispäiväksi 31.12.2017.

30 Tältä osin on aluksi todettava, että unionin tuomioistuin on katsonut arvonlisäverodirektiivin 199 artiklasta, jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa sen 1 kohdan a–g alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, jossa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan se verovelvollinen, jolle arvonlisäverollinen suoritus tehdään, että tämä säännös on poikkeus kyseisen direktiivin 193 artiklassa esitetystä periaatteesta ja että sitä on näin ollen tulkittava suppeasti, mutta suppea tulkinta ei kuitenkaan saa johtaa siihen, että poikkeus menettää vaikutuksensa (ks. vastaavasti tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, 23 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 25 kohta).

31 Koska täytäntöönpanopäätöksessä ei ole säännöksiä, joissa vahvistetaan siinä säädetyn poikkeuksen voimaantulopäivä tai soveltamisen alkamispäivä, sen ajallisen vaikutuksen määrittelemiseksi on turvauduttava yleisesti tunnettuihin tulkintaperiaatteisiin ja tulkinnassa on otettava huomioon sekä päätöksen sanamuoto että sen tarkoitus ja rakenne (ks. vastaavasti tuomio 12.11.1981, Meridionale Industria Salumi ym., 212/80–217/80, EU:C:1981:270, 8 kohta).

32 Näin ollen SEUT 297 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan, joka on päätösten, joille on osoitettu vastaanottaja, voimaantuloa koskeva yleinen sääntö, mukaisesti tällaiset päätökset tulevat voimaan, kun ne annetaan tiedoksi vastaanottajilleen. Koska täytäntöönpanopäätös oli tässä asiassa annettu 11.12.2015 tiedoksi Unkarin hallitukselle, on katsottava, että se tuli voimaan kyseisenä päivänä.

33 Tätä toteamusta ei voida kumota Unkarin hallituksen huomautuksilla. Toisin kuin tämä hallitus ehdottaa, sen määrittämistä varten, mistä päivästä alkaen täytäntöönpanopäätös on tullut voimaan, ei ole merkitystä ensinnäkään sillä, että komissio ilmoitti nimenomaisesti ehdotuksessaan neuvoston täytäntöönpanopäätökseksi luvan antamisesta Unkarille ottaa käyttöön direktiivin 2006/112 193 artiklasta poikkeava toimenpide (COM(2015) 557 final), että sille oli ilmoitettu, että Unkari oli ryhtynyt soveltamaan pyytämäänsä poikkeusta odottamatta täytäntöönpanopäätöksen tekemistä, toiseksi sillä, että kyseisen päätöksen 2 artiklassa vahvistettiin, että sen voimassaolo päättyy 31.12.2017, ja kolmanneksi sillä, että komissio ilmoitti Unkarille osoittamassaan kirjeessä aikomuksestaan hyväksyä tämän jäsenvaltion pyynnön, joka koski pyydetyn poikkeuksen soveltamisaikaa, ja suositteli, että täksi ajaksi vahvistetaan kolme vuotta.

34 On nimittäin muistutettava, että oikeusvarmuuden periaate, joka kuuluu unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin, edellyttää muun muassa, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden seuraukset ovat ennakoitavissa (tuomio 18.11.2008, Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, 67 kohta).

35 Oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun kysymys on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia heille tällä tavoin asetetut velvollisuudet ovat (tuomio 29.4.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että unionin oikeuden aineellisia sääntöjä on oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden noudattamisen takaamiseksi tulkittava lähtökohtaisesti siten, että ne koskevat vain niiden voimaantulon jälkeen toteutuneita tilanteita (ks. vastaavasti tuomio 24.9.2002, Falck ja Acciaierie di Bolzano v. komissio, C-74/00 P ja C-75/00 P, EU:C:2002:524, 119 kohta). Näin ollen oikeusvarmuuden vaatimus pääsääntöisesti estää sen, että unionin toimen soveltamisen alkamisajankohta on aikaisempi kuin sen julkaisu- tai tiedoksiantamisajankohta, koska unionin tuomioistuin on katsonut, että tilanne voi poikkeuksellisesti olla toinen, jos yleisen edun mukainen päämäärä sitä edellyttää ja jos asianomaisten perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla (ks. vastaavasti tuomio 30.9.1982, Amylum v. neuvosto, 108/81, EU:C:1982:322, 4 kohta; tuomio 26.4.2005, "Goed Wonen", C-376/02, EU:C:2005:251, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 28.11.2006, parlamentti v. neuvosto, C-413/04, EU:C:2006:741, 75 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Kun siis otetaan huomioon SEUT 297 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa määrätty sääntö ja kun täytäntöönpanopäätöksessä ei ole mainintaa sen taannehtivasta soveltamisesta, ei voida katsoa, että tätä päätöstä voidaan soveltaa taannehtivasti. Tästä on seurauksena, että Unkarin hallitus ei voinut ottaa käyttöön käännettyä veronmaksuvelvollisuutta sellaisia palveluita

varten, joita ei mainita arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, ennen kuin Unkarille oli annettu tiedoksi täytäntöönpanopäätös, jossa tämä käännetty veronmaksuvelvollisuus sallittiin.

38 Jotta lisäksi kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittämisestä pääasian olosuhteissa, on muistutettava, että aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, niihin on mahdollista vedota kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määrääjässä tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että unionin säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan antamista säädöksistä tai tekemistä päätöksistä (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta tämän direktiivin 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.

40 Jäsenvaltiolla ei siis ole lainkaan harkintavaltaa arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetyn yleisen säännön ajallisten soveltamisedellytysten osalta.

41 Koska arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisedellytykset eivät täyty, verovelvolliset voivat siis vedota kansallisissa tuomioistuimissa tämän direktiivin 193 artiklaan asianomaista jäsenvaltiota vastaan. Näin ollen kyseisen direktiivin 193 artiklassa säädettyä yleistä sääntöä sovelletaan käsiteltävässä asiassa, ja arvonlisäveron maksuvelvollisia täytäntöönpanopäätöksen voimaantuloa edeltäneen jakson osalta ovat verovelvolliset, jotka suorittivat pääasiassa kyseessä olevat palvelut.

42 Edellä esitetystä seuraa, että esitettyyn kysymykseen on vastattava, että unionin oikeus on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta poikkeavan toimenpiteen soveltamisesta ennen kuin unionin säädös, jolla annettiin lupa ottaa käyttöön kyseinen poikkeava toimenpide, oli annettu tiedoksi sitä pyytäneelle jäsenvaltiolle, kun kyseisessä unionin säädöksessä ei ole mainintaa sen voimaantulosta tai sen soveltamisen alkamispäivästä ja kun kyseinen jäsenvaltio on ilmaissut toiveen kyseisen poikkeuksen taannehtivasta soveltamisesta.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Unionin oikeus on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU, 193 artiklasta poikkeavan toimenpiteen soveltamisesta ennen kuin unionin säädös, jolla

annettiin lupa ottaa käyttöön poikkeava toimenpide, oli annettu tiedoksi sitä pyytäneelle jäsenvaltiolle, kun kyseisessä unionin säädöksessä ei ole mainintaa sen voimaantulosta tai sen soveltamisen alkamispäivästä ja kun kyseinen jäsenvaltio on ilmaissut toiveen kyseisen poikkeuksen taannehtivasta soveltamisesta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.