

Др **Милева АНЂЕЛКОВИЋ**<sup>\*</sup>

## АРБИТРАЖА У МЕЂУНАРОДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ<sup>1</sup>

### Резиме

У раду се даје кратак преглед новина у домену решавања међународних пореских спорова. Спорне ситуације везане за примену међународних пореских споразума традиционално подлежу поступку заједничког договарања и арбитражи, као његовом саставном делу. Ови међународни механизми нису се показали довољно ефикаснима у избегавању међународног двоструког опорезивања. У циљу отклањања овог феномена, државе чланице ОЕЦД-а интензивирају активности на увођењу обавезне арбитраже у решавању спорова у међународном опорезивању. Предмет пажње у раду јесу измене предвиђене у Акцијама 14 и 15 BEPS Акционог плана као и правила садржана у најновијој Директиви ЕУ о механизима решавања пореских спорова, која допуњује Арбитражну конвенцију.

**Кључне речи:** двоструко опорезивање, међународни порески спорови, поступак заједничког договарања, обавезна арбитража.

### I Увод

Интензивније повезивање националних економија, посредством прекограницчких трансакција, либерализације трговинско-финансијских токова и развојем информационо-комуникационих технологија, последњих неколико деценија резултирало је повећаном међународном пореском сарадњом закључивањем билатералних пореских споразума. Разлог томе је што пословање привредних субјеката у изменјеном глобализованом окружењу носи ризик излагања двоструком правном али неретко и

---

\* Професор на Правном факултету Универзитета у Нишу

1 Чланак је резултат рада на пројекту „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“ који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије, под бројем 179046Д.

двоствруком економском опорезивању. Земље чланице ОЕЦД-а као и велики број других држава преузеле су у билатералним пореским споразумима механизме за решавање пореских спорова насталих због неправилне примене или тумачења Модел-конвенције ОЕЦД о порезима на доходак и на имовину. Поступак заједничког договарања, са дosta дужом применом од арбитражног поступка, као његове допуне, показао се у пракси недовољно ефикасним механизмом највећим делом због немогућности да се надлежни органи страна уговорница принуде на стварно решавање пореских случајева поднетих од стране пореских обvezника једне или друге државе. Арбитражни поступак, као могућност, постоји већ једну деценију у праву међународних пореских уговора али се ретко користи у пракси.

Јављање финансијско-економске кризе 2008-2009. године и прихваташње BEPS пројекта од стране великог броја држава у скорије време скренуло је пажњу међународне пореске јавности као и пословног света, на потребу реформисања процеса решавања међународних пореских спорова. Опирање већине држава ка ограничењу националних фискалних сувренитета још увек је снажно изражено што се огледа и у несагласности око увођења обавезне арбитраже, као механизма решавања пореских спорова у обухваћеним пореским споразумима на основу Мултилатералне конвенције BEPS-а. Са друге стране, земље чланице ЕУ сагласиле су се крајем 2017. године да у национална законодавства уграде до 1. 7. 2019. године Директиву о механизима решавања пореских спорова, са ширим опсегом примене, у односу на важећу Арбитражну конвенцију из 1995. године.

## **II Решавање пореских спорова на основу Модел Конвенције ОЕЦД о порезима на доходак и на имовину**

Ако обвезник сматра да ће због неправилне примене одредаба Конвенције бити подвргнут двоствруком опорезивању, као алтернативу домаћем пореском спору, може поднети захтев надлежном органу резидентне државе у предвиђеном року. Уколико је захтев оправдан, овај орган има обавезу да реши спорну ситуацију одобравањем одговарајућег усклађивања или олакшице. Када то није у могућности да учини због активности друге уговорне стране, мора покренути поступак заједничког договарања како би се пронашло прихватљиво решење проблема. Током консултација надлежних пореских органа могу се појавити нека спорна питања што онемогућава благовремено решавање изнетог случаја. Због тога је предви-

ћено покретање поступка арбитраже од стране пореског обvezника у року од две године од представљања случаја. У примени ових механизама испољени су одређени недостаци и нездовољство како пореских обvezника тако и надлежних пореских органа. Порески спорови трају дуго, не постоји обавеза надлежних пореских органа да стварно реше спорни случај, нагомилавање спорова, слаба позиција пореских обvezника у поступку, правна несигурност пореских обvezника у погледу трајања и исхода спорова, однос домаћег и међународног пореског права.

За разлику од других форми арбитраже (нпр. комерцијалне) надлежност панела арбитара се не проширује на решавање целокупног случаја, него само на питања где договор између надлежних органа није постигнут. Као и код поступка заједничког договарања, приступ арбитражи могао би бити одбијен због уставних или других одредаба домаћег права или одлука заснованих на домаћем праву.<sup>2</sup> Коментар чл. 25 Модел-конвенције у пар. 76. предвиђа неприменивост поступка арбитраже уколико су питања која би била предмет арбитраже већ решена кроз домаћи судски поступак у било којој од две државе. Поступак арбитраже је замишљен да побољша ефикасност поступка заједничког договарања и „дисциплинује“ надлежне органе да пруже обvezнику сигурност и отклоне двоструко опорезивање. Препуштање решавања појединих питања независним арбитрима може да значи да они не могу у потпуности проценити значај питања за порески систем држава уговорница. То би требало да буде подстицај да надлежни органи сами реше случајеве који су предмет поступка заједничког договарања.<sup>3</sup> Карактеристика арбитражних поступака је да они не замењују поступак заједничког договарања већ су његова допуна, да је до сада мали број пореских спорова решен путем арбитраже јер се државе устежу да спорне случајеве препусте одлукама трећих лица као и да целокупна процедура подлеже поверљивости јер се одлуке не објављују.<sup>4</sup>

- 
- 2 Оваква одредба више није садржана у новој ОЕЦД Модел-конвенцији о порезима на доходак и на имовину из 2017. године у Коментару на чл. 25, ст. 5. пар. 65. чиме се признаје значај укључивања арбитражног механизма у билатералне споразуме који осигурава решавање спорова између надлежних органа како би поступак заједничког договарања могао да оствари своју улогу.
- 3 Brian J. Arnold, The Scope of Arbitration under Tax Treaties, International Arbitration in Tax Matters, ed. Michael Lang, Jeffrey Owens, December 2015, IBFD, 115.
- 4 Sol Picciotto, International Tax Disputes: Between Supranational Administration and Adjudication, ICTD Working Paper 55, August 2016, 16-17.

### III Акције 14 и 15 Акционог плана BEPS пројекта

Сврха усвајања Акције 14 BEPS пројекта јесте проналажење решења за отклањање препрека које спречавају државе да реше спорове проистекле из пореских споразума на основу поступка заједничког договарања, укључујући одсуство арбитражне одредбе у већини споразума и чињеницу да приступ поступку заједничког договарања и арбитражи може бити одбијен у одређеним случајевима. Очекивало се да ће се предложити обавезна арбитража за решавање међународних пореских спорова или је сагласност постигнута у погледу минималних стандарда и најбољих пракси, уз остављање опционе могућности за уградњу арбитражне одредбе у обухваћеним пореским споразумима. Земље чланице ОЕЦД-а и Групе 20 које учествују у пројекту BEPS сагласиле су се да промене приступ решавању спорова кроз примену минималног стандарда у контексту дискусија о пореским уговорима. Овај минимални стандард садржи специфичне мере које ће државе предузети како би обезбедиле решавање спорова из пореских уговора благовремено, ефективно и ефикасно. Примена минималног стандарда треба да обезбеди постизање три циља: 1) осигурати да уговорне обавезе које се тичу поступка заједничког договарања буду у потпуности примењене у доброј вери и да се спорни случајеви решавају благовремено; 2) осигурати примену административних процеса који промовишу превенцију и благовремено решавање спорова из пореских уговора, и 3) осигурати да порески обvezник може приступити поступку заједничког договарања када испуњава захтеве из ст. 1, чл. 25. ОЕЦД Модел-конвенције.<sup>5</sup> Овај трећи циљ је подржан Најбољом Праксом 6. Она предвиђа да би државе требало да предузму одговарајуће мере за одлагање процедуре наплате пореза током периода трајања поступка заједничког договарања, најмање под истим условима који се примењују на лице које користи домаћи административни или судски правни лек. Ова измена је унета у Коментар чл. 25. у складу са новом допуном ОЕЦД Модел-конвенције из 2017. године.

Као значајна новина уведена на основу Акције 14 наводи се сагласност држава да осигурају ефективну примену овог стандарда установљавањем чврстог надзорног механизма који ће редовно извештавати Групу 20 преко ОЕЦД Комитета за фискалне послове. Иако је реч о *soft law* регулативи очекује се да ће овај контролни механизам створити знатан притисак у погледу поштовања договореног минималног стандарда. Контролни процес, посредством ОЕЦД Форума пореских администрација о

5 Final Report on BEPS Action 14, Executive Summary, 9.

побољшању практичне примене поступка заједничког договарања, требало би да идентификује не само његове добре стране него, што је још важније, и недостатке одређујући препоруке за њихово отклањање од стране надгледаних јурисдикција.<sup>6</sup> Важна околност је да специфичне мере садржане у минималном стандарду предвиђају одређене промене у Модел Конвенцији ОЕЦД и Коментару Конвенције што је и учињено крајем 2017. године.<sup>7</sup> Битно је и да минимални стандард изричito захтева да би питања трансферних цена која воде економском двоструком опорезивању (као што су прилагођавања трансферних цена од стране уговорних партнера) требало квалификовати за приступ поступку заједничког договарања. ОЕЦД није био у могућности да постигне консензус о обавезној арбитражи у финалном извештају о Акцији 14. Међутим, уз сагласност за применом минималног стандарда од стране свих земаља учесница у BEPS пројекту, 20 држава се обавезало да обезбеди обавезну арбитражу у њиховим билатералним пореским споразумима „као механизам гарантовања да ће спорови из пореских уговора бити решени у одређеном временском оквиру“.<sup>8</sup> Инструмент који то омогућава јесте Мултилатерална конвенција предвиђена Акцијом 15 BEPS Акционог плана, која је и потписана 7. јуна 2017. године у Паризу (и Србија је била једна од учесница церемоније потписивања).<sup>9</sup> Како би се олакшао процес приступања што већег броја држава (оних које су чврсто резервисане у погледу обавезне арбитраже) мултилатерални инструмент допушта државама да учине *free-form reservation* која дозвољава ограничење опсега пожељних случајева и тако олакшава постепено увођење арбитраже.<sup>10</sup> Међутим, треба нагласити да се земље у развоју и земље које се убрзано развијају чврсто противе обавезној међународној пореској арбитражи полазећи од принципа националног суверенитета али и због лоших искустава неких од њих (нпр. Индија) са арбитражом у инвестиционим споровима. Мултилатерална конвенција за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре садржи опцијону могућност за државе потписнице, имајући у виду арбитражне одредбе, барем на три различита начина. Пре свега, Конвенција

6 Michelle Markham, New Developments in Dispute Resolution in International Tax, Revenue Law Journal, Vol. 25, Issue 1, Article 4, 8. Доступно на: <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol25/iss1/4>.

7 Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, Децембар 18, 2017. OECD Publishing.

8 Final Report on BEPS Action 14, Executive Summary, 10.

9 BEPS мултилатерална конвенција ступиће на снагу 1.7.2018. године.

10 Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, 57.

автоматски не инкорпорира арбитражне одредбе у пореске уговоре већ оставља могућност избора државама да то учине. Друго, арбитражне одредбе у Мултилатералном инструменту исказане су само за примену на одређене обухваћене пореске споразуме које државе могу одабрати. Треће, Мултилатерални инструмент предвиђа флексибилност у погледу облика усвојене арбитраже. У литератури се наводи да усвајање мултилатералне арбитраже може бити корисно у контексту мултилатералног инструмента у два случаја.<sup>11</sup> Први би могао бити решавање ситуација у којима је укључено неколико јурисдикција (нпр. код трансферних цена) а други би био договарање уговорних страна око најпогоднијег тумачења одредби мултилатералног споразума што би могло имати утицаја на решавање будућих случајева у њиховим јурисдикцијама.

Минимални стандард, утврђен у чл. 16 и 17 BEPS Мултилатералне конвенције, треба да обезбеди да се обавезе из обухваћеног пореског споразума у погледу поступка заједничког договарања, укључујући случајеве из домена трансферних цена, у потпуности и у доброј вери примењују, чиме се обезбеђује сигурност и предвидивост, али и унапређује поступак решавања спорова. Тај минимални стандард због тога налаже да се у обухваћене пореске споразуме уграде одредбе које одговарају чл. 25, ст. 1-3 Модел-конвенције ОЕЦД (у верзији из 2014. године), уз одговарајућа прилагођавања.<sup>12</sup> Конвенција у том смислу предвиђа да се мора допусти да лице које сматра да мере једне или обе уговорне јурисдикције доводе или ће довести до тога да не буде опорезовано у складу с одредбама обухваћеног пореског споразума може, независно од правних средстава која му стоје на располагању у домаћем праву уговорних јурисдикција, изложити свој случај надлежном органу *било које од две уговорне јурисдикције* (а не само органу државе уговорнице чији је резидент - како предвиђа одговарајућа норма из Модел-конвенције ОЕЦД). Уколико обухваћени порески споразум допушта да се захтев за поступком заједничког договарања достави само оној јурисдикцији чији је лице резидент, та јурисдикција може истаћи резерву да ће применити поступак билатералног обавештавања или консултовања са другом уговорном јурисдикцијом у случајевима када надлежни орган којем је захтев упућен не сматра да је обvezник приговор оправдан. Минимални стандард из

11 Jefrey Owens, *Dispute Resolution: The Next Frontier*, Issue Paper, International Tax and Investment Center, October 2015, p. 8.

12 Making Dispute Resolution Mechanism More Effective. Action Plan 14: 2015 Final Report (2015). Paris: OECD, 13.

чл. 16, ст. 2 Конвенције налаже да се заједнички договор којим је решен споран случај између две уговорне јурисдикције *примењује без обзира на временска ограничења* у њиховим унутрашњим правима.

Поглавље шесто BEPS мултилатералне конвенције је намењено за примену само између страна које изричito изаберу да прихвate обавезну арбитражу.<sup>13</sup> Чл. 18 им допушта ову могућност с обзиром на обухваћене пореске споразуме обавештавајући о томе депозитара Конвенције (ОЕЦД). Порески обvezник може у року од две године, од представљања случаја, захтевати покретање арбитражног поступка. Надлежни органи могу се договорити другачије о наведеном временском периоду у зависности од природе и сложености индивидуалног случаја (чл. 19, ст. 1). На основу одлуке арбитражног панела, која је коначна, надлежни органи су обавезни да окончају поступак заједничког договорања (чл. 19, ст. 4). Међутим, чл. 24. садржи опцијону одредбу која омогућава надлежним органима да одступе од арбитражне одлуке и да другачије реше случај за три месеца од када им је одлука достављена. Ставом 4, чл. 19. предвиђено је и да ће арбитражна одлука бити обавезујућа за обе уговорне јурисдикције осим у три случаја: ако лице директно погођено случајем не прихвата заједнички договор који примењује арбитражну одлуку; ако се арбитражна одлука сматра неважећом на основу коначне одлуке суда једне од уговорних јурисдикција, и ако лице директно погођено случајем води спор пред судом или управним трибуналом о питањима која су била решена у поступку заједничког договорања заснованог на арбитражној одлуци. У циљу неометаног одвијања арбитражног процеса, ст. 10. предвиђа близку сарадњу надлежних органа кроз заједнички договор о процедуралним и оперативним детаљима арбитражног процеса. Чл. 21. предвиђа обавезу достављања информација арбитрима на основу строго поверљивих захтева који важе за саме надлежне органе страна уговорница. Чл. 22. омогућава окончање поступка заједничког договорања, као и арбитражног поступка, ако током арбитражне процедуре надлежни органи постигну заједнички договор да реше случај или порески обvezник повуче захтев за арбитражу или захтев за поступак заједничког договорања. Чл. 23, ст. 1. предвиђа као уобичајено правило за решавање приступ „коначне понуде“ (другачије познат као приступ „последње најбоље

13 Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Доступно на: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

понуде“) или допушта надлежним органима уговорних јуридикција да се заједнички договоре о другачијим правилима, која се могу применити на све или на појединачне случајеве. Према приступу „коначне понуде“ од сваког надлежног органа би се захтевало да пружи панелу арбитара предлог решења постављених питања и панел арбитара би изабрао једно од предложених решења. Одлука ће бити достављена надлежним органима у писаној форми и не може бити коришћена као преседан с обзиром на било који случај. Чл. 23. ст. 2. предвиђа да уговорна страна може истаћи резерву на овај став у погледу обухваћених пореских споразума и усвојити приступ „независног мишљења“. Према овом приступу, надлежни органи морају обезбедити панелу арбитара сваку информацију која је нужна за доношење одлуке.

#### **IV Директива ЕУ о механизмима решавања пореских спорова из 2017. године**

Арбитражном конвенцијом из 1995. године установљен је поступак решавања спорова у вези са појавом двоструког опорезивања у случају повезаних предузећа из различитих држава чланица ЕУ, које настаје као последица усклађивања добити друштва у једној или више држава чланица. Током своје примене Конвенција је испољила одређене недостатке тако да је усаглашавање са стандардима BEPS пројекта иницирало доношење Директиве о механизмима решавања пореских спорова у ЕУ октобра 2017. године.<sup>14</sup> Ова директива допуњује Арбитражну конвенцију ЕУ (која се односи само на спорове у вези трансферних цена и приписивање добити сталној пословној јединици) са ширим опсегом примене на сва спорна питања везана за тумачење и примену уговора ради отклањања двоструког опорезивања дохотка и имовине између држава чланица ЕУ. Нови регулаторни оквир побољшава постојећи у неколико важних тачака. Главни недостатак Арбитражне конвенције јесте неефикасност, јер не може гарантовати решавање покренутог спора. Нови систем пружа јасне смернице у погледу примене предвиђених правила гарантујући обvezнику решавање његовог проблема. Уколико се поступак заједничког договарања не оконча у предвиђеном року, порески обvezник је овлашћен да затражи покретање арбитражног поступка и оснивање Саветодавне комисије. Уместо ове комисије, може се установити Комисија за алтернативно решавање спора. Један од недостатака Арбитражне кон-

14 Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 october 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union

венције тиче се ограничено улоге пореског обvezника у процедурима<sup>15</sup> што се настоји отклонити допуштањем обvezнику да се обрати националним судовима који би интервенисали у ситуацијама када се надлежни порески органи уздржавају од предузимања одговарајућих акција (нпр. када саветодавни комитет није конституисан на време или се могу жалити на одлуку националних пореских власти којом је одбијен захтев за покретање поступка решавања спора). Обvezнику се признаје право да обезбеди панелу арбитара информације, доказе или документа који могу бити релевантни за одлуку. Осим тога, обвеници се могу и појавити (или бити заступљени) пред панелом арбитара. Директиве прописује процедуру са јасно прецизираним временским оквирима за предузимање предвиђених активности, између осталог, за обавештавање о прихваташњу обvezниковог захтева; тражење и достављање додатних информација; одлуку надлежних органа о прихваташњу/одбијању приговора; захтев за покретање арбитражног поступка; установљење арбитражног тела; обавештавање о коначној одлуци. Директиве предвиђа арбитражни метод „коначне понуде“ као један од начина арбитражног одлучивања. Очекује се да ће то бити бржи и трошковно ефикаснији механизам решавања спорова него други типично коришћени начини. Одлука Саветодавне комисије обавезује надлежне органе осим уколико се они договоре о другачијем решењу спора у року од шест месеци од обавештавања о донетој одлуци. Уколико они не постигну договор, мишљење Саветодавне комисије постаје обавезујуће. Порески обvezник мора прихватити одлуку како би га обавезивала при том задржавајући право жалбе националним судовима. Новина у Директиви тиче се обавезе објављивања извода из одлуке која садржи опис коришћеног арбитражног метода, у одсуству сагласности за пуно објављивање специфичне одлуке.

Имајући у виду да Арбитражна конвенција има статус мултилатералног међународног уговора очекује се да ће Директиве о механизима решавања спорова у ЕУ имати јачу правну снагу уз допуштање улоге Европског суда правде у спорним случајевима. У зависности од држава које су укључене у порески спор, случај може бити подобан за арбитражу и на основу BEPS Мултилатералне конвенције и на основу Директиве ЕУ. Међутим, Директиве ће имати предност и окончаће се сваки покренути арбитражни поступак на основу Мултилатералне конвенције ако је спор привукао пажњу надлежних органа у складу са одредбама Директиве.

15 Tereza Rogić Lugarić, Alma Yasin, „O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu“, *Porezni vjesnik*, 3/2016, 31.

## V Закључак

Интернационализација пословања, између осталог, има за последицу појаву међународног двоструког опорезивања. Његово отклањање, путем закључивања пореских споразума, може водити различитим споровима између пореских обвезнika и надлежних пореских власти. У међународном пореском праву примењују се поступак заједничког договарања и арбитража као његова допуна и саставни део. Постоје знаци да се традиционални методи решавања спорова по основу пореских споразума налазе данас у транзицији. Инсистирање на обавезној арбитражи као и увођење других алтернативних метода решавања међународних пореских спорова изискују пажљиво испитивање и регулативу али и спремност држава да се стварно придржавају међународно прихваћених обавеза у овом домену, имајући у виду широку примену BEPS регулативе и њен утицај на пословање мултинационалних компанија.

**Mileva ANĐELKOVIĆ, PhD**  
**Professor at University of Niš, Faculty of Law**

## ARBITRATION IN INTERNATIONAL TAX LAW

### Summary

*The author gives the brief review of the novelties in the domain of international tax dispute resolution. Disputable situations which arise from international tax dispute are traditionally subject to mutual agreement procedure and arbitration as its component part. These international mechanisms have not proven themselves as effective in avoiding international double taxation. With the aim of removing this phenomenon member states of the OECD are intensifying their activities in introducing mandatory binding arbitration for the purpose of resolving international tax disputes. The article focuses on changes in BEPS Action 14 and 15 and provisions in the latest Directive on tax dispute resolution mechanisms in the European Union which supplements the EU Arbitration Convention.*

**Keywords:** double taxation, international tax disputes, mutual agreement procedure, mandatory binding arbitration.