Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 18ης Φεβρουαρίου 2016 [1]

Υπόθεση C-516/14

Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
κατά
Autoridade Tributária e Aduaneira
[αίτηση του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Πορτογαλία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — ΦΠΑ — Άρθρο 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Ενδείξεις που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια, σχετικές με την έκταση και το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών καθώς και με την ημερομηνία παροχής τους — Άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου — Υποχρέωση κατοχής τιμολογίου που πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 226 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ»

I – Εισαγωγή

1. Η λήψη τιμολογίου συνήθως δεν αποτελεί χαρμόσυνο γεγονός. Δεν ισχύει ακριβώς το ίδιο όσον αφορά τον ΦΠΑ. Ο λόγος είναι ότι το τιμολόγιο παρέχει, υπό προϋποθέσεις, στον λήπτη του το δικαίωμα να ανακτήσει από το Δημόσιο τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ΦΠΑ (δικαίωμα εκπτώσεως).

2. Εντούτοις, η νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ επιτάσσει να περιλαμβάνουν τα τιμολόγια ορισμένες υποχρεωτικές ενδείξεις. Η πορτογαλική φορολογική αρχή έκρινε σε μια περίπτωση ότι δεν ήταν επαρκείς οι ενδείξεις αυτές, γεγονός που οδήγησε στην υποβολή της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Ειδικότερα, η περιγραφή των υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια ως «νομικές υπηρεσίες», χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις, θεωρήθηκε ότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ όσον αφορά το υποχρεωτικό περιεχόμενο των τιμολογίων. Όμως, μόνο τιμολόγια που έχουν συνταχθεί νομίμως παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου.

3. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο θα πρέπει να επιλύσει δύο διαφορετικά ζητήματα. Θα πρέπει, καταρχάς, να απαντηθεί το καινοφανές ερώτημα πόσο αναλυτική πρέπει να είναι η περιγραφή των υπηρεσιών στα τιμολόγια, αλλά, πέραν τούτου, το Δικαστήριο θα πρέπει να αποφανθεί εκ νέου για το ζήτημα των συνεπειών της ανεπάρκειας του περιεχομένου των τιμολογίων όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, προκειμένου να συγκεκριμενοποιήσει περαιτέρω τη μέχρι τώρα νομολογία του στο πεδίο αυτό.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

4. Η επιβολή ΦΠΑ στην Ένωση διέπεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[2] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ). Η εν λόγω οδηγία αντικατέστησε την έκτη οδηγία 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[3] (στο εξής: έκτη οδηγία). Στο βαθμό που συμπίπτουν οι διατάξεις των δύο οδηγιών, πρέπει να ληφθεί υπόψη στην υπό εξέταση υπόθεση και η νομολογία του Δικαστηρίου επί της έκτης οδηγίας.

5. Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ[4] θεσπίζει, μεταξύ άλλων, το εξής δικαίωμα εκπτώσεως φόρου:

«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,

[…]».

6. Στο κεφάλαιο με τίτλο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», προστίθενται με το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως ίσχυε στην αρχική του έκδοση[5], η οποία εφαρμόζεται στη διαφορά της κύριας δίκης, τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240·

[…]».

2 — ΕΕ L 347, σ. 1.

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

4 — Στη διάταξη αυτή αντιστοιχεί το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, όπως ίσχυε τροποποιημένο με το άρθρο 28στ, σημείο 1, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 10, της οδηγίας 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18).

5 — Το άρθρο 178, στοιχείο α΄, της οδηγίας ΦΠΑ αναδιατυπώθηκε στο μεταξύ με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης (ΕΕ L 189, σ. 1). Η αρχική διατύπωσή του είναι αντίστοιχη προς αυτήν του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, όπως ίσχυε τροποποιημένο με το άρθρο 28στ, σημείο 2, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1, σημείο 22, της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

7. Το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ, στο οποίο παραπέμπει η ανωτέρω διάταξη, διέπει το περιεχόμενο των τιμολογίων και ορίζει:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

6. η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,

7. η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

[...]».

8. Οι παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ είναι κατ' ουσίαν αντίστοιχες προς αυτές του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', έκτο και έβδομο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όπως ίσχυαν τροποποιημένες με το άρθρο 28η[6] της ίδιας οδηγίας, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/115/ΕΚ[7]. Για τον λόγο αυτόν θα πρέπει ιδίως να ληφθεί υπόψη στην υπό κρίση υπόθεση το ιστορικό θεσπίσεως των εν λόγω προγενέστερων διατάξεων που περιλαμβάνονται στην έκτη οδηγία.

9. Η αιτιολογική σκέψη 46 της οδηγίας ΦΠΑ είναι η μόνη που αφορά τα τιμολόγια και έχει ως εξής:

«(46) Η χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου από τις φορολογικές αρχές. Είναι συνεπώς σκόπιμο, προκειμένου να διασφαλισθεί η ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, να καταρτισθεί εναρμονισμένος κατάλογος των υποχρεωτικών ενδείξεων των τιμολογίων καθώς και να καθορισθούν ορισμένες κοινές ρυθμίσεις όσον αφορά τη χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και της ηλεκτρονικής φύλαξης των τιμολογίων καθώς και την αυτοτιμολόγηση και την υπεργολαβική ανάθεση εργασιών τιμολόγησης.»

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

10. Στην πορτογαλική νομοθεσία, το άρθρο 36, παράγραφος 5, στοιχείο b, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado [κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας] (στο εξής: CIVA) ορίζει ότι τα τιμολόγια πρέπει να περιλαμβάνουν τη «συνήθη ονομασία [...] των παρασχεθεισών υπηρεσιών, με ακριβή προσδιορισμό των στοιχείων που είναι απαραίτητα για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή».

11. Δικαίωμα εκπτώσεως του αναγραφόμενου ΦΠΑ σε τιμολόγιο κατά το άρθρο 19, παράγραφοι 2, στοιχείο a, και 6, του CIVA υπάρχει μόνον εφόσον το τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, πληροί τις εν λόγω προϋποθέσεις του άρθρου 36, παράγραφος 5, στοιχείο b, του CIVA.

6 — Το άρθρο 28η της έκτης οδηγίας προστέθηκε με το άρθρο 1, σημείο 22, της οδηγίας 91/680 (μνημονεύεται στην υποσημείωση 5).

7 — Το άρθρο 28η της έκτης οδηγίας τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 της οδηγίας 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 15, σ. 24).

12. Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε επιπλέον στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου ότι, κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο, στην πορτογαλική νομοθεσία ίσχυε μειωμένος φορολογικός συντελεστής για ορισμένες δικηγορικές υπηρεσίες, όπως, μεταξύ άλλων, για υπηρεσίες παρεχόμενες σε συνταξιούχους και σε ανέργους, καθώς και γενικώς στις περιπτώσεις διαδικασιών που αφορούν το δίκαιο που διέπει την προσωπική κατάσταση. Η ρύθμιση αυτή, η οποία δεν περιλαμβάνεται στις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ για τον μειωμένο συντελεστή φόρου που ισχύουν σε όλη την Ένωση, βασίζεται στο δικαίωμα διατηρήσεως των κεκτημένων το οποίο απονέμεται με το άρθρο 113 της οδηγίας ΦΠΑ.

III – Η διαφορά της κύριας δίκης

13. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ήτοι η εταιρία Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, δραστηριοποιείται στον ξενοδοχειακό κλάδο.

14. Μεταξύ του 2008 και του 2010, η προσφεύγουσα ανέθεσε σε δικηγορική εταιρία την παροχή υπηρεσιών. Για τις υπηρεσίες αυτές η δικηγορική εταιρία εξέδωσε τέσσερα τιμολόγια, τα οποία περιείχαν τις ακόλουθες περιγραφές υπηρεσιών:

— «Παροχή νομικών υπηρεσιών από την 1η Δεκεμβρίου 2007 έως σήμερα» (τιμολόγιο της 26ης Αυγούστου 2008),

— «Αμοιβή για παροχή νομικών υπηρεσιών από τον Ιούνιο έως σήμερα» (τιμολόγιο της 17ης Δεκεμβρίου 2008),

— «Αμοιβή για νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί έως σήμερα» (τιμολόγιο της 29ης Απριλίου 2009),

— «Αμοιβή για παροχή νομικών υπηρεσιών από την 1η Νοεμβρίου 2009 έως σήμερα» (τιμολόγιο της 2ας Ιουνίου 2010).

15. Για τον ΦΠΑ που αναγραφόταν στα εν λόγω τιμολόγια η προσφεύγουσα της διαφοράς της κύριας δίκης προέβαλε ενώπιον των πορτογαλικών φορολογικών αρχών δικαίωμα εκπτώσεως φόρου συνολικού ύψους 8 689,49 ευρώ.

16. Οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές, κατόπιν σχετικού υπηρεσιακού ελέγχου, αρνήθηκαν να κάνουν δεκτή την έκπτωση φόρου, επειδή οι περιγραφές των υπηρεσιών στα τιμολόγια δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 36, παράγραφος 5, στοιχείο b, του CIVA. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσκόμισε συμπληρωματικά έγγραφα με αναλυτικότερη περιγραφή των υπηρεσιών. Εντούτοις, οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να κάνουν δεκτή την έκπτωση φόρου με το σκεπτικό ότι τα τιμολόγια εξακολουθούσαν να μην πληρούν τις νόμιμες προϋποθέσεις.

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

17. Κατά το Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων, Πορτογαλία), το οποίο έχει πλέον επιληφθεί της διαφοράς, η ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ είναι κρίσιμη για την έκβαση της δίκης και για τον λόγο αυτόν υπέβαλε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2014, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Δύναται, σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, να θεωρηθεί ανεπαρκές το περιεχόμενο τιμολογίου το οποίο περιέχει την ένδειξη «παροχή νομικών υπηρεσιών από συγκεκριμένη ημερομηνία έως σήμερα» ή απλώς «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί έως

σήμερα», λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας της αρμόδιας αρχής, σύμφωνα με την αρχή της συνεργασίας, να λάβει τις συμπληρωματικές πληροφορίες που κρίνει αναγκαίες προκειμένου να επαληθεύσει την ύπαρξη και τα λεπτομερή χαρακτηριστικά των συναλλαγών;

18. Επί του ζητήματος αυτού υπέβαλαν στο Δικαστήριο γραπτές παρατηρήσεις η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η Πορτογαλική Δημοκρατία καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Ιανουαρίου 2016 ανέπτυξαν προφορικώς τις θέσεις τους η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία και η Επιτροπή.

V – Νομική εκτίμηση

19. Λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο [8] ζητεί κατ' ουσίαν να απαντηθούν δύο διακριτά ερωτήματα.

20. Αφενός, πρέπει να διευκρινιστεί αν τιμολόγια με περιεχόμενο όπως αυτό των επίμαχων στην υπό κρίση υπόθεση πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά το περιεχόμενο που πρέπει να έχουν τα τιμολόγια (βλ. σχετικώς υπό Α). Αφετέρου, πρέπει να καθοριστούν οι συνέπειες που έχει, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, η διαπίστωση ότι οι ενδείξεις που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια είναι ανεπαρκείς (βλ. σχετικώς υπό Β).

Α — *Επί του περιεχομένου των τιμολογίων*

21. Εν πρώτοις, τίθεται επομένως το ζήτημα αν τιμολόγια με περιεχόμενο όπως αυτό των επίμαχων στην υπό κρίση υπόθεση πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά το περιεχόμενο που πρέπει να έχουν τα τιμολόγια.

22. Το υποχρεωτικό περιεχόμενο των τιμολογίων καθορίζεται στην υπό κρίση υπόθεση δεσμευτικώς και εξαντλητικώς με το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ. Η εν λόγω διάταξη είναι εφαρμοστέα σε τιμολόγια τα οποία εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221 της οδηγίας ΦΠΑ. Τα επίμαχα τιμολόγια έπρεπε να εκδοθούν βάσει του άρθρου 220, σημείο 1, επειδή παρασχέθηκαν υπηρεσίες σε υποκείμενο στον φόρο. Πέραν των διατάξεων του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν είναι δυνατό να τεθούν από την πορτογαλική νομοθεσία ευρύτερα εκτεινόμενες προϋποθέσεις όσον αφορά το περιεχόμενο των τιμολογίων. Τούτο συνάγεται, αφενός, από το ίδιο το άρθρο 226, κατά το οποίο «μόνον» οι εκεί απαριθμούμενες ενδείξεις περιλαμβάνονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια, και, αφετέρου, από το άρθρο 273, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, βάσει του οποίου τα κράτη μέλη, όσον αφορά την επιβολή φόρων, δεν δύνανται να επιβάλλουν επιπλέον υποχρεώσεις τιμολογήσεως εκτός από αυτές που καθορίζονται στην οδηγία ΦΠΑ.

23. Όπως ορθώς υποστήριξε η Πορτογαλική Δημοκρατία, στην υπό κρίση υπόθεση δεν αρκεί η ερμηνεία μόνο του σημείου 6 του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, στην οποία επικεντρώνεται το προδικαστικό ερώτημα. Προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση όσον αφορά τις προϋποθέσεις που θέτει η νομοθεσία της Ένωσης [9] σχετικά με το περιεχόμενο των τιμολογίων θα πρέπει να συνεξεταστεί επίσης και το σημείο 7 του ίδιου άρθρου.

24. Κατά τις δύο αυτές διατάξεις, τα τιμολόγια περιλαμβάνουν υποχρεωτικώς ενδείξεις τόσο για την «έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών» (σημείο 6) όσο και για την «ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε [...] η παροχή υπηρεσιών» (σημείο 7).

8 — Κατά την απόφαση Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, σκέψεις 22 έως 34), το Tribunal Arbitral Tributário αποτελεί δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, σκέψη 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve κ.λπ. (C-225/13, EU:C:2014:245, σκέψη 30), και Abcur (C-544/13 και C-545/13, EU:C:2015:481, σκέψη 33).

1. Η έκταση και το είδος των υπηρεσιών

25. Όσον αφορά το σημείο 6 του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ τίθεται το ζήτημα αν οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται στα επίμαχα τιμολόγια, ήτοι η διατύπωση «παροχή νομικών υπηρεσιών» εντός ορισμένης χρονικής περιόδου ή μέχρι ορισμένη ημέρα, προσδιορίζουν επαρκώς το «είδος» (βλ. υπό α′) και την «έκταση» (βλ. υπό β′) των υπηρεσιών.

Επί του είδους των υπηρεσιών

26. Το Δικαστήριο έχει μέχρι τώρα επιληφθεί μόνο μία φορά υποθέσεως με αντικείμενο τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την περιγραφή του «είδους» της παροχής, σε υπόθεση που είχε ως αντικείμενο την παράδοση αγαθών. Το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί την περιγραφή του «είδους» και στις περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών όπως και σε αυτές της παροχής υπηρεσιών. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι δεν είναι υποχρεωτικό στο πλαίσιο αυτό να αναγράφονται στα τιμολόγια τα ενώτια σημάνσεως των ζώων που παραδίδονται[10], γεγονός που θα διευκόλυνε την πέραν αμφιβολίας ταυτοποίηση κάθε επιμέρους παραδιδόμενου αγαθού βάσει του περιεχομένου των τιμολογίων.

27. Από τα ανωτέρω συνάγεται καταρχάς ότι το περιεχόμενο των τιμολογίων κατ' άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ δεν απαιτείται να περιλαμβάνει το σύνολο των διαθέσιμων πληροφοριών για τα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Τούτο συνάγεται ήδη από το γράμμα της διατάξεως στο οποίο γίνεται λόγος για το «είδος» των αγαθών και/ή των υπηρεσιών, χωρίς αντιθέτως να απαιτείται ακριβής περιγραφή των αγαθών ή των υπηρεσιών.

28. Μολονότι, επομένως, δεν είναι υποχρεωτικό να περιλαμβάνεται στα τιμολόγια το σύνολο των διαθέσιμων πληροφοριών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, τίθεται εντούτοις το ζήτημα σε ποιο βαθμό είναι αναγκαίο να εξειδικεύονται οι πληροφορίες ώστε να είναι επαρκής η περιγραφή του «είδους» των υπηρεσιών. Εφαρμόζοντας τα ανωτέρω στην υπό κρίση υπόθεση, τίθεται επομένως το ερώτημα αν οι νομικές υπηρεσίες εν συνόλω αποτελούν τέτοιο είδος ή πρέπει να γίνεται περαιτέρω διάκριση μεταξύ διαφόρων ειδών νομικών υπηρεσιών.

29. Η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα δεν προκύπτει ούτε από το γράμμα αλλά ούτε και από τη συστηματική θέση του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ. Πρέπει, ως εκ τούτου, το ζήτημα να διευκρινιστεί σε συνάρτηση με τον σκοπό των υποχρεωτικών αυτών ενδείξεων των τιμολογίων.

30. Ο σκοπός που επιδιώκεται με τις εκάστοτε υποχρεωτικές ενδείξεις των τιμολογίων εξαρτάται από τη λειτουργία που τα τιμολόγια καλούνται να επιτελέσουν στο φορολογικό καθεστώς ΦΠΑ. Όπως συνάγεται από την αιτιολογική σκέψη 46 της οδηγίας ΦΠΑ, με την έκδοση τιμολογίων παρέχεται η δυνατότητα διενέργειας ελέγχων από τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών. Για να καταστεί δυνατή η διενέργεια τέτοιων ελέγχων, οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να διαφυλάττουν όλα τα τιμολόγια που έχουν λάβει καθώς και αντίγραφα των τιμολογίων που εκδόθηκαν από τους ίδιους.

31. Υπό το πρίσμα αυτό, ο σκοπός κάθε επιμέρους υποχρεωτικής ενδείξεως των τιμολογίων συναρτάται ευθέως με το ζήτημα τι απαιτείται να μπορούν να ελέγξουν οι φορολογικές αρχές βάσει των τιμολογίων.

i) Έλεγχος καταβολής του οφειλόμενου φόρου

32. Καταρχάς, τα τιμολόγια εξυπηρετούν τον σκοπό να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος καταβολής του φόρου από τον εκδότη του τιμολογίου.

10 — Απόφαση Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψεις 52 και 53).

33. Τούτο συνάγεται από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, ο λήπτης παροχής δύναται να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως μόνον εφόσον κατέχει τιμολόγιο. Κατά τη νομολογία, σκοπός της εν λόγω προϋποθέσεως είναι η διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ και του ελέγχου αυτού από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές [11]. Πράγματι, δυνάμει αυτής της ρυθμίσεως, έκπτωση φόρου χορηγείται μόνον εφόσον οι φορολογικές αρχές έχουν, μέσω του τιμολογίου, πρόσβαση σε έγγραφο το οποίο, λόγω των υποχρεωτικών ενδείξεων που επιβάλλει το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες ώστε να διασφαλίζεται η αντίστοιχη καταβολή του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου. Η πρόσβαση αυτή στον εκδότη του τιμολογίου ενισχύεται εν προκειμένω με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, ο εκδότης οφείλει τον φόρο που αναγράφεται στο τιμολόγιο ανεξαρτήτως του αν επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου, ιδίως ανεξαρτήτως του αν εκπληρώθηκε η παροχή [12]. Με τον τρόπο αυτόν, οι φορολογικές αρχές απαλλάσσονται στις περιπτώσεις αυτές από το σχετικό βάρος αποδείξεως.

34. Τα τιμολόγια παρέχουν κάποια ασφάλεια στο Δημόσιο με το να συνδέουν τρόπον τινά την έκπτωση φόρου με την καταβολή του φόρου [13]. Πράγματι, τα τιμολόγια, χωρίς τα οποία δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, παρέχουν στο Δημόσιο τουλάχιστον τη δυνατότητα να εξασφαλίσει ότι το καταβλητέο μέσω της εκπτώσεως φόρου ποσό θα καλυφθεί από τον εκδότη του τιμολογίου, τον οποίο οι φορολογικές αρχές ελέγχουν για την καταβολή του αντίστοιχου φόρου.

35. Για την επιτέλεση της εγγυητικής αυτής λειτουργίας απαιτείται εντούτοις η αναγραφή ορισμένων μόνον ενδείξεων στο τιμολόγιο, ιδίως του πλήρους ονόματος και της πλήρους διευθύνσεως του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος παρείχε την υπηρεσία (σημείο 5 του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ) καθώς και, συμπληρωματικώς, του αριθμού φορολογικού μητρώου του (σημείο 3). Αντιθέτως, δεν είναι αναγκαία η εξειδίκευση του «είδους» της παροχής στο τιμολόγιο προκειμένου να ελεγχθεί απλώς η καταβολή του φόρου από τον εκδότη του. Πράγματι, ο εκδότης, όπως προεκτέθηκε, οφείλει βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο φόρο για τον οποίο ο λήπτης του ασκεί το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου. Η σύνδεση των τιμολογίων με πράγματι παρασχεθείσες υπηρεσίες ουδόλως απαιτείται εν προκειμένω.

36. Το γεγονός ότι, επομένως, στις υποχρεωτικές ενδείξεις των τιμολογίων περιλαμβάνονται, βάσει του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, προδήλως και ενδείξεις που δεν είναι αναγκαίες για τον απλό έλεγχο καταβολής του φόρου καταδεικνύει σαφώς ότι η λειτουργία που επιτελούν τα τιμολόγια δεν εξαντλείται εδώ. Στις ενδείξεις αυτές καταλέγονται όχι μόνο το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών (σημείο 6), αλλά ιδίως επίσης η αναγραφή της ημερομηνίας της παροχής (σημείο 7), η βάση επιβολής του φόρου (σημείο 8), ο εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ (σημείο 9) και η ενδεχομένως εφαρμοζόμενη απαλλαγή από τον φόρο (σημείο 11).

37. Αυτές και άλλες ενδείξεις εξυπηρετούν τον σκοπό —όπως προκύπτει από το ιστορικό θεσπίσεως της διατάξεως [14]— να περιλαμβάνονται στα τιμολόγια οι «πληροφορίες σχετικά με το ισχύον καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας».

38. Με τις πρόσθετες αυτές ενδείξεις παρέχεται επομένως στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών η δυνατότητα ελέγχου του κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου κατέβαλε τον *πράγματι αναλογούντα* φόρο για την παροχή του. Συγκεκριμένα, με τις ενδείξεις αυτές, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών μπορούν ιδίως να επαληθεύσουν αν ο εκδότης προσδιόρισε τον τόπο της παροχής (άρθρα 31

11 — Απόφαση Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 37).

12 — Ο εκδότης μπορεί ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, να απαλλαγεί από την εν λόγω φορολογική οφειλή, βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, επίσης τις αποφάσεις Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψεις 31 και 32), και LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψεις 35 και 36).

14 — Βλ. το σημείο 1 της αιτιολογικής εκθέσεως της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας (COM[2000] 650 τελικό), η οποία οδήγησε στην έκδοση της οδηγίας 2001/115/ΕΚ (βλ. σημείο 8 ανωτέρω), καθώς και το σημείο 1.1.1 της γνωμοδοτήσεως της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής για την εν λόγω πρόταση οδηγίας (ΕΕ C 193, σ. 53).

επ. της οδηγίας ΦΠΑ), τη βάση υπολογισμού του φόρου (άρθρα 72 επ.) και τον φορολογικό συντελεστή (άρθρα 93 επ.), σε συμμόρφωση με τους αντίστοιχους κανόνες, καθώς και αν ορθώς θεωρεί ότι εφαρμόζεται απαλλαγή από τον φόρο (άρθρα 131 επ.) ή αν δικαιολογημένως εκτιμά ότι ο φόρος οφείλεται από τον λήπτη της παροχής αντί από τον ίδιο (άρθρα 192α επ.).

39. Για τέτοιου είδους έλεγχο είναι όμως επίσης αναγκαία και η περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών στα τιμολόγια. Πράγματι, ο αναλογούν φόρος εξαρτάται για διάφορους λόγους από το περιεχόμενο των παρασχεθεισών υπηρεσιών, καθότι το περιεχόμενο της παροχής καθιερώνεται συχνά ως κριτήριο και από τις ειδικές ρυθμίσεις περί του τόπου της παροχής, του φορολογικού συντελεστή, των απαλλαγών από τον φόρο κ.ο.κ. Συνεπώς, το «είδος» της παροχής πρέπει να περιγράφεται στα τιμολόγια με τέτοια ακρίβεια ώστε να καθίσταται δυνατή η εκτίμηση σχετικά με την εφαρμογή του ορθού φορολογικού συντελεστή, της απαλλαγής από τον φόρο ή άλλης ειδικής ρυθμίσεως [15].

40. Βάσει των ανωτέρω, η εν προκειμένω επιλεγείσα περιγραφή «νομικές υπηρεσίες» φαίνεται επαρκής για τον έλεγχο περί του ορθού υπολογισμού του φόρου. Ο λόγος είναι ότι δεν διαβλέπω κάποιον κανόνα στην ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ ο οποίος να εξαρτά τον προσδιορισμό του αναλογούντος φόρου από το είδος των νομικών υπηρεσιών [16].

41. Εντούτοις, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε ότι είναι αναγκαία η λεπτομερής περιγραφή του είδους των νομικών υπηρεσιών στην υπό κρίση υπόθεση για τον λόγο ότι στην πορτογαλική νομοθεσία ισχύει —κατ' απόκλιση από την οδηγία ΦΠΑ, αλλά κατ' εφαρμογή της ρήτρας διατηρήσεως των κεκτημένων του άρθρου 113 αυτής— μειωμένος φορολογικός συντελεστής για ορισμένες νομικές υπηρεσίες. Επομένως, από τη γενική περιγραφή «νομικές υπηρεσίες» δεν προκύπτει αν εφαρμόζεται στις παροχές ο κανονικός συντελεστής ή ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής.

42. Εφόσον ο εν λόγω ισχυρισμός σχετικά με την εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία ευσταθεί —η εξακρίβωση περί αυτού απόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο—, τότε προκύπτει ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν περιγράφηκε επαρκώς το είδος των υπηρεσιών προκειμένου να καταστεί δυνατός ο έλεγχος περί του ορθού υπολογισμού του φόρου.

43. Είναι αληθές ότι το συμπέρασμα αυτό βρίσκεται σε ορισμένη αντίθεση προς τον σκοπό που επιδιώκεται, κατά το Συμβούλιο, με τη θέσπιση των διατάξεων για τις υποχρεωτικές ενδείξεις των τιμολογίων, ο οποίος συνίσταται στην «κατάρτιση [...] εναρμονισμένου καταλόγου των υποχρεωτικών ενδείξεων των τιμολογίων» «για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς» [17]. Ο λόγος είναι ότι τούτο έχει ως αποτέλεσμα να απαιτείται από τον παρέχοντα τις νομικές υπηρεσίες να περιλαμβάνει στα τιμολόγιά του διαφορετικές, ως προς την έκταση της λεπτομέρειάς τους, ενδείξεις για το είδος των υπηρεσιών αναλόγως με το αν ο τόπος παροχής είναι στην Πορτογαλία ή σε άλλο κράτος μέλος.

44. Εντούτοις, τούτο οφείλεται εν τέλει αποκλειστικώς στην ύπαρξη διαφορετικών διατάξεων για τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ στα κράτη μέλη. Δεν αφορά μόνο την περίπτωση της διατηρήσεως των κεκτημένων σχετικά με τους μειωμένους φορολογικούς συντελεστές κατ' άρθρο 113 της οδηγίας ΦΠΑ, την οποία αναφέρει εν προκειμένω η Πορτογαλική Δημοκρατία. Ομοίως και η εφαρμογή των περιπτώσεων μειωμένου φορολογικού συντελεστή, οι οποίες έχουν καθοριστεί σε επίπεδο Ένωσης με

15 — Βλ. ήδη προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, σημείο 73).

16 — Αποκλείω εξαρχής την εφαρμογή του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει αποκλίνοντα τόπο παροχής υπηρεσιών όσον αφορά την «παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα», καθότι φρονώ πως ακόμη και οι νομικές υπηρεσίες που συναρτώνται με την πώληση ακινήτου δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής· βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, σημεία 37 έως 40).

17 — Βλ. την αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2001/115 (βλ. σημείο 8 ανωτέρω).

το άρθρο 98 και το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, απόκειται στη διακριτική ευχέρεια κάθε κράτους μέλους. Αιτία των τυχόν προστριβών στη εσωτερική αγορά σχετικά με τιμολόγια δεν είναι συνεπώς οι προϋποθέσεις που ισχύουν για το περιεχόμενο των τιμολογίων, αλλά η απουσία εναρμονίσεως στο πεδίο των μειωμένων φορολογικών συντελεστών.

45. Εφόσον επομένως το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι στη διαφορά της κύριας δίκης ισχύει στην πορτογαλική νομοθεσία μειωμένος φορολογικός συντελεστής για ορισμένες νομικές υπηρεσίες, η γενική διατύπωση «παροχή νομικών υπηρεσιών» σε τιμολόγιο δεν θα πληροί τις προϋποθέσεις που το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ θέτει όσον αφορά τις ενδείξεις για το «είδος» των υπηρεσιών.

ii) Έλεγχος για την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως φόρου

46. Περαιτέρω, τα τιμολόγια και το περιεχόμενό τους δεν εξυπηρετούν μόνο τον σκοπό του ελέγχου καταβολής του αναλογούντος φόρου από τον εκδότη τους. Όπως επίσης προκύπτει από το ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, τα τιμολόγια έχουν επίσης σκοπό να επιτελέσουν τη λειτουργία της «δικαιολογήσεως» της εκπτώσεως φόρου από τον λήπτη της [18].

47. Ομοίως και οι λήπτες των τιμολογίων πρέπει επομένως να ελέγχονται από τις φορολογικές αρχές, βάσει του περιεχομένου των τιμολογίων, όσον αφορά το δικαίωμά τους για έκπτωση φόρου. Τίθεται συνεπώς το ζήτημα αν από την ελεγκτική αυτή λειτουργία προκύπτουν περαιτέρω προϋποθέσεις όσον αφορά την ακρίβεια της περιγραφής των υπηρεσιών στα τιμολόγια.

48. Ο έλεγχος περί υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως φόρου αρχίζει εξετάζοντας αν ο λήπτης του τιμολογίου έχει στην κατοχή του τιμολόγιο. Τούτο προσφέρει κάποιου βαθμού εξασφάλιση ότι η τιμολογηθείσα παροχή πράγματι εκπληρώθηκε [19], το οποίο αποτελεί προϋπόθεση για την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως φόρου [20]. Ο λόγος είναι ότι, βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως προεκτέθηκε [21], ο εκδότης οφείλει το σύνολο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα τιμολόγια. Επομένως, ο εκδότης αποτρέπεται, μέχρι ενός βαθμού, από το να εκδώσει τιμολόγιο για παροχή που δεν εκπληρώθηκε καθόλου. Ωστόσο, για την ελεγκτική αυτή λειτουργία των τιμολογίων η αναγραφή του είδους των υπηρεσιών δεν είναι αναγκαία, όπως άλλωστε συμβαίνει και για τον απλό έλεγχο καταβολής του φόρου. Πράγματι, εκείνο που αποτρέπει από την έκδοση τιμολογίου για ανύπαρκτη παροχή είναι η φορολογική υποχρέωση κατ' άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία δεν συναρτάται, όπως προεκτέθηκε, με την περιγραφή της παροχής [22].

49. Περαιτέρω, ο έλεγχος περί του αν ο εκδότης του τιμολογίου ανέγραψε σε αυτό *ορθώς* τον φόρο, το οποίο, όπως προεκτέθηκε, αποτελεί σκοπό των τιμολογίων [23], εξυπηρετεί παρομοίως τον έλεγχο περί του ορθού ύψους της αντίστοιχης εκπτώσεως φόρου. Ούτε όμως και από αυτόν τον σκοπό προκύπτει η ανάγκη θέσεως περαιτέρω προϋποθέσεων για την περιγραφή του είδους των υπηρεσιών σε σχέση με όσες διαπιστώθηκαν ανωτέρω ως αναγκαίες.

50. Θα μπορούσαν όμως να προκύψει τέτοια ανάγκη εφόσον, μέσω του περιεχομένου των τιμολογίων, επιδιώκεται να ελεγχθεί μια περαιτέρω προϋπόθεση της εκπτώσεως φόρου, ήτοι η πραγματική ή επιδιωκόμενη [24] χρήση των ληφθεισών παροχών για φορολογούμενες πράξεις κατ' εφαρμογή του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

18 — Βλ. τις παρατιθέμενες στην υποσημείωση 14 παραπομπές.

19 — Βλ. υπό την έννοια αυτή ήδη την απόφαση Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, σκέψη 29).

20 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), και Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 39).

21 — Βλ. σημείο 33 ανωτέρω.

22 — Βλ. σημείο 35 ανωτέρω.

23 — Βλ. σημεία 37 έως 39 ανωτέρω.

24 — Βλ. απόφαση Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51. Τόσο η Πορτογαλική Δημοκρατία όσο, ευλόγως, και η Επιτροπή υποστήριξαν σχετικώς στην υπό κρίση υπόθεση ότι η περιγραφή της παροχής στα τιμολόγια πρέπει να είναι τόσο λεπτομερής ώστε να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος περί του αν η παροχή προορίζεται για την οικονομική δραστηριότητα του λήπτη των τιμολογίων, από την οποία εν συνεχεία προκύπτουν φορολογούμενες πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου.

52. Δεν συμμερίζομαι ωστόσο τη θέση αυτή.

53. Καταρχάς, δεν είναι δυνατή η τόσο λεπτομερής περιγραφή της παροχής στα τιμολόγια ώστε ο ιδιωτικός ή οικονομικός της χαρακτήρας να προκύπτει ήδη από την ίδια την περιγραφή της παροχής. Στην περίπτωση ενός μολυβιού, επί παραδείγματι, ούτε η πιο λεπτομερής περιγραφή του κατασκευαστή, του είδους και των ιδιοτήτων, καθώς και της καταστάσεως που βρίσκεται το μολύβι δεν παρέχει απάντηση στο ερώτημα αν αυτό στην πράξη χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς ή στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου δεν μπορεί να ελεγχθεί βάσει των τιμολογίων, καθότι κάθε αντικείμενο παροχής μπορεί καταρχήν να χρησιμοποιηθεί είτε για ιδιωτικούς είτε για οικονομικούς σκοπούς. Τούτο ισχύει ακόμη και για φαινομενικώς προδήλως ιδιωτικές υπηρεσίες, όπως επί παραδείγματι για την επίσκεψη σε κινηματογράφο, οι οποίες σε μεμονωμένες περιπτώσεις μπορούν επίσης να εξυπηρετούν την άσκηση ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας.

54. Ομοίως και στην υπό κρίση υπόθεση φρονώ ότι δεν προκύπτει πώς θα ήταν δυνατό, με μια λεπτομερέστερη αλλά —στο πλαίσιο ενός τιμολογίου— προσηκόντως σύντομη περιγραφή της «παροχής νομικών υπηρεσιών», να δοθεί σαφής απάντηση στο ερώτημα αν αυτές χρησιμοποιούνται για την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης. Ακόμη και οι εναλλακτικώς προτεινόμενες από την Πορτογαλική Δημοκρατία περιγραφές όπως επί παραδείγματι «εκπροσώπηση στη δικαστική διαδικασία Χ ενώπιον του δικαστηρίου Ψ» δεν θα επαρκούσαν για να καταστήσουν δυνατό τέτοιον έλεγχο. Πράγματι, για την εκτίμηση της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως φόρου θα έπρεπε να εξακριβωθεί ποιο είναι εν προκειμένω το αντικείμενο της δικαστικής διαδικασίας Χ.

55. Τυχόν αμφιβολίες όσον αφορά τη χρήση παροχής για την οικονομική δραστηριότητα του λήπτη της μπορούν, συνεπώς, εν τέλει να αρθούν πλήρως στο πλαίσιο ελέγχου μόνο μέσω συμπληρωματικών αποδεικτικών μέσων.

56. Μολονότι κατά κανόνα και ο ίδιος ο λήπτης του τιμολογίου έχει συμφέρον να ζητήσει από τον εκδότη του τιμολογίου όσο το δυνατόν λεπτομερέστερη περιγραφή της παροχής προκειμένου, σε περίπτωση ελέγχου από τις φορολογικές αρχές, να περιορίσει την επιβάρυνσή του λόγω της προσκομίσεως συμπληρωματικών αποδεικτικών μέσων, εντούτοις το κίνητρο αυτό υπέρ της λεπτομερέστερης περιγραφής της παροχής υπάρχει χωρίς η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου να εμποδίζεται εξαρχής νομικώς από τη θέση αόριστων προϋποθέσεων όσον αφορά την ακρίβεια της περιγραφής της παροχής, όπως επί παραδείγματι «βάσει των συνθηκών της επιμέρους περιπτώσεως». Ακριβώς επειδή η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου κατ' άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται καταρχήν από την κατοχή τιμολογίου το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, οι προϋποθέσεις που τίθενται όσον αφορά το περιεχόμενο των τιμολογίων δεν πρέπει να είναι υπερβολικές και πρέπει να μην παραβιάζουν την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Συγκεκριμένα, ιδίως όταν οι διατάξεις της νομοθεσίας της Ένωσης έχουν οικονομικές συνέπειες —όπως εν προκειμένω η χορήγηση ή μη του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου—, πρέπει, κατά τη νομολογία, η εφαρμογή τους να είναι επακριβώς προβλέψιμη για τους υποκείμενους σε αυτές τις διατάξεις[25].

25 — Βλ., ενδεικτικά, απόφαση Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

57. Επομένως, δεν προέκυψαν, υπό το πρίσμα του ελέγχου του δικαιώματος του λήπτη τιμολογίου για έκπτωση φόρου, περαιτέρω προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν οι ενδείξεις που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια όσον αφορά το είδος των υπηρεσιών.

iii) Προσωρινό συμπέρασμα

58. Συνεπώς, η περιγραφή των υπηρεσιών στα τιμολόγια δεν θα πληροί στην υπό κρίση υπόθεση τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τις ενδείξεις που αναφέρονται στο «είδος» των υπηρεσιών μόνο στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, ότι στην πορτογαλική νομοθεσία ισχύει μειωμένος φορολογικός συντελεστής μόνο για ορισμένες νομικές υπηρεσίες.

Επί της εκτάσεως των υπηρεσιών

59. Βάσει του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, στα τιμολόγια πρέπει να αναγράφεται όχι μόνο το «είδος» των υπηρεσιών αλλά και η «έκτασή» τους. Τίθεται επομένως το περαιτέρω ζήτημα αν με την αναγραφή «παροχή νομικών υπηρεσιών από ορισμένη ημερομηνία μέχρι σήμερα» ή απλώς «παροχή νομικών υπηρεσιών μέχρι σήμερα» περιγράφεται επαρκώς η έκταση των νομικών υπηρεσιών.

60. Η έκταση των υπηρεσιών γνωστοποιεί την «ποσότητά» τους, η οποία, κατά το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να περιλαμβάνεται στα τιμολόγια κατά την παράδοση αγαθών, επιπλέον της περιγραφής του «είδους» τους. Με την περιγραφή αυτή τα τιμολόγια παρέχουν πληροφορίες ως προς το *πόση* παροχή εκπληρώθηκε.

61. Τέτοια περιγραφή λείπει ωστόσο στην υπό κρίση υπόθεση.

62. Η περιγραφή της εκτάσεως των υπηρεσιών δεν υποκαθίσταται ούτε με την αναγραφή του χρονικού διαστήματος παροχής των υπηρεσιών. Ο λόγος είναι ότι δεν προκύπτει πόσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν στο εκάστοτε χρονικό διάστημα.

63. Η χωριστή περιγραφή της εκτάσεως των υπηρεσιών μπορεί να παραλειφθεί μόνο στην περίπτωση που η έκτασή τους προκύπτει ήδη επαρκώς από την περιγραφή του είδους τους —όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, επί παραδείγματι, «εκπροσώπηση στη δικαστική διαδικασία Χ ενώπιον του δικαστηρίου Ψ». Εν προκειμένω όμως δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Πράγματι, οι υπηρεσίες περιγράφηκαν, όσον αφορά το είδος τους, τόσο γενικώς, ως «νομικές υπηρεσίες», ώστε η έκτασή τους δεν προκύπτει από την περιγραφή αυτή.

64. Επομένως, οι ενδείξεις που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια στην υπό κρίση υπόθεση δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, διότι δεν περιγράφεται η έκταση των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

2. Ημερομηνία παροχής των υπηρεσιών

65. Πρέπει περαιτέρω να εξεταστεί αν οι ενδείξεις που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια με την αναγραφή «παροχή νομικών υπηρεσιών από συγκεκριμένη ημερομηνία έως σήμερα» ή απλώς «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί έως σήμερα» πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο πρέπει να αναγράφεται στα τιμολόγια η ημερομηνία κατά την οποία «πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε [...] η παροχή υπηρεσιών».

66. Τα επίμαχα τιμολόγια περιλαμβάνουν μόνο την ένδειξη ορισμένης χρονικής περιόδου ή μιας καταληκτικής ημερομηνίας για πλειάδα νομικών υπηρεσιών, αλλά όχι επιμέρους ημερομηνίες για επιμέρους παρασχεθείσες υπηρεσίες. Από όσα εκθέτει το αιτούν δικαστήριο δεν συνάγεται εντούτοις ότι οι υπηρεσίες είχαν μόνον ως αντικείμενο την εν γένει διαθεσιμότητα εντός ορισμένης χρονικής περιόδου για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών[26]· αντιθέτως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η τιμολόγηση έπρεπε να γίνει για μεμονωμένες, συγκεκριμένα παρασχεθείσες υπηρεσίες.

67. Μολονότι, κατά το άρθρο 223 της οδηγίας ΦΠΑ, επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικών τιμολογίων για περισσότερες ξεχωριστές παροχές υπηρεσιών, τούτο ωστόσο δεν απαντά στο ερώτημα αν πρέπει στα συγκεντρωτικά τιμολόγια αυτά να αναγράφεται η ημερομηνία κάθε επιμέρους παροχής υπηρεσιών ή αρκεί η αναγραφή της χρονικής περιόδου εντός της οποίας παρασχέθηκαν περισσότερες υπηρεσίες.

68. Κριτήριο πρέπει να αποτελέσει πάλι ο σκοπός που εξυπηρετούν οι υποχρεωτικές αυτές ενδείξεις των τιμολογίων. Όπως προεκτέθηκε, τα τιμολόγια επιτελούν, μεταξύ άλλων, τη λειτουργία του ελέγχου καταβολής του αναλογούντος φόρου από τον εκδότη του τιμολογίου[27]. Για τον σκοπό αυτόν απαιτείται επίσης και η αναγραφή της ημερομηνίας παροχής των υπηρεσιών. Πράγματι, βάσει του άρθρου 63 της οδηγίας ΦΠΑ, η ημερομηνία —και όχι πάντως η ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου— καθορίζει καταρχήν πότε επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 62, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, επίσης ποιες είναι από χρονικής απόψεως οι εφαρμοστέες επί της συναλλαγής αυτής φορολογικές διατάξεις.

69. Πάντως, το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει ειδική ρύθμιση για υπηρεσίες οι οποίες «συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού», γεγονός που φαίνεται να συντρέχει εν προκειμένω. Σε τέτοιες περιπτώσεις, χρόνος επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου δεν είναι η ημερομηνία παροχής κάθε επιμέρους υπηρεσίας, αλλά η λήξη της χρονικής περιόδου η οποία αποτελεί αντικείμενο της τιμολογήσεως. Συνεπακόλουθα, σε τέτοιες περιπτώσεις δεν είναι αναγκαία για τον έλεγχο καταβολής του αναλογούντος φόρου η αναγραφή των ημερομηνιών όλων των παρασχεθεισών υπηρεσιών, αλλά αρκεί η αναγραφή μιας χρονικής περιόδου.

70. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, τούτο σημαίνει ότι η αναγραφή «παροχή νομικών υπηρεσιών από συγκεκριμένη ημερομηνία έως σήμερα» πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ, όχι όμως και η αναγραφή «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί έως σήμερα», η οποία δεν αναφέρει ημερομηνία ενάρξεως της χρονικής περιόδου τιμολογήσεως.

3. Συμπέρασμα

71. Συνεπώς, τα επίμαχα τιμολόγια, πρώτον, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την περιγραφή της «εκτάσεως» των υπηρεσιών, δεύτερον, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της ίδιας διατάξεως όσον αφορά την περιγραφή του «είδους» των υπηρεσιών εφόσον στην πορτογαλική νομοθεσία ίσχυε μειωμένος φορολογικός συντελεστής για ορισμένες νομικές υπηρεσίες και, τρίτον, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την αναγραφή της «ημερομηνίας» των υπηρεσιών καθόσον δεν περιλαμβάνουν ενδείξεις για την έναρξη της εκάστοτε χρονικής περιόδου τιμολογήσεως.

26 — Βλ., για την περίπτωση αυτή, απόφαση Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Βλ. σημεία 37 και 38 ανωτέρω.

Β — *Επί του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου*

72. Κατά δεύτερον, πρέπει εν συνεχεία να διευκρινιστούν οι επιπτώσεις που έχει η διαπίστωση ότι κάποιο τιμολόγιο δεν περιλαμβάνει όλες τις απαιτούμενες ενδείξεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας ΦΠΑ, επί της δυνατότητας προβολής του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου από τον λήπτη του τιμολογίου.

73. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί ιδίως να διευκρινισθεί αν αρκεί για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου ότι ο λήπτης του τιμολογίου, ο οποίος ζητεί την έκπτωση φόρου, συμπληρώνει τις πληροφορίες που λείπουν από το τιμολόγιο με την προσκόμιση άλλων εγγράφων. Οι φορολογικές αρχές έχουν, βάσει της πορτογαλικής νομοθεσίας, τη δυνατότητα να ζητούν την προσκόμιση πρόσθετων πληροφοριών από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος προβάλλει δικαίωμα εκπτώσεως φόρου. Πράγματι, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσκόμισε τέτοιες συμπληρωματικές πληροφορίες στις πορτογαλικές φορολογικές αρχές.

74. Από την έκθεση των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης από το αιτούν δικαστήριο αντιλαμβάνομαι πως στην υπό κρίση υπόθεση πληρούνται όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου κατ' άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Μόνο το τιμολόγιο δεν πληροί τις νόμιμες προϋποθέσεις. Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν η προβολή του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου μπορεί να καθίσταται αδύνατη εκ του λόγου και μόνον ότι το τιμολόγιο δεν περιλαμβάνει όλες τις υποχρεωτικές ενδείξεις κατ' άρθρο 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας ΦΠΑ.

1. Προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου

75. Για να απαντηθεί το ανωτέρω ερώτημα απαιτείται ερμηνεία του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου. Κατά τη διάταξη αυτή, για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως κατ' άρθρο 168, στοιχείο α', ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει «να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236».

76. Το γράμμα της νομοθετικής ρυθμίσεως είναι σαφές. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει τιμολόγιο το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, έχει μεν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α', πλην όμως, βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, δεν δύναται να το *ασκήσει* ενόσω δεν κατέχει τιμολόγιο το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ.

77. Η αυστηρή αυτή προϋπόθεση της κατοχής νομίμως συνταχθέντος τιμολογίου για την άσκηση του δικαιώματος της εκπτώσεως φόρου υπογραμμίζεται, από συστηματικής απόψεως, με το άρθρο 181 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατ' άρθρο 168, στοιχείο γ'. Για να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει επίσης, βάσει του άρθρου 178, στοιχείο γ', «να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236». Πάντως, κατά το άρθρο 181 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγήσουν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου σε υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι δεν διαθέτουν τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236. Αντιθέτως, για την άσκηση εκπτώσεως φόρου όσον αφορά εξ επαχθούς αιτίας παρεχόμενες υπηρεσίες, όπως συντρέχει εν προκειμένω, δεν υπάρχει τέτοια διάταξη. Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, όπου τίθεται ζήτημα εφαρμογής του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, η νομοθεσία της Ένωσης δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει τιμολόγιο το οποίο είναι νομίμως συνταχθέν κατά την έννοια του άρθρου 226.

78. Η θεμελιώδης αυτή αναγκαιότητα κατοχής νομίμως συνταχθέντος τιμολογίου για την άσκηση δικαιώματος εκπτώσεως φόρου σε περίπτωση εξ επαχθούς αιτίας παροχής υπηρεσιών επιβεβαιώνεται άλλωστε και στη νομολογία του Δικαστηρίου.

79. Καταρχάς, η περίπτωση ελλιπούς τιμολογίου πρέπει να διακριθεί από την παραβίαση λοιπών τυπικών υποχρεώσεων, οι οποίες κατά τη νομολογία δεν ασκούν επίδραση στο δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, όπως επί παραδείγματι η μη εγγραφή του παρέχοντος [28] ή του λήπτη της παροχής [29] στα μητρώα των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ ή η μη εκπλήρωση υποχρεώσεων συμβατότητας [30]. Για τις περιπτώσεις τέτοιων τυπικών υποχρεώσεων δεν υπάρχει διάταξη όπως αυτή του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ που να θέτει την κατοχή νομίμως συνταχθέντος τιμολογίου ως όρο για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου.

80. Για τις τυπικές υποχρεώσεις που αφορούν τιμολόγια υπάρχει επομένως ιδιαίτερο νομικό καθεστώς. Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο εξαρτά, κατά πάγια νομολογία του, την προβολή του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου από το αν το τιμολόγιο περιλαμβάνει τις κατ' άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ υποχρεωτικές ενδείξεις [31]. Τα κράτη μέλη δεν δύνανται όμως να εξαρτήσουν τη δυνατότητα προβολής του ως άνω δικαιώματος από *περαιτέρω* προϋποθέσεις σχετικά με το περιεχόμενο των τιμολογίων οι οποίες δεν προβλέπονται καθόλου στην οδηγία ΦΠΑ [32].

81. Το Δικαστήριο έχει τονίσει βεβαίως σε διάφορες αποφάσεις του, με αντικείμενο περιπτώσεις ορισμένων συναλλαγών που υπόκεινται στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ότι η απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις [33], και χαρακτήρισε, στο πλαίσιο αυτό, εν μέρει ακόμη και τις ενδείξεις των τιμολογίων ως ασήμαντες τυπικές προϋποθέσεις [34].

82. Η εν λόγω νομολογία δεν μπορεί ωστόσο να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση. Αφενός, το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως αποτελεί ειδική περίπτωση κατά την οποία ο λήπτης της παροχής είναι υπόχρεος του φόρου *και* ταυτοχρόνως δύναται να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου. Όταν όμως η υποχρέωση καταβολής του φόρου και η έκπτωση φόρου συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, τα τιμολόγια δεν μπορούν να επιτελέσουν παρόμοιες λειτουργίες όπως αυτές που εκτέθηκαν για την υπό κρίση υπόθεση [35]. Αφετέρου, στις παλαιότερες υποθέσεις επί των οποίων αποφάνθηκε το Δικαστήριο, για να μπορέσει ο υποκείμενος στον φόρο να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, όφειλε, βάσει της νομοθεσίας της Ένωσης, μόνο «να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος» [36]. Η νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ επομένως δεν όρισε για τις εν λόγω περιπτώσεις του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως ότι η κατοχή νομίμως συνταχθέντος τιμολογίου αποτελεί προϋπόθεση ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου.

28 — Αποφάσεις Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψη 36), και PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 40).

29 — Αποφάσεις Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψεις 42 έως 51), καθώς και Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 58 έως 61).

30 — Απόφαση Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 63 έως 72).

31 — Αποφάσεις Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 47) και PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 40)· βλ. επί του προγενέστερου νομικού καθεστώτος, επίσης απόφαση Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψεις 25 έως 36).

32 — Αποφάσεις Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 42), και Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψη 51).

33 — Αποφάσεις Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 71), και Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 35)· βλ. ήδη την απόφαση Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 51).

34 — Βλ. αποφάσεις Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψεις 39 έως 46), και Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 38 έως 42).

35 — Βλ. σημεία 32 έως 57 ανωτέρω.

36 — Βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας και του άρθρου 178, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ.

83. Το γεγονός ότι το Δικαστήριο σε μία μεμονωμένη περίπτωση, ήτοι στην απόφαση Polski Trawertyn, εφάρμοσε εντούτοις την προεκτεθείσα νομολογία, η οποία έχει ως αντικείμενο αποκλειστικώς την ειδική περίπτωση του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, επίσης σε σχέση με το εν προκειμένω εφαρμοστέο στοιχείο α' του άρθρου 178 της οδηγίας ΦΠΑ [37], είναι άνευ σημασίας για την υπό κρίση υπόθεση.

84. Ο λόγος είναι ότι το Δικαστήριο επικεντρώθηκε σε εκείνη την απόφαση προδήλως στη διαπίστωση ότι, σε περίπτωση διαδοχής, η αναγραφή στο τιμολόγιο των στοιχείων του αρχικού δικαιούχου δεν εμποδίζει το δικαίωμα του διαδόχου στην έκπτωση φόρου [38]. Επομένως, στην εν λόγω περίπτωση, μια υπαρκτή αλλά ανακριβής ένδειξη στο τιμολόγιο δεν μπορούσε να θέσει εν αμφιβόλω τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου κατ' άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

85. Η υπό κρίση υπόθεση όμως έχει ως αντικείμενο όχι κάποια ανακριβή ένδειξη, αλλά την πλήρη απουσία υποχρεωτικών ενδείξεων από το τιμολόγιο. Είναι διαφορετική η περίπτωση κατά την οποία ενδείξεις, οι οποίες είναι υποχρεωτικές κατά το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν υπάρχουν καθόλου ή δεν υπάρχουν σε επαρκή έκταση, από την περίπτωση που υπάρχουν, αλλά είναι ανακριβείς [39]. Στην πρώτη περίπτωση, οι προϋποθέσεις του άρθρου 178, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν πληρούνται ούτε έστω τυπικώς.

86. Επιπλέον, μόνον η συσταλτική ερμηνεία της αποφάσεως Polski Trawertyn μπορεί να αποτρέψει αντίφαση με την προεκτεθείσα πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου, απαιτείται η κατοχή τιμολογίου το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ [40].

87. Επομένως, βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, το γεγονός ότι στην υπό κρίση υπόθεση τα τιμολόγια δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας ΦΠΑ εμποδίζει καταρχήν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου. Συνεπώς, προκειμένου σε τέτοια περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο να ασκήσει το δικαίωμά του στην έκπτωση φόρου θα πρέπει να ζητήσει από τον εκδότη του τιμολογίου να εκδώσει διορθωμένο τιμολόγιο [41].

2. Συμπλήρωση με προσκόμιση περαιτέρω πληροφοριών

88. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, τίθεται το ζήτημα αν η προσκόμιση συμπληρωματικών πληροφοριών στο πλαίσιο υπηρεσιακού ελέγχου μπορεί να αναπληρώσει τις ενδείξεις που απουσιάζουν από το τιμολόγιο.

Τιμολόγιο που απαρτίζεται από περισσότερα έγγραφα

89. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται καταρχάς η δυνατότητα να αποτελέσουν τα συμπληρωματικώς προσκομισθέντα έγγραφα μέρος του ίδιου του τιμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ.

37 — Απόφαση Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 43).

38 — Βλ. την απόφαση Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 46) με παραπομπή στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, σημείο 72).

39 — Βλ. επί της τελευταίας περιπτώσεως επίσης, αφενός, την απόφαση Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψεις 31 και 32), και, αφετέρου, τη διάταξη Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, σκέψη 42).

40 — Βλ. σημείο 80 ανωτέρω.

41 — Αποφάσεις Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψεις 43 και 44), και Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 34).

90. Συγκεκριμένα, από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνάγεται ότι τα τιμολόγια πρέπει να αποτελούνται από ένα μοναδικό έγγραφο. Βάσει του νομικού ορισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 218 της οδηγίας ΦΠΑ, ως τιμολόγια νοούνται «όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή», εφόσον πληρούν τους όρους που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 για την «τιμολόγηση». Ο ορισμός αυτός δεν αποκλείει τη δυνατότητα να απαρτίζονται τα τιμολόγια από περισσότερα του ενός έγγραφα.

91. Πάντως, στις περιπτώσεις που τα τιμολόγια απαρτίζονται από περισσότερα του ενός έγγραφα θα πρέπει το ένα έγγραφο να αναφέρεται επαρκώς στο περιεχόμενο του άλλου εγγράφου. Τούτο προκύπτει από την κατ' αναλογία εφαρμογή του άρθρου 219 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, «κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητος στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο». Εάν λοιπόν το περιεχόμενο του τιμολογίου προκύπτει από περισσότερα του ενός έγγραφα, πρέπει τουλάχιστον το ένα έγγραφο να παραπέμπει επαρκώς στο άλλο. Σε διαφορετική περίπτωση, το περιεχόμενο του τιμολογίου δεν θα προκύπτει από το ίδιο, αλλά θα βασίζεται αποκλειστικώς στους ισχυρισμούς του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος υποστηρίζει ότι τα δύο έγγραφα συνδέονται μεταξύ τους. Στην περίπτωση αυτή όμως τα έγγραφα δεν θα επιτελούν τις προεκτεθείσες ελεγκτικές λειτουργίες των τιμολογίων [42].

92. Με βάση τα ανωτέρω, θα πρέπει το αιτούν δικαστήριο στη διαφορά της κύριας δίκης να εξετάσει, ενδεχομένως, κατά πόσον τα έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα στο πλαίσιο του υπηρεσιακού ελέγχου, εφόσον προέρχονται επίσης από τον εκδότη των τιμολογίων, μπορούν να λογιστούν ως τμήμα του εκάστοτε τιμολογίου.

Αρχή της αναλογικότητας

93. Σε περίπτωση, ωστόσο, που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι τα συμπληρωματικώς προσκομισθέντα έγγραφα δεν λογίζονται ως τμήμα των τιμολογίων κατά την έννοια του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, τίθεται το ζήτημα αν το περιεχόμενο των υπό κρίση ατελών τιμολογίων μπορεί παρά ταύτα να συμπληρωθεί με λοιπές πληροφορίες, ώστε να είναι δυνατή η προβολή δικαιώματος εκπτώσεως φόρου.

94. Μολονότι, όπως διαπιστώθηκε ανωτέρω, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, καταρχήν δεν επιτρέπει την έκπτωση φόρου χωρίς την κατοχή νομίμως συνταχθέντος τιμολογίου, με αποτέλεσμα οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι θέλουν να προβάλουν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου να πρέπει πρώτα να λάβουν διορθωμένο τιμολόγιο από τον εκδότη [43], εντούτοις πρέπει, κατά την ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως, να τηρηθεί επίσης και η αρχή της αναλογικότητας [44]. Η αρχή αυτή επιτάσσει τα θεσμικά όργανα της Ένωσης να μην υπερβαίνουν με τις ρυθμίσεις που θεσπίζουν τα όρια του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση [45].

95. Εφόσον, σε περιπτώσεις όπως η εν προκειμένω επίμαχη, δεν αμφισβητείται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ συντρέχουν λόγω των συμπληρωματικών πληροφοριών που προσκομίστηκαν, τότε πρέπει η πρόσθετη προϋπόθεση του άρθρου 178, στοιχείο α', περί κατοχής τιμολογίου το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 να εξυπηρετεί επιπλέον ορισμένο σκοπό και να μην προκαλεί υπερβολική επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο.

42 — Βλ. σημεία 32 έως 57 ανωτέρω.

43 — Βλ. σημείο 87 ανωτέρω.

44 — Βλ., όσον αφορά την αρχή της σύμφωνης με το πρωτογενές δίκαιο ερμηνείας, τις αποφάσεις Sturgeon κ.λπ. (C-402/07 και C-432/07, EU:C:2009:716, σκέψη 48), Χατζή (C-149/10, EU:C:2010:534, σκέψη 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 32), και Επιτροπή κατά Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, σκέψη 40).

45 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Omega Air κ.λπ. (C-27/00 και C-122/00, EU:C:2002:161, σκέψη 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, σκέψη 45), και Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, σκέψη 29).

96. Καταρχάς, διαπιστώνεται ότι, στις περιπτώσεις που δεν αμφισβητείται πλέον ότι συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της εκπτώσεως φόρου, η ελεγκτική λειτουργία που επιτελούν τα τιμολόγια καθίσταται προδήλως περιττή καθόσον τα τιμολόγια εξυπηρετούν ακριβώς τον έλεγχο περί της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως φόρου[46]. Στο πλαίσιο αυτό, είναι επομένως αντίθετο με την αρχή της αναλογικότητας το να ζητείται από υποκείμενο σε φόρο, ο οποίος προβάλλει το δικαίωμά του στην έκπτωση φόρου, να μεριμνήσει για τη συμπλήρωση του τιμολογίου από τον εκδότη του.

97. Εντούτοις, όπως προεκτέθηκε, τα τιμολόγια εξυπηρετούν επίσης τον σκοπό του ελέγχου καταβολής του αναλογούντος φόρου από τον εκδότη τους[47]. Στην κατοχή του εκδότη βρίσκεται στην υπό κρίση υπόθεση μόνο το αντίγραφο ενός τιμολογίου το οποίο δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, τα τιμολόγια, και ιδίως τα διορθωτικά τους, επιτελούν μία ακόμη ελεγκτική λειτουργία. Συγκεκριμένα, αφενός, παροτρύνεται και ο ίδιος ο εκδότης του τιμολογίου, μέσω της παρακλήσεως του λήπτη του τιμολογίου για διόρθωση του τιμολογίου, να ελέγξει αν υπολόγισε ορθώς τον φόρο για την τιμολογηθείσα παροχή. Αφετέρου, λόγω της διορθώσεως του τιμολογίου αποκτούν και οι αρμόδιες για τον εκδότη του τιμολογίου φορολογικές αρχές καλύτερη βάση ελέγχου περί του αν ο εκδότης υπολόγισε ορθώς τον φόρο για την παροχή του.

98. Λαμβανομένης υπόψη της ως άνω ελεγκτικής λειτουργίας των τιμολογίων σε σχέση με τον εκδότη τους, είναι επομένως καταρχήν σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας, ακόμη και σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, να πρέπει οι υποκείμενοι στον φόρο να μεριμνήσουν για τη διόρθωση των τιμολογίων από τους αντισυμβαλλομένους τους προκειμένου να δύνανται να προβάλουν το δικαίωμά τους στην έκπτωση φόρου. Τούτο ισχύει οπωσδήποτε τουλάχιστον στην περίπτωση που η εν λόγω υποχρέωση διορθώσεως δεν έχει ως αποτέλεσμα τη διαφοροποίηση του περιεχομένου του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου. Το συμπέρασμα θα μπορούσε να είναι να κριθεί διαφορετικό αν το Δικαστήριο, σε παραλλήλως εκκρεμή διαφορά[48], κατέληγε ότι η διόρθωση του τιμολογίου μπορεί επίσης —prima facie αντίθετα προς το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ— να έχει ως αποτέλεσμα γέννηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου[49] σε συγκεκριμένο χρόνο. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, μπορεί εντούτοις να προκύψει μια εξαίρεση από την υποχρέωση διορθώσεως του τιμολογίου προκειμένου να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, στην περίπτωση που η διόρθωση του τιμολογίου δεν μπορεί πλέον να επιτελέσει τη λειτουργία του ελέγχου του εκδότη του. Τούτο πρέπει ιδίως να γίνει δεκτό ότι συντρέχει στις περιπτώσεις που η εταιρία που εξέδωσε το τιμολόγιο έχει ήδη λυθεί λόγω ελλείψεως περιουσιακών στοιχείων. Σε τέτοιες περιπτώσεις είναι περιττός ο έλεγχος καταβολής του αναλογούντος φόρου από τον εκδότη του τιμολογίου. Τυχόν επιμονή σε μια άνευ νοήματος διόρθωση θα ήταν εν προκειμένω αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας[50].

99. Κατά πόσον ισχύει το ίδιο επίσης και στην περίπτωση που ο εκδότης του τιμολογίου αρνείται να προβεί στη διόρθωση δεν είναι αναγκαίο να απαντηθεί στην υπό κρίση υπόθεση.

100. Βάσει όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι συντρέχουν τέτοιου είδους εξαιρετικές περιστάσεις. Συνεπώς, δεν παραβιάζεται εν προκειμένω η αρχή της αναλογικότητας με το να ζητείται από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ως όρος προβολής του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου, να μεριμνήσει για τη διόρθωση των τιμολογίων από τον εκδότη, προκειμένου αυτά να πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ.

46 — Βλ. σημεία 46 έως 57 ανωτέρω.

47 — Βλ. σημεία 32 έως 45 ανωτέρω.

48 — Υπόθεση Senatex (C-518/14· ΕΕ 2015, C 34, σ. 12).

49 — Επί παραδείγματι βάσει των αρμοδιοτήτων που απονέμονται στα κράτη μέλη με τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας ΦΠΑ.

50 — Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρούν οι σκέψεις της αποφάσεως Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), διότι η υπόθεση εκείνη είχε ως αντικείμενο μόνον εκ πρώτης όψεως την επίδραση των σφαλμάτων των τιμολογίων, ενώ στην πραγματικότητα αφορούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της εκπτώσεως φόρου.

3. Συμπέρασμα

101. Επομένως, συμπεραίνεται ότι, βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, η προσκόμιση από τον λήπτη τιμολογίου, ο οποίος ζητεί την έκπτωση φόρου, συμπληρωματικών πληροφοριών για την αναπλήρωση των ενδείξεων που λείπουν από το τιμολόγιο καταρχήν δεν αρκεί για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου, εφόσον δεν πρόκειται για έγγραφα που αποτελούν τα ίδια τμήμα του τιμολογίου. Διαφορετική είναι η απάντηση στην περίπτωση που η διόρθωση του τιμολογίου δεν μπορεί πλέον να επιτελέσει την ελεγκτική της λειτουργία ως προς τον εκδότη του τιμολογίου.

VI – Πρόταση

102. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Tribunal Arbitral Tributário ως εξής:

1. Τιμολόγια τα οποία περιλαμβάνουν ως ένδειξη του είδους της παρασχεθείσας υπηρεσίας μόνο την αναγραφή «παροχή νομικών υπηρεσιών» πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει, κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης, διαφορετική μεταχείριση ορισμένων νομικών υπηρεσιών όσον αφορά τον εφαρμοζόμενο συντελεστή ΦΠΑ.

2. Τιμολόγια τα οποία περιλαμβάνουν ως ένδειξη της εκτάσεως της παρασχεθείσας υπηρεσίας μόνο την αναγραφή «παροχή νομικών υπηρεσιών από συγκεκριμένη ημερομηνία έως σήμερα» ή «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί έως σήμερα» δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

3. Τιμολόγια τα οποία περιλαμβάνουν ως ένδειξη της ημερομηνίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας μόνο την αναγραφή «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί έως σήμερα» δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

4. Βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, η προσκόμιση από τον λήπτη τιμολογίου, ο οποίος ζητεί την έκπτωση φόρου, συμπληρωματικών πληροφοριών για την αναπλήρωση των ενδείξεων που λείπουν από το τιμολόγιο κατά παράβαση του άρθρου 226, σημεία 6 ή 7, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καταρχήν δεν αρκεί για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου, εφόσον δεν πρόκειται για έγγραφα που λογίζονται ότι αποτελούν τα ίδια τμήμα του τιμολογίου. Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατή η προβολή του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου χωρίς να γίνει διόρθωση του τιμολογίου εφόσον η διόρθωση ούτως ή άλλως δεν μπορεί πλέον να επιτελέσει την ελεγκτική της λειτουργία όσον αφορά τον εκδότη του τιμολογίου.