

Др Дејан Поповић*

Др Гордана Илић Попов**

АРБИТРАЖА У МЕЂУНАРОДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ: ПРАВНЕ ПРЕПРЕКЕ ЗА УГОВАРАЊЕ

У члану 25, став 5 Модел-конвенције ОЕЦД налази се норма којом се неуспех поступка заједничког договарања (МАП) да у року од две године реши спор да ли је неко лице опорезовано на начин који није у складу са пореским уговором дефинише као одложни услов за активирање арбитражне клаузуле. Странке у арбитражи су државе уговорнице, а не порески обвезник, који је иначе покреће.

Упркос предностима арбитражног решавања спора, бројне земље у развоју не прихватају арбитражну клаузулу, наводећи да би њоме био нарушен фискални суверенитет, и то у два аспекта. Прво, аутори указују на то да примена „бејзбол арбитраже“ релативизује приговор да арбитража нарушава принцип самосталности управе. Друго, не може се одбранити ни приговор који указује на недопуштеност одрицања државе од права да опорезује јер се ту губи из вида разлика између сувереног права државе да уводи порез, које је неопуђиво, и права на наплату износа, који је споран. Не стоје ни остала два уставноправна аргумента. С аспекта владавине права, нема разлога да се арбитража везује само за чињенична питања. С аспекта принципа једнакости, уставни судови неће захтевати да се арбитража омогући и у домаћим споровима јер они тај принцип тумаче тако да се односи на лица у једнаким правним ситуацијама.

*Аутори закључују да Србија треба да преиспита свој негативан став о пореској арбитражи, што ће јој олакшати да се суочи с обавезом да у приступним преговорима прихвати Арбитражну конвенцију Европске уније као део *acquis-a*.*

* Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, dejan.popovic@ius.bg.ac.rs.

** Ауторка је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, gordana@ius.bg.ac.rs.

Кључне речи: *Пореска арбитража. – Порески уговори. – Поступак заједничког договарања (МАП). – Фискални суверенитет. – Субјективно пореско право државе.*

1. УВОД

Иако је број уговора о избегавању двоструког опорезивања (даље: *порески уговор*) који садрже клаузулу о арбитражном решавању спорова између држава уговорница, у случају када то захтева порески обвезник који сматра да су радње једне или обе државе уговорнице довеле или ће довести до тога да не буде опорезован у складу са пореским уговором, још увек релативно мали, тема о арбитражи у међународном пореском праву последњих десет година постаје све актуелнија.

Циљ овог рада је да дефинише место пореске арбитраже у поступку решавања спорова између држава уговорница. Полазна хипотеза је да арбитража представља само додатну фазу поступка заједничког договарања надлежних органа, која се активира тек уколико у дотадашњем поступку спор није решен у одређеном року. Анализи ћемо подврћи и њен повратни утицај на поступак заједничког договарања *stricto sensu*. Имајући у виду отпор према прихватању арбитражне клаузуле који се запажа у поступању органа надлежног за преговоре о пореским уговорима (не само у Србији), намера нам је да размотримо аргументе који би се могли истаћи против увођења арбитраже у спорове из пореских уговора. На тај начин бисмо допринели дефинисању позиције Србије у предстојећим преговорима о закључивању пореских уговора и у односу према Мултилатералној конвенцији за примену мера које се са циљем спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (даље: *BEPS Мултилатерална конвенција*), као и у приступним преговорима са државама чланицама Европске уније.

2. ВРСТЕ ПОТЕНЦИЈАЛНО АРБИТРАБИЛНИХ ПОРЕСКИХ СПОРОВА

„Решавање регулаторних спорова који укључују пореска питања непосредно је за арбитражу.“¹ Чини се да тај исказ верно одражава реакције „на прву лопту“ већине правника. Ипак, приликом

¹ Thomas Carbonneau, Andrew Sheldrick, „Tax Liability and Inarbitrability in International Commercial Arbitration“, *Journal of Transnational Law & Policy* 1/1992, 38.

расправљања о арбитрабилности пореза треба разликовати три ситуације.²

Прва ситуација, која је предмет овог чланка, јавља се као спор између две државе уговорнице о питањима која се тичу примене пореског уговора.

Другу ситуацију чине пореске контроверзе које произлазе из пословних односа. Примера ради, приликом аквизиције привредног друштва може настати спор поводом тога да ли је продавац представио обавезе друштва (укључујући пореске) у нижем износу од реалног, чије би решавање потенцијално могло бити уређено арбитражним споразумом.

Трећу ситуацију представљају инвестициони спорови између иностраног инвеститора и државе улагања. Они се јављају у две варијанте. У првој, која укључује примену стандарда међународног права, инвеститор доводи у питање *легитимитет* пореза за који сматра да је уведен дискриминаторно или као инструмент експропријације без накнаде.³ У споразумима о подстицању и заштити улагања, у којима се као страна појављује Србија, опорезивање се помиње једино у контексту националног третмана и третмана најповлашћеније нације на начин да се такав третман не односи на порезе.⁴ У одредби која забрањује експропријацију без накнаде⁵ не предвиђа се изузетак за „меру по дејству једнаку експропријацији“ у виду пореза, што значи да би могло доћи до примене арбитражног решавања спора ако инвеститор сматра пореску меру инструментом експропријације без накнаде. Другу варијанту чине „хоризонтални“ инвестициони спорови, настали из уговорних односа, попут уговора о концесији (на пример, ако је концесионар ослобођен пореза на доходак, да ли неко примање спада у доходак или да ли је, ако је уговорено да ће се на концесију примењивати порески оквир на дан закључења уговора, нека каснија мера у супротности са том клаузулом). Спорови који укључују непосредно вршење суверене власти код опорезивања, попут оног из првог примера, нису арбитрабилни.⁶

² William W. Park, „Arbitrability and Tax“, *Arbitrability – International and Comparative Perspectives* (eds. Loukas A. Mistelis, Stavros L. Brekoulakis), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009, 181–183.

³ Чиме би постао инструмент којим се крши међународни споразум о заштити инвестиција.

⁴ Вид. нпр. Споразум између СРЈ и Словеније о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 6/04, чл. 3 или Споразум између Србије и Данске о подстицању и узајамној заштити улагања, *Службени гласник РС*, бр. 105/09, чл. 4.

⁵ Вид. Споразум са Словенијом, чл. 4; Споразум са Данском, чл. 5.

⁶ Вид. Lauren Brazier, „The Arbitrability of Investor – State Taxation Disputes in International Commercial Arbitration“, *Journal of International Arbitration* 1/2015, 15–16.

3. „КЛАСИЧНО“ РЕШАВАЊЕ СПОРОВА ИЗ ПОРЕСКИХ УГОВОРА

3.1. Последице разлика у тумачењу пореских уговора

У међународном праву не постоји обавеза да порески органи или судови једне државе уговорнице буду везани тумачењем појединих одредаба пореског уговора од пореских органа, односно судова друге државе уговорнице.⁷

Отуда се у пракси некад догађа да се одредбе пореског уговора не примењују на исти начин јер надлежни орган може да:

- узме да је чињенично стање друкчије од оног које је утврдио надлежни орган друге државе уговорнице (нпр. у вези са постојањем сталне пословне јединице);
- уђе у конфликт квалификације (нпр. отпремнина се у немачком праву сматра приходом из радног односа из чл. 15 Модел-конвенције ОЕЦД, док се у швајцарском праву сматра другим доходком из чл. 21, из чега проистиче њен различит порески третман);
- уђе у конфликт извора (нпр. домаћа права обе државе уговорнице третирају исти приход као да има извор на њиховој територији);
- тумачи домаће право различито од надлежног органа друге државе уговорнице (нпр. чл. 6, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД предвиђа да израз „непокретност“ има значење према закону државе уговорнице у којој се односна непокретност налази, али се држава резидентства не слаже са начином на који држава извора тумачи тај закон);
- увећа у контексту правила о трансферним ценама добит једног повезаног предузећа, а надлежни орган друге државе уговорнице не изврши одговарајућу корекцију надолу добити другог повезаног предузећа, због чега настаје економско двоструко опорезивање.

Ако држава сматра да је претрпела штету јер је друга држава уговорница применила неправилно порески уговор, може тражити накнаду штете, а оне могу настојати да спор реше мирним путем – преговорима или арбитражом.⁸

⁷ Међутим, на потребу „једнообразног тумачења“ указују Klaus Vogel, Rainer G. Prokisch, „Interpretation of Double Taxation Conventions. General Report“, *Cahiers de droit fiscal international* 78a/1993, 64.

⁸ Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2001, 4.

Штета може да буде нанета и пореским обвезницима који заснивају своје пореско планирање на очекивању да ће обе државе уговорнице испуњавати обавезе које су преузеле уговором.⁹ Интересе пореског обвезника у поступку мирног решавања спорова обично заступа индиректно порески орган државе чији је држављанин, односно резидент. Методи за решавање пореских спорова *између две државе уговорнице* у пореским уговорима морају зато бити у стању да координишу потенцијално сукобљене интересе трију страна (укључујући, дакле, и интересе обвезника).¹⁰

3.2. Поступак заједничког договарања

Порески спор између држава уговорница најчешће је инициран нерешеним унутрашњим спором између пореског обвезника и државе његовог резидентства. Ако, на пример, пореске власти Србије у складу са принципом „ван дохвата руке“ увећају опорезиву добит свог резидента укљученог у трансакцију са повезаним лицем резидентом Словеније, због насталог економског двоструког опорезивања добити групе мултинационалних предузећа, словеначки порески обвезник мораће од својих пореских власти да захтева кореспондирајуће смањење своје опорезиве добити. Уколико се Словенија не слаже са начином на који је Србија применила принцип „ван дохвата руке“, унутрашњи спор између њеног резидента и пореских власти може прерасти у порески спор између Словеније и Србије. У питању је *индиректни спор* из међународног пореског уговора.¹¹ Он ће постати међународни порески спор тек ако држава којој се обратио порески обвезник одлучи да прихвати његов захтев и покрене поступак заједничког договарања (енг. *mutual agreement procedure* – МАП) са другом државом уговорницом.

МАП није постављен као замена за редовну судску заштиту коју домаће право пружа пореском обвезнику; он има право, независно од МАП-а, да користи све правне лекове предвиђене у националном закону.¹² Да би се иницијатива за покретање МАП-а узела у разматрање, случај мора бити изнет у року од три године од првог обавештења о мери која доводи до опорезивања које није у складу с одредбама пореског уговора.¹³

⁹ *Ibid.*, 5.

¹⁰ *Ibid.*, 10–11.

¹¹ Gerrit Groen, „Arbitration in Bilateral Tax Treaties“, *Intertax* 1/2002, 4.

¹² За однос МАП-а и поступака према домаћим законима, упор. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017 – MC OECD 2017, пар. 25 и 42 коментара уз чл. 25.

¹³ У неким пореским уговорима тај рок је друкчији: нема га (нпр. уговор између САД и Шведске), износи две године (нпр. уговор између Србије и Италије),

Директни спор из међународног пореског уговора је спор који је *ab initio* представљао спор између држава уговорница¹⁴ (нпр. да ли се камата, према правилима о утањеној капитализацији у земљи дужниковог резидентства, може третирати као дивиденда, а да јој у земљи повериочевог резидентства буде пружена олакшица која се даје дивидендама).

3.2.1. Стадијум подношења иницијативе

BEPS Акција 14 – Решавање спорова садржи минимални стандард за унапређење решавања спорова. Један од елемената тог стандарда је принцип да би надлежни органи *обе државе уговорнице* требало да буду информисани о захтевима за МАП-ом, како би могли да се изјасне да ли захтев треба прихватити или одбити, односно да ли се приговор пореског обвезника сматра оправданим.¹⁵ Тај минимални стандард понуђен је у две варијанте.

У првој варијанти, уграђеној у чл. 16, ст. 1 BEPS Мултилатералне конвенције, порески обвезник може да изложи свој случај надлежном органу *једне или друге* државе уговорнице, а не искључиво органу државе уговорнице чији је резидент.

Србија се определила за другу варијанту, тј. да истакне резерву коју допушта чл. 16, ст. 5, тач. (а) BEPS Мултилатералне конвенције на начин да у својим обухваћеним пореским споразумима не примени могућност обраћања надлежним органима било које од уговорних јурисдикција. Лице може да изложи свој случај надлежном органу државе уговорнице чији је резидент, с тим што је он дужан да, ако не сматра оправданим обвезников приговор, примени поступак билатералног обавештавања или консултације са надлежним органом друге уговорнице, што не представља консултовање о томе како решити случај.¹⁶

Србија је прихватила рок од три године у којем случај мора бити изнет, а обавестила је депозитара Конвенције (ОЕЦД) да је једино у њеном обухваћеном пореском споразуму с Италијом предвиђен краћи рок (две године од првог обавештења о мери која доводи до опорезивања које није у складу с одредбама пореског уговора).

четири године (нпр. уговор између САД и СР Немачке), четири и по године (нпр. уговор између САД и Мексика), пет година (нпр. уговор између Холандије и Бразила) или шест година (нпр. уговор између САД и Холандије).

¹⁴ G. Groen, 4.

¹⁵ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, Paris 2015, 22.

¹⁶ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2017, 50, <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement>, 28. децембар 2017.

За разлику од спорова по домаћем праву, порески обвезник може да иницира МАП и пре него што је дошло до „опорезивања које није у складу с уговором“ ако установи да ће мере (закони, подзаконски прописи, решења или управне радње) једне или обе државе уговорнице довести до таквог опорезивања и да се оно појављује као ризик који није само могућ већ и вероватан.¹⁷ Међутим, рок од три године за подношење иницијативе треба да се рачуна на начин који иде у прилог обвезнику, тј. почев од дана када је последица у виду „опорезивања које није у складу с уговором“ за њега материјализована.¹⁸

3.2.2. Стадијум решавања спора

О оправданости приговора пореског обвезника дискреционо одлучује надлежни порески орган. Покретање МАП-а од пореског обвезника не би требало да буде одбијено без доброг разлога.¹⁹ Фогел наводи да немачки *Bundesfinanzhof* сматра да надлежни орган има дискреционо овлашћење да ли да прихвати или не прихвати приговор чак и када је доказано да је опорезивање било супротно пореском уговору.²⁰ Јакоб (*F. Jacob*) сматра да порески обвезници немају право да *захтевају* од немачких пореских власти да започињу МАП.²¹ Не бисмо се сасвим сложили са Фараховом (*E. Farah*) оценом да је коментар ОЕЦД-а о постојању „дужности преговарања“ нејасан и неконзистентан:²² он је остао недоречен јер већина држава жели да се надлежном органу остави одређена доза дискреционих овлашћења у давању прелиминарне оцене обвезниковог приговора.²³ Дужност надлежног органа у првом стадијуму постоји, дакле, само у погледу *разматрања* приговора.

¹⁷ МС ОЕЦД 2017, пар. 14 коментара уз чл. 25.

¹⁸ *Ibid.*, пар. 21 коментара уз чл. 25.

¹⁹ *Ibid.*, пар. 34 коментара уз чл. 25. Као најчешћи разлози за одбијање наводе се: недостављање довољно информација, обвезниково тумачење уговора које је различито од тумачења које примењује надлежна пореска администрација, повреда искључиво домаћег права, претходни неуспех МАП-а у упоредивом случају и др. Вид. Karl Koch, „Mutual Agreement – Procedure and Practice. General Report“, *Cahiers de droit fiscal international* 66a/1981, 109–112.

²⁰ Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London – Boston 1997, 1367–1368.

²¹ Friedhelm Jacob *et al.*, *Handbook on the 1989 Double Taxation Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America*, Article 25, IBFD, Amsterdam 1991, 15. Вид. супротно: Jos Coremans, „La procédure amiable. Belgique“, *Cahiers de droit fiscal international* 66a/1981, 217–218.

²² Ehab Farah, „Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem“, *Florida Tax Review* 8/2009, 717–718.

²³ МС ОЕЦД 2017, пар. 31.1 коментара уз чл. 25.

Када се с оцене оправданости приговора пређе у стадијум решавања спора, до изражаја долази друго дискреционо овлашћење надлежних органа: они морају да *настоје* да случај реше заједничким договором ради избегавања опорезивања које није у складу с пореским уговором, али *нису обавезни* да такав договор постигну. У делу литературе из међународног јавног права таква обавеза назива се *pactum de negotiando*²⁴ и означава дужност две стране да само преговарају у доброј вери са циљем да закључе споразум. Принцип *bona fide* поставља одређене границе за дискреционо право преговарача (МАП-у се не би смело приступити само да би се створио привид преговора), али могућност да спор остане нерешен, па тако и да двоструко опорезивање не буде елиминисано, упркос предмету и циљу пореског уговора, остаје реална. Ако се узму подаци за целину држава чланица Инклузивног оквира за BEPS,²⁵ двоструко опорезивање је путем МАП-а потпуно отклоњено тек у 59% ситуација.²⁶

Чл. 25, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД не садржи ни временско ограничење трајања МАП-а. Статистички подаци за целину држава чланица Инклузивног оквира показују да је до почетка примене BEPS мера МАП у случајевима трансферних цена у просеку трајао 33,5 месеца, а у осталим случајевима 26,5 месеци.²⁷ Независно од времена трајања МАП-а, није извесно да ли ће се уопште постићи заједнички споразум.²⁸

Та ограничења МАП-а могу се сажети у констатацију да су порески органи позвани да одлуче о томе да ли је међународно право нарушено у односу на појединачни случај у инстанцама за које су сâми били одговорни,²⁹ чиме је нарушен принцип *Nemo iudex in causa sua*. Цигер (*M. Züger*) квалификује МАП као „политички“, а не „правни“ поступак и залаже се да се МАП обогати правним средствима за решавање спорова, попут арбитраже или парнице.³⁰

²⁴ Arnold Duncan McNair, *The Law of Treaties*, Oxford University Press, Oxford 1961, 27, 29, разликује *pactum de negotiando* од *pactum de contrahendo*, сматрајући да овај други концепт подразумева обавезу да се преговара у доброј вери и закључи уговор.

²⁵ То тело, чији је задатак да прати примену BEPS мера, има 112 чланица (међу којима је и Србија).

²⁶ Доступно на: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure>, 10. јануар 2018.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Arno E. Gildemeister, „Arbitration of Tax Treaty Disputes“, *Transnational Dispute Management* 5/2007, 3.

²⁹ Josef Tittel, *Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen*, University Press Freie Universität, Berlin 1963, 72.

³⁰ M. Züger, 15.

4. КАРАКТЕРИСТИКЕ АРБИТРАЖНОГ РЕШАВАЊА ПОРЕСКОГ СПОРА

Почев од верзије из 2008. године, у чл. 25 Модел-конвенције ОЕЦД уграђен је ст. 5, којим је, ако се у МАП-у не постигне договор, прописана обавеза арбитражног решавања индиректних спорова из међународних пореских уговора³¹ на захтев обвезника. Арбитражна клаузула се и до тада, у различитим формулацијама, могла наћи у 86 пореских уговора, при чему је први пут 1989. године унета у порески уговор између САД и СР Немачке.³² Закључно са почетком 2014. године, 158 пореских уговора садржало је арбитражну клаузулу,³³ што чини око 5% од укупног броја пореских уговора. Године 2011. и у Модел-конвенцију УН³⁴ унета је одредба о арбитражи, која се не покреће на захтев обвезника него надлежног органа било које државе уговорнице, при чему постоји обавеза да се нотификује обвезник који је претходно иницирао (неуспели) МАП.

Арбитража доводи до отклањања двоструког опорезивања (тамо где МАП није дао резултат), те смањује неизвесност и дужину трајања спора. Њу не оптерећују сложена процесна правила, а порески обвезник није сасвим искључен из арбитражног поступка.³⁵ Инсистирање мултинационалних компанија на обавезној арбитражи ако се у МАП-у не постигне договор мотивисано је и чињеницом да је арбитражни поступак нетранспарентан, што им одговара не толико због заштите од конкуренције колико због бојазни од негативног *PR*-а или пореске контроле у трећим државама. Арбитражом би се добио форум изван контроле пореских управа, у којем би се међународни порески спорови решавали без увида јавности, за разлику од судског вођења спора.³⁶

³¹ За аргументацију због чега се арбитража не примењује у решавању директних спорова, вид. G. Groen, 8–9.

³² H. M. Pit, „Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation“, *Intertax* 67/2014, 448.

³³ *Ibid.*, 447–448.

³⁴ Доступно на: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011, 11. јануар 2018.

³⁵ Упор. Jasmin Kollmann, Laura Turcan, „Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. Michael Lang, Jeffrey Owens), IBFD, Amsterdam 2016, 36. У арбитражном поступку на основу приступа „независног мишљења“ обвезник може арбитрама, уз сагласност арбитра и обе странке, усмено да представи своју позицију.

³⁶ У пореску арбитражу укључен је јавни интерес јер од арбитражне одлуке зависи да ли ће се у држави јавни приходи смањити, а јавни расходи (због трошкова арбитраже) повећати, те би зато већа транспарентност била у складу са принципом да државни органи одговарају грађанима. Вид. Michael J. McIntyre, „Comments on

Већина земаља у развоју, иако свесна да је извесност у погледу арбитражног решавања пореског спора подстицај за иностране инвеститоре, ретко прихвата арбитражу због већих трошкова.³⁷ Такође, кадрови у тим земаљама немају довољно стручног искуства у стварима које су предмет арбитраже.³⁸ Као правни аргумент, наводи се да се њоме нарушавају суверена права на опорезивање земаља у развоју и ограничава могућност примене њихових националних права на опорезивање нерезидената,³⁹ о чему ће касније бити више речи.

До краја 2017. године, 26 потписница BEPS Мултилатералне конвенције⁴⁰ (од њих 70) прихватило је одредбе о арбитражи у својим обухваћеним пореским споразумима.⁴¹ Страна, међутим, може истаћи резерву да неће примењивати те одредбе у односу на поједине или све своје обухваћене пореске споразуме у којима се већ налази арбитражна клаузула.⁴²

У случају када је МАП покренут (али само због тога што је *дошло* до опорезивања које није у складу са пореским уговором), а надлежни органи нису постигли споразум у року од две године⁴³ од дана када су им биле достављене све тражене информације, сва преостала нерешена питања из тог случаја, на писани захтев обвезника, предају се арбитражи.⁴⁴ Обвезник, међутим, није странка у арбитражном поступку већ су то државе уговорнице. Арбитражу у спору из пореског уговора не уређује *lex arbitri* (арбитражно право државе у којој се на-

the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes“, *Wayne State University Law School Legal Studies Research Paper Series 7-5/2006*, 11–13.

³⁷ Упор. Daniel Blum, „Setting the Context: Overview of Dispute Resolution Mechanisms and Current Trends“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. Michael Lang, Jeffrey Owens), IBFD, Amsterdam 2016, 30.

³⁸ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, 2015, 26 и 31, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/>, 23. јануар 2018.

³⁹ Shilpa Goel, *A Case for MAP Arbitration in India*, <http://kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/>, 28. јануар 2018.

⁴⁰ Андора, Аустралија, Аустрија, Белгија, Канада, Фиџи, Финска, Француска, Немачка, Грчка, Ирска, Италија, Јапан, Лихтенштајн, Луксембург, Малта, Маурицијус, Холандија, Нови Зеланд, Португалија, Сингапур, Словенија, Шпанија, Шведска, Швајцарска и Велика Британија.

⁴¹ Да би се одредбе о арбитражи из Дела VI BEPS конвенције примењивале, потребно је да обе уговорне стране обавесте депозитара.

⁴² Вид. BEPS Мултилатералну конвенцију, чл. 26, ст. 4 (нпр. Холандија је истакла такву резерву у односу на девет својих обухваћених пореских споразума).

⁴³ Модел-конвенција УН предвиђа рок од три године од дана представљања случаја надлежном органу друге државе уговорнице.

⁴⁴ Надлежни органи путем МАП-а могу да постигну договор све док арбитра не донесе одлуку.

лази седиште арбитраже) већ је она „де-национализован поступак“⁴⁵ (државе уговорнице споразумно уређују начин примене арбитражног поступка). Примена арбитражне одлуке спроводи се заједничким договором држава уговорница.

Арбитражна одлука је обавезујућа за државе уговорнице, осим ако обвезник који је захтевао арбитражу не одбије да прихвати договор о примени арбитражне одлуке. Арбитражни поступак се обуставља када надлежни органи кроз настављени МАП закључе договор којим решавају сва спорна питања изнета пред арбитражу.⁴⁶ Овде се, међутим, отвара питање да ли такав исход нарушава *Kompetenz-Kompetenz* доктрину, чиме би клаузула о обавезности арбитраже била обесмишљена. Супротно *Kompetenz-Kompetenz* доктрини је и решење из појединих пореских уговора да се надлежни органи могу договорити да одређени случај (иако није решен путем МАП-а) није подесан да о њему одлучује арбитража.⁴⁷ Сагласни смо са Рамосом Муњозом (*D. Ramos Muñoz*) који, полазећи од става да се у трговинској или инвестиционој арбитражи *Kompetenz-Kompetenz* принцип сматра обичајним правилом,⁴⁸ узима да тумачење пореског уговора у доброј вери према уобичајеном смислу који се мора дати изразима у уговору у светлу његовог предмета и циља⁴⁹ треба да доведе до закључка да би арбитража у таквим случајевима морала имати „надлежност да одлучује о својој надлежности“. У супротном, норма да је арбитражна одлука обавезујућа за државе уговорнице не би одговарала стварном стању ствари.⁵⁰

5. ПОВРАТНИ УТИЦАЈ АРБИТРАЖЕ НА МАП

Како је МАП који није донео потпуно решење пореског спора предуслов да би се покренула арбитража, анализи се мора подврћи и ефекат који пореска арбитража има на МАП.

Први правац тог повратног утицаја је у складу с очекивањима заговорника арбитражне клаузуле. Циљ је да се надлежни органи

⁴⁵ G. Groen, 22.

⁴⁶ J. Kollmann, L. Turcan, 36.

⁴⁷ Вид. Протокол 6 уз Уговор између САД и Белгије, пар. 1, <https://www.congress.gov/>, 15. фебруар 2018.

⁴⁸ *Texaco Overseas Petroleum Company and California Asiatic Oil Company v The Government of the Lybian Arab Republic*, 27 November 1975, *International Law Reports* 53/1979, 389.

⁴⁹ Бечка конвенција о уговорном праву, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 30/72, чл. 31, ст. 1.

⁵⁰ David Ramos Muñoz, „Tax Arbitration and Its Issues: From Fiction to Reality, to Surrealism“, *Spain Arbitration Review* 21/2014, 15–16.

подстакну да помоћу МАП-а реше спор јер, ако дође до арбитраже, они више немају утицаја на решавање спорног питања већ је оно препуштено независном телу које не мора да уважава значај тог питања за порески систем инволвиране државе.⁵¹

Други правац повратног утицаја полази од чињенице да је арбитража обавезна на захтев пореског обвезника (уколико у року од две године помоћу МАП-а нису решена сва питања случаја). Али, та обавезност је ипак условна јер до захтева за арбитражом не може доћи ако МАП није покренут, а то зависи од дискреционе оцене надлежног органа којем се порески обвезник обратио.⁵²

Легитимно је запитати се да ли ће обавезна арбитража у „*post-МАП*“ стадијуму подстаћи надлежне органе да буду (још) рестриктивнији у прихватању иницијативе пореских обвезника за покретање МАП-а, како би на тај начин смањили ризик да им се ствари отму контроли, посебно у светлу „разлога политике“ против пореске арбитраже,⁵³ која је, под притиском друге, „јаче“ стране у преговорима о закључењу пореског уговора ипак невољно прихваћена.

Релативна малобројност пореских уговора с арбитражном клаузулом потврђује да „разлози политике“ играју не баш малу улогу у том домену међународног пореског права. Управо је отпор појединих држава чланица Г 20, које су заступале интересе земаља у развоју, и довео до тога да је обавезна и обавезујућа арбитража изостављена из минималних стандарда које је садржао Завршни извештај за BEPS акцију 14.⁵⁴

6. УСТАВНОПРАВНИ АРГУМЕНТИ ПРОТИВ ПОРЕСКЕ АРБИТРАЖЕ

6.1. Фискални суверенитет

Распрострањена резервисаност према идеји да би порески спорови проистекли из примене пореских уговора могли бити решавани пред арбитражом враћа нас на потребу да размотримо „разлоге по-

⁵¹ Brian J. Arnold, „The Scope of Arbitration under Tax Treaties“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. Michael Lang, Jeffrey Owens), IBFD, Amsterdam 2016, 116.

⁵² У САД се учешће случајева у којима је ускраћен захтев за МАП-ом у укупном броју захтева креће између 1,5% (2014. и 2015. године) и 4,4% (2013. године). Вид. <https://www.irs.gov/businesses/corporations/annual-competent-authority-statistics>, 19. јануар 2018. Вид. више: Zvi D. Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2006, 107.

⁵³ E. Farah, 26.

⁵⁴ OECD, *Action 14 – 2015 Final Report*, 41.

литике“ због којих се неке државе супротстављају арбитражи у пореским стварима.⁵⁵ ОЕЦД је пошао од претпоставке да је арбитража коју иницира порески обвезник, иако он у њој није странка, довољан компромис који ће задовољити легитиман интерес обвезника да утиче да се (непристрасна) одлука донесе, али и одстранити „разлоге политике“ због којих државе уговорнице не желе да унесу арбитражну клаузулу у порески уговор.⁵⁶

„Разлози политике“ би требало да имају своју правну формулацију, која произлази из концепта фискалног суверенитета. Позиција Србије, која не прихвата арбитражну клаузулу у својим пореским уговорима, објашњава се управо позивањем на фискални суверенитет државе,⁵⁷ који подразумева право државе да дефинише своју фискалну политику без иностраног утицаја. Питање је, међутим, да ли то значи да и решавање пореских спорова потпада под државну сувереност.⁵⁸

Устав Србије садржи следеће одредбе које се односе на порезе: чл. 97, тач. 6 прописује да Република Србија уређује и обезбеђује, *inter alia*, порески систем, док чл. 91, ст. 1 и 2 постављају начело законитости у опорезивању и општост пореске обавезе. Порески уговори представљају уговоре међународног јавног права и, у складу са чл. 194, ст. 4 Устава, после ратификације постају део правног поретка Републике Србије, при чему не смеју бити у супротности с Уставом. Отуда се поставља питање да ли би евентуална арбитражна клаузула у пореском уговору значила да је тај уговор у супротности с Уставом. Пошто је законодавна власт везана уставним поретком, а извршна и судска власт законом, Министарство финансија (као преговарач) и Народна скупштина (која треба да потврди закључени порески уговор) немају неограничено дискреционо право приликом давања одговора на то питање.

Реч је, заправо, о дилеми да ли спор о питањима која се тичу примене пореског уговора спада под „порески систем“ који уређује и обезбеђује Република. Порески уговор садржи колизионе норме које разграничавају пореску јурисдикцију Србије и друге државе уговорнице у односу на поједине врсте прихода и (најчешће) имовину. Ограничавање фискалног суверенитета је реципрочно јер га спроводи

⁵⁵ Упор. ОЕЦД, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues*, Paris 1984, 23.

⁵⁶ Chloe Burnett, „International Tax Arbitration“, *Australian Tax Review* 3/2007, 182.

⁵⁷ Вид. Дејан Поповић, Светислав В. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања. Правни оквир и тумачење*, Цекос-Ин, Београд 2009, 287.

⁵⁸ Natalia Quiñones Cruz, „International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective“, *Tax Notes International* 51(4)/2008, 534.

и друга држава уговорница. За клаузулу о арбитражи је специфично да обе стране поверавају решавање пореског спора трећем субјекту (арбитрама), што представља окосницу става који имају заговорници приступа „фискалног суверенитета“. У јуриспруденцији Уставног суда Србије, као ни у управној пракси није разматрано питање да ли спор о питањима која се тичу примене пореског уговора спада под „порески систем“, а преговарачка позиција о чл. 25, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД приликом закључивања пореских уговора заснива се на подразумевању значаја концепта фискалног суверенитета.

С аспекта „фискалног суверенитета“, издвајају се два аргумента против арбитражног решавања пореских спорова.

Први аргумент указује на то да међународна арбитража нарушава принцип самосталности управе утолико што захтева учешће не само иностраног управног органа (што је неизбежно због међународног карактера спора), него и иностраних арбитра.⁵⁹ У Србији би противници пореске арбитраже могли да укажу на чл. 12 Закона о општем управном поступку⁶⁰ (начело самосталности) и чл. 11, ст. 2 Закона о пореском поступку и пореској администрацији,⁶¹ који прописује да Пореска управа, у оквиру послова државне управе, *самостално* води првостепени порески поступак и обавља друге законом предвиђене радње. Међутим, арбитражни поступак може бити структурисан тако да умањи значај тог приговора. Од 2017. године прихваћен од ОЕЦД-а као главни приступ на основу којег је израђен Узорак арбитражног споразума,⁶² приступ „бејзбол арбитраже“⁶³ („последње најбоље понуде“) „може да послужи да умири критику која се односи на губитак суверенитета због арбитраже“.⁶⁴

Најважније обележје арбитражног поступка заснованог на приступу „бејзбол арбитраже“ (по чему се разликује од приступа „независног мишљења“, који је понуђен као алтернатива) јесте у томе што су овлашћења арбитра строго ограничена. Они не могу да донесу

⁵⁹ *Ibid.*, 534.

⁶⁰ Закон о општем управном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 18/16.

⁶¹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, ..., 108/16.

⁶² МС ОЕЦД 2017, пар. 2–4 коментара Анекса уз чл. 25.

⁶³ „Бејзбол арбитража“ је настала 1973. године да би се решавали спорови поводом зарада играча у *US Major League*, на основу арбитражног споразума између Удружења играча и власника тимова. У том формату арбитраже и играч и власник тима подносе арбитрау по један износ (број). После саслушања аргументације, арбитар у року од 24 сата доноси одлуку тако што одабере један од два понуђена износа, који ће представљати играчеву зараду у предстојећој сезони.

⁶⁴ Raffaele Petrucci, Petra Koch, Laura Turcan, „Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. Michael Lang, Jeffrey Owens), IBFD, Amsterdam 2016, 142.

независну одлуку о пореском спору већ се њихова одлука састоји у избору између две опције за решење спора које су понудиле државе уговорнице (нпр. обе стране предлажу максималан износ пореза који се може утврдити у складу с одредбама пореског уговора).⁶⁵

Пошто арбитри морају да стану уз позицију једне од држава уговорница, не образлажући притом своју одлуку, обе државе имају повећан степен контроле над поступком, што није случај у традиционалној арбитражи, где арбитражна одлука уопште не мора да одражава позицију ниједне од страна.⁶⁶ Уколико у случају „бејзбол арбитраже“ надлежни орган једне од држава уговорница (најчешће земље у развоју) не препозна опасност од давања неразумне понуде, он би могао да опонентову разумну понуду доживи као уступак и одбије да да своју разумну понуду, не схватајући да ће арбитража изабрати понуду која је разумнија.⁶⁷

Други приговор на рачун арбитражног решавања пореских спорова из визуре фискалног суверенитета налази инспирацију у чл. 6 француског *Code civil*-а: „Не може се посебним уговором дерогирати закон који се односи на јавни поредак и добре обичаје.“ Суд ће одбити признање и извршење иностране арбитражне одлуке ако би били у супротности са јавним поретком државе, односно уколико предмет спора није арбитрабилан према националном закону.⁶⁸

Чл. 5, ст. 1 српског Закона о арбитражи предвиђа да се арбитража може уговорити за решавање имовинског спора о правима којима странке слободно располажу, осим спорова за које је одређена искључива надлежност суда (спорови о стварним правима на некретнинама у Србији).⁶⁹ Изузетак од искључиве надлежности суда не постоји, на пример, ни у хрватском ни у словеначком закону о арбитражи.⁷⁰

Арбитрабилност се, дакле, може оцењивати са становишта слободе странака у располагању правима. О вези између те слободе и субјективног пореског права државе расправљано је у јужноамеричкој правној литератури и судској пракси. Чл. 56, ст. 2 колумбијског Де-

⁶⁵ *Ibid.*, 140.

⁶⁶ *Ibid.*, 142.

⁶⁷ Benjamin A. Tulis, „Final-Offer ‘Baseball’ Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications“, *Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law* 20(1)/2010, 106.

⁶⁸ Вид. Њујоршку конвенцију о признању и извршењу иностраних арбитражних одлука, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 11/81, чл. V.2; српски Закон о арбитражи, *Службени гласник РС*, бр. 46/06, чл. 66, ст. 2.

⁶⁹ Гашо Кнежевић, Владимир Павић, *Арбитража и АДР*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009, 52.

⁷⁰ Упор. хрватски *Zakon o arbitraži, Narodne novine*, бр. 88/01, чл. 3; словеначки *Zakon o arbitraži, Uradni list Republike Slovenije*, бр. 45/08, чл. 4.

крета бр. 1818 из 1998. године (којим се уређује статус механизма алтернативног решавања спорова)⁷¹ прецизира да не може бити мирења у питањима која се тичу пореских спорова. Колумбијски судови заузимају становиште да држава не може да се одрекне права да опорезује одређеног пореског обвезника јер би се тако нарушио јавни поредак,⁷² чиме неарбитрабилност пореза непосредно повезују с институцијом *orden público*. Још изричито је аргентинско право. Чл. 737 Законика о грађанском и трговачком поступку⁷³ прописује да су арбитрабилна само питања о правима којима странке могу да располажу, а чл. 872 Грађанског законика⁷⁴ наводи да није могуће одрећи се права стечених у погледу јавног поретка. Порески спор не може се, дакле, предати арбитражном решавању јер је право на опорезивање непреносиво.⁷⁵

Такви закључци, међутим, произлазе из тога што се не разликују суверено право државе да уводи порез (када врши *iure imperii* овлашћење) и право на наплату пореза од пореског обвезника (чији износ може бити споран по основу примењеног закона или пореског уговора).

Држава се не може одрећи свог пореског захтева у смислу доношења пореских закона⁷⁶ и препустити га арбитражи; он остаје у домену националног суверенитета. „Улазак“ у арбитражу је само начин да се реши спор из пореског уговора са једном државом и не сме да се изједначава с одрицањем од субјективног пореског права.⁷⁷ Из самог пореског уговора којим државе својевољно ограничавају своју сувереност, надлежни орган црпи своја овлашћења за арбитражу. Ако порески уговор садржи арбитражну клаузулу, јасно је да се он не бави одређеним пореским кредитом који ће бити, или неће бити, пружен неком обвезнику, већ конкретним дефинисањем граница пореске јурисдикције. Ако арбитража одлучи да држава у датом

⁷¹ Доступно на: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/>, 25. јануар 2018.

⁷² N. Quiñones Cruz, 535–536. За аргументацију да се тако нарушава принцип законитости пореза, упор. Luís Eduardo Schoueri, „Arbitration and Constitutional Issues“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. Michael Lang, Jeffrey Owens), IBFD, Amsterdam 2016, 194–195.

⁷³ Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/>, 25. јануар 2018.

⁷⁴ Código Civil de la República Argentina, https://www.oas.org/dil/esp/Codigo_Civil_de_la_Republica_Argentina.pdf, 25. јануар 2018.

⁷⁵ N. Quiñones Cruz, 537–538.

⁷⁶ Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2017, 102.

⁷⁷ Maya Ganguly, „Tribunals and Taxation: An Investigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions“, *Wisconsin International Law Journal* 4/2012, 752.

случају нема јурисдикцију, та држава нема право на порески приход о којем је реч. Отуда се надлежни орган не одриче пореског прихода него само прихвата непостојање јурисдикције.⁷⁸

Коначно, на терену међународног јавног права арбитража се често уговара у питањима која су и више „суспектна“ са становишта суверености од опорезивања (нпр. у територијалним споровима), а оправдање пореског суверенитета „лежи у супрематiji територијалног суверенитета“.⁷⁹

6.2. Владавина права

Дурадо (*A. P. Dourado*) и Пистоне (*P. Pistone*) износе став да би због принципа владавине права, из којег произлази захтев за поделом власти, у којој се у пореским стварима независан суд појављује као највиша инстанца тумачења права, арбитража могла бити допуштена само код питања која се тичу интерпретације *чињеница* (нпр. у вези са трансферним ценама или постојањем сталне пословне јединице).⁸⁰ Но, настаје проблем како утврдити да ли је случај примарно чињенични, пошто многа питања тумачења представљају мешавину чињеница и права. Нејасно је зашто би чињенична питања била подеснија за арбитражно решавање од чисто правних питања или од питања где су чињенице и право измешани. Арнолд (*B. J. Arnold*) констатује да „ограничавање домета пореске арбитраже на чињенична питања показује општи скептицизам неких држава према арбитражи“.⁸¹

Чл. 25, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД предвиђа да предмет арбитраже могу бити *сва* питања која обухватају тумачење и примену пореског уговора, осим оних на која се односи чл. 25, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД. Иако опорезивање које није у складу са пореским уговором најчешће проистиче из нетачне интерпретације или примене тзв. дистрибутивних чланова уговора (чл. 6–21), и остале одредбе би могле да буду предмет арбитражног решавања спора, осим члана који уређује сâм МАП, чл. 26 (размена информација) и чл. 27 (помоћ у наплати пореза).⁸² Став који заузимају Дурадо и Пистоне може се, отуда, правдати само у светлу опције да се арбитража пореским уго-

⁷⁸ L. E. Schoueri, 203.

⁷⁹ Sompong Sucharitkul, „Sixth Report on Jurisdictional Immunities of States and Their Property“, *Yearbook of the International Law Commission*, Vol. 2, Part 1, 1984, 22.

⁸⁰ Ana Paula Dourado, Pasquale Pistone, „Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties“, *Intertax* 3/2014, 158.

⁸¹ B. J. Arnold, 123.

⁸² Ако МАП није допуштен, нпр. због злоупотребе пореског уговора, ни арбитража неће бити дозвољена. Вид. *Ibid.*, 122–124.

вором ограничи на чињенична питања, при чему би се остала питања евентуално могла изнети пред арбитражу на *ad hoc* основи.⁸³

6.3. Принцип једнакости

Понекад се као аргумент против пореске арбитраже износи принцип једнакости: ако се дозволи арбитража по основу пореског уговора, морала би се омогућити и у домаћим пореским споровима. Но, уставни судови начело једнакости најчешће тумаче тако да се односи на лица која су у једнаким (сличним) правним ситуацијама,⁸⁴ што би могло да се тумачи тако да *сви* домаћи обвезници на чији је захтев на основу пореског уговора покренут МАП, у којем су по протеку одређеног рока извесна питања остала нерешена, имају право да захтевају арбитражу, тако да тај приговор, у наведеном контексту, отпада.

Конечно, у „бејзбол арбитражи“ би, зависно од понуде, идентични случајеви у једној држави могли да буду различито решени; зато је она изложена критици с аспекта принципа једнакости и правне сигурности. Тај недостатак би се могао превазићи ослоном на значајну документацију преузету из стадијума МАП-а.⁸⁵

Може се, дакле, закључити да је порески захтев у ужем смислу начелно арбитрабилан, те се не може оспорити уставноправним и из њих изведеним аргументима.

7. ЗАКЉУЧАК

Неизвесност да ли ће се путем МАП-а решити спор настао поводом тумачења или примене пореског уговора навела је један број држава да у своје уговоре унесу арбитражну клаузулу. Анализа је, међутим, показала да, иако је арбитража замишљена као инструмент унапређене заштите права пореских обвезника, постоји иницијална препрека која је може спречити, а то је непокретање МАП-а.

У овом раду смо доказали да не стоји аргументација да је арбитража у споровима из пореских уговора с уставноправне тачке гледишта неприхватљива из разлога фискалног суверенитета. Уосталом, и неке државе настале на истом правном наслеђу некадашње СФРЈ пошле су од тога да не постоји правна препрека за уговарање арми-

⁸³ МС OECD 2017, пар. 66 коментара уз чл. 25.

⁸⁴ Упор. нпр. Одлука Уставног суда Србије IY-275/02, од 27. новембра 2003, *Службени гласник РС*, бр. 2/04.

⁸⁵ Sriram Govind, Laura Turcan, „The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive“, *Bulletin for International Taxation* 3–4/2017, 2.3.

тражне клаузуле у пореске уговоре. Тако је Македонија још 1998. године закључила порески уговор са Холандијом, у којем се налази арбитражна клаузула, а такав уговор има и с Аустријом; арбитражне клаузуле унете су и у пореске уговоре Хрватске са Холандијом и Италијом, Словеније са Холандијом, Италијом и Швајцарском и Босне и Херцеговине с Аустријом.

Не треба изгубити из вида да ће Србија, уколико постане чланица ЕУ, морати у своје право да угради правне тековине ЕУ, међу којима је и Арбитражна конвенција,⁸⁶ којом је предвиђено да се у споровима о принципу „ван дохвата руке“ и приписивања добити сталној пословној јединици предмет предаје „саветодавној комисији“, уколико се путем МАП-а не постигне споразум у року од две године.

Анализом односа између МАП-а и пореске арбитраже настојали смо да у раду сагледамо целину питања са којим ће се Србија суочити, можда већ у неком од предстојећих преговора о закључењу или новелирању пореског уговора са државом чији резиденти желе повећан степен правне сигурности приликом инвестирања у српску привреду.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Altman, Z. D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2006.
- Arnold, B. J., „The Scope of Arbitration under Tax Treaties“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. M. Lang, J. Owens), IBFD, Amsterdam 2016.
- Blum, D., „Setting the Context: Overview of Dispute Resolution Mechanisms and Current Trends“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. M. Lang, J. Owens), IBFD, Amsterdam 2016.
- Brazier, L., „The Arbitrability of Investor – State Taxation Disputes in International Commercial Arbitration“, *Journal of International Arbitration* 1/2015.
- Burnett, C., „International Tax Arbitration“, *Australian Tax Review* 3/2007.
- Carbonneau, T., Sheldrick, A., „Tax Liability and Inarbitrability in International Commercial Arbitration“, *Journal of Transnational Law & Policy* 1/1992.

⁸⁶ *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*, *Official Journal of the European Communities*, L 225, 20.8.1990.

- Coremans, J., „La procédure amiable. Belgique“, *Cahiers de droit fiscal international* 66a/1981.
- Dourado, A. P., Pistone, P., „Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties“, *Intertax* 3/2014.
- Farah, E., „Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem“, *Florida Tax Review* 8/2009.
- Ganguly, M., „Tribunals and Taxation: An Investigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions“, *Wisconsin International Law Journal* 4/2012.
- Gildemeister, A. E., „Arbitration of Tax Treaty Disputes“, *Transnational Dispute Management* 5/2007.
- Govind, S., Turcan, L., „The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive“, *Bulletin for International Taxation* 3–4/2017.
- Groen, G., „Arbitration in Bilateral Tax Treaties“, *Intertax* 1/2002.
- Jacob, F. et al., *Handbook on the 1989 Double Taxation Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America*, IBFD, Amsterdam 1991.
- Кнежевић, Г., Павић, В., *Арбитража и АДР*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009. (Кнежевић, Г., Павић, В., *Арбитража и АДР*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009)
- Koch, K., „Mutual Agreement – Procedure and Practice. General Report“, *Cahiers de droit fiscal international* 66a/1981.
- Kollmann, J., Turcan, L., „Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. M. Lang, J. Owens), IBFD, Amsterdam 2016.
- McIntyre, M. J., „Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes“, *Wayne State University Law School Legal Studies Research Paper Series* 7–5/2006.
- McNair, A. D., *The Law of Treaties*, Oxford University Press, Oxford 1961.
- OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues*, Paris 1984.
- OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, Paris 2015.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017.

- OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement>, 28. децембар 2017.
- Park, W. W., „Arbitrability and Tax“, *Arbitrability – International and Comparative Perspectives* (eds. L. A. Mistelis, S. L. Brekoulakis), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009.
- Petruzzi, R., Koch, P., Turcan, L., „Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. M. Lang, J. Owens), IBFD, Amsterdam 2016.
- Pit, H. M., „Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation“, *Intertax* 6–7/2014.
- Поповић, Д., Костић, С. В., *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања. Правни оквир и тумачење*, ЦекоС-Ин, Београд 2009. (Popović, D., Kostić, S. V., *Ugovori Srbije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Pravni okvir i tumačenje*, Cekos-In, Beograd 2009)
- Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2017. (Popović, D., *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2017)
- Quiñones Cruz, N., „International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective“, *Tax Notes International* 51(4)/2008.
- Ramos Muñoz, D., „Tax Arbitration and Its Issues: From Fiction to Reality, to Surrealism“, *Spain Arbitration Review* 21/2014.
- Schoueri, L. E., „Arbitration and Constitutional Issues“, *International Arbitration in Tax Matters* (eds. M. Lang, J. Owens), IBFD, Amsterdam 2016.
- Sucharitkul, S., „Sixth Report on Jurisdictional Immunities of States and Their Property“, *Yearbook of the International Law Commission*, Vol. 2, Part 1, 1984.
- Tittel, J., *Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen*, University Press Freie Universität, Berlin 1963.
- Tulis, B. A., „Final-Offer ‘Baseball’ Arbitration: Contexts, Mechanics & Applications“, *Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law* 20(1)/2010.
- Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London – Boston 1997.

- Vogel, K., Prokisch, R. G., „Interpretation of Double Taxation Conventions. General Report“, *Cahiers de droit fiscal international* 78a/1993.
- Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 2001.

Dejan Popović, PhD

Full Professor
University of Belgrade, Faculty of Law

Gordana Ilić Popov, PhD

Full Professor
University of Belgrade, Faculty of Law

ARBITRATION IN INTERNATIONAL TAX LAW: LEGAL OBSTACLES TO AGREEING

Summary

Article 25 (5) of the OECD Model Convention contains a provision that defines the failure of the mutual agreement procedure to solve a dispute whether a person has been taxed in a manner that is not in accordance with the provisions of the Convention within two years as a deferred condition for activating the arbitration clause. The parties in arbitration are the Contracting States rather than the taxpayer who initiated it.

Despite the advantages of the arbitration dispute resolution, numerous developing countries do not accept the arbitration clause stating that it would violate their fiscal sovereignty from two reasons. Firstly, the authors point out that relying on the „baseball arbitration“ would diminish the relevance of the objection that arbitration jeopardises administrative independence. Secondly, the objection that the state cannot renounce its right to tax is also untenable since it overlooks the difference between the state’s sovereign inalienable right to introduce tax and its right to collect a disputed amount. Neither remaining two constitutional-law arguments are valid. From the point of view of the rule of law principle, there is no justification to confine arbitration only to the issues concerning the interpretation of facts. From the point of view of the principle of equality, the constitutional courts will not require symmetrical access to arbitration in domestic tax disputes since they tend to interpret this principle in the manner that it applies to the persons in the same or similar legal situations

– namely, to those who meet the requirements for arbitration stipulated in a tax treaty.

The authors conclude that Serbia should reassess its negative attitude on tax arbitration, which will make it easier for her to deal with the obligation emerging in the accession negotiations to adopt the EU Arbitration Convention as a part of the *acquis*.

Key words: *Tax arbitration*. – *Tax treaties*. – *Mutual agreement procedure (MAP)*. – *Fiscal sovereignty*. – *Right to tax*.

Article history:

Received: 25. 2. 2018.

Accepted: 10. 4. 2018.