

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

4. maj 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 185 – regulering af fradrag for indgående moms – varer, der er blevet frasorteret – efterfølgende salg som affald – ødelæggelse eller bortskaffelse, som er behørigt påvist eller godtgjort«

I sag C-127/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 16. februar 2022, indgået til Domstolen den 22. februar 2022, i sagen

Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD

mod

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« – Sofia,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, og dommerne J.-C. Bonichot og O. Spineanu-Matei (refererende dommer),

generaladvokat: T. ?apeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »Balgarska telekomunikatsionna kompania« EAD ved advokati O.P. Hadzhiyski og T.M. Mollahasan,

– Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« – Sofia ved advokat T. Todorov,

– Europa-Kommissionen ved D. Drambozova, J. Jokubauskait? og V. Uher, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 185 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »Balgarska telekomunikatsionna kompania« EAD (herefter »BTK«) og Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« – Sofia (direktør for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Sofia, Bulgarien) vedrørende en afgørelse truffet af skatteinspektøren ved Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (områdedirektoratet under det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter »store skatteydere og forsikringsgivere«, Bulgarien) om afslag på BTK's anmodning om tilbagebetaling af de beløb, der var blevet betalt i form af reguleringer af oprindeligt foretagne fradrag for merværdiafgift (moms), og som var blevet foretaget på grund af frasorteringen af forskellige investeringsgoder og lagerbeholdninger mellem året 2014 og året 2017.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 168, litra a), har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

4 Dette direktivs artikel 184 fastsætter:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

5 Direktivets artikel 185 er sålydende:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

6 Direktivets artikel 186 bestemmer, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.

Bulgarsk ret

7 Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift) af 21. juli 2006 (DV nr.

63, af 4.8.2006, s. 8), i den affattelse, der finder anvendelse fra den 1. januar 2017 (herefter »ZDDS«), bestemmer i artikel 78:

»1. Ved fradrag af indgående moms forstås det afgiftsbeløb, som en afgiftspligtig person i henhold til denne lov har fradraget i det år, hvor fradragsretten udøves.

2. I tilfælde af en ændring af momsberegningsgrundlaget, en ophævelse af en transaktion, eller såfremt der sker en ændring af transaktionens karakter, er den afgiftspligtige person forpligtet til at regulere omfanget af det momsfradrag, der er foretaget.

[...]«

8 ZDDS' artikel 79, stk. 1, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person, der helt eller delvist eller forholdsmæssigt i forhold til udnyttelsesgraden i den selvstændige virksomhed har fradraget en afgiftsgodtgørelse for varer, som den pågældende har produceret, erhvervet eller importeret, betaler i forbindelse med ødelæggelse, konstatering af fravær eller frasortering af disse varer en afgift svarende til den indgående moms.«

9 Undtagelser fra eller begrænsninger for reguleringen af fradraget for indgående moms er fastsat i denne lovs artikel 80, som i stk. 2 bestemmer:

»Der foretages ikke regulering i henhold til artikel 79 i følgende tilfælde:

1. tilintetgørelse, forsvinden eller kassation som følge af force majeure samt i tilfælde af tilintetgørelse af punktafgiftspligtige varer, der er undergivet tilsyn fra forvaltningen i henhold til lov om punktafgifter og afgiftsoplag

2. tilintetgørelse, forsvinden eller kassation som følge af uheld eller ulykker, som den pågældende person kan godtgøre hverken skyldes culpa eller den person, der benytter varen

3. forsvinden som følge af en ændring af de fysiske og kemiske egenskaber i et omfang, der svarer til de normer, der er fastsat for grænseværdierne for naturligt tab af stoffer, og forsvundne varer under oplagring og transport i overensstemmelse med en retsakt eller virksomhedens standarder og normer

4. teknologisk kassation inden for de tilladte normer, der er fastsat ved den tekniske dokumentation for den tilsvarende produktion eller aktivitet

5. kassation som følge af udløbet af den tidsfrist, der gælder i henhold til kravene i en retsakt

6. afskrivning af investeringsgoder, såfremt den regnskabsmæssige værdi andrager mindre end 10% af deres oprindelige værdi.«

10 ZDDS' artikel 79, stk. 3, og artikel 80, stk. 2, i den affattelse, der var gældende før den 1. januar 2017 (herefter »ZDDS i sin tidligere affattelse«), indeholdt bestemmelser, der lignede dem, der er gengivet i henholdsvis præmis 8 og 9 i denne dom.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 BTK er et bulgarsk selskab, der driver virksomhed på telekommunikationsområdet. Selskabet er momspligtigt for sine aktiviteter, der bl.a. består i levering af teleydelser. Til brug for sin virksomhed erhverver selskabet forskellige investeringsgoder samt – med henblik på

videresalg – mobile kommunikationsapparater og forskellige former for udstyr, der er nødvendigt for eller er tilbehør til anvendelsen af de tjenesteydelser, som selskabet leverer. Den moms, der er betalt i forbindelse med disse erhvervelser, er genstand for fradrag.

12 I perioden fra oktober 2014 til december 2017 foretog BTK frasorteringer af forskellige goder, såsom installationer, udstyr eller apparater, der af forskellige grunde blev anset for uegnede til brug eller salg, bl.a. grundet slitage, defekter, at de var forældede eller utilstrækkelige. Disse frasorteringer blev foretaget under overholdelse af den gældende nationale lovgivning. De bestod konkret i, at de pågældende aktiver blev slettet fra selskabets regnskab. Dernæst blev disse varer for visses vedkommende solgt som affald til afgiftspligtige udenforstående virksomheder og for andres vedkommende ødelagt eller bortskaffet.

13 De nævnte frasorteringstransaktioner medførte reguleringer, der førte til tilbagebetaling af fradrag for den indgående moms for de pågældende varer. Disse reguleringer blev gennemført i henhold til ZDDS' artikel 79, stk. 3, i sin tidligere affattelse, mellem 2014 og 2016, samt i henhold til ZDDS' artikel 79, stk. 1, fra den 1. januar 2017.

14 Den 18. januar 2019 indgav BTK en anmodning om tilbagebetaling af de beløb, der var blevet betalt i forbindelse med de nævnte reguleringer. Denne anmodning vedrørte et samlet beløb på 1 304 090,54 bulgarske leva (BGN) (ca. 666 770 EUR). Selskabet gjorde i denne forbindelse gældende, at ZDDS' artikel 79, stk. 1, og ZDDS' artikel 79, stk. 3, i sin tidligere affattelse var uforenelige med momsdirektivets artikel 185, stk. 2.

15 Denne anmodning om tilbagebetaling blev afslået ved en afgørelse truffet den 5. december 2019 af skatteinspektøren ved områdedirektoratet under det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter »store skatteydere og forsikringsgivere«. Denne afgørelse blev stadfæstet ved afgørelse af 18. februar 2020 truffet af direktøren for direktoratet for »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Sofia.

16 Ved dom af 18. maj fik BTK heller ikke medhold i det søgsmål, som selskabet anlagde til prøvelse af sidstnævnte afgørelse ved Administrativen sad Sofia grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien). Denne ret bemærkede, at frasortering af varer ikke kunne give anledning til regulering i henhold til ZDDS' artikel 80, stk. 2, medmindre en af de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse, var opfyldt, hvilket ikke var tilfældet.

17 Denne dom blev appelleret til Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien), der er den forelæggende ret.

18 Den forelæggende ret har præciseret, at frasortering af aktiver består i, at de slettes fra regnskabet, og at dette begreb i bulgarsk ret fortolkes således, at det omfatter aktiver eller genstande fra lager, der er blevet ubrugelige eller uegnede til det formål, som de var bestemt til, grundet fysisk slitage eller beskadigelse, eller når de er forældede og ikke længere kan anvendes eller sælges. Den forelæggende ret har i det væsentlige konstateret, at denne fortolkning betyder, at de pågældende varers økonomiske potentiale er udtømt i forbindelse med deres anvendelse inden for rammerne af selskabets økonomiske aktivitet. Den forelæggende ret har i denne henseende foretaget en sammenligning med den situation, hvor varer eller tjenesteydelser er blevet fuldt ud forbrugt i forbindelse med en afgiftspligtig persons erhvervsmæssige virksomhed, i hvilken situation den forelæggende ret i overensstemmelse med Domstolens praksis er af den opfattelse, at den omstændighed, at disse varer eller tjenesteydelser forlader den afgiftspligtige persons formue, ikke indebærer en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1.

19 Dernæst har den forelæggende ret anført, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første

afsnit, indeholder en udtømmende opregning af de tilfælde, der med forbehold af dette stykkes andet afsnit ikke må give anledning til regulering af fradrag for indgående moms, og er af den opfattelse, at disse tilfælde svarer til situationer, hvor en vare ikke længere kan anvendes af den afgiftspligtige person til efterfølgende leveringer på grund af begivenheder, som den pågældende ikke selv er herre over. Den forelæggende ret har fremhævet, at den fritagelse for regulering, der er fastsat i sådanne tilfælde, har til formål at undgå, at den afgiftspligtige person lider et afgiftsmæssigt tab ud over det økonomiske tab.

20 I denne sammenhæng er den forelæggende ret af den opfattelse, at lovligheden af den afgørelse, der anfægtes for den, og dermed afgørelsen af den tvist, der er indbragt for den, kræver en afklaring af visse begreber i momsdirektivets artikel 185.

21 Den forelæggende ret er indledningsvis i tvivl om den eventuelle betydning af den omstændighed, at frasorterede varer i det foreliggende tilfælde efterfølgende blev solgt som affald som led i afgiftspligtige transaktioner, men som ikke henhørte under BTK's sædvanlige økonomiske virksomhed, der blev udøvet i egenskab af afgiftspligtig person. Den forelæggende ret ønsker dernæst oplyst, om frasorteringen udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, når de omhandlede varer efterfølgende er blevet ødelagt eller bortskaffet, med udelukkelse af enhver anvendelse i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for moms. Endelig har den forelæggende ret, idet den har anført, at frasortering kan udgøre et »tab« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 185, stk. 2, første afsnit, rejst spørgsmålet, om det væsentlige element i dette tilfælde er, at varen objektivt set er blevet ødelagt, eller om det desuden kræves, at dette følger af begivenheder, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, og som den pågældende hverken kunne have forudset eller undgået.

22 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 185, stk. 1, [...] fortolkes således, at en frasortering af varer i form af afskrivning af aktiver eller lagerbeholdninger i den skatte- og afgiftspligtige persons regnskab som følge af den kendsgerning, at der ikke længere forventes nogen økonomisk nytteværdi af dem, fordi de f.eks. er slidte, fejlbehæftede eller uegnede eller ikke kan anvendes på en formålstjenlig måde, udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet vedrørende den moms, der allerede blev betalt ved købet af varerne, idet denne ændring er indtruffet efter indgivelsen af momsangivelsen som omhandlet i [ZDDS] og derfor medfører en forpligtelse til at regulere fradraget, hvis de frasorterede varer efterfølgende er blevet solgt som varer, der er anført i bilag 2, hvilket udgør en afgiftspligtig levering?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 185, stk. 1, [...] fortolkes således, at en frasortering af varer i form af afskrivning af aktiver eller lagerbeholdninger i den skatte- og afgiftspligtige persons regnskab som følge af den kendsgerning, at der ikke længere forventes nogen økonomisk nytteværdi af dem, fordi de f.eks. er slidte, fejlbehæftede eller uegnede eller ikke kan anvendes på en formålstjenlig måde, udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet vedrørende den moms, der allerede blev betalt ved købet af varerne, idet denne ændring er indtruffet efter indgivelsen af momsangivelsen som omhandlet i [ZDDS] og derfor medfører en forpligtelse til at regulere fradraget, hvis de frasorterede varer efterfølgende er blevet ødelagt og bortskaffet, og denne kendsgerning er blevet behørigt påvist eller godtgjort?

3) Såfremt det første, det andet eller begge spørgsmål besvares bekræftende, skal

[momsdirektivets] artikel 185, stk. 2, [...] da fortolkes således, at en frasortering af varer under de ovenfor anførte omstændigheder udgør et tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse eller tab af en vare, idet dette ikke medfører en forpligtelse til at regulere fradraget vedrørende den moms, der er blevet betalt i forbindelse med købet af varerne?

4) Skal [momsdirektivets] artikel 185, stk. 2, [...] fortolkes således, at en regulering af fradraget i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse eller tab af en vare kun kan undlades, hvis ødelæggelsen eller tabet er blevet forårsaget af begivenheder, som ligger uden for den skatte- og afgiftspligtige persons kontrol og ikke kunne have været forudset og undgået af denne?

5) Såfremt det første, det andet eller begge spørgsmål besvares benægtende, er [momsdirektivets] artikel 185, stk. 1, [...] da til hinder for [nationale bestemmelser] såsom [ZDDS'] artikel 79, stk. 3, [i sin tidligere affattelse] eller [ZDDS'] artikel 79, stk. 1, [...] som i forbindelse med frasorteringen af varer fastsætter en pligt til at regulere fradraget, selv hvis varerne efterfølgende er blevet solgt som afgiftspligtig levering af varer [...], eller hvis de er blevet ødelagt eller bortskaffet, og denne omstændighed er blevet behørigt påvist eller godtgjort?»

Om de præjudicielle spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at de nærmere bestemmelser for reguleringen af det oprindeligt foretagne momsfradrag, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187-191 for så vidt angår investeringsgoder, såsom visse af de goder, som BTK skulle have frasorteret, er uden betydning for besvarelsen af disse spørgsmål. Disse spørgsmål vedrører nemlig spørgsmålet om, hvorvidt der opstår en reguleringsforpligtelse, og ikke de nærmere bestemmelser for en eventuel regulering. Omvendt er det momsdirektivets artikel 184-186, der udgør den gældende ordning, der skal finde anvendelse, hvor der opstår en eventuel ret for skattemyndighederne til at kræve regulering af momsen fra en afgiftspligtig, herunder for så vidt angår regulering af fradrag vedrørende investeringsgoder (jf. i denne retning dom af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

Det første spørgsmål

24 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at frasorteringen af en vare, som den afgiftspligtige person har vurderet som ubrugelig i forbindelse med sin sædvanlige økonomiske virksomhed, hvorefter varen sælges som affald ved en momspligtig transaktion, udgør »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i denne bestemmelse.

25 For at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis præciseres, at reguleringsordningen, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-186, er en integrerende del af den momsfradragsordning, som er fastsat i direktivet (dom af 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

26 Hvad angår denne fradragsordning følger det af momsdirektivets artikel 168, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare, anvender varen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte vare (dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

27 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk

virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv principielt er momspligtig (dom af 17.10.2018, Ryanair C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

28 Hvad dernæst angår den eventuelle betydning for det pågældende fradrag af begivenheder indtrådt efter fradraget skal det bemærkes, at den brug, der gøres af varerne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder (dom af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

29 Momsdirektivets bestemmelser om regulering har således til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. I kraft af disse bestemmelser har direktivet således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende varer og tjenesteydelser til afgiftspligtige udgående transaktioner (dom af 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

30 Hvad endelig angår spørgsmålet om, hvornår der opstår en forpligtelse til at regulere fradraget for den indgående moms, fastsætter momsdirektivets artikel 185, stk. 1, reglen om, at en sådan regulering navnlig skal foretages, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

31 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de pågældende varer i sidste ende blev solgt af den afgiftspligtige person som led i afgiftspligtige transaktioner. Det må derfor fastslås, at betingelsen for anvendelse og opretholdelse af fradragsretten i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 27, nemlig at disse varer er blevet anvendt i forbindelse med momspligtig økonomisk virksomhed, er opfyldt. Denne anvendelse og opretholdelse er i øvrigt nødvendig for at sikre afgiftsneutralitet, som gennem fradragsordningen er målet med det fælles momssystem.

32 I denne henseende er det uden betydning, at salg af affald ikke henhører under den sædvanlige økonomiske virksomhed, der udøves af den afgiftspligtige person, der foretager et sådant salg, eller at den realiserbare værdi af de pågældende varer nedsættes i forhold til deres oprindelige værdi, fordi de sælges som affald, eller fordi deres oprindelige karakter af samme grund er blevet ændret.

33 I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 27, gælder fradragsordningen, for så vidt som varerne anvendes i forbindelse med momspligtig økonomisk virksomhed, nemlig en afgiftspligtig persons samlede økonomiske virksomhed, uanset dennes formål eller resultater. Det bemærkes endvidere, at Domstolen med henblik på at fastslå, at der ikke var anledning til at regulere fradrag, allerede har taget hensyn til den omstændighed, at affald fra fast ejendom, der er erhvervet i henhold til momsfradragsordningen og efterfølgende delvist nedrevet, er blevet videresolgt i forbindelse med afgiftspligtige udgående transaktioner (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 35).

34 Sådanne omstændigheder kan derfor ikke medføre et brud på den tætte og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms i forbindelse med erhvervelsen af de pågældende varer og brugen af varerne til afgiftspligtige udgående transaktioner som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i præmis 29 ovenfor.

35 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal

fortolkes således, at frasorteringen af en vare, som den afgiftspligtige person har vurderet som ubrugelig i forbindelse med sin sædvanlige økonomiske virksomhed, hvorefter varen sælges som affald ved en momspligtig transaktion, ikke udgør »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i denne bestemmelse.

Det andet til det fjerde spørgsmål

36 Med det andet, det tredje og det fjerde spørgsmål, for så vidt som disse vedrører ødelagte varer, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 185 skal fortolkes således, at frasorteringen af en vare, som den afgiftspligtige person har vurderet som ubrugelig i forbindelse med sin sædvanlige økonomiske virksomhed, efterfulgt af en frivillig ødelæggelse af denne vare udgør »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i denne artikels stk. 1, og, i bekræftende fald, om frasorteringen af nævnte vare under sådanne omstændigheder udgør en »behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse« eller et »behørigt påvist eller godtgjort tab« som omhandlet i nævnte artikels stk. 2, selv om der ikke er tale om en begivenhed, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, og som den pågældende hverken kunne have forudset eller undgået.

37 For det første skal det bemærkes, at ødelæggelsen af en vare nødvendigvis indebærer, at enhver mulighed for at bruge den i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner er forsvundet (jf. analogt dom af 4.10.2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, præmis 35).

38 Denne omstændighed indebærer følgelig et brud i den tætte og direkte sammenhæng mellem retten til at fradrage den indgående moms og anvendelsen af de pågældende varer til afgiftspligtige udgående transaktioner som nævnt i den retspraksis, der er omhandlet i denne doms præmis 29, og udgør derfor »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1. Dette bekræftes i øvrigt af angivelsen i denne artikels stk. 2 af ødelæggelse blandt de mulige undtagelser til forpligtelsen til at regulere fradraget.

39 Hvad for det andet angår betydningen og rækkevidden af udtrykkene »ødelæggelse« og »tab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, skal disse i mangel af en definition fastlægges efter deres normale mening i sædvanlig sprogbrug, idet der tages hensyn til den generelle sammenhæng, hvori de anvendes (jf. i denne retning dom af 22.4.2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

40 I sædvanlig sprogbrug betegner udtrykket »ødelæggelse« en handling, der indebærer en gennemgribende ændring af en genstand, hvorved den forsvinder ved at nedbryde den og tilintetgøre den. Når der er tale om en vare, forstås ved udtrykket »tab« det forhold, at man berøves en genstand, som man var ejer af eller havde rådighed over. Det følger heraf, at tabet af en vare ikke kan følge af en forsætlig handling fra ejerens eller besidderens side, mens dette ikke er udelukket i tilfælde af ødelæggelse.

41 Hvad angår den sammenhæng, hvori undtagelserne i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, indgår, og deres formål bemærkes, at en bestemmelse, der fastsatte lignende undtagelser, tidligere var indsat i artikel 20, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1). Forarbejderne til sidstnævnte bestemmelse angiver, at fællesskabslovgiver med disse undtagelser havde fundet det nødvendigt i tilfælde af, at en vare, der havde givet anledning til fradrag af indgående moms, forsvandt, at begrænse reguleringsforpligtelsen til tilfælde af ubegrundet forsvinden, således at det undgås, at et tab af afgiftsmæssig karakter kan føjes til det økonomiske

tab, når der er ført bevis for ødelæggelsen, tabet eller tyveriet.

42 Det følger af disse oplysninger, at de tilfælde af ødelæggelse, tab eller tyveri, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, svarer til tilfælde af økonomisk tab, der er lidt, men også at disse tilfælde skal være behørigt påvist eller godtgjort i henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit.

43 Da ødelæggelsen af de pågældende varer i det foreliggende tilfælde skyldes en indgriben fra den afgiftspligtige person, må det anses for en »ødelæggelse« og ikke et »tab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2.

44 Det fremgår desuden hverken af denne bestemmelses ordlyd eller af de forarbejder, der kan anses for relevante, at ødelæggelsen af en vare skal være fuldstændig uden for den afgiftspligtige persons kontrol. Som anført i denne doms præmis 40 kan det nemlig ikke udelukkes, at ødelæggelsen i visse tilfælde forudsætter dennes frivillige medvirken.

45 Dette gælder navnlig i tilfælde af ødelæggelsen af en vare, der besluttet, efter at det er blevet fastslået, at den er blevet uegnet til at blive anvendt inden for rammerne af den afgiftspligtige persons sædvanlige økonomiske virksomhed. I denne forbindelse bemærkes, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

46 For at være omfattet af momsdirektivets artikel 185, stk. 2, skal ødelæggelsen af en vare, der udgør en del af den afgiftspligtige persons formue, imidlertid være behørigt påvist eller godtgjort, og der kan alene tages hensyn til den ødelæggelse af en vare, som er besluttet på grund af denne vares objektive tab af nytteværdi i forbindelse med den afgiftspligtige persons sædvanlige økonomiske virksomhed, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

47 For så vidt som den forelæggende ret i øvrigt ligeledes har henvist til den omstændighed, at visse varer, der har givet anledning til de i hovedsagen omhandlede reguleringer, er blevet »bortskaffet«, påhviler det den ligeledes at efterprøve, om de omstændigheder, der konkret er omfattet af dette udtryk, svarer til disse varers uigenkaldelige forsvinden. Fremgangsmåder til bortskaffelse af en vare såsom deponering heraf skal således anses for at føre til dets »ødelæggelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, eftersom de konkret medfører, at denne vare forsvinder uigenkaldeligt.

48 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at momsdirektivets artikel 185 skal fortolkes således, at frasorteringen af en vare, som den afgiftspligtige person har vurderet som ubrugelig i forbindelse med sin sædvanlige økonomiske virksomhed, efterfulgt af en frivillig ødelæggelse af denne vare udgør »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i denne artikels stk. 1. En sådan situation udgør imidlertid en »ødelæggelse« som omhandlet i nævnte artikels stk. 2, første afsnit, uanset om den er frivillig, således at denne ændring ikke medfører en forpligtelse til regulering, forudsat at denne ødelæggelse er behørigt påvist eller godtgjort, og nævnte vare objektivt set havde mistet enhver nytteværdi i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Den behørigt dokumenterede bortskaffelse af en vare skal sidestilles med dens ødelæggelse, for så vidt som den konkret indebærer, at varen forsvinder uigenkaldeligt.

Det femte spørgsmål

49 Med det femte spørgsmål, der er stillet for det tilfælde, at det første og/eller det andet

spørgsmål besvares benægtende, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for bestemmelser i national ret, der foreskriver regulering af fradrag for indgående moms ved erhvervelsen af en vare, når varen er blevet frasorteret, idet den afgiftspligtige person har vurderet, at den var blevet ubrugelig i forbindelse med dennes sædvanlige økonomiske virksomhed, uafhængigt af den omstændighed, at denne vare efterfølgende har været genstand for et momspligtigt salg eller er blevet ødelagt eller bortskaffet på en måde, der er blevet behørigt påvist eller godtgjort.

50 Det følger imidlertid af den sidste del af dette spørgsmål, sammenholdt med forelæggelsesafgårelsen, navnlig det tredje og det fjerde spørgsmål, samt af omstændighederne i tvisten i hovedsagen, at den forelæggende ret med det foreliggende spørgsmål konkret har henvist til kravet om, at der under sådanne omstændigheder skal foretages regulering af fradraget for indgående moms, henset ikke blot til reguleringsforpligtelsen i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, men ligeledes til visse undtagelser til denne forpligtelse, der er nævnt i denne artikels stk. 2, og således henset til samtlige bestemmelser i nævnte artikel 185.

51 Af de samme grunde er det i øvrigt ikke kun nødvendigt at besvare dette spørgsmål for det tilfælde, at det første spørgsmål vedrørende salg af frasorterede varer som affald eller det andet spørgsmål om ødelæggelse af frasorterede varer besvares benægtende. En besvarelse af det femte spørgsmål kan nemlig også være relevant, såfremt et af disse to spørgsmål besvares bekræftende.

52 Under disse omstændigheder påhviler det Domstolen at omformulere de spørgsmål, der forelægges den, med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den (jf. i denne retning dom af 15.7.2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

53 Det må derfor fastslås, at den forelæggende ret med det femte spørgsmål ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 185 skal fortolkes således, at den er til hinder for bestemmelser i national ret, der foreskriver regulering af fradraget for indgående moms ved erhvervelsen af en vare, når denne er blevet frasorteret, idet den afgiftspligtige person har vurderet, at den var blevet ubrugelig i forbindelse med dennes sædvanlige økonomiske virksomhed, uafhængigt af den omstændighed, at denne vare efterfølgende har været genstand for et momspligtigt salg eller er blevet ødelagt eller bortskaffet på en måde, der er blevet behørigt påvist eller godtgjort.

54 Henset til samtlige de betragtninger, der har begrundet besvarelsen af det første til det fjerde spørgsmål, der fremgår af nærværende doms præmis 35 og 48, er sådanne nationale bestemmelser imidlertid uforenelige med momsdirektivets artikel 185, stk. 1, og artikel 185, stk. 2, første afsnit.

55 Ødelæggelsen af en vare er i øvrigt ikke et af de tilfælde, hvor direktivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, giver medlemsstaterne mulighed for ikke desto mindre at kræve regulering af fradrag.

56 Følgelig skal det femte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 185 skal fortolkes således, at den er til hinder for bestemmelser i national ret, der foreskriver regulering af fradraget for indgående moms ved erhvervelsen af en vare, når denne er blevet frasorteret, idet den afgiftspligtige person har vurderet, at den var blevet ubrugelig i forbindelse med dennes sædvanlige økonomiske virksomhed, og denne vare efterfølgende har været genstand for et momspligtigt salg eller er blevet ødelagt eller bortskaffet på en måde, der konkret indebærer, at den pågældende vare er forsvundet uigenkaldeligt, forudsat at denne ødelæggelse er blevet behørigt påvist eller godtgjort, og nævnte vare objektivt set havde mistet enhver nytteværdi i

forbindelse med den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

Sagsomkostninger

57 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Niende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 185, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem**

skal fortolkes således, at

frasorteringen af en vare, som den afgiftspligtige person har vurderet som ubrugelig i forbindelse med sin sædvanlige økonomiske virksomhed, hvorefter varen sælges som affald ved en momspligtig transaktion, ikke udgør »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i denne bestemmelse.

2) **Artikel 185 i direktiv 2006/112**

skal fortolkes således, at

frasorteringen af en vare, som den afgiftspligtige person har vurderet som ubrugelig i forbindelse med sin sædvanlige økonomiske virksomhed, efterfulgt af en frivillig ødelæggelse af denne vare udgør »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i denne artikels stk. 1. En sådan situation udgør imidlertid en »ødelæggelse« som omhandlet i nævnte artikels stk. 2, første afsnit, uanset om den er frivillig, således at denne ændring ikke medfører en forpligtelse til regulering, forudsat at denne ødelæggelse er behørigt påvist eller godtgjort, og nævnte vare objektivt set havde mistet enhver nytteværdi i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Den behørigt dokumenterede bortskaffelse af en vare skal sidestilles med dens ødelæggelse, for så vidt som den konkret indebærer, at varen forsvinder uigenkaldeligt.

3) **Artikel 185 i direktiv 2006/112**

skal fortolkes således, at

den er til hinder for bestemmelser i national ret, der foreskriver regulering af fradraget for indgående moms ved erhvervelsen af en vare, når denne er blevet frasorteret, idet den afgiftspligtige person har vurderet, at den var blevet ubrugelig i forbindelse med dennes sædvanlige økonomiske virksomhed, og denne vare efterfølgende har været genstand for et momspligtigt salg eller er blevet ødelagt eller bortskaffet på en måde, der konkret indebærer, at den pågældende vare er forsvundet uigenkaldeligt, forudsat at denne ødelæggelse er blevet behørigt påvist eller godtgjort, og nævnte vare objektivt set havde mistet enhver nytteværdi i forbindelse med den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.