

УНИВЕРЗИТЕТ „СВ. КИРИЛ И МЕТОДИЈ“
ПРАВЕН ФАКУЛТЕТ „ЈУСТИНИЈАН ПРВИ“ – СКОПЈЕ

UDK 34



ISSN 0583-5062

ГОДИШНИК

НА ПРАВНИОТ ФАКУЛТЕТ
„ЈУСТИНИЈАН ПРВИ“ ВО СКОПЈЕ

ANNUAIRE

DE LA FACULTÉ DE DROIT
„JUSTINIANUS PRIMUS“ DE SKOPJE

LIBER AMICORUM

ВО ЧЕСТ НА

ПРОФ. Д-Р АРСЕН ЈАНЕВСКИ



ТОМ
61

Скопје 2023

УНИВЕРЗИТЕТ „СВ. КИРИЛ И МЕТОДИЈ“
ПРАВЕН ФАКУЛТЕТ „ЈУСТИНИЈАН ПРВИ“ – СКОПЈЕ

ГОДИШНИК

НА ПРАВНИОТ ФАКУЛТЕТ
„ЈУСТИНИЈАН ПРВИ“ ВО СКОПЈЕ

ANNUAIRE
DE LA FACULTÉ DE DROIT
“IUSTINIANUS PRIMUS” DE SKOPJE

LIBER AMICORUM

ВО ЧЕСТ НА
ПРОФ. Д-Р АРСЕН ЈАНЕВСКИ

СКОПЈЕ 2023

СОДРЖИНА

ОБЛАСТ ГРАЃАНСКО ПРОЦЕСНО ПРАВО

Проф. д-р Гордана Станковић ГЛОСЕ О ЈЕЗИКУ ЗАКОНОДАВЦА У ПРОЦЕСНИМ ЗАКОНИМА.....	71
Prof. dr. sc. Mihajlo Dika TROŠKOVI NEKIH PRETPARNIČNIH NESUDSKIH POSTUPAKA ZA MIRNO RJEŠENJE SPORA KAO TROŠKOVI UČINJENI U POVODU PARNIČNOG POSTUPKA PREMA HRVATSKOM PRAVU	91
Проф. д-р Весна Ракић-Водинелић АМАНДМАНИ НА УСТАВ СРБИЈЕ О ПРАВОСУЂУ УСВОЈЕНИ НА РЕФЕРЕНДУМУ 2022.....	105
Prof. dr. Dušica Palačković PRAVO NA DOM (praksa Evropskog suda za ljudska prava i procesni instrumentarij parničnog i postupka izvršenja u Republici Srbiji)	115
Prof. dr. sc. Jozo Čizmić POSTUPAK ODUZIMANJA POSLOVNE SPOSOBNOSTI U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE.....	135
Проф. д-р Невена Петрушић КОЛЕКТИВНА СУДСКА ЗАШТИТА ОД ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У ПРАВНИМ СИСТЕМИМА СЕВЕРНЕ МАКЕДОНИЈЕ И СРБИЈЕ У КОНТЕКСТУ ЕВРОПСКИХ ПРИНЦИПА КОЛЕКТИВНЕ ЗАШТИТЕ.....	169
Prof. dr. sc. Tatjana Josipović KONTROLA NEPOŠTENIH ODREDBI U POTROŠAČKIM UGOVORIMA U OVRŠNOM POSTUPKU	187
Prof. dr. sc. Biljana Đurićin POSREDOVANJE U PORODIČNIM SPOROVIMA: AMERIČKO ISKUSTVO	213
Prof. dr. Aleš Galič THE CASE LAW OF THE SLOVENIAN CONSTITUTIONAL COURT ON FUNDAMENTAL GUARANTEES IN CIVIL PROCEDURE.....	223

Проф. д-р Татјана Зороска – Камировска ПОВТОРУВАЊЕ НА ПАРНИЧНА ПОСТАПКА ПО ПРЕСУДА НА ЕВРОПСКИОТ СУД ЗА ЧОВЕКОВИ ПРАВА	235
Prof. dr. Meliha Povlakić ZAŠTITA DUŽNIKA – DA LI JE TO JOŠ UVIJEK NAČELO IZVRŠNOG POSTUPKA? (KOMPARATIVNI PRIKAZ RJEŠENJA U ODREĐENIM ZEMLJAMA NASLJEDNICAMA BIVŠE SFRJ)	251
Prof. dr. Nikola Bodiřoga AMANDMANI NA USTAV REPUBLIKE SRBIJE I NAČELA SUDSKE VLASTI.....	273
Проф. д-р Милка Ракочевиќ ПОСТАПКА ВО СПОРОВИ ОД МАЛА ВРЕДНОСТ	291
Prof. dr. sc. Dinka Šago ULOGA GEODETA U NEKIM SUDSKIM I UPRAVNIM POSTUPCIMA....	311
Проф. д-р Елена Игновска СУДСКИ ПОСТАПКИ ВО СЕМЕЈНИ СПОРОВИ ВО КОИ СЕ ЗАСЕГНАТИ ПРАВА И ИНТЕРЕСИ НА ДЕЦА	327
Prof. dr. sc. Slađana Aras Kramar, NOVINE UREDBE (EU) 2020/1783 O IZVOĐENJU DOKAZA U GRAĐANSKIM ILI TRGOVAČKIM STVARIMA.....	351
Ранко Максимовски НАДОМЕСТ НА НЕМАТЕРИЈАЛНА ШТЕТА ВО СУДСКА ПОСТАПКА	367
Доц. д-р Емилија Ѓорѓиоска ЗАДОЛЖИТЕЛНО КОРИСТЕЊЕ АДВОКАТСКИ УСЛУГИ ЗА ПРАВНА ПОМОШ ВО ПОСТАПКИ ЗА ИЗДАВАЊЕ НОТАРСКИ ПЛАТЕН НАЛОГ.....	389
Д-р Татјана Штерјова Душковска ПОСТАПКИТЕ ЗА КОЛЕКТИВНА ЗАШТИТА НА ПРАВАТА И ВИДОВИТЕ НА ПРАВА КОИ СЕ ЗАШТИТУВААТ ВО ТИЕ ПОСТАПКИ	403
Асс. м-р Теа Мицевска МЕДИЈАЦИЈАТА КАКО АЛТЕРНАТИВЕН НАЧИН ЗА РЕШАВАЊЕ НА СПОРОВИТЕ СО КОМПАРАТИВЕН ОСВРТ НА РЕПУБЛИКА ИТАЛИЈА.....	419

ОСТАНАТИ ПРАВНИ ОБЛАСТИ

- Акад. Владо Камбовски
СУДОТ КАКО ПРОТАГОНИСТ НА ЕКОЛОШКАТА ПРАВДА 435
- Проф. д-р Владо Поповски
ПРЕТСЕДАТЕЛОТ НА РЕПУБЛИКАТА И ВЛАДИТЕ НА РЕПУБЛИКА
МАКЕДОНИЈА ВО ДЕВЕДЕСЕТТИТЕ ГОДИНИ НА XX ВЕК,
ПОЛИТИЧКИ ОРИЕНТАЦИИ И МЕЃУСЕБНИ ОДНОСИ 465
- Проф. д-р Гале Галев
ОСНОВОТ НА ОДГОВОРНОСТ ЗА ПРИЧИНУВАЊЕ НА ШТЕТА
ВО КОНТЕКСТ НА КОДИФИКАЦИЈАТА НА
МАКЕДОНСКОТО ГРАЃАНСКО ПРАВО 487
- Prof. Dr, Dr. h.c. Dušan Nikolić
O AUTORSKOPRAVNOJ PRIRODI SUDSKIH SPISA..... 499
- Проф. д-р Јадранка Дабовиќ Анастасовска, Проф. д-р Неда Здравева
ПРЕДИЗВИЦИТЕ НА СПРОВЕДУВАЊЕТО
НА ГРАЃАНСКО ПРАВНАТА ЗАШТИТА НА ПРАВАТА
НА ИНТЕЛЕКТУАЛНА СОПСТВЕНОСТ 525
- Проф. д-р Тодор Каламатиев, Проф. д-р Александар Ристовски
ПРАВНИ ПОСЛЕДИЦИ ОД ПРЕСТАНОКОТ НА РАБОТНИОТ
ОДНОС СО ОТКАЗ ОД СТРАНА НА РАБОТОДАВАЧОТ 569
- Проф. д-р Родна Живковска, Проф. д-р Тина Пржеска, Асс. м-р Теа Лалевска
ВРШЕЊЕ НА ПРАВОТО НА СЛУЖБЕНОСТ И НЕГОВА ЗАШТИТА 581
- Проф. д-р Димитар Гелев
НЕЛОГИЧНОТО РЕГУЛИРАЊЕ НА ЗДРАВСТВЕНАТА ДЕЛНОСТ И
НА ДРУГИТЕ СЛОБОДНИ ПРОФЕСИИ ВО ДОМАШНОТО ПРАВО 605
- Проф. д-р Горан Коевски, Проф. д-р Дарко Спасевски
СООДНОСОТ ПОМЕЃУ ФИДУЦИЈАРНИТЕ ДОЛЖНОСТИ НА
ЧЛЕНОВИТЕ НА ОРГАНИТЕ НА ТРГОВСКИТЕ ДРУШТВА И
КОНЦЕПОТ НА УКАЖУВАЧИ 625
- Проф. д-р Ангел Ристов, Проф. д-р Дејан Мицковиќ
НАСЛЕДНИТЕ ПРАВА НА ЧУВАНИК И ХРАНИТЕЛ: РЕАЛНОСТ
ИЛИ ЗЛОУПОТРЕБА ВО МАКЕДОНСКОТО НАСЛЕДНО ПРАВО 641
- Проф. д-р Тони Дескоски, Проф. д-р Вангел Доковски
ТРАДИЦИОНАЛНИ ТОЧКИ НА ВРЗУВАЊЕТО КАЈ ВОЊДОГОВОРНАТА
ОДГОВОРНОСТ – ПОМЕЃУ ПОТРЕБАТА И РЕАЛНОСТА 657

Проф. д-р Гордана Лажетик ЕДНАКВОСТА НА ОРУЖЈАТА – ПРЕСУДИ НА ЕВРОПСКИОТ СУД ПРОТИВ МАКЕДОНИЈА И ТЕКОВНА РЕФОРМА НА ЗАКОНОТ ЗА КРИВИЧНАТА ПОСТАПКА	675
Проф. д-р Мелина Гризо ПРАВОТО НА ПРИСТАПУВАЊЕ КОН ЕВРОПСКАТА УНИЈА: ПРОЦЕДУРАЛНИ АСПЕКТИ.....	691
Проф. д-р Мишо Докмановиќ УСТАВНИТЕ АМАНДМАНИ ОД 1990 ГОДИНА КАКО КЛУЧЕН ИНСТРУМЕНТ НА МАКЕДОНСКАТА ТРАНЗИЦИЈА	709
Проф. д-р Елена Нешовска Ќосева КОН ИДЕЈАТА ЗА ВОВЕДУВАЊЕ НА АЛТЕРНАТИВНИ МЕХАНИЗМИ ЗА РЕШАВАЊЕ НА ДАНОЧНИ СПОРОВИ	721
Проф. д-р Илија Руменов ХАШКАТА КОНВЕНЦИЈА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА СТРАНСКИ СУДСКИ ПРЕСУДИ ВО ГРАЃАНСКИ И ТРГОВСКИ РАБОТИ ОД 2019 ГОДИНА - НОВА МОЖНОСТ ЗА ЈУГОИСТОЧНА ЕВРОПА ЗА ОЛЕСНЕТО ЦИРКУЛИРАЊЕ НА СТРАНСКИТЕ СУДСКИ ОДЛУКИ	741

Д-р Елена Нешовска Косева, вонреден професор
на Правниот факултет „Јустинијан Први“
при Универзитетот „Св. Кирил и Методиј“ во Скопје

КОН ИДЕЈАТА ЗА ВОВЕДУВАЊЕ АЛТЕРНАТИВНИ МЕХАНИЗМИ ЗА РЕШАВАЊЕ ДАНОЧНИ СПОРОВИ

341.62/.63:336.227]:341.24(4-672ЕУ)

Прегледна научна статија

Долг временски период билатералните договори за спречување двојно оданочување на доходот и капиталот ефикасно ја остваруваа целта на своето постоење, а тоа е елиминирање и/или намалување на негативните последици кои се јавуваа како резултат на судирот на две даночни јурисдикции. Сепак, и покрај широкораспространетата мрежа од повеќе од 3.000 вакви билатерални договори на глобално ниво, даночните обврзници сè уште се соочуваат со двојно оданочување на нивниот доход, добивка или капитал поради непримена или погрешно толкување на одредбите од склучените билатерални договори. Така, денес е евидентен трендот на зголемување на бројот на даночни спорови.

Свесни за постоењето на овој проблем, за неговата комплексност и за последиците од него, повеќето држави при склучување билатерални договори инкорпорираат одредби за заемно решавање на даночните спорови. Дополнително, голем дел од нив се одлучуваат за преземање чекор повеќе и го применуваат институтот на задолжителна даночна арбитража. Покрај во билатералните договори, овие два механизми за решавање на даночните спорови се предвидуваат и во Арбитражната конвенција на ЕУ, како и во Директивата за механизмите за решавање даночни спорови во ЕУ за даноците на доход и капитал која им наметнува обврска на државите членки на Унијата во своите национални даночни законодавства да воспостават систем на алтернативно решавање на даночните спорови.

Несомнено, современите тенденции во меѓународното даночно право и даночното право на Европската Унија ќе имаат свое влијание и врз даночниот систем на Република Северна Македонија, иако до овој момент македонското национално и прекуграничното даночно право не предвидуваат механизми за алтернативно решавање на даночните спорови, ниту го познаваат институтот на даночна арбитража.

Клучни зборови: меѓународно двојно оданочување, даночни спорови, постапка на заемно договарање, даночна арбитража.

1. Вовед.

Во свет на интензивна глобализација, каде што новите технологии нудат повеќе можности за преземање прекугранични активности, самото преминување на трансакциите од национално на меѓународно ниво повлекува потреба од нивно регулирање. Еден од аспектите на прекуграничните трансакции

чијашто регулатива е особено важна е оданочувањето, не само поради неговите реперкусии и комплексност, туку и поради негативните последици од примената на даночните прописи на две даночни јурисдикции врз еден ист даночен обврзник или даночен објект. Овие негативни последици се однесуваат како за даночните обврзници, така и за државите¹. Со цел да се контролира на начинот на кој ќе се изврши оданочувањето во ситуација кога две држави имаат право да оданочат еден ист вид доход или капитал, државите склучуваат билатерални договори за избегнување на меѓународното двојно оданочување². Овие договори настојуваат да се избегне јуридичкото двојно оданочување, но поради разликите во правните системи и разликите во толкувањата на договорите, не секогаш се постигнува целосно избегнување на двојното оданочување.

Доколку даночниот обврзник се најде во ситуација да биде двојно оданочен, најпрво треба да реагира кај надлежниот даночен орган или суд во резидентната држава. Но, ако двојното оданочување, сепак, не се спречи, даночниот обврзник може да се обиде да изнајде решение кај даночните власти или судството на другата држава договорничка каде што се случува двојното оданочување. Даночните обврзници кои и понатаму ќе бидат предмет на двојно оданочување можат да побараат од двете вклучени држави да се состанат заради разрешување на даночниот спор кој настанал околу соодветно распределување на правото на оданочување, односно примена на склучениот билатерален договор за спречување двојно оданочување на доходот и капиталот помеѓу инволвираните држави потписнички.

Основата на механизмите за решавање даночни спорови во меѓународното даночно право може да се најде во член 25 од ОЕЦД Модел – даночната конвенција за доход и капитал. Во овој контекст, член 25 (1) и 25 (2) од ОЕЦД Модел Конвенцијата предвидуваат решавање на даночниот спор од страна на надлежните даночни органи од двете држави договорнички по паг на меѓусебен договор, што го означува, всушност, почетокот на постапката за заемно договарање³. Оваа постапка, која е независна од управните и судските механизми за решавање на спорите во националните правни системи, им овозможува на даночните администрации на двете држави потписнички да изнајдат заедничко решение за приговорите од даночните обврзници кои се однесуваат на неправилната примена на договорот. Таа се состои од неколку фази – започнува со поднесување приговор од страна на даночниот обврзник, а завршува со имплементација на заедничкото решение. Но, постојат ситуации во кои не може да се постигне заемно прифатливо решение, најчесто поради несогласувања за одредени суштински прашања или, пак, поради недоволна вклученост од страна на еден или двата даночни органа⁴.

Заради решавање на даночните спорови и во вакви ситуации, во 2008

¹ Anglès Juanpere, Benjamí, *The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration*, European Journal of Business and Management Research, 2020, стр. 1.

² Нешовска Косева, д-р Елена, *Даночен ѓрејман на ѓрекуѓраничните активностии низ ѓризмаиите на билатералните договори за избегнување на двојно оданочување на доходот и капиталот*, Стоби трејд, Скопје, 2016, стр. 123.

³ Pistone, Pasquale, de Goede, Jan, *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, IBFD, Amsterdam, 2020, стр. XXV-XXVI.

⁴ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Dispute Avoidance and Resolution*, 2019, стр. 3.

година беа направени измени на ОЕЦД Модел – даночната конвенција, така што член 25 е дополнет со став 5, кој ја предвидува даночната арбитража како механизам за решавање даночен спор. Исто така, предвидено е и доколку преговорите помеѓу засегнатите држави не резултираат со договор во рамките на одреден временски период (најчесто две години), да се формира независно тело (арбитражна комисија) кое треба да донесе решение за спорот, а одлуката ќе биде задолжителна и за двете држави (задолжителна даночна арбитража)⁵.

Арбитражата како механизам за решавање спорови во меѓународното даночно право е релативно млад феномен, иако дискусиите за користење на овој механизам датираат од почетокот на дваесеттиот век на ниво на Друштвото на народите. Првата модерна конвенција за двојно оданочување во која е предвидена арбитражата е потпишана во 1989 година помеѓу Германија и САД. Веднаш потоа, следејќи го овој пример, на состанокот на Советот на ЕУ на 23 јули 1990 година, беше потпишана Конвенцијата за елиминирање на двојното оданочување во врска со усогласувањето на добивката на здружените претпријатија (Арбитражна конвенција на ЕУ). Главната цел на Арбитражната конвенција на ЕУ е да се елиминира двојното оданочување кое произлегува од усогласувањето на добивката во однос на зделките помеѓу поврзани претпријатија во рамки на компаниите кои се резиденти на ЕУ. Арбитражната конвенција на ЕУ нема карактер на инструмент на правото на ЕУ, туку е мултилатерална конвенција според меѓународното јавно право. Нејзината уникатност произлегува од фактот дека таа е прва современа конвенција која предвидува обврзувачки механизам за решавање спорови и има широк територијален опсег, бидејќи е применлива во сите земји членки на ЕУ. Предност на оваа конвенција е тоа што таа поставува рок во времетраење од три и пол години во кој земјите членки мораат да ги решат даночните спорови. Сепак, Арбитражната конвенција на ЕУ нуди механизам за решавање на спорите, но не ја спречува појавата на двојно оданочување, па поради тоа и спорите помеѓу земјите членки и земјите членки и даночните обврзници секојдневно растат⁶. Според направените процени, во рамките на Унијата има околу 900 даночни спорови кои се поврзани со примената на билатералните договори и мултилатералните конвенции за избегнување на двојното оданочување, чија вредност е околу 10,5 милијарди евра⁷.

Следејќи ја иницијативата на ОЕЦД и воведувањето на проектот БЕПС, ЕУ конечно се соочи со фактот дека мора да се справи со недостатоците и празнините во постојните механизми за решавање на даночните спорови, кои имаат билатерален карактер. За таа цел, Советот на ЕУ во 2017 година ја одобри Директивата (2017/1852) за механизмите за решавање даночни спорови во ЕУ за даноците на доход и капитал, која ја воспоставува обврската за земјите членки да имплементираат и да развијат систем за решавање даночни спорови кој вклучува арбитража, за да се донесе обврзувачка вонсудска одлука. Постојат три главни причини поради кои е донесена оваа Директива: прво, потребата од

⁵ European Commission, *Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, Strasbourg, 2016, стр. 6.

⁶ Pit, Harm Mark, *The EU Arbitration Convention: An evaluating assessment of the governance and functioning of the EU Arbitration Convention*, University of Groningen, 2016, стр. 1, 20-22.

⁷ *Resolution of tax disputes in the European Union* (europa.eu)

имплементација на одредбите од Акцијата 14 на БЕПИС проектот во рамките на ЕУ; второ, желбата на ЕУ да се ограничи примената на билатералните клаузули кои се однесуваат на постапката за заемно договарање и, на крај, притисокот од мултинационалните компании да се воведат брз, безбеден, пријателски и евтин механизам за решавање на даночните спорови помеѓу даночните администрации. Преамбулата на Директивата ги потврдува недостатоците на постапката за заемно договарање од билатералните договори и од Арбитражната конвенција на ЕУ, како и фактот дека постои круцијална потреба од воведување ефикасна и ефективна рамка за решавање даночни спорови, со што ќе се обезбеди правна сигурност и поволна бизниссредина за инвестирање во рамките на Унијата. За таа цел, прво, земјите членки мора да имплементираат превентивни мерки за да се избегнат конфликтите помеѓу договорите и домашното право; второ, мора да поттикнат пријателско решавање на даночните спорови и, на крај, да воспостават арбитражна постапка која брзо и ефикасно ќе ги реши даночните спорови надвор од правосудниот систем⁸. Новиот механизам, кој стапи во сила на 1 јули 2019 година, се смета за клучен во промовирањето фер и правично оданочување во границите на ЕУ⁹.

Со оглед на тоа што Директивата се однесува на спорите меѓу земјите членки во врска со примената и толкувањето на договорите за избегнување на двојното оданочување, таа на некој начин ја дополнува Арбитражната конвенција на ЕУ, која ги опфаќа само спорите поврзани со трансферните цени и усогласувањето на добивката меѓу поврзани претпријатија. Предвидувајќи ја постапката за заемно договарање, заедно со даночната арбитража и алтернативните механизми за решавање даночни спорови, се очекува таа да го обезбеди најефективниот систем кој е заснован на соодветни правила за решавање на даночните спорови. Крајниот рок за имплементација на Директивата за земјите членки беше 30 јуни 2019 година, додека, пак, првите резултати од анализите кои ќе се направат за оценка на спроведувањето на Директивата се очекува да бидат објавени во извештајот на Европската комисија најдоцна до 30 јуни 2024 година¹⁰.

Соодветно на кандидатскиот статус за членство во Унијата, Република Северна Македонија ќе мора да изврши хармонизација на своето законодавство во овој сегмент, согласно со барањата на Директивата. Притоа, како една од главните придобивки од воведувањето на новиот механизам за решавање даночни спорови се очекува да биде зголемувањето на правната сигурност на македонските фирми кои остваруваат приходи од доход и капитал во границите на ЕУ¹¹.

Главната идеја на овој труд е да се посочат причините кои во современото меѓународно даночно право ја наметнаа потребата од изнаоѓање алтернативни решенија за успешно решавање на сите оние спорни ситуации кои произлегуваат од неправилна примена или погрешно толкување на одредбите

⁸ Anglès Juanpere, *The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration*, стр. 7-8.

⁹ *Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU* - Kluwer International Tax Blog (kluwertaxblog.com)

¹⁰ *The EU Sets the Standard for International Tax Dispute Resolution* - Kluwer Arbitration Blog

¹¹ **НОВ МЕХАНИЗАМ ЗА РЕШАВАЊЕ НА ДАНОЧНИТЕ СПОРОВИ ВО ЕВРОПСКАТА УНИЈА** (faktor.mk)

на склучените билатерални договори за избегнување двојно оданочување на доходот и капиталот од страна на даночните власти на државите договорнички. Во овој контекст, ќе биде извршена сеопфатна даночно-правна анализа на мултилатералните документи кои во себе опфаќаат низа механизми за решавање на даночните спорови, со посебен осврт на правната рамка во Европската Унија. И конечно, низ една критичка призма, во трудот се разгледуваат можностите и подготвеноста на македонските власти за инкорпорирање на механизмите за решавање на даночните спорови од меѓународното даночно право во даночниот систем на Република Северна Македонија.

2. Теоретски осврт кон потребата за постоење и развој на алтернативни механизми за решавање на даночните спорови

Меѓународен даночен спор настанува кога меѓу две држави постои несогласување околу распределбата на даночните приходи кои произлегуваат од трговски и инвестициски трансакции меѓу нивните територии¹². Во денешно време постои глобален тренд на зголемување на бројот на меѓународни даночни спорови. Според ОЕЦД, активностите за спречување на ерозијата на даночната основа и промените во добивката од проектот БЕПС е можно да доведат до нови проблеми во толкувањето на договорите, а со самото тоа и до поголем ризик од двојно оданочување. Зголемувањето на ризикот од двојно оданочување значи и повеќе прекугранични даночни спорови, кои можат да ги загрозат прекуграничната трговија, странските инвестиции и економскиот раст. Со цел да се спречи прекумерниот раст на даночни спорови, постоењето механизми кои ќе овозможат брзо и ефикасно решавање на спорите е од исклучителна важност¹³.

Кога станува збор за меѓународните даночни спорови, главна тешкотија е тоа што не постои меѓународно судско тело преку кое спорот би се решил со помош на традиционалните правни лекови. Нивното решавање е возможно само со договор меѓу двете држави, бидејќи суверенитетот кој тие го имаат ја исклучува можноста едно судство да одлучува за случајот. Згора на тоа, кај прекуграничните даночни спорови се вклучени три страни: двете инволвирани држави и даночниот обврзник. Во некои спорови, како што се оние со трансферните цени, може да се јават и повеќе страни: покрај двете инволвирани држави, да има и најмалку два даночни обврзници, најчесто матичната компанија и нејзината подружница. Поради тоа, неопходно е постоење задолжителни механизми за решавање на даночните спорови, а особено на задолжителната даночна арбитража, како *ultimum remedium*¹⁴.

Исто така, постоењето на ваквите механизми е важно и од аспект на меѓународното двојно неоданочување¹⁵. Овој феномен кој претставува неплаќање данок во ниту една јурисдикција, го поткопува интегритетот на билатералните договори и е штетен за даночното усогласување. Покрај тоа, не е ниту во

¹² *ibid*, стр.4.

¹³ Pistone, de Goede, *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, стр. XXV.

¹⁴ *ibid*, стр. XXVIII, XXIX.

¹⁵ Anglès Juanpere, *The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration*, стр.2.

согласност со принципот на рамномерност во оданочувањето. Меѓународното двојно неоданочување прерасна во голем проблем кој бара порешителна примена на мерки и механизми заради успешно справување со него¹⁶.

Интерес за решавање на меѓународните даночни спорови постои веќе подолго време. Меѓународната фискална асоцијација (IFA), Меѓународната адвокатска комора (IBA) и Меѓународната стопанска комора (ICC) на нивните состаноци и конференции со години го разгледуваат овој проблем. По неколку обиди за решавање на ова прашање од страна на неколку меѓународни тела, Организацијата за економска соработка и развој (ОЕЦД) во 2013 година го претстави Акциониот план за справување со проблемите поврзани со ерозијата на даночната основа и промените во добивката (БЕПС). Покрај останатите меѓународни играчи, во делот на решавање на даночните спорови посебно место има и Европската Унија, која во 2017 година донесе Директива со која на земјите членки им наложува да имплементираат соодветен систем кој ќе обезбеди ефективни решенија за ваквиот тип спорови¹⁷.

3. Механизми за решавање на даночните спорови во меѓународното даночно право

Долги години наназад билатералните договори за избегнување на меѓународното двојно оданочување имаа клучна улога во напорите на меѓународната заедница за создавање заедничка правна рамка помеѓу две држави, која ќе овозможи елиминирање на двојното оданочување и избегнување на негативните ефекти врз нивните даночни приходи¹⁸. И покрај нивната ефикасност во реализацијата на оваа главна цел, сепак, се забележуваат ситуации на повторно двојно оданочување и покрај постоењето склучен билатерален договор.

Доколку даночниот обврзник се соочи со ваква ситуација, билатералните договори ја предвидуваат *послајката* за заемно договарање како прва опција за разрешување на даночниот спор. Недостаток на овие постапки е тоа што во многу ситуации се покажуваат како неефективни, бидејќи е потребно долго време за да се изнајде вистинското решение, а во некои спорови воопшто не се доаѓа до тој момент. Со самото ова расте и бројот на нерешени даночни спорови, што носи дополнителни негативни последици. Од овие причини, во договорите се предвидува институтот на *даночната арбитража*, која е следен чекор во решавањето на меѓународните даночни спорови.

3.1. Постапка на заемно договарање

Постапката за заемно договарање е првиот механизам за решавање на даночните спорови, предвиден во билатералните договори. Станува збор за

¹⁶ Нешовска Косева, *Даночен третман на прекуграничните активности низ призмата на билатералните договори за избегнување на двојно оданочување на доходот и капиталот*, стр. 91-93.

¹⁷ Anglès Juanpere, *The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration*, стр. 1.

¹⁸ Пендовска, Максимовска Стојкова, Зафироски & Нешовска Косева, *Даночно право*, Универзитетски учебник, Издавач: Правен факултет „Јустинијан Први“ во Скопје, ISBN 978-608-4655-87-9, Скопје, 2021, стр. 167-170.

постапка која е целосно независна од судските и административните постапки за решавање спорови во националните правни системи. Таа им овозможува на државите потписнички на договорот, преку овластени лица од нивните даночни администрации, да одлучат по приговорите поднесени од даночните обврзници, во случаите кога има неправилна примена на договорот. Оваа постапка претставува еден вид гаранција за даночните обврзници дека при потенцијално неправилна примена на договорот можат да се обратат кај која било од двете даночни администрации. Токму поради ова, таа е една од клучните компоненти на договорот, особено за странските инвеститори¹⁹.

Постапката за заемно договарање има одредени предности кои ја издвојуваат од националните механизми за решавање спорови:

– спорот се решава со договор меѓу овластени претставници од двете држави договорнички и одлуката се имплементира кај двете страни, додека, пак, со решавање на спорот преку националните механизми, одлуката може да биде имплементирана само во државата чие судство одлучува, па така спорот останува без финална разрешница;

– овластените претставници се најчесто лица кои се вработени во даночните органи на државите, па со оглед на тоа имаат соодветно искуство и експертиза;

– може да обезбеди побрзо решавање на спорот, особено во државите каде што има долго одложување на обработката на судските предмети;

– бидејќи за разлика од националните механизми за решавање спорови, се карактеризира со неформалност, најчесто претставува поевтин механизам за решавање на спорите, и за даночните обврзници и за даночните администрации;

– може да биде започната веднаш штом ќе се појави потенцијален ризик од двојно оданочување²⁰.

Во секој билатерален договор за избегнување на меѓународното двојно оданочување, членот кој се однесува на постапката за заемно договарање вообичаено се заснова на член 25 од ОЕИЦД Модел – даночната конвенција за доход и капитал. Според член 25, постапката за заемно договарање може да се користи во следниве три ситуации:

– првата ситуација, која е регулирана со став 1 и став 2, а воедно е и убедливо најчеста, е кога обврзникот смета дека даночниот третман кој го добива во едната или во двете држави договорнички не е во согласност со одредбите на договорот;

– втората ситуација, опфатена во првата реченица од став 3, е кога надлежните органи од двете држави се обидуваат да ги решат сите прашања и тешкотии поврзани со толкувањето или примената на договорот; и

– третата ситуација, предвидена во втората реченица од став 3, е кога надлежните органи меѓусебно се консултираат за елиминирање на двојното оданочување во случаите кои не се опфатени со договорот²¹.

Спорите за кои се одлучува преку постапката за заемно договарање

¹⁹ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Dispute Avoidance and Resolution*, стр. 3.

²⁰ *ibid*, стр. 7.

²¹ *ibid*, стр. 7-8.

најчесто се поврзани со трансферните цени, постоењето постојана деловна единица во една држава, утврдување на статусот резидент, спорови поврзани со карактеризација на приходите, оданочување кое е во спротивност со договорните одредби за недискриминација, спорови поврзани со прекугранични вработувања и сл.²²

Постапката за заемно договарање се состои од пет фази. Таа започнува со поднесување барање во форма на приговор до надлежниот орган, во рок од три години од првото известување за дејството кое резултирало со оданочување кое не е во согласност со билатералниот договор. Постапката може да биде поведена од страна на даночниот обврзник (член 25 (1)) или од страна на даночните органи на државите договорнички (член 25 (2)). Потоа, надлежниот орган кој го добива приговорот треба да го извести лицето кое го поднело приговорот, како и надлежниот орган на другата држава договорничка дека барањето е применo. Известувањето за прием на барањето треба да се направи најдоцна четири недели од неговото добивање. Како следен чекор, надлежниот орган кој го добил барањето во рок од два месеца треба да утврди дали тоа е дозволено, односно дали ги исполнува сите потребни услови и тука е крајот на првата фаза.

Втората фаза, всушност, е фаза во која има еднострaно разгледување на целиот случај од страна на надлежниот орган кој го добива приговорот и таа се состои од два дела. Во првиот дел, надлежниот орган испитува дали барањето е основано. Доколку заклучи дека е така, во вториот дел од оваа фаза треба да утврди дали е возможно еднострaно решавање на спорот, од страна на државата која го добила приговорот или ќе треба да се премине кон следната фаза. Овие два дела треба да бидат завршени во рок од четири месеци од денот на започнување на постапката за заемно договарање.²³

Во оние случаи каде што е невозможно еднострaно решавање на спорот, се преминува кон фазата на билатерално разгледување на случајот. Во почетокот на оваа фаза, органот кој го добил приговорот треба да иницира контакт со надлежниот орган на другата држава договорничка. Потоа, двата органа треба да го договорат начинот на меѓусебна комуникација со цел успешно да се реши даночниот спор. Начинот на комуникација најчесто зависи од природата на самиот спор, но и од бројот на даночни спорови кои постојат меѓу двете вклучени држави. Како форми на комуникација кои може да се користат се комуникација по пат на писма, неформални разговори преку телекомуникации, средби меѓу овластените лица, а во ситуација на комплексен спор или низа спорови, формирање заедничка комисија. Од круцијално значење во оваа фаза е сите потребни информации и факти за случајот кои се добиени од даночниот обврзник да им бидат на располагање на двете страни еднакво. Заради успешно изнаоѓање заедничко решение, двете држави мора да бидат еднакво вклучени во постапката и да ги направат своите најдобри напори за решавање на спорот. Рокот за донесување на заедничката одлука е две години од денот на почетокот на постапката. Но, даночниот обврзник нема никаква гаранција дека ќе биде донесена одлука, ниту, пак, може значително да влијае на постапката, што всушност е и најголем недостаток на постапката за заемно договарање²⁴.

²² *ibid*, стр. 10-11.

²³ *ibid*, стр. 17.

²⁴ *ibid*, стр. 51.

Во оние случаи кога нема да биде постигнат договор, надлежните органи треба да го информираат даночниот обврзник дека случајот е затворен без договор. Од друга страна, доколку биде постигнат меѓусебен договор, тој ќе му биде презентираан на даночниот обврзник. Даночниот обврзник има рок од еден месец да одговори дали се согласува со донесената одлука или не. Доколку даночниот обврзник ја одбие донесената одлука, постапката за заемно договарање завршува, а тој може да ги искористи домашните правни лекови за решавање на неговиот спор.

Последна е фазата на имплементација на заедничката одлука. Одлуката мора да биде спроведена од страна на едниот или двата даночни органи, во зависност од тоа дали со неа се бара даночно приспособување во едната или во двете држави. На крај, преку размена на завршни писма се потврдува донесената одлука и со ова завршува постапката на заемно договарање²⁵.

3.2. Даночна арбитража

Иако постапката за заемно договарање изгледа како одлично решение за справување со даночните спорови, сепак е критикувана од повеќе теоретичари. Најголемиот дел од критиките се однесуваат на нејзината „неконечност“, односно фактот дека таа не ги обврзува државите да донесат конечна одлука. Исто така, како честа забелешка се наведува и тоа што даночните обврзници имаат ограничени можности за учество во постапката. Токму од овие причини, бројот на нерешени даночни спорови постојано се зголемува. Заради решавање на даночните спорови во ситуации кога тоа не може да се постигне со постапката за заемно договарање, во 2008 година се направени измени на ОЕЦД Модел – даночната конвенција за доход и капитал. Имено, во член 25 е додаден став 5, кој ја предвидува задолжителната даночна арбитража²⁶.

Генерално, арбитражата се дефинира како алтернативно вонсудско решавање спорови, каде што страните се согласуваат да го дадат на решавање нивниот спор кај трета, неутрална страна. На меѓународно ниво, арбитражата се смета за ефикасно решение на меѓународните спорови. Постои широк спектар на меѓународни спорови во кои арбитражата може да се користи како механизам за решавање, но особено е погодна за полето на оданочувањето, во услови на недостаток на меѓународни трибунали надлежни за оваа проблематика. Преку меѓународната даночна арбитража им се овозможува на државите да ги надминат разликите кои постојат во нивните даночни законодавства. Со овој механизам се овозможува донесување конечна одлука за случајот на правичен и објективен начин. Несомнено, најважната цел на задолжителната даночна арбитража е намалување на бројот на нерешени прекугранични даночни спорови, кои се во постојан пораст²⁷.

Од друга страна, со арбитражата им се дава можност на мултинационалните компании да ги заобиколат домашните судови. Според некои теоретичари, ова претставува сериозна работа и не треба да биде дозволено без причина. Тие

²⁵ *ibid*, стр. 66-67.

²⁶ Pistone, de Goede, *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, стр. XXVI – XXVII.

²⁷ Anglès Juanpere, *The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration*, стр.6.

сметаат дека решавањето на најголемиот дел од спорните прашања зависи од толкувањето на домашното право, а токму него го даваат националните судови²⁸.

Додавањето на одредбата за задолжителна даночна арбитража значи дека сите даночни спорови за кои не се постигнало заемно прифатливо решение меѓу надлежните органи преку постапката за заемно договарање ќе се решаваат преку даночна арбитража. Задолжителната арбитража се поведува по барање на даночниот обврзник, кое треба да биде поднесено во писмена форма. Рокот за поднесување на ова барање е две години од датумот кога надлежните органи ги обезбедиле сите неопходни информации за решавање на конкретниот случај. Карактеристично е тоа што оваа одредба не може да се примени доколку двата органа постигнале меѓусебен договор и ги решиле сите спорни прашања, а даночниот обврзник не ја прифатил донесената одлука. Во таква ситуација, даночниот обврзник може да се служи единствено со домашните правни лекови. Сепак, во некои држави постојат национални правила кои не ја дозволуваат арбитражата и од тие причини оваа одредба не може да биде дел од билатералните договори за избегнување на двојното оданочување што ги склучуваат тие. Одредбата треба да биде вметната само во билатералните договори на оние држави кои можат ефикасно да ја спроведат. Исто така, некои држави можат да ја ограничат примената на оваа одредба само за одреден вид спорови, како што се, на пример, спорите поврзани со трансферните цени или утврдување на постоењето на постојана деловна единица²⁹.

За разлика од постапката за заемно договарање, задолжителната арбитража може да се примени само доколку активностите на државите договорнички довеле до меѓународно двојно оданочување, но не и ако само постои потенцијален ризик од тоа. Со цел да се избегне ризикот од спротивставени одлуки, на даночниот обврзник нема да му се дозволи да ја поведе арбитражата доколку за истите прашања веќе е донесена одлука од некој национален суд. Исто така, даночниот обврзник не смее истовремено да ги користи домашните правни лекови и задолжителната даночна арбитража за време на постапката за заемно договарање³⁰.

Барањето за задолжителна даночна арбитража може да се поднесе до кој било од надлежните органи кои се вклучени во случајот, додека, пак, органот кој ќе го добие барањето има рок од десет дена да го извести за тоа другиот надлежен орган. Арбитражната комисија, која е надлежна за решавање на спорот, ја сочинуваат тројца арбитри. Секоја држава договорничка има право да одбере по еден свој арбитер. Потоа, двајцата одбрани арбитри го назначуваат претседателот на арбитражната комисија. Притоа, потребно е сите членови на арбитражната комисија да имаат соодветно искуство и познавање од областа на даноците и меѓународното даночно право. Задача на арбитрите е да донесат одлука за случајот, која ќе се темели на неутрална и објективна основа. За остварување на оваа цел, на арбитражната комисија треба целосно да ѝ бидат дос-

²⁸ Нешовска Косева, Елена, *Институциите „даночна арбитража“ како инструменти за подобрување на ефикасноста на заемната помош во даночните работи*, труд за Годишник со меѓународен уредувачки одбор во чест на проф. Мицајков, том 58, Скопје, 2018, стр. 435-451.

²⁹ OECD, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2007, стр. 6-7.

³⁰ *ibid*, стр. 8-9.

тапни сите информации и податоци кои се потребни за решавање на случајот. Но, исто така, за арбитражите важат истите строги правила за доверливост на податоците, кои важат и за надлежните органи од кои се назначени. Даночниот обврзник на чие барање е поведена арбитражата има право лично или преку негов застапник да достави писмен поднесок до арбитражите преку кој може да ги изнесе своите согледувања за случајот, а доколку арбитражите се согласат, да даде и устен исказ за време на некој од состаноците.

Одлуката се носи со мнозинство гласови од вкупниот број арбитражи, во писмена форма. Во неа треба да бидат содржани сите правни извори и основи на кои се потпира таа, како и соодветно образложение како се дошло до неа. Овие елементи на одлуката се особено значајни од аспект на прифаќање на одлуката од страна на сите инволвирани учесници. Таа мора да биде донесена и доставена до надлежните органи и до даночниот обврзник во рок од шест месеци од датумот кога арбитражната комисија ги добила сите потребни информации за решавање на случајот. Можност за јавно објавување на одлуката постои, но тоа може да биде направено само доколку постои согласност за тоа од надлежните органи и од даночниот обврзник. Одлуката од задолжителната арбитража е обврзувачка за двете држави договорнички. Секоја одлука може да се применува само за конкретниот случај за кој е донесена и таа нема да биде обврзувачка за сите идни случаи со слични факти и за слични даночни прашања³¹.

3.3. Решавање на даночните спорови согласно со Арбитражната конвенција на Европската Унија

Арбитражната конвенција на ЕУ потекнува од предлогот на Европската комисија од 1976 година за донесување Директива за елиминирање на двојното оданочување кое произлегува од преносот на добивката помеѓу поврзани претпријатија кои се резиденти на ЕУ³². По долги преговори во рамките на Советот, овој предлог беше трансформиран од Директива во мултилатерална конвенција, па така на 23 јули 1990 година беше потпишана Конвенцијата за елиминирање на двојното оданочување во врска со усогласувањето на добивката на здружените претпријатија (во понатамошниот текст: Арбитражна конвенција на ЕУ).

Главната цел на Арбитражната конвенција на ЕУ е да се елиминира двојното оданочување кое произлегува од усогласувањето на добивката во однос на зделките помеѓу поврзани претпријатија во рамки на компаниите кои се резиденти на ЕУ. Таа има посебно значење за меѓународното даночно право, бидејќи е прва мултилатерална даночна конвенција која предвидува обврзувачки механизам за решавање на споровите, а истовремено има и широк територијален опсег. Предност на оваа Конвенција е тоа што на земјите членки им дава рок во времетраење од три и пол години, во кој тие мора да ги решат даночните спорови. Токму поради ова, според некои теоретичари, таа е обид за усовершување на постапката за заемно договарање. Но, за разлика од постапката за

³¹ *ibid*, стр. 18-24.

³² Види повеќе: *Official Journal of the European Communities*, C 301, 21 December 1976.

заемно договарање која е од билатерална природа, Арбитражната конвенција предвидува процедурални правила кои се применуваат во текот на секоја нејзина фаза и се точно временски утврдени.

Примената на Арбитражната конвенција на ЕУ се утврдува преку два важни аспекта, односно нејзиниот формален и материјален опфат. Формалниот опфат на Конвенцијата се однесува на територијата, даноците и даночните обврзници кои таа ги опфаќа³³. Така, одредбите на Конвенцијата се применливи само доколку станува збор за претпријатие и негова подружница кои се резиденти на различни држави, при што е потребно двете држави да се потписнички на Арбитражната конвенција на ЕУ³⁴. Во однос на даноците, Конвенцијата ќе се примени доколку станува збор за даноци на доход, додека, пак, во однос на територијалниот опфат, Конвенцијата е обврзувачка за секоја држава која е нејзина потписничка, во рамките на целата нејзина територија³⁵.

Вториот важен аспект за утврдување на примената е материјалниот опфат, односно условите кои треба да бидат исполнети за да може спорот да се реши според одредбите на Конвенцијата, како и даночните принципи кои се нејзина основа.

Член 1(1) од Арбитражната конвенција на ЕУ дефинира во кои ситуации спорот ќе може да биде решен според нејзините одредби. Тоа се случува кога добивката која е дел од две поврзани претпријатија кои се резиденти на различни држави за целите на оданочувањето е вклучена во даночната основа кај двете претпријатија. Врз основа на овој член се утврдени првите три услови кои треба да бидат исполнети за да може да има примена на овие одредби. Четвртиот услов не е директно извлечен од самата Конвенција, туку од нејзината цел, а тоа е елиминирање на меѓународното двојно оданочување.

Првиот услов е добивката меѓу двете претпријатија „да е веќе усогласена или најверојатно да биде усогласена“. Со други зборови, даночниот обврзник не мора да чека да настапи вистинско усогласување на добивката за да го поднесе барањето за почнување на соодветната постапка.

Вториот услов бара добивката која е усогласена (или најверојатно ќе биде усогласена) да е вклучена во даночната основа на здружените претпријатија, со тоа што е доволно да постои голема веројатност за тоа.

Третиот услов е усогласувањето на добивката да настанало како резултат на непочитување на даночните принципи кои се дел од член 4 од Конвенцијата или соодветна одредба од домашното законодавство.

Четвртиот услов е меѓународното двојно оданочување да настанало како резултат на усогласувањето на добивката на здружените претпријатија. Поконкретно, се јавува економско двојно оданочување, кое настанува кога ист даночен објект се оданочува на ниво на два или повеќе даночни обврзници. Сепак, според буквалниот текст на Конвенцијата, не се бара експлицитно двојното оданочување да е услов за примена на нејзините одредби. Но, со оглед дека главна и единствена цел на Арбитражната конвенција на ЕУ е елиминирање на двојното оданочување, оттука се извлекува и овој последен услов за нејзина

³³ *ibid*, стр. 175.

³⁴ Pit, *The EU Arbitration Convention: An evaluating assessment of the governance and functioning of the EU Arbitration Convention*, стр. 185-186.

³⁵ *ibid*, стр. 202-203.

примена³⁶.

Даночните принципи, како втор сегмент од материјалниот опфат на Конвенцијата, се содржани во член 4. Овие принципи, всушност, се јадрото на Конвенцијата, бидејќи еден спор може да се реши според нејзините одредби само доколку во него се дошло до двојно оданочување кое настанало како резултат на непочитување на овие принципи. Првиот принцип е принципот на цена на дофат на рака. Принципот на припишување на добивката е вториот принцип, инкорпориран во член 4(2) и се однесува на фиктивните зделки меѓу претпријатието и неговата постојана деловна единица.

Процедуралната примена на Арбитражната конвенција на ЕУ се состои од пет фази. За да почне постапката, во првата фаза даночниот обврзник треба да поднесе барање во рок од три години од првото известување за дејство кое резултирало или најверојатно ќе резултира со двојно оданочување. Претпријатието кое смета дека даночните принципи од член 4 не се испочитувани, може согласно со член 6(1) да поднесе барање за почеток на решавање на неговиот спор. Ова право не му припаѓа само на претпријатието, туку тоа може да го стори и неговата подружница. Барањето треба да биде доставено до надлежниот орган на резидентната држава на претпријатието кое него го поднесува³⁷.

Како втора следува унилатералната фаза. На самиот нејзин почеток, надлежниот орган е должен да го разгледа поднесеното барање. Оваа фаза се нарекува унилатерална бидејќи во неа учествува само надлежниот орган до кој е поднесено барањето и сè уште нема никаква вклученост од другите држави кои се вмешани во спорот. Во неа тој треба да утврди дали тоа е основано, а доколку тоа е така, да утврди дали еднострано може да дојде до посакуваното решение. Притоа, Арбитражната конвенција не содржи одредба во врска со временскиот период во кој оваа фаза би требало да заврши, ниту за процедуралните чекори кои треба да бидат преземени за да се оцени дали поднесеното барање е основано, а понатаму и дали е можно еднострано решавање на спорот³⁸.

Доколку надлежниот орган до кој е поднесено барањето утврди дека тоа е основано, но не може самостојно да дојде до решение, се преминува кон третата (билатерална) фаза, односно почнува постапката за заемно договарање. Согласно со член 7(1) од Конвенцијата, државите имаат рок од две години во кој мораат да го решат спорот. Исходот од постапката може да биде позитивен, доколку во дадениот рок од две години се постигне заемно прифатливо решение, или негативен доколку не се случи тоа. Според член 6(2), исходот е позитивен доколку се постигне целосно елиминирање на двојното оданочување врз основа на принципите од член 4. Исто така, се предвидува обврска за државите задолжително да ја имплементираат донесената одлука. Ако исходот е негативен, се пристапува кон четвртата фаза, односно случајот продолжува понатаму да се решава во арбитражна постапка³⁹.

Ако по две години од почетокот на преговорите вклучените држави не успеат да го решат случајот, задолжително се формира арбитражна комисија и почнува арбитражна постапка. Тоа значи дека на надлежните органи не им

³⁶ *ibid*, стр. 211-215.

³⁷ *ibid*, стр. 265-290.

³⁸ *ibid*, стр. 296-306.

³⁹ *ibid*, стр. 337-378.

е дозволено да го запрат или да го одбијат нејзиниот почеток. Член 9(1) определува дека комисијата треба да е составена од двајца претставници од секоја вклучена држава и независни членови кои мора да бидат во парен број. Како што предвидува член 11(1), арбитражната комисија треба да даде предлог-одлука за спорот во рок од шест месеци од денот на кој барањето било доставено до неа, а шест месеци од датумот на доставување на предлог-одлуката надлежните органи на државите треба да ја донесат конечната одлука, според член 12(1). Одлуките се носат со просто мнозинство гласови, согласно со член 11(2)⁴⁰.

Кога станува збор за донесувањето на одлуката, можни се две ситуации:
– согласување со предлог-одлуката на арбитражната комисија, кога тоа е прифатено како конечна одлука од надлежните органи и

– несогласување со предлог-одлуката на арбитражната комисија, кога конечната одлука на надлежните органи се разликува од предлог-одлуката на арбитражната комисија или, пак, таа воопшто не е донесена.

Доколку надлежните органи не можат да донесат одлука, член 12(1) јасно и прецизно предвидува дека, сепак, предлог-одлуката на арбитражната комисија ќе биде и конечна одлука за конкретниот спор. Имплементацијата на одлуката ќе се спроведе без оглед на временските ограничувања според домашните правила на вклучените држави, според член 6(2). Таа може да биде јавно објавена доколку за тоа постои согласност од надлежните органи на вклучените држави, како и од засегнатите претпријатија (член 12(2)). Тогаш завршува и последната фаза од решавањето на даночните спорови според одредбите на Арбитражната конвенција на ЕУ⁴¹.

3.4. Директива за механизмите за решавање даночни спорови во ЕУ за даноците на доход и капитал (2017/1852)

На 10 октомври 2017 година, Советот на ЕУ ја усвои Директивата (2017/1852) за механизмите за решавање даночни спорови во ЕУ за даноците на доход и капитал, која ја воспоставува обврската за земјите членки да имплементираат и да развијат систем за решавање даночни спорови кој вклучува арбитража, за да се донесе обврзувачка вонсудска одлука. Земјите членки имаа рок до 30 јуни 2019 година неа да ја имплементираат во националните законодавства, а стапи во сила од 1 јули 2019 година⁴². Се применува за сите даночни спорови, за приговорите кои биле поднесени по 1 јануари 2018 година. Ако се согласат, надлежните органи можат одредбите од Директивата да ги применат и за решавање спорови за кои бил поднесен приговор порано или во текот на претходните фискални години⁴³.

Преамбулата на Директивата ги потврдува недостатоците на постапката за заемно договарање од билатералните договори и од Арбитражната конвенција на ЕУ, како и фактот дека постои круцијална потреба од воведување ефи-

⁴⁰ *ibid*, стр. 381-452.

⁴¹ *ibid*, стр. 462-472.

⁴² *Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union* – European Sources Online.

⁴³ *Fair Taxation: New EU-wide system to resolve tax disputes* (europa.eu).

касна и ефективна рамка за решавање даночни спорови, со што ќе се обезбеди правна сигурност и повољна бизнис-средина за инвестирање во рамките на Унијата. Директивата се однесува на споровите меѓу земјите членки во врска со примената и толкувањето на договорите за избегнување на двојното оданочување и ја дополнува Арбитражната конвенција на ЕУ, која ги опфаќа само споровите поврзани со трансферните цени и усогласувањето на добивката меѓу поврзани претпријатија. Таа ги опфаќа сите даночни обврзници (физички и правни лица) кои се резиденти на некоја од земјите членки на ЕУ и се однесува на даноците на доход и капитал⁴⁴.

Според направените процени, во рамките на Унијата има околу 2.000 даночни спорови кои не се решени, од кои околу 900 се во процедура подолго од две години, а нивната вредност се проценува на околу 10,5 милијарди евра. Се очекува новите механизми да ги задоволат потребите на граѓаните и компаниите така што со нивна помош ќе биде отстрането секое двојно оданочување⁴⁵.

Новите механизми кои ги предвидува Директивата придонесуваат за поефикасно и поефективно решавање на даночните спорови, бидејќи сега земјите членки имаат законска обврска да донесат конечни одлуки за нив. Даночните обврзници кои се соочуват со неправилна примена на билатералните договори или мултилатералните конвенции за избегнување на двојното оданочување можат да почнат постапка за заемно договарање, а вклучените земји членки мораат во рок од две години да го решат спорот на мирен начин. Доколку не се дојде до решение до крајот на овој период, даночниот обврзник може да побара формирање советодавна комисија која ќе треба да даде предлог-одлука за спорот. Комисијата треба неа да ја даде во рок од шест месеци, а засегнатите земји членки мораат да ја усвојат, освен доколку не се договорот за нешто друго. Особено подобрување има во делот на транспарентноста, бидејќи сите одлуки или апстракти од нив се објавуваат јавно⁴⁶.

4. Улогата и значењето на Директивата за механизмите за решавање даночни спорови во ЕУ за даноците на доход и капитал врз македонското даночно право

Во однос на употребата на механизмите за решавање на даночните спорови, македонските даночни власти често учествуваат во постапки за заемно договарање. Најголем процент од нив започнуваат по иницијатива на другата држава договорничка и се однесуваат на утврдување на статусот резидент, како и на карактеризацијата на приходите. Но, кога станува збор за даночната арбитража, при склучувањето на билатералните договори не се земаат предвид измените на ОЕЦД Модел – даночната конвенција, односно член 25 не е дополнет со правилото од став 5.

Во контекст на влијанието на Директивата 2017/1852 врз македонското даночно право, значајно е да се спомене и БЕПС Инклузивната рамка, поточно

⁴⁴ Kofler, Dr. Georg, Rust, Dr. Alexander, *The EU Dispute Resolution Directive: Beyond DT(C)?*, Vienna University of Economics and Business, 2021, стр. 11-22.

⁴⁵ *Fair Taxation: Commission welcomes new rules to resolve tax disputes* (europa.eu).

⁴⁶ *Fair Taxation: New EU-wide system to resolve tax disputes* (europa.eu).

Акцијата 14, која со своите мерки има цел поефикасно и поефективно решавање на даночните спорови меѓу државите, преку подобрување на механизмите предвидени во билатералните договори и мултилатералните конвенции⁴⁷. Во август 2018 година, Република Северна Македонија стана 117-та земја членка на БЕПС Инклузивната рамка и заедно со останатите земји членки има обврска активно да учествува во имплементацијата на мерките што таа ги предвидува⁴⁸.

Покрај позитивното влијание врз државите членки, се очекува Директивата 2017/1852 да има позитивно влијание и врз Република Северна Македонија. Новите иновативни механизми за решавање на даночните спорови може да се применуваат и во т.н. триаголни случаи. На тој начин се создаваат добри практики кои позитивно ја позиционираат Унијата кон останатите држави, особено кон нејзините главни трговски партнери⁴⁹.

Соодветно на кандидатскиот статус за членство во Унијата, Република Северна Македонија ќе мора да изврши хармонизација на своето законодавство во овој сегмент, согласно со барањата на Директивата. Притоа, како една од главните придобивки од воведувањето на новиот механизам за решавање даночни спорови се очекува да биде зголемувањето на правната сигурност на македонските фирми кои остваруваат приходи од доход и капитал во границите на ЕУ.

Во иднина, на нашата држава ѝ претстои напорна работа во насока на зајакнување на механизмите за решавање на даночните спорови. Сепак, ограничените човечки, технички и финансиски ресурси и понатаму остануваат сериозен предизвик во овој дел, особено кога станува збор за даночната арбитража.

5. Заклучок

Борбата против даночното затајување, даночната евазија и агресивното даночно планирање се едни од клучните приоритети во агендата на Европската комисија. Од овие причини, од суштинско значење за ЕУ беше и сè уште е да развие систем кој ќе може да даде соодветен одговор на овие негативни појави, а притоа ќе овозможи правично оданочување за граѓаните и компаниите кои се резиденти на ЕУ. На ова се надоврзува и потребата од привлекување нови инвестиции во рамките на Унијата и градењето конкурентна економија, бидејќи меѓународното двојно оданочување претставува сериозен проблем за компаниите кои преземаат прекугранични деловни активности.

Донесувањето на Директивата 2017/1852 за механизмите за решавање на даночните спорови во ЕУ е пресвртница кога станува збор за решавањето на прекуграничните даночни спорови. Таа предвидува ефикасен и ефективен механизам за решавање на спорите, кој истовремено ги исполнува стандардите кои ги поставува Акцијата 14 од БЕПС Инклузивната рамка и ја дополнува Ар-

⁴⁷ *Base erosion and profit shifting (BEPS): explained* (healyconsultants.com).

⁴⁸ *Заменик министерката за финансии Елези на Пленарен состанок на БЕПС во Париз* - finance.gov.mk.

⁴⁹ European Commission, *Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, стр. 45.

битражната конвенција на ЕУ. Со неа е направено значително подобрување на постојните механизми за решавање на спорите, што им дава многу поголема сигурност на даночните обврзници.

Несомнено е дека со Директивата се започнува нова ера и се постигнува голем напредок во решавањето на даночните спорови во ЕУ. Сепак, годините што следуваат ќе покажат дали таа е способна да го исполни својот потенцијал. Тоа најмногу ќе зависи од тоа како даночните власти на земјите членки ќе ги толкуваат нејзините одредби. Во овој контекст, некои теоретичари сметаат дека земјите членки треба да гледаат подалеку од решавањето на даночните спорови, односно да дадат приоритет на спречувањето на појавата на меѓународно двојно оданочување. Фактот што ризикот од двојно оданочување секогаш постои е, всушност, и главен недостаток на внатрешниот пазар на ЕУ. Сепак, основната цел на оваа Директива е воспоставувањето нови процедурални правила за решавање на даночните спорови, но не и спречување на појавата на меѓународното двојно оданочување.

Кога станува збор за нејзиното влијание на Република Северна Македонија, очекувањата се дека Директивата ќе има позитивно влијание. Во иднина на нашата држава ѝ претстои напорна работа во насока на имплементирање и зајакнување на механизмите за решавање на даночните спорови. Соодветно на кандидатскиот статус за членство во Унијата, нашата држава ќе мора да изврши хармонизација на законодавството во овој сегмент, согласно со барањата на Директивата. Сепак, ограничените човечки, технички и финансиски ресурси, како и недостатокот на политичка волја, и понатаму остануваат сериозен предизвик во овој дел, особено кога станува збор за даночната арбитража.

TOWARDS THE IDEA FOR INTRODUCTION OF ALTERNATIVE MECHANISMS FOR TAX DISPUTES RESOLUTION

(Summary)

For a long period of time, bilateral treaties for prevention of double taxation of income and capital effectively achieved the purpose of their existence, to eliminate and/or reduce the negative consequences that occurred as a result of the conflict of two tax jurisdictions. However, despite the widespread network of more than 3000 double tax treaties globally, taxpayers still have been facing double taxation of their income, profits or capital due to non-application or misinterpretation of the tax treaties' provisions. Thus, the trend of increased number of tax disputes worldwide is evident.

Having in mind the complexity of this problem and its negative effects, most countries incorporate the provision that regulates the mutual agreement procedure. Moreover, number of countries has decided to make a step further and apply the institute of mandatory tax arbitration. In addition to bilateral tax treaties, these two tax dispute resolution mechanisms are implemented in the EU Arbitration Convention, as well as in the EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms for taxes on income and capital which imposes an obligation on the EU member states to establish a system of alternative resolution of tax in their national tax legislations.

There is no doubt that the contemporary tendencies in the international tax law and the EU tax law will have impact on the tax system of Republic of North Macedonia, although up to this point the Macedonian national and cross-border tax law do not foresee mechanisms for alternative resolution of tax disputes, nor recognize the institute of tax arbitration.

Key words: double taxation, tax disputes, mutual agreement procedure, tax arbitration.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Нешовска Ќосева, Елена, *Инсџиџуџиџи „даночна арбиџраџа” како инсџрументџ за џодобрување на еџикасносџа на заемнаџа џоџош во даночниџе рабоџи*, труд за Годишник со меѓународен уредувачки одбор во чест на проф. Миџаџков, том 58, Скопје, 2018, стр. 435-451.
2. Нешовска Ќосева, д-р Елена, *Даночен џреџман на џрекуѓраничниџе акџивносџи низ џризмаџа на билаџералниџе доѓовори за избеѓнување на двојно оданочување на доходоџи и каџџиџалоџи*, Стоби трејд, Скопје, 2016.
3. Пендовска, Максимовска Стојкова, Зафироски & Нешовска Ќосева, *Даночно џраво*, Универзитетски учебник, Издавач: Правен факултет „Јустинијан Први” во Скопје, ISBN 978-608-4655-87-9, Скопје, 2021
4. Anglès Juanpere, Benjamí, *The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration*, European Journal of Business and Management Research, 2020.
5. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Dispute Avoidance and Resolution*, 2019.

6. European Commission, *Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*, Strasbourg, 2016.
7. European Commission, *Fair Taxation: New EU-wide system to resolve tax disputes* (europa.eu).
8. Kofler, Dr. Georg, Rust, Dr. Alexander, *The EU Dispute Resolution Directive: Beyond DT(C)?*, Vienna University of Economics and Business, 2021.
9. Pistone, Pasquale, de Goede, Jan, *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, IBFD, Amsterdam, 2020.
10. Pit, Harm Mark, *The EU Arbitration Convention: An evaluating assessment of the governance and functioning of the EU Arbitration Convention*, University of Groningen, 2016.
11. OECD, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2007.
12. Pit, *The EU Arbitration Convention: An evaluating assessment of the governance and functioning of the EU Arbitration Convention*, 2018.
13. *Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union*.

