



REPUBLIKA E KOSOVËS - РЕПУБЛИКА КОСОВО - REPUBLIC OF KOSOVO
GJYKATA KUSHTETUESE
УСТАВНИ СУД
CONSTITUTIONAL COURT

Priština, 10. januar 2022.godine
Br.ref.:RK 1934/22

REŠENJE O NEPRIHVATLJIVOSTI

u

slučaju br. KI136/20

Podnosilac

Enver Maloku

**Ocena ustavnosti presude [ARJ-UZVP br. 107/2019] Vrhovnog suda od
9. decembra 2019. godine**

USTAVNI SUD REPUBLIKE KOSOVO

u sastavu:

Gresa Caka-Nimani, predsednica
Bajram Ljatifi, zamenik predsednika
Selvete Gërxhaliu-Krasniqi, sudija
Safet Hoxha, sudija
Radomir Laban, sudija
Remzije Istrefi-Peci, sudija i
Nexhmi Rexhepi, sudija

Podnosilac zahteva

1. Zahtev je podneo Enver Maloku (u daljem tekstu: podnosilac zahteva) iz opštine Gnjilane.

Osporena odluka

2. Podnosilac zahteva osporava presudu [ARJ-UZVP br. 107/2019] Vrhovnog suda Kosova (u daljem tekstu: Vrhovni sud) od 9. decembra 2019. godine u vezi sa presudom [A.A. br. 373/2018] Apelacionog suda Kosova (u daljem tekstu: Apelacioni sud) od 8. maja 2019. godine i presudom [A. br. 1937/16] Osnovnog suda u Prištini (u daljem tekstu: Osnovni sud) od 15. marta 2018. godine.
3. Podnosilac zahteva je osporenu presudu primio 20. avgusta 2020. godine.

Predmetna stvar

4. Predmetna stvar je ocena ustavnosti osporene presude, kojom su podnosiocu zahteva navodno povređena prava zagaranтована članovima 3. [Jednakost pred zakonom], 7. [Vrednosti], 31. [Pravo na pravično i nepristrasno suđenje], 46. [Zaštita imovine] i 54. [Sudska zaštita prava] Ustava Republike Kosovo (u daljem tekstu: Ustav), kao i članom 6. [Pravo na pravično suđenje] Evropske konvencije o ljudskim pravima (u daljem tekstu: EKLJP).

Pravni osnov

5. Zahtev je zasnovan na članovima 21.4 i 113.7 Ustava, članu 47. Zakona o Ustavnom sudu Republike Kosovo br. 03/L-121 (u daljem tekstu: Zakon) i pravilu 29. Poslovnika o radu Ustavnog suda Republike Kosovo (u daljem tekstu: Poslovnik).

Postupak pred Ustavnim sudom

6. Dana 18. septembra 2020. godine, podnosilac je podneo svoj zahtev Ustavnom sudu Republike Kosovo (u daljem tekstu: Sud).
7. Dana 24. septembra 2020. godine, predsednica Suda je imenovala sudiju Remziju Istrefi-Peci za sudiju izvestioca i Veće za razmatranje, sastavljeno od sudija: Arta Rama-Hajrizi (predsedavajuća), Gresa Caka-Nimani i Safet Hoxha.
8. Dana 30. septembra 2020. godine, Sud je obavestio podnosioca o registraciji zahteva i poslao kopiju zahteva Vrhovnom sudu Kosova u Prištini.
9. Dana 30. septembra 2020. godine, Sud je obavestio Osnovni sud o registraciji zahteva i tražio od istog da dostavi povratnicu koja dokazuje kada je podnosilac zahteva primio osporenu presudu.
10. Dana 2. oktobra 2020. godine, Osnovni sud je dostavio Sudu traženu povratnicu.
11. Dana 15. oktobra 2020. godine, podnosilac zahteva je dostavio dodatni dokument koji se tiče njegovog slučaja.
12. Dana 17. maja 2021. godine, na osnovu stava 5. člana 114. [Sastav i mandat Ustavnog suda] Ustava i pravila 12. (Izbor predsednika i zamenika predsednika) Poslovnika, sudija Gresa Caka-Nimani je izabrana za predsednicu

- Ustavnog suda. Na osnovu stava (4) pravila 12. Poslovnika i odluke Suda KK-SP 71-2/21, utvrđeno je da sudija Gresa Caka-Nimani preuzima dužnost predsednice Suda po isteku mandata trenutne predsednice Suda, Arte Rama-Hajrizi, dana 26. juna 2021. godine.
13. Dana 25. maja 2021. godine, na osnovu tačke 1.1 stava 1. člana 9. (Prevremeni istek mandata) Zakona i pravila 7. (Ostavka na dužnost sudije) Poslovnika, sudija Bekim Sejdiu je podneo svoju ostavku na mesto sudije pri Ustavnom sudu.
 14. Dana 31. maja 2021. godine, predsednica Suda, Arta Rama-Hajrizi je odlukom br. KK 160/21 utvrdila da se sudija Gresa Caka-Nimani imenuje za predsedavajuću veća za razmatranje u slučajevima u kojima je bila imenovana za člana veća, uključujući i trenutni slučaj.
 15. Dana 26. juna 2021. godine, na osnovu stava (4) pravila 12. Poslovnika i odluke Suda [KK-SP-71-2/21], sudija Gresa Caka-Nimani je preuzela dužnost predsednice Suda, a na osnovu tačke 1.1 stava 1. člana 8. (Istek mandata sudije) Zakona, predsednici Arti Rama-Hajrizi je istekao mandat predsednice i sudije Ustavnog suda.
 16. Dana 28. juna 2021. godine, predsednica Suda, Gresa Caka-Nimani, je odlukom br. KI90/21, imenovala sudiju Nexhmija Rexhepija za člana veća.
 17. Dana 10. decembra 2021. godine, Veće za razmatranje je razmotrilo izveštaj sudije izvestioca i jednoglasno iznelo preporuku Sudu o neprihvatljivosti zahteva.

Pregled činjenica

18. Dana 8. jula 2016. godine, podnosilac zahteva je primio izveštaj o kontroli poreza koji je izdala Poreska administracija Kosova (u daljem tekstu: PAK).
19. Tim obaveštenjem, nakon kontrole izvršene na osnovu registarskih knjiga podnosioca zahteva, PAK je utvrdio da je podnosilac dužan da plati obaveze za porez na dodatu vrednost (u daljem tekstu: PDV) u iznosu od 46.983,50 €, kao i novčanu kaznu u iznosu od 25%, za period od 1. aprila 2010. do 31. decembra 2015. godine.
20. Dana 30. avgusta 2016. godine, podnosilac zahteva je izjavio žalbu (br. 33/2016) PAK-u, Odeljenju za žalbe, protiv izveštaja o kontroli od 8. jula 2016. godine izdatog od strane PAK-a.
21. Dana 23. septembra 2016. godine, PAK, Odeljenje za žalbe (odluka br. 333/2016) je odbio, kao neosnovanu, žalbu podnosioca zahteva.
22. Dana 13. decembra 2016. godine, podnosilac zahteva je protiv tuženog PAK podneo tužbu Osnovnom sudu u Prištini-Odeljenje za upravne sporove, Fiskalni odsek.

23. Podnosilac zahteva je u tužbi naveo da je PAK, u slučaju kada je podnosioca zahteva kao poreskog obveznika zadužio PDV-om, pogrešno protumačio i primenio odredbe Zakona o PDV-u, zbog toga što je PAK kada je tretirao podnosioca zahteva kao biznis, odnosno kao pravno lice, pogrešno utvrdio činjenično stanje iz razloga što podnosilac zahteva nije obavljao poslovnu delatnost i nije realizovao bilo kakvu poslovnu transakciju. Dalje, podnosilac zahteva je pred Osnovnim sudom istakao da je novac na njegovom ličnom računu tretiran kao poslovni prihod bez ijedne činjenice i dokaza i da je shodno tome zadužen porezom.
24. Podnosilac zahteva je, između ostalog, predložio i da se imenuje finansijski veštak radi pravilnog utvrđivanja činjeničnog stanja u njegovom slučaju.
25. Dana 15. marta 2018. godine, Osnovni sud je presudom [A. br. 1937/16] odbio, kao neosnovan, tužbeni zahtev podnosioca zahteva, sa obrazloženjem da podnosilac zahteva nije uspeo da materijalnim dokazima potkrepi svoje navode o poreklu bankarskih depozita u periodu od 2011. do 2015. godine i nije dostavio registarske knjige kako bi se utvrdilo činjenično stanje pre kontrole, pa je shodno tome potvrdio odluku [br. 333/2016] PAK-a od 23. septembra 2016. godine.
26. Takođe, Osnovni sud je odbio i predlog za finansijsko veštačenje u vezi sa poreklom bankarskih depozita sa obrazloženjem da podnosilac zahteva nije dostavio bilo kakvu dokumentaciju/dokaz koji se odnosi na ostvarivanje prihoda putem bankarskih transakcija.
27. Dana 25. maja 2018. godine, podnosilac zahteva je izjavio žalbu Apelacionom sudu zbog bitne povrede odredaba parničnog postupka, pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja i pogrešne primene materijalnog prava.
28. Dana 8. maja 2019. godine, Apelacioni sud je presudom [A. A. br. 373/2018] odbio žalbu podnosioca zahteva i potvrdio presudu [A. br. 1937/16] Osnovnog suda od 15. marta 2018. godine.
29. Dana 28. juna 2019. godine, podnosilac je podneo Vrhovnom sudu zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke navodeći bitnu povredu odredaba parničnog postupka, pogrešno i nepotpuno utvrđeno činjenično stanje i pogrešnu primenu materijalnog prava.
30. Dana 4. jula 2019. godine, podnosilac je podneo zahtev Kancelariji glavnog državnog tužioca kojim je tražio da pred Vrhovnim sudom pokrene zahtev za zaštitu zakonitosti protiv presude [A. A. br. 373/2018] Apelacionog suda.
31. Dana 7. oktobra 2016. godine, Kancelarija glavnog državnog tužioca je obaveštenjem [KMLA. br. 13/2019] obavestila podnosioca zahteva da nema potrebe za usvajanjem njegovog predloga jer je podnosilac zahteva podneo Vrhovnom sudu zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke.
32. Dana 9. decembra 2019. godine, Vrhovni sud je presudom [ARJ-UZVP br. 107/2019] odbio zahtev podnosioca kao neosnovan.

Navodi podnosioca zahteva

33. Podnosilac zahteva navodi da je osporena presuda [ARJ-UZVP br. 107/2019] Vrhovnog suda od 9. decembra 2019. godine, doneta uz povredu njegovih osnovnih prava i sloboda zagarantovanih članovima 3. [Jednakost pred zakonom], 31. [Pravo na pravično i nepristrasno suđenje], 46. [Zaštita imovine] i 54. [Sudska zaštita prava] Ustava i članom 6. (Pravo na pravično suđenje) EKLJP.
34. Podnosilac zahteva pre svega smatra da je glavno pitanje u vezi sa obavezujućim porezima to da on nije obavljao poslovnu delatnost, a da su prihodi na njegovom ličnom računu tretirani kao prihodi od poslovne delatnosti što redovni sudovi nisu potkrepili nijednim konkretnim dokazom.
35. Podnosilac zahteva dalje navodi da je usled nerazmatranja dokaza, odbijanja predloženog svedoka kao i neobrazloženja odbijanja zahteva za finansijsko veštačenje od strane Osnovnog suda došlo do povrede članova 24. i 31. Ustava, a samim tim i do povrede načela jednakosti oružja i prava na obrazloženu sudsku odluku.
36. U nastavku, podnosilac zahteva navodi: *“Ni presuda trećestepenog suda nije posvetila potrebnu pažnju navodu podnosioca zahteva da su prvostepeni i drugostepeni sud povredili zakon time što nisu omogućili podnosiocu zahteva da dokaže njegov navod, onako kako je on smatrao da dovoljno dokazuje, sastavljanjem finansijskog veštačenja, kojim bi se odbacili, kao neosnovani, svi razlozi koji su doveli do donošenja odluke Poreske administracije Kosova, u kojoj su same po sebi utvrđene činjenice, a da iste nisu dokazane”*.
37. U tom kontekstu, podnosilac zahteva navodi da je usled odbijanja utvrđivanja činjeničnog stanja putem finansijskog veštačenja u njegovom slučaju od strane redovnih sudova došlo do povrede člana 81. Zakona br. 04/L-102 za izmenu i dopunu Zakona o poreskoj upravi i poreskom postupku br. 03/L-222 i članova 7. i 319. Zakona o parničnom postupku br. 03/L-006.
38. U tom smislu, podnosilac zahteva navodi: *“Kada sudovi odbiju zahtev za dokazna sredstva, oni moraju dati dovoljno razloga i odbijanje ne sme biti ukaljeno proizvoljnošću, ne sme da predstavlja nesrazmerno ograničenje sposobnosti parnične strane da iznese argumente u prilog svom slučaju. Ako se dokazna sredstva odbiju, u tom slučaju se može narušiti načelo jednakosti oružja”*.
39. Podnosilac zahteva dalje ističe da je, *“preko finansijskog veštačenja hteo da iznese da transakcije ostvarene na njegovom privatnom žiro-računu nisu bile transakcije koje su ostvarene u poslovnu svrhu, već su samo protok novca koji je tokom godina isti napravio. Prvostepeni sud, kada je odbio tužbeni zahtev podnosioca, istom nije omogućio da dokaže navode pokrenute u upravnom sporu”*.
40. Podnosilac zahteva, između ostalog, navodi sledeće: *“Prvostepeni sud je pokazao pristrasnost u korist Poreske administracije Kosova, zato što*

poslednje navedenu ne obavezuje sud da dokazuje činjenice koje podržavaju njen zahtev, već je teret dokazivanja ostavio samo podnosiocu zahteva”.

41. Podnosilac zahteva podvlači da je *“PAK samo konstatovao da je podnosilac zahteva Enver Maloku, u svojstvu fizičkog lica, na svom privatnom žiro-računu prometovao sredstva u vezi sa poslovnom delatnošću, ali sud nije obavezao istog da utvrdi koje su te poslovne aktivnosti koje je sproveo poreski obveznik”.*
42. Na kraju, podnosilac zahteva traži od Suda (i) da proglasi njegov zahtev prihvatljivim; (ii) da utvrdi povredu članova 3, 7, 31. i 46. Ustava; (iii) da proglasi ništavom presudu [ARJ-UZVP br. 107/2019] Vrhovnog suda od 9. decembra 2019. godine, i (iv) da vrati njegov predmet Vrhovnom sudu na ponovno odlučivanje.

Prihvatljivost zahteva

43. Sud prvo razmatra da li je podnosilac zahteva ispunio uslove prihvatljivosti koji su utvrđeni u Ustavu i dalje propisani u Zakonu i Poslovniku.
44. U tom smislu, Sud se poziva na stavove 1. i 7. člana 113. [Jurisdikcija i ovlašćene strane] Ustava, koji utvrđuju:

“1. Ustavni sud odlučuje samo u slučajevima koje su ovlašćene strane podnele sudu na zakonit način.

[...]

7. Pojedinci mogu da pokrenu postupak ako su njihova prava i slobode koje im garantuje ovaj Ustav prekršena od strane javnih organa, ali samo kada su iscrpeli sva ostala pravna sredstva, regulisanim zakonom”.

45. U nastavku, Sud razmatra da li je podnosilac zahteva ispunio uslove prihvatljivosti koji su utvrđeni u Zakonu. U tom smislu, Sud se poziva na članove 47. [Individualni zahtevi], 48. [Tačnost podneska] i 49. [Rokovi] Zakona, koji utvrđuju:

Član 47.

[Individualni zahtevi]

1. Svaka osoba ima pravo da od Ustavnog suda zatraži pravnu zaštitu ukoliko smatra da njena Ustavom zagarantovana prava i slobode krši neki javni organ.

2. Osoba može da podnese pomenuti podnesak samo nakon što su iscrpljena sva ostala zakonom određena pravna sredstva.

Član 48.

[Tačnost podneska]

“Podnosilac podneska je dužan da jasno naglasi to koja prava i slobode su mu povređena i koji je konkretan akt javnog organa koji podnosilac želi da ospori”.

*Član 49.
[Rokovi]*

“Podnesak se podnosi u roku od 4 meseci. Rok počinje od dana kada je podnosilac primio sudsku odluku [...]”.

46. Što se tiče ispunjenja ovih uslova, Sud utvrđuje da je podnosilac podneo zahtev u svojstvu ovlašćene strane, osporavajući akt javnog organa, odnosno presudu [ARJ-UZVP br. 107/2019] Vrhovnog suda od 9. decembra 2019. godine, nakon što je iscrpeo sva pravna sredstva određena zakonom. Podnosilac zahteva je takođe jasno naveo osnovna prava i slobode za koje tvrdi da su mu povređena, u skladu sa zahtevima iz člana 48. Zakona i podneo je svoj zahtev u skladu sa rokovima određenim u članu 49. Zakona. Pored toga, Sud razmatra da li je podnosilac zahteva ispunio uslove prihvatljivosti koji su utvrđeni u pravilu 39. (Kriterijum o prihvatljivosti) Poslovnika. Stav (2) pravila 39. Poslovnika utvrđuje uslove na osnovu kojih Sud može razmatrati zahtev, uključujući i uslov da zahtev nije očigledno neosnovan. Konkretno, pravilo 39 (2) utvrđuje:

“(2) Sud može smatrati zahtev neprihvatljivim, ako je zahtev očigledno neosnovan, jer podnosilac nije dovoljno dokazao i potkrepio tvrdnju”.

47. Sud, pre svega, naglašava da gore navedeno pravilo, zasnovano kako na sudskoj praksi Evropskog suda za ljudska prava (u daljem tekstu: ESLJP), tako i sudskoj praksi Suda, omogućava poslednje navedenom da proglasi zahteve neprihvatljivim iz razloga koji se odnose na meritum slučaja. Tačnije, na osnovu ovog pravila, Sud može da proglasi zahtev neprihvatljivim na osnovu i nakon ocene njegovog merituma, odnosno ako isti smatra da je sadržaj zahteva očigledno neosnovan na ustavnim osnovama, kao što je propisano u stavu (2) pravila 39. Poslovnika.
48. U kontekstu ocene prihvatljivosti zahteva, odnosno pri oceni da li je isti očigledno neosnovan na ustavnim osnovama, Sud će pre svega podsetiti na suštinu slučaja sadržanog u ovom zahtevu i relevantne navode podnosioca zahteva, prilikom čije ocene će Sud primeniti standarde sudske prakse ESLJP-a, u skladu sa kojom je, na osnovu člana 53. [Tumačenje odredbi ljudskih prava] Ustava, dužan da tumači osnovna prava i slobode zagarantovane Ustavom.
49. Sud podseća da su okolnosti konkretnog slučaja povezane sa porezom kojim je podnosilac zahteva zadužen od strane PAK-a u iznosu od 46.983,50 €, kao i novčanom kaznom u iznosu od 25%, za period od 1. aprila 2010. do 31. decembra 2015. godine. Podnosilac zahteva je izjavio žalbu Odeljenju za žalbe PAK-a, koju je ono odbilo kao neosnovanu. Nakon toga, podnosilac zahteva je izjavio žalbu Osnovnom sudu protiv PAK-a sa obrazloženjem da je on u slučaju kada je zadužio podnosioca zahteva kao poreskog obveznika PDV-om, pogrešno protumačio i primenio odredbe Zakona o PDV-u, pogrešno utvrdio činjenično stanje iz razloga što podnosilac zahteva nije obavljao poslovnu delatnost i nije realizovao nikakvu poslovnu transakciju. Podnosilac zahteva je pred Osnovnim sudom dalje naveo da je novac na njegovom ličnom računu tretiran kao poslovni prihod bez ikakvih činjenica i dokaza i da je to dovelo do

toga da se podnosilac zaduži porezom. Kao rezultat toga, podnosilac zahteva je pred Osnovnim sudom tražio da se obavi finansijsko veštačenje radi pravilnog utvrđivanja činjeničnog stanja. Osnovni sud je presudom [A. br. 1937/16] odbio, kao neosnovanu, žalbu podnosioca zahteva, zajedno za zahtevom za obavljanje finansijskog veštačenja. Podnosilac zahteva se žalio Apelacionom sudu osporavajući odluku Osnovnog suda, uključujući i odbijanje da se imenuje finansijski veštak. Apelacioni sud je presudom [A. A. br. 373/2018] odbio žalbu podnosioca zahteva i potvrdio presudu [A. br. 1937/16] Osnovnog suda od 15. marta 2018. godine. Podnosilac zahteva je podneo Vrhovnom sudu zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke navodeći pogrešnu primenu materijalnog prava i povredu odredaba parničnog postupka kao rezultat neodržavanja javne rasprave i nerazmatranja dokaza, osporavajući i odbijanje zahteva za imenovanje finansijskog veštaka u njegovom predmetu. Međutim, Vrhovni sud je presudom [ARJ-UZVP br. 107/2019] odbio zahtev podnosioca kao neosnovan. Ovo utvrđenje Vrhovnog suda, kao i nerazmatranje dokaza od strane redovnih sudova, odbijanje predloženog svedoka, kao i neobrazlaganje odbijanja zahteva za obavljanje finansijskog veštačenja u njegovom predmetu, podnosilac zahteva osporava i pred Sudom.

50. Sud primećuje da podnosilac zahteva tvrdi da su nerazmatranje predloženih dokaza, odbijanje i neobrazlaganje odbijanja zahteva za imenovanje finansijskog veštaka zajedno sa odbijanjem svedoka rezultirali pogrešno utvrđenim činjeničnim stanjem u okolnostima njegovog slučaja od strane redovnih sudova i da je kao rezultat toga nepravedno zadužen porezom iz razloga što, po njegovim rečima, podnosilac nije obavljao poslovnu delatnost i jer su prihodi na njegovom ličnom računu tretirani kao prihodi od poslovne delatnosti bez potkrepljivanja bilo kakvim konkretnim dokazom.
51. Ove navode podnosilac zahteva iznosi pred Sudom, navodeći u suštini povredu načela jednakosti oružja i prava na obrazloženu sudsku odluku prema članu 31. Ustava i članu 6. EKLJP zbog pogrešno utvrđenog činjeničnog stanja; nerazmatranja dokaza; odbijanja predloženog svedoka, kao i neobrazlaganja odbijanja zahteva za obavljanje finansijskog veštačenja od strane redovnih sudova.
52. Naime, Sud primećuje da se podnosilac zahteva poziva na članove 3, 7, 24, 31, 46. i 54. Ustava u vezi sa članom 6. EKLJP. Međutim, u suštini, svi navodi podnosioca zahteva su povezani sa članom 31. [Pravo na pravično i nepristrasno suđenje] Ustava.
53. S tim u vezi, Sud prvo naglašava da je suštinska funkcija obrazložene odluke ta da pokaže stranama da su saslušane. Pored toga, obrazložena odluka daje stranci priliku da se žali protiv nje, kao i mogućnost da odluku preispita žalbeno telo. Samo donošenjem obrazložene odluke može se izvršiti javna revizija sprovođenja pravde (vidi, mutatis mutandis, predmete ESLJP-a Hirvisaari protiv Finske, br. 49684/99, presuda od 27. septembra 2001. godine, stav 30; i vidi, takođe, Suominen protiv Finske, br. 37007/97, presuda od 1. jula 2003. godine, stav 37; vidi i slučaj Ustavnog suda KI97/16, podnosilac IKK Classic, presuda od 4. decembra 2017. godine, stav 46).

54. Sud naglašava da iako nije neophodno da se sud bavi svakom od tačaka iznetih u argumentu (vidi, takođe, predmet ESLJP-a Van de Hurk protiv Holandije, presuda od 19. aprila 1994. godine, stav 61), glavni argumenti podnosioca zahteva se moraju razmatrati (vidi predmete ESLJP-a Buzescu protiv Rumunije, br. 61302/00, presuda od 24. maja 2005. godine i Pronina protiv Ukrajine, br. 63566/00, presuda od 18. jula 2006. godine). Takođe, davanje razloga za odluku koji u zakonu nije dobar razloga neće ispuniti uslove člana 6. (vidi predmet ESLJP-a De Moor protiv Belgije, br. 16997/90, presuda od 23. juna 1994. godine, kao i slučaj Ustavnog suda IKK Classic, gore citiran, stav 51).
55. Prvo, povodom gore citiranih konkretnih navoda podnosioca zahteva, Sud će reprodukovati relevantne delove odluka redovnih sudova, koje podnositelj zahteva osporava u prilog svojim navodima.
56. U tom smislu, Sud podseća da je Osnovni sud presudom [A. br. 1937/16] od 15. marta 2018. godine, objasnio sledeće:

“Radi pravilnog i potpunog utvrđivanja činjeničnog stanja, sud je u dokaznom postupku javne rasprave od 15.03.2018. godine izveo sledeće relevantne dokaze: odluku br. 333/2016 od 23.09.2016. godine PAK-a, žalbu tužioca upućenu PAK-u, izveštaj o kontroli, bankarske transfere, ugovor o radu i ugovor o pozajmljivanju finansijskih sredstava.

Sud je u skladu sa zakonskim odredbama člana 81 G Zakona br. 04/L-102 za izmenu i dopunu Zakona o poreskoj upravi i poreskom postupku br. 03/L-222, ocenio zakonitost osporene odluke, navode u žalbi-tužbi, odgovor na tužbu, spise predmeta u ovom upravnom sporu i dokaze izvedene na glavnoj sednici razmatranja, i utvrdio da je tužbeni zahtev tužioca neosnovan.

U obrazloženju osporene odluke, tužena ističe da je kontrola procenu zasnovala na članovima 14, 15 i 19. Zakona 03/L-222 o poreskoj administraciji i postupci. U nedostatku evidencija, kao što je propisano u članu 13. Zakona 03/L-222, kontrola je primenila indirektne metode koje su propisane u članu 30. Administrativnog uputstva br. 15/200, i procenila tužioca na osnovu metode bankarskih depozita i gotovinskih troškova. Tužena je dalje istakla da tužilac nije uspeo da dokumentuje troškove prema članu 15, stav 5 Zakona 03/L-161 o PVD-u i članu 10, stav 1 AU 13/2010.

U postupku upravnog sudskog spora, tužilac je tužbi priložio finansijsku karticu, ugovor o radu tužioca kod subjekta „Te papaku“, ugovor o radu V.M. Tužilac nije dokazao sudu materijalne dokaze koji se odnose na poreklo bankarskih depozita u periodu 2011-2015 na osnovu kojih je proizašao dodatni porez”.

57. U nastavku, Sud podseća da je Apelacioni sud presudom [A. A. br. 373/2018] od 8. maja 2019. godine, obrazložio sledeće:

“Veće ocenjuje da je prvostepeni sud pravilno ocenio zakonitost konačnog akta –odluke koju osporava tužilac u smislu člana 9 i 44. ZUS-a, kojem rešenjem je u upravnom postupku takođe prema presudi osporenoj žalbom i u sudskom postupku, potpuno utvrđeno činjenično stanje stvari na razmatranju, jer evidencije poreskog obveznika nisu tačne i pouzdane, stoga je procena poreza PAK-a za tužioca primenom indirektnih metoda procene u skladu sa članom 30. Administrativnog uputstva br. 15/2010 izvršena izračunavanjem poreske obaveze koristeći metodu bankarskih depozita i troškova u gotovini, pošto tužilac nije dokumentovao troškove prema članu 15, stav 5 Zakona br. 03/L-161 o PLD-u i članu 10, stav 1 Administrativnog uputstva.

Na osnovu gore navedenog, veće ocenjuje da su prvostepeni sud i tužena PAK pravilno i na zakonskim osnovama odlučili o obaveštenju o ponovnoj proceni kontrole na osnovu kojih se tužilac tereti dodatnim porezom, pošto nije mogao da dokaže poreklo za prihode iz bankarskih depozita”.

58. Na kraju, Sud će se pozvati i na relevantni deo presude [ARJ-UZVP br. 107/2019] Vrhovnog suda od 9. decembra 2019. godine, koji je obrazložio sledeće:

“Na osnovu spisa predmeta je bez sumnje utvrđeno da u nedostatku evidencija, kako to propisuje član 13. gore navedenog zakona, prilikom izvršene provere je primenjena indirektna metoda koja je propisana u članu 30. Administrativnog uputstva br. 15/2010, uzimajući u obzir metodu bankarskih depozita i „cash“ troškova. Na osnovu ispitivanja dokumentacije trećih strana – banke PCB i RBKO za kontrolni period, kontrolom se utvrdio depozit u iznosu od 187,852.30 evra u obliku finansijskog prometa i tužilac nije uspeo nijednim argumentom i materijalnim dokazom da dokaže da navedena sredstva u bankarskim izvodima proističu iz nekog neoporezivog izvora sredstava, kao što je propisano u članu 19.6 gore navedenog zakona, stoga, isti je tretiran kao fizičko lice, odnosno kao poreski obveznik u smislu člana 1.26.1 gore navedenog zakona i člana 3. Zakona o porezu na lične dohotke br. 03/L-222, i da bi se identifikovao kao poreski obveznik u sistemu SIGTAS, tužena mu je u skladu sa zakonskim postupcima izdala fiskalni broj 601057913. Dok je tužena, s druge strane, za kontrolni period 04/2010 do 03/2016 uključila samo vrednost depozita od 187.852,30 evra i to kao dodatni promet iz kojeg je rezultirao dodatni porez, čime se utvrđuje da navodi tužioca nisu argumentovani i održivi.

U stvari, tužilac nije uspeo da argumentuje iz koje sprovedene aktivnosti proističu sredstva deponovana u bankama, odnosno nije uspeo da obrazloži činjenicu da deponovana sredstva proističu iz izvora koji je oslobođen od poreza. Tužena je izračunala samo depozite na računima tužioca i nije uzela u obzir njihova povlačenja po potrebi i kasnije ponovna polaganja istog novca, jer se tužilac u ovom slučaju nije teretio dodatnim prometom za vrednost depozita kod kojih je kontrola procenila da su u pitanju bankovni transferi ili se radi o kretanju gotovine. Dakle, u ovom slučaju je uzeta samo ona vrednost depozita za koju se smatra da potiče iz oporezivog izvora, pošto nisu predloženi pouzdani dokazi koji bi

dokazivali suprotno, da razlike u razmotrenim dodatnim depozitima u poreskim periodima nisu iz neoporezivog izvora sredstava.

Pošto tužilac nije stvorio i održavao posebne evidencije u skladu sa zakonom na snazi za poreze, kao što je propisano u članu 13. Zakona o poreskoj administraciji i postupku br. 03/L-222 i članu 17. Administrativnog uputstva br. 15/2010, tužena je pravilno primenila indirektnu metodu u skladu sa članom 19.3 gore navedenog zakona, procenjujući poresku obavezu na osnovu metode bankarskih depozita i troškova gotovine kojom se izračunavaju prihodi, pokazujući finansijsko stanje (fondove tužioca), koje je ujedno zasnovano na činjenici da kada poreski obveznik povuče novac, moguće su samo dve stvari, prva da se isti može deponovati i druga, da se isti može potrošiti. To samo potvrđuje pravnu osnov procene za depozite koje tužilac nije mogao da obrazloži, kao i njihovo poreklo na osnovu koga bi se mogao utvrditi izvor prihoda, odnosno da li su ta sredstva oslobođena od poreza”.

59. Sud podseća da podnosilac zahteva navodi pogrešno utvrđeno činjenično stanje u okolnostima njegovog slučaja od strane redovnih sudova, što je dovelo do toga da se podnosilac zahteva nepravedno zaduži porezom, iako, kako navodi, nije obavljao poslovnu delatnost, a prihodi na njegovom ličnom računu su tretirani kao prihodi od poslovne delatnosti bez potkrepljivanja bilo kakvim konkretnim dokazima.
60. U tom smislu, Sud naglašava da su redovni sudovi zasnovali svoje odluke na dokazima i drugim relevantnim dokumentima i da su nakon toga odbili zahtev podnosioca zahteva zajedno sa zahtevom za finansijsko veštačenje.
61. Sud primećuje da je PAK, u nedostatku registara i druge relevantne dokumentacije od strane podnosioca, izvršio procenu poreza podnosioca zahteva na osnovu indirektno metode zasnovane na stavu 3. člana 19. Zakona br. 03/L-222 o poreskoj administraciji i postupcima (u daljem tekstu: Zakon o PAK-u), kojim je utvrđeno sledeće:

*“Ako poreski obveznik, OSL knjige ili evidencije su izgubljene ili uništene ili postoje druge okolnosti koje čine utvrđivanje poreske obaveze nemoguć, generalni direktor će napraviti procenu na osnovu procene. Procena mora biti zasnovana na imovinu, promet, troškove proizvodnje, uporedne cene, kao i drugih **neposrednih i posrednih metoda koji su relevantni za obračun poreske obaveze**”.*

62. Sud primećuje da je u konkretnom slučaju podnosilac zahteva zadužen porezom na vrednost depozita za koje se smatralo da potiču iz oporezivog izvora i da je podnosilac zahteva propustio da pred redovnim sudovima dokaže da su novčana sredstva na bankarskom računu oslobođena plaćanja poreza.
63. Povodom navoda podnosioca zahteva da nije obavljao nikakvu poslovnu delatnost, Sud primećuje da je PAK tretirao podnosioca zahteva kao lice koje je poreski obveznik tako što mu je dodelio fiskalni broj 601057913.

64. Sud primećuje da su redovni sudovi svojim odlukama, na osnovu bankarske dokumentacije trećih lica za period kontrole podnosioca zahteva, utvrdili promet depozita u vrednosti od 187.852,30 evra u vidu finansijskog prometa, pri čemu podnosilac zahteva nije uspeo da dokaže pred redovnim sudovima da ovi depoziti potiču iz neoporezivog izvora.
65. Sud smatra da navodi o načinu utvrđivanja činjeničnog stanja predstavljaju činjenična i pravna pitanja koja predstavljaju dužnost i prerogativ redovnih sudova. Sud, na osnovu principa supsidijarnosti, ne može svojim odlukama zameniti odluke redovnih sudova.
66. Osim toga, kao opšte pravilo, utvrđivanje činjenica slučaja i tumačenje zakona su isključivo pitanja za redovne sudove, čiji su nalazi i zaključci u tom pogledu obavezujući za Sud. Međutim, kada je odluka redovnog suda očigledno proizvoljna, Sud može i mora da je dovede u pitanje (vidi Sisojeva i drugi protiv Letonije, [VV], predstavka br. 60654/00, presuda od 15. januara 2007. godine, stav 89).
67. Sa svega napred navedenog, Sud ponavlja da nije njegov zadatak da se bavi greškama u zakonu navodno počinjenim od strane redovnih sudova (zakonitost), osim i u meri u kojoj su takve greške mogle povrediti prava i slobode zaštićene Ustavom (ustavnost). On sam ne može da oceni zakon na osnovu koga je redovni sud doneo jednu umesto neke druge odluke. Jer da je drugačije, Sud bi delovao kao sud "četvrtog stepena" što bi značilo nepoštovanje ograničenja njegove jurisdikcije. U stvari, uloga redovnih sudova je da tumače i primenjuju relevantna pravila procesnog i materijalnog prava (vidi slučaj Suda br. KI13/16, podnosilac Armend Selimi, rešenje o neprihvatljivosti od 28. oktobra 2016. godine).
68. Sud skreće pažnju na navod podnosioca zahteva koji se odnosi na odbijanje i neobrazlaganje odbijanja zahteva za imenovanje finansijskog veštaka u njegovom slučaju od strane redovnih sudova.
69. Sud primećuje da je zahtev za finansijsko veštačenje u njegovom slučaju odbijen od strane Osnovnog suda sa obrazloženjem da podnosilac zahteva nije priložio nikakvu dokumentaciju koja se odnosi na prihode realizovane bankarskim transakcijama i da ne postoji nijedan drugi dokaz koji bi promenio činjenično stanje u slučaju podnosioca zahteva.
70. Sud primećuje da je podnosilac zahteva pred Osnovnim sudom time što nije dostavio potrebnu dokumentaciju propustio da pokrepi svoje tvrdnje u vezi sa pitanjem poreza i neobavljanjem poslovne delatnosti i da je kao rezultat toga odbijen njegov zahtev za imenovanje finansijskog veštaka.
71. Sud primećuje da odluka o odbijanju finansijskog veštačenja može izgledati na prvi pogled otvorena za kritiku. Međutim, Sud primećuje da su redovni sudovi, odnosno Osnovni sud tokom donošenja odluke imao na raspolaganju relevantne dokaze kao što su odluka [br.333/2016] PAK-a, navodi podnosioca zahteva upućeni PAK-u, revizorski izveštaj, bankovni transferi, ugovor o radu itd.

72. Sud naglašava da odbijanje da se naloži dostavljanje mišljenja veštaka nije samo po sebi nepravično; Sud mora da utvrdi da li su postupci u celini bili pravični. Imajući u vidu sve ove okolnosti u slučaju podnosioca zahteva, redovni sudovi su imali pravo da smatraju da su imali dovoljno informacija da bi mogli da donesu presudu na osnovu prethodnog ispitivanja predmeta i dokaza pred sobom. (Vidi slučaj ESLJP-a, *H. protiv Francuske*, presuda od 24. oktobra 1989. godine).
73. Sud ocenjuje da je podnosiocu zahteva pružena odgovarajuća i propisna mogućnost da iznese svoj slučaj i da u skladu sa okolnostima slučaja i argumentovanjem navoda podnosioca zahteva, činjenica da nije naloženo finansijsko veštačenje ne povređuje pravo podnosioca zahteva na pravično suđenje.
74. Sud ponavlja da član 6. EKLJP i član 31. Ustava obavezuju sudove da navedu razloge za svoje odluke, ali se to ne može shvatiti kao obaveza suda da detaljno odgovori na svaki argument podnosioca zahteva (vidi predmet ESLJP-a *Van de Hurk protiv Holandije*, presuda od 19. aprila 1994. godine, stav 61). Obim u kojem se primenjuje obaveza navođenja razloga može varirati u zavisnosti od prirode odluke. On takođe mora uzeti u obzir raznovrsnost podnesaka koje je dostavila stranka u postupcima koji mogu dovesti do toga da sudovi iznesu različita pravna mišljenja i zaključke prilikom donošenja odluka. Zato se pitanje da li je sud ispunio obavezu objašnjenja razloga za svoju odluku, koja proističe iz člana 6. Konvencije, može utvrditi samo u svetlu okolnosti svakog pojedinačnog slučaja.
75. Sud podseća da pravo na "pravično suđenje" u građanskim i krivičnim postupcima, koje se zahteva članom 6. EKLJP, nije "materijalna" već "proceduralna" pravičnost. Ovo u praktičnom smislu znači da stranke imaju pravo na kontradiktorni postupak u kojem se uzimaju u obzir podnesci stranaka i u kojem su stranke stavljene u jednak položaj pred sudom (vidi predmete ESLJP-a *Star Cate Epilekta Gevmata i drugi protiv Grčke*, br. 54111/07, odluka od 6. jula 2010. godine; *Donadze protiv Gruzije*, br. 74644/01, odluka od 7. marta 2006. godine, stavovi 30-31).
76. U okolnostima konkretnog slučaja, Sud smatra da podnosilac zahteva nije dovoljno potkrepio svoje tvrdnje da tokom sudskih postupaka nije imao pogodnosti kontradiktornog postupka; da nije imao mogućnost da u različitim fazama postupka iznese tvrdnje i dokaze koje je smatrao bitnim za svoj predmet; da nije imao priliku da pobija tvrdnje i dokaze koje je iznela protivna strana; da sudovi nisu saslušali i ispitali sve njegove tvrdnje, koje su, objektivno gledano, bile bitne za rešenje predmeta i da činjenični i pravni razlozi za pobijanu odluku nisu detaljno izneti od strane Osnovnog suda, Apelacionog suda i Vrhovnog suda. Sud stoga smatra da je postupak, sagledan u celini, bio pravičan (vidi predmet ESLJP-a, *Khan protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, br. 35394/97, odluka od 4. oktobra 2000. godine).
77. Sud, dalje, naglašava da nezadovoljstvo podnosioca zahteva ishodom postupaka od strane redovnih sudova ne može samo po sebi pokrenuti dokazanu tvrdnju o povredi prava na pravično i nepristrasno suđenje (vidi,

mutatis mutandis, predmet ESLJP-a, Mezotur-Tiszazugi Tarsulat protiv Mađarske, odluka od 26. jula 2005. godine, stav 21).

78. Kao rezultat toga, Sud utvrđuje da pravo podnosioca zahteva na pravično i nepristrasno suđenje nije povređeno odlukama javnih organa.
79. U zaključku, Sud smatra da podnosilac zahteva nije predočio dokaze, činjenice i argumente koji dokazuju da su postupci pred redovnim sudovima prouzrokovali povredu njegovih prava zagarantovanih Ustavom, odnosno članovima 24, 31. i 46. Ustava u vezi sa članom 6. EKLJP.
80. Shodno tome, zahtev je očigledno neosnovan na ustavnim osnovama i proglašava se neprihvatljivim u skladu sa pravilom 39 (2) Poslovnika.

IZ TIH RAZLOGA

Ustavni sud, u skladu sa članom 113.7 Ustava, članom 20. Zakona i pravilima 39 (2) i 59 (b) Poslovnika, dana 10. decembra 2021. godine, jednoglasno

ODLUČUJE

- I. DA PROGLASI zahtev neprihvatljivim;
- II. DA DOSTAVI ovu odluku stranama;
- III. DA OBJAVI ovu odluku u Službenom listu, u skladu sa članom 20.4 Zakona;
- IV. Ova odluka stupa na snagu odmah.

Sudija izvestilac


Remzije Istrefi-Peci

Predsednica Ustavnog suda




Gresa Caka-Nimani