Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

12. veebruar 2015 *

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kuritarvitusena käsitatavad tehingud — Siseriiklik maksuõigus — Siseriiklik erimenetlus, mida rakendatakse, kui tekib kahtlus, et maksude valdkonnas on õigusi kuritarvitatud — Tõhususe ja võrdväärsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-662/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) 4. detsembri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. detsembril 2013, menetluses

Surgicare – Unidades de Saúde SA

versus

Fazenda Pública,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe (ettekandja), kohtunikud J. Malenovský ja M. Safjan,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Surgicare – Unidades de Saúde SA, esindaja: advokaat R. Barreira,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Laires ja M. Rebelo,

— Euroopa Komisjon, esindajad: P. Guerra e Andrade ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

2 Taotlus on esitatud äriühingu Surgicare – Unidades de Saúde SA (edaspidi „Surgicare”) ja Fazenda Pública (maksuamet) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus tagasi maksmast Surgicare'i tasutud sisendkäibemaksu, kuna ta leidis, et Surgicare on mahaarvamisõigust kuritarvitanud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik näeb ette:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.”

4 Selle direktiivi artikkel 342 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad võtta käibemaksu mahaarvamise õigusega seotud meetmeid, et maksukohustuslikud edasimüüjad, kelle suhtes kohaldatakse 2. jaos ette nähtud erikorda, ei saaks põhjendamatut kasu ega kannaks põhjendamatut kahju.”

Portugali õigus

5 Üldine maksuseadus (Lei Geral Tributária), mis võeti vastu 17. detsembri 1998. aasta dekreetseadusega nr 398/98, kehtestas maksusüsteemi aluspõhimõtted, maksumaksjate tagatised ja maksuhalduri pädevuse. Selle seaduse artikkel 38 „Õigustoimingute ja tehingute tagajärgede puudumine” sätestab:

„1. Õigustoimingute tagajärgede puudumine ei takista maksustamist hetkel, mil see on seadusega ette nähtud, kui nimetatud toimingud on tekitanud asjaomastele isikutele oodatud majanduslikke tagajärgi.

2. Maksualaseid tagajärgi ei ole õigustoimingutel või tehingutel, mille ainus või peamine eesmärk on kunstlike vahendite või pettuse abil ning olemasolevaid õiguslikke vahendeid ära kasutades vähendada maksukohustust, vältida maksustamist või lükata maksu tasumist edasi niisuguste maksude osas, mis tuleb tasuda nende õiguslike asjaolude, toimingute või tehingutega seoses, millel on sama majanduslik eesmärk, või saada maksusoodustust, mida ei oleks võimalik ei täielikult ega osaliselt saada eelnimetatud vahendeid kasutamata. Sellisel juhul toimub maksustamine vastavalt eeskirjadele, mida kohaldatakse eelnimetatud õigustoimingute või tehingute puudumisel ning huvitatud isikutel ei ole õigust asjaomaseid maksusoodustusi saada.”

6 Maksumenetluse ja maksuvaidluste seadustik (Código de Procedimento e de Processo Tributário, edaspidi „CPPT”) võeti vastu 26. oktoobri 1999. aasta dekreetseadusega nr 433/99 ja see jõustus 1. jaanuaril 2000. Seadustiku artikkel 63 „Kuritarvituste vastaste sätete kohaldamine” oli põhikohtuasjas kohaldatavas versioonis sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksukohustuse täitmine, mis toimub maksuseadustikes ja muudes maksualastes õigusaktides ette nähtud mis tahes kuritarvituste vastase sätte alusel, nõuab erimenetluse algatamist.

2. Käesolevas seadustikus tähendavad kuritarvituste vastased sätted õigusnorme, mille kohaselt ei ole õiguslikku regulatsiooni ilmselgelt kuritarvitades sõlmitud tehingutel või tehtud õigustoimingutel, mille tulemusel hoitakse kõrvale maksust või vähendatakse maksu, mis muidu tasumisele kuuluks, maksuhalduri jaoks tagajärgi.

3. Eelmises lõikes nimetatud menetluse võib algatada kolme aasta jooksul alates kuritarvituste vastaste sätete kohaldamise esemeks oleva õigustoimingu tegemisest või õigustehingu sõlmimisest.

4. Kuritarvituste vastaste sätete kohaldamiseks tuleb maksumaksja seaduses ette nähtud tingimustel ära kuulata.

5. Õigust olla ära kuulatud teostatakse 30 päeva jooksul pärast seda, kui maksumaksjat on tähitud postiga teavitatud.

6. Eelmises lõikes nimetatud tähtaja jooksul võib maksumaksja esitada tõendeid, mida ta peab asjakohaseks.

7. Kuritarvituste vastaste sätete kohaldamiseks peab – tingimusel, et eelmistes lõigetes sätestatud nõuded on täidetud – tingimata olema luba talituse juhilt või ametnikult, kellele juht on vastava pädevuse delegeerinud.

8. Kuritarvituste vastased sätted ei kuulu kohaldamisele juhul, kui maksumaksja on taotlenud maksuhaldurilt teavet, mida viimane on kohustatud avaldama nende asjaolude kohta, millega kõnealuste sätete kohaldamist põhjendatakse, ja maksuhaldur ei ole kuue kuu jooksul vastanud.

9. Kui õigusnormides ei ole sätestatud teisiti, sisaldavad lõikes 7 nimetatud otsuse põhjendused järgmist:

a) sõlmitud tehingu või tehtud õigustoimingu ja selle tegeliku majandusliku sisu kirjeldust;

b) viidet tõenditele, mille kohaselt on sõlmitud tehingu või tehtud õigustoimingu ainus või peamine eesmärk hoiduda kõrvale maksust, mis oleks samaväärset majanduslikku laadi tehingu või toimingu puhul nõutav;

c) selliste tehingute või toimingute kirjeldust, millel on sama majanduslik sisu nagu tegelikult sõlmitud või tehtud tehingutel ja toimingutel, ning neile kohaldamisele kuuluvate asjaomaste sätete kirjeldust.

10. Käesoleva artikli lõikes 7 nimetatud loa saab vaidlustada eraldi kaebusega.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Surgicare on Portugali õiguse alusel asutatud äriühing, mille tegevusala hulka kuulub esiteks äriühingule endale või avalik-õiguslikele või eraõiguslikele kolmandatele isikutele kuuluvate tervishoiuasutuste ehitamine, käitamine ja juhtimine, ning teiseks üldiselt meditsiini- ja kirurgiateenuste, koduhooldusteenuste ja ambulatoorsete hooldusteenuste osutamine, samuti diagnostika ja teraapia ning nendega seotud või neid täiendavad teenused.

8 Ajavahemikul 2003–2007 lasi Surgicare ehitada talle kuuluvale maatükile haigla ning sisustada selle vastavate meditsiiniseadmetega. Haigla ehitamise ja seadmestamise ajal ei teinud Surgicare maksustatavaid tehinguid, mistõttu suurenes talle tagastamisele kuuluv käibemaks.

9 Pärast haigla ehitamist andis Surgicare selle käitamise alates 1. juulist 2007 üle äriühingule Clínica Parque dos Poetas SA, millel on samad aktsionärid kui Surgicare'il ja mis kuulub samasse kontserni, nimelt kontserni Espírito Santo Saúde.

10 Üleandmise tulemusel, mida Surgicare käsitas käibemaksuga maksustatava tehinguna, arvas ta riigikassale ülevõtja saadud renditasudelt tasumisele kuuluvast maksust maha haigla ehitamise ja seadmestamisega seotud teenuste ostmisega seotud käibemaksu. Ta kohaldas segamaksukohustuslasena kõikide ostetud kaupade ja teenuste tegeliku kasutusotstarbe meetodit.

11 Fazenda Pública viis Surgicare'i tegevuse osas läbi revisjoni, mis puudutas aastaid 2005–2007, ning jõudis järeldusele, et nimetatud äriühing on käibemaksu mahaarvamise õigust kuritarvitanud. Maksuhaldur leidis, et sama kontserni poolt selleks puhuks asutatud äriühingule käitamise üleandmise ainus eesmärk oli võimaldada Surgicare'il õigustada tagantjärgi hoone ehitamise ja seadmestamise ajal tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu, samas kui tal ei oleks mahaarvamisõigust olnud juhul, kui ta oleks haiglat ise kasutanud, kuna see tegevus on käibemaksuvaba. Seetõttu tegi Fazenda Pública 2010. aastal Surgicare'ile teatavaks maksuotsuse, mis puudutas käibemaksu, mille Surgicare oli aastatel 2005–2007 mahaarvamisõigust kuritarvitades maha arvanud, koos viivitusintressiga, ehk kokku summas 1 762 111,04 eurot.

12 Surgicare vaidlustas maksuotsuse Tribunal Tributário de Lisboas (Lissaboni maksukohus), leides, et maksuotsus on õigusvastane, kuna esiteks ei kohaldanud Fazenda Pública CPPT artiklis 63 ette nähtud kohustuslikku erimenetlust ja teiseks ei olnud kõnealuse teguviisi puhul õigust kuritarvitatud.

13 Nimetatud kohus jättis 25. oktoobri 2012. aasta otsusega kaebuse põhjendamatuse tõttu rahuldamata. Surgicare kaebas selle otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

14 Viimane on seisukohal, et kui Fazenda Pública kahtlustab, et tegemist on kuritarvitusega, tuleb tal algatada CPPT artiklis 63 ette nähtud menetlus. Küll aga palub nimetatud kohus selgitada, kas seda menetlust peab rakendama, arvestades et käibemaksusüsteem põhineb liidu õigusel.

15 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas olukorras, kus maksuhaldur kahtlustab, et tegemist on õiguse kuritarvitamisega, mille eesmärk on saada tagasi käibemaksu, ja Portugali õiguses on ette nähtud maksualaste kuritarvituste suhtes kohaldatav kohustuslik eelmenetlus, tuleb asuda seisukohale, et kõnealust menetlust ei või käibemaksuvaldkonnas kohaldada, kuna käibemaks põhineb ühenduse õigusel?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

Vastuvõetavus

16 Portugali valitsus väidab kõigepealt, et eelotsusetaotlus on ilmselgelt vastuvõetamatu, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks ei osuta, milliste liidu sätete või eeskirjade tõlgendamist ta taotleb, teiseks ei selgita, miks tal on tekkinud kahtlused, et põhikohtuasjas kõne all olev siseriiklik õigusnorm ei ole liidu õigusega kooskõlas, ja kolmandaks esitab CPPT artikli 63 kaks erinevat versiooni, olgugi et kumbki neist ei ole põhikohtuasjas kõne all olevate faktiliste asjaolude hindamisel asjakohane. Lisaks on CPPT artikkel 63 puhtalt riigisiseseid olukordi reguleeriv säte, mille eesmärk ei ole mõne liidu õigusnormi taasesitamine või ülevõtmine, mistõttu ei ole Euroopa Kohus eelotsusemenetluse raames pädev andma hinnangut siseriikliku õiguse sätte sisu, eesmärgi või ulatuse kohta.

17 Esiteks, mis puudutab asjaolu, et täpsustatud ei ole seda, milliste liidu õiguse sätete tõlgendamist soovitakse, siis tasub meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt tuleb Euroopa Kohtul olukorras, kui eelotsuse küsimuses piirdutakse viitega liidu õigusele, ilma et mainitaks neid liidu õiguse sätteid, mida on silmas peetud, selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt välja toodud asjaolude kogumi hulgast ja eriti eelotsusetaotluse põhistusest välja need liidu õiguse sätted, mida tuleb vaidluse eset silmas pidades tõlgendada (vt selle kohta kohtuotsused Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, punktid 6 ja 7, ning Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, punkt 26).

18 Eelotsusetaotlusest on selgelt näha, et eelotsuse küsimuse eesmärk on kindlaks teha, kas käibemaksu käsitlevate liidu õigusnormidega, eelkõige nende sätetega, mis käsitlevad käibemaksupettuse vastast võitlust, on vastuolus see, kui siseriiklik õigus näeb ette haldusmenetluse, mida maksuhaldur on kohustatud rakendama, kui tal tekib kahtlus, et maksude valdkonnas on tegemist õiguse kuritarvitamisega.

19 Selles osas tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on liidu käibemaksudirektiividega tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76; Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71; R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 50, ja Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 35).

20 Direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid võtta vajalikke meetmeid, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine. Käibemaksu mahaarvamise õiguse osas on liikmesriikidel sama direktiivi artikli 342 alusel antud õigus näha ette mehhanismid, mis võimaldavad ära hoida, et maksukohustuslased ei saaks põhjendamatut kasu ega kannaks põhjendamatut kahju.

21 Teiseks, mis puudutab asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole selgitanud põhjuseid, miks ta kahtleb, kas siseriiklik õigus on liidu õigusega kooskõlas, siis tuleb märkida, et see kohus on Euroopa Kohtule esitanud poolte argumendid, mis neid kahtlusi kinnitavad. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, seoses vajadusega saada põhikohtuasja vaidluse lahendamiseks esitatud küsimusele vastus, et kui Euroopa Kohus peaks leidma, et siseriiklik menetlus on liidu õigusega kooskõlas, siis ei ole vaja enam analüüsida, kas põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel võis tegemist olla õiguse kuritarvitamisega.

22 Kolmandaks, mis puudutab seda, et eelotsusetaotluses on siseriiklikke õigusnorme väidetavalt esitatud ebatäpselt, siis tasub meenutada, et Euroopa Kohus on kohustatud arvesse võtma eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti nii, nagu see on eelotsusetaotluses määratletud. Nimelt on ajaliselt kohaldatava siseriikliku õigusnormi kindlakstegemine siseriikliku õiguse tõlgendamise küsimus, mis ei kuulu seetõttu eelotsusemenetluses Euroopa Kohtu pädevusse (vt kohtuotsus Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punktid 29 ja 41). Järelikult tuleb esitatud küsimusele vastata CPPT artikli 63 sellest versioonist lähtudes, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul oli kohaldatav põhikohtuasja asjaolude ilmnemise ajal.

23 Eespool esitatust järeldub, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

Sisulised küsimused

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus see, kui juhul, kus maksuhalduril on kahtlus, et õigust on kuritarvitatud, kohaldatakse sellist siseriiklikku eelnevat kohustuslikku haldusmenetlust nagu on ette nähtud CPPT artiklis 63.

25 Kuigi direktiiv 2006/112 annab käesoleva kohtuotsuse punktis 19 meenutatud kohtupraktika kohaselt liikmesriikidele õiguse võtta vajalikke meetmeid, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ning vältida maksupettust, ei näe see ette ühtki sätet, mis täpsustaks konkreetselt selleks otstarbeks liikmesriikide poolt võetavate meetmete sisu.

26 Kuna liidu õiguskord seda valdkonda ei reguleeri, kuulub käibemaksualaste pettuste vastane võitlus liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt liikmesriikide siseriiklikku õiguskorda. Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et igal liikmesriigil tuleb oma siseriiklikus õiguskorras kindlaks määrata käibemaksupettustega võitlemiseks pädevad ametiasutused ja menetlusnormid, mis tagavad õigussubjektidele liidu õigusega antud õiguste kaitse ning selle, et kõnealused normid ei ole ebasoodsamad kui need, mis reguleerivad sarnaseid siseriiklikul õigusel põhinevaid olukordi (võrdväärsuse põhimõte) ega muudaks liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta kohtuotsused Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 34; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17, ja ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 35).

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes hinnata, kas siseriiklikud meetmed on nende põhimõtetega kooskõlas (vt selle kohta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 30). Samas võib Euroopa Kohus eelotsust tehes anda talle selleks kõiki vajalikke juhtnööre (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, punkt 30).

28 Esiteks, mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis tasub meenutada, et iga juhtumit, mille puhul tekib küsimus, kas siseriiklik menetlusnorm muudab üksikisiku jaoks liidu õigusest tulenevate õiguste teostamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb analüüsida, võttes arvesse selle normi kohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes. Seda silmas pidades tuleb vajaduse korral võtta arvesse siseriikliku õigussüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid nagu kaitseõiguse tagamine, õiguskindluse põhimõte ja nõuetekohane menetluse kulgemine (vt kohtuotsused Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, punkt 14, ja Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, punkt 27).

29 Antud juhul tuleb märkida, et CPPT artiklis 63 ette nähtud erimenetlust, millele kohaldatakse kolmeaastast aegumistähtaega, iseloomustab see, et asjaomane isik kuulatakse ära 30 päeva jooksul enne menetluse algust, see isik võib esitada tõendeid, mida ta peab asjassepuutuvaks ja et selle menetluse algatamiseks tuleb talituse juhilt või ametnikult, kellele juht on kuritarvituse vastaste sätete kohaldamise pädevuse delegeerinud, saada luba. Lisaks, selle sätte kohaselt peab otsus olema põhjendatud. Eelnevast nähtub, et kõnealune siseriiklik menetlus on soodne isikule, keda kahtlustatakse õiguse kuritarvitamises, kuna selle mõte on tagada, et järgitakse teatavaid põhiõigusi, eelkõige õigust olla ära kuulatud.

30 Teiseks tuleb võrdväärsuse põhimõttega seoses meenutada, et selle põhimõtte järgimine eeldab, et asjaomane siseriiklik õigusnorm on ühtemoodi kohaldatav nii liidu õiguse rikkumisest tulenevate hagide puhul kui ka siseriikliku õiguse eiramisest tulenevate hagide puhul, kui neil hagidel on sarnane ese ja alus (vt kohtuotsus Littlewoods Retail jt, EU:C:2012:478, punkt 31).

31 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 29 esitatud kaalutlustest, ei saa põhikohtuasjas välistada, et võrdväärsuse põhimõtte järgimiseks tuleb kohaldada erimenetlust juhul, kui maksumaksjat kahtlustatakse käibemaksualases pettuses.

32 Igal juhul – võttes arvesse tõendeid, mille liikmesriigi kohus on Euroopa Kohtule esitanud – ei näi CPPT artiklis 63 kehtestatud erimenetluse kohaldamine iseenesest minevat vastuollu maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastase võitluse eesmärgiga, mida käesoleva kohtuotsuse punktis 19 viidatud kohtupraktikaga on tunnustatud.

33 Lisaks, olgugi et siseriiklik seadusandja peab tagama selle eesmärgi tõhusa rakendamise, on viimane sellegipoolest kohustatud järgima nõudeid sellise isikutele liidu õigusest tuleneva tõhusa kohtuliku kaitse kohta, nagu on tagatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikliga 47 (vt selle kohta kohtuotsus Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud direktiiviga ei ole vastuolus see, kui haldusasjades kohaldatakse niisugust siseriiklikku eelnevat kohustuslikku haldusmenetlust, nagu on ette nähtud CPPT artiklis 63, kui maksuhalduril on kahtlus, et õigust on kuritarvitatud.

Kohtukulud

35 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et nimetatud direktiiviga ei ole vastuolus see, kui haldusasjades kohaldatakse niisugust siseriiklikku eelnevat kohustuslikku haldusmenetlust, nagu on ette nähtud Portugali maksumenetluse seadustiku (Código de Procedimento e de Processo Tributário) artiklis 63, kui maksuhalduril on kahtlus, et õigust on kuritarvitatud.

Allkirjad