

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

13. Februar 2019(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Vorsteuerabzug – Bestimmung des Steuerpflichtigen, der die Mehrwertsteuer schuldet – Rückwirkende Anwendung einer abweichenden Maßnahme – Grundsatz der Rechtssicherheit“

In der Rechtssache C-434/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Zalaegerszeg, Ungarn) mit Entscheidung vom 29. Juni 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Juli 2017, in dem Verfahren

**Human Operator Zrt.**

gegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zehnten Kammer sowie der Richter F. Biltgen und E. Levits (Berichterstatte),

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der ungarischen Regierung, vertreten durch Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch V. Bottka, A. Sipos und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

**Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des Durchführungsbeschlusses

(EU) 2015/2349 des Rates vom 10. Dezember 2015 zur Ermächtigung Ungarns, eine von Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden (ABl. 2015, L 330, S. 53, im Folgenden: Durchführungsbeschluss) in Verbindung mit Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 (ABl. 2013, L 201, S. 4) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Human Operator Zrt. und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Direktion für Rechtsbehelfsangelegenheiten der Nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn, im Folgenden: Rechtsbehelfsdirektion) über die Zahlung von Mehrwertsteuer durch einen Steuerpflichtigen, an den mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen bewirkt wurden.

## **Rechtlicher Rahmen**

### **Unionsrecht**

#### *Mehrwertsteuerrichtlinie*

3 Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

4 In Art. 199 dieser Richtlinie heißt es:

„(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:

a) Bauleistungen, einschließlich Reparatur?, Reinigungs?, Wartungs?, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die auf Grund des Artikels 14 Absatz 3 als Lieferung von Gegenständen betrachtete Erbringung bestimmter Bauleistungen;

b) Gestellung von Personal für die unter Buchstabe a fallenden Tätigkeiten;

...“

5 Art. 395 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder Umgehungen zu verhindern.“

#### *Durchführungsbeschluss*

6 Mit Schreiben, die am 23. Dezember 2014 und am 8. Mai 2015 bei der Kommission registriert wurden, hat Ungarn die Ermächtigung beantragt, zur Bekämpfung bestimmter betrügerischer Praktiken von Unternehmen der Zeitarbeitsbranche eine von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichende Regelung in Bezug auf den Mehrwertsteuerschuldner einzuführen. Mit dem Durchführungsbeschluss gab die Kommission diesem Antrag statt.

7 Art. 1 des Durchführungsbeschlusses lautet:

„Abweichend von Artikel 193 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] wird Ungarn ermächtigt, vorzusehen, dass die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, dem Personal gestellt wird, das andere als in Artikel 199 Absatz 1 Buchstabe a der [Mehrwertsteuerrichtlinie] genannte Tätigkeiten ausübt.“

8 Seinem Art. 2 zufolge galt der Durchführungsbeschluss bis zum 31. Dezember 2017.

### **Ungarisches Recht**

9 § 60 des Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer) bestimmt in seiner am 1. Januar 2015 in Kraft getretenen und auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Umsatzsteuergesetz):

„(1) Bei Lieferungen von Gegenständen bzw. Dienstleistungen, bei denen der Steuerpflichtige, der die Gegenstände erwirbt bzw. die Dienstleistungen in Anspruch nimmt, zur Steuerzahlung verpflichtet ist, ist die zu zahlende Steuer

a) bei Erhalt der Rechnung oder eines sonstigen Dokuments, die die Bewirkung des Umsatzes belegen, oder

b) bei Erstattung des Gegenwerts oder

c) am fünfzehnten Tag des Monats nach der Erfüllung zu bestimmen.

(2) Von den in Abs. 1 aufgeführten Zeitpunkten ist derjenige einschlägig, der am ehesten eintritt.“

10 § 142 dieses Gesetzes bestimmt:

„(1) Die Steuer ist vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger zu zahlen

...

c) bei der Überlassung oder Delegation von Arbeitskräften, der Bereitstellung von Personal bzw. der Gewährung von Dienstleistungen der Schulgenossenschaften im Zusammenhang mit Lieferungen von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen – einschließlich solcher, die nicht an eine baubehördliche Genehmigung oder ein baubehördliches Kenntnisnahmeverfahren geknüpft sind.

...

(3) Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 1 ist, dass

a) alle Beteiligten im Inland registrierte Steuerpflichtige sind und

b) kein Beteiligter eine in diesem Gesetz geregelte Rechtsstellung innehat, auf deren Basis von ihm die Zahlung der Steuer nicht gefordert werden könnte.

...“

11 § 294 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes sieht vor:

„§ 142 Abs. 1 Buchst. c dieses Gesetzes ... ist – vorbehaltlich der in den Abs. 2 und 3 festgelegten Abweichungen – erstmals bei Umsätzen anzuwenden, deren Bewirkungszeitpunkt auf den 1. Januar 2015 oder einen späteren Zeitpunkt fällt.“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

12 Human Operator ist eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Ungarn, deren Tätigkeit in der Vermittlung, dem Verleih und der sonstigen Überlassung von Arbeitskräften besteht.

13 Um ihre Dienstleistungen an ihre Kunden erbringen zu können, hatte Human Operator Dienstleistungsverträge mit anderen Handelsgesellschaften geschlossen, die ihre Arbeitnehmer den Kunden von Human Operator zur Verfügung stellten.

14 Von diesen Gesellschaften erhielt Human Operator Rechnungen, in denen als Gegenstand der betreffenden Dienstleistungen die „sonstige Vermittlung von Arbeitskräften“ angegeben war und die Mehrwertsteuer ausgewiesen wurde, deren Betrag Human Operator als Vorsteuer abzog.

15 Die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatóság (Finanzdirektion für das Komitat Vas [Eisenburg] der Nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) (im Folgenden: erstinstanzliche Steuerbehörde) führte bei Human Operator eine Steuerprüfung zur Überprüfung von deren Umsatzsteuererklärung für Januar 2015 durch.

16 Infolge dieser Steuerprüfung erließ die erstinstanzliche Steuerbehörde am 22. August 2016 einen Bescheid, mit dem sie eine Mehrwertsteuerrückzahlung in Höhe von 46 065 000 ungarischen Forint (HUF) (ungefähr 150 000 Euro) feststellte und Human Operator zur Zahlung dieses Betrags verpflichtete.

17 Die erstinstanzliche Steuerbehörde war der Auffassung, dass Human Operator nach § 60 des Umsatzsteuergesetzes die Mehrwertsteuer für alle auf die Erklärung für Januar 2015 bezogenen Umsätze schulde, und berechnete die geschuldete Mehrwertsteuer unter Zugrundelegung der Beträge, die in den Rechnungen ausgewiesen waren, die Human Operator für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen erhalten hatte.

18 Die erstinstanzliche Steuerbehörde stützte sich hierbei auf den Durchführungsbeschluss, der die ungarische Regierung ermächtigt, abweichend von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft vorzuschreiben, die in § 142 Abs. 1 Buchst. c des Umsatzsteuergesetzes vorgesehen ist. Sie leitete aus dieser Vorschrift, wie sie am 1. Januar 2015 in Kraft getreten war, ab, dass die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ab diesem Zeitpunkt gelten sollte, zumal die ungarische Regierung in ihrem in Rn. 6 des vorliegenden Urteils erwähnten Antrag ausdrücklich darum ersucht habe, dass die beantragte Ausnahmeregelung ab diesem Zeitpunkt gelten sollte.

19 Mit Bescheid vom 25. Januar 2017 bestätigte die von Human Operator angerufene Rechtsbehelfsdirektion den in Rn. 16 des vorliegenden Urteils genannten Bescheid.

20 Die erstinstanzliche Steuerbehörde führte weitere Steuerprüfungen bei Human Operator in Bezug auf andere Zeiträume durch und erließ sechs weitere Bescheide für die Zeit vom 1. Februar 2015 bis 31. Juli 2015. Mit diesen Bescheiden verpflichtete sie Human Operator zur Entrichtung von Umsatzsteuer für diesen Zeitraum in Höhe von insgesamt 387 714 000 HUF (ungefähr 1,27 Mio. Euro).

21 Am 13. und 25. Januar 2017 bestätigte die erneut von Human Operator angerufene Rechtsbehelfsdirektion die in der vorstehenden Randnummer genannten Bescheide der erstinstanzlichen Steuerbehörde.

22 Human Operator ist der Ansicht, dass der Durchführungsbeschluss in Ermangelung ausdrücklicher Bestimmungen über seine rückwirkende Anwendung vor seiner Bekanntgabe an Ungarn, die am 11. Dezember 2015 erfolgt sei, von der ungarischen Regierung nicht habe angewendet werden dürfen, und erhob gegen die in den Rn. 19 und 21 des vorliegenden Urteils genannten Bescheide Klage beim vorlegenden Gericht.

23 Nach dessen Auffassung erfordert die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der Durchführungsbeschluss in Kraft getreten ist, und damit des Zeitpunkts, ab dem die dort vorgesehene Ermächtigung anwendbar wurde.

24 Unter diesen Umständen hat das Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Zalaegerszeg, Ungarn) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist der Durchführungsbeschluss dahin auszulegen, dass er der ungarischen Praxis entgegensteht, die diesen Durchführungsbeschluss so versteht, dass er das Inkrafttreten der von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichenden nationalen gesetzlichen Bestimmung am 1. Januar 2015 und deren Anwendbarkeit ab diesem Zeitpunkt ermöglicht, obschon der genannte Durchführungsbeschluss keine Bestimmung über eine rückwirkende Geltung oder Anwendbarkeit enthält, Ungarn allerdings in seinem Antrag auf Ermächtigung zu einer abweichenden Regelung diesen Zeitpunkt als Anfangszeitpunkt der Anwendung genannt hatte?

### **Zur Vorlagefrage**

25 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach eine Maßnahme, mit der von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgewichen wird, anwendbar ist, bevor der Unionsrechtsakt, mit dem die Ermächtigung zu dieser abweichenden Maßnahme erteilt wird, dem Mitgliedstaat, der sie beantragt hat, bekannt gegeben wurde, wenn dieser Unionsrechtsakt zu seinem Inkrafttreten oder dem Beginn seiner Anwendung schweigt, der betreffende Mitgliedstaat aber den Wunsch geäußert hat, dass die in Rede stehende abweichende Maßnahme rückwirkend gelten solle.

26 Art. 1 des Durchführungsbeschlusses ermöglicht Ungarn, von der allgemeinen Besteuerungsregel des Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Weise abzuweichen, dass es die Mehrwertsteuerschuld dem Steuerpflichtigen auferlegt, dem Personal gestellt wird, das andere als in Art. 199 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Tätigkeiten ausübt.

27 Infolgedessen sieht § 142 Abs. 1 Buchst. c des Umsatzsteuergesetzes vor, dass die Mehrwertsteuer bei der Überlassung oder Delegation von Arbeitskräften, der Bereitstellung von Personal bzw. der Gewährung von Dienstleistungen der Schulgenossenschaften im Zusammenhang mit Lieferungen von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen vom Empfänger der Dienstleistung geschuldet wird. Diese Bestimmung ist am 1. Januar 2015 in Kraft getreten und wird den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge von den ungarischen Steuerbehörden ab diesem Zeitpunkt angewandt.

28 Der Durchführungsbeschluss, der eine derartige Abweichung von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt, ist der ungarischen Regierung aber erst am 11. Dezember 2015 bekannt gegeben worden.

29 Zudem nennt der Durchführungsbeschluss keinen Zeitpunkt, an dem er in Kraft treten oder ab dem die von ihm vorgesehene Ausnahme gelten soll. Er gibt auch nicht den Zeitraum an, auf den sich seine Wirkungen erstrecken, und nennt lediglich sein Ablaufdatum, nämlich den 31. Dezember 2017.

30 Insoweit ist zunächst festzustellen, dass der Gerichtshof zu Art. 199 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der den Mitgliedstaaten ermöglicht, in den in seinem Abs. 1 Buchst. a bis g angeführten Situationen das Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anzuwenden, entschieden hat, dass diese Vorschrift eine Ausnahme von dem Grundsatz nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt und daher eng auszulegen ist, wobei die enge Auslegung nicht dazu führen darf, dass dieser Vorschrift ihre Wirksamkeit genommen wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juni 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C?125/12, EU:C:2013:392, Rn. 23 und 31 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 26. April 2017, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, Rn. 25).

31 Da im Durchführungsbeschluss Bestimmungen fehlen, die den Zeitpunkt seines Inkrafttretens oder einen Zeitpunkt festlegen, ab dem die von ihm vorgesehene Ausnahme gelten soll, ist zur Ermittlung seiner zeitlichen Geltung auf die allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätze zurückzugreifen, wobei sowohl sein Wortlaut als auch seine Zielsetzung und sein Aufbau zu berücksichtigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 1981, *Meridionale Industria Salumi u. a.*, 212/80 bis 217/80, EU:C:1981:270, Rn. 8).

32 So werden gemäß Art. 297 Abs. 2 Unterabs. 3 AEUV – der eine allgemeine Regel für das Inkrafttreten von Beschlüssen aufstellt, die an einen bestimmten Adressaten gerichtet sind – solche Beschlüsse mit ihrer Bekanntgabe an diejenigen, für die sie bestimmt sind, wirksam. Im vorliegenden Fall ist, da der Durchführungsbeschluss der ungarischen Regierung am 11. Dezember 2015 bekannt gegeben wurde, davon auszugehen, dass er an diesem Tag in Kraft getreten ist.

33 Die Ausführungen der ungarischen Regierung vermögen diese Feststellung nicht zu entkräften. Entgegen der von der ungarischen Regierung vertretenen Auffassung ist es für die Bestimmung des Zeitpunkts, ab dem der Durchführungsbeschluss wirksam geworden ist, unerheblich, dass erstens die Kommission in ihrem Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Ungarns, eine von Artikel 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichende Maßnahme anzuwenden (COM[2015] 557 final) ausdrücklich ausgeführt hat, darüber unterrichtet worden zu sein, dass Ungarn die beantragte Ausnahmeregelung bereits anwende, ohne auf die Annahme des Durchführungsbeschlusses gewartet zu haben, dass zweitens Art. 2 dieses Beschlusses den Endzeitpunkt seiner Geltungsdauer auf den 31. Dezember 2017 festgelegt hat und dass drittens die Kommission in einem Schreiben an Ungarn mitgeteilt hat, sie beabsichtige, dem Antrag Ungarns in Bezug auf die Geltungsdauer der beantragten Ausnahmeregelung stattzugeben, und befürwortet hat, die Geltungsdauer auf drei Jahre festzusetzen.

34 Der Grundsatz der Rechtssicherheit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, gebietet nämlich insbesondere, dass Rechtsvorschriften klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen (Urteil vom 18. November 2008, *Förster*, C?158/07, EU:C:2008:630, Rn. 67).

35 Das Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maß, wenn es sich um eine Regelung

handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (Urteil vom 29. April 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Außerdem ist entschieden worden, dass zur Wahrung der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes die materiellen Bestimmungen des Unionsrechts grundsätzlich so auszulegen sind, dass sie nur für nach ihrem Inkrafttreten eingetretene Sachverhalte gelten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. September 2002, Falck und Acciaierie di Bolzano/Kommission, C-74/00 P und C-75/00 P, EU:C:2002:524, Rn. 119). Somit verbietet es der Grundsatz der Rechtssicherheit im Allgemeinen, den Beginn der Geltung eines Unionsrechtsakts auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung bzw. Bekanntgabe zu legen, wobei der Gerichtshof entschieden hat, dass dies ausnahmsweise dann nicht gilt, wenn ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel es verlangt und das berechnete Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 30. September 1982, Amylum/Rat, 108/81, EU:C:1982:322, Rn. 4, vom 26. April 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 8. November 2006, Parlament/Rat, C-413/04, EU:C:2006:741, Rn. 75 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Folglich lässt sich in Anbetracht der in Art. 297 Abs. 2 Unterabs. 3 AEUV aufgestellten allgemeinen Regel und in Ermangelung irgendeines Anhaltspunkts im Durchführungsbeschluss für dessen rückwirkende Anwendung nicht die Schlussfolgerung ziehen, dass dieser Beschluss rückwirkend angewandt werden durfte. Demzufolge durfte die ungarische Regierung für nicht von Art. 199 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasste Dienstleistungen keine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft einführen, bevor Ungarn der Durchführungsbeschluss mit der entsprechenden Ermächtigung bekannt gegeben worden war.

38 Ferner ist – um dem vorliegenden Gericht eine sachdienliche Antwort auf die Frage zu geben, wie der Umsatzsteuerschuldner unter den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umständen zu bestimmen ist – darauf hinzuweisen, dass es in all den Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, möglich ist, sich vor den nationalen Gerichten gegenüber dem betreffenden Mitgliedstaat auf diese Bestimmungen zu berufen, wenn dieser Staat die Richtlinie nicht fristgemäß oder unzulänglich in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Februar 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof hat außerdem entschieden, dass eine Bestimmung des Unionsrechts unbedingt ist, wenn sie eine Verpflichtung normiert, die an keine Bedingung geknüpft ist und zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit auch keiner weiteren Maßnahmen der Unionsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf (Urteil vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Im vorliegenden Fall sieht Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige schuldet, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Art. 194 bis 199b und Art. 202 dieser Richtlinie von einer anderen Person geschuldet wird.

40 Der Mitgliedstaat hat infolgedessen kein Ermessen hinsichtlich der zeitlichen Anwendungsvoraussetzungen der von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten allgemeinen Regel.

41 Sofern die Anwendungsvoraussetzungen der in Art. 199 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Ausnahme nicht erfüllt sind, können sich die

Steuerpflichtigen also vor den nationalen Gerichten gegenüber dem betreffenden Mitgliedstaat auf Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen. Somit ist im vorliegenden Fall die in Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellte allgemeine Regel anwendbar, und daher wird die Umsatzsteuer für den Zeitraum vor dem Inkrafttreten des Durchführungsbeschlusses von den Steuerpflichtigen geschuldet, die die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen erbracht haben.

42 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach eine Maßnahme, mit der von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgewichen wird, anwendbar ist, bevor der Unionsrechtsakt, mit dem die Ermächtigung zu dieser abweichenden Maßnahme erteilt wird, dem Mitgliedstaat, der sie beantragt hat, bekannt gegeben wurde, wenn der betreffende Unionsrechtsakt zu seinem Inkrafttreten oder dem Beginn seiner Anwendung schweigt – und zwar auch dann, wenn der betreffende Mitgliedstaat den Wunsch geäußert hat, dass die in Rede stehende abweichende Maßnahme rückwirkend gelten solle.

### **Kosten**

43 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

**Das Unionsrecht steht einer nationalen Regelung entgegen, wonach eine Maßnahme, mit der von Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 geänderten Fassung abgewichen wird, anwendbar ist, bevor der Unionsrechtsakt, mit dem die Ermächtigung zu dieser abweichenden Maßnahme erteilt wird, dem Mitgliedstaat, der sie beantragt hat, bekannt gegeben wurde, wenn der betreffende Unionsrechtsakt zu seinem Inkrafttreten oder dem Beginn seiner Anwendung schweigt – und zwar auch dann, wenn der betreffende Mitgliedstaat den Wunsch geäußert hat, dass die in Rede stehende abweichende Maßnahme rückwirkend gelten solle.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Ungarisch.