

Др Милева АНЂЕЛКОВИЋ

редовни професор Правног факултета Универзитета у Нишу

РЕШАВАЊЕ МЕЂУНАРОДНИХ ПОРЕСКИХ СПОРОВА*

Резиме

Аутор у раду даје општи осврт на нека питања која се тичу решавања међународних пореских спорова. Они се најчешће јављају као последица различитог тумачења Модел-конвенције ОЕЦД и неадекватног вредновања трансферних цена. Пореским обвезницима се пружа могућност да, поред домаћих правних лекова, покрену поступак заједничког договарања и арбитраже, у међународним пореским споровима. Ова два механизма испојила су у пракси одређене недостатке будући да надлежне власти држава уговорница немају обавезу да коначно реше спор, што ствара правну неизвесност за пореске обвезнике. Арбитражни поступак, као део поступка заједничког договарања, ретко се предвиђа у међународним пореским уговорима. Одређена позитивна искуства постоје у вези са применом ЕУ Арбитражне конвенције али само за спорове из домена трансферних цена између повезаних предузећа држава чланица. Практика земаља ОЕЦД показује пораст броја међународних пореских спорова. Њихово неблаговремено решавање може успорити међународне економске токове али и угрозити буџетске интересе држава. Зато економски развијене државе чине појачане напоре, на међународном нивоу, ка успостављању општеприхваћених решења опорезивања мултинационалних компанија усвајањем пројекта BEPS. Акција 14 Акционог плана за његово спровођење предвиђа минимум стандарда ради ефикасније примене поступка заједничког договарања.

Кључне речи: *избегавање међународног двоструког опорезивања, поступак заједничког договарања, арбитража, BEPS Action 14.*

* Чланак је резултат рада на пројекту „Усклађивање права Србије са правом Европске уније“ који финансира Правни факултет у Нишу у периоду 2013-2018. године.

I Уводна разматрања

Привредни субјекти, углавном мултинационалне компаније, срећу се у свом пословању са различитим прописима у погледу инвестирања, одвијања пословне активности, примене еколошких стандарда и плаћања пореза. Проблеме који се јављају због разлика у националним пореским системима државе настоје да отклоне закључивањем међународних пореских уговора о избегавању двоструког опорезивања. Мултинационалне компаније су заинтересоване за правилну примену њихових одредби како би се спорне ситуације што брже и ефикасније разрешиле. Механизми који стоје на располагању пореским обвезницима предвиђени су у Модел-Конвенцији ОЕЦД из 2014. године и Арбитражној конвенцији Европске уније из 1990. године. Ови међународни инструменти садрже општа правила о два механизма решавања међународних пореских спорова у виду *поступка заједничког договарања и арбитраже*, што подразумева њихову уградњу у одговарајуће одредбе билатералних пореских уговора. Спорне ситуације се најчешће јављају због погрешне примене Конвенције и неодговарајућег усклађивања вредности код утврђивања трансферних цена између повезаних предузећа. У таквим ситуацијама, у циљу елиминисања двоструког опорезивања, порески обвезници имају могућност да поред коришћења редовних правних лекова, прописаних домаћим законодавством, покрену поступак за решавање пореског спора на основу споразума између надлежних органа држава уговорница. У том смислу, наведени механизми би се могли сматрати алтернативним начинима решавања пореских спорова везаних за примену међународних пореских уговора. Недоволна ефикасност поступка заједничког договарања у решавању проблема са избегавањем међународног двоструког опорезивања, јача уверење у међународној пореској јавности о неопходности увођења обавезне арбитраже у билатералним уговорима, као делотворнијег начина уређивања спорних пореских ситуација. У оквиру ОЕЦД су свесни чињенице да ће спровођење пројекта BEPS и уградња његових мера у национална законодавства имати за последицу разлике у тумачењима и примени предвиђених активности, што може водити новим пореским споровима. Због тога, једна од мера Акционог плана BEPS (Акција 14) има за сврху да поступак заједничког договарања учини ефективнијим, сагласношћу држава да примене минимум стандарда, у циљу благовременог и ефикаснијег решавања спорова проистеклих из пореских уговора. Ширење међународне трговине и инвестирања и појачани напори на плану глобалног усаглашавања опорезивања добити корпорација, требало би да подстакну државе, како економски развијене тако и земље у

развоју, да се озбиљније позабаве отклањањем тешкоћа у решавању међународних пореских спорова.

II Решавање међународних пореских спорова на основу Модел-конвенције ОЕЦД

Члан 25. Модел-конвенције ОЕЦД¹ установљава правила административне процедуре за избегавање односно елиминисање двоструког опорезивања (правног и економског). У пракси је уочено да конфликти настају због различитих тумачења пореских уговора или чињеничних проблема (нпр. недостатак информација) или правних проблема (нпр. различитост домаћих законодавстава). Подаци ОЕЦД показују да се број случајева поступка заједничког договарања скоро удвостручио од 2006. године и да се већина односи на област трансферних цена.² Ст. 1. чл. 25. предвиђа најчешћи тип процедуре који само обвезник може иницирати, ако верује да опорезивање није или неће бити у складу са Конвенцијом. Неспорно је да порески обвезник има на располагању коришћење редовних правних лекова предвиђених националним законодавством. Међутим, уколико дође до погрешне примене Конвенције у обе државе уговорнице, обвезнику се пружа могућност да покрене поступак заједничког договарања са циљем да се спор реши споразумом између надлежних органа. Овакав вид комуникације је допуштен и у контексту питања трансферних цена када је потребно утврдити да ли су коресподентна усклађивања основана као и ради одређивања њиховог износа.³ Из практичних разлога, већина држава усваја приступ да се поступак заједничког договарања и процедура по домаћим правним лековима могу водити истовремено.

Намера ОЕЦД Модела је да пружи широк приступ овој процедури, због чега се у Коментару Конвенције наводи да не постоји генерално правило које спречава обвезника да захтева поступак заједничког договарања у ситуацијама које се сматрају злоупотребом. Чак и за тешке повреде домаћих пореских закона, околности у којима државе желе да ограниче приступ овој процедури, требало би да буду договорене билатералним уговорима. Неке државе сматрају да одређена питања, у начелу, нису

1 Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину (сажета верзија 15. јули 2014.) ОЕЦД, Српско фискално друштво, 2016.

2 Jeffrey Owens, „Dispute Resolution: The Next Frontier“, International Tax and Investment Center, Issue Paper, Oct. 2015, 1

3 Коментар члана 25. Модел-конвенције ОЕЦД, параграф 10, 410.

подложна решавању кроз поступак заједничког договарања услед уставних или других одредаба домаћег права или одлука заснованих на домаћем праву.

Слабости актуелног механизма поступка заједничког договарања испољиле су се у више видова код пореских обвезника. Трајање поступка може бити неизвесно без гарантованог исхода за пореског обвезника. Процедуром се прописује само дужност преговарања надлежних власти без захтева за постизањем резултата, што стварно не решава спорну ситуацију. У одређеним случајевима, опсег процедуре је такав да надлежна тела неће покренути поступак заједничког договарања пре него што се стварно деси двоструко опорезивање, што ће имати за резултат неефикасну процедуру. Осим тога, обвезник нема право да учествује у процедури што води ограничењу правне заштите. Он се не сматра странком у процедури због чега није упознат у којој се фази налази поступак заједничког договарања и када ће одлука бити донета.⁴ Полазећи од испољених недостатака, неки аутори мисле да би пореске власти могле да извуку одређене поуке из случајева којима се решавају спорови за трговинске и инвестиционе конфликти.⁵ С обзиром на то да приступ овој процедури зависи од прихватања захтева обвезника као оправданог, сматра се да то представља сметњу за обвезника. У том смислу, предлаже се у следећој ревизији Коментара Конвенције да се разјасне "околности" под којима државе могу одбити приступ поступку заједничког договарања. Ове промене би могле бити укључене у предложени мултилатерални инструмент којим би се олакшала примена новина у уговорима које проистичу из BEPS пројекта.⁶

Када надлежни органи нису успели да постигну споразум у року од две године од представљања случаја јер су остала нерешена нека питања, став 5. члана 25. Модел-конвенције предвиђа њихово решавање покретањем поступка арбитраже. Иако се о арбитражи као механизму решавања пореских спорова размишљало скоро један век, установљена је тек 2008. године допуном Модел-конвенције ОЕЦД. Убрзо након тога, измењен је одељак IV Смерница ОЕЦД за примену правила о трансфер-

4 Jasmin Kollemann, Laura Turcan, Chapter 2 – Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges, http://www.ac.at/.../d/...CH2_Kollmann_Turcan.pdf, 27.

5 Jeffrey Owens, „What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements?“, *Bulletin for international taxation*, Oct. 2015, 577-588

6 Sol Picciotto, *International Tax Disputes: Between Supranational Administration and Adjudication*, August 2016, ICTD Working Paper 55, 12.

ним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе⁷ како би одразио ову промену. Овај механизам треба да пружи сигурност обвезнику да ће се елиминисати двоструко опорезивање, само што то понекад неће бити разрешено на начин који је очекивао или предложио обвезник. На основу арбитражне одредбе Модел-конвенције ОЕЦД и Модел УН, арбитража није допуштена за питања о којима је домаћи суд или управни трибунал обе стране уговорнице већ донео одлуку. Међутим, могуће су и ситуације да домаћи правни лекови више нису доступни, па је потребно тачно одредити услове када се одлука арбитражног панела може или не може извршити у националном законодавству, како би се обезбедила правна сигурност пореским обвезницима.⁸ Карактеристика арбитраже је да не замењује поступак заједничког договарања већ има за циљ да га допуни у смислу подстицаја надлежним телима да реше спорне случајеве. Друга карактеристика је да је веома мало случајева решено на овај начин, што се може приписати противљењу држава да препусте овакве спорове на одлучивање трећој страни. Поред тога, арбитражне одлуке се не објављују и цела процедура је предмет строге поверљивости.⁹ У вези са тим, ОЕЦД је признао да би објављивање одлука уз сагласност обвезника који је захтевао арбитражу и обе надлежне власти, учинило процес транспарентнијим, што би довело до уједначенијег приступа истим питањима.¹⁰ Важно је истаћи да када буде донета одлука од стране арбитражног панела, надлежне власти су правно обавезане да је примене кроз процедуру заједничког договарања. Из перспективе обвезника, закључење случаја путем арбитраже је веома пожељно захваљујући правној сигурности и брзини у решавању спорова, јер овај механизам намеће дисциплину надлежним властима да реше спорни случај.¹¹ Међутим, због чињенице да арбитража није независан судски механизам решавања спорова, већ само додатак поступку заједничког договарања, арбитража је подложна истим ограничењима као поступак заједничког договарања. За разлику од трго-

7 Смернице ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе, Српско фискално друштво, 2011.

8 Андреја Сертић, „Тражење нових смјерница при рјешавању спорова – треба ли нам ревидиран поступак договарања?“, *Порезни вјесник*, 4/2016, 44.

9 Picciotti, 16.

10 P. K. Sidhu, „Is the Mutual Agreement Procedure Past Its „Best -Before Date“ and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration“, *Bulletin for international taxation*, Nov. 2014, 596.

11 Brian J. Arnold, „The Scope of Arbitration under Tax Treaties“, Michael Lang, Jeffrey Owens (Ed.), *International Arbitration in Tax Matters*, IBFD, Jan, 2016, 115.

вачке или јавно-приватне арбитраже, надлежност панела арбитра није проширена на решавање целог случаја, већ само на питања о којима споразум није постигнут између надлежних власти (чл. 25. параграф 64. Коментара Модел-конвенције ОЕЦД).¹²

Имајући у виду чињеницу да је мали број држава предвидео арбитражну клаузулу у билатералним пореским уговорима, у међународној јавности су се чули предлози да би мултилатерални инструмент предвиђен у BEPS Action 15 могао бити искоришћен за брзо увођење арбитражне одредбе у већ постојећим уговорима.¹³

III ЕУ Арбитражна конвенција

Конвенција о елиминисању двоструког опорезивања у вези са усклађивањем добити повезаних друштава (Convention 90/436/ЕЕС) усвојена је 1990. године¹⁴ (са важношћу од 1995.) и претрпела је више измена. За разлику од Модел-конвенције ОЕЦД, Европска конвенција се односи само на решавање спорова насталих коришћењем трансферних цена, које нису у складу са начелом непристрасне трансакције (*arm s length principle*).

Члан 6. Арбитражне конвенције уређује поступак заједничког договарања уколико предузеће сматра да у случајевима на која се Конвенција примењује нису поштовани принципи који су њоме предвиђени. Оно може поднети приговор надлежном органу своје резидентне државе у року од три године од момента првог обавештења о постојању околности које доводе или могу довести до двоструког опорезивања. Овај орган ће обавестити надлежни орган друге државе како би покушали да постигну заједнички договор о отклањању двоструког опорезивања. Ако надлежна тела не постигну договор у року од две године, имају обавезу да покрену поступак арбитраже и да формирају саветодавну комисију која гарантује елиминисање економског двоструког опорезивања на основу Конвенције.¹⁵ Комисији је дат рок од шест месеци од представља-

12 У пракси су се искристалисала два приступа за обликовање поступка арбитраже – приступ „независног мишљења“ и приступ „последње најбоље понуде“ (у примени у САД).

13 Kollman, Koch, Majdanski, Turcan, „Arbitration in International Tax Matters“, *Tax Notes International*, Vol. 77, N. 13, 2015, 1195.

14 Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, *Official Journal* L 225, 20.08.1990.

15 Ramazan Biçer, „The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means of Settling International Tax Pricing Disputes“, *International Transfer Pricing Journal*, march/april, 2014, 80.

ња случаја да изнесе своје мишљење. Надлежни органи уз сагласност предузећа у року од наредних шест месеци предузимају потребне мере за избегавање двоструког опорезивања. Они могу и другачије одлучити у том временском периоду али ако не постигну сагласност о отклањању двоструког опорезивања, арбитражна одлука саветодавне комисије постаје обавезујућа. Битна је одредба члана 8. Конвенције која овлашћује надлежно тело државе уговорнице да не мора покренути поступак заједничког договарања или формирати саветодавну комисију, ако је судски или административни поступак окончан одлуком, према којој једно од повезаних предузећа радњама којима се усклађује пренос добити у складу са чл. 4. подлеже „озбиљној санкцији“.

Примену Арбитражне конвенције прати Заједнички форум о трансферним ценама (*EU Joint Transfer Pricing Forum*) који је установљен 2004. године. Будући да Арбитражна конвенција искључује из примене пореске обвезнике који подлежу озбиљној санкцији, Заједнички форум о трансферним ценама настоји да нађе решење да обвезници не дођу у неповољнији положај због различитих одређења појма озбиљне казне у оквиру ЕУ и да тачније одреди у каквим ће се околностима казна сматрати озбиљном.¹⁶

Имајући у виду одређене тешкоће у примени Арбитражне конвенције повезане са функционисањем јединственог тржишта, у ЕУ је актуелна расправа о претварању Конвенције у директиву која би имала јачу правну снагу а такође би омогућила улогу Европског суда правде у спорним случајевима.¹⁷ У том смислу, Европска комисија је 25. октобра 2016. године предложила нову директиву о решавању спорова насталих двоструким опорезивањем.¹⁸ Предложена директива би побољшала ефикасност постојећег процеса решавања спорова (ЕУ Арбитражне конвенције) и проширила њен опсег на друга питања, осим трансферних цена и приписивања добити сталној пословној јединици.

16 Тереза Рогих Лугарић, Alma Yasin, „О алтернативном рјешавању спорова у порезном праву“, *Порезни вјесник*, 3/2016, 32.

17 Jeffrey Owens, „Dispute Resolution: The Next Frontier“, *International Tax and Investment Center, Issue paper*, Oct. 2015, 7.

18 European Commission, Proposal for a Council Directive on Dispute Taxation Dispute Resolution Mechanism in the European Union, Strasbourg, 25.10.2015, COM (2016)686 final.

IV Акција 14 Акционог плана BEPS

Земље чланице ОЕЦД и Г20 препознале су тешкоће са којима се државе суочавају у решавању пореских спорова из међународних пореских уговора. Веома мали број земаља је уградио у своје пореске уговоре арбитражну клаузулу. Ради елиминисања прилика за прекограничну пореску евазију и утају и ефективније и ефикасније превенције двоструког опорезивања усвојене су мере у оквиру Акције 14 BEPS Акционог плана 2015. године.¹⁹ Ове мере су усмерене на побољшање ефективности и ефикасности процедуре заједничког договарања. Оне обухватају прихваћени минимум стандарда о решавању међународних пореских спорова, добровољно усвајање „најбољих пракси“ и увођење обавезног арбитражног поступка у билатералним пореским уговорима (до сада је 20 држава прихватило ову обавезу).²⁰ Минимум стандарда садржи специфичне мере којима се настоји да се остваре три општа циља у погледу обезбеђења ефективности решавања међународних пореских спорова. Прво, јурисдикције би требало да осигурају да обавезе из пореских уговора, које се тичу процедуре заједничког договарања, у потпуности буду примењене у доброј вери и да се случајеви благовремено решавају. Друго, јурисдикције би требало да обезбеде примену административних процеса који подсичу превенцију и благовремено решавање спорова из пореских уговора. Треће, јурисдикције би требало да осигурају приступ процедури заједничког договарања пореским обвезницима који испуњавају захтеве из пар. 1. чл. 25. Модел-конвенције ОЕЦД. Испуњавање минимума стандарда садржаног у Акцији 14 BEPS пројекта биће праћено од стране Форума пореских администрација у оквиру ОЕЦД. У том смислу, минимум стандарда је представљен у виду референтног оквира (*terms of reference*) како би се олакшала наведена провера. Референтни оквир је креиран за процену државних законских и административних система и њихове практичне примене како би се утврдило да ли државни механизми решавања спорова функционишу с обзиром на основе минимума стандарда у следећим областима: спречавање спорова; доступност и приступ поступку заједничког договарања; решавање случајева поступка заједничког договарања и

19 OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

20 Todd Welty, Mark P. Thomas, Laura L. Gavioli, Cym H. Lowell, „Preparing for a Tsunami of International Tax Disputes“, *Tax notes international*, Vol. 80, N. 12, December 21, 2015, 1050-1051.

примена постигнутог споразума по окончању поступка заједничког договора.²¹

Несумњив је интерес како пореских обвезника који послују на међународном плану, тако и држава уговорница, да се међународни порески спорови решавају брже и уз што ниже трошкове за обе стране. Ипак, неизвесно је како ће се захтеви из BEPS Акције 14 одразити на режим процедуре заједничког договора због неопходности јачања капацитета надлежних органа, што је отежано у условима буџетских ограничења са којима се данас суочавају државе а посебно земље у развоју.²²

V Закључна разматрања

Уобичајени механизми за решавање међународних пореских спорова јесу поступак заједничког договора и арбитражни поступак као његов саставни део. Општа правила за њихову примену садржана су у међународним инструментима (Модел-конвенција ОЕЦД, Модел-конвенција УН, ЕУ Арбитражна конвенција) које државе уговорнице могу користити у својим билатералним пореским споразумима. Приликом њиховог закључивања оне могу бити ограничене не само узајамним финансијским интересима него и домаћим пореским законодавством. С друге стране, порески обвезници (углавном мултинационалне компаније) очекују правну сигурност и извесност у свом прекограничном пословању и инвестирању као и брзо и ефикасно решавање потенцијалних пореских спорова. У пракси, стварање непотребних трошкова, уз необавезност процедуре, воде умножавању међународних пореских спорова за елиминисање међународног двоструког опорезивања и решавање проблема усклађивања трансферних цена у пословању међусобно повезаних лица. Не изненађује, у том смислу, предлог ОЕЦД за успостављање обавезујућег арбитражног поступка у оквиру Акционог плана BEPS (Action 14), са циљем ефикаснијег решавања међународних пореских спорова. У међународној пореској јавности јача уверење да би се то могло остварити уградњом обавезне арбитражне клаузуле у један мултилатералан инстру-

21 OECD (2016), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms-Peer Review Documents, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanism-peer-review-documents.pdf, 9.

22 Ham J. Oortwijn, „Dispute resolution in Cross-Border Tax Matters“, *European Taxation*, IBFD, April 2016, 164.

мент (Action 15) којим се билатерални порески уговори могу аутоматски мењати.

Mileva ANĐELKOVIĆ, PhD
Professor at Faculty of law University of Niš

INTERNATIONAL TAX DISPUTES RESOLUTION

Summary

The author generally refers to some issues concerning international tax disputes resolution. Conflicts may be caused by different interpretations of the OECD Model Convention and inadequate valuation of transfer pricings. In addition to domestic legal remedies, taxpayers are entitled to initiated mutual agreement procedure (MAP) and arbitration in international tax disputes. These two mechanism have showed some deficiencies since competent authorities of contracting states are not obliged to resolve dispute which create uncertainty for taxpayers. Arbitration procedure, as a part of mutual agreement procedure, is rarely envisaged in bilateral tax treaties. There are some positive experiences related to the application of EU Arbitration Convention but only regarding transfer pricing disputes between associated enterprises of EU member states. The statistic of OECD countries reveals a growing numbers of MAPs. The untimely resolution of these disputes may inhibite international tax flows and endanger countries budgetary interests. As a result, developed economies are making intensive efforts in order to establish generally accepted solutions for taxation of multinational corporations by adopting BEPS Project. The measures developed under Action 14 of the BEPS Action Plan is aim to strenghten the efectiveness of the MAP process.

Key words: *elimination of international double taxation, mutual agreement procedure, arbitration, BEPS Action 14.*