

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 4 maj 2023(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 185 – Justering av avdrag för ingående mervärdesskatt – Kasserade varor – Efterföljande försäljning som avfall – Det har visats eller bekräftats att varor förstörts eller bortskaffats”

I mål C-127/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 16 februari 2022, som inkom till domstolen den 22 februari 2022, i målet

”Balgarska telekomunikationskompania” EAD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden L. S. Rossi samt domarna J.-C. Bonichot och O. Spineanu-Matei (referent),

generaladvokat: T. Trapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”Balgarska telekomunikationskompania” EAD, genom O. P. Hadzhiyski och T.M. Mollahasan, advokati,
- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, genom T. Todorov,
- Europeiska kommissionen, genom D. Drambozova, J. Jokubauskaitė och V. Uher, samtliga i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 185 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Balgarska telekomunikationskompania" EAD (nedan kallat BTK) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika" – Sofia (direktören för enheten "Överklagande och praxis avseende skatter och avgifter samt på socialförsäkringsområdet" i Sofia, Bulgarien) angående det beslut som meddelats av generalinspektören för skatter vid Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za prihodite (den nationella skattemyndighetens regionala avdelning, Bulgarien), "stora skattebetalare och försäkringsgivare", om avslag på BTK:s ansökan om återbetalning av belopp som betalats in till följd av justeringar av de ursprungliga avdragen för mervärdesskatt, justeringar som hade gjorts på grund av att olika investeringsvaror och lagertillgångar hade kasserats mellan år 2014 och år 2017.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person".

4 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. "

5 I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering."

6 I artikel 186 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 i direktivet.

Bulgarisk rätt

7 I artikel 78 i zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) av den 21 juli 2006 (DV nr 63 av den 4 augusti 2006, s. 8), i den lydelse som var tillämplig från och med den 1 januari 2017 (nedan kallad ZDDS), föreskrivs följande:

”1. Avdrag för ingående mervärdesskatt utgörs av det skattebelopp som en beskattningsbar person enligt denna lag har dragit av under det år då avdragsrätten utnyttjas.

2. Vid ändring av beskattningsunderlaget, hävning av ett köp eller ändring av en transaktions karaktär är den registrerade personen skyldig att justera beloppet för den ingående mervärdesskatt som har dragits av.

...”

8 Artikel 79.1 i ZDDS har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person som har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt på varor som denne har producerat, förvärvat eller importerat – oavsett om den ingående skatten har dragits av i sin helhet, delvis eller i proportion till användningen inom en självständig verksamhet – ska i de fall dessa varor har förstörts, konstaterats försvunna eller kasserats, betala en skatt som motsvarar den ingående mervärdesskatt som dragits av.”

9 I artikel 80 i denna lag föreskrivs undantag eller inskränkningar avseende justeringen av avdrag för ingående mervärdesskatt. I punkt 2 i denna artikel föreskrivs följande:

”Justering enligt artikel 79 görs inte i följande fall:

1. När varorna förstörts, konstaterats försvunna eller kasserats till följd av force majeure, samt vid förstörelse av punktskattepliktiga varor som är föremål för en administrativ kontroll i enlighet med lagen om punktskatter och skatteupplag.

2. När varorna förstörts, konstaterats försvunna eller kasserats till följd av haveri eller olycksfall och den berörda personen kan styrka att varken denne eller den person som använder varan har varit vållande.

3. När varorna har gått förlorade till följd av en normal förändring av de fysiska och kemiska egenskaperna i en omfattning som motsvarar de gränsvärden som fastställts för ett ämnes naturliga svinn, och när varor har gått förlorade under lagring och transport i enlighet med en rättsakt eller företagets regler och normer.

4. Vid tekniska defekter som ligger inom de toleransgränser som anges i den tekniska dokumentationen för ifrågavarande tillverkning eller verksamhet.

5. Vid kassering till följd av att driftslivslängden, som fastställts i enlighet med lag, har löpt ut.

6. Avskrivning till noll av anläggningstillgångar när värdet i balansräkningen är mindre än 10 procent av anskaffningskostnaden.”

10 Artiklarna 79.3 och 80.2 ZDDS i den lydelse som var tillämplig före den 1 januari 2017 (nedan kallad ZDDS i dess äldre lydelse) innehöll bestämmelser som liknade dem som återges i punkterna 8 och 9 ovan.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 BTK är ett bolag bildat enligt bulgarisk rätt som är verksamt på telekommunikationsområdet. Bolaget är mervärdesskatteskyldigt för sin verksamhet, som bland annat består i tillhandahållande av telekommunikationstjänster. För sin verksamhet förvärvar BTK olika investeringsvaror samt, i syfte att sälja den vidare, mobilkommunikationsutrustning och diverse utrustning som är nödvändig för, eller kompletterar, användningen av de tjänster som bolaget tillhandahåller. Den mervärdesskatt som betalats i samband med dessa förvärv har dragits av.

12 Under perioden oktober 2014 – december 2017 kasserade BTK olika varor, såsom installationer, utrustning eller apparater som av olika skäl ansågs ha blivit olämpliga att användas eller säljas, bland annat på grund av slitage på varorna, att varorna blivit defekta eller att varorna blivit föråldrade eller olämpliga. Dessa kasseringar genomfördes i enlighet med tillämpliga nationella bestämmelser. I praktiken bestod kasseringarna i att de berörda tillgångarna avfördes från bolagets balansräkning. Därefter således vissa av dessa varor vidare som avfall till utomstående mervärdesskatteskyldiga företag, medan andra varor förstördes eller bortskaffades.

13 Dessa kasseringar medförde justeringar som innebar att den ingående mervärdesskatt som dragits av med avseende på de berörda varorna skulle betalas in. Dessa justeringar verkställdes med tillämpning av artikel 79.3 ZDDS i dess äldre lydelse, mellan år 2014 och år 2016, och med tillämpning av artikel 79.1 ZDDS från och med den 1 januari 2017.

14 Den 18 januari 2019 ansökte BTK om återbetalning av de belopp som bolaget betalat in inom ramen för dessa justeringar. Ansökan avsåg ett sammanlagt belopp på 1 304 090,54 bulgariska leva (BGN) (cirka 666 770 euro). Bolaget gjorde vid detta tillfälle gällande att artikel 79.1 ZDDS och artikel 79.3 ZDDS i dess äldre lydelse var oförenliga med artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet.

15 Denna ansökan om återbetalning avslogs genom ett beslut som generalinspektören för skatter vid den nationella skattemyndighetens regionala avdelning ”stora skattebetalare och försäkringsgivare” antog den 5 december 2019. Detta beslut fastställdes genom beslut av den 18 februari 2020 av direktören för enheten ”Överklagande och praxis avseende skatter och avgifter samt på socialförsäkringsområdet” i Sofia.

16 BTK:s överklagande av sistnämnda beslut till Administrativen sad Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad, Bulgarien) ogillades genom dom av den 18 maj 2021. Nämnda domstol påpekade att enligt artikel 80.2 ZDDS kan vid kassering av varor undantag från justering ske i vissa fall, men att detta förutsätter att ett av villkoren i denna bestämmelse är uppfyllt, vilket inte var fallet.

17 Denna dom har överklagats till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), som är den hänskjutande domstolen.

18 Den hänskjutande domstolen har preciserat att kasseringen av varor består i att de avförs från balansräkningen och att detta begrepp i bulgarisk rätt tolkas så, att det avser tillgångar eller lagerartiklar som har blivit obrukbara eller olämpliga för det ändamål de var avsedda för på grund av fysiskt slitage eller skador, eller när de är föråldrade och inte längre kan användas eller säljas. Enligt den hänskjutande domstolen innebär denna tolkning att de berörda varornas ekonomiska potential har uttömts i samband med deras användning inom ramen för företagets ekonomiska verksamhet. Härvidlag drar den hänskjutande domstolen en parallell till situationen när varor eller tjänster har förbrukats fullt ut inom ramen för den beskattningsbara personens näringsverksamhet. I en sådan situation anser nämnda domstol att, i enlighet med EU-domstolens rättspraxis, ett

avlägsnande av dessa varor eller tjänster från den beskattningsbara personens tillgångar inte innebär någon förändring av de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet.

19 Vidare har den hänskjutande domstolen påpekat att artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet innehåller en uttömmande uppräkningslista av de fall som, med förbehåll för andra stycket i denna punkt, inte ska föranleda justering av avdrag för ingående mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen anser att dessa fall avser situationer där en vara inte längre kan användas av den beskattningsbara personen för senare leveranser på grund av händelser som denne inte råder över. Den har understrukt att det undantag från justering som föreskrivs i sådana fall syftar till att undvika att den beskattningsbara personen drabbas av en skattemässig förlust utöver den ekonomiska förlusten.

20 I detta sammanhang anser den hänskjutande domstolen att det för att bedöma huruvida det överklagade beslutet är lagenligt, och således för att avgöra det nationella målet, är nödvändigt att klargöra vissa begrepp i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet.

21 Den hänskjutande domstolen vill för det första få klarhet i huruvida det har någon betydelse att de varor som kasserats i förevarande fall senare såldes som avfall inom ramen för transaktioner som var beskattningsbara, men som inte ingår i den normala ekonomiska verksamhet som BTK bedriver i egenskap av beskattningsbar person. Dessutom vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida kasseringen utgör en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, när de berörda varorna senare har förstörts eller bortskaffats, med undantag för all användning inom ramen för transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Slutligen vill den hänskjutande domstolen, med tanke på att kasseringen kan utgöra en "förlust" i den mening som avses i artikel 185.2 första stycket i nämnda direktiv, få klarhet i huruvida den väsentliga omständigheten i ett sådant fall är att varan objektivt sett har förstörts eller om det dessutom krävs att detta beror på händelser som den beskattningsbara personen inte råder över och som denne varken hade kunnat förutse eller förhindra.

22 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 185.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att kassering av varor i betydelsen borttagande av tillgångar eller lager från den beskattningsbara personens balansräkning till följd av att de inte längre kan förväntas ge någon ekonomisk fördel (då de exempelvis är utslitna, defekta eller olämpliga eller ... inte kan användas för det avsedda ändamålet), utgör en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet i samband med den mervärdesskatt som redan betalats i samband med att varorna köptes in, vilken inträffade efter att mervärdesskattedeklarationen lämnats och således medför en skyldighet att justera avdraget om de kasserade varorna därpå säljs [inom ramen för] en beskattningsbar transaktion?

2) Ska artikel 185.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att kassering av varor [i den mening som avses i fråga 1] utgör en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet i samband med den mervärdesskatt som redan betalats i samband med att varorna köptes in, vilken inträffade efter att mervärdesskattedeklarationen lämnats och således medför en skyldighet att justera avdraget om de kasserade varorna därpå förstörs eller bortskaffas och denna omständighet har visats eller bekräftats?

3) För det fall att den första och/eller den andra frågan ska besvaras jakande: Ska artikel 185.2 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att kassering av varor under de omständigheter som anges

ovan ska likställas med att det har visats eller bekräftats att varorna förstörts eller gått förlorade med följden att det inte uppstår någon skyldighet att justera avdraget för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av dessa varor?

4) Ska artikel 185.2 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det inte ska ske någon justering av avdraget för ingående mervärdesskatt i ett fall där det har visats eller bekräftats att varor förstörts eller gått förlorade, dock under förutsättning att förstörelsen eller förlusten orsakats av omständigheter som inte låg inom den beskattningsbara personens kontroll och inte kunde förutses eller undvikas av den beskattningsbara personen?

5) För det fall att den första och/eller den andra frågan ska besvaras nekande: Tillåter artikel 185.1 i [mervärdesskattedirektivet] nationell[a] bestämmelse[r] som artikel 79.3 ZDDS [i dess äldre lydelse] eller artikel 79.1 ZDDS ..., vilka föreskriver att justering av avdraget ska ske vid kassering av varor även om varorna därefter säljs inom ramen för en beskattningsbar leverans av varor ..., eller om de förstörs eller bortskaffas, och denna omständighet visats eller bekräftats?"

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att metoderna i artiklarna 187–191 i mervärdesskattedirektivet för justering av den ursprungligt avdragna mervärdesskatten, vad gäller investeringsvaror, såsom vissa av de varor som BTK uppges ha kasserat, saknar betydelse för svaret på dessa frågor. Dessa frågor avser nämligen uppkomsten av en justeringsskyldighet och inte formerna för en eventuell justering. Det är istället artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet som ska tillämpas för att avgöra huruvida det uppkommit en eventuell rätt för skattemyndigheten att kräva att en beskattningsbar person ska justera avdrag för ingående skatt, inbegripet när det gäller justering av avdrag som avser investeringsvaror (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

Den första frågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att kassering av en vara, som den beskattningsbara personen anser inte längre kan användas inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, följd av en försäljning av varan som avfall, varvid försäljningen varit föremål för mervärdesskatt, utgör en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet", i den mening som avses i denna bestämmelse.

25 För att besvara denna fråga ska det först erinras om att justeringsmekanismen i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom direktivet (dom av den 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

26 Vad gäller detta avdragssystem följer det av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att i den mån en vara används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när denne agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan (dom av den 22 mars 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

27 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller

resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig, (dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

28 Vad därefter avser eventuell inverkan på avdragen på grund av händelser som har inträffat efter att avdragen har gjorts, erinrar domstolen om att användningen av varorna eller tjänsterna, eller den planerade användningen av dessa, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder (dom av den 17 september 2020 i målet Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

29 Följaktligen är syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om justering att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett föregående stadium endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Syftet med mervärdesskattedirektivet är alltså att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattade utgående transaktioner (dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

30 Vad slutligen beträffar frågan huruvida det eventuellt har uppkommit en skyldighet att justera det avdrag som har gjorts för ingående mervärdesskatt, fastställs i artikel 185.1 i direktivet regeln att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet.

31 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de berörda varorna slutligen såldes av den beskattningsbara personen inom ramen för beskattningsbara transaktioner. Domstolen konstaterar således att det villkor som gör det möjligt att tillämpa och bibehålla avdragsrätten, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 27 ovan, är uppfyllt, det vill säga att varorna har använts inom ramen för mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet. En sådan tillämpning och bibehållande av avdragsrätten är för övrigt nödvändig för att säkerställa den skatteneutralitet som det gemensamma systemet för mervärdesskatt syftar till att uppnå genom avdragssystemet.

32 Det saknar i detta avseende betydelse att försäljningen av avfall inte ingår i den ekonomiska verksamhet som normalt bedrivs av den beskattningsbara person som genomför en sådan försäljning eller att de berörda varornas försäljningsvärde är lågt i förhållande till deras ursprungliga värde, på grund av att de säljs som avfall, eller att deras ursprungliga karaktär på grund av samma skäl har ändrats.

33 I enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 27 ovan avser nämligen avdragssystemet, i den mån varorna används i mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet, all ekonomisk verksamhet som bedrivs av en beskattningsbar person, oberoende av syfte eller resultat. Det ska för övrigt påpekas att domstolen, för att slå fast att det inte var nödvändigt att justera avdrag, redan har beaktat den omständigheten att avfall från fastigheter vilka förvärvats enligt systemet med avdrag för mervärdesskatt och därefter delvis rivits hade sålts vidare inom ramen för utgående skattepliktiga transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 35).

34 Sådana omständigheter kan således inte medföra att det nära och direkta sambandet mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt vid förvärvet av de berörda varorna och användningen av dessa för beskattade utgående transaktioner, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 29 ovan, ska anses ha brutits.

35 Av det ovan anförda följer att artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att kassering av en vara, som den beskattningsbara personen anser inte längre kan användas inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, följt av en försäljning av varan som avfall, varvid försäljningen varit föremål för mervärdesskatt, inte utgör en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet", i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den andra, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan samt den tredje och den fjärde frågan, i den del de avser varor som förstörts, vilka ska provas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att kassering av en vara, som den beskattningsbara personen anser ha blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, följt av avsiktlig förstörelse av denna vara, utgör en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet", i den mening som avses i punkt 1 i artikeln och, om så är fallet, huruvida kasseringen av varan under sådana omständigheter innebär att det "visats eller bekräftats att varor förstörts" eller att det "visats eller bekräftats att varor ... gått förlorade" i den mening som avses i punkt 2 i artikeln, trots att det inte rör sig om en händelse som ligger utanför den beskattningsbara personens kontroll och denne varken hade kunnat förutse eller förhindra.

37 Domstolen konstaterar för det första att när en vara förstörs innebär detta med nödvändighet att det inte längre finns någon möjlighet att använda den i samband med beskattade transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2012, PIGI C-234/11, EU:C:2012:614, punkt 35).

38 Följaktligen medför denna omständighet att det nära och direkta sambandet mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av den berörda varan för beskattade utgående transaktioner, såsom avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkt 29 ovan, bryts. Omständighet utgör således en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet", i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta bekräftas för övrigt av hänvisningen i punkt 2 i denna artikel till förstörelse som ett möjligt undantag från justeringsskyldigheten.

39 För det andra vad gäller betydelsen och räckvidden av begreppen "förstörelse" och "förlust", i den mening som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet, ska dessa, i avsaknad av en definition, fastställas i enlighet med ordens normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av bland annat det sammanhang i vilket de används (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

40 I vanligt språkbruk betecknar begreppet förstörelse en handling som innebär att ett föremål förändras i grunden, att det försvinner genom att det demoleras, att det utplånas. Begreppet förlust, när det hänför sig till egendom, avser å sin sida den omständigheten att någon berövas något som man hade äganderätt till eller nyttjanderätten till. Härav följer att förlusten av egendom inte kan följa av en avsiktlig handling från ägarens eller innehavarens sida, medan detta inte är uteslutet vid förstörelse.

41 Vad gäller det sammanhang i vilket undantagen i artikel 185.2 första stycket i

mervärdesskattedirektivet ingår och deras syfte, ska det påpekas att en bestämmelse om liknande undantag tidigare fanns i artikel 20.1 b i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). I förarbetena till sistnämnda bestämmelse anges att gemenskapslagstiftaren genom dessa undantag har ansett att det i de fall där en vara för vilken avdrag för ingående mervärdesskatt har gjorts har gått förlorad var nödvändigt att begränsa justeringsskyldigheten till fall då denna förlust inte kunde motiveras, för att undvika att en skattemässig förlust kan komma att läggas till den ekonomiska förlusten när det styrkts att förstörelse, förlust eller stöld har skett.

42 Av dessa uppgifter följer att de fall av förstörelse, förlust eller stöld som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet motsvarar fall av ekonomisk förlust, men också att det enligt artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet måste visas eller bekräftas att ett av dessa fall är för handen.

43 Eftersom förstörelsen av de berörda varorna har skett till följd av ett ingripande från den beskattningsbara personens sida, ska det i förevarande fall anses röra sig om en "förstörelse" och inte om en "förlust" i den mening som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet.

44 Det framgår dessutom varken av denna bestämmelses lydelse eller av de förarbeten som kan anses relevanta att förstörelse av en vara måste vara helt oberoende av den beskattningsbara personens vilja. Såsom angetts i punkt 40 i förevarande dom kan det nämligen inte uteslutas att förstörelsen i vissa fall förutsätter ett avsiktligt ingripande från den beskattningsbara personens sida.

45 Detta gäller särskilt när en vara förstörs efter det att det konstaterats att den blivit olämplig för användning inom ramen för den beskattningsbara personens normala ekonomiska verksamhet. Det ska härvidlag erinras om att beaktandet av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

46 För att omfattas av artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet ska emellertid förstörelse av en vara som ingår i den beskattningsbara personens tillgångar visas eller bekräftas, och det är endast om förstörelsen av en vara har beslutats på grund av att denna vara objektivt sett har förlorat sin användbarhet inom ramen för den beskattningsbara personens normala ekonomiska verksamhet som denna förstörelse kan beaktas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

47 I den del den hänskjutande domstolen även har hänvisat till den omständigheten att vissa varor som gett upphov till de justeringar som är aktuella i det nationella målet har "bortskaffats", ankommer det dessutom på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida de omständigheter som konkret avses med detta ord motsvarar att dessa varor oåterkalleligen har gått förlorade. Metoder för att bortskaffa en vara, såsom deponering av denna, ska således anses leda till att varan "förstörs", i den mening som avses i artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, om de konkret medför att varan oåterkalleligen går förlorad.

48 Av det ovan anförda följer att artikel 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att kasseringen av en vara, när varan enligt den beskattningsbara personen har blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, följd av en avsiktlig förstörelse av denna vara, utgör en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet" i den mening som avses i punkt 1 i denna artikel. En sådan situation utgör emellertid en "förstörelse" i

den mening som avses i artikel 185.2 första stycket i direktivet, oberoende av om den är avsiktlig, vilket innebär att förändringen inte medför någon skyldighet att justera avdrag, under förutsättning att denna förstörelse visas eller bekräftas och att varan objektivt sett har förlorat all sin nytta inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Om det visas att en vara har bortskaffats ska detta likställas med att den har förstörts, under förutsättning att bortskaffandet konkret innebär att denna vara oåterkalleligen har gått förlorad.

Den femte frågan

49 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan, som har ställts för det fall den första och/eller den andra frågan besvaras nekande, för att få klarhet i huruvida artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser som föreskriver justering av det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts i samband med förvärvet av en vara om denna vara har kasserats, när varan enligt den beskattningsbara personen har blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, oberoende av om varan därefter har varit föremål för en mervärdesskattepliktig försäljning eller har förstörts eller bortskaffats på ett sätt som visats eller bekräftats.

50 Det framgår emellertid av den sista delen av denna fråga, tolkad mot bakgrund av beslutet om hänskjutande, särskilt den tredje och den fjärde frågan samt omständigheterna i det nationella målet, att den hänskjutande domstolen genom förevarande fråga konkret avser kravet på justering av avdrag för ingående mervärdesskatt under sådana omständigheter, inte bara mot bakgrund av den justeringsskyldighet som föreskrivs i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, utan även mot bakgrund av vissa undantag från denna skyldighet som nämns i punkt 2 i denna artikel, och således mot bakgrund av samtliga bestämmelser i nämnda artikel 185.

51 Dessutom finns det av samma skäl anledning att besvara denna fråga även för det fall domstolen lämnar nekande svar på den första frågan, som avser försäljning som avfall av varor som kasserats, eller på den andra frågan, som avser förstörelse av kasserade varor. Ett svar på den femte frågan kan nämligen även vara av intresse om en av dessa två frågor besvaras jakande.

52 Under sådana omständigheter ankommer det på EU-domstolen att omformulera den fråga som hänskjutits för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som den ska pröva (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

53 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser som föreskriver justering av det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts i samband med förvärvet av en vara om denna vara har kasserats, när varan enligt den beskattningsbara personen har blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, oberoende av om varan därefter har varit föremål för en mervärdesskattepliktig försäljning eller har förstörts eller bortskaffats på ett sätt som visats eller bekräftats.

54 Mot bakgrund av samtliga överväganden som ligger till grund för svaren på den första till den fjärde frågan, vilka anges i punkterna 35 och 48 ovan, är sådana nationella bestämmelser oförenliga med artikel 185.1 och 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

55 Dessutom är förstörelse av varor inte ett av de fall där medlemsstaterna enligt artikel 185.2 andra stycket i direktivet får kräva att avdrag ska justeras.

56 Den femte frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 185 i

mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser som föreskriver justering av det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts i samband med förvärvet av en vara om denna vara har kasserats, när varan enligt den beskattningsbara personen har blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, och varan därefter antingen har varit föremål för en mervärdesskattepliktig försäljning eller har förstörts eller bortskaffats på ett sätt som konkret innebär att varan oåterkalleligen har gått förlorad, under förutsättning att det visats eller bekräftats att nämnda vara objektivt sett har förlorat all sin nytta inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

1) Artikel 185.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så, att

kassering av en vara, som den beskattningsbara personen anser inte längre kan användas inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, följt av en försäljning av varan som avfall, varvid försäljningen varit föremål för mervärdesskatt, inte utgör en ”förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet”, i den mening som avses i denna bestämmelse.

2) Artikel 185 i direktiv 2006/112

ska tolkas så, att

kasseringen av en vara, när varan enligt den beskattningsbara personen har blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, följt av en avsiktlig förstörelse av denna vara, utgör en ”förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet” i den mening som avses i punkt 1 i denna artikel. En sådan situation utgör emellertid en ”förstörelse” i den mening som avses i artikel 185.2 första stycket i direktivet, oberoende av om den är avsiktlig, vilket innebär att förändringen inte medför någon skyldighet att justera avdrag, under förutsättning att denna förstörelse visas eller bekräftas och att varan objektivt sett har förlorat all sin nytta inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Om det visas att en vara har bortskaffats ska detta likställas med att den har förstörts, under förutsättning att bortskaffandet konkret innebär att denna vara oåterkalleligen har gått förlorad.

3) Artikel 185 i direktiv 2006/112

ska tolkas så, att

den utgör hinder för nationella bestämmelser som föreskriver justering av det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts i samband med förvärvet av en vara om denna vara har kasserats, när varan enligt den beskattningsbara personen har blivit oanvändbar inom ramen för dennes normala ekonomiska verksamhet, och varan därefter antingen har varit föremål för en mervärdesskattepliktig försäljning eller har förstörts eller bortskaffats på ett sätt som konkret innebär att varan oåterkalleligen har gått förlorad, under förutsättning att det visats eller bekräftats att nämnda vara har förlorat all sin nytta inom ramen för den

beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.