

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (dziesi?ta izba)

z dnia 13 lutego 2019 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie VAT – Okre?lenie podatnika zobowi?zanego do zap?aty VAT – Zastosowanie z moc? wstecznej ?rodka stanowi?cego odst?pstwo – Zasada pewno?ci prawa

W sprawie C?434/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?d administracyjny i pracy w Zalaegerszeg, W?gry) postanowieniem z dnia 29 czerwca 2017 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 18 lipca 2017 r., w post?powaniu:

**Human Operator Zrt.**

przeciwko

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,**

TRYBUNAŹ (dziesi?ta izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes Trybuna?u, pe?ni?cy obowi?zki prezesa dziesi?tej izby, F. Biltgen i E. Levits (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rz?du w?gierskiego przez M.Z. Fehéra i G. Koósa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottk?, A. Siposa i L. Lozano Palacios, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni decyzji wykonawczej Rady (UE) 2015/2349 z dnia 10 grudnia 2015 r. upowa?niaj?cej W?gry do stosowania ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2015, L 330, s. 53, zwanej dalej „decyzją wykonawczą”), w związku z art. 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Human Operator Zrt. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatków i cła, zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) przez podatnika, na rzecz którego zostało złożone sędziowskie podlegające opodatkowaniu VAT.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

#### *Dyrektywa VAT*

3 Artykuł 193 dyrektywy VAT stanowi:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.

4 Zgodnie z art. 199 tej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawy, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

b) zapewnienia personelu zatrudnionego do czynności, o których mowa w lit. a);

[...]”.

5 Artykuł 395 ust. 1 niniejszej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”.

#### *Decyzja wykonawcza*

6 W pismach, które wpłynęły do Komisji Europejskiej w dniach 23 grudnia 2014 r. i 8 maja 2015 r., Węgry zwróciły się o upoważnienie do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy VAT w odniesieniu do podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT w celu zwalczania pewnych stanowiących nadużycie praktyk w sektorze agencji pracy tymczasowej. W drodze decyzji wykonawczej Rada przychyliła się do tego wniosku.

7 Zgodnie z art. 1 decyzji wykonawczej:

„W drodze odstępstwa od art. 193 dyrektywy [VAT] upoważnia się Węgry do przyjęcia, iż osoba

zobowiązany do zapłaty VAT jest podatnik, któremu zapewnia się personel, prowadzący działalność inną niż działalność wskazana w art. 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy [VAT]”.

8 Zgodnie z art. 2 decyzji wykonawczej decyzja ta traci moc z dniem 31 grudnia 2017 r.

### **Prawo węgierskie**

9 Artykuł 60 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2015 r. (zwanej dalej „ustawą o VAT”), ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, kiedy podatnik będący nabywcą towarów lub usługobiorcą jest zobowiązany do zapłaty podatku, podatek podlegający zapłacie jest ustalany:

- a) w chwili odbioru faktury lub innego dokumentu wykazującego dokonanie transakcji,
- b) w chwili zapłaty świadczenia wzajemnego lub
- c) piętnastego dnia następującego po miesiącu wykonania transakcji.

2. Z alternatyw wymienionych w ust. 1 ma zastosowanie ta, która nastąpi wcześniej”.

10 Artykuł 142 tej ustawy stanowi:

„1. Podatek podlega zapłacie przez nabywcę towaru lub usługobiorcę:

[...]

c) w przypadku świadczenia usług z zakresu agencji pośrednictwa pracy lub przekazania lub zapewnienia pracowników, lub korzystania z usług zatrudniania uczniów dla celów dostawy towarów lub świadczenia usług – również w przypadkach, w których nie jest wymagane zezwolenie organu ds. zagospodarowania przestrzennego lub postępowanie w sprawie powiadomienia tego organu;

[...]

3. Ustęp 1 ma zastosowanie jeżeli:

a) wszystkie strony, które uczestniczą w wykonaniu transakcji są podatnikami zarejestrowanymi na terytorium kraju i

b) żadna ze stron uczestniczących w wykonaniu transakcji nie ma statusu prawnego regulowanego przez niniejszą ustawę, na podstawie którego nie byłaby zobowiązana do zapłaty podatku.

[...]”.

11 Artykuł 294 ust. 1 niniejszej ustawy przewiduje:

„Artykuł 142 ust. 1 lit. c) niniejszej ustawy [...], z wyjątkami ustanowionymi w ust. 2 i 3, po raz pierwszy stosuje się do transakcji wykonanych w dniu 1 stycznia 2015 r. lub po tej dacie”.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 12 Human Operator jest spółką handlową z siedzibą na Węgrzech, której działalność polega na świadczeniu usług pośrednictwa pracy i pracy tymczasowej, jak również pozostałych form usług zapewniania zasobów ludzkich.
- 13 W celu świadczenia wspomnianych usług na rzecz swoich klientów spółka Human Operator korzysta, w drodze umów zlecenia usług, z usług innych spółek handlowych, które oddają swoich pracowników do dyspozycji klientów spółki Human Operator.
- 14 Spółka Human Operator przyjmuje faktury wystawiane przez te spółki zgodnie ze zwykłym systemem podatkowym, których przedmiotem było świadczenie usług polegających na „innych formach zapewnienia zasobów ludzkich”, i które zawierały VAT, którego wysokość odliczała spółka Human Operator.
- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (regionalna dyrekcja ds. podatków i ceł w Vas, należąca do krajowej administracji podatków i ceł, Węgry, zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) przeprowadziła kontrolę spółki Human Operator w celu zbadania jej deklaracji VAT za styczeń 2015 r.
- 16 W wyniku tej kontroli organ podatkowy pierwszej instancji w dniu 22 sierpnia 2016 r. wydał decyzję, w której stwierdził istnienie różnicy w VAT w wysokości 46 065 000 HUF (forintów węgierskich) (około 150 000 EUR) i nakazał spółce Human Operator zapłacić tej kwoty.
- 17 Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że zgodnie z art. 60 ustawy o VAT spółka Human Operator była zobowiązana do zapłaty VAT za wszystkie transakcje dotyczące deklaracji za styczeń 2015 r. i ustalił wysokość należnego VAT na podstawie kwot wskazanych na fakturach otrzymanych przez Human Operator za świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym.
- 18 Organ podatkowy pierwszej instancji oparł się w tym względzie na decyzji wykonawczej, która w drodze odstępstwa od art. 193 dyrektywy VAT upoważnia rząd węgierski do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, który jest przewidziany w art. 142 ust. 1 lit. c) ustawy o VAT. Wspomniany organ podatkowy wywnioskował z tego przepisu, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2015 r., że ten mechanizm odwrotnego obciążenia powinien być stosowany od tej daty, tym bardziej że rząd węgierski w swoim wniosku wspomnianym w pkt 6 niniejszego wyroku wyraźnie wystąpił o to, żeby odstępstwo, o które wnioskował, było stosowane począwszy od tej daty.
- 19 Decyzją z dnia 25 stycznia 2017 r. dyrekcja ds. odwołań, do której wystąpiła spółka Human Operator, utrzymała w mocy decyzję wspomnianą w pkt 16 niniejszego wyroku.
- 20 Organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadził kolejne kontrole spółki Human Operator, dotyczące innych okresów, i wydał sześć innych decyzji obejmujących okres od dnia 1 lutego 2015 r. do dnia 31 lipca 2015 r. We wspomnianych decyzjach organ ten nakazał spółce Human Operator zapłacić kwoty w łącznej wysokości 387 714 000 HUF (około 1,27 mln EUR) z tytułu VAT za ten okres.
- 21 W dniach 13 i 25 stycznia 2017 r. dyrekcja ds. odwołań, do której ponownie wystąpiła spółka Human Operator, utrzymała w mocy decyzje organu podatkowego pierwszej instancji, o których mowa w poprzednim punkcie.
- 22 Uznawszy, że – wobec braku wyraźnych przepisów dotyczących stosowania decyzji wykonawczej z mocą wsteczną – rząd węgierski nie mógł stosować tej decyzji przed jej

notyfikacji Węgrom, która nastąpiła w dniu 11 grudnia 2015 r., spółka Human Operator wniosła do sądu odsyłającego skargę na decyzje wspomniane w pkt 19 i 21 niniejszego wyroku.

23 Zdaniem tego sądu dla rozstrzygnięcia sporu konieczne jest ustalenie daty wejścia w życie decyzji wykonawczej i w związku z tym daty, od której zaczął obowiązywać przewidziane w tej decyzji zezwolenie.

24 W tych okolicznościach Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i sąd pracy w Zalaegerszeg, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy należy interpretować [decyzję wykonawczą] w ten sposób, że sprzeciwia się ona praktyce Węgier, zgodnie z którą przepis prawa krajowego – przyjęty na podstawie upoważnienia przyznanego we wspomnianej decyzji wykonawczej i ustanawiający odstępstwo od art. 193 [dyrektywy VAT], i który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2015 r. – jest stosowany począwszy od tej daty, przy czym decyzja wykonawcza nie zawiera żadnego przepisu dotyczącego mocy wstecznej jej skutków lub jej stosowania, ale we wniosku o udzielenie upoważnienia na ustanowienie odstępstwa Węgry wskazały tę datę jako początkową datę stosowania?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający stara się zasadniczo ustalić, czy prawo Unii sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które przewiduje stosowanie środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy VAT, zanim akt prawa Unii zezwalający na to odstępstwo nie został notyfikowany państwu członkowskiemu, które się o nie zwróciło, w sytuacji w której z jednej strony wspomniany akt prawa Unii nie wskazuje swojego wejścia w życie czy początkowej daty jego stosowania, a z drugiej strony to państwo członkowskie złożyło wniosek, aby wspomniane odstępstwo było stosowane z mocą wsteczną.

26 W tym względzie art. 1 decyzji wykonawczej pozwala Węgrom na ustanowienie odstępstwa od ogólnej zasady opodatkowania, którą przewiduje art. 193 dyrektywy VAT, wskazując, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, któremu zapewnia się personel, prowadzący działalność inną niż działalność wskazana w art. 199 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

27 I tak art. 142 ust. 1 lit. c) ustawy o VAT przewiduje, że usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT w przypadku świadczenia usług z zakresu agencji pośrednictwa pracy lub przekazania lub zapewnienia pracowników, lub korzystania z usług zatrudniania uczniów dla celów dostawy towarów lub świadczenia usług. Przepis ten wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2015 r. i zgodnie z postanowieniem odsyłającym węgierskie władze podatkowe stosują go od tej daty.

28 Tymczasem decyzja wykonawcza, która pozwala na takie odstępstwo od art. 193 dyrektywy VAT, została notyfikowana rządowi węgierskiemu dopiero w dniu 11 grudnia 2015 r.

29 Ponadto decyzja ta w żaden sposób nie wskazuje daty swojego wejścia w życie ani daty, od której znajduje zastosowanie przewidziane w niej odstępstwo. Nie precyzuje ona także okresu, w którym wywołuje ona skutki, ograniczając się do wskazania daty swojego wygaśnięcia, wyznaczonej na dzień 31 grudnia 2017 r.

30 W tym względzie należy stwierdzić przede wszystkim, że jeśli chodzi o art. 199 dyrektywy VAT, który umożliwia państwom członkowskim zastosowanie, w sytuacjach wskazanych w ust. 1 lit. a)–g) tego przepisu, mechanizmu odwrotnego obciążenia, w ramach którego osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik będący odbiorcą transakcji podlegającej owemu

podatkowi, to Trybuna? orzek? ju?, ?e przepis ten stanowi odst?pstwo od zasady zawartej w art. 193 owej dyrektywy, a zatem musi podlega? ?cis?ej wyk?adni, która nie mo?e jednak prowadzi? do pozbawienia owego przepisu skuteczno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, pkt 23, 31 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, pkt 25).

31 Nast?pnie, wobec braku w decyzji wykonawczej przepisów okre?laj?cych jej dat? wej?cia w ?ycie lub pocz?tkow? dat? stosowania odst?pstwa, które ustanawia, nale?y odwo?a? si? – w celu ustalenia jej skutków w czasie – do ogólnie uznanych zasad wyk?adni, bior?c pod uwag? zarówno jej brzmienie, jak i jej cel oraz systematyk? (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 1981 r., Meridionale Industria Salumi i in., od 212/80 do 217/80, EU:C:1981:270, pkt 8).

32 I tak zgodnie z art. 297 ust. 2 akapit trzeci TFUE ustanawiaj?cym ogóln? zasad? dotycz?c? wej?cia w ?ycie decyzji, które wskazuj? adresata, takie decyzje staj? si? skuteczne wraz z ich notyfikacj? adresatom. W niniejszej sprawie, poniewa? decyzja wykonawcza zosta?a notyfikowana rz?dowi w?gierskiemu w dniu 11 grudnia 2015 r., nale?y stwierdzi?, ?e wesz?a ona w tym dniu w ?ycie.

33 Stwierdzenia tego nie mog? podwa?y? uwagi rz?du w?gierskiego. W przeciwie?stwie do tego, co sugeruje ten rz?d, do celów ustalenia daty, pocz?wszy od której decyzja wykonawcza sta?a si? skuteczna, nie ma znaczenia po pierwsze fakt, ?e Komisja, w swoim wniosku dotycz?cym decyzji wykonawczej Rady w sprawie upowa?nienia W?gier do stosowania ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112 [COM(2015) 557 final] wyra?nie wskaza?a, ?e zosta?a poinformowana, i? W?gry rozpocz??y stosowanie wnioskowanego odst?pstwa, nie czekaj?c na przyj?cie decyzji wykonawczej; po drugie, fakt, ?e art. 2 tej decyzji wyznaczy? dat? jej wyga?ni?cia na dzie? 31 grudnia 2017 r. i, po trzecie, fakt, ?e w pi?mie skierowanym do W?gier przez Komisj? ta ostatnia wskaza?a, ?e zamierza uwzgl?dni? wniosek tego pa?stwa cz?onkowskiego dotycz?cy okresu stosowania wnioskowanego odst?pstwa i zaleci?a, aby ustali? ten okres na trzy lata.

34 Otó? nale?y przypomnie?, ?e zasada pewno?ci prawa, nale??ca do ogólnych zasad prawa Unii, wymaga, aby przepisy prawne by?y jasne, precyzyjne i przewidywalne co do ich skutków (wyrok z dnia 18 listopada 2008 r., Förster, C?158/07, EU:C:2008:630, pkt 67).

35 Ów wymóg pewno?ci prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które mo?e wi?za? si? z obci??eniami finansowymi w celu umo?liwienia zainteresowanym dok?adnego zapoznania si? z zakresem nak?adanych przez nie obowi?zków (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz, C?17/01, EU:C:2004:242, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Orzeczono równie?, ?e ze wzgl?du na poszanowanie zasad pewno?ci prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwa?, przepisy materialne Unii co do zasady nale?y interpretowa? jako dotycz?ce sytuacji zaistnia?ych po ich wej?ciu w ?ycie (zob. podobnie wyrok z dnia 24 wrze?nia 2002 r., Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisja, C?74/00 P i C?75/00 P, EU:C:2002:524, pkt 119). I tak zasada pewno?ci prawa sprzeciwia si? zasadniczo temu, aby termin pocz?tkowy obowi?zywania w czasie aktu Unii by? oznaczony na dzie? poprzedzaj?cy jego publikacj? lub notyfikacj?, jednak Trybuna? orzek?, ?e jest to dopuszczalne wyj?tkowo, gdy wymaga tego za?o?ony cel, a uzasadnione oczekiwania zainteresowanych podmiotów zostan? w?a?ciwie zabezpieczone (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 wrze?nia 1982 r., Amylum/Rada, 108/81, EU:C:1982:322, pkt 4; z dnia 26 kwietnia 2005 r., „Goed Wonen”, C?376/02, EU:C:2005:251, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 28 listopada 2006 r., Parlament/Rada, C?413/04, EU:C:2006:741, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W konsekwencji, mając na uwadze zasadę przewidzianą w art. 297 ust. 2 akapit trzeci TFUE i wobec braku jakiegokolwiek wzmianki w decyzji wykonawczej o stosowaniu jej z mocą wsteczną, nie można dojść do wniosku, że decyzja ta mogłaby być stosowana z mocą wsteczną. Wynika stąd, że rząd węgierski nie mógł wprowadzić mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do usług innych niż te wskazane w art. 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, zanim decyzja wykonawcza upoważniająca do stosowania takiego mechanizmu odwrotnego obciążenia nie została notyfikowana Węgrom.

38 Ponadto, w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu w kwestii dotyczącej określenia osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu głównym, należy przypomnieć, że we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogły powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko danemu państwu członkowskiemu, jeżeli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lutego 2014 r., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał również orzekł, że przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależne, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W niniejszej sprawie art. 193 dyrektywy VAT przewiduje, że każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług jest obowiązany do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT jest zobowiązana inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i w art. 202 tej dyrektywy.

40 W konsekwencji państwo członkowskie nie dysponuje żadnym zakresem swobodnego uznania w kwestii warunków stosowania w czasie ogólnej zasady ustanowionej w art. 193 dyrektywy VAT.

41 Jeżeli warunki stosowania odstępstwa przewidzianego w art. 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie są spełnione, to podatnicy mogą, występując przeciwko danemu państwu członkowskiemu, powoływać się na art. 193 dyrektywy VAT przed sądami krajowymi. A zatem w niniejszym wypadku zastosowanie znajduje zasada ogólna przewidziana w art. 193 niniejszej dyrektywy, w związku z czym do zapłaty VAT za okres poprzedzający wejście w życie decyzji wykonawczej są zobowiązani podatnicy dokonujący świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

42 W związku z powyższym na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że prawo Unii sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu przewidującemu stosowanie rodka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy VAT, zanim akt prawa Unii zezwalający na to odstępstwo nie został notyfikowany państwu członkowskiemu, które o nie wniosło, w sytuacji gdy wspomniany akt prawa Unii nie wskazuje swojego wejścia w życie lub początkowej daty jego stosowania, nawet jeżeli to państwo członkowskie złożyło wniosek, aby wspomniane odstępstwo było stosowane z mocą wsteczną.

### **W przedmiocie kosztów**

43 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

**Prawo Unii sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu przewidującemu stosowanie podatka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r., zanim akt prawa Unii zezwalający na to odstępstwo nie został notyfikowany państwu członkowskiemu, które o nie wniosło, w sytuacji gdy wspomniany akt prawa Unii nie wskazuje swojego wejścia w życie lub początkowej daty jego stosowania, nawet jeżeli to państwo członkowskie złożyło wnioski, aby wspomniane odstępstwo było stosowane z mocą wsteczną.**

Podpisy

\* Język postępowania: węgierski.