ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 15ης Σεπτεμβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 178, στοιχείο α′ — Δικαίωμα εκπτώσεως — Όροι ασκήσεως — Άρθρο 226, σημεία 6 και 7 — Στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικώς στο τιμολόγιο — Εύρος και είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών — Ημερομηνία κατά την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες»

Στην υπόθεση C-516/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων (κέντρο διαιτησίας διοικητικών διαφορών), Πορτογαλία] με απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, K. Λυκούργο, E. Juhász, C. Vajda (εισηγητή) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Ιανουαρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, εκπροσωπούμενη από τον P. Braz, advogado,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires, καθώς και από την A. Cunha,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον P. Guerra e Andrade,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 18ης Φεβρουαρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 178, στοιχείο α′, και του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (στο εξής: Barlis) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής υπηρεσίας, Πορτογαλία), σχετικά με την εκ μέρους της δεύτερης απόρριψη του αιτήματος περί εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών, τον οποίο κατέβαλε η Barlis ως αποδέκτρια νομικών υπηρεσιών που παρέσχε δικηγορικό γραφείο, για τον λόγο ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε το γραφείο αυτό δεν πληρούν τις τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών, εκτός από αυτές που αποτελούν το αντικείμενο εκμίσθωσης αγαθών για ορισμένη περίοδο ή πώλησης αγαθών με δόσεις που αναφέρονται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β′, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων, στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές.»

4 Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής:

«Στον 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·

[...]».

5 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας ορίζει 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·

[...]».

6 Το άρθρο 219 της ιδίας οδηγίας ορίζει ότι εξομοιώνεται με τιμολόγιο κάθε έγγραφο ή μήνυμα με το οποίο τροποποιείται το αρχικό τιμολόγιο και το οποίο παραπέμπει ειδικώς και άνευ αμφισημίας στο αρχικό τιμολόγιο.

7 Κατά το άρθρο 220 της οδηγίας 2006/112:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[...]».

8 Το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι:

«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,

[...]».

9 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

10 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 36, παράγραφος 5, στοιχείο b, του código do IVA (κώδικα ΦΠΑ) ορίζει ότι τα τιμολόγια πρέπει να μνημονεύουν «τη συνήθη ονομασία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, προσδιορίζοντας επακριβώς τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή».

11 Δικαίωμα εκπτώσεως του αναγραφομένου στο τιμολόγιο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 2, στοιχείο a, και παράγραφος 6, του κώδικα ΦΠΑ, υφίσταται μόνον εφόσον το τιμολόγιο πληροί, μεταξύ άλλων, τις προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στην προμνημονευθείσα διάταξη του άρθρου 36 του εν λόγω κώδικα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Η Barlis, η οποία εδρεύει στη Λισσαβώνα (Πορτογαλία), εκμεταλλεύεται ξενοδοχεία εντός των οποίων λειτουργούν και εστιατόρια.

13 Από το 2008 έως το 2010, η Barlis έτυχε της παροχής νομικών υπηρεσιών εκ μέρους δικηγορικής εταιρίας (στο εξής: επίμαχες νομικές υπηρεσίες), για τις οποίες εκδόθηκαν τέσσερα τιμολόγια, στα οποία οι παρασχεθείσες υπηρεσίες περιγράφονταν ως ακολούθως:

— τιμολόγιο αριθ. 02170/2008 της 26ης Αυγούστου 2008: «παροχή νομικών υπηρεσιών από της 1ης Δεκεμβρίου 2007 μέχρι σήμερα»·

— τιμολόγιο αριθ. 32100478 της 17ης Δεκεμβρίου 2008: «αμοιβή για την παροχή νομικών υπηρεσιών από τον Ιούνιο μέχρι σήμερα»·

— τιμολόγιο αριθ. 32101181 της 29ης Απριλίου 2009: «αμοιβή για νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα», και

— τιμολόγιο αριθ. 32104126 της 2ας Ιουνίου 2010: «αμοιβή για την παροχή νομικών υπηρεσιών από 1ης Νοεμβρίου 2009 μέχρι σήμερα».

14 Η Barlis άσκησε το δικαίωμά της εκπτώσεως του αναγραφομένου στα τιμολόγια αυτά ΦΠΑ.

15 Κατόπιν αιτήματος για την απόδοση του ΦΠΑ, το οποίο υπέβαλε η Barlis, οι αρμόδιες αρχές κίνησαν διαδικασίες ελέγχου για τα έτη 2008 έως 2011. Κατά το πέρας των ελέγχων αυτών, οι εν λόγω αρχές έκριναν ότι η Barlis δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του σχετικού με τις επίμαχες νομικές υπηρεσίες ΦΠΑ, για τον λόγο ότι οι περιγραφές που αναγράφονταν στα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία είχαν εκδώσει οι δικηγόροι της Barlis, ήταν πλημμελείς. Ως εκ τούτου, οι αρχές αυτές πρότειναν διορθώσεις του ΦΠΑ ύψους 8 689,49 ευρώ, οι οποίες αντιστοιχούσαν στα ποσά του ΦΠΑ που είχαν εκπέσει λόγω της παροχής αυτών των νομικών υπηρεσιών.

16 Η Barlis ενημερώθηκε για τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμά της προηγούμενης ακροάσεως και προσκόμισε συμπληρωματικά έγγραφα τα οποία περιείχαν αναλυτικότερη περιγραφή των επίμαχων νομικών υπηρεσιών.

17 Εντούτοις, οι αρμόδιες αρχές επέμειναν στις προταθείσες διορθώσεις, λόγω του πλημμελούς χαρακτήρα των επίμαχων τιμολογίων. Κατά τις αρχές αυτές, η πλημμέλεια αυτή ως προς την τήρηση των προβλεπόμενων εκ του νόμου τυπικών προϋποθέσεων δεν αίρεται με την προσκόμιση συμπληρωματικών εγγράφων τα οποία μνημονεύουν τα ελλείποντα στοιχεία, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για «έγγραφα ισοδύναμα» των τιμολογίων. Συγκεκριμένα, τα «ισοδύναμα έγγραφα» αυτά πρέπει να πληρούν αφεαυτών όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 36, παράγραφος 5, του κώδικα ΦΠΑ, κάτι που δεν συμβαίνει στην περίπτωση ενός απλού συμπληρωματικού εγγράφου.

18 Στις 31 Μαΐου 2013, η Barlis άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2013, για τον λόγο ότι η ένδειξη «νομικές υπηρεσίες», η οποία αναγραφόταν στα επίμαχα τιμολόγια, δεν πληρούσε τις απαιτήσεις του

άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 ούτε και εκείνες των εθνικών διατάξεων που θέτουν σε εφαρμογή την εν λόγω οδηγία, δεδομένου ότι η ένδειξη αυτή δεν παραθέτει αναλυτικώς ούτε τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ούτε τις μοναδιαίες ή τις συνολικές ποσότητές τους.

19 Κατόπιν της απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής της, η Barlis ζήτησε, στις 30 Δεκεμβρίου 2013, τη σύσταση μονομελούς διαιτητικού δικαστηρίου.

20 Επιληφθέν της υποθέσεως στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο, συγκεκριμένα δε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων (κέντρο διαιτησίας διοικητικών διαφορών), Πορτογαλία], επισημαίνει ότι σε αυτό απόκειται να αποφανθεί αν τα στοιχεία που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 36, παράγραφος 5, στοιχείο b, του κώδικα ΦΠΑ, κατά το οποίο τα τιμολόγια πρέπει να μνημονεύουν «τη συνήθη ονομασία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, προσδιορίζοντας επακριβώς τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή».

21 Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει, εντούτοις, ότι η ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας πρέπει να είναι σύμφωνη με το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, το οποίο απαριθμεί περιοριστικώς τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στα τιμολόγια τα οποία εκδίδονται όσον αφορά τον ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων καταλέγονται, κατά το σημείο 6 της διατάξεως αυτής, η «ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή [το εύρος] και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών».

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων (κέντρο διαιτησίας διοικητικών διαφορών)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δύναται, κατά την προσήκουσα ερμηνεία του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας [2006/112], [η φορολογική και τελωνειακή υπηρεσία] [...] να κρίνει πλημμελές το περιεχόμενο τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται η ένδειξη “παροχή νομικών υπηρεσιών από συγκεκριμένη ημερομηνία μέχρι σήμερα” ή απλώς “νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα”, μολονότι η εν λόγω αρχή δύναται, βάσει της αρχής της συνεργασίας, να λάβει τις συμπληρωματικές πληροφορίες που κρίνει αναγκαίες προκειμένου να διακριβώσει την ύπαρξη και τα λεπτομερή χαρακτηριστικά γνωρίσματα των συναλλαγών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

23 Καταρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι το προδικαστικό ερώτημα αφορά ρητώς μόνον το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112. Προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που θα καταστήσει δυνατή την εκ μέρους του επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, πρέπει, πάντως, να περιληφθεί στην απαιτούμενη ανάλυση και το άρθρο 178, στοιχείο α′, καθώς και το άρθρο 226, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112. Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι αποστολή του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες είναι απαραίτητες για τα εθνικά δικαστήρια προκειμένου αυτά να αποφαίνονται επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία οι διατάξεις αυτές δεν μνημονεύονται ρητώς στα ερωτήματα που του υποβάλλουν τα εν λόγω δικαστήρια (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Abcur, C-544/13 και C-545/13, EU:C:2015:481, σκέψη 33).

24 Το υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα περιλαμβάνει δύο μέρη, τα οποία πρέπει να εξετασθούν χωριστά. Με το πρώτο μέρος του ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ’ ουσίαν, αν το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφονται απλώς τα στοιχεία «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα» ή «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα», όπως τα επίμαχα στην

υπόθεση της κύριας δίκης, είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις που διαλαμβάνονται στα σημεία 6 και 7 του άρθρου αυτού. Με το δεύτερο μέρος του ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να απορρίψουν αίτημα εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο που δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής, μολονότι οι αρχές αυτές έχουν στη διάθεσή τους όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

Επί του πρώτου μέρους του ερωτήματος, σχετικά με την τήρηση του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112

25 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι με το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 διευκρινίζεται ότι, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων της οδηγίας αυτής, μόνον τα στοιχεία που μνημονεύονται στο άρθρο αυτό αναγράφονται υποχρεωτικώς, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 220 της εν λόγω οδηγίας. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων, οι οποίες δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 (βλ., σχετικώς, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψεις 40 και 41).

26 Πρώτον, το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 επιτάσσει να μνημονεύεται στο τιμολόγιο το εύρος και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Από το γράμμα της διατάξεως αυτής συνάγεται ότι πρέπει υποχρεωτικώς να διευκρινίζεται το εύρος και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, χωρίς, πάντως, να διευκρινίζεται ότι είναι απαραίτητο να περιγράφονται εξαντλητικώς οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ειδικώς.

27 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 30, 32 και 46 των προτάσεών της, τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το ζήτημα αν τιμολόγια, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, πληρούν τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να εξετασθεί με γνώμονα τον σκοπό αυτό.

28 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, μολονότι τα επίμαχα τιμολόγια χαρακτηρίζουν τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ως «νομικές υπηρεσίες», εντούτοις, όπως επισήμανε η Πορτογαλική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, η έννοια αυτή καλύπτει την παροχή ενός ευρύτατου συνόλου υπηρεσιών, ιδίως δε εκείνων που δεν εμπίπτουν κατ' ανάγκη στην οικονομική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, η ένδειξη «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα» ή «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα» δεν προσδιορίζει, κατά τα φαινόμενα, κατά τρόπο αρκούντως αναλυτικό το είδος των επίμαχων υπηρεσιών. Επιπλέον, η ένδειξη αυτή είναι τόσο γενική που δεν καθιστά σαφές, κατά τα φαινόμενα, το εύρος των παρασχεθεισών υπηρεσιών, για τους λόγους που επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 60 έως 63 των προτάσεών της. Ως εκ τούτου, η ένδειξη αυτή δεν πληροί, καταρχήν, τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112, στοιχείο του οποίου η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

29 Δεύτερον, το άρθρο 226, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112 επιτάσσει να αναγράφεται στο τιμολόγιο η ημερομηνία της παροχής ή της ολοκληρώσεως της παροχής των υπηρεσιών.

30 Και αυτή η απαίτηση πρέπει να ερμηνεύεται με γνώμονα τον σκοπό του οποίου η επίτευξη επιδιώκεται με την επιβολή της αναγραφής υποχρεωτικών ενδείξεων στο τιμολόγιο, όπως προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, ο οποίος, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, συνίσταται στο να καταστήσει δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του

οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Προς τούτο, η ημερομηνία παροχής των υπηρεσιών τις οποίες αφορά το εν λόγω τιμολόγιο καθιστά δυνατό τον έλεγχο του χρόνου επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και, επομένως, τον προσδιορισμό των φορολογικών διατάξεων οι οποίες, όσον αφορά το χρονικό πεδίο εφαρμογής, πρέπει να εφαρμοσθούν στην πράξη την οποία αφορά το έγγραφο αυτό.

31 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι νομικές υπηρεσίες για την παροχή των οποίων εκδόθηκαν τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης τιμολόγια συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές. Το άρθρο 64 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι η παροχή τέτοιων υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται κατά τη λήξη των χρονικών διαστημάτων τα οποία αφορούν αυτές οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές. Ως εκ τούτου, προκειμένου να πληρούνται όσα επιτάσσει το άρθρο 226, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112, απαιτείται τα χρονικά διαστήματα αυτά να μνημονεύονται στα τιμολόγια που αφορούν τέτοιες παροχές.

32 Επισημαίνεται, συναφώς, ότι τα επίμαχα τιμολόγια που αφορούν την «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα» προσδιορίζουν κατά τα φαινόμενα το χρονικό διάστημα των τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού. Αντιθέτως, σε ένα από τα επίμαχα τιμολόγια αναγράφεται απλώς η ένδειξη «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα». Στο τιμολόγιο αυτό δεν μνημονεύεται η ημερομηνία ενάρξεως του επίμαχου χρονικού διαστήματος, οπότε αυτό δεν καθιστά, επομένως, δυνατό τον προσδιορισμό του χρονικού διαστήματος το οποίο αφορούν οι επίμαχες τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού.

33 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται απλώς η ένδειξη «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα», χωρίς ουδόλως να διευκρινίζεται η ημερομηνία ενάρξεως του χρονικού διαστήματος το οποίο αφορούν οι επίμαχες τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού, δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112.

34 Απόκειται, πάντως, στο αιτούν δικαστήριο, σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστώσει ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν πληρούν τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής, να διακριβώσει αν τα συμπληρωματικά έγγραφα που προσκόμισε η Barlis περιέχουν αναλυτικότερη περιγραφή των επίμαχων στην κύρια δίκη νομικών υπηρεσιών και μπορούν να εξομοιωθούν με τιμολόγιο βάσει του άρθρου 219 της εν λόγω οδηγίας, ως έγγραφα που τροποποιούν το αρχικό τιμολόγιο και παραπέμπουν σε αυτό ειδικώς και άνευ αμφισημίας.

35 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο μέρος του υποβληθέντος ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα», όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν πληρούν, καταρχήν, τις απαιτήσεις του σημείου 6 του άρθρου αυτού και ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα» δεν πληρούν, καταρχήν, τις απαιτήσεις ούτε του εν λόγω σημείου 6 ούτε εκείνες του σημείου 7 του εν λόγω άρθρου, στοιχεία των οποίων η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

Επί του δευτέρου μέρους του ερωτήματος, σχετικά με τις συνέπειες τιμολογίου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ

36 Με το δεύτερο μέρος του ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθούν οι συνέπειες της μη τηρήσεως του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ.

37 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπισθεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 23 και παρατιθέμενη νομολογία).

38 Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν επιδέχεται, καταρχήν, περιορισμό. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., σχετικώς, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ., σχετικώς, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η άσκησή του εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 1ης Μαΐου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 41, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 29).

42 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, της 1ης Μαρτίου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 43, και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 58 και 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112, σε περίπτωση κατά την οποία διαθέτει όλα τα στοιχεία για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού.

44 Συναφώς, η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται στην εξέταση αυτού καθαυτό του τιμολογίου και μόνον. Πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο. Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 219 της οδηγίας 2006/112, που εξομοιώνει με τιμολόγιο κάθε έγγραφο ή μήνυμα με το οποίο τροποποιείται το αρχικό τιμολόγιο ή το οποίο παραπέμπει ειδικώς και άνευ αμφισημίας στο τιμολόγιο αυτό.

45 Κατά συνέπεια, στην υπόθεση της κύριας δίκης, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που περιέχονται στα επίμαχα τιμολόγια και στα συμπληρωματικά έγγραφα που προσκόμισε η Barlis για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματός της εκπτώσεως του ΦΠΑ.

46 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να επισημανθεί, πρώτον, ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (βλ., σχετικώς, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψη 37). Οι φορολογικές αρχές δύνανται, επομένως, να απαιτήσουν από τον ίδιο τον φορολογούμενο τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να εκτιμήσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή ή όχι η ζητούμενη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο (βλ., σχετικώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 35).

47 Δεύτερον, πρέπει να διευκρινισθεί ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να προβλέπουν κυρώσεις σε περίπτωση μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν μέτρα προς διασφάλιση της προσήκουσας εισπράξεως του φόρου και προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρου και δεν θέτουν σε κίνδυνο την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ (βλ., σχετικώς, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).

48 Μεταξύ άλλων, το δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείει τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, πρόστιμα ή χρηματικές κυρώσεις ανάλογες της σοβαρότητας της παραβάσεως σε περίπτωση μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων (βλ., σχετικώς, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο μέρος του υποβληθέντος ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να απορρίπτουν αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει τιμολόγιο που δεν πληροί τις απαιτούμενες βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις, μολονότι οι αρχές αυτές διαθέτουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα», όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν πληρούν, καταρχήν, τις απαιτήσεις του σημείου 6 του άρθρου αυτού και ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα» δεν πληρούν, καταρχήν, τις απαιτήσεις ούτε του εν λόγω σημείου 6 ούτε εκείνες του σημείου 7 του εν λόγω άρθρου, στοιχεία των οποίων η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

Το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να απορρίπτουν αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει τιμολόγιο που δεν πληροί τις απαιτούμενες βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις, μολονότι οι αρχές αυτές διαθέτουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

(υπογραφές)