

**Processo C-108/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

27 de fevereiro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de  
Berlim-Brandenburgo, Alemanha)

**Data do despacho de reenvio:**

5 de fevereiro de 2020

**Demandante:**

HR

**Demandado:**

Finanzamt Wilmersdorf (Serviço de Finanças de Wilmersdorf)

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN – BRANDENBURG**

**DESPACHO**

*[Omissis]*

No processo

HR

demandante,

Mandatários: [...],

contra

Finanzamt Wilmersdorf

demandado,

relativo ao imposto sobre o volume de negócios de 2009 e 2010

o Finanzgericht Berlin-Brandenburg – 5.<sup>a</sup> Secção – decidiu, em 05.02.2020 [omissis]:

**I. É submetida ao Tribunal de Justiça da União Europeia – TJUE – a seguinte questão para decisão a título prejudicial:**

**Devem os artigos 167.º e 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA), ser interpretados no sentido de que se opõem a uma aplicação nacional do direito segundo a qual a dedução do imposto pago a montante deve ser recusada igualmente quando tiver sido cometida uma fraude fiscal numa fase anterior das operações, que o sujeito passivo conhecia ou tinha a obrigação de conhecer, mas na qual não participou através da operação de que era destinatário, nem tão-pouco esteve implicado, nem a incentivou ou favoreceu?**

**II. É suspensa a instância até à decisão prejudicial sobre a questão exposta em I.**

**Fundamentação:**

**I.**

1. Nos anos em questão de 2009 e 2010, a demandante geriu em colaboração com o seu marido uma empresa de comércio de bebidas por grosso em [...]. Nas suas declarações relativas ao imposto sobre o volume de negócios nos anos em questão reclamou, entre outros, impostos pagos a montante resultantes de faturas da P GmbH no montante de 993 164 euros (2009) e de 108 417,87 euros (2010). As entregas de bebidas referidas nas faturas (designadamente bebidas espirituosas e Red Bull) foram efetivamente efetuadas pela P GmbH à demandante. Os montantes das faturas foram pagos pela demandante à P GmbH e, tal como a demandante, a P GmbH lançou as vendas na sua contabilidade. Nem a demandante nem a P GmbH cometeram no âmbito da sua relação comercial qualquer fraude fiscal. As faturas da P GmbH correspondem às disposições legais dos §§ 14 e 14a da Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»). A demandante revendeu as bebidas entregues pela P GmbH sem cometer qualquer fraude fiscal no âmbito dessas vendas.
2. De acordo com duas sentenças judiciais, entretanto transitadas em julgado, proferidas em processos penais, a P GmbH adquiriu as bebidas fornecidas à demandante cometendo várias fraudes ao IVA. A matéria de facto que subjaz às verificações dos tribunais criminais é a seguinte: o marido da demandante forneceu à P GmbH, na qualidade de participante responsável em larga escala (volume de negócios global até setembro de 2010: cerca de 80 milhões de euros),

bebidas espirituosas, café e Red Bull. Não foram emitidas faturas relativas a esses fornecimentos. Em vez disso, um colaborador da P GmbH emitiu faturas falsas relativas à aquisição da mercadoria. Em seguida, a P GmbH pediu indevidamente a dedução do imposto relativamente a essas faturas. O marido da demandante colocou simultaneamente à disposição da P GmbH listas de preços e potenciais compradores da mercadoria. A mercadoria foi revendida a diversos compradores, entre os quais a demandante. A dedução de imposto a montante pedida pela P GmbH nas faturas falsas foi recusada pelo Serviço de Finanças competente após a revelação desses factos.

3. Além disso, o demandado recusou igualmente à demandante a dedução do imposto pago a montante, na medida em que os montantes do imposto se referiam a prestações a montante da P GmbH. Como fundamentação, o demandado alegou essencialmente que a demandante fez parte com a sua empresa de uma cadeia de entregas, na qual foram cometidas fraudes fiscais. A P GmbH, com a participação do marido da demandante, deduziu impostos da compra de diversas bebidas, que subsequentemente foram revendidas, entre outros, à demandante.
4. A demandante defende a opinião de que a dedução de prestações a montante da P GmbH no caso *sub judice* foi recusada indevidamente. No seu caso, estavam preenchidas as condições legais da dedução.
5. O demandado, por seu lado, é de opinião que a demandante tinha a obrigação de saber, graças à participação do seu marido, bem como ao andamento pouco habitual dos negócios, de que a sua empresa fazia parte de uma cadeia de entregas na qual foram cometidas fraudes fiscais. Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, isso justifica a recusa da dedução do imposto.

## II.

6. O Senat submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão prejudicial acima referida, ao abrigo do artigo 267.º, segundo parágrafo, conjugado com a alínea a) do primeiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

### **1. Quadro jurídico**

#### **a. Direito da União**

7. O artigo 167.º da Diretiva IVA dispõe que:  
  
«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»
8. O artigo 168.º, alínea a) da Diretiva IVA prevê que:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

9. Nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, para poder exercer o direito à dedução, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, o sujeito passivo deve satisfazer, entre outras, a seguinte condição:

«[...] possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI».

#### **b. Legislação nacional**

10. O § 15, (1), n. 1, primeira e segunda frases da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») na versão em vigor nos anos em questão dispõe:

«1) A empresa pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas por uma outra empresa para a sua atividade comercial. O direito à dedução a montante pode ser exercido na condição de a empresa possuir uma fatura emitida nos termos dos §§ 14 e 14a.

#### **2. Apreciação segundo o direito nacional e relevância da questão prejudicial para a decisão**

11. No presente litígio coloca-se a questão decisiva de saber se a dedução do imposto pago a montante relativo a prestações a montante da P GmbH deve ser recusada à demandante, porque esta tinha a obrigação de saber que tinha sido cometida uma fraude fiscal numa fase anterior das operações.

12. Os pressupostos factuais da dedução a montante, nos termos do § 15 (1), n.º 1 da UStG, relativa ao imposto incluído nas faturas da P GmbH estão reunidos.

13. Apenas é duvidoso que a recusa da dedução a montante possa ser justificada pelo facto de a demandante ter a obrigação de ter conhecimento da existência de fraudes fiscais praticadas pela P GmbH, ou seja, numa fase anterior das operações.

14. Nos anos em questão, a recusa da dedução a montante no sentido acima referido não estava prevista por lei. Todavia, a jurisprudência dos tribunais superiores – remetendo para a jurisprudência do Tribunal de Justiça – considera tal recusa

admissível, «se se demonstrar, perante elementos objetivos, que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao IVA» [omissis].

15. Nesse sentido, segundo o direito nacional, é decisiva a questão de saber se o facto de a demandante ter a obrigação de conhecer o pedido fraudulento da P GmbH de dedução do imposto a montante, implica não só a recusa da dedução do imposto a montante para a P GmbH, mas também a recusa da dedução do imposto a montante na operação posterior entre a P GmbH e a demandante. Quanto a esse ponto, a interpretação do conceito de «cadeia de entregas» é decisiva. No caso de as operações entre a P GmbH e a demandante, juntamente com a compra fraudulenta das bebidas através da P GmbH na fase anterior da transação, serem consideradas como parte de uma cadeia de entregas conjunta, a recusa da dedução do imposto a montante é correta. No caso de não existir tal cadeia de entregas, a dedução do imposto a montante deve ser concedida.

### 3. Apreciação segundo o direito da União

16. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a interpretação do conceito de «cadeia de entregas», tendo em consideração o previsto no direito da União, e sobre a questão de saber se as operações no processo principal podem ser subsumidas nesse conceito. Dado que o conceito de «cadeia de entregas» foi cunhado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito da recusa da dedução do imposto a montante, trata-se aqui de um problema de interpretação do direito da União.
17. O Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu em jurisprudência constante que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112. Assim, compete às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente. Embora tal seja o que acontece quando o próprio sujeito passivo comete uma fraude fiscal, é também o que acontece quando um sujeito passivo sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimentos, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA (v. Acórdão de 18 de maio de 2017, Litdana, C-624/15, [EU:C:2017:389], [omissis] n.º 35); Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, [EU:C:2015:719], [omissis] n.ºs 47 a 49; Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, [EU:C:2014:151], [omissis] n.º 42; Acórdão de 18 de julho de 2013, Evita K, C-78/12, [EU:C:2013:486], [omissis] n.º 41; Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C-642/11, [EU:C:2013:54], [omissis] n.º 48; Acórdão de 31 de janeiro de 2013, LVK 56, C-643/11, [EU:C:2013:55], [omissis] n.º 60; Acórdão de 6 de dezembro de 2012,

Bonik, C-285/11, [EU:C:2012:774], [omissis] n.º 41; Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11, [EU:C:2012:373], [omissis] n.º 47).

18. Segundo esses princípios de direito da União, pode ser tida em consideração a recusa da dedução do imposto a montante, relativamente ao processo principal, nos três casos seguintes:
- a própria demandante cometeu uma fraude fiscal no âmbito das entregas que lhe foram efetuadas pela P GmbH,
  - a P GmbH cometeu uma fraude ao imposto sobre o volume de negócios resultante das entregas à demandante ou
  - as operações controvertidas faziam parte de uma cadeia de entregas no seio da qual foi cometida uma fraude fiscal.

Se não se tratar de nenhum destes três casos, não é admissível a recusa da dedução do imposto a montante à demandante, independentemente de ela ter conhecimento de uma fraude fiscal cometida numa fase anterior das operações.

19. Uma vez que nem a demandante, com o seu pedido de dedução do imposto a montante respeitante às entregas de bebidas da P GmbH, nem a P GmbH como fornecedora da mercadoria, cometeram uma fraude fiscal por meio das operações controvertidas, no processo principal apenas é decisiva a questão de saber se as operações controvertidas faziam parte de uma «cadeia de entregas» no seio da qual foi cometida uma fraude fiscal.
20. O conceito de «cadeia de entregas» utilizado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, tanto quanto se sabe, não foi por este definido com mais precisão até ao presente.
21. Nessa medida, o órgão jurisdicional de reenvio considera admissível que o facto de um sujeito passivo conhecer ou ter a obrigação de conhecer uma fraude fiscal que tenha sido cometida em qualquer uma das fases anteriores da transação, conduza a uma recusa da dedução do imposto a montante. Seria esse o caso, por conseguinte, se o conceito de «cadeia de entregas» devesse ser entendido no sentido de que é suficiente que sejam executadas diversas transações subsequentes sobre o mesmo bem objeto da entrega. Uma relação ou ligação com a fraude fiscal cometida numa fase anterior da transação consiste nesse caso no facto de se tratar do mesmo objeto de entrega. No entanto, não é exigido o incentivo ou o apoio à fraude fiscal por meio da transação controvertida (por exemplo, através do encobrimento das relações de fornecimento ou coisa semelhante).
22. A secção do órgão jurisdicional de reenvio inclina-se todavia para considerar que essa interpretação do conceito de «cadeia de entregas» é demasiado ampla, à luz dos princípios de direito da União da neutralidade e da proporcionalidade.

23. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça deduz-se que a recusa da dedução do imposto a montante apenas é tida em consideração em caso de abusos e fraudes fiscais relacionados com uma cadeia de entregas, quando é precisamente da combinação específica de várias transações subsequentes que resulta o carácter fraudulento dessas operações no seu conjunto (v. Acórdão de 18 de dezembro de 2014, Italmoda, C-131/13, [EU:C:2014:2455] [omissis] n.º 67). É esse o caso quando, por exemplo, as entregas em cadeia fazem parte de um plano de conjunto que tem por objetivo dificultar o seguimento dos produtos entregues e, portanto, dificultar simultaneamente a revelação das fraudes fiscais cometidas no seio da cadeia de entregas. Entram nesse âmbito, em especial, transações que fazem parte de uma assim chamada fraude em carrossel. Além disso, podem ser abrangidas transações em cadeia, quando se vise o encobrimento de relações negociais por intermédio de empresários que de facto não recebem o objeto da entrega. Em conclusão, uma «cadeia de entregas» apenas abrange, desse ponto de vista, as transações que incentivam ou favorecem em concreto uma fraude fiscal cometida numa fase anterior ou posterior da transação.
24. Do ponto de vista do órgão jurisdicional de reenvio, esta conclusão interpretativa pode basear-se em várias decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia no sentido de admitir a recusa de dedução do imposto a montante, nas quais o Tribunal de Justiça da União Europeia
- pressupõe uma *participação* do sujeito passivo, com a sua operação, numa fraude fiscal cometida na fase anterior ou posterior da transação (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de outubro de 2019, Unitel, C- 653/18, EU:C:2019:876, [omissis] n.º 33; Acórdão de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, [EU:C:2019:265], [omissis] n.º 33); Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, [EU:C:2018:887], [omissis] n.º 41; Acórdão de 25 de outubro de 2018, Božičević Ježovnik, C-528/17, [EU:C:2018:868], [omissis] n.º 35; Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, [EU:C:2017:775], [omissis] n.º 52) Acórdão de 18 de maio de 2017, Litdana, C-624/15, [EU:C:2017:389], [omissis] n.º 33 e seguinte; Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16 [EU:C:2017:106], [omissis] n.º 40; Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15 [EU:C:2016:398], [omissis] n.º 42); Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11 [EU:C:2012:373], [omissis] n.º 54,
  - parte do princípio de que as operações do sujeito passivo *fazem parte* de uma fraude cometida numa fase anterior das transações (v. Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11, [omissis] n.º 53) ou
  - exige uma *implicação* das operações do sujeito passivo numa fraude fiscal cometida noutra fase das transações (v. Acórdão de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, [omissis] n.º 33; Acórdão

de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, [omissis] n.º 41; Acórdão de 18 de outubro de 2018, Božičević Ježovnik, C-528/17, [omissis] n.º 35; Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre, C-21/16, [omissis] n.º 40).

Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, para que exista essa «participação», esse «fazer parte» ou essa «implicação» não basta simplesmente conhecer ou ter a obrigação de conhecer a fraude fiscal cometida. Essa «participação», esse «fazer parte» ou essa «implicação» devem pressupor, pelo contrário, um contributo próprio para a fraude fiscal, pelo menos no sentido de um incentivo ou favorecimento. Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, a má fé não pode, enquanto circunstância puramente subjetiva, substituir a necessária participação ativa exigida para uma «participação», um «fazer parte» ou uma «implicação».

25. Além da má-fé, se não existir incentivo à fraude fiscal ou o seu favorecimento, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, há razões que militam no sentido de que não deve ser recusada a um sujeito passivo a dedução do imposto a montante no que se refere às suas prestações a montante. Isso é válido, em especial, quando as relações entre fornecedores, como as do processo principal, são inteira e abertamente expostas às autoridades tributárias através da emissão de faturas e de referência na contabilidade. Não existe neste caso um encobrimento das relações de fornecimento ou dos fornecedores. A fraude fiscal cometida na fase anterior das operações (no caso vertente: a dedução do imposto a montante resultante da compra de bebidas através da P GmbH) está inteiramente concluída e já não pode ser incentivada ou favorecida por meio das operações na fase seguinte das operações (no caso vertente: revenda das bebidas pela P GmbH à demandante). Pelo contrário, a operação entre a P GmbH e a demandante constitui uma relação de fornecimento subsequente e independente da operação afetada por fraude fiscal numa fase anterior das operações. Nessa medida, não existe um plano de conjunto segundo o qual esses fornecimentos devam fazer parte de uma fraude fiscal que se estende a várias operações. Segundo este entendimento do conceito de «cadeia de entregas», em circunstâncias como as do processo principal, a cadeia de entregas pode ter terminado na P GmbH. Os fornecimentos da P GmbH posteriores à fraude fiscal, quer à demandante quer a terceiros estranhos, não podem fazer parte, portanto, de uma cadeia de entregas no seio da qual foi cometida uma fraude fiscal, constituindo antes novas relações de fornecimento, que devem ser apreciadas independentemente da fraude fiscal anterior.
26. Por isso, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, também pode ser irrelevante o facto de o marido da demandante ter indicado à P GmbH os compradores da mercadoria. Porque isso não altera em nada a circunstância de que os fornecimentos da P GmbH à demandante não influenciam a fraude fiscal cometida anteriormente pela P GmbH. A relação de fornecimento totalmente transparente entre a P GmbH e a demandante já não pode incentivar as fraudes fiscais já concluídas. Também não é possível um encobrimento *a posteriori* das relações de fornecimento devido a existir transparência.

27. Esta conclusão pode ser confirmada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia segundo a qual a recusa de dedução do imposto a montante apenas deve ser tida em consideração quando a obtenção da dedução controvertida do imposto a montante tenha como resultado uma vantagem fiscal cuja atribuição é contrária aos objetivos da Diretiva 2006/112 (v. Acórdão de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme, C-273/18 [EU:C:2019:588], [omissis] n.º 35). Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, pode ser esse o caso quando o sujeito passivo visa encobrir, por meio das operações negociais, os verdadeiros fornecedores, a fim de dificultar a tributação das transações, ou quando visa precisamente, por meio da transação controvertida, a obtenção de uma vantagem fiscal injustificada (v. Acórdão de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, [omissis] n.º 36 e seguinte). Nas circunstâncias do processo principal, não se trata de uma reclamação fraudulenta da dedução do imposto a montante. Dado que o fornecedor das bebidas (a P GmbH) é referido nas faturas, está assegurado um controlo da tributação das mercadorias pelos Serviços de Finanças. Não pode verificar-se um encobrimento de fornecedores por meio das transações da P GmbH à demandante. Além disso, as operações controvertidas não visavam nenhuma fraude fiscal. Tal como foi referido acima, uma eventual fraude fiscal da P GmbH já estaria concluída, quando o fornecimento das bebidas à demandante foi efetuado. Assim, fica logicamente excluído que a fraude fiscal realizada anteriormente pela P GmbH tivesse como objetivo a compra das bebidas pela demandante.
28. Acresce que as transações controvertidas não causaram nenhum prejuízo em termos de imposto sobre o volume de negócios, porque a P GmbH tinha de pagar o imposto sobre o volume de negócios faturado. Por conseguinte, por meio dessas transações, também não foi criada nenhuma vantagem fiscal contrária aos objetivos da Diretiva 2006/112. Pelo contrário, a decisão sistemática subjacente ao sistema comum do IVA no sentido de estabelecer uma neutralidade fiscal do imposto sobre o volume de negócios deveria impor que a dedução do imposto a montante seja concedida no que se refere às prestações a montante no processo principal. A continuação da produção dos efeitos de uma fraude fiscal ocorrida em qualquer fase anterior em todas as transações seguintes, simplesmente por se conhecer ou ter a obrigação de conhecer essa fraude fiscal, constituiria, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, uma restrição desproporcionada desse princípio da neutralidade. Nessa medida, há que ter em consideração que a recusa da dedução não deve ter caráter sancionatório. O facto de a mercadoria que está na origem das transações ter eventualmente sido adquirida de forma ilegal não implica que o princípio da neutralidade fiscal do IVA não deva ser aplicado. Apenas deve ser excluída a dedução quando a prestação em causa possibilita ou incentiva diretamente o abuso.
29. Neste sentido pode também apontar o facto de, para efeitos do direito do sujeito passivo a dedução, ser irrelevante que o IVA devido sobre as vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa tenha ou não sido pago à Administração Fiscal (v. Despacho do Tribunal de Justiça de 3 de março de 2004, Transport Service, C-395/02, Colet., 2004, I-1991 [EU:C:2004:118], n.º 26; Acórdão do Tribunal de

Justiça de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, Colet., 2006, I-483, [EU:C:2006:16], n.º 54; Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11, [omissis] n.º 40). Nesse contexto, o Tribunal de Justiça da União Europeia sublinhou sempre a necessidade de que as medidas de proteção dos direitos do Tesouro Público, e portanto de proteção da receita fiscal, não devem ultrapassar o necessário para «garantir o exato recebimento do imposto e evitar a fraude» (Acórdão de 29 de julho de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09 [EU:C:2010:454], [omissis] n.º 26; Acórdão de 27 de setembro de 2007, Téleos, C-409/04 [EU:C:2007:548] [omissis] 70, n.º 46; v. igualmente Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11, [omissis] n.º 48). Sobre as medidas no sentido do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, o Tribunal de Justiça da União Europeia refere textualmente o seguinte: «[Além] disso, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar nos termos do artigo 273.º da Diretiva 2006/112 a fim de assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude não devem ir além do que é necessário para atingir esses objetivos. Não podem, por isso, ser utilizadas de forma a porem sistematicamente em causa o direito a dedução do IVA e, portanto, a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA» (Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e David, C-80/11, [omissis] n.º 57).

30. Uma interpretação extensiva do conceito de «cadeia de entregas» no contexto da recusa de dedução do imposto a montante em casos de abuso poderia, contudo, pôr desse modo sistematicamente em causa, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, o direito à dedução e o princípio da neutralidade fiscal do IVA. Se a recusa de dedução do imposto a montante abrangesse igualmente operações subjacentes à cadeia de entregas que não incentivam nem favorecem fraudes fiscais cometidas numa fase anterior ou posterior das operações, isso conduziria, em casos de abuso, a um amplo e desproporcionado efeito sancionatório da recusa de dedução. Tal como é correto recusar a dedução do imposto a montante relativamente a negócios de vendas diretamente relacionados com abusos e fraudes fiscais, a fim de combater eficazmente a fraude e a evasão fiscal, também é contrário ao sistema partir do princípio que, por razões de combate aos abusos, existe um efeito a grande distância da recusa de dedução em várias fases posteriores ou anteriores, quando estas não revelam nenhuma relação evidente com a fraude fiscal cometida, no sentido de a incentivar. Se, por hipótese, se aceitasse tal efeito a grande distância, haveria uma cumulação múltipla injustificada do número de encargos fiscais, que ultrapassaria várias vezes o prejuízo fiscal causado pela fraude. Em conclusão, a afirmação de uma tal «transação inquinada pela fraude» conduziria a um efeito sancionatório que equivaleria a uma sanção pecuniária e, portanto, não pode encontrar base jurídica na Diretiva 2006/112. O imposto sobre o volume de negócios não pode ser instrumentalizado desta forma como sanção pelo comportamento fraudulento de um sujeito passivo [omissis].
31. Para além disso, o Senat considera duvidosa uma interpretação extensiva do conceito de «cadeia de entregas» porque também não se vislumbra que a recusa de

dedução do imposto a montante, em fases posteriores da transação, sem incentivo ou contributo para a fraude, seja sequer adequada para atingir o objetivo afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia de impedir os abusos e as fraudes fiscais. Porque quando a fraude fiscal cometida numa fase anterior já estiver concluída, como no processo principal, e a transação seguinte – no caso vertente, entre a P GmbH e a demandante – já não puder possibilitar ou incentivar a fraude fiscal, a recusa da dedução do imposto a montante à demandante já não pode impedir a prática de fraudes fiscais.

32. A aplicação da recusa da dedução em circunstâncias como as do processo principal pode ser incorreta, conforme se demonstra pela jurisprudência constante do Tribunal de Justiça segundo a qual, do ponto de vista fiscal, não se devem distinguir as transações «lícitas» das «ilícitas». O facto de uma transação ser legalmente censurada é irrelevante para a sua tributação, uma vez que o princípio da neutralidade fiscal impõe que seja abrangida a totalidade das transações (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de julho de 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04 [*omissis*] [EU:C:2006:446], n.º 50, e de 12 de janeiro de 2006, *Optigen e o.*, C-354/03, [*omissis*], n.º 49). Mas abrangendo o sistema do IVA igualmente as transações «ilícitas», quanto a estas também deve ser possível simultaneamente, por razões de neutralidade, uma dedução do imposto a montante. Isso pode conduzir igualmente a que, em circunstâncias como as do processo principal, apesar de existir uma transação censurável por meio da participação do marido da demandante numa fraude fiscal numa fase anterior das transações, as transações posteriores podem ser tidas em consideração independentemente dessa censurabilidade, com a consequência de que também não pode ser excluída a dedução.

#### **4. Suspensão da instância**

33. [*Omissis*] [exposição relativa à tramitação processual nacional]
34. [*Omissis*] [exposição relativa à tramitação processual nacional]
- [*Omissis*]