

DRAUDIMAS APMOKESTINTI VIDAUS MOKESČIAIS PAGAL EUROPOS
BENDRIJOS STEIGIMO SUTARTIES 90-ĄJĮ STRAIPSNĮ

Ignas Vėgėlė *

Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Europos Sąjungos teisės katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Telefonas 271 4512
Elektroninis paštas ignas@vegele.lt

Pateikta 2007 m. rugpjūčio 27 d., parengta spausdinti 2007 m. spalio 10 d.

Santrauka. Straipsnyje analizuojamas Europos Bendrijos Steigimo Sutarties (toliau – Sutarties) 90 straipsnyje įtvirtintas draudimas apmokestinti vidaus mokesčiais. Apibrėžiama vidaus mokesčio sąvoka skiriant vidaus mokesčius ir muitų bei lygiaverčio poveikio privalomuosius mokėjimus. Straipsnyje pabrėžiama šio atskyrimo svarba: muitai ir lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai yra draudžiami, todėl yra neteisėti *per se*, tuo tarpu vidaus mokesčiai yra teisėti, jei jie nediskriminuoja ar nesuteikia netiesioginės apsaugos vietos prekėms. Kitaip tariant, yra draudžiami tik tie vidaus mokesčiai, kurie diskriminuoja vietos panašias prekes arba suteikia netiesioginę apsaugą vietos prekėms, kurios nėra panašios, tačiau konkuruoja tarpusavyje.

Straipsnyje atskleidžiama Sutarties 90 str. 1 ir 2 dalyse įtvirtinto draudimo apmokestinti vidaus mokesčiais apimtis ir pagrindiniai skirtumai. Nagrinėjama Sutarties 90 str. 1 dalyje įtvirtinta „panašių prekių“ sąvoka, pabrėžiama, kad Sutarties 90 str. 2 dalyje įtvirtinta kitų gaminių sąvoka apima prekes, kurios, nors ir nėra panašios, tačiau konkuruoja tarpusavyje. Straipsnyje atkreipiamas dėmesys, kad Sutarties 90 str. įtvirtintas draudimas apmokestinti vidaus mokesčiais nėra taikomas, jei prekės apmokestinamos skirtingai dėl objektyvių priežasčių ir jei toks apmokestinimas tenkina Europos Bendrijų Teisingumo Teismo nustatytus kriterijus.

Pagrindinės sąvokos: Europos Sąjungos teisė, Europos Bendrijos teisė, laisvas prekių judėjimas, vidaus mokesčiai, muitai ir lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai.

IŽANGA

Europos Bendrijos Steigimo Sutarties 90 str.¹ draudžia diskriminuojantį kitų valstybių narių prekių bei protekcionistinį vietos kilmės prekių apmokestinimą. Šis draudimas taikomas ir trečiųjų šalių prekėms, esančioms laisvojoje apyvartoje Europos Bendrijoje [1, 25–26, 28–29 dalys].

Diskriminacinio apmokestinimo draudimo tikslas – užtikrinti laisvą prekių judėjimą užkertant kelią bet ko-

kiems fiskalinio pobūdžio apribojimams, kurie nėra maito mokestis ar lygiaverčio poveikio privalomasis mokėjimas ir kurie yra draudžiami pagal Sutarties 25 straipsnį. Sutarties 90 str. užkerta kelią bet kokiems pažeidimams, kurie galėtų kilti dėl fiskalinio pobūdžio priemonių taikymo uždraudžiant importuojamų produktų apmokestinimą vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kurie taikomi vietos produktams [2, 7/10 dalys; 3, 5 dalis] arba apmokestinimą tokiais vidaus mokesčiais, kurie suteikia apsaugą vietos gaminiams [4, 6 dalis]. Ši norma papildoma draudimą nustatyti maito mokesčius ir lygiaverčio poveikio privalomuosius mokėjimus ir užtikrina visišką vidaus mokesčių sistemos neutralumą vietinių ir importuojamų prekių atžvilgiu [5, 24 dalis; 6, 29 dalis; 7, 9 dalis]. Kitaip tariant, valstybėms narėms draudžiama apmokestinti importuojamas prekes diskriminuojančiais vidaus mokesčiais, taip pat mokesčiais, kurie suteiktą apsaugą vietinėms prekėms, taip neleidžiant valstybėms narėms išvengti draudimo nustatyti maito mo-

* Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Europos Sąjungos teisės katedros docentas.

¹ Sutarties 90 straipsnis (ex 95 straipsnis):

Jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietinius gaminius.

Be to, jokia valstybė narė neapmokestina kitų valstybių narių gaminių tokio pobūdžio vidaus mokesčiais, kurie suteiktą netiesioginę apsaugą kitiems gaminiams.

kesčius bei lygiavėrio poveikio privalomuosius mokėjimus ir taip apriboti laisvą prekių judėjimą.

Svarbu pabrėžti, kad Sutarties 90 str. neužtikrina mokesčių režimų sulyginimo tarp valstybių narių bei nesuteikia teisės Bendrijai derinti valstybių narių vidaus mokesčių², tačiau draudžia bet kokią mokesčių sistemą, kuri diskriminuoja importuojamas prekes arba suteikia netiesioginę apsaugą vietinėms prekėms. Kitaip tariant, atsižvelgiant į tai, kad EB teisė nederina visų valstybių narių mokesčių, valstybės narės turi teisę pačios nustatyti savo mokesčių sistemas, o Bendrijos teisė nedraudžia taikyti mokesčių sistemų, kurios diferencijuotų mokesčius pagal skirtingas produktų kategorijas, jei tokia sistema siekia teisėtą ekonominių arba socialinių tikslų ir ja nėra diskriminuojamos importuojamos ar apsaugomos vietos prekės [5, 29 dalis].

Sutarties 90 str. veikia tiesiogiai [8, p. 210]. Juo draudžiama tiek tiesioginė, tiek netiesioginė diskriminacija. Valstybės narės nustatomi vidaus mokesčiai turi būti taikomi taip, kad išvengtų bet kokios galimybės diskriminuoti ir, kaip jau buvo minėta, užtikrintų visišką vidaus mokesčių neutralumą importuojamų ir vietinių prekių atžvilgiu. Vis dėlto draudimas netaikomas pozityviems veiksams importuojamų prekių atžvilgiu³: nėra draudžiama nacionalinių prekių apmokestinimas didesniais mokesčiais nei kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių narių prekių, taip pat ir tokiu apmokestinimu suteikti netiesioginę apsaugą kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių narių prekėms [9, 32–33 dalys]. Sutartis taip pat neįpareigoja valstybių narių nustatyti palankesnės apmokestinimo sistemos kitų valstybių narių prekėms nei valstybėje narėje pagamintoms [10, 12 dalis; 11, 12 dalis].

VIDAUS MOKESČIO SĄVOKA

Bendriausia prasme mokesčiai apibūdinami kaip pinigine prievolė valstybei, pabrėžiant jų individualiai neatlygintą pobūdį ir privalomumą [12, p. 15–17]. Lietuvoje mokesčiai apibrėžiami kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, o mokesčių administravimo įstatymo aspektu mokesčių sąvoka apima tam tikras rinkliavas ir įmokas [13, 2 str. 33 p.]. Mokesčiai klasifikuojami įvairiais pagrindais. Iš jų primintinas skirstymas pagal apmokestinimo būdą į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginių mokesčių mokėtojas yra paties turto savininkas (naudotojas) ar pelną (pajamas) gaunantis asmuo (pavyzdžiui, turto, pajamų, pelno mokesčiai ir pan.), tuo tarpu netiesioginiams mokesčiams būdinga tai, kad mokesčių apmokestinama pati prekė ar paslauga (t. y. mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą) ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis, be to, faktinis ir mokesčio mokėtojas nesutampa [12, p. 19–20]. Europos Sąjungoje kol kas yra suderinti kai kurie netiesioginiai

mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis [14], akcizai mineralinei alyvai [15; 16], alkoholiui [17; 18] ir tabakui [19, 20, 21], kt. ir nedidelė dalis tiesioginių mokesčių [pavyzdžiui, 22], nors pastaruoju metu vis dažniau pasigirsta siūlymų visiškai sulyginti valstybių narių mokesčių sistemas. Štai Vokietija, pirmininkavusi Taryboje pirmąjį 2007 m. pusmetį, tiki, kad vienoda apmokestinimo bazė bendrovėms pagerintų Bendrijoje veikiančių įmonių konkurencingumą, todėl išpareigojo atlikti kai kuriuos paruošiamuosius veiksmus, kad 2008 m. Komisija galėtų pateikti atitinkamą teisės akto projektą [23, p. 7].

Vidaus mokesčių draudimas pagal Sutarties 90 str. apima ne tik netiesioginius mokesčius, bet ir visus kitus sistemiskai taikomus mokesčius, tačiau tik tuos, kuriais diskriminuojami importuojami produktai ar apsaugoma vietos prekė. Jis taikomas ne tik tiems mokesčiams, kuriais apmokestinamos importuojamos prekės arba pats importuotojas, bet ir tiems mokesčiams, kurie taikomi prekes eksportuojant [24, 35 dalis; 25, 27 dalis]. Be to, į diskriminacijos vidaus mokesčiais draudimą patenka ne tik patys mokesčiai, bet ir taisyklės dėl tokio mokesčio taikymo (surinkimo) bei vertė, nuo kurios paskaičiuojamas mokestis (mokesčio bazė) [7, 18 dalis], taip pat mokesčių lengvatos: jei mokesčių lengvata suteikiama vietinėms prekėms, tokia pati lengvata turi būti suteikiama ir importuojamai prekei [26, 20 dalis; 27, 16 dalis].

Vienas mokestis gali būti kvalifikuojamas tik pagal vieną kategoriją: arba tai yra muitas, lygiavėrio poveikio privalomasis mokėjimas arba vidaus mokestis [8, p. 211; 28, 14 dalis]. Todėl ypač svarbu skirti vidaus mokesčius nuo muitų ir lygiavėrio poveikio privalomųjų mokėjimų. Vidaus mokestis – tai bendrą vidaus mokesčių sistemą dalį sudarantis mokestis, sistemiskai taikomas tiek vietinėms, tiek importuojamoms prekėms vadovaujantis tais pačiais objektyviais kriterijais ir neatsižvelgiant į prekės kilmę [28, 15 dalis; 29, 21 dalis]. Tuo tarpu lygiavėrio poveikio privalomaisiais mokėjimais pripažįstamos rinkliavos, nustatomos išimtinai importuojamiems produktams, o tokių mokėjimų pasekmė – importuojamo produkto kainos pakeitimas, apribojant laisvą prekių judėjimą panašiai kaip muito mokesčiai [30, 12 dalis]. Todėl pagrindinis lygiavėrio poveikio privalomųjų mokesčių ir vidaus mokesčių skirtumas yra tas, kad lygiavėrio poveikio privalomasis mokėjimas nustatomas tik importuojamoms prekėms, o vidaus mokestis sistemiskai taikomas tiek importuojamoms, tiek ir vidaus prekėms [30, 13 dalis].

Vis dėlto mokestis nebus pripažįstamas vidaus mokesčiu, o turi būti kvalifikuojamas kaip lygiavėrio poveikio privalomasis mokėjimas, kuris nors ir yra dalis bendros mokesčių sistemos bei sistemiskai taikomas importuojamoms bei vidaus prekėms, tačiau tenkina šias sąlygas:

- 1) mokestis nustatomas konkrečiai prekei ar jų grupei ir taikomas tiek importuojamoms, tiek vidaus prekėms;
- 2) mokesčio tikslas – finansuoti veiklą, kuri suteiktų pranašumų vietos prekėms;

² Tai įtvirtinama kituose Europos Bendrijos Steigimo Sutarties straipsniuose, pvz., 93 str., 94 str.

³ Kai kurių autorių tokios valstybių narių taisyklės vadinamos „pozityvia diskriminacija“ arba „atvirkštine diskriminacija“.

- 3) apmokestinama vietos prekė ir vietos prekė, kuriai suteikiamas pranašumas, yra ta pati;
- 4) visos iš mokesčio gautos pajamos naudojamos anksčiau nurodytai veiklai finansuoti [28, 16–19 dalys].

Teisinėje literatūroje šie mokesčiai neretai vadinami parafiskaliniais mokesčiais: jų našta visa ar iš dalies kompensuojama [plačiau apie tai žr. 31, p. 73–74]. Pažymėtina, kad parafiskaliniai mokesčiai gali reikšti ir neteisėtą valstybės pagalbą [žr., pvz., 32]. Taigi jei tenkinamos visos anksčiau išvardytos sąlygos – mokestis pripažintinas privalomojo pobūdžio mokėjimu, jei sąlygos netenkinamos (pavyzdžiui, tik dalis iš mokesčio gautų pajamų naudojama veiklai, kuri suteikia pranašumų vietos produktams, finansuoti) – mokestis pripažintinas vidaus mokesčiu [32, 27 dalis; 33, 21 dalis; 34, 10 dalis; 35, 22 dalis].

Vidaus mokesčiu gali būti pripažintas ir mokestis, jei jo našta tenka tik importuojamoms prekėms, net jei jis nustatomas prekių importo metu, o valstybė narė pati panašių prekių negamina (arba panašių prekių gamyba yra labai maža). Kad tokį mokestį būtų galima kvalifikuoti kaip vidaus mokestį, jis turi būti dalis bendros mokesčių sistemos, remiantis objektyviais kriterijais taikomas sistemškai įvairių kategorijų prekėms, neatsižvelgiant į jų kilmę [36, p. 240–241; 30, 14 dalis; 1, 10–12 dalys]. Šiuo atveju bus būtina nustatyti, ar nepažeidžiamas nediskriminavimo mokesčiais principas, bei tai, ar nesuteikiama vietinėms prekėms apsauga. Kai kurie mokslininkai šiuos mokesčius vadina „egzotinio“ importo mokesčiais [žr., pvz., 31, p.72–73].

Tačiau jei valstybė narė apmokestina importuojamus produktus, o pati negamina nei panašių, nei galinčių konkuruoti produktų, net jei mokestis importuojamiems produktams yra dalis bendros mokesčių sistemos, remiantis objektyviais kriterijais taikomas sistemškai įvairių kategorijų prekėms, neatsižvelgiant į jų kilmę, tai Sutarties 90 str. taikyti nebus galima. Sutarties 90 str. nėra tinkamas pagrindas tikrinti konkrečios valstybės narės vidaus mokesčių sistemą: juk toks mokestis iš principo negali diskriminuoti ar saugoti vietines prekes, nes nei konkuruojančių, nei panašių prekių valstybė negamina [7, 10 dalis].⁴

Vidaus mokesčių, reguliuojamų Sutarties 90 str., bei maito ir lygiaverčio poveikio privalomųjų mokėjimų, reguliuojamų Sutarties 25 str., atskyrimas yra ypač svarbus, nes sukelia skirtingas pasekmes. Pakanka rinkliavą kvalifikuoti kaip maitą ar lygiaverčio poveikio privalomąjį mokėjimą, ir ji yra neteisėta *per se*. Jei mokestis kvalifikuojamas kaip vidaus mokestis, tai pats mokestis nėra neteisėtas savaime. Vidaus mokesčio neteisėtumą būtina įrodyti: toks mokestis yra tiesiogiai arba netiesiogiai didesnis nei taikomas panašioms vietos gaminiams (Sutarties 90 str. 1 d.) arba suteikia netiesioginę apsaugą vietos gaminiams (Sutarties 90 str. 2 d.) [28, 14 dalis].

Teismas nustatė, kad vidaus mokesčiais pripažinti ni prekės (automobilio) registracijos mokestis [7], baudos už mokesčių teisės pažeidimus [37] (nors kai kurie teisės mokslininkai mano, kad Teismas netinkamai pritaikė Sutarties 90 str. – turėjo taikyti Sutarties 28 straipsnį [žr., pvz., 38, p. 210–211]), mokesčio lengvatos, atleidimo nuo mokesčių forma [10], įvairūs tiesioginiai mokesčiai (pvz., mokestis, kuriuo dengiamos įmonių, perdirbančių tauriuosius metalus, priežiūros išlaidos [25]), įvairūs netiesioginiai mokesčiai (vartojimo ir apyvartos mokestis [39; 40], pridėtinės vertės mokestis [41; 42], mokestis už prekės naudojimą [5]) ir kt.

PANAŠIOS PREKĖS IR KONKURUOJANČIOS PREKĖS

Sutarties 90 str. 1 dalis nurodo „panašius gaminius“, tuo tarpu Sutarties 90 str. 2 dalis – „kitus gaminius“. Be to, remiantis Sutarties 90 str. 1 dalimi draudžiamas apmokestinimas didesniais mokesčiais nei tie, kurie taikomi panašioms gaminiams, o Sutarties 90 str. 2 dalis susiaurinama iki draudimo nustatyti tokius mokesčius, kurie suteikia netiesioginę apsaugą vietos gaminiams.

Panašioms prekėms apibūdinti buvo naudojamas objektyvusis kriterijus – panašios prekės yra tos, kurios priskiriamos toms pačioms prekių grupėms, nustatoma statistiniais ar muitų tikslais. Prekių priskyrimas tai pačiai bendrojo maito tarifo grupei [žr. Bendrijos maitinės kodeksą ir jį įgyvendinančius dokumentus: 43; 44] yra vienas svariausių argumentų siekiant įrodyti prekių panašumą, nors ir nėra lemiamas [27, 35 dalis]. Panašios prekės neturi būti identiškios, tačiau, pirma, turi turėti panašių savybių, tokių kaip skonis, kvapas, sudėtis, produktų gamybos būdas bei kilmė [45, 11 dalis], antra, produktai turi tenkinti tuos pačius vartotojų poreikius, o vartojimas turi būti panašus arba sulyginamas [27, 5–6 dalys; 46, 12 dalis].

Kaip jau buvo minėta, prekės, kurios nėra panašios, tačiau konkuruoja tarpusavyje, patenka į Sutarties 90 str. 2 dalies reguliavimo sritį. Tarpusavyje konkuruojančiomis prekėmis pripažįstamos net ir tos, kurios tarpusavyje konkuruoja tik iš dalies, netiesiogiai ar potencialiai [1, 19 dalis]. Konkuruojančiomis prekėmis bus pripažįstamos prekės, kurios faktiškai ar potencialiai gali viena kitą pakeisti [4, 6 dalis; 47, 7 dalis].

Kai kurie teisės mokslininkai konkuruojančių prekių sampratą vidaus mokesčių aspektu lygina su atitinkamos rinkos dalyku (prekės rinkos) sąvoka, kuri suponuoja prekes ir paslaugas, kurias vartotojas laiko vienuodomis ar pakeičiamomis pagal prekių savybes, kainas ir paskirtį [48, 7 dalis]. Teigiama, kad konkuruojančių prekių samprata pagal Sutarties 90 str. yra platesnė nei prekės rinka konkurencijos teisėje [38, p. 212–213].

⁴ Šiuo atveju būtina tirti, ar mokestis nėra toks didelis, kad iš viso apriboja laisvą prekių judėjimą ir todėl prieštarauja Bendrijos teisei.

SUTARTIES 90 STR. I IR II DALYSE ĮTVIRTINTO DRAUDIMO APMOKESTINTI APIMTIS

Kaip jau buvo minėta, įrodžius, kad prekės yra panašios, taikytina Sutarties 90 str. I dalis, nustatanti, kad mokesčiai importuojamai prekei neturi būti didesni nei taikomi vietos prekėms. Jei prekės netenkina panašioms prekėms nustatytų kriterijų, tačiau vis dėlto tarpusavyje konkuruoja ar potencialiai gali konkuruoti – taikytina Sutarties 90 str. 2 dalis, draudžianti vidaus mokesčiais suteikti netiesioginę apsaugą vietinėms prekėms.

Sutarties 90 str. 1 dalies nustatytą draudimą „tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinti (...) didesniais mokesčiais“ Teismas interpretuoja plečiamuoju būdu. Taisant Sutarties 90 str. 1 dalį būtina lyginti mokesčių našta, kuri priklauso nuo mokesčio dydžio, apskaičiavimo būdo ir kitų mokesčio taikymo taisyklių. Tiesioginė diskriminacija gali atsirasti dėl to, kad yra apmokestinamas tik importuotas produktas (o panašus vietinis produktas – ne), taip pat ir tais atvejais, kai importuojamas produktas apmokestinamas didesniais mokesčiais nei panašus vietos produktas vien tik dėl skirtingos produkto kilmės. Netiesioginė diskriminacija susijusi su tais atvejais, kai skirtingi mokesčiai panašioms prekėms nustatomi neatsižvelgiant į jų kilmę, bet iš esmės siekiant to paties rezultato – diskriminuoti dėl prekės kilmės. Nustačius, kad pažeidžiama 90 str. 1 dalis, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai diskriminuojami importuojami produktai, valstybė narė įpareigojama sulyginti mokesčių našta, tenkančią vietos ir importuojamiems produktams, atsižvelgiant į mokesčių tarifus, apskaičiavimo būdus ar taikymo taisykles, taip pat vienodai taikyti mokesčių lengvatas.

Sutarties 90 str. 2 dalis nustato draudimą taikyti mokesčių sistemą, kuri suteikia apsaugą vietos gaminiams konkuruojančių importuotų produktų atžvilgiu [27, 7 ir 13 dalys; 49, 14 dalis]. Šiuo atveju skirtingas mokesčių vietos ir importuojamai produkcijai nebūtinai bus vienodas, svarbu, kad tokiu apmokestinimu nebūtų sukuriama palankesnė padėtis rinkoje vietos produktams. Todėl ir nustačius Sutarties 90 str. 2 dalies pažeidimą nereikalaujama sulyginti mokesčių naštos, o tik panaikinti mokesčio protekcionistinį pobūdį: taikyti importuojamiems produktams tokį mokestį, kuris eliminuotų suteikiamą apsaugą vietos prekėms.

OBJEKTYVIAI SKIRTINGAS VIDAUS MOKESTIS

Sutarties 90 str. nedraudžia skirtingai apmokestinti vidaus mokesčiais panašių prekių, jei toks apmokestinimas remiasi objektyviais kriterijais: prekės gamintos iš skirtingų žaliavų, naudojant skirtingus gamybos procesus [39, 6 dalis] arba atsižvelgiant į pagaminamų prekių kiekį [10, 15 dalis] ir kt. Tačiau toks skirtingas apmokestinimas turi tenkinti šias sąlygas:

- 1) siekiama ekonominės ar socialinės politikos tikslų, suderinamų su EB teisės reikalavimais. Pavyzdžiui, valstybės sėkmingai pateisino skir-

tingą mokestį visuomenės dorovės [5], aplinkos apsaugos [50], visuomenės saugumo [51] ir kitais pagrindais;

- 2) yra nustatytos detalios taisyklės, kurios padeda išvengti tiek tiesioginės, tiek netiesioginės diskriminacijos bei netiesioginės vietos gaminių apsaugos [51, 14 dalis; 46, 20 dalis; 5, 29 dalis; 52, 29 dalis].

Prekės gamybos geografinė vieta ar specifiniai techniniai valstybės, į kurią importuojama prekė, reikalavimai jos gamybai, kaip ir kiti kriterijai, kurių importuojamos prekės neturi galimybės fiziškai ar teisiškai patenkinti, nėra kriterijai, kuriais galima pagrįsti skirtingą panašių prekių apmokestinimą [10, 10 ir 15 dalys; 40, 42–49 dalys].

IŠVADOS

Sutarties 90 str. įtvirtinta vidaus mokesčio sąvoka apima tuos mokesčius, kurie sudaro bendrą vidaus mokesčių sistemos dalį ir kurie sistemaiškai taikomi tiek vietinėms, tiek importuojamoms prekėms vadovaujantis tais pačiais objektyviais kriterijais ir neatsižvelgiant į prekės kilmę. Vidaus mokestis pagal Sutarties 90 str. reiškia tiek netiesioginius, tiek ir visus kitus sistemaiškai taikomus mokesčius. Be to, į diskriminacijos vidaus mokesčiais draudimą patenka ne tik patys mokesčiai, bet ir taisyklės dėl tokio mokesčio taikymo (surinkimo) bei vertė, nuo kurios paskaičiuojamas mokestis (mokesčio bazė), taip pat mokesčių lengvatos.

Tas pats mokestis gali būti kvalifikuojamas tik pagal vieną kategoriją: arba tai yra muitas, lygiaverčio poveikio privalomasis mokėjimas arba vidaus mokestis. Pagrindinis lygiaverčio poveikio privalomųjų mokesčių ir vidaus mokesčių skirtumas yra tas, kad lygiaverčio poveikio privalomasis mokėjimas nustatomas tik importuojamoms prekėms, o vidaus mokestis sistemaiškai taikomas tiek importuojamoms, tiek ir vidaus prekėms. Vis dėlto šis atskyrimo pagrindas yra sąlyginis: tam tikrais atvejais mokesčiai, tenkinantys vidaus mokesčių sąvoką, gali būti priskiriami lygiaverčio poveikio privalomiesiems mokėjimams, ir atvirkščiai. Tokios specialiosios taisyklės taikomos vadinamiesiems parafiskaliniais ir „egzotinio“ importo mokesčiais.

Vidaus mokesčių, reguliuojamų Sutarties 90 str., bei muito ir lygiaverčio poveikio privalomųjų mokėjimų, reguliuojamų Sutarties 25 str., atskyrimas yra ypač svarbus, nes sukelia skirtingas pasekmes. Pakanka mokestį kvalifikuoti kaip muitą ar lygiaverčio poveikio privalomąjį mokėjimą, ir jis yra neteisėtas *per se*. Jei mokestis kvalifikuojamas kaip vidaus mokestis, tai pats mokestis nėra neteisėtas savaime: jo neteisėtumą būtina įrodyti.

Draudimas taikyti vidaus mokesčius pagal Sutarties 90 str. skirstomas į draudimą apmokestinti didesniais mokesčiais (Sutarties 90 str. 1 d.) ir draudimą nustatyti tokius mokesčius, kurie suteikia netiesioginę apsaugą (Sutarties 90 str. 2 d.).

Siekiant nustatyti, ar nėra pažeidžiama Sutarties 90 str. 1 dalis, būtina lyginti prekėms taikomo mokesčio

naštą, kuri priklauso nuo mokesčio dydžio, apskaičiavimo būdo ir kitų mokesčio taikymo taisyklių. Vis dėlto Sutarties 90 str. 1 dalis nedraudžia skirtingai apmokestinti prekių, jei toks apmokestinimas remiasi objektyviais kriterijais: prekės gaminamos iš skirtingų žaliavų naudojant skirtingus gamybos procesus arba nustatomas atsižvelgiant į pagaminamų prekių kiekį.

Sutarties 90 str. 2 dalis nereikalauja, kad mokesčiai būtų vienodi tiek importuojamoms, tiek vietos prekėms, tačiau reikalauja, kad apmokestinimu nebūtų sukuriama palankesnė padėtis vietos produktams, t. y. reikalauja netaikyti protekcionistinių mokesčių.

Skirtinga draudimo apimtis visų pirma priklauso nuo apmokestinamojo objekto: Sutarties 90 str. 1 dalis taikoma panašioms prekėms, Sutarties 90 str. 2 dalis – kitoms prekėms, kurios, nors ir nėra panašios, tačiau konkuruoja tarpusavyje.

LITERATŪRA

1. **Sprendimas** byloje 193/85 Cooperativa Co-Frutta Srl prieš Amministrazione delle finanze dello Stato [1987] ECR 2085.
2. **Sprendimas** byloje 2-3/69 Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders prieš S.A. Ch. Brachfeld and Sons and Chougol Diamond Co. [1969] ECR 221.
3. **Sprendimas** byloje 24-68 Komisija prieš Italiją [1969] ECR 00193.
4. **Sprendimas** byloje 170/78 Komisija prieš Jungtinę Karalystę [1980] ECR 417.
5. **Sprendimas** byloje 252/86 Gabriel Bergandi prieš Directeur général des impôts [1988] ECR 1343.
6. **Sprendimas** byloje C-45/94 Cámara de Comercio, Industria y Navegación, Ceuta prieš Municipality of Ceuta [1995] ECR I-4385.
7. **Sprendimas** byloje C-47/88 Komisija prieš Daniją [1990] ECR I-04509.
8. **Sprendimas** byloje 57-65 Alfons Lütticke GmbH prieš Hauptzollamt Sarrelouis [1966] ECR *English special edition* 205.
9. **Sprendimas** byloje 86/78 SA des grandes distilleries Peureux prieš directeur des Services fiscaux de la Haute-Saône et du territoire de Belfort [1979] ECR 897.
10. **Sprendimas** byloje 153/80 Rumhaus Hansen GmbH & Co prieš Hauptzollamt Flensburg [1981] ECR 1165.
11. **Sprendimas** byloje 253/83 Sektkellerei C.A. Kupferberg & Cie KG a.A. prieš Hauptzollamt Mainz [1985] ECR 157.
12. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
13. **Lietuvos Respublikos** mokesčių administravimo įstatymas // Žin. 2004. Nr. 63-2243.
14. **Šeštoji** Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo [1977] OL L145/1.
15. **Tarybos** direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo [1992] OL L 316/12.
16. **Tarybos** direktyva 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo [1992] OL L 316/19.
17. **Tarybos** direktyva 92/83/EEB dėl akcizo už alkoholių ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo [1992] OL L 316/21.
18. **Tarybos** direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo [1992] OL L 316/29.
19. **Tarybos** direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo [1992] OL L 316/8.
20. **Tarybos** direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo [1992] OL L 316/10.
21. **Tarybos** direktyva 95/59/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui [1995] OL L 219/40.
22. **Tarybos** direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos skirtingų valstybių narių pagrindinėms ir pavaldžiosioms bendrovėms 90/435/EEC [1990] OL L 435.
23. **“Europe – succeeding together“** Presidency programme 1 January to 30 June 2007: http://www.eu2007.de/includes/Downloads/Praesidentschaftsprogramm/EU_Presidency_Programme_final.pdf (žiūrėta 2007 m. liepos 22 d.).
24. **Sprendimas** byloje 51-74 P.J. van der Hulst's Zonen prieš Produktschap voor Siergewassen [1975] ECR 79.
25. **Sprendimas** byloje 142/77 Statens Kontrol med ædle Metaller prieš Preben Larsen ; Flemming Kjerulff prieš Statens Kontrol med ædle Metaller [1978] ECR 1543.
26. **Sprendimas** byloje 148/77 H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. prieš Hauptzollamt de Flensburg [1978] ECR 1787.
27. **Sprendimas** byloje 168/78 Komisija prieš Prancūziją [1980] ECR 347.
28. **Sprendimas** byloje 77-76 Entreprise F.lli Cucchi prieš Avez S.p.A. [1977] ECR 987.
29. **Sprendimas** byloje 158/82 Komisija prieš Daniją [1983] ECR 3573.
30. **Sprendimas** byloje 90/79 Komisija prieš Prancūziją [1981] ECR 283.
31. **Barnard C.** Europos Sąjungos materialinė teisė. Keturiuos laisvės: Laisvas prekių judėjimas. – Vilnius: Eugrimas, 2005.
32. **Sprendimas** sujungtose bylose C-78/90 iki C-83/90 Compagnie Commerciale de l'Ouest ir kiti [1992] ECR I-1847.
33. **Sprendimas** byloje C-17/91 Lornoy ir kiti prieš Belgiją [1992] ECR I-6523.
34. **Sprendimas** byloje C-72/92 Scharbatke prieš Vokietiją [1993] ECR I-5509.
35. **Sprendimas** byloje C-347/95 Fazenda Pública prieš União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL (UCAL) [1997] ECR I-4911.
36. **Sprendimas** byloje 31/67 Firma August Stier prieš Hauptzollamt Hamburg-Ericus [1968] ECR 235.
37. **Sprendimas** byloje 276/91 Komisija prieš Prancūziją [1993] ECR I-04413.
38. **Steiner J., Woods L., Twigg-Flesner Ch.** Textbook on EC law, Oxford University Press 2004.
39. **Sprendimas** byloje 196/85 Komisija prieš Prancūziją [1987] ECR 1597.
40. **Sprendimas** byloje C-375/95 Komisija prieš Graikiją [1997] ECR I-05981.
41. **Sprendimas** byloje 15/81 Schul [1982] ECR 1409.
42. **Sprendimas** byloje 39/82 Andreas Matthias Donner prieš Nyderlandus [1983] ECR 19.
43. **Tarybos** 1992 m. spalio 12 d. reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą [1992] OL L 302/1 su vėlesniais pakeitimais ir papildymais.
44. **Komisijos** 1993 m. liepos 2 d. reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas [1993] OL L 253/1, su atitinkamais pakeitimais ir papildymais.
45. **Sprendimas** byloje 243/84 John Walker & Sons Ltd prieš Ministeriet for Skatter og Afgifter [1986] ECR 875.

46. **Sprendimas** byloje 106/84 Komisija prieš Daniją [1986] ECR 833.
47. **Sprendimas** byloje 170/78 Komisija prieš Jungtinę Karalystę [1983] ECR 2265.
48. **Komisijos** pranešimas dėl atitinkamos rinkos apibrėžimo Bendrijos konkurencijos teisės tikslams [1997] OL C 372/5.
49. **Sprendimas** byloje 356/85 Komisija prieš Belgijos Karalystę [1987] ECR 3299.
50. **Sprendimas** byloje 132/88 Komisija prieš Graikiją [1990] ECR I-01567.
51. **Sprendimas** byloje 140/79 Chemical Farmaceutici SpA prieš DAF SpA [1981] ECR 1.
52. **Sprendimas** byloje C-90/94 Haahr Petroleum Ltd prieš Åbenrå Havn, Ålborg Havn, Horsens Havn, Kastrup Havn NKE A/S, Næstved Havn, Odense Havn, Struer Havn and Vejle Havn, and Trafikministeriet [1997] ECR I-4085.

ARTICLE 90 OF THE TREATY ESTABLISHING THE EUROPEAN COMMUNITY: PROHIBITION TO IMPOSE INTERNAL TAXATION

Ignas Vėgėlė *
Mykolas Romeris University

S u m m a r y

This article analyses the prohibition to impose internal taxation according to Art. 90 of the Treaty Establishing the European Community. At first, the concept of the internal taxation under Art. 90 is defined by distinguishing internal taxation and charges with an equivalent effect. Charges with equivalent effect and customs duties are prohibited, therefore, they are unlawful *per se*. The internal taxes are lawful unless they discriminate, directly or indirectly, an imported similar product or afford indirect protection to other domestic products.

The scope of prohibition to impose internal taxation, set in Art. 90 of the Treaty Establishing The European Community, differs depending on application of a particular paragraph. Any internal taxation in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products is incompatible with par. 1 Art. 90. This paragraph prohibits any internal tax that is higher than that for a similar, though not identical, domestic product. In order to determine whether products are similar, it is necessary first to consider objective characteristics of products, such as their origin, the method of manufacture and their organoleptic properties, and secondly, to consider whether or not both categories of products are capable of meeting the same needs from the point of view of consumers. For establishing the prohibited internal taxation, the tax burden on particular products shall be estimated: the amount of total tax burden, the method of calculation and application as well as other rules of taxation.

Par. 2 Art. 90 prohibits any internal tax that amounts to indirect protection of other domestic products. "Other product" is the product that is not similar to an imported product, but competes with it. When considering the prohibition in par. 2 Art. 90 the account must be taken of the impact of that tax on the competitive relationship between the products concerned. The essential question is therefore whether or not the tax is of such a kind as to have the effect, on the market in question, of reducing potential consumption of imported products to the advantage of competing domestic products.

The article highlights that the prohibition to impose internal taxation, set in Art. 90 of the Treaty Establishing the European Community, does not apply to differentiated taxation based on objective reasons such as quantity of production or different methods of production, however, such taxation to be lawful shall meet the requirements, set by the Court of Justice of the European Communities.

Keywords: EU law, EC law, free movement of goods, internal taxation, customs duties and charges having an equivalent effect.

* Mykolas Romeris University, Faculty of Law, assoc. prof. dr. of the European Union Law Department.