



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 4ης Μαΐου 2023\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 185 – Διακανονισμός των εκπτώσεων του ΦΠΑ επί των εισροών – Αγαθά που αχρηστεύονται – Μετέπειτα πώλησή τους ως αποβλήτων – Δεόντως αποδεδειγμένη ή δικαιολογημένη καταστροφή ή απόρριψη»

Στην υπόθεση C-127/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Φεβρουαρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

«**Balgarska telekomunikatsionna kompania**» EAD

κατά

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. S. Rossi, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και O. Spineanu-Matei (εισηγήτρια), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćareta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η «Balgarska telekomunikatsionna kompania» EAD, εκπροσωπούμενη από τους O. P. Hadzhiyski και T. M. Mollahasan, advokati,
- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, εκπροσωπούμενος από τον T. Todorov,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την D. Drambozova, την J. Jokubauskaitė και τον V. Uher,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 185 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Balgarska telekomunikatsionna kompania» EAD (στο εξής: BTK) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika» – Sofia (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτικές σε θέματα φορολογίας και κοινωνικής ασφάλισης» της Σόφιας, Βουλγαρία) σχετικά με την απόφαση του γενικού επιθεωρητή φορολογίας της Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (περιφερειακής διεύθυνσης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία) για τους «μεγάλους φορολογούμενους και ασφαλιστές» με την οποία απορρίφθηκε η αίτηση της BTK για επιστροφή ποσών που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο διακανονισμών αρχικώς πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), οι οποίοι είχαν διενεργηθεί λόγω της αχρήστευσης διαφόρων επενδυτικών αγαθών και αποθεμάτων μεταξύ του 2014 και του 2017.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

  - α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».
- 4 Το άρθρο 184 της οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

5 Κατά το άρθρο 185 της οδηγίας:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

6 Το άρθρο 186 της οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων της 184 και 185.

**Το βουλγαρικό δίκαιο**

7 Ο zakon za danak varhu dobavenata stoynnost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 21ης Ιουλίου 2006 (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, σ. 8), όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2017 (στο εξής: ZDDS), ορίζει στο άρθρο 78 τα ακόλουθα:

«1. Ο εκπεσθείς ΦΠΑ επί των εισροών είναι το ποσό του φόρου που ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του παρόντος νόμου εξέπεσε κατά τη διάρκεια του έτους άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης.

2. Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, σε περίπτωση μεταβολής της βάσης επιβολής του φόρου, υπαναχώρησης στο πλαίσιο παράδοσης ή μεταβολής της φύσης της συναλλαγής, να διακανονίσει το ποσό του εκπεσθέντος ΦΠΑ.

[...]»

8 Το άρθρο 79, παράγραφος 1, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος εξέπεσε, πλήρως, εν μέρει ή αναλογικά προς το επίπεδο χρήσης για τους σκοπούς της ανεξάρτητης άσκησης, πίστωση φόρου για αγαθά που παρήγαγε, απέκτησε ή εισήγαγε, εκκαθαρίζει, εφόσον τα αγαθά καταστράφηκαν ή διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν ή ότι είναι άχρηστα, ποσό φόρου ίσο με εκείνο του ΦΠΑ επί των εισροών που εξέπεσε.»

9 Εξαιρέσεις ή περιορισμοί στον διακανονισμό του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών προβλέπονται στο άρθρο 80 του νόμου αυτού, το οποίο ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Δεν πραγματοποιούνται διακανονισμοί κατά το άρθρο 79 στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. καταστροφή, εξαφάνιση ή αχρήστευση λόγω ανωτέρας βίας, όπως επίσης και σε περίπτωση καταστροφής προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τελούν υπό την επίβλεψη των διοικητικών αρχών σύμφωνα με τον νόμο περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και φορολογικών αποθηκών·

2. καταστροφή, εξαφάνιση ή αχρήστευση αγαθών, ως αποτέλεσμα βλάβης ή ατυχήματος, οσάκις ο ενδιαφερόμενος μπορεί να αποδείξει ότι δεν προκλήθηκαν με δική του υπαιτιότητα ή με υπαιτιότητα του προσώπου που χρησιμοποιεί το αγαθό·
  3. εξαφανίσεις λόγω μεταβολής των φυσικών και χημικών ιδιοτήτων σε κανονικές αναλογίες που αντιστοιχούν στους κανόνες που έχουν θεσπιστεί για τις οριακές τιμές φυσικής απώλειας ουσίας και εξαφανίσεις αγαθών κατά την αποθήκευση και τη μεταφορά τους σύμφωνα με κανονιστική πράξη ή με τα πρότυπα και τους κανόνες της επιχείρησης·
  4. τεχνική βλάβη εντός των ορίων ανοχής που προβλέπονται από τις τεχνικές προδιαγραφές για την οικεία παραγωγή ή δραστηριότητα·
  5. αχρήστευση λόγω παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τις νόμιμες προδιαγραφές·
  6. αχρήστευση πάγιων ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, όταν η καθαρή λογιστική αξία τους είναι μικρότερη από το δέκα τοις εκατό της αρχικής αξίας τους.»
- 10 Το άρθρο 79, παράγραφος 3, και το άρθρο 80, παράγραφος 2, του ZDDS, όπως ίσχυε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2017 (στο εξής: προϊσχύσας ZDDS), περιείχαν διατάξεις παρόμοιες με εκείνες που παρατέθηκαν, αντιστοίχως, στις σκέψεις 8 και 9 της παρούσας απόφασης.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 11 Η ΒΤΚ είναι εταιρία βουλγαρικού δικαίου που δραστηριοποιείται στον τομέα των τηλεπικοινωνιών. Υπόκειται στον ΦΠΑ για τις δραστηριότητές της, οι οποίες συνίστανται, μεταξύ άλλων, στην παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών. Για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων της αποκτά διάφορα επενδυτικά αγαθά καθώς και, με σκοπό τη μεταπώλησή τους, συσκευές κινητής τηλεφωνίας και διάφορα είδη εξοπλισμού που είναι αναγκαία ή βοηθητικά για τη χρήση των υπηρεσιών που παρέχει. Για τον ΦΠΑ που καταβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές ασκείται δικαίωμα έκπτωσης.
- 12 Κατά την περίοδο μεταξύ Οκτωβρίου 2014 και Δεκεμβρίου 2017, η ΒΤΚ αχρήστευσε διάφορα αγαθά, όπως εγκαταστάσεις, είδη εξοπλισμού ή συσκευές που δεν θεωρούνταν πλέον κατάλληλες για χρήση ή πώληση για διάφορους λόγους, ιδίως λόγω της φθοράς, της ελαττωματικότητας ή, ακόμη, του παρωχημένου ή ακατάλληλου χαρακτήρα τους. Η αχρήστευση πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία. Συγκεκριμένα, συνίστατο στη διαγραφή των σχετικών αγαθών από τον ισολογισμό της εταιρίας. Στη συνέχεια, ορισμένα από τα αγαθά αυτά πωλήθηκαν ως απόβλητα σε τρίτες επιχειρήσεις υποκείμενες στον φόρο και άλλα καταστράφηκαν ή απορρίφθηκαν.
- 13 Οι ως άνω πράξεις αχρήστευσης οδήγησαν σε διακανονισμούς που είχαν ως αποτέλεσμα την επιστροφή του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών σχετικά με τα εν λόγω αγαθά. Οι διακανονισμοί διενεργήθηκαν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 79, παράγραφος 3, του προϊσχύσαντος ZDDS μεταξύ του 2014 και του 2016, και κατ' εφαρμογήν του άρθρου 79, παράγραφος 1, του ZDDS από την 1η Ιανουαρίου 2017.

- 14 Στις 18 Ιανουαρίου 2019 η BTK υπέβαλε αίτηση επιστροφής των ποσών που κατέβαλε στο πλαίσιο των εν λόγω διακανονισμών. Η αίτηση αφορούσε συνολικό ποσό 1 304 090,54 βουλγαρικών λέβα (BGN) (περίπου 666 770 ευρώ). Στο πλαίσιο αυτό, η BTK υποστήριξε ότι το άρθρο 79, παράγραφος 1, του ZDDS και το άρθρο 79, παράγραφος 3, του προϊσχύσαντος ZDDS ήταν ασύμβατα προς το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 15 Η ως άνω αίτηση επιστροφής απορρίφθηκε με απόφαση του γενικού επιθεωρητή φορολογίας της περιφερειακής διεύθυνσης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων για τους «μεγάλους φορολογούμενους και ασφαλιστές», η οποία εκδόθηκε στις 5 Δεκεμβρίου 2019. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε με απόφαση της 18ης Φεβρουαρίου 2020 του διευθυντή της διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτικές σε θέματα φορολογίας και κοινωνικής ασφάλισης» της Σόφιας.
- 16 Ομοίως, η ένδικη προσφυγή που άσκησε η BTK κατά της τελευταίας αυτής απόφασης ενώπιον του Administrativen sad Sofia grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία) απορρίφθηκε με απόφαση της 18ης Μαΐου 2021. Το εν λόγω δικαστήριο επισήμανε ότι η ακρήστευση αγαθών ήταν δυνατόν να μην οδηγήσει σε διακανονισμό, σύμφωνα με το άρθρο 80, παράγραφος 2, του ZDDS, εφόσον πληρούνταν μία από τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, πράγμα το οποίο δεν συνέβαινε στην προκειμένη περίπτωση.
- 17 Κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε αναίρεση ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η ακρήστευση αγαθών συνίσταται στη διαγραφή τους από τον ισολογισμό και ότι ο όρος αυτός ερμηνεύεται στο βουλγαρικό δίκαιο υπό την έννοια ότι αφορά στοιχεία του ενεργητικού ή αποθέματα που έχουν καταστεί μη χρησιμοποιήσιμα ή ακατάλληλα για τη χρήση για την οποία προορίζονταν λόγω φυσικής φθοράς ή ζημίας, ή όταν είναι παρωχημένα και δεν μπορούν πλέον να χρησιμοποιηθούν ή να πωληθούν. Διαπιστώνει, κατ' ουσίαν, ότι η ερμηνεία αυτή σημαίνει την εξάντληση του οικονομικού δυναμικού των εν λόγω αγαθών κατά τη χρήση τους στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Προβαίνει συναφώς σε συσχετισμό με την περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά ή οι υπηρεσίες καταναλώθηκαν πλήρως στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, περίπτωση στην οποία εκτιμά ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αφαίρεση των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών από την περιουσία του υποκειμένου στον φόρο δεν συνεπάγεται μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης, κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 19 Εν συνεχεία, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 185, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ περιέχει εξαντλητική απαρίθμηση των περιπτώσεων οι οποίες, υπό την επιφύλαξη του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, δεν πρέπει να οδηγούν σε διακανονισμό του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών και εκτιμά ότι οι περιπτώσεις αυτές αντιστοιχούν σε περιπτώσεις στις οποίες ένα αγαθό δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για μεταγενέστερες παραδόσεις, λόγω γεγονότων ανεξάρτητων από τη βούλησή του. Υπογραμμίζει ότι η απαλλαγή από τον διακανονισμό η οποία προβλέπεται σε τέτοιες περιπτώσεις αποσκοπεί στο να αποφευχθεί το ενδεχόμενο ο υποκείμενος στον φόρο να υποστεί φορολογική ζημία πέραν της οικονομικής ζημίας.
- 20 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η νομιμότητα της προσβαλλόμενης ενώπιόν του απόφασης, και επομένως η επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, απαιτεί τη διευκρίνιση ορισμένων εννοιών που διαλαμβάνονται στο άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 21 Διερωτάται, κατ' αρχάς, αν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, εν προκειμένω, αγαθά που αχρηστεύθηκαν πωλήθηκαν στη συνέχεια ως απόβλητα στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, οι οποίες όμως δεν ενέπιπταν στη συνήθη οικονομική δραστηριότητα που ασκεί η ΒΤΚ ως υποκείμενη στον φόρο. Περαιτέρω, διερωτάται αν η αχρήστευση συνιστά μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης, κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, σε περίπτωση που τα σχετικά αγαθά καταστράφηκαν ή απορρίφθηκαν στη συνέχεια, αποκλεισμένης οποιασδήποτε χρήσης στο πλαίσιο πράξεων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Τέλος, εξετάζοντας το ενδεχόμενο η αχρήστευση να συνιστά «απώλεια» κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το ουσιώδες στοιχείο στην περίπτωση αυτή είναι να έχει καταστραφεί αντικειμενικά το αγαθό ή αν απαιτείται, επιπλέον, τούτο να προκύπτει από γεγονότα τα οποία είναι ανεξάρτητα από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο και τα οποία αυτός δεν θα μπορούσε ούτε να προβλέψει ούτε να αποτρέψει.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθών υπό την έννοια της διαγραφής στοιχείων του ενεργητικού ή αποθεμάτων από τον ισολογισμό του υποκειμένου στον φόρο λόγω του ότι δεν προσδοκάται πλέον κανένα οικονομικό όφελος από αυτά, επειδή για παράδειγμα έχουν φθαρεί, είναι ελαττωματικά ή ακατάλληλα ή δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με τον σκοπό τους, συνιστά μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ επί των εισροών που έχει ήδη εκπέσει κατά την αγορά των αγαθών, μεταβολή η οποία λαμβάνει χώρα μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, συνεπάγεται την υποχρέωση διακανονισμού της εκπτώσεως, αν τα αχρηστευθέντα αγαθά έχουν στη συνέχεια πωληθεί [στο πλαίσιο] φορολογητέα[ς] παρ[αδόσεως];
- 2) Έχει το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθών υπό την έννοια [που περιγράφηκε στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματος] συνιστά μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ επί των εισροών που έχει ήδη εκπέσει κατά την αγορά των αγαθών, μεταβολή η οποία λαμβάνει χώρα μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, συνεπάγεται την υποχρέωση διακανονισμού της εκπτώσεως, αν τα αχρηστευθέντα αγαθά έχουν στη συνέχεια καταστραφεί ή απορριφθεί και το γεγονός αυτό αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο, στο δεύτερο ή σε αμφότερα τα ερωτήματα, έχει το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθών υπό τις ανωτέρω αναφερθείσες περιστάσεις συνιστά περίπτωση καταστροφής ή απώλειας που αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως, για την οποία δεν υφίσταται υποχρέωση διακανονισμού του ΦΠΑ επί των εισροών που εξέπεσε κατά την αγορά των αγαθών;

- 4) Έχει το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι, σε περίπτωση καταστροφής ή απώλειας αγαθού που αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως, ο διακανονισμός του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μπορεί να παραλειφθεί μόνο αν η καταστροφή ή η απώλεια προκλήθηκαν από γεγονότα ανεξάρτητα από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο, τα οποία το εν λόγω πρόσωπο δεν θα μπορούσε να είχε προβλέψει και αποτρέψει;
- 5) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο, στο δεύτερο ή σε αμφότερα τα ερωτήματα, αντιβαίν[ουν] στο άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ] εθνικ[ές] ρ[υθμίσεις], όπως αυτή του άρθρου 79, παράγραφος 3, του [προϊσχύσαντος ZDDS] καθώς και του άρθρου 79, παράγραφος 1, του ZDDS [...], οι οποίες προβλέπουν υποχρέωση διακανονισμού του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών στην περίπτωση αχρήστευσης αγαθών, ακόμη και αν τα εν λόγω αγαθά πωλήθηκαν στη συνέχεια στο πλαίσιο φορολογητέας παραδόσεως [...] ή αν καταστράφηκαν ή απορρίφθηκαν και το γεγονός αυτό αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 23 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο προβλεπόμενος στα άρθρα 187 έως 191 της οδηγίας ΦΠΑ τρόπος διακανονισμού του αρχικώς εκπεσθέντος ΦΠΑ όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά, όπως ορισμένα από τα αγαθά που φέρεται να αχρήστευσε η ΒΤΚ, δεν επηρεάζει την απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα. Πράγματι, τα ερωτήματα αφορούν τη γένεση υποχρέωσης διακανονισμού και όχι τον τρόπο διενέργειας ενδεχόμενου διακανονισμού. Αντιθέτως, τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελούν τη ρύθμιση που διέπει τη γένεση ενδεχόμενου δικαιώματος των φορολογικών αρχών να απαιτήσουν από υποκείμενο στον φόρο τον διακανονισμό της έκπτωσης, ακόμη και όταν πρόκειται για διακανονισμό εκπτώσεων σχετικών με επενδυτικά αγαθά (πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

### **Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος**

- 24 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ακολουθούμενη από πώληση του αγαθού ως αποβλήτου, η οποία υπήχθη στον ΦΠΑ, συνιστά «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης», κατά την έννοια της διάταξης αυτής.
- 25 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι ο μηχανισμός του διακανονισμού τον οποίο προβλέπουν τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεων του ΦΠΑ το οποίο καθιερώνει η οδηγία (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Όσον αφορά το εν λόγω σύστημα εκπτώσεων, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υποχρέου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογούμενων

- πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Σκοπός του συστήματος εκπτώσεων είναι να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Περαιτέρω, όσον αφορά τις συνέπειες που έχουν ενδεχομένως επί των εκπτώσεων γεγονότα μεταγενέστερα των εκπτώσεων αυτών, υπενθυμίζεται ότι η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή υπηρεσιών καθορίζει την έκταση της αρχικής έκπτωσης την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους (απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Επομένως, οι κανόνες που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ σχετικά με τον διακανονισμό αποβλέπουν στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι οι πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης μόνο στο μέτρο που εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Συνεπώς, σκοπός της οδηγίας είναι να διατηρήσει, μέσω των εν λόγω κανόνων, στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών (απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Τέλος, όσον αφορά τη γένεση ενδεχόμενης υποχρέωσης διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει τον κανόνα κατά τον οποίο ο εν λόγω διακανονισμός πρέπει ιδίως να διενεργηθεί όταν, μετά την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ, μεταβάλλονται στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης.
- 31 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα επίμαχα αγαθά πωλήθηκαν τελικά από τον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων. Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται ότι πληρούται η προϋπόθεση για την εφαρμογή και τη διατήρηση του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας απόφασης, ήτοι ότι τα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο οικονομικών δραστηριοτήτων υποκείμενων στον ΦΠΑ. Η εφαρμογή και διατήρηση του εν λόγω δικαιώματος είναι εξάλλου αναγκαίες για τη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας η οποία αποτελεί τον σκοπό που επιδιώκει το κοινό σύστημα ΦΠΑ μέσω του συστήματος εκπτώσεων.
- 32 Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το ότι η πώληση αποβλήτων δεν εμπίπτει στις συνήθεις οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο που προβαίνει σε τέτοια πώληση ή το ότι η ρευστοποιήσιμη αξία των αγαθών είναι μειωμένη σε σχέση με την αρχική τους αξία, λόγω του ότι πωλούνται ως απόβλητα, ή το ότι, για τον ίδιο λόγο, έχει μεταβληθεί η αρχική τους φύση.



- 33 Πράγματι, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας απόφασης, εφόσον τα αγαθά χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο οικονομικών δραστηριοτήτων υποκειμένων στον ΦΠΑ, το σύστημα εκπτώσεων αφορά όλες τις οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους. Επισημαίνεται εξάλλου ότι το Δικαστήριο έλαβε υπόψη, για να κρίνει ότι δεν υπήρχε λόγος να γίνει διακανονισμός των εκπτώσεων, το γεγονός ότι απόβλητα προερχόμενα από κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν υπό το καθεστώς έκπτωσης του ΦΠΑ, και στη συνέχεια κατεδαφίστηκαν εν μέρει, μεταπωλήθηκαν στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων εκροών (πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 35).
- 34 Ως εκ τούτου, οι περιστάσεις αυτές δεν είναι ικανές να επιφέρουν διάρρηξη της στενής και άμεσης σχέσης μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των αγαθών και της χρήσης των εν λόγω αγαθών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατέθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης.
- 35 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ακολουθούμενη από πώληση του αγαθού ως αποβλήτου, η οποία υπήχθη στον ΦΠΑ, δεν συνιστά «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης», κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

#### ***Επί του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 36 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, καθώς και με το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα κατά το μέρος που αφορούν καταστραφέντα αγαθά –ερωτήματα τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού–, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ακολουθούμενη από εκούσια καταστροφή του αγαθού, συνιστά «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης» κατά την έννοια της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν η αχρήστευση του αγαθού υπό τέτοιες περιστάσεις συνιστά «καταστροφή που αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως» ή «απώλεια που αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως» κατά την έννοια της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου, μολονότι δεν πρόκειται για γεγονός το οποίο είναι ανεξάρτητο από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο και το οποίο αυτός δεν θα μπορούσε ούτε να προβλέψει ούτε να αποτρέψει.
- 37 Πρώτον, διαπιστώνεται ότι η καταστροφή αγαθού συνεπάγεται κατ' ανάγκη την εξαφάνιση κάθε δυνατότητας χρήσης του στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, σκέψη 35).
- 38 Ως εκ τούτου, το γεγονός αυτό συνεπάγεται διάρρηξη της στενής και άμεσης σχέσης μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσης του αγαθού για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών, όπως αυτή διαλαμβάνεται στη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης, και συνιστά επομένως «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης», κατά την έννοια

- του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο επιβεβαιώνεται εξάλλου από το ότι η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου αναφέρει την καταστροφή μεταξύ των πιθανών εξαιρέσεων από την υποχρέωση διακανονισμού.
- 39 Δεύτερον, ελλείπει ορισμού των όρων «καταστροφή» και «απώλεια», κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, η σημασία και το περιεχόμενό τους πρέπει να προσδιορίζονται σύμφωνα με το σύνηθες νόημα των εν λόγω όρων στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένου ταυτόχρονα υπόψη, μεταξύ άλλων, του πλαισίου εντός του οποίου αυτοί χρησιμοποιούνται (πρβλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, *Austrian Airlines*, C-826/19, EU:C:2021:318, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Στην καθημερινή γλώσσα, ο όρος «καταστροφή» υποδηλώνει την ενέργεια της ριζικής αλλοίωσης ενός αντικειμένου, του αφανισμού του μέσω της διάλυσής του, της εξάλειψής του. Ο δε όρος «απώλεια», όταν αφορά αγαθό, αναφέρεται στη στέρση ενός πράγματος του οποίου ο απολέσας είχε την κυριότητα ή τη χρήση. Επομένως, η απώλεια αγαθού δεν μπορεί να είναι αποτέλεσμα εκούσιας ενέργειας του κυρίου ή του κατόχου του, ενώ τούτο δεν αποκλείεται στην περίπτωση της καταστροφής.
- 41 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται οι εξαιρέσεις του άρθρου 185, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ και τον σκοπό τους, επισημαίνεται ότι διάταξη που προέβλεπε παρόμοιες εξαιρέσεις περιλαμβανόταν προηγουμένως στο άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες σχετικά με την τελευταία αυτή διάταξη προκύπτει ότι, μέσω των εν λόγω εξαιρέσεων, ο κοινοτικός νομοθέτης είχε κρίνει ότι, σε περίπτωση εξαφάνισης ενός αγαθού ως προς το οποίο είχε εκπέσει ο ΦΠΑ επί των εισροών, είναι αναγκαίο να περιοριστεί η υποχρέωση διακανονισμού στις περιπτώσεις αδικαιολόγητης εξαφάνισης, ώστε να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να προστεθεί φορολογική ζημία στην οικονομική ζημία, εφόσον αποδεικνύεται η καταστροφή, η απώλεια ή η κλοπή.
- 42 Από τα ανωτέρω στοιχεία συνάγεται ότι οι περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που μνημονεύονται στο άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ αντιστοιχούν σε περιπτώσεις προκληθείσας οικονομικής ζημίας, αλλά και ότι η συνδρομή των περιπτώσεων αυτών πρέπει να αποδεικνύεται ή να δικαιολογείται δεόντως, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της εν λόγω διάταξης.
- 43 Εν προκειμένω, δεδομένου ότι η καταστροφή των επίμαχων αγαθών οφείλεται σε παρέμβαση του υποκειμένου στον φόρο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για «καταστροφή» και όχι για «απώλεια», κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 44 Επιπλέον, ούτε από το γράμμα της διάταξης αυτής, ούτε από τις προπαρασκευαστικές εργασίες οι οποίες μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκούν επιρροή, προκύπτει ότι η καταστροφή ενός αγαθού πρέπει να είναι εντελώς ανεξάρτητη από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η καταστροφή προϋποθέτει εκούσια παρέμβαση του υποκειμένου στον φόρο.
- 45 Τούτο ισχύει, ειδικότερα, σε περίπτωση καταστροφής αγαθού η οποία αποφασίζεται αφού διαπιστωθεί ότι το αγαθό κατέστη ακατάλληλο για χρήση στο πλαίσιο των συνηθών οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η συνεκτίμηση της

οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, ΜΕΟ – Servicos de Comunicaçoes e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 46 Ωστόσο, για να εμπίπτει στο άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, η καταστροφή αγαθού το οποίο αποτελεί μέρος της περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να αποδεικνύεται ή να δικαιολογείται δεόντως, μπορεί δε να ληφθεί υπόψη μόνον η καταστροφή αγαθού η οποία αποφασίζεται λόγω της αντικειμενικής απώλειας της χρησιμότητας του αγαθού στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 47 Κατά τα λοιπά, το αιτούν δικαστήριο, καθόσον αναφέρεται επίσης στο γεγονός ότι ορισμένα αγαθά που οδήγησαν στους επίμαχους στην υπόθεση της κύριας δίκης διακανονισμούς «απορρίφθηκαν», οφείλει επίσης να εξακριβώσει αν οι περιστάσεις τις οποίες αφορά συγκεκριμένα ο όρος αυτός αντιστοιχούν στη μη αναστρέψιμη εξαφάνιση των εν λόγω αγαθών. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι τρόποι απόρριψης ενός αγαθού όπως η υγειονομική ταφή του οδηγούν στην «καταστροφή» του, κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς συνεπάγονται συγκεκριμένα τη μη αναστρέψιμη εξαφάνιση του αγαθού.
- 48 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η αχρήστευση αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ακολουθούμενη από εκούσια καταστροφή του αγαθού, συνιστά «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης», κατά την έννοια της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου. Ωστόσο, μια τέτοια κατάσταση συνιστά «καταστροφή», κατά την έννοια της παραγράφου 2, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου, ανεξαρτήτως του εκούσιου χαρακτήρα της, οπότε η μεταβολή αυτή δεν συνεπάγεται υποχρέωση διακανονισμού εφόσον η καταστροφή αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως και το αγαθό είχε απολέσει αντικειμενικά κάθε χρησιμότητα στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο. Η δεόντως αποδεδειγμένη απόρριψη αγαθού πρέπει να εξομοιωθεί με την καταστροφή του εφόσον συνεπάγεται συγκεκριμένα τη μη αναστρέψιμη εξαφάνιση του αγαθού.

### ***Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 49 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο υποβάλλεται για την περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο και/ή στο δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου οι οποίες προβλέπουν τον διακανονισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που εξέπεσε κατά την απόκτηση αγαθού σε περίπτωση που το αγαθό αχρηστεύθηκε, διότι ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι αυτό δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ανεξαρτήτως του ότι, στη συνέχεια, το αγαθό αποτέλεσε αντικείμενο πώλησης υποκείμενης στον ΦΠΑ ή καταστράφηκε ή απορρίφθηκε κατά τρόπο δεόντως αποδεδειγμένο ή δικαιολογημένο.
- 50 Από το τελευταίο, όμως, μέρος του ερωτήματος αυτού, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της απόφασης περί παραπομπής, ειδικότερα δε υπό το πρίσμα του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος καθώς και των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, προκύπτει ότι, με το υπό κρίση ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται συγκεκριμένα στην απαίτηση να διενεργηθεί, υπό τέτοιες περιστάσεις, διακανονισμός του εκπεσθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, με

γνώμονα όχι μόνον την υποχρέωση διακανονισμού που προβλέπεται στο άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά και ορισμένες εξαιρέσεις από την υποχρέωση αυτή που μνημονεύονται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου και, επομένως, με γνώμονα το σύνολο των διατάξεων του άρθρου 185.

- 51 Εξάλλου, για τους ίδιους λόγους, απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν χρειάζεται να δοθεί μόνο σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, το οποίο αφορά την πώληση αχρηστευθέντων αγαθών ως αποβλήτων, ή στο δεύτερο ερώτημα, το οποίο αφορά την καταστροφή αχρηστευθέντων αγαθών. Πράγματι, η απάντηση στο πέμπτο ερώτημα ενδέχεται να παρουσιάζει ενδιαφέρον και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης σε ένα από τα δύο ως άνω ερωτήματα.
- 52 Υπό τις συνθήκες αυτές, εναπόκειται στο Δικαστήριο να αναδιατυπώσει το ερώτημα που του έχει υποβληθεί, προκειμένου να δώσει στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 53 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου οι οποίες προβλέπουν τον διακανονισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που εξέπεσε κατά την απόκτηση αγαθού σε περίπτωση που το αγαθό αχρηστεύθηκε, διότι ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι αυτό δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ανεξαρτήτως του αν, στη συνέχεια, το αγαθό αποτέλεσε αντικείμενο πώλησης υποκείμενης στον ΦΠΑ ή καταστράφηκε ή απορρίφθηκε κατά τρόπο δεόντως αποδεδειγμένο ή δικαιολογημένο.
- 54 Λαμβανομένου, όμως, υπόψη του συνόλου των εκτιμήσεων στις οποίες στηρίχθηκαν οι απαντήσεις στα τέσσερα πρώτα ερωτήματα, οι οποίες περιλαμβάνονται στις σκέψεις 35 και 48 της παρούσας απόφασης, τέτοιες εθνικές διατάξεις είναι ασύμβατες προς το άρθρο 185, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 55 Εξάλλου, η καταστροφή αγαθού δεν είναι μια από τις περιπτώσεις στις οποίες το άρθρο 185, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαιτούν παρά ταύτα τον διακανονισμό των εκπτώσεων.
- 56 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου οι οποίες προβλέπουν τον διακανονισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που εξέπεσε κατά την απόκτηση αγαθού, σε περίπτωση που το αγαθό αχρηστεύθηκε –διότι ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι αυτό δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του– και, στη συνέχεια, είτε αποτέλεσε αντικείμενο πώλησης υποκείμενης στον ΦΠΑ είτε καταστράφηκε ή απορρίφθηκε κατά τρόπο που συνεπάγεται συγκεκριμένα τη μη αναστρέψιμη εξαφάνισή του, εφόσον η καταστροφή αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως και το αγαθό είχε απολέσει αντικειμενικά κάθε χρησιμότητα στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

η αχρήστευση αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ακολουθούμενη από πώληση του αγαθού ως αποβλήτου, η οποία υπήχθη στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), δεν συνιστά «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης», κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

- 2) Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112

έχει την έννοια ότι:

η αχρήστευση αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του, ακολουθούμενη από καταστροφή του αγαθού, συνιστά «μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης», κατά την έννοια της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου. Ωστόσο, μια τέτοια κατάσταση συνιστά «καταστροφή», κατά την έννοια της παραγράφου 2, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου, ανεξαρτήτως του εκούσιου χαρακτήρα της, οπότε η μεταβολή αυτή δεν συνεπάγεται υποχρέωση διακανονισμού εφόσον η καταστροφή αποδεικνύεται ή δικαιολογείται δεόντως και το αγαθό είχε απολέσει αντικειμενικά κάθε χρησιμότητα στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο. Η δεόντως αποδεδειγμένη απόρριψη αγαθού πρέπει να εξομοιωθεί με την καταστροφή του εφόσον συνεπάγεται συγκεκριμένα τη μη αναστρέψιμη εξαφάνιση του αγαθού.

- 3) Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112

έχει την έννοια ότι:

αντιτίθεται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου οι οποίες προβλέπουν τον διακανονισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που εξέπεσε κατά την απόκτηση αγαθού, σε περίπτωση που το αγαθό αχρηστεύθηκε –διότι ο υποκείμενος στον φόρο έκρινε ότι αυτό δεν μπορούσε πλέον να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των συνήθων οικονομικών δραστηριοτήτων του– και, στη συνέχεια, είτε αποτέλεσε αντικείμενο πώλησης υποκειμένης στον ΦΠΑ είτε καταστράφηκε ή απορρίφθηκε κατά τρόπο που συνεπάγεται συγκεκριμένα τη μη αναστρέψιμη εξαφάνισή του, εφόσον η καταστροφή αποδεικνύεται ή δικαιολογείται

**δεόντως και το αγαθό είχε απολέσει αντικειμενικά κάθε χρησιμότητα στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο.**

(υπογραφές)