



REPUBLIKA E KOSOVËS - REPUBLIKA KOSOVO - REPUBLIC OF KOSOVO  
**GJYKATA KUSHTETUESE**  
**USTAVNI SUD**  
**CONSTITUTIONAL COURT**

---

Priština, 25. septembra 2023. godine  
Br. ref.: RK 2268/23

## **REŠENJE O NEPRIHVATLJIVOSTI**

u

**slučaju br. KI127/22**

Podnosilac

**T.U.P. "M Com"**

**Ocena ustavnosti**

**presude Vrhovnog suda Kosova ARJ. UZVP. br. 49/2022 od 15. juna 2022. 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  
Nexhmi Rexhepi, sudija i  
Enver Peci, sudija

### **Podnosilac zahteva**

1. Zahtev je u ime preduzeća T.U.P. "M Com" podneo Mehmet Maliqi, kao vlasnik preduzeća (u daljem tekstu: podnosilac zahteva), koga pred Sudom zastupaju Arbër Krasniqi i Agnez Furra, advokati u Prištini.

## **Osporena odluka**

2. Podnosilac zahteva osporava ustavnost presude [ARJ. UZVP. br. 49/2022] Vrhovnog suda Kosova (u daljem tekstu: Vrhovni sud) od 15. juna 2022. godine u vezi sa rešenjem [AA. Uzh. br. 89/2022] Apelacionog suda Kosova (u daljem tekstu: Apelacioni sud) od 7. februara 2021. godine.

## **Predmetna stvar**

3. Predmetna stvar je ocena ustavnosti osporene presude, kojom su podnosiocu zahteva navodno povredena njegova osnovna prava i slobode zagarantovane članom 31. [Pravo na pravično i nepristrasno suđenje] Ustava Republike Kosovo (u daljem tekstu: Ustav).

## **Pravni osnov**

4. Zahtev je zasnovan na stavovima 1. i 7. člana 113. [Jurisdikcija i ovlašćene strane] Ustava, članovima 22. [Procesuiranje podnesaka] i 47. [Individualni zahtevi] Zakona o Ustavnom sudu Republike Kosovo br. 03/L-121 (u daljem tekstu: Zakon), kao i na pravilu 25. [Podnošenje podnesaka i odgovora] Poslovnika o radu Ustavnog suda Republike Kosovo, br. 01/2023 (u daljem tekstu: Poslovnik).
5. Dana 7. jula 2023. godine, Poslovnik o radu Ustavnog suda Republike Kosovo br. 01/2023 je objavljen u Službenom listu Republike Kosovo i stupio je na snagu 15 dana od dana objavljivanja. Shodno tome, prilikom razmatranja zahteva, Ustavni sud se poziva na odredbe gore navedenog Poslovnika o radu. S tim u vezi, u skladu sa pravilom 78 (Prelazne odredbe) Poslovnika o radu br. 01/2023, izuzetno, pojedine odredbe Poslovnika o radu br. 01/2018 i dalje će se primenjivati u slučajevima registrovanim u Sudu pre njegovog ukidanja, samo ako i u meri u kojoj su povoljnije za strane.

## **Postupak pred Ustavnim sudom**

6. Dana 23. avgusta 2022. godine, podnosilac je podneo svoj zahtev Ustavnom sudu Republike Kosovo (u daljem tekstu: Sud).
7. Dana 26. avgusta 2022. godine, Sud je obavestio podnosioca o registraciji zahteva. Istog dana je i Vrhovnom sudu poslata kopija zahteva.
8. Dana 5. septembra 2022. godine, predsednica Suda je odlukom [br. GJR. KSH127/22] imenovala sudiju Nexhmija Rexhepija za sudiju izvestioca i Veće za razmatranje, sastavljeno od sudija: Bajram Ljatifi (predsedavajući), Safet Hoxha i Radomir Laban (članovi).
9. Dana 2. decembra 2022. godine, podnosilac zahteva je dostavio Sudu podnesak "Urgencija", kojom je tražio da se njegov slučaj tretira prioritarno.
10. Dana 1. juna 2023. godine, Sud je obavestio Osnovni sud u Prištini (u daljem tekstu: Osnovni sud) o registraciji zahteva i tražio od istog da dostavi Sudu kompletan spis predmeta.
11. Dana 5. juna 2023. godine, Osnovni sud u Prištini je dostavio Sudu kompletan spis predmeta.

12. Dana 29. avgusta 2023. godine, Veće za razmatranje je razmotrilo izveštaj sudije izvestioca i jednoglasno/većinom glasova iznelo preporuku Sudu o neprihvatljivosti zahteva.

### **Pregled činjenica**

13. Iz spisa predmeta proizilazi da je, dana 7. februara 2018. godine, Poreska uprava Kosova (u daljem tekstu: PUK), odnosno Odeljenje za poreske istrage i obaveštajne poslove Poreske uprave Kosova (u daljem tekstu: Odeljenje za poreske istrage i obaveštajne poslove PUK-a) na osnovu ovlašćenja [PP. br. 2/18] Osnovnog tužilaštva u Prištini (u daljem tekstu: Osnovno tužilaštvo) sprovelo poresku istragu u vezi sa delatnošću podnosioca zahteva kao vlasnika T.U.P. "M Com" za period od 1. januara 2013. do 31. decembra 2016. godine.
14. Dana 19. februara 2019. godine, Odeljenje za poreske istrage i obaveštajne poslove PUK-a je sačinilo "*Konačni izveštaj o istrazi*" (u daljem tekstu: Izveštaj PUK-a) kojim je utvrđeno da je podnosilac zahteva tokom obavljanja svoje poslovne delatnosti izvršio krivično delo "*Izbegavanje poreza*" iz stava 3. člana 313. Krivičnog zakonika br. 06/L-074 Republike Kosovo (u daljem tekstu: KZK).
15. Dana 22. februara 2019. godine, Odeljenje za poreske istrage i obaveštajne poslove PUK-a je obavestilo podnosioca zahteva da je na osnovu gore pomenutih istraga proizašlo da je isti "*izvršio utaju poreza u iznosu od 475.895,79 [evra] bez kazni i kamata*".
16. Dana 20. novembra 2019. godine, PUK je putem elektronske pošte obavestio podnosioca zahteva o Izveštaju o kontroli PUK-a od 19. februara 2019. godine, koji je sačinilo Odeljenje za poreske istrage i obaveštajne poslove PUK-a, u kom izveštaju je utvrđeno da je podnosilac zahteva izvršio utaju poreza.
17. Iz spisa predmeta proizilazi da je podnosilac zahteva, dana 20. novembra 2019. godine, podneo tužbu Osnovnom sudu protiv Izveštaja PUK-a. Podnosilac zahteva je u svojoj tužbi naveo da je primio Izveštaj PUK-a od 19. februara 2019. godine, tvrdeći da je "*pridodata vrednost PDV-a na prodaju u poslovnom objektu koji je bio na lično ime vlasnika, a ne preduzeća*". U nastavku, podnosilac zahteva je u svojoj tužbi naveo da je spreman da plati porez na svoje ime, ali ne i na ime svog individualnog preduzeća.
18. Dana 25. novembra 2020. godine, Osnovni sud je rešenjem [A. br. 2745/19] tražio od podnosioca zahteva da u roku od osam (8) dana dopuni svoju tužbu na taj način što će dostaviti kopiju osporene odluke, uključujući i sve spise predmeta.
19. Dana 17. juna 2021. godine, Osnovni sud je nakon dopune tužbe od strane podnosioca zahteva, rešenjem [A. br. 2745/19] odbacio, kao preuranjenu, tužbu podnosioca zahteva podnetu protiv Izveštaja PUK-a od 19. februara 2019. godine. Osnovni sud je u svom obrazloženju naveo da nije našao da postoji sporni upravni akt koji osporava podnosilac zahteva, konkretno da nedostaje upravni akt Odeljenja za žalbe PUK-a i da nema dokaza da je tužilac iscrpeo sva interna pravna sredstva kako bi pokrenuo upravni spor pred sudom.
20. Dana 23. novembra 2021. godine, podnosilac zahteva je protiv Obaveštenja o ponovnoj proceni dodatnog poreza PUK-a od 22. februara 2019. godine, izjavio žalbu Odseku za žalbe PUK-a, tvrdeći da ono ne ispunjava kriterijume upravnog akta jer mu nedostaje i pravna pouka. Istog dana, podnosilac zahteva je od Odseka za žalbe PUK-a tražio i da se obustave postupci za oduzimanje pokretne imovine do okončanja žalbenog postupka.

21. Dana 23. novembra 2021. godine, PUK je obavestio podnosioca zahteva da je protiv njega pokrenut postupak oduzimanja pokretne i nepokretne imovine.
22. Dana 25. novembra 2021. godine, podnosilac zahteva je podneo Osnovnom sudu "podnesak 'za preciziranje i dopunu tužbenog zahteva'" kojim je tražio da PUK vrati predmet na ponovnu procenu.
23. Dana 1. decembra 2021. godine, Osnovni sud u Prištini je rešenjem [A. br. 2745/2019] odbacio, kao nedozvoljen, predlog podnosioca zahteva da se odredi mera obezbeđenja, koji je podneo 25. novembra 2021. godine. Osnovni sud je naglasio da na osnovu stava 6. člana 22. Zakona o upravnim sporovima "nije dozvoljeno razmatranje predloga za određivanje mere obezbeđenja [...] iz razloga što je sud u ovom slučaju odbacio tužbu tužioca kao preuranjenu".
24. Dana 2. decembra 2021. godine, Odsek za žalbe PUK-a je odlukom [br. 534/2021] odbacio, kao neblagovremenu, žalbu podnosioca zahteva, podnetu protiv Obaveštenja PUK-a o ponovnoj proceni dodatnog poreza od 22. februara 2019. godine, sa obrazloženjem da je na osnovu stava 2. člana 77. (Žalbe Poreskoj upravi) Zakona br. 03/L-222 o poreskoj administraciji i postupcima (u daljem tekstu: Zakon o PUK-u), rok za podnošenje žalbi trideset (30) dana i da u konkretnom slučaju ovaj rok nije ispoštovan iz razloga što je podnosilac gore pomenuto obaveštenje primio 22. februara 2019. godine, dok je svoju žalbu podneo 23. novembra 2021. godine. Povodom navoda podnosioca zahteva da je gore pomenutom Obaveštenju nedostajala pravna pouka, PUK je naveo da je na osnovu člana 127. (Rok za podnošenje žalbe) Zakona br. 05/L-031 o opštoj administrativnoj proceduri (u daljem tekstu: Zakon o opštoj administrativnoj proceduri) predviđeno da u slučaju kada je administrativni akt donet bez informacije ili sa nedovoljnim informacijama u vezi sa pravnim administrativnim sredstvima (pravnim savetima), predviđeni rok iz stava 1. ovog člana iznosi tri (3) meseca, a u konkretnom slučaju ni ovaj rok nije ispoštovan.
25. Dana 13. decembra 2021. godine, podnosilac zahteva je podneo tužbu Osnovnom sudu kojom je tražio da se poništi odluka [br. 534/2021] Odseka za žalbe PUK-a od 2. decembra 2021. godine i Obaveštenje PUK-a od 22. februara 2019. godine.
26. Dana 14. decembra 2021. godine, podnosilac je podneo Osnovnom sudu predlog za suspenziju odluke [br. 5354/2021] Odseka za žalbe PUK-a, odnosno predložio je da PUK "obustavi sve radnje za oduzimanje pokretne i nepokretne imovine koja se vodi na ime fizičkog lica [M.M] kao i da ukloni sve poreske terete koji su utvrđeni za i u ime predlagača".
27. Dana 20. decembra 2021. godine, Osnovni sud je rešenjem [A. br. 2953/2021] odbacio, kao nedozvoljen, predlog podnosioca zahteva da se poništi i suspenduje odluka [br. 5354/2021] Odseka za žalbe PUK-a.
28. Neutvrđenog datuma, podnosilac zahteva je protiv rešenja [A. br. 2953/2021] Osnovnog suda od 20. decembra 2021. godine, izjavio žalbu Apelacionom sudu, navodeći bitne povrede odredaba parničnog postupka, pogrešno utvrđeno činjenično stanje i pogrešnu primenu materijalnog prava.

29. Dana 7. februara 2022. godine, Apelacioni sud je rešenjem [AA. br. 89/2022] odbio, kao neosnovanu, žalbu podnosioca zahteva. Apelacioni sud je naveo sledeće: *“da isto kao i prvostepeni sud, ocenjuje da tužilac nije podneo žalbu tuženom u zakonom predviđenom roku, iako je o takvom dugu obavešten od strane tuženog, u kom slučaju je postupio u suprotnosti sa članom 7. Zakona br. 03/L-222 o PUK-u, članom 34. stav 1.4 ZUS-a, članom 44. AU br. 15/2010”*. Povodom navoda podnosioca zahteva da je činjenično stanje pogrešno utvrđeno, Apelacioni sud je odbio taj navod kao neosnovan sa obrazloženjem da nije dostavio dokaze kojima bi osporio činjenično stanje.
30. Dana 3. marta 2022. godine, podnosilac zahteva se obratio Kancelariji državnog tužioca sa predlogom da se pokrene zahtev za zaštitu zakonitosti protiv rešenja [A. br. 2953/2021] Osnovnog suda od 20. decembra 2021. godine i rešenja [AA. br. 89/2022] Apelacionog suda od 7. februara 2022. godine. Istog dana, podnosilac zahteva je podneo Vrhovnom sudu zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke protiv rešenja [A. br. 2953/2021] Osnovnog suda od 20. decembra 2021. godine i rešenja [AA. br. 89/2022] Apelacionog suda od 7. februara 2022. godine zbog pogrešne primene materijalnog prava.
31. Dana 28. aprila 2022. godine, Kancelarija državnog tužioca je obaveštenjem [KMLA. br. 2/2022] obavestila podnosioca zahteva da je u konkretnom slučaju dovoljan zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke i da je njegov zahtev za zaštitu zakonitosti nepotreban.
32. Dana 15. juna 2022. godine, Vrhovni sud je presudom [ARJ-UZVP. br. 49/2022] odbio, kao neosnovan, zahtev podnosioca za vanredno preispitivanje sudske odluke.
33. Vrhovni sud je istakao da se slaže sa rešenjem Apelacionog suda, dodavši da je na osnovu člana 77. Zakona o PUK-u predviđeno da se žalba na odluke Poreske uprave mora podneti Odeljenju za žalbe u roku od trideset (30) dana od trenutka prijema obaveštenja. U konkretnom slučaju, Vrhovni sud je utvrdio da je Izveštaj o kontroli PUK-a podnosilac zahteva primio 22. februara 2021. godine, dok je svoju žalbu protiv tog izveštaja podneo 23. novembra 2021. godine.

### **Navodi podnosioca zahteva**

34. Sud podseća da podnosilac zahteva tvrdi da je osporenim presudom povređeno njegovo pravo zagarantovano članom 31. [Pravo na pravično i nepristrasno suđenje] Ustava.
35. Podnosilac zahteva tvrdi da ga je PUK kaznio bez pravnog osnova kada ga je opteretio poreskim teretom. S tim u vezi, podnosilac zahteva dodaje: *“[...] kada me je obavestio obaveštenjem bez broja protokola koje smatramo “Obaveštenjem” koje se odnosi na tužilački/krivični predmet za koji nedostaje odlučujuća klauzula upravnog akta, odnosno “pravna pouka” što znači da je istom onemogućeno pravo na žalbu”*. Takođe, podnosilac zahteva naglašava da je *“bio laik po ovom pitanju i da isti nije imao zakonskog zastupnika”*.
36. Podnosilac zahteva dalje dodaje da poreske kazne premašuju glavnicu i da je radnje kupoprodaje preduzimao u svoje ime kao fizičko lice, dok je opterećen poreskim teretom na ime individualnog preduzeća.

37. Prema podnosiocu zahteva: "Sud je nepravilno, pogrešno i nepotpuno utvrdio činjenično stanje u ovoj pravnoj stvari i na taj način izvodi pogrešne zaključke i po tom osnovu donosi sporno rešenje koje nije u skladu sa zakonskim odredbama". Podnosilac zahteva tvrdi da osporena odluka nije dovoljno obrazložena.
38. Podnosilac zahteva dalje dodaje da je osporena odluka protivrečna i da su redovni sudovi pogrešno utvrdili činjenično stanje.
39. Takođe, podnosilac zahteva tvrdi da po ovom pitanju postoje dve protivrečne prvostepene odluke, odnosno jedna koja je povezana sa odlukom da je njegova tužba preuranjena i druga koja je povezana sa odlukom da je njegova tužba nedozvoljena.
40. Na kraju, podnosilac zahteva traži od Suda da sve sudske odluke proglasi ništavim.

### **Relevantne ustavne i zakonske odredbe**

#### **USTAV REPUBLIKE KOSOVO**

##### **Član 31.**

##### **[Pravo na pravično i nepristrasno suđenje]**

1. Svakom se garantuje jednaka zaštita prava pred sudom, ostalim državnim organima i nosiocima javnih.
2. Svako ima pravo na javno, nepristrasno i pravično razmatranje odluka o pravima i obavezama ili za bilo koje krivično gonjenje koje je pokrenuto protiv njega/nje, u razumnom roku, od strane nezavisnog i nepristrasnog, zakonom ustanovljenog, suda.

[...]

#### **ZAKON BR. 03/L-222 O PORESKOJ ADMINISTRACIJI I POSTUPCIMA**

##### **Član 77.**

##### **Žalbe Poreskoj upravi**

1. Generalni direktor će osnovati u roku od PUK žalbe divizija odgovorna za razmatranje žalbi lica koja spor procenu ili odluku direktora prema zakonu upravlja PUK.
2. Lice koje osporava poresku procenu ili zvaničnu odluku PUK-u može da uloži žalbu žalbenom Odeljenju za preispitivanje zvanične odluke. Žalba se podnosi u roku od trideset (30) dana od dana kada poreski obveznik primi obaveštenje o proceni ili drugi zvanični broj odlučnost. Žalba se u pismenom obliku i mora da sadrži razloge i dokumenata na kojima poreski obveznik osnove žalbe. Ministar će doneti podzakonski akt za definisanje onih lica koja mogu da podnesu žalbu žalbenom divizije, prava na žalbu u slučaju nula procene poreza; obavezujuće dejstvo odluke o ostalim obveznicima koji mogu biti pogođeni odluke, obustavu i prekid postupka, obrazac, sadržaj i obaveštenja zahtevima podele žalbi; okolnosti pod kojima je žalbe podela u obavezi da komunicira sa poreskog obveznika ili poreskog obveznika predstavnika; formatu odluke dokumenta izdata od strane divizije žalbe na kraju procesa žalbe i pravo na učešće u procesu žalbi od strane lica koja nisu neposredno poreski obveznik, ali može uticati na žalbu odluku.

3. Rok za žalbu protiv bilo kakve zvanične odluke koju PUK navedenih u stava 1. ovog člana može se produžiti ako je poreski obveznik pokazuje razumne okolnosti koje su mogle sprečiti ga od poštujući zakonski rok i što su okolnosti van kontrole poreskih obveznika, ili su takve da se, ako rok nije produžen može dovesti do nepravilnosti prema osoba. Odlaganje roka će biti kompatibilan sa Zakonom br 02/L-28 o upravnom postupku.

4. Žalbeno divizija razmatra žalbe poreskih obveznika i donosi o tome odluku. Odluka se dostavlja u pisanoj formi osobu koja žalbu u najkraćem mogućem roku, a najkasnije u roku od šesdeset (60) dana od dana za žalbu.

5. Odluka Žalbenog divizije, izdata u skladu sa svojim delegirane vlasti, će biti konačna odluka generalnog direktora i obavezujuća za PUK. Ako se nove činjenice postala poznata nakon odluke žalbenog, te činjenice može koristiti PUK u izradi procenu dodatnih poreza koji može biti dug.

6. Osoba koja se ne slaže sa odlukom žalbenog divizija može da uloži žalbu Nezavisnom pregled odbor u roku od trideset (30) dana od dana prijema obaveštenja o odluci žalbenog divizije.

7. Ukoliko žalbeno divizija nije u mogućnosti da donese odluku o predmetu na osnovu informacija koje ni poreski obveznik, odnosno PUK, može zatražiti dodatne informacije od bilo poreski obveznik ili PUK, ili oboje. Vremenski rok u kojem žalbeno mora da svoju odluku o slučaju će biti suspendovan od datuma dodatne informacije se zahteva do dana prijema dodatnih informacija.

8. Gde žalbe divizija nije isporučena odluku u roku od šesdeset (60) dana od dana kada je podneta žalba, poreski obveznik može uložiti žalbu na procenu ili drugi zvanični odluku direktno Nezavisnom pregled odbora.

## **ZAKON BR. 05/L-031 O OPŠTOJ ADMINISTRATIVNOJ PROCEDURI**

### **Član 127.**

#### **Rok za podnošenje žalbe**

[...]

3. Ako je administrativni akt donet bez informacije ili sa nedovoljnim informacijama u vezi sa pravnim administrativnim sredstvima (pravne savete), predviđen rok iz stava 1. ovog člana je tri (3) meseca.

#### **Ocena prihvatljivosti zahteva**

41. Sud prvo ocenjuje da li su ispunjeni uslovi prihvatljivosti koji su utvrđeni Ustavom i dalje precizirani u Zakonu i Poslovniku.
42. U tom smislu, Sud se poziva na stavove 1. i 7. člana 113. [Jurisdikcija i ovlašćene strane] Ustava, kojima je utvrđeno:

*“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”.*

43. U nastavku, Sud takođe razmatra da li je podnosilac zahteva ispunio uslove prihvatljivosti koji su utvrđeni Zakonom. S tim u vezi, Sud se poziva na član 47. (Individualni zahtevi), koji je propisano:

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”.*

44. Sud, takođe, uzima u obzir i pravilo 39 (1) (b) Poslovnika, kojim je propisano sledeće:

Pravilo 34.  
(Kriterijum o prihvatljivosti)

*“(1) Sud može smatrati zahtev prihvatljivim:*

*[...]*

*b) ako su iscrpljena sva delotvorna pravna sredstva utvrđena zakonom protiv osporenog akta.*

*[...]”*

45. Što se tiče ispunjenosti ovih uslova, Sud najpre naglašava da je podnosilac zahteva ovlašćena strana, koja osporava akt javnog organa, odnosno presudu [ARJ-UZVP. br. 49/2022] Vrhovnog suda od 15. juna 2022. godine. Međutim, Sud će u nastavku oceniti da li je podnosilac zahteva ispunio uslov iscrpljenosti pravnih sredstava, koji je utvrđen stavom 7. člana 113. Ustava, stavom 2. člana 47. Zakona i tačkom (b) stava (1) pravila 34. (Kriterijum o prihvatljivosti) Poslovnika.
46. Sud najpre podseća na suštinu slučaja koja je povezana sa činjenicom da je PUK, 2019. godine, Izveštajem o kontroli Odeljenja za poreske istrage i obaveštajne poslove, utvrdio da je podnosilac zahteva izvršio utaju poreza. Podnosilac zahteva je protiv gore navedenog Izveštaja podneo tužbu Osnovnom sudu. Osnovni sud je odbacio tužbu podnosioca zahteva kao preuranjenu, navodeći da nije našao da postoji sporni upravni akt koji podnosilac zahteva osporava, a konkretno da nedostaje upravni akt Odeljenja za žalbe PUK-a i da nema dokaza da je podnosilac zahteva iscrpeo sva interna pravna sredstva kako bi pokrenuo upravni spor pred sudom. Podnosilac zahteva je u novembru 2021. godine podneo žalbu Odseku za žalbe PUK-a. Ovaj Odsek je odbio žalbu podnosioca zahteva kao neblagovremenu. Nakon toga, podnosilac zahteva je podneo predlog Osnovnom sudu kojim je tražio da se gore pomenuta odluka poništi i suspenduje, na taj način što je tražio od Poreske uprave Kosova da “obustavi sve radnje za oduzimanje pokretne i nepokretne imovine koja se vodi na ime podnosioca zahteva”. Osnovni sud je odbio predlog kao nedozvoljen sa obrazloženjem da je žalba podneta van utvrđenog roka. Rešenje Osnovnog suda je potvrđeno i rešenjem Apelacionog suda i osporenim presudom Vrhovnog suda.



47. Sa svega napred navedenog, Sud će oceniti da li je podnosilac zahteva iscrpeo pravna sredstva na način kako je propisano Ustavom, Zakonom i Poslovníkom.
48. Sud podseća da pravilo iscrpljivanja pravnih sredstava prema članu 113.7 Ustava, članu 47. Zakona i pravilu 34 (1) (b) Poslovníka, obavezuje one koji žele da predstave svoj slučaj pred Sudom da prvo moraju iskoristiti delotvorna pravna sredstva koja su im na raspolaganju po zakonu protiv osporene presude ili odluke.
49. Na taj način se redovnim sudovima daje mogućnost da isprave svoje greške kroz redovne sudske postupke pre nego što predmet dođe pred Ustavni sud. Ovo pravilo je zasnovano na pretpostavci koja je izražena u članu 32. Ustava i članu 13. EKLJP, da u domaćem zakonodavstvu postoje pravna sredstva na raspolaganju koja se mogu iskoristiti pred redovnim sudovima u odnosu na navodnu povredu, bez obzira na to da li su odredbe EKLJP preuzete u nacionalno zakonodavstvo ili ne (vidi, *inter alia*, [Aksoy protiv Turske](#), br. 21987/93, presuda ESLJP-a od 18. decembra 1996. godine, stav 51).
50. Ovo načelo podrazumeva da mehanizam zaštite uspostavljen od strane Ustavnog suda bude supsidijaran u odnosu na redovni sistem sudstva kojim se štite ljudska prava (vidi, između ostalog, [Handyside protiv Ujedinjenog Kraljevstva](#), br. 5493/72, presuda ESLJP-a od 7. decembra 1976. godine, stav 48).
51. Međutim, prema praksi ESLJP-a, iako se obaveza iscrpljivanja pravnih sredstava mora primenjivati uz izvestan stepen fleksibilnosti i bez preteranog formalizma, ta obaveza ne zahteva samo da zahtevi budu podneti redovnim sudovima, već takođe zahteva da je podnosilac zahteva, pre nego što podnese zahtev za koji namerava da ga docnije podnese ESLJP-u: a) izneo iste navode i pred redovnim sudovima barem suštinski; i b) ispoštovao formalne zahteve i rokove koji su predviđeni važećim zakonodavstvom (vidi, *mutatis mutandis*, predmet ESLJP-a [Gäfgen protiv Nemačke](#), br. 22978/05, presuda od 1. juna 2010. godine, stav 142).
52. Što se tiče gore navedene tačke a), da je podnosilac zahteva iznosio iste navode pred redovnim sudovima, barem suštinski, pre nego što se obrati Sudu, Sud ističe da načelo supsidijarnosti zahteva da podnosilac zahteva iscrpi sve proceduralne mogućnosti u redovnom postupku, kako bi se sprečila povreda Ustava, ili, ako je došlo do povrede, da se ispravi takva povreda osnovnih prava. U suprotnom, podnosilac zahteva je odgovoran kada se njegov slučaj proglasi neprihvatljivim od strane Ustavnog suda ako nije uspeo da iskoristi redovne postupke ili propusti da prijavi povredu Ustava u redovnom postupku. Nekorišćenje ove mogućnosti će se shvatiti kao odustajanje od prava da dalje osporava povredu i da se žali (vidi, slučaj Suda KI68/16, [Fadil Rashiti](#), rešenje o neprihvatljivosti od 31. marta 2017. godine, stav 38, i KI139/12, [Besnik Asllani](#), rešenje o neprihvatljivosti od 30. novembra 2012. godine, stav 45; KI210/19, [Sabri Ismaili](#), rešenje o neprihvatljivosti od 15. jula 2020. godine, stav 35; vidi, takođe, predmet ESLJP-a [Kudla protiv Poljske](#), presuda od 26. oktobra 2000. godine, stav 152).
53. Što se pak tiče kriterijuma b), da je podnosilac ispoštovao formalne zahteve i rokove predviđene važećim zakonima pre nego što se obrati Sudu, poslednje pomenuti je zasnovano i na sudskoj praksi ESLJP-a, naglasio da pravna sredstva nisu iscrpljena u slučajevima kada žalba nije uzeta u razmatranje od strane redovnih sudova zbog proceduralnih propusta koje je napravio podnosilac zahteva (vidi, u ovom kontekstu, predmet ESLJP-a [Gäfgen protiv Nemačke](#), citiran gore, stav 143; [Kunert protiv Poljske](#),

citiran gore, stav 42; i *Gadd protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, citiran gore, stav 54; *Ben Salah Adraqui i Dhaima protiv Španije*, odluka od 27. aprila 2000. godine).

54. Pored toga, kada je u pitanju gore navedena tačka b), ESLJP je naglašavao da pravila koja propisuju proceduralne korake koje je potrebno preduzeti i rokovi koje treba ispoštovati u vezi sa ulaganjem žalbe služe da se obezbede valjano sprovođenje pravde i posebno usklađenost sa načelom pravne sigurnosti (vidi, predmet ESLJP-a *Ben Salah Adraqui i Dhaima protiv Španije*, citiran gore).

*U vezi sa iscrpljivanjem pravnih sredstava u konkretnom slučaju*

55. Sud na početku primećuje da podnosilac zahteva, kako u postupku koji je sproveden pred redovnim sudovima, tako i u svom zahtevu koji je podneo Sudu, u suštini osporava pitanje nalaza iz Izveštaja o kontroli Odeljenja za poreske istrage i obaveštajne poslove PUK-a, kojim je utvrđeno da je podnosilac zahteva izvršio utaju poreza. Sledom navedenog, Sud ističe da podnosilac u svom zahtevu koji je podneo Sudu, ne pominje, odnosno ne navodi konkretno pitanje utvrđenja redovnih sudova koje se odnosi na blagovremenost žalbi, odnosno njegove tužbe.
56. U svetlu prethodno navedenog, Sud će u nastavku, na osnovu gore pomenutih načela, oceniti da li je podnosilac zahteva ispunio kriterijume iscrpljenosti pravnih sredstava, prema gore utvrđenim standardima, odnosno da li je ispoštovao procesne zahteve kako bi nadležne institucije i redovni sudovi mogli da ispitaju njegove navode koji se odnose na poništenje i uvođenje mere obezbeđenja u odnosu na odluku br. 534/2021 PUK-a od 2. decembra 2021. godine.
57. Sud podseća da se podnosilac zahteva pred Sudom u suštini žali na to da ga je PUK, odnosno Odeljenje za poreske istrage i obaveštajne poslove kaznilo bez pravnog osnova, na taj način što ga je opteretilo poreskim teretom.
58. Sa svega napred navedenog, Sud primećuje da podnosilac zahteva nije iskoristio pravo na žalbu protiv upravnog akta PUK-a u roku koji je utvrđen članom 77. (Žalbe Poreskoj upravi) Zakona o PUK-u.
59. U prilog napred navedenom, Sud prvo podseća na rešenje [A. br. 2953/2021] Osnovnog suda, kojim je predlog podnosioca zahteva da se poništi i da se odredi privremena mera u odnosu na odluku [br. 5354/2021] Odseka za žalbe PUK-a od 23. novembra 2021. godine, odbačen kao nedozvoljen, sa obrazloženjem da je isti podnet van zakonom utvrđenih rokova.
60. Nadalje, Sud takođe podseća da su Apelacioni sud i Vrhovni sud u potpunosti podržali gore navedeno rešenje Osnovnog suda. Konkretno, Vrhovni sud je svojom presudom utvrdio sledeće: *“Tako je [podnosilac] obavešten o ponovnoj proceni, odnosno da je tuženi na osnovu nalaza izdao Izveštaj o kontroli i utvrdio utaju poreza od strane poreskog obveznika – tužioca, isti nije podneo žalbu u roku od 30 dana, kako je utvrđeno članom 77, stav Zakona o poreskoj administraciji i postupcima i članom 127. stav 3. Zakona br. 05/031 o opštoj administrativnoj proceduri, kojim je predviđeno da ako je administrativni akt donet bez informacije ili sa nedovoljnim informacijama u vezi sa pravnim administrativnim sredstvima (pravne savete), predviđeni rok iz stava 1. ovog člana je tri (3) meseca. Tužilac, iako ga je tuženi obavestio o dugu, nije podneo žalbu u zakonskim rokovima predviđenim gore navedenim zakonima”*.



61. Sa svega navedenog i u vezi sa onim što je prethodno rečeno, Sud primećuje da ni Vrhovni sud ni nižestepeni sudovi nisu imali mogućnost da ispitaju navod podnosioca zahteva protiv Obaveštenja PUK-a od 22. februara 2019. godine, kojim je podnosilac zahteva obavešten o nalazima iz Izveštaja o kontroli Odeljenja za poreske istrage i obaveštajne poslove PUK-a u vezi sa utajom poreza.
62. U okolnostima konkretnog slučaja, Sud ocenjuje da je podnosilac zahteva, iako je ovo izneo kao navod, propustio svoje procesne mogućnosti da kroz sprovedeni sudski postupak dokaže svoje navode, iako je formalno sledio sudske postupke tražeći da se poništi i suspenduje odluka Odseka za žalbe PUK-a od 23. novembra 2021. godine.
63. Shodno tome, na osnovu napred navedenog, a uzimajući u obzir i navode koje je izneo podnosilac zahteva i činjenice koje je on predočio, Sud, oslanjajući se i na standarde ustanovljene sudskom praksom ESLJP-a, potvrđene i kroz sudsku praksu samog Suda, a koji se odnose na obavezu iscrpljivanja pravnih sredstava, utvrđuje da zahtevom podnosioca zahteva nisu iscrpljena sva pravna sredstva u vezi sa navodnim povredama, zbog njegovih procesnih propusta pred sudskim instancama, odnosno zbog toga što je on podneo svoju tužbu redovnim sudovima van zakonom utvrđenih rokova.
64. Konačno, Sud utvrđuje da podnosilac zahteva nije iscrpeo pravna sredstva na način kako je utvrđeno stavom 7. člana 113. Ustava, stavom 2. člana 47. Zakona i tačkom (b) stava (1) pravila 34. Poslovnika i da se njegov zahtev mora proglasiti neprihvatljivim.

#### IZ TIH RAZLOGA

Ustavni sud, u skladu sa članovima 113.1 i 113.7 i 21.4 Ustava, članom 47. Zakona i pravilima 34 (2) i 48 (1) (b) Poslovnika, dana 29. avgusta 2023. godine, jednoglasno

#### ODLUČUJE

- I. DA PROGLASI zahtev neprihvatljivim;
- II. DA DOSTAVI ovo rešenje stranama;
- III. DA OBJAVI ovo rešenje u Službenom listu, u skladu sa članom 20.4 Zakona;
- IV. DA UTVRDI da ova odluka stupa na snagu na dan objavljivanja na Službenom listu Republike Kosovo, shodno stavu 5 člana 20. Zakona.

**Sudija izvestilac**



Nexhmi Rexhepi



**Predsednica Ustavnog suda**



Gresa Caka-Nimani