

Arbitražna konvencija i mehanizmi rješavanja sporova u Europskoj uniji

Kunštek, Eduard; Mišević, Dominik

Source / Izvornik: **Zbornik radova s V. međunarodnog savjetovanja "Aktualnosti građanskog procesnog prava - nacionalna i usporedna pravnoteorijska i praktična dostignuća", 2019, 459 - 470**

Conference paper / Rad u zborniku

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:118:540748>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-18**

PRAVI

Pravni fakultet Faculty of Law



Sveučilište u Rijeci
University of Rijeka

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Law](#)
[- Repository University of Rijeka, Faculty of Law](#)

uniri DIGITALNA
KNJIŽNICA

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

Prof. dr. sc. Eduard Kunštek,
Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet
Mr. Dominik Mišević, asistent na Sveučilištu Sjever

ARBITRAŽNA KONVENCIJA I MEHANIZMI RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA U EUROPSKOJ UNIJI

UDK: 347.918 : 336 (4-6 EU)
Izvorni znanstveni rad

Arbitražnom konvencijom iz 1990. propisan je postupak rješavanja sporova povezanih s dvostrukim oporezivanjem u Europskoj uniji. Njen učinak je (*ratione personae*) proširen na Republiku Hrvatsku od prosinca 2014. Budući da se radi o međunarodnom ugovoru, a ne o pravnom aktu Europske unije, to i Europski sud pravilno smatra da sve veći broj sporova u svezi s njenom primjenom nije u njegovoj nadležnosti. Stoga se ova materija, ne dirajući u odredbe spomenutog međunarodnog ugovora te imajući u vidu njegove nedostatke koji se apostrofiraju u ovom radu, u konačnici uredila Direktivom Vijeća (EU) 2017/1852 od 10. listopada 2017. Republika Hrvatska za sada nije postupila sukladno obvezi iz članka 22. te Direktive, odnosno do 30. lipnja 2019. nije donijela propis kojim svoje zakonodavstvo usklađuje s njenim odredbama – no to se može očekivati u relativno kratkom vremenskom razdoblju, budući da je odgovarajući legislativni prijedlog pred usvajanjem (Konačni prijedlog Zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji iz srpnja 2019. – PZE 637). U ovom se radu predstavljaju, analiziraju i vrijednosno ocjenjuju odredbe različitih (alternativnih) postupaka (mehanizama) rješavanja sporova povezanih s dvostrukim oporezivanjem.

Ključne riječi: *Arbitražna konvencija, dvostruko oporezivanje, mehanizmi rješavanja sporova*

1. UVODNE NAPOMENE

Potreba usuglašavanja različitih stajališta glede niza pitanja povezanih s dvostrukim oporezivanjem prepoznata je još pri sklapanju Ugovora o osnivanju europske ekonomske zajednice. U njemu je izričito deklarirana potreba vođenja međusobnih pregovora kako bi se u korist državljana njenih članica osiguralo ukidanje/onemogućavanje dvostrukog oporezivanja.¹ Naime, očigledno je da

¹ Ugovor o osnivanju Europske ekonomske zajednice iz 1957. godine, čl. 220.:

U mjeri u kojoj je to potrebno, države članice ulaze u međusobne pregovore kako bi u korist svojih državljana osigurale:

– zaštitu osoba te ostvarivanje i zaštitu prava prema uvjetima jednakim onima koje svaka država osigurava svojim vlastitim državljanima

širenje granica tržišta otvara pitanje usklađivanja oporezivanja subjekata čije se poslovanje odvija na području više država članica. S jedne strane, potpuno je jasno kako porezna tijela svake države imaju temeljnu (i notornu) zadaću osigurati što je moguće veću naplatu poreza od primitaka ostvarenih na području njihove nadležnosti. Međutim, ako to područje predstavlja samo dio jednog (jedinственog) tržišta na kojem nadležnost imaju i druga porezna tijela, očigledno je kako postoji potreba uređivanja njihova odnosa te odnosa između njih i poreznih obveznika – ako prema pravilima koje je svako od poreznih tijela dužno primjenjivati postoji porezna obveza iste osobe. Naime, u takvim situacijama porezni obveznici bili bi dvostruko oporezovani, što bi u konačnici dovelo do prestanka njihove gospodarske aktivnosti na cjelokupnom području tog tržišta.

2. ARBITRAŽNA KONVENCIJA

Prvi ozbiljniji napor glede rješavanja ove problematike predstavlja Konvencija (90/436/EEZ) od 23. srpnja 1990. o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća (Arbitražna konvencija).² Ona stupila je na snagu 1. siječnja 1995. i trebala je proizvesti učinke do 31. prosinca 1999. – međutim, naknadno se njeno važenje produljivalo *ratione temporis* tako da je i sada na snazi. Također se proširilo njeno polje primjene *ratione personae* – na države koje su naknadno pristupale Europskoj uniji. Odlukom Vijeća 2014/899/EU od 9. prosinca 2014. Konvenciji je pristupila i Republika Hrvatska.³

Temeljni cilj Arbitražne konvencije jest uređenje poreznog tretmana dobiti koja je uključena u dobit nekog poduzeća u jednoj državi članici Europske unije, ali bi ujedno mogla biti uključena i u dobit poduzeća u drugoj državi članici.⁴ Premda joj je naziv dugačak, što je i inače slučaj kad su u pitanju opći pravni akti Europske unije, on ne odražava u potpunosti i dostatno precizno njezino polje primjene (*ratione materiae* i *ratione personae*), barem kad je u pitanju ustaljena terminologija u hrvatskim poreznim propisima. Naime, Arbitražna konvencije se

– ukidanje dvostrukog oporezivanja unutar Zajednice

– uzajamno priznavanje trgovačkih društava u smislu drugog stavka članka 58., zadržavanje pravne osobnosti u slučaju preseljenja njihova sjedišta iz jedne zemlje u drugu te mogućnost spajanja trgovačkih društava osnovanih sukladno zakonodavstvima različitih zemalja.

² Službeni list EU, L 225/10 od 20. kolovoza 1990.

³ Službeni list EU, L 358/19 od 13. prosinca 2014.

⁴ Arbitražna konvencija, članak 1. stavak 1.:

Ova se Konvencija primjenjuje kada je u svrhu oporezivanja dobit koja je uključena u dobit nekog poduzeća u državi ugovarateljici uključena ili bi mogla biti uključena i u dobit poduzeća u drugoj državi ugovarateljici zbog toga što se nisu poštovala načela koja su navedena u članku 4. i koja se primjenjuju neposredno ili u odgovarajućim odredbama prava dotične države.

odnosi ne samo na pravne osobe i njihove podružnice već i na fizičke osobe, kao i na različite vrste poreza.⁵

Što se tiče procesnih mogućnosti poreznog obveznika, on „svoj slučaj“ može „iznijeti“ (*may present its case*) nadležnom tijelu države na čijem području je njegovo sjedište ili poslovni nastan. Možemo samo pretpostaviti da „iznošenje“ predstavlja podnesak poreznog obveznika kojim se pokreće upravni postupak. To može učiniti u određenom roku (tri godine računajući od dana prve obavijesti o radnji koja ima ili bi mogla imati za posljedicu dvostruko oporezivanje).⁶ Istovremeno ga je dužan upoznati i s time da se „slučaj“ može odnositi na druge države koje obvezuje Arbitražna konvencija.

⁵ *Ibid.*, članak 2. stavci 2. i 3.:

„2. Postojeći porezi na koje se ova Konvencija primjenjuje posebno su sljedeći:

(a) u Belgiji:

— impôt des personnes physiques/personenbelasting,

— impôt des sociétés/venootschapsbelasting,

— impôt des personnes morales/rechtspersonenbelasting,

— impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders,

— taxe communale et la taxe d’agglomération additionnelles à l’impôt des personnes physiques/
aanvullende gemeentebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting;

.....(c) u Saveznoj Republici Njemačkoj:

— Einkommensteuer,

— Koerperschaftsteuer,

— Gewerbesteuer, u mjeri u kojoj se taj porez temelji na poslovnoj dobiti;

....(e) u Španjolskoj: — impuesto sobre la renta de las personas físicas,

— impuesto sobre sociedades;

(f) u Francuskoj:

— impôt sur le revenu,

— impôt sur les sociétés;

(g) u Irskoj:

— Income Tax,

— Corporation Tax;

(h) u Italiji: — imposta sul reddito delle persone fisiche,

— imposta sul reddito delle persone giuridiche,

— imposta locale sui redditi;

... (k) u Portugalu:

— imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas,

— derrama para os municípios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas;

3. Konvencija se također primjenjuje na sve istovjetne ili slične poreze koji su nakon dana njezinog potpisivanja propisani uz postojeće poreze ili umjesto njih. Nadležna tijela država ugovarateljica međusobno se obavješuju o svakoj promjeni u njihovom unutarnjem pravu.

⁶ *Ibid.*, članak 6. (postupak međusobnog sporazuma i arbitražni postupak), stavak 1.

Nakon što je pokrenuo postupak, položaj poreznog obveznika nije sasvim jasan (u svim naknadnim stadijima). Naime, država kojoj se obratio, u prvom redu ocjenjuje osnovanost njegova „prigovora“, pa ako ga smatra osnovanim te ako sama nije u mogućnosti postići „zadovoljavajuće rješenje“, dužna je nastojati postići sporazum s drugom državom.⁷ Dakle, pretpostavka za nastanak obveze države glede „nastojanja“ da postigne sporazum jest da je „prigovor“ poreznog obveznika osnovan. Ta okolnost bi se, u većini država utvrđivala u upravnom ili njemu sličnom postupku – sukladno njihovim nacionalnim propisima. Dodatno je potrebno da država (prema svojim nacionalnim propisima) ne može postići „zadovoljavajuće rješenje“ – nejasno je treba li poreznog obveznika odbiti u svezi s njegovim zahtjevom za povrat poreza ili dostaje da nije donijela odluku o njemu.

U postupku pregovaranja s drugom državom koja je također oporezovala podnositelja zahtjeva (tijekom „nastojanja postizanja sporazuma“) porezni obveznik uopće nije stranka – pa na njegov ishod ne može utjecati.⁸ Navedeno „nastojanje“ države ne mora biti uspješno – pa Arbitražna konvencija predviđa da, nakon isteka jednog relativnog dugog roka, nastaje obveza odnosnih država osnovati „savjetodavnu komisiju“. Taj tok će se produljiti ako je podnositelj zahtjeva pokrenuo bilo koji postupak predviđen njihovim nacionalnim pravom koji bi se odnosio na isti predmet.⁹

Ako države nakon neuspješnog pregovaranja ne osnuju savjetodavnu komisiju (obostranim propuštanjem ili propuštanjem jedne od njih) te pod pretpostavkom da je navedeno propuštanje protupravno,¹⁰ radilo bi se o povredi međunarodnog

⁷ *Ibid.*, članak 6. stavak 2.:

Ako utvrdi da je prigovor utemeljen i ako samo ne može postići zadovoljavajuće rješenje, nadležno tijelo nastoji riješiti slučaj međusobnim sporazumom s nadležnim tijelom svake druge zainteresirane države ugovarateljice, s ciljem ukidanja dvostrukog oporezivanja na temelju načela navedenih u članku 4. Svaki međusobni sporazum provodi se neovisno o bilo kojim rokovima koje predviđa unutarnje pravo dotičnih država ugovarateljica.

⁸ Uz izuzetak da je potrebna suglasnost poreznog obveznika za promjenu roka koji je predviđen za postizanje „sporazuma“ država koje su ga oporezovala. *Ibid.*, članak 7. stavak 4.:

Nadležna tijela mogu međusobnim sporazumom i uz suglasnost dotičnih povezanih poduzeća odstupiti od rokova navedenih u stavku 1.

⁹ *Ibid.*, članak 7. stavak 1.:

Ako dotična nadležna tijela ne uspiju postići sporazum kojim se ukida dvostruko oporezivanje naveden u članku 6. u roku od dvije godine od dana kada je slučaj prvi put iznesen jednom od nadležnih tijela u skladu s člankom 6. stavkom 1., osnivaju savjetodavnu komisiju zaduženu za davanje mišljenja o ukidanju dotičnog dvostrukog oporezivanja.

Poduzeća se mogu poslužiti pravnim sredstvima koja su im dostupna prema unutarnjem pravu dotičnih država ugovarateljica; međutim, kada je slučaj tako iznesen pred sud, rok od dvije godine iz prvog podstavka računa se od dana kada je donesena presuda suda najvišeg stupnja.

¹⁰ Pod određenim pretpostavkama takvo postupanje bi bilo dopušteno. *Ibid.*, članak 8.:

1. Nadležno tijelo države ugovarateljice nije dužno pokrenuti postupak međusobnog sporazuma ili osnovati savjetodavnu komisiju iz članka 7. kada sudski ili administrativni postupak ima za posljedicu

ugovora (a ne prava Europske unije). Stoga se čini se da podnositelj zahtjeva u svezi s takvom povredom nema na raspolaganju nikakvo pravno sredstvo.

Ako je „savjetodavna komisija“ osnovana, postavljaju se daljnja pitanja koja se odnose na njen personalni sastav, pravila prema kojima će voditi postupak te učinka njenih odluka. Personalnom sastavu, odnosno broju članova „savjetodavne komisije“, pretpostavkama i smetnjama za njihovo imenovanje te pravima i obvezama posvećene su opsežne odredbe članka 9. Arbitražne konvencije. One nisu uvijek dostatno precizne (primjerice ne određuje se pojmovi „ugledne osobe“ ili „pravno stručnjaka priznate sposobnosti“).¹¹

konačnu odluku prema kojoj jedno od dotičnih poduzeća, radnjama koje dovode do usklađivanja prijenosa dobiti sukladno članku 4., podliježe ozbiljnoj sankciji.

2. Kada se sudski ili administrativni postupak, pokrenut radi donošenja odluke prema kojoj jedno od dotičnih poduzeća, radnjama koje dovode do usklađivanja dobiti sukladno članku 4., podliježe ozbiljnoj sankciji, vodi istodobno kada i bilo koji postupak iz članaka 6. i 7., nadležna tijela mogu suspendirati potonji postupak dok ne završi spomenuti sudski ili administrativni postupak.

¹¹ *Ibid.*, članak 9.:

1. Savjetodavna komisija iz članka 7. stavka 1. sastoji se, osim predsjednika, od:

— dvaju predstavnika svakog dotičnog nadležnog tijela; taj se broj može smanjiti na jednog sporazumom između nadležnih tijela,

— parnog broja neovisnih uglednih osoba koje će se imenovati međusobnim sporazumom iz popisa osoba iz stavka 4. ili, ako ne postoji sporazum, izvlačenjem ždrijebjem od strane dotičnih nadležnih tijela.

2. Kada se imenuju neovisne ugledne osobe, za svaku od njih imenuje se zamjenik u skladu s pravilima za imenovanje neovisnih osoba, u slučaju da su neovisne osobe spriječene u obavljanju svojih dužnosti.

3. U slučaju izvlačenja ždrijebjem svako nadležno tijelo može staviti prigovor na imenovanje svake pojedine neovisne ugledne osobe u svim okolnostima unaprijed dogovorenima između dotičnih nadležnih tijela ili u jednoj od sljedećih situacija:

— kada ta osoba pripada ili radi za jednu od dotičnih poreznih uprava,

— kada ta osoba ima ili je imala veliki udio u jednom ili u svakom povezanom poduzeću ili kada jest ili je bila zaposlenik ili savjetnik jednom ili svakom povezanom poduzeću,

— kada ta osoba ne pruža dovoljno jamstvo nepristranosti u rješavanju slučaja ili slučajeva.

4. Popis neovisnih uglednih osoba sastoji se od svih neovisnih osoba koje predlože države ugovarateljice. U tu svrhu svaka država ugovarateljica predlaže pet osoba, o čemu obavješćuje glavnog tajnika Vijeća Europskih zajednica.

Te osobe moraju biti državljani države ugovarateljice s boravištem unutar područja na koje se ova Konvencija primjenjuje. Moraju biti stručne i neovisne.

Države ugovarateljice mogu mijenjati popis iz prvog podstavka; o tome obavješćuju glavnog tajnika Vijeća Europskih zajednica bez odlaganja.

5. Predstavnici i neovisne ugledne osobe imenovane u skladu sa stavkom 1. izabiru predsjednika između uglednih osoba na popisu iz stavka 4., ne dovodeći u pitanje pravo svakog dotičnog nadležnog tijela da stavi prigovor na imenovanje tako izabrane ugledne osobe u jednoj od situacija iz stavka 3.

Predsjednik mora imati kvalifikacije koje se traže za imenovanje na najviši pravosudni položaj u njegovoj zemlji ili mora biti pravni stručnjak priznate sposobnosti.

6. Članovi savjetodavne komisije drže u tajnosti sva pitanja u kojima saznaju u okviru postupka. Države ugovarateljice donose odgovarajuće odredbe za sankcioniranje bilo koje povrede obveze tajnosti. One bez odlaganja obavješćuju Komisiju Europskih zajednica o poduzetim mjerama. Komisija Europskih zajednica obavješćuje ostale države ugovarateljice.

7. Države ugovarateljice poduzimaju sve potrebne mjere kako bi osigurale da se savjetodavna komisija sastane bez odlaganja kada joj se slučajevi proslijede.

Postupovna pravila po kojima postupa „savjetodavna komisija“ su nedostatna i u određenim dijelovima nejasna. Tako porezni obveznici mogu savjetodavnoj komisiji dostavljati različite isprave ili priopćavati informacije – ako smatraju da su oni korisni za donošenje njene odluke. S druge strane dužni su postupati po zahtjevima savjetodavne komisije, kao i porezna tijela odnosnih država (uz određene izuzetke). Nejasno je koje su posljedice ili sankcije za neispunjenje takvih obveza.¹² Također je nejasno mora li porezni obveznik, na svoj zahtjev, sudjelovati u postupku. To s obzirom na stilizaciju odredbe prema kojoj takav zahtjev može („*may*“), ali ne nužno i „*mora*“, biti prihvaćen.¹³ S druge strane, ako to savjetodavna komisija zahtijeva, mora se „pojavit“ i biti zastupljen pred savjetodavnom komisijom, premda je ostalo nejasno u kom svojstvu te koja su mu procesna prava i dužnosti.

Odluke savjetodavne komisije donose se u obliku „mišljenja“ i uz obveznu primjenu odredbi Arbitražne konvencije koje se odnose na njena načela („*principles*“).¹⁴ Ne mogu se identificirati odredbe koje se odnose na to tko je (i po čijem zahtjevu) nadležan odlučiti o tome je li savjetodavno tijelo pravilno primijenilo odredbe Arbitražne konvencije, kao ni one koje propisuju pravne posljedice nepravilne primjene.

Odredbi kojom se propisuje način donošenja odluka savjetodavnog povjerenstva (običnom većinom) dodano je da se nadležna tijela (država članica) mogu suglasiti o dodatnim pravilima postupka – pa nije jasno mogu li se dogovoriti o svim pravilima postupka ili samo o onima koja se odnose na način donošenja odluka.¹⁵

Arbitražna konvencija propisuje da troškove postupka snose odnosno države (na jednake dijelove) – ali ne i troškove poreznog obveznika (!?).¹⁶

Treba zapaziti da odluku o tome na koji način će se eliminirati učinci dvostrukog oporezivanja donose zajedno nadležna tijela odnosnih država, pri čemu nisu vezane mišljenjem savjetodavne komisije. Dodatnu Onejasnoću unosi odredba prema kojoj su nadležna tijela dužna postupati u skladu s mišljenjem savjetodavne komisije ako nisu postigla sporazum – što znači da odluka nije donesena pa bi se „mišljenje“ u takvom slučaju trebalo smatrati odlukom. Dakako moguća su i

¹² *Ibid.*, članak 10. stavak 1.

¹³ *Ibid.*, članak 10. stavak 2.

¹⁴ *Ibid.*, članak 11. stavak 1.:

Savjetodavna komisija iz članka 7. daje svoje mišljenje najkasnije šest mjeseci od dana kada joj je predmet upućen. Savjetodavna komisija mora temeljiti svoje mišljenje na članku 4.

¹⁵ *Ibid.*, članak 11. stavak 2.:

Savjetodavna komisija donosi mišljenje običnom većinom svojih članova. Dotična nadležna tijela mogu se suglasiti o dodatnim pravilima postupka.

¹⁶ *Ibid.*, članak 11. stavak 3.

drukčija stajališta – u svakom slučaju ne postoje odredbe koje bi propisivale tko je nadležan odlučiti o tome jesu li države u svemu postupile sukladno „mišljenju“ kao iz kojih bi se moglo zaključiti koje su posljedice propuštanja da postupe po toj obvezi. U svakom slučaju radilo bi se o povredi međunarodnog ugovora – ali ne i prava Europske unije.

3. DIREKTIVA VIJEĆA (EU) 2017/1852

Prethodno opisane manjkavosti Arbitražne konvencije navele su Europsku komisiju da predloži Vijeću donošenje direktive kojim bi se uredio postupak („mehanizmi“) rješavanje poreznih sporova u Europskoj uniji. Vijeće je prihvatilo taj prijedlog i donijelo Direktivu 2017/1852 od 10. listopada 2017. o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji (Direktiva).¹⁷ U njenoj preambuli se i navode razlozi zbog kojih je bilo potrebno da se ova materija uredi propisom Europske unije – između ostaloga zbog različitog tumačenja i primjene odredaba Arbitražne konvencije te njene neučinkovite primjene.¹⁸

Direktiva se primjenjuje na sve porezne obveznike na području Europske unije u svezi s bilo kojim međunarodnim ugovorom (uključujući tu i Arbitražnu konvenciju) kojim se predviđa izbjegavanje dvostrukog oporezivanja prihoda i/ili kapitala.¹⁹

Ako je porezni obveznik dvostruko oporezovan, on može podnijeti prigovor svakom od nadležnih (poreznih) tijela odnosnih država članica Europske unije. Direktiva propisuje jezik na kojem prigovor treba podnijeti te (detaljno) njegov sadržaj kao i prava i obveze poreznog obveznika i poreznih tijela. Posebno se apostrofira da korištenje pravnih sredstava koje su poreznom obvezniku

¹⁷ Službeni list EU, L 265/1 od 14. listopada 2017.

¹⁸ V. Preambulu, primjerice:

(1) Situacije u kojima različite države članice različito tumače ili primjenjuju odredbe bilateralnih sporazuma i konvencija o oporezivanju ili Konvencije o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća (90/436/EEZ) (3) („Arbitražna konvencija Unije“) mogu stvoriti ozbiljne porezne prepreke za poduzeća koja posluju preko granica. Njima se stvara prekomjerno porezno opterećenje za poduzeća te one po svoj prilici prouzrokuju gospodarske poremećaje i neučinkovitost te imaju negativan učinak na prekogranična ulaganja i rast.

(3) Moguće je da mehanizmi koji su trenutačno predviđeni u bilateralnim poreznim ugovorima i u Arbitražnoj konvenciji Unije nisu dostatni za postizanje djelotvorno i pravodobno rješavanje takvih sporova u svim slučajevima. Praćenjem provedenim u okviru provedbe Arbitražne konvencije Unije otkriveni su znatni nedostaci, osobito u pogledu pristupa postupku te u pogledu trajanja i djelotvornog zaključenja postupka.

¹⁹ V. Direktivu, članci 1. i 2.

na raspolaganju prema nacionalnim pravima država članica nije procesna pretpostavka za pokretanje postupka sukladno njenim odredbama.²⁰

Podnositelj prigovora ima pravo žalbe na odluku nadležnog poreznog tijela. Hrvatski tekst Direktive nije sasvim jasan ima li to pravo i na odluku o odbacivanju ili samo na odluku o njegovu odbijanju – to budućí da se u njemu miješaju pojmovi „odbacivanje“ i „odbijanje“ što je posljedica nekvalitetne redakture većeg dijela propisa Europske unije.²¹ Ono što je jasno jest da se šutnja tijekom određenog razdoblja smatra prihvaćanjem prigovora.²²

Nastavak postupka ovisi o tome: 1) je li prigovor prihvaćen od strane obiju nadležnih tijela država članica, ili 2) je li prigovor prihvaćen od strane samo jednog nadležnog tijela države članice.

Ako nadležna tijela država članica prihvate prigovor, dužna su u roku od dvije godine od zadnje obavijesti o odluci jedne od država članica o

²⁰ V. članak 3.:

1. Svaka predmetna osoba ovlaštena je podnijeti prigovor u vezi s predmetom spora svakom od nadležnih tijela svake dotične države članice zahtijevajući njegovo rješavanje. Prigovor se podnosi u roku od tri godine od primitka prve obavijesti o mjeri posljedica koje je postala, ili posljedica koje će postati, predmetom spora, bez obzira na ima li predmetna osoba pristup pravnim lijekovima predviđenima nacionalnim pravom bilo koje dotične države članice. Predmetna osoba istodobno podnosi prigovor s istim informacijama svakom nadležnom tijelu te u prigovoru navodi na koje se druge države članice odnosi. Predmetna osoba osigurava da će svaka dotična država članica primiti prigovor na barem jednom od sljedećih jezika: (a) jednom od službenih jezika te države članice u skladu s nacionalnim pravom; ili (b) bilo kojem drugom jeziku koji ta država članica prihvaća u tu svrhu.

2. Svako nadležno tijelo u roku od dva mjeseca od primitka prigovora mora potvrditi njegov primitak. Svako nadležno tijelo također u roku od dva mjeseca od primitka obavješćuje nadležna tijela drugih dotičnih država članica o primitku prigovora. Nadležna tijela u to se vrijeme također međusobno obavješćuju o jeziku ili jezicima koje namjeravaju upotrebljavati za komunikaciju tijekom relevantnih postupaka.

3. Prigovor se prihvaća samo ako, kao prvi korak, predmetna osoba koja podnosi prigovor nadležnim tijelima svake dotične države članice dostavi sljedeće informacije:

4. Nadležna tijela svake dotične države članice informacije iz stavka 3. točke (f) mogu zatražiti u roku od tri mjeseca od primitka prigovora. Dodatni zahtjevi za informacije mogu se podnijeti tijekom postupka međusobnog sporazumijevanja u skladu s člankom 4., ako nadležna tijela to budu smatrala potrebnim. U pogledu zaštite informacija iz i zaštite trgovačkih, poslovnih, proizvodnih ili profesionalnih tajni ili poslovnih procesa primjenjuje se nacionalno zakonodavstvo. ...

5. Nadležna tijela svake dotične države članice donose odluku o prihvaćanju ili odbijanju prigovora u roku od šest mjeseci od primitka prigovora ili u roku od šest mjeseci od primitka informacija iz stavka 3. točke (f), koji je god datum kasniji. Nadležna tijela bez odgode obavješćuju predmetnu osobu i nadležna tijela drugih država članica o svojoj odluci. U roku od šest mjeseci od primitka prigovora ili u roku od šest mjeseci od primitka informacija iz stavka 3. točke (f), koji je god datum kasniji., nadležno tijelo može odlučiti o rješavanju spora na jednostranoj osnovi, bez uključivanja drugih nadležnih tijela dotičnih država članica. U tom slučaju mjerodavno nadležno tijelo o tome bez odgode obavješćuje predmetnu osobu i druga nadležna tijela dotičnih država članica, nakon čega se okončavaju postupci u skladu s ovom Direktivom.

²¹ Usporedi članak 5. Direktive na različitim jezicima (primjerice na engleskom i hrvatskom jeziku).

²² Direktiva, članak 5. stavak 2.:

Ako nadležno tijelo dotične države članice ne donese odluku o prigovoru u roku predviđenom u članku 3. stavku 5., smatra se da je to nadležno tijelo prihvatilo prigovor.

prihvatanju prigovora, pokušati riješiti predmet spora postupkom međusobnog sporazumijevanja, uz mogućnost produljenja spomenutog roka za još jednu godinu na zahtjev nadležnog tijela države članice. U slučaju da nadležna tijela država članica postignu sporazum, o tome će obavijestiti podnositelja. No, ukoliko nadležna tijela država članica ne postignu sporazum u propisanom roku, o tome su dužna obavijestiti podnositelja prigovora uz navođenje razloga nemogućnosti postizanja sporazuma.²³

Dok Konvencija propisuje obvezu osnivanja savjetodavne komisije zadužene za davanje mišljenja o ukidanju dvostrukog oporezivanja u slučaju da nadležna tijela država članica u postupku međusobnog sporazumijevanja nisu uspjela postići sporazum, Direktiva člankom 6. propisuje obvezu osnivanja savjetodavnog povjerenstva, na zahtjev osobe koja je podnijela prigovor, u slučaju da: 1) je prigovor odbilo barem jedno nadležno tijelo države članice, uz uvjet da nije riječ o svim nadležnim tijelima, te 2) nadležna tijela država članica nisu postigla sporazum radi rješavanja poreznog spora unatoč činjenici da su prihvatila prigovor.

Podnošenje takvog zahtjeva uvjetuje se alternativno: 1) da protiv odluke nadležnih tijela država članica o odbijanju prigovora nije moguće podnijeti žalbu, 2) da žalbeni postupak nije u tijeku ili 3) da se podnositelj zahtjeva nije odrekao od prava na žalbu.

Dok su pravila Direktive glede sastava savjetodavnog povjerenstva slična Arbitražnoj konvenciji, značajnu razliku predstavlja pravo podnositelja prigovora zahtijevati od nadležnih sudova ili tijela država članica da imenuju neovisne ugledne osobe u slučaju neispunjenja ove obveze (ovlaštenici za imenovanje). Možemo samo pohvaliti kako je glede ovoga pitanja prepoznata potreba popunjavanja pravne praznine koja može onemogućiti osnivanje savjetodavnog povjerenstva i daljnje odvijanje postupka.²⁴

Želeći time unijeti fleksibilnost postupak rješavanja poreznih sporova, Direktiva značajnu promjenu u odnosu na Konvenciju unosi odredbama kojima se nadležnim tijelima država članica omogućuje osnivanje povjerenstva za alternativno rješavanje sporova umjesto savjetodavnog povjerenstva. Ono se po sastavu i obliku može razlikovati od savjetodavnog povjerenstva. Nadležna tijela mogu postići suglasnost i o pravilima postupka.²⁵

²³ *Ibid.*, članak 4.

²⁴ *Ibid.*, članak 7.

²⁵ *Ibid.*, članak 10.:

1. Nadležna tijela dotičnih država članica mogu se dogovoriti da umjesto savjetodavnog povjerenstva osnuju povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova („povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova”) koje će donijeti mišljenje o načinu rješavanja predmeta spora u skladu s člankom 14. Nadležna tijela države članice ujedno mogu postići dogovor o osnivanju povjerenstva za alternativno rješavanje sporova u obliku odbora koji je trajne prirode („stalni odbor”).

Direktiva propisuje rok u kojem savjetodavno povjerenstvo ili povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova moraju donijeti svoje mišljenje. No, dok Konvencija propisuje da mišljenje savjetodavne komisije mora biti utemeljeno njenim „načelima“, mišljenje savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova mora biti utemeljeno na odredbama primjenjivog međunarodnog ugovora ili nacionalnog propisa. Mišljenje savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova osnova je donošenja odluke koju nadležna tijela država članica moraju donijeti u roku od šest mjeseci od obavješćivanja o mišljenju savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova. Po uzoru na rješenje predviđeno Konvencijom, nadležna tijela mogu donijeti odluku koja odstupa od mišljenja savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova pod uvjetom da je ista rezultat suglasja.²⁶

Treba apostrofirati da pojedinac ili pravne osobe koja ne udovoljavaju kriterijima velikog poduzeća svoje prigovore mogu podnijeti samo nadležnom tijelu države članice čiji su rezident koje o tome obavještava nadležna tijela

2. Osim pravila o neovisnosti njegovih članova utvrđenih u članku 8. stavcima 4. i 5., povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova može se razlikovati po sastavu i obliku od savjetodavnog povjerenstva. Povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova može prema potrebi primjenjivati bilo koji drugi postupak ili tehniku rješavanja sporova kako bi predmet spora riješilo na obvezujućim način. Kao alternativu vrsti postupka rješavanja sporova koju primjenjuje savjetodavno povjerenstvo u skladu s člankom 8., tj. postupku neovisnog mišljenja, nadležna tijela dotičnih država članica mogu se u skladu s ovim člankom dogovoriti da odaberu bilo koju drugu vrstu postupka rješavanja sporova, među ostalim arbitražni postupak „konačne ponude“ (poznat kao arbitraža „posljednje najbolje ponude“), te je povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova može primijeniti.

3. Nadležna tijela dotičnih država članica dogovaraju se o pravilima djelovanja u skladu s člankom 11.

4. Članci 12. i 13. primjenjuju se na povjerenstvo za alternativno rješavanje sporova, osim ako je drukčije dogovoreno u pravilima djelovanja iz članka 11.

²⁶ *Ibid.*, članak 15.

1. Dotična nadležna tijela moraju se dogovoriti o načinu rješavanja predmeta spora u roku od šest mjeseci od obavješćivanja o mišljenju savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova.

2. Nadležna tijela mogu donijeti odluku koja odstupa od mišljenja savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova. Međutim, ako ne uspiju postići sporazum o načinu rješavanja predmeta spora, to ih mišljenje obvezuje.

3. Svaka država članica osigurava da njezino nadležno tijelo bez odgode obavijesti predmetne osobe o konačnoj odluci o rješavanju predmeta spora. Ako se ta obavijest ne dostavi u razdoblju od 30 dana od donošenja odluke, predmetna osoba može podnijeti žalbu u državi članici boravišta u skladu s primjenjivim nacionalnim pravilima kako bi dobila konačnu odluku.

4. Konačna odluka obvezujuća je za dotičnu državu članicu i ne predstavlja presedan. Konačna odluka provodi se ovisno o tome hoće li predmetna osoba ili predmetne osobe prihvatiti konačnu odluku i odreći se prava na svaki domaći pravni lijek u roku od 60 dana od datuma obavješćivanja o konačnoj odluci, ako je to primjenjivo. Osim ako mjerodavni sud ili drugo pravosuđno tijelo dotične države članice, u skladu s primjenjivim nacionalnim pravilima o pravnim lijekovima i primjenom kriterija iz članka 8., odluči da postoji nedostatak neovisnosti, konačna odluka provodi se u skladu s nacionalnim pravom dotične države članice, koja zbog konačne odluke izmjenjuje svoje oporezivanje, neovisno o bilo kakvim rokovima propisanim nacionalnim pravom. Ako konačna odluka nije provedena, predmetna osoba može se obratiti nadležnom sudu države članice koja nije provela konačnu odluku kako bi se izvršila njezina provedba.

drugih država članica na koje se prigovor odnosi. Time se očigledno želi izaći u susret pojedincima i manjim društvima koja ne raspolažu znanjima, i prije svega, financijskim mogućnostima, potrebnim za učinkovitu zaštitu njihovih prava.²⁷

4. ZAKLJUČAK

Sukladno članku 22. Direktive, države članice Europske unije bile su dužne do 30. lipnja 2019. donijeti propise kojima se usklađuju s njenim odredbama. Republika Hrvatska to do trenutka predaje ovoga rada u tisak nije učinila, ali je odgovarajući legislativni postupak u završnom stadiju (Konačni prijedlog Zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji iz srpnja 2019. – PZE 637). Ističe se kako je „dosad je bilo 16 sporova, od kojih je riješen jedan, i to nakon 48 mjeseci, te se očekuje da će se primjenom ovog Zakona rješavanje sporova ubrzati.“²⁸ Očekivano, slijede se i/ili prepisuju odredbe Direktive.

Glede postupovnih i drugih pitanja povezanih s ovom problematikom u prijedlogu se predviđa podredna primjena nacionalnih propisa kojima se općenito propisuje odnos između poreznog tijela (Ministarstvo financija, Porezna uprava) i poreznih obveznika te zakona kojim se uređuje postupanje u upravnim sporovima.²⁹ Važenje zakona *ratione temporis* određeno je za razdoblje nakon 1. siječnja 2018.³⁰ Ovlaštenik za imenovanje s popisa „uglednih osoba“ koje je imenovao Ministar financija³¹ je predsjednik Upravnog suda u Zagrebu (za slučaj da se ne osnuje savjetodavno povjerenstvo).³² Može se zapaziti kako je tekst zakonodavnog prijedloga mogao biti kvalitetnije redaktiran na način da se u njegovom značajnom dijelu prilagođavaju, no ne i prepisuju (doslovno) odredbe Direktive – zbog toga što se takvim postupanjem u suštini (nacionalnim propisom) stvaraju obveze i za entitete nad kojima država koja je donijela propis nema jurisdikciju (primjerice, za druge države članice i njihova tijela i/ili Europsku komisiju). Međutim, čini se kako je je to postala „uobičajena praksa“ nacionalnih zakonodavaca u Europskoj uniji pa se, ako zanemarimo prethodnu kritiku i imajući u vidu njegove druge odredbe kojima se usklađuje s Direktivom,

²⁷ *Ibid.*, članak 17.

²⁸ V. Izvješće Odbora za financije i državni proračun od 18. rujna 2019. o Konačnom prijedlogu zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, drugo čitanje, P.Z.E. br. 637 (<https://www.sabor.hr/radna-tijela/odbori-i-povjerenstva/izvjesce-odbora-za-financije-i-drzavni-proracun-o-konacnom-81>, stranica posjećena 19. rujna 2019.).

²⁹ V. Prijedlog P.Z.E. 637 od 11. srpnja 2019., članak 4.

³⁰ *Ibid.*, članak 7. stavak 1. točka 4. i članak 24.

³¹ *Ibid.*, članak 11.

³² *Ibid.*, članak 9.

tekstu Prijedloga Zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji ipak mogu uputiti pohvale. S obzirom na prethodno navedene nedostatke Arbitražne konvencije i Direktive, autori pretpostavljaju da će se ova materija u narednom razdoblju trebati dodatno urediti – u jednom trenutku možda i osnivanjem posebnog tijela na razini Europske unije. Personalni sastav takvog tijela, njegova nadležnost i općenito pravila postupanja te učinci odluka koje je donijelo, u takvom bi se slučaju propisali na razini Europske unije.

SUMMARY

The 1990 Arbitration Convention prescribes the procedure for the settlement of double taxation disputes in the European Union. Its effects (*ratione personae*) have been extended to the Republic of Croatia since December 2014. As this is an international treaty and not a legal act of the European Union, the Court of Justice (rightly) considers that an increasing number of disputes concerning its application are not within the Court's jurisdiction. Therefore, without overriding the provisions of the said international treaty and having regard to its shortcomings, which are being addressed in this paper, this matter was finally regulated by Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017. For the time being, the Republic of Croatia has not acted in accordance with its obligation referred to in Article 22 of that Directive, that is, by 30 June 2019, it did not adopt a regulation harmonizing its legislation with its provisions - but this can be expected in a relatively short period, since the relevant legislative procedure is pending (Final Proposal of July 2019 - PZE 637). This paper presents, analyzes and evaluates the provisions of various (alternative) procedures (mechanisms) for the settlement of double taxation disputes in the European union.

Key words: *Arbitration convention, double taxation, dispute settlement mechanisms*