

Ана МИЛАДИНОВИЋ*

МЕХАНИЗМИ ЗА РЕШАВАЊЕ ДОМАЋИХ ПОРЕСКИХ СПОРОВА

Резиме

На самом почетку, за потребе овог рада, ауторка дефинише појам домаћих пореских спорова. Затим указује на механизме који су у нашем правном систему доступни пореским обvezницима за решавање домаћих пореских спорова. У нашем праву не постоји могућност решавања домаћих пореских спорова путем арбитраже, као ни алтернативним начинима решавања спорова. Ауторка указује на постојање разлике у правном положају пореских обvezника у вези са механизмима за решавање пореских спорова, која се огледа у томе што су одређени механизми за решавање пореских спорова доступни само одређеној категорији обvezника. Посебан део рада посвећен је систему пореских арбитражних судова који су надлежни за решавање домаћих пореских спорова у Португалији, који представљају алтернативу постојећем судском начину решавања пореских спорова, а који је уведен 2011. године са циљем унапређења ефикасности решавања спорова у вези са опорезивањем. Имајући у виду постојање потребе заубрзањем и унапређењем ефикасности решавања домаћих пореских спорова и позитивна искуства Португалије у вези са системом пореских арбитражних судова, сматрамо да би наш законодавац требало да размотри могућност увођења сличног решења у наш правни систем.

Кључне речи: порескоправни однос, домаћи порески спор, механизми за решавање домаћих пореских спорова, порески арбитражни суд.

I Појам домаћег пореског спора

Дефинисањем појма сукоба (конфликта¹, спора) бавиле су се бројне научне дисциплине укључујући и правну науку.

* Студент докторских студија Правног факултета Универзитета у Београду

Поједини аутори истичу као најутицајнију у домаћој процесној литератури Познићеву дефиницију спора као појма материјалног права према којој је спор неслагање два субјекта о субјективном праву које једно лице истиче према другом.²

Полазећи од наведене дефиниције, за потребе овог рада, домаћи порески спор ћемо дефинисати као неслагање пореског органа и пореског обvezника о субјективном праву које порески орган истиче према пореском обvezнику уконкретном порескоправном односу који је у искључивој пореској надлежности Републике Србије и у коме не постоји елемент иностраности.

Појам порескоправног односа, у домаћој теорији пореског права, дефинисан је у ширем смислу и у оквиру тог појма могу се разликовати: порески имовински однос (који представља порескоправни однос у ужем смислу) и порески управни однос.³

Порескоправни однос у ширем смислу представља јавноправни однос између две одређене стране, на основу кога је једна страна (порески поверилац) овлашћена да од друге стране (пореског дужника) тражи одређено давање, чињење, нечињење или трпљење, а друга страна је дужна да то испуни, па са становишта повериоца порескоправни однос представља порески захтев (у ужем смислу), а са становишта дужника, он значи пореску обавезу. Порескоправни однос представља скуп права и обавеза које имају стране у њему, које се заснивају на закону, па из тог разлога представља однос јавног, а не приватног права.⁴

Порески имовински однос (порескоправни однос у ужем смислу) представља најзначајнију компоненту порескоправног односа у ширем смислу и садржи све имовинскоправне односе (захтеве и кореспондирајуће обавезе који су усмерени на обавезу давања) између пореских поверилаца и пореских дужника који су утврђени у пореским законима, док се порески управни однос дефинише као правно уређен друштвени однос, у који један субјекат – Пореска управа – ступа са физичким и правним лицима – пореским дужницима, који настаје управним радом тј. правно регулисаним активношћу вршења државне власти у

1 Појам конфликт (сукоб, спор) води порекло од латинске речи *conflictare* која значи ударати што о што, борити се, вид. Братољуб Клаић, *Ријечник страних ријечи*, Загреб, 1984.

2 Гашо Кнежевић, Владимира Павић, *Арбитраж и АДР*, 3.издање, Београд, 2010, 196.

3 Дејан Поповић, *Пореско право*, 13. изменењено издање,Београд, 2016, 99.

4 Д. Поповић,98-99.

процесу примене пореских прописа на појединачне ситуације, активношћу која се исказује кроз издавање управних аката и предузимање управних радњи.⁵

Однос између пореске администрације и пореских обvezника традиционално се схвата као однос који се заснива на остварењу пореске моћи или власти над опорезивањем, која је утемељена у закону, при чему је држава у надређеном положају који се не може упоредити са положајем повериоца у неком приватноправном односу. Странке у порескоправном односу нису равноправни учесници,⁶ јер порески орган представља државу и има право да захтева испуњење пореских обавеза, које су обvezници дужни да испуне на начин и у време како је прописано законом.⁷ Сматрамо да је овакво схватање порескоправног односа утицало на опредељење нашег законодавца приликом уређивања механизама за контролу законитости рада пореских органа.

II Механизми за контролу законитости рада пореских органа и решавање спорова из порескоправних односа који су у пореској надлежности Републике Србије

Механизми који су у нашем позитивном праву прописани у циљу омогућавања контроле законитости рада пореских органа и заштите права пореских обvezника истовремено представљају механизме за решавање спорова из порескоправних односа који су у пореској надлежности Републике Србије, како оних у којима не постоји елемент иностраности, тако и оних у којима тај елемент постоји. С обзиром на тему рада, на овом месту само напомињемо да се за решавање пореских спорова из порескоправних односа са елементом иностраности (тзв. међународних пореских спорова) могу користити и механизми уређени међународним споразумима, али се њиховом детаљнијом анализом у овом раду нећемо бавити.

У нашем позитивном праву могућа је управно-судска контрола законитости рада пореских органа. Порески обvezник који сматра да је

5 Д. Поповић, 109. и 160.

6 Наташа Зунић Ковачевић, „Управносудска контрола у порезним стварима”, *Зборник радова Правног факултета у Сплиту*, год.53, 1/2016, 287-288; Д. Поповић, 110.

7 Снежана Стојановић, „Другачији однос између пореске управе и пореских обvezника: хоризонтални мониторинг у Холандији“, *Мегатренд ревија*, Vol.13, No 2, 2016, 204; Овакво схватање произилази из немачке јавноправне доктрине 19. века, вид. Н. Зунић Ковачевић, 287-288.

порески орган (управним актом или радњом, односно непоступањем) у конкретном порескоправном односу повредио неко његово право или на закону заснован интерес, због чега постоји спор између њега и пореског органа, може користити законом прописана правна средства са циљем провере законитости рада пореског органа и решавања спорног односа који постоји између њих.

Порески поступак за утврђивање, наплату и контролу јавних прихода у Републици Србији уређен је као двостепени управни поступак. Вођење првостепеног пореског поступка и доношење првостепених пореских аката у надлежности је Пореске управе, односно органа јединице локалне самоуправе. Одлучивање о жалби против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа, као и о жалби у случају када по захтеву пореског обvezника за доношење пореског управног акта решење није донето у прописаном року у надлежности је посебне организационе јединице Министарства финансија Републике Србије – Сектора за другостепени порески и царински поступак.

Судска контрола законитости рада пореских органа може бити: 1) посредна (општа), коју врше редовни судови (нпр. у парничном и кривичном поступку) и Уставни суд (нпр. поводом уставне жалбе) и 2) непосредна (посебна), коју врши суд посебне надлежности – Управни суд у управном спору.⁸

Међутим, законом није прописана могућност слободног избора од стране пореских обvezника између покретања другостепеног пореског поступка као механизма управне контроле и управног спора као механизма судске контроле законитости рада пореских органа. Могућност покретања управног спора условљена је доношењем коначног пореског акта у другостепеном пореском поступку или да о поднетој жалби није донета одлука од стране другостепеног пореског органа у законском року.

Законом о Уставном суду („Сл. гласник РС“, бр. 109/07.,..103/15 и 40/15 – др.закон) прописано је да се уставна жалба може изјавити против појединачног аката или радње државног органа или организације којој је

8 Дејан Миленковић, Александар Марићевић, „Заштита права грађана пред Управним судом“, Водич за грађане, Београд, 2013, 12-14, доступно на: <http://www.up.sud.rs/uploads/brochures/documents/1376925088~~Zastita%20prava%20gradjana%20pred%20Upravnim%20sudom.pdf>, 18.04.2018.

поверено јавно овлашћење, а којима се повређују или ускраћују људска или мањинска права и слободе зајемчене Уставом, ако су исцрпљена или нису предвиђена друга правна средства или је законом искључено право на њихову судску заштиту.⁹ Из ове законске одредбе произилази да се уставна жалба као механизам контроле законитости рада пореских органа може изјавити тек након што су искоришћена друга правна средства која су предвиђена за заштиту права пореских обvezника.

Као наднационално процесноправно средство за заштиту људских права зајемчених Европском конвенцијом за заштиту људских права и основних слобода¹⁰ и пратећим протоколима, сваком пореском обvezнику – физичком лицу, без обзира на његово држављанство или правном лицу, које тврди да је жртва повреде права установљених овом Конвенцијом или протоколима (нпр. права на суђење у разумном року које може бити повређено због дужине трајања управног и судског поступка и др.), која је учињена од стране Републике Србије стоји на располагању могућност подношења представке Европском суду за људска права у Стразбуру на основу које може бити покренут индивидуални спор, под условом, да су исцрпљени сви унутрашњи правни лекови у том предмету, у складу са општепризнатим начелима међународног права и да је представка поднета у року од четири месеца од дана када је поводом тог предмета донета правоснажна одлука.¹¹

Указујемо да у позитивном праву Републике Србије није прописана могућност решавања домаћих пореских спорова путем арбитраже и алтернативним начинима решавања спорова.¹²

Наиме, одредбом члана 3. став 4. Закона о посредовању у решавању спорова („Сл. гласник РС“, бр. 55/14) изричito је прописано да се одредбе тог закона не примењују на решавање спорних односа у вези са утврђивањем и наплатом јавних прихода.

9 члан 82. Закона о Уставном суду, Сл. гласник РС, бр. 109/07.,..103/15 и 40/15 – др.закон.

10 Закон о ратификацији Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода, измене у складу са Протоколом бр. 11, Службени лист СЦГ – Међународни уговори, бр. 9/03,...10/15 – др. пропис, чл.34. и 35.

11 Весна Ђорић Ерић, Однос Европског суда правде и Европског суда за људска права, докторска дисертација, Београд, 2013, 205-207.

12 Поједини аутори у домаћој правној теорији у алтернативне начине решавања спорова тј. у основне алтернативе судском поступку убрајају: медијацију, преговоре и мирење (конципијација), видети: Моника Милошевић, Алтернативно решавање спорова с посебним освртом на медијацију, Београд, 2014, 17.

Арбитражно решавање спорова без страног елемента (унутрашња арбитража) и спорова са страним елементом (међународна арбитража) у нашем позитивном праву уређено је Законом о арбитражи („Сл. гласник РС“, бр. 46/06). Према одредбама члана 2. ст. 2. и 3. Закона о арбитражи, примену одредаба овог закона странке не могу искључити и морају их поштовати када је место арбитаже у Републици Србији, док странке могу другачије предвидети када је у питању међународна арбитража. У погледу примене међународних уговора, чланом 8. Закона о арбитражи изричito је прописано да примена тог закона не утиче на примену ратификованог међународног уговора. Подобност спора за арбитражу (арбитрабилност) уређена је чланом 5. Закона о арбитражи. Одредбама члана 5.ст. 2. и 3. тог закона, прописано је да свако физичко и правно лице може да уговори арбитражу, укључујући и државу, њене органе, установе и предузећа у којима она има својинско учешће, уколико има способност да буде странка у поступку, у складу са одредбама закона који уређује парнични поступак. Одредбом члана 5. став 1. Закона о арбитражи, прописано је да се арбитража може уговорити за решавање имовинског спора о правима којима странке слободно располажу, осим спорова за које је одређена искључива надлежност суда.

Према нашем мишљењу, ако се има у виду да се арбитража уговара између странака које могу слободно да располажу својим захтевима, на једној страни и положај пореских органа, као учесника у односу јавног права, који имају субјективно право, али и законску обавезу да утврђују и наплаћују порез,¹³ на другој стани, из чега произилази да порески органи не могу слободно да располажу правом на наплату пореза,¹⁴ може се

13 Према одредбама члана 4. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији - ЗППА, Службени гласник РС, бр. 80/02,...15/16 и 108/16, Пореска управа је дужна да остварује сва права и обавезе из порескоправног односа у складу са законом, а у случајевима када је овлашћена да делује на основу дискреционих овлашћења, дужна је да делује у складу са сврхом тих овлашћења и у оквиру закона. Из одредаба члана 2а ст. 1. и 2. ЗППА произилази да ове обавезе имају и надлежни органи јединице локалне самоуправе у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних јавних прихода. На основу ових законских одредаба, можемо закључити да порески органи у Републици Србији, поред законом прописаног субјективног права на наплату јавних прихода, истовремено имају и „дужност да остварују сва права и обавезе из порескоправног односа у складу са законом“ тј. имају и обавезу да утврђују и наплаћују јавне приходе. Исто важи и у пореском праву Републике Хрватске, вид. Н. Зунић Ковачевић,²⁸⁸.

14 У правној теорији се истиче да се правно значење начела законитости пореза тј. правила да се опорезивање може вршити само на основу закона огледа у уважавању неколико захтева,

закључити да према нашем позитивном правупорески органи не могу да уговорају арбитражни начин решавања пореских спорова из пореско-правних односа у којима не постоји елемент иностраности.

Може се поставити питање односа института отписа пореза и споредних пореских давања и одлагања плаћања дугованог пореза, који су уређени у нашем позитивном пореском праву и начела законитости у пореском праву тј. недопуштености споразума између пореске администрације и пореског обvezника у погледу висине пореске обавезе.

С обзиром да се институт отписа пореза и споредних пореских давања примењује у случајевима који су тачно одређени у закону и спроводи у форми одлуке Владе о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања, осим доприноса за обавезно социјално осигурање и решења Пореске управе о отпису дуга по основу пореза и споредних пореских давања (када су претходно, у сваком конкретном случају, испуњени услови који су прописани законом),¹⁵ код овог института не може бити речи о споразуму између пореске администрације и пореског обvezника, нити о слободном располагању пореским захтевом од стране пореских органа.

Дилема у вези са наведеним питањем посебно се може јавити код института одлагања плаћања дугованог пореза из разлога што се тај институт може реализовати изакључивањем споразума између Пореске управе и конкретног пореског обvezника. Указујемо да се у домаћој правној теорији наглашава да тај споразум не подразумева договор између пореске администрације и пореског обvezника о висини пореског дуга и

од којих један представља захтев да нису допуштени споразуми између пореске администрације и пореског обvezника у погледу висине пореске обавезе, вид. Д. Поповић, 42-43. и 46.

15 Према одредбама ЗППА, члан 115. ст. 1. до 3, Влада може, на предлог министра (а у случају отписа који се односи на изворне јавне приходе уз претходну сагласност јединице локалне самоуправе), донети одлуку о делимичном или потпуном отпису пореза и споредних пореских давања, осим доприноса за обавезно социјално осигурање, пореског обvezника који се продаје у поступку приватизације, односно који је у поступку реструктуирања и пореског обvezника код којег је промењена власничка структура, по основу преузетих уговорних обавеза од стране Републике. Одредбом члана 115. ст. 4. ЗППА прописано је да Пореска управа решењем отписује дуг по основу пореза и споредних пореских давања када се стекну услови из члана 22. ст. 2. и 4. овог закона (ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвата наследства и ако имовина пословно неспособног физичког лица или одсутног физичког лица коме се не зна пребивалиште није довољна да се намири дуг по основу пореза и споредних пореских давања, када се отписује ненамирени део дуга), као и у другим случајевима прописаним законом.

не представља нарушавање начела законитости, већ се одлагање плаћања дугованог пореза допушта само оном пореском обvezнику који испуни услове, прецизирање одговарајућом Уредбом Владе Републике Србије.¹⁶ Овај институт не представља пореску олакшицу, јер порески обvezник није ослобођен од плаћања пореза, нити му се умањује обрачунати порез, већ представља погодност за пореског обvezника, јер се он налази у погоднијем преском положају пошто своју пореску обавезу може да измирује у дужем временском периоду.¹⁷ Према томе, Пореска управа закључујући овакав споразум са пореским обvezником који испуњава услове прописане Уредбом о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Сл. гласник РС“, бр. 53/03,.. и 71/05) не врши слободно располагање пореским захтевом који има према пореском обvezнику.

Поред до сада наведеног у вези са питањем арбитрабилности, указујемо да из одредаба ратификованог Споразума између Републике Србије и Канаде о подстицању и заштити улагања¹⁸ који је део нашег позитивног права, којим су регулисани механизми за решавање инвестиционих спорова (који могу бити и спорови у вези са опорезивањем), између Републике Србије и канадских улагача који изврше улагање на територији Републике Србије, произилази да, уколико су испуњени претходни услови предвиђени овим споразумом за подношење тужбе арбитражи од стране улагача, Република Србија мора пристати на захтев за арбитражу који упути улагач. Уколико се не испуне претходни услови за подношење тужбе арбитражи, пристанак на арбитражу који су стране уговорнице дале потписивањем овог споразума се поништава.

Сматрамо да овакво решење указује на постојање неравноправног положаја између канадских и домаћих улагача, који се огледа у чињењу доступним страним инвеститорима по основу овог споразума још неких механизма за контролу законитости рада домаћих пореских органа и решавање спорова у вези са опорезивањем, које домаћи инвеститорине могу да користе.

16 Гордана Илић - Попов, „Одлагање плаћања пореског дуга у српском пореском систему“, *Право и привреда*, 7-9/2017, 642.

17 Г. Илић - Попов, 644-645.

18 Споразум између Републике Србије и Канаде о подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 8/15; Указујемо да Републике Србија тренутно примењује око 20 оваквих међурдружавних споразума, али с обзиром да у већини ових споразума није изричито уговорено да се повреда споразума у вези улагања од уговорне стране на чијој територији је извршено улагање може односити и на питања опорезивања, на њих у раду нисмо посебно указали

Из наведеног произилази да домаћи инвеститор у случају настанка спора са домаћим пореским органом из порескоправног односа у коме не постоји елемент иностраности нема могућност да са тим пореским органом уговори арбитражни начин решавања тог спора, већ искључиво може да користи механизме управно – судске заштите у оквиру домаћег правног система и наднационално процесноправно средство за заштиту људских права зајемчених Европском конвенцијом за заштиту људских права и основних слобода и пратећим протоколима у поступку пред Европским судом за људска права.

Поједини домаћи аутори с правом указују да би заштиту и подстицање улагања између две државе, као циљ међудржавних споразума о заштити улагања које примењује Република Србија, требало схватити као пружање додатне сигурности улагачима, али не као стицање нових права која иначе нису загарантована домаћим законима.¹⁹

III Систем пореских арбитражних судова у Португалији

Седамдесетих и осамдесетих година 20. века у низу европских и других држава десиле су се промене у дотадашњем приступу опорезивању,²⁰ промењен је однос између пореске администрације и пореских обvezника, од концепта који се заснива на моћи и сили и праву опорезивања које се даје власти ка концепту који се заснива на новом и квалитетнијем односу чији темељи су у коректном приступу, који произилази из добровољности на страни пореских обvezника,²¹ што је, између остalog, довело и до увођења правних института с циљем смиривања затегнутости и решавања спорова у што је могуће ранијој фази.²²

Међу механизмима који су пореским обvezницима доступни за решавање пореских спорова у упоредном праву, на основу својих карактеристика издваја се систем пореских арбитражних судова који је у португалско право уведен 2011. године, посебним законом.²³ Тим посебним законом уређени су надлежност, начин оснивања и рад, дејство одлука пореских арбитражних судова, правни лекови који се могу поднети на

19 Светислав Костић, Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, докторска дисертација, Београд, 2014, 118.

20 Тереза Рогић Лугарић, Невиа Чичин-Шаин, „Алтернативно решавање спорова у порезном праву: утопија или рјешење?“, *Зборник Правног факултета у Загребу*, 64(3), 2014, 347-348.

21 Н. Зунић Ковачевић, 287-288.

22 Т. Рогић Лугарић, Н. Чичин-Шаин, 347-348.

23 Tax Arbitration Law, Decree Law No. 10/2011, 20.01.2011.

одлуке те арбитраже и др.²⁴ У надлежности ове пореске арбитраже је решавање домаћих пореских спорова тј. спорова између португалских пореских власти и обвезнika, независно од тога да ли су обвеници физичка или правна лица, резиденти или нерезиденти.²⁵ Дакле, учесници у поступку су држава тј. порески орган и порески обвеник.

Порески арбитражни суд није део система редовних и управних судова у Португалији, већ је у закону којим је основан дефинисан као алтернативни облик судског решавања спорова у области опорезивања и он примењује посебне арбитражне технике за решавање спорова између пореских обвеника и пореских органа. Важна одлика пореских арбитражних судова је да представљају тела јавног права, код којих особина алтернативности произилази из тога што тужиоци (најчешће порески обвеници) имају могућност да изаберу да се у циљу решавања спора обрате управном суду или овој арбитражи. Јако је важно да је ово право пореског обвеника уређено прописима и да је као такво доступно сваком обвенику у споровима који спадају у надлежност пореског арбитражног суда, тако да не зависи од претходног изражавања воље странака да спор повере арбитражи.²⁶

Уколико порески обвеник упути тужбу пореском арбитражном суду, тужени – порески орган не може да оспори надлежност пореског арбитражног суда, али према португалском закону, подношење захтева за оснивање арбиражног суда искључује право пореског обвеника да истим аргументима побија одлуку пореског органа пред управним судом. Арбитражна одлука о меритуму обавезује и порески орган, па пореска арбитража није само додатно правно средство које стоји на располагању обвенику, него представља стварну алтернативу традиционалном судском поступку.²⁷

Према подацима који су доступни у странијој литератури, порески арбитражни судови доносе одлуке примењујући исти правни оквир као и порески судови. У многим случајевима морали су да тумаче и примењују домаће прописе у светлу права ЕУ, као и пореских споразума. У прве три

24 Н. Зунић Ковачевић, 290.

25 Francisco de Sousa da Câmara, „Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes“, *European Taxation*, 2014, 495, доступно на: https://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Outras_Publicacoes/2014/Portugal_-_Arbitration_as_a_Means_of_Resolving_Tax_Disputes_European_Taxation.pdf, 18.04.2018.

26 Н. Зунић Ковачевић, 290-292.

27 Н. Зунић Ковачевић, 293.

године након почетка рада пореских арбитражних судова обвезнici су се определили за тај начин решевања спорова просечно у 917 пореска спора и број предмета се повећавао из године у годину у току тог периода. Порески арбитражни судови су одлучивали у бројним случајевима у вези са чисто домаћим пореским стварима, али и у неким случајевима са елементом иностраности. Спорови су се односили на следећа пореска питања: утврђену капитализацију, трансферне цене, пореске групе, нека питања у вези са ПДВ-ом, акцизе, питања резидентства, порезе на непокретну имовину итд.²⁸

Састав пореских арбитражних судова може чинити арбитар појединач или панел од три арбитра. Обвезнici имају могућност да иницирају арбитражу бирајући одређено лице за арбитра. У том случају другог арбитра бира пореска власт, док трећег арбитра споразумно бирају обе стране. Као алтернатива, ако стране не постигну споразум, трећег арбитра бира Етички комитет Центра за управну арбитражу. Уколико вредност предмета спора прелази 60.000 евра или обвезнik изабере да постави арбитра, арбитражни суд се формира као панел од три арбитра. У осталим случајевима спор решава арбитар појединач, који се бира за потребе сваког конкретног случаја од стране Етичког комитета Центра за управну арбитражу са листе одобрених арбитара Центра за управну арбитражу.²⁹

Сматрамо да је важно указати на услове које лице заинтересовано да буде изабрано за арбитра мора испуњавати. Захтева се да та лица, поред тога што треба да имају доказан „технички капацитет“ и да су у питању моралне личности, треба да буду: 1) примарно правници, са најмање 10 година доказаног искуства у пореском праву, које је значајно, као јавни службеници, судије, адвокати, консултанти, правни консултанти, научни радници или истраживачи или да имају релевантни научни рад из области пореског права или 2) лица са дипломом економисте или менаџера (они могу да буду бирани за арбитре, али не и за председавајућег), у стварима које захтевају специјализовано знање у области изван права или 3) пензионисане судије које обезбеде изјаву да се одричу свог статуса пензионера или да захтевају привремену обуставу таквог статуса. Листа арбитара се припрема у сагласности са експертизом о арбитрима како би били изabrани на алеаторној основи уз помоћ од компјутерског програма. Председавајући мора бити: 1) бивши судија из пореских судова

28 F. de Sousa da Câmara, 491. и 496.

29 F. de Sousa da Câmara, 499. и 500.

(или неко ко има мастер диплому из области опорезивања) за спорове код којих је вредност предмета спора до 500.000 евра и 2) бивши судија из пореских судова или особа која има докторат из области опорезивања, у предметима чија је вредност спора 1.000.000 евра или више. Случајеви у којима вредност спора прелази 10.000.000 евра не могу бити поднети на одлучивање пореским арбитражним судовима.³⁰

Постоји неколико могућих сметњи за избор арбитара. Заинтересовано лице не може бити изабрано за арбитра ако је, у претходне две године, било: 1) службеник, запослени или агент пореске администрације, члан органа управљања привредних друштава, запослени, адвокат или ревизор или консултат обvezника који је страна у поступку или субјект у односу контроле са релевантним обvezником, како је дефинисано Законом о компанијама или особа или субјект који има интерес да захтев успе или 2) запослени, сарадник, члан, или партнер било ког субјекта који је обезбеђивао ревизију, консултантске услуге или правне услуге или правне савете обvezнику. Поред тога, експлицитно се захтева да изабрани арбитар мора да одбије да учествује у било којим оклоностима које разумно могу захтевати сумњу у вези са његовом непристрасношћу и независношћу.³¹

Као главни разлог за увођење система пореских арбитражних судова у правни систем Португалије, у страној литератури се истиче постојање потребе за убрзањем одлучивања и смањењем оптерећења судова. Главни циљ је био да се постигне да се одлука доноси у року од шест месеци од формирања пореског арбитражног суда и тај циљ је постигнут. Међу другим разлогима који су допринели ефикасности овог института, поједини аутори наводе високу стручност арбитара, не само у односу на процедурална, него и у односу на суштинска питања, као и да је арбитражна одлука обавезујућа и да по правилу не постоји право на правни лек против те одлуке. У вези са немогућношћу коришћења правних лекова постоје два изузетка: 1) жалба која се подноси Врховном арбитражном суду када је одлука пореског арбитражног суда супротна са ранијом одлуком донетом од стране Врховног управног суда или Централног управног суда, под условом да су у питању исте основне тачке закона и 2) жалба Уставном суду када одлука пореског арбитражног суда одбија примену одредбе по основу да је неуставна или примењује неу-

30 F. de Sousa da Câmara, 499. и 500.

31 F. de Sousa da Câmara, 500.

ставну одредбу чијепитање неуставностије било покренуто у току поступка.³²

Поред могућности изјављивања жалбе у наведеним случајевима, постоји једна могућност за преиспитивање законитости одлуке пореског арбитражног суда, која може да доведе до укидања одлуке. Стране у спору могу да оспоре одлуку пред Центром за управну арбитражуистичући да недостаје навођење фактичког и правног основаза одлуку, да постоји противречност у основу за одлуку и др. и да захтевају да он преиспита законитост те одлуке.³³

IV Закључна разматрања

Механизми управно – судске заштите који су уређени у нашем позитивном праву нису довољно ефикасни. Важећа законска решења најчешће доводе до вишегодишњег трајања управног поступка и управног спора из области опорезивања до доношења коначне одлуке, као и до великих трошкова. Напомињемо да је из угла пореских обvezника, веома значајна законска одредба према којој жалба не одлаже извршење пореског управног акта.³⁴ То фактички значи да ће након достављања пореског решења којим је утврђена пореска обавеза, порески органи наплатити износ пореза који је утврђен у том решењу, а да онда пореском обvezнику предстоји ангажовање да применом расположивих механизама за контролу законитости рада пореских органа заштити своја права и након неколико година евентуално оствари повраћај укупног или дела плаћеног пореза.

Поред тога, уочава се разлика у правном положају пореских обvezника у вези са механизмима за решавање пореских спорова који су им доступни, која се огледа у томе што су одређени механизми за решавање пореских споровадоступни само одређеној категорији обvezника.

Сматрамо да све ово довољно говори о правном положају пореских обезника, да постоји потреба да се унапреди ефикасност постојећих механизама за решавање пореских спорова из порескоправних односа који су у надлежности домаћих пореских органа, али и да је потребно да законодавац размотри могућност за увођење у наше право још неких механизама за решавање пореских спорова, пре свега пореске арбитраже.

32 F. de Sousa da Câmara, 502. и 503.

33 F. de Sousa da Câmara, 504. и 504.

34 ЗППА, члан 147. став 1.

Реализација овакве идеје захтевала би опредељење нашег законо-давца за арбитрабилност домаћих пореских спорова. С обзиром на то да би једна од странака у поступку арбитражног решавања спорова требало да буде држава тј. порески органи, сматрамо да институт арбитражног начина решавања спорова који се примењује у решавању спорова из пословних односа у привреди не би био одговарајући избор.

Чини нам се да би већој ефикасности у решавању пореских спорова, а самим тим и унапређењу заштите права пореских обvezника који су стране у домаћим пореским споровима могло да допринесе увођење института пореског арбитражног суда(по узору на систем пореских арбитражних судова у Португалији), у чијој би надлежности било решавање домаћих пореских спорова, који би био основан од стране државе (посебним законом или изменама важећег Закона о арбитражи), при чему би вођење поступка пред пореским арбитражним судом представљало алтернативу постојећој судској заштити у управном спору и заснивање надлежности те арбитраже искључивало би вођење управног спора у истом предмету, а право на избор између та два механизма било би препуштено обvezницима (порески органи би морали да прихвате надлежност тог пореског арбитражног суда ако се за њега определи порески обvezник), уз одређивање рока у коме би морале да се доносе одлуке које би требало да буду уређене као правно обавезујуће за странке и уз прописивање могућност коришћења ванредног правног лека у одређеним случајевима. Такође, сматрамо да би требало ограничiti надлежности те арбитраже самоза пореске спорове до одређене висине предмета спора.

Поверење странака у арбитражни начин решавања спорова зависи од ефикасности арбитраже, а ефикасност арбитраже у великој мери зависи од стручности и угледа њених арбитара.

Због чињенице да у пореским споровима постоји сукоб између пореског органа и пореског обvezника поводом субјективног права пореског органа и да наплата пореза представља јавни интерес, сматрамо да приликом разматрања могућности увођења института пореског арбитражног суда у наш правни систем велики значај морају имати одговори на питања - ко би били арбитри таквог пореског арбитражног суда? Које услове би морало да испуњава неко лице да би било изабрано за арбитра? Којој институцији би требало поверити избор арбитара из редова заинтересованих лица и састављање Листе арбитара? Да ли би Република Србија имала довољан број квалификovаних, непристрасних и независних стручњака из области пореског права који би били заинтересовани да

обављају функцију арбитра како би се омогућило заснивање надлежности такве арбитраже по захтевима свих заинтересованих пореских обvezника и како би се обезбедила ефикасност предложене врсте арбитража?

Ana MILADINOVIC

PhD student at the Faculty of Law University of Belgrade

MECHANISMS FOR RESOLVING DOMESTIC TAX DISPUTES

Summary

At the begining, for the purposes of this paper, the author defines the term domestic tax disputes. Then the author points tothe mechanisms that are available in our legal system to taxpayers to solve domestic tax disputes. In our law there is no possibility of resolving domestic tax disputes by arbitration, nor by alternative forms of dispute resolution. The author points to the existence of differences in the legal position of taxpayers in connection with mechanisms for resolving tax disputes, which is reflected in the fact that certain mechanisms for resolving tax disputes only available to certain categorie of taxpayers. A special section is devoted to the tax arbitration court systemwhich are competent for resolving domestic tax disputes in Portugal and which are alternative to the court process for resolving tax disputes, which was introduced in 2011 with the aim to improve the effectiveness of resolving tax disputes. Bearing in mind that there is a need to speed up and improve the effectiveness of resolving domestic tax disputes and the positive experiences of Portugal with the tax arbitration court system, we believe that our legislator should consider the possibility of introducing similar solution in our legal system.

Keywords: *tax law relationship, domestic tax dispute, mechanisms for resolving domestic tax disputes, tax arbitration court.*