

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

4 päivänä toukokuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 185 artikla – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten oikaiseminen – Käytöstä poistetut tavarat – Myöhempi myynti jätteinä – Asianmukaisesti toteen näytetty tai todettu tuhoaminen tai loppukäsittely

Asiassa C-127/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 16.2.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.2.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J.-C. Bonichot ja O. Spineanu-Matei (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: T. Ćapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ”Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD, edustajinaan O. P. Hadzhiyski ja T. M. Mollahasan, advokati,
 - Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, edustajanaan T. Todorov, advokat,
 - Euroopan komissio, asiamiehinnään D. Drambozova, J. Jokubauskaitė ja V. Uher,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 185 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä "Balgarska telekomunikatsionna kompania" EAD (jäljempänä BTK) ja toisaalta Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika" – Sofia (Sofiassa toimivan osaston "verotusta ja sosiaaliturvaa koskeva muutoksenhaku ja oikeuskäytäntö" johtaja, Bulgaria) ja jossa on kyse Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za prihoditen (valtion verohallinnon alueosasto "suuret veronmaksajat ja vakuutuslaitokset", Bulgaria) verotarkastajan päätöksestä, jolla on hylätty BTK:n vaatimus sellaisten määrien palauttamisesta, jotka oli maksettu alun perin tehtyjen arvonlisäverovähennysten sellaisten oikaisujen perusteella, jotka oli tehty sen vuoksi, että eri investointitavaroita ja varastoja oli poistettu käytöstä vuosina 2014–2017.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle."

4 Kyseisen direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu."

5 Mainitun direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua."

6 Saman direktiivin 186 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava direktiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

Bulgarian oikeus

7 Arvonlisäverosta 21.7.2006 annetun lain (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006, s. 8), sellaisena kuin sitä sovelletaan 1.1.2017 alkaen (jäljempänä ZDDS), 78 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksellä tarkoitetaan sen veron määrää, jonka verovelvollinen tämän lain nojalla on vähentänyt sen vuoden aikana, jona vähennysoikeutta käytetään.

2. Jos veron peruste muuttuu, luovutus puretaan tai luovutus muuttuu, verovelvollisen on oikaistava arvonlisäveron vähennyksen määrä.

— —”

8 ZDDS:n 79 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka on kokonaan, osittain tai suhteessa itsenäiseen tilikauteen käytettävään käyttötasoon vähentänyt veronhyvityksen tuottamistaan, hankkimistaan tai maahantuomistaan tavaroista, on näiden tavaroiden tuhoutumisen, puuttumisen toteamisen tai käytöstä poistamisen yhteydessä maksettava vero, jonka määrä vastaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen määrää.”

9 Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisua koskevista poikkeuksista tai rajoituksista säädetään kyseisen lain 80 §:ssä, jonka 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 79 §:ssä tarkoitettuja oikaisuja ei tehdä seuraavissa tapauksissa:

1) tuhoutuminen, häviäminen tai käytöstä poistaminen, jotka johtuvat ylivoimaisesta esteestä, sekä sellaisten valmisteveron alaisten tavaroiden tuhoutuminen, jotka valmisteveroista ja verovarastoista annetun lain mukaan kuuluvat hallintoviranomaisten valvontaan;

2) tuhoutuminen, häviäminen tai käytöstä poistaminen, jotka johtuvat vioista tai onnettomuuksista, joiden osalta verovelvollinen kykenee osoittamaan, etteivät ne ole tämän tai tavaraa käyttävän henkilön syyksi luettavia;

3) häviämiset, jotka aiheutuvat fysikaalisten ja kemiallisten ominaisuuksien muuttumisesta normaaleissa suhteissa, jotka vastaavat aineen luontaisen hävikin raja-arvoja koskevia vaatimuksia, ja tavaroiden häviäminen varastoinnin ja kuljetuksen aikana säädöksen tai yrityksen standardien ja normien mukaisesti;

4) sallittujen rajojen mukainen teknologinen hävikki; nämä määritetään kyseistä tuotantoa tai toimintaa koskevalla teknisellä dokumentaatiolla;

5) käytöstä poistaminen, joka perustuu lakisääteisten vaatimusten mukaisesti määritetyn käyttöajan päättymiseen;

6) käyttöomaisuuden käytöstä poistaminen, jos sen nettokirjanpitoarvo on alle 10 prosenttia sen alkuperäisestä arvosta.”

10 ZDDS:n 79 §:n 3 momentti ja 80 §:n 2 momentti, sellaisena kuin sitä sovellettiin ennen 1.1.2017 (jäljempänä ZDDS, sellaisena kuin se oli säädettyinä aikaisemmassa versiossaan), sisälsivät samankaltaisia säännöksiä kuin tämän tuomion 8 ja 9 kohdassa esitetyt säännökset.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 BTK on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka toimii televiestintäalalla. Se on toimintansa, joka perustuu muun muassa televiestintäpalvelujen tarjoamiseen, osalta arvonlisäverovelvollinen. Toimintaansa varten BTK hankkii erilaisia tuotantotavaroita sekä niiden

jälleenmyyntiä varten matkaviestintälaitteita ja erilaisia välineitä, jotka ovat välttämättömiä sen tarjoamien palvelujen käyttämiseksi, sekä kyseisiin palveluihin liittyviä lisävarusteita. Näiden hankintojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron osalta tehdään vähennyksiä.

12 BTK poisti lokakuun 2014 ja joulukuun 2017 välisenä aikana käytöstä useita tavaroita, kuten laitteistoja, välineitä tai laitteita, joita pidettiin käyttö- tai myyntikelvottomina eri syistä, kuten niiden kulumisen, viallisuuden, vanhentuneisuuden tai epäsopivuuden takia. Kyseiset käytöstä poistamiset toteutettiin sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Ne muodostuivat konkreettisesti asianomaisten tavaroiden poistamisesta yhtiön taseesta. Tämän jälkeen osa kyseisistä tavaroista myytiin jätteenä verovelvollisille kolmansille yrityksille ja osa tuhottiin tai loppukäsiteltiin.

13 Mainitut käytöstä poistamista koskevat toimet johtivat oikaisuihin, jotka merkitsivät asianomaisten tavaroiden ostojen osalta vähennetyn arvonlisäveron maksamista. Oikaisut suoritettiin vuosina 2014–2016 ZDDS:n 79 §:n 3 momentin mukaisesti, sellaisena kuin se oli säädettyinä aikaisemmassa versiossaan, ja 1.1.2017 alkaen ZDDS:n 79 §:n 1 momentin mukaisesti.

14 BTK esitti 18.1.2019 vaatimuksen mainittujen oikaisujen yhteydessä maksettujen määrien palauttamisesta. Vaatimus koski kokonaisuudessaan 1 304 090,54 Bulgarian levaa (BGN) (n. 666 770 euroa). BTK väitti tässä yhteydessä, että ZDDS:n 79 §:n 1 momentti ja ZDDS:n 79 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se oli säädettyinä aikaisemmassa versiossaan, olivat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan kanssa.

15 Kyseinen palautusvaatimus hylättiin valtion verohallinnon alueosaston ”suuret veronmaksajat ja vakuutuslaitokset” verotarkastajan 5.12.2019 tekemällä päätöksellä. Mainittu päätös vahvistettiin Sofiassa toimivan osaston ”verotusta ja sosiaaliturvaa koskeva muutoksenhaku ja oikeuskäytäntö” johtajan 18.2.2020 tekemällä päätöksellä.

16 Myös kanne, jonka BTK nosti viimeksi mainitusta päätöksestä Administrativen sad Sofia gradissa (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria), hylättiin 18.5.2021 annetulla tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin totesi, että tavaroiden käytöstä poistaminen saattoi ZDDS:n 80 §:n 2 momentin mukaan olla johtamatta oikaisuun, jos jokin kyseisessä säännöksessä säädettyistä edellytyksistä täyttyi, mutta näin ei kuitenkaan ollut.

17 Kyseisestä tuomiosta valitettiin Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka on tässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

18 Mainittu tuomioistuin täsmentää, että tavaroiden käytöstä poistaminen merkitsee kyseisten tavaroiden poistamista taseesta ja että Bulgarian oikeudessa tätä käsitettä tulkitaan siten, että sillä tarkoitetaan omaisuutta tai varastossa olevia tavaroita, jotka ovat tulleet käyttökelvottomiksi tai käyttöön sopimattomiksi fyysisen kulumisen tai vahingoittumisen vuoksi tai jotka ovat vanhentuneita eikä niitä voida enää käyttää tai myydä. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että tämä tulkinta merkitsee kyseessä olevien tavaroiden taloudellisen potentiaalin lakkaamista sen ajan kuluessa, jona niitä käytetään yrityksen liiketoiminnassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekee tältä osin rinnastuksen tilanteeseen, jossa tavarat tai palvelut on täysin kulutettu verovelvollisen liiketoiminnassa ja jonka osalta se katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan näiden tavaroiden tai palvelujen poistaminen verovelvollisen omaisuudesta ei merkitse arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua muutosta arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöissä.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tämän jälkeen, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäiseen alakohtaan sisältyy tyhjentävä luettelo tapauksista, jotka –

jollei 2 kohdan toisesta alakohdasta muuta johdu – eivät saa johtaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisemiseen, ja se katsoo, että nämä tapaukset koskevat tilanteita, joissa verovelvollinen ei enää voi käyttää tavaraa myöhempiin luovutuksiin tahdostaan riippumattomien tapahtumien vuoksi. Se korostaa, että tällaisissa tapauksissa säädetyn oikaisua koskevan vapautuksen tarkoituksena on välttää verovelvolliselle taloudellisen menetyksen lisäksi aiheutuva verotuksellinen tappio.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tässä yhteydessä, että siinä riitautetun päätöksen laillisuuden tutkiminen ja siten sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellyttävät tiettyjen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettujen käsitteiden selventämistä.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ensinnäkin sitä, mikä vaikutus nyt käsiteltävässä asiassa on sillä, että käytöstä poistetut tavarat on sittemmin myyty jätteinä sellaisten liiketoimien yhteydessä, jotka ovat verollisia mutta jotka eivät kuulu BTK:n verovelvollisena harjoittamaan tavanomaiseen liiketoimintaan. Mainittu tuomioistuin pohtii tämän jälkeen sitä, merkitseekö käytöstä poistaminen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöiden muuttumista tilanteessa, jossa asianomaiset tavarat on sen jälkeen tuhottu tai loppukäsitelty, eli kun niitä ei käytetä arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin tai arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisiin liiketoimiin. Kyseinen tuomioistuin tarkastelee lopuksi sitä mahdollisuutta, että käytöstä poistaminen voi merkitä mainitun direktiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua hävikkiä, ja se pohtii tältä osin, onko olennainen tekijä tässä tapauksessa se, että tavara on objektiivisesti tuhottu, vai edellytetäänkö lisäksi, että tämä johtuu tapahtumista, jotka ovat verovelvollisen tahdosta riippumattomia ja joita verovelvollinen ei ole voinut ennakoida tai estää.

22 Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tavaroiden poistaminen käytöstä eli tuotantotavaroiden tai varastojen kirjaaminen pois verovelvollisen taseesta sen vuoksi, että niistä ei enää odoteta saatavan taloudellista hyötyä, esimerkiksi koska ne ovat kuluneita, viallisia tai käyttöön soveltumattomia tai koska niitä ei voida käyttää käyttötarkoituksensa mukaisesti, merkitsee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten määrän määräytymistekijöiden muutosta, joka on tapahtunut – – arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen ja joka näin ollen johtaa velvollisuuteen oikaista arvonlisäverovähennys, jos käytöstä poistetut tavarat on myöhemmin myyty [verollisen luovutuksen yhteydessä]?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tavaroiden poistaminen käytöstä [ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettulla tavalla] merkitsee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten määrän määräytymistekijöiden muutosta, joka on tapahtunut – – arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen ja joka näin ollen johtaa velvollisuuteen oikaista arvonlisäverovähennys, jos käytöstä poistetut tavarat on myöhemmin tuhottu tai loppukäsitelty ja jos tämä on asianmukaisesti näytetty toteen tai todettu?

3) Jos ensimmäiseen ja/tai toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että tavaroiden poistaminen käytöstä edellä mainituissa olosuhteissa merkitsee asianmukaisesti toteen näytettyä tai todettua tavaroiden tuhoutumista tai hävikkiä, joka ei johda velvollisuuteen oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä?

4) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että vähennysten oikaisu voidaan jättää suorittamatta asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tavaroiden

tuhoutumisesta tai hävikistä vain, jos tuhoutuminen tai hävikki on johtunut tapahtumista, jotka ovat verovelvollisen tahdosta riippumattomia ja joita verovelvollinen ei ole voinut ennakoida tai estää?

5) Jos ensimmäiseen ja/tai toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 185 artiklan 1 kohta esteenä ZDDS:n 79 §:n 3 momentin [sellaisena kuin se oli säädettyinä aikaisemmassa versiossaan] tai ZDDS:n 79 §:n 1 momentin – – kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään velvollisuudesta oikaista vähennys poistettaessa tavaroita käytöstä, vaikka tavarat olisi myöhemmin myyty – – verollisen tavaroiden luovutuksen yhteydessä tai vaikka ne olisi tuhottu tai loppukäsitelty, mikä on asianmukaisesti näytetty toteen tai todettu?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Aluksi on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 187–191 artiklassa säädetyillä alun perin vähennetyn arvonlisäveron oikaisemista koskevilla yksityiskohtaisilla säännöillä, jotka koskevat tuotantotavaroita, kuten tiettyjä tavaroita, jotka BTK on poistanut käytöstä, ei ole merkitystä mainittuihin kysymyksiin annettavan vastauksen kannalta. Viimeksi mainitut säännökset koskevat nimittäin oikaisuvelvollisuuden syntymistä eivätkä mahdollista oikaisua koskevia yksityiskohtaisia menettelyjä. Arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklalla sitä vastoin luodaan järjestelmä, jota sovelletaan veroviranomaisilla mahdollisesti olevan sen oikeuden syntymiseen, jonka perusteella ne vaativat verovelvollista oikaisemaan arvonlisäveroa, ja tämä koskee myös tuotantotavaroita koskevien vähennysten oikaisemista (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Ensimmäinen kysymys

24 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tavarat, jonka osalta verovelvollinen on katsonut, ettei sitä ole enää mahdollista käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, poistamista käytöstä, jota seuraa kyseisen tavarat arvonlisäverollinen myynti jätteeksi, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena.

25 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädetty oikaisumekanismi kuuluu erottamattomana osana direktiivillä luotuun arvonlisäveron vähennysjärjestelmään (tuomio 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee kyseisen vähennysjärjestelmän osalta, että jos tavara käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on hankkiessaan tavarat tässä ominaisuudessaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta (tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Mainitun vähennysjärjestelmän tarkoituksena on vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Siltä osin kuin on seuraavaksi kyse vaikutuksista, joita vähennysten jälkeisillä tapahtumilla mahdollisesti on vähennyksiin nähden, on muistettava, että tavarat tai palvelut tosiasiallisen tai

suunnitellun käytön perusteella määritetään sen alun perin sovellettavan vähennyksen, johon verovelvollisella on oikeus, laajuus ja mahdollisesti seuraavien kausien aikana tehtävien oikaisujen laajuus (tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Oikaisemista koskevilla arvonlisäverodirektiivin säännöillä pyritään näin ollen lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Direktiivin tavoitteena on siten luoda mainituilla säännöillä läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin käyttämisen välille (tuomio 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Siltä osin kuin on lopuksi kyse ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisua koskevan mahdollisen velvollisuuden syntymisestä, arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan sääntö, jonka mukaan oikaisu on tehtävä erityisesti silloin, kun arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia arvonlisäveroilmoituksen jälkeen.

31 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että verovelvollinen on lopulta myynyt kyseiset tavarat verollisten liiketoimien yhteydessä. Näin ollen on todettava, että tämän tuomion 27 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti vähennysoikeuden soveltamisen ja säilyttämisen mahdollistava edellytys eli se, että näitä tavaroita on käytetty arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa, täyttyy. Tämä soveltaminen ja säilyttäminen ovat lisäksi tarpeen verotuksen neutraalisuuden takaamiseksi, johon yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään vähennysjärjestelmän kautta.

32 Tältä osin ei merkitystä ole sillä, että jätteiden myynti ei kuulu tällaisen myynnin toteuttavan verovelvollisen tavanomaiseen liiketoimintaan tai että asianomaisten tavaroiden realisointiarvo alenee niiden alkuperäiseen arvoon verrattuna sen vuoksi, että ne myydään jätteinä, tai sillä, että kyseisten tavaroiden alkuperäinen luonne on samasta syystä muuttunut.

33 Tämän tuomion 27 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että siltä osin kuin tavaroita käytetään arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa, vähennysjärjestelmä koskee kaikkea verovelvollisen liiketoimintaa riippumatta sen tarkoituksesta tai tuloksesta. Lisäksi on todettava, että unionin tuomioistuin on katsoessaan, ettei vähennyksiä ollut tarpeen oikaista, jo ottanut huomioon sen, että arvonlisäveron vähennysjärjestelmän puitteissa hankituista ja sittemmin puretuista rakennuksista peräisin olevia jätteitä oli myyty osana myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verotettavia liiketoimia (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 35 kohta).

34 Tällaiset seikat eivät näin ollen ole omiaan katkaisemaan läheistä ja välitöntä suhdetta asianomaisten tavaroiden hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden ja niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiin käyttämisen välillä tämän tuomion 29 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla.

35 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tavarat, jonka osalta verovelvollinen on katsonut, ettei sitä ole enää mahdollista käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, poistamista käytöstä, jota seuraa kyseisen tavarat arvonlisäverollinen myynti jätteeksi, ei ole pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellä sekä kolmannella ja neljännellä kysymyksellä siltä osin kuin ne koskevat tuhouttuja tavaroita – joita kysymyksiä on tarkasteltava yhdessä – onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklaa tulkittava siten, että tavarana, jonka osalta verovelvollinen on katsonut, ettei sitä ollut enää mahdollista käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, poistamista käytöstä ja sitä seurannutta kyseisen tavarana vapaaehtoista tuhoamista on pidettävä kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena, ja, jos näin on, onko mainitun tavarana poistamista käytöstä tällaisissa olosuhteissa pidettävä mainitun artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna asianmukaisesti toteen näytettynä tai todettuna tuhoutumisena tai asianmukaisesti toteen näytettynä tai todettuna hävikkinä, vaikka kyse ei ole tapahtumasta, joka olisi kyseisen verovelvollisen tahdosta riippumaton ja jota kyseinen verovelvollinen ei olisi voinut ennakoita tai estää.

37 Ensinnäkin on todettava, että tavarana tuhoutuminen johtaa välttämättä siihen, ettei sitä ole enää mahdollista käyttää verollisiin liiketoimiin (ks. analogisesti tuomio 4.10.2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, 35 kohta).

38 Tämä seikka johtaa näin ollen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ja kyseessä olevan tavarana verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välisen läheisen ja välittömän suhteen katkeamiseen, sellaisena kuin sitä tarkoitetaan tämän tuomion 29 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä, ja se merkitsee näin ollen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöiden muutosta. Tämän vahvistaa lisäksi se, että kyseisen artiklan 2 kohdassa tuhoutuminen mainitaan oikaisuvelvollisuuden kohdistuvien mahdollisten poikkeusten joukossa.

39 Siltä osin kuin on toiseksi kyse arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen termien tuhoutuminen ja hävikki merkityksestä ja ulottuvuudesta, on todettava, että niiden merkitys ja ulottuvuus on määriteltävä sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka niillä on yleiskielessä, ottaen samalla huomioon muun muassa se asiayhteys, jossa niitä käytetään (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Yleiskielessä termi ”tuhota” tarkoittaa toimintaa, jolla esinettä muutetaan perusteellisesti tai jolla esine hävitetään romuttamalla tai jolla se pyyhkäistään pois. Kun sana ”hävikki” liittyy tavarana, sillä puolestaan tarkoitetaan sellaisen esineen menettämistä, jonka omistusoikeus tai nautintaoikeus henkilöllä oli. Tästä seuraa, että tavarana hävikki ei voi johtua sen omistajan tai haltijan vapaaehtoisesta toiminnasta, mikä taas ei ole poissuljettua tavarana tuhoutumisen tapauksessa.

41 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyjen poikkeusten asiayhteydestä ja niiden tavoitteesta on todettava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 20 artiklan 1 kohdan b alakohtaan sisältyi aiemmin säännös, jossa säädettiin samankaltaisista poikkeuksista. Viimeksi mainittua säännöstä koskevista esitöistä ilmenee, että yhteisön lainsäätäjät oli kyseisillä poikkeuksilla katsonut tarpeelliseksi rajoittaa oikaisuvelvollisuuden koskemaan perusteettomaan häviämiseen liittyviä tapauksia tilanteissa, jossa tavara, jonka perusteella ostoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennetty, on hävinnyt, jotta vältetään se, että taloudellisen menetyksen lisäksi joudutaan kärsimään verotuksellinen tappio silloin, kun näyttö tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta on esitetty.

42 Näistä seikoista seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut tuhoutumis-, hävikki- tai varkaustilanteet vastaavat kärsittyä taloudellista menetystä, mutta myös, että tällaisten tapausten esiintyminen on kyseisen säännöksen ensimmäisen alakohdan mukaisesti asianmukaisesti näytettävä toteen tai todettava.

43 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että koska kyseisten tavaroiden tuhoutuminen on johtunut verovelvollisen toiminnasta, on katsottava, että kyse on arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta tuhoutumisesta eikä samassa säännöksessä tarkoitetusta hävikistä.

44 Kyseisen säännöksen sanamuodosta tai merkityksellisinä pidettävistä valmistelutöistä ei myöskään ilmene, että tavarahan tuhoutumisen olisi oltava täysin verovelvollisen tahdosta riippumatonta. Kuten tämän tuomion 40 kohdassa on todettu, ei nimittäin voida sulkea pois sitä, että tietyissä tapauksissa mainittu tuhoutuminen edellyttää verovelvollisen vapaaehtoista toimintaa.

45 Näin on erityisesti silloin, kun tavara on tuhottu sen jälkeen, kun on todettu, ettei sitä enää voida käyttää verovelvollisen tavanomaisessa liiketoiminnassa. Tältä osin on muistettava, että taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Kuuluakseen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan verovelvollisen omaisuuteen kuuluvan tavarahan tuhoutuminen on kuitenkin asianmukaisesti näytettävä toteen tai todettava, ja huomioon voidaan ottaa ainoastaan tavarahan sellainen tuhoutuminen, josta on päätetty sen takia, että tavara on objektiivisesti katsottuna menettänyt käyttökelpoisuutensa verovelvollisen tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

47 Lisäksi on todettava, että siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa myös siihen, että tietyt pääasiassa kyseessä oleviin oikaisuihin johtaneet tavarat on ”loppukäsittely”, sen on myös tarkistettava, vastaavatko olosuhteet, joita tämä ilmaisu konkreettisesti koskee, kyseisten tavaroiden peruuttamatonta häviämistä. Näin ollen tavarahan loppukäsittelytapojen, kuten kaatopaikalle viemisen, on katsottava johtavan tavarahan tuhoutumiseen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla silloin, kun ne johtavat konkreettisesti kyseisen tavarahan peruuttamattomaan häviämiseen.

48 Kaikista edellä esitetyistä näkökohdista seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklaa on tulkittava siten, että tavarahan, jonka osalta verovelvollinen on katsonut, ettei sitä ollut enää mahdollista käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, poistamista käytöstä ja sitä seurannutta kyseisen tavarahan vapaaehtoista tuhoamista on pidettävä kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena. Tällaisessa tilanteessa on kuitenkin kyse mainitun artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetusta tuhoutumisesta sen vapaaehtoisuudesta riippumatta, joten tämä muutos ei aiheuta oikaisuvelvollisuutta, jos tuhoutuminen on asianmukaisesti näytetty toteen tai todettu ja jos mainittu tavara on objektiivisesti katsottuna menettänyt kaiken käyttökelpoisuutensa verovelvollisen liiketoiminnassa. Tavarahan asianmukaisesti toteen näytetty loppukäsittely on rinnastettava sen tuhoutumiseen siltä osin kuin se merkitsee konkreettisesti kyseisen tavarahan peruuttamatonta häviämistä.

Viides kysymys

49 Viidennellä kysymyksellä, joka on esitetty siinä tapauksessa, että ensimmäiseen ja/tai

toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansallisen oikeuden säännöksille, joissa säädetään tavaran hankinnan yhteydessä vähennetyn arvonlisäveron oikaisemisesta silloin, kun tavara on poistettu käytöstä sen takia, että verovelvollinen on katsonut, ettei sitä voida enää käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, riippumatta siitä, että kyseinen tavara tämän jälkeen myyty arvonlisäverollisesti taikka tuhouttu tai loppukäsitelty asianmukaisesti toteen näytetyllä tai todetulla tavalla.

50 Tämän kysymyksen viimeisestä osasta, luettuna ennakkoratkaisupyynnön ja erityisesti kolmannen ja neljännen kysymyksen sekä pääasian olosuhteiden valossa, ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkoittaa tällä kysymyksellä konkreettisesti vaatimusta oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys, kun otetaan huomioon paitsi arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetty oikaisuvelvollisuus myös tietyt tämän artiklan 2 kohdassa mainitut kyseiseen velvollisuuteen kohdistuvat poikkeukset ja näin ollen kaikki mainitun 185 artiklan säännökset.

51 Lisäksi on todettava, että samoista syistä tähän kysymykseen ei ole aiheellista vastata ainoastaan siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen – joka koskee käytöstä poistettujen tavaroiden myyntiä jätteenä – tai toiseen kysymykseen – joka koskee käytöstä poistettujen tavaroiden tuhoutumista – vastataan kieltävästi. Viidenteen kysymykseen annettavalla vastauksella voi nimittäin olla merkitystä myös siinä tapauksessa, että jompaankumpaan näistä kysymyksistä vastataan myöntävästi.

52 Unionin tuomioistuimen on tällaisessa tilanteessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen, jotta se voi antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen, jonka perusteella se voi ratkaista siinä vireillä olevan asian (ks. vastaavasti tuomio 15.7.2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele viidennellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansallisen oikeuden säännöksille, joissa säädetään sellaisen tavaran hankinnan yhteydessä vähennetyn arvonlisäveron oikaisemisesta, joka on poistettu käytöstä, koska verovelvollinen on katsonut, ettei sitä voida enää käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, riippumatta siitä, että kyseinen tavara on tämän jälkeen myyty arvonlisäverollisesti taikka tuhouttu tai loppukäsitelty asianmukaisesti toteen näytetyllä tai todetulla tavalla.

54 Kun otetaan huomioon kaikki seikat, jotka ovat tämän tuomion 35 ja 48 kohdassa esitettyjen ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen annettujen vastausten perusteena, on todettava, että tällaiset kansalliset säännökset ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa.

55 Tavaran tuhoutuminen ei myöskään ole yksi niistä tapauksista, joissa kyseisen direktiivin 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia vähennysten oikaisemista.

56 Viidenteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansallisen oikeuden säännöksille, joissa säädetään sellaisen tavaran hankinnan yhteydessä vähennetyn arvonlisäveron oikaisemisesta, joka on poistettu käytöstä sen takia, että verovelvollinen on katsonut, ettei sitä voida enää käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, minkä jälkeen se on joko myyty arvonlisäverollisesti taikka tuhouttu tai loppukäsitelty tavalla, joka merkitsee sen peruuttamatonta häviämistä, edellyttäen, että tuhoutuminen on asianmukaisesti näytetty toteen tai todettu ja että mainittu tavara oli objektiivisesti

katsottuna menettänyt kaiken käyttökelpoisuutensa verovelvollisen liiketoiminnassa.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 185 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

tavarán, jonka osalta verovelvollinen on katsonut, ettei sitä ole enää mahdollista käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, poistamista käytöstä, jota seuraa kyseisen tavarán arvonlisäverollinen myynti jätteeksi, ei ole pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrán määräytymistekijöiden muutoksena.

2) Direktiivin 2006/112 185 artiklaa

on tulkittava siten, että

tavarán, jonka osalta verovelvollinen on katsonut, ettei sitä ollut enää mahdollista käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, poistamista käytöstä ja sitä seurannutta kyseisen tavarán vapaaehtoista tuhoamista on pidettävä kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrán määräytymistekijöiden muutoksena. Tällaisessa tilanteessa on kuitenkin kyse mainitun artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua tuhoutumisesta sen vapaaehtoisuudesta riippumatta, joten tämä muutos ei aiheuta oikaisuvelvollisuutta, jos tuhoutuminen on asianmukaisesti näytetty toteen tai todettu ja jos mainittu tavara on objektiivisesti katsottuna menettänyt kaiken käyttökelpoisuutensa verovelvollisen liiketoiminnassa. Tavarán asianmukaisesti toteen näytetty loppukäsittely on rinnastettava sen tuhoutumiseen siltä osin kuin se merkitsee konkreettisesti kyseisen tavarán peruuttamatonta häviämistä.

3) Direktiivin 2006/112 185 artiklaa

on tulkittava siten, että

se on esteenä kansallisen oikeuden säännöksille, joissa säädetään sellaisen tavarán hankinnan yhteydessä vähennetyn arvonlisäveron oikaisemisesta, joka on poistettu käytöstä sen takia, että verovelvollinen on katsonut, ettei sitä voida enää käyttää sen tavanomaisessa liiketoiminnassa, minkä jälkeen se on joko myyty arvonlisäverollisesti taikka tuhottu tai loppukäsitelty tavalla, joka merkitsee sen peruuttamatonta häviämistä, edellyttäen, että tuhoutuminen on asianmukaisesti näytetty toteen tai todettu ja että mainittu tavara oli objektiivisesti katsottuna menettänyt kaiken käyttökelpoisuutensa verovelvollisen liiketoiminnassa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.