

ODREĐENJE INSTITUTA POREZNE TAJNE U NJEMAČKOM PRAVU

*Prof. dr. sc. Nikola Mijatović **

UDK: 336.225:347.755(430)

Pregledni znanstveni rad

Primljeno: rujan 2012.

U radu se razmatra institut porezne tajne propisane njemačkim pravom. Riječ je o institutu uređenom u postupovnim propisima koji se tiču javnih davanja. U uvodnom dijelu rada objašnjava se pojam porezne tajne, a zatim se upućuje na osobe koje su dužne čuvati poreznu tajnu i slučajeve kršenja porezne tajne. Izdvojeno se promatraju situacije u kojima zakon dopušta objavu porezne tajne te se završno ističu sankcije za neovlašteno i protuzakonito kršenje tajne.

Ključne riječi: porezna tajna, ovlaštene osobe, kršenje porezne tajne, zakonita objava, sankcije

1) UVOD

Tijekom postupka oporezivanja u Njemačkoj porezni obveznik dužan je nadležnoj financijskoj vlasti u cijelosti i istinito priopćiti svoje ukupne gospodarske, osobne i socijalne odnose relevantne sa stajališta utvrđivanja porezne obveze.¹ Takva obveza vrijedi čak i u slučaju kada je porezni obveznik neku imovinu ili dohodak ostvario postupajući protivno zakonu i drugim pravnim propisima. Naime, prema § 40 Zakona o javnim davanjima (Abgabenordnung,

* Dr. sc. Nikola Mijatović, profesor Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg maršala Tita 14, Zagreb

¹ Govori se o tzv. načelu (potpune) transparentnosti (Prinzip des gläsernen Taschen) jer porezni obveznik financijskoj vlasti daje uvid u osobne okolnosti. Porezni obveznik dužan je financijskoj vlasti, na primjer, dati podatke o visini svoje dobiti (dohotka), popis stranaka, obiteljsko stanje, podatke o izvanbračnoj djeci, možebitno čak i podatke o svojem zdravstvenom stanju i sl.

AO), prilikom oporezivanja nebitna je činjenica jesu li neki postupak ili neko drugo poreznorelevantno stanje u cijelosti ili djelomično protivni zakonskim propisima ili dobrim običajima.² Obveza poreznog obveznika na priopćavanje poreznorelevantnih činjenica ima i svoje granice. Omeđene su podjednako zahtjevima nužnosti, razmjernosti, izvršivosti i mogućnosti sudjelovanja.³ Nasuprot takvoj relativno opširnoj obvezi poreznog obveznika za priopćavanjem podataka nužnih radi utvrđenja porezne obveze stoji obveza porezne vlasti za očuvanjem porezne tajne.⁴ Financijska vlast, naime, može od poreznog obveznika tražiti i očekivati iznošenje osobnih okolnosti samo u slučaju jamstva i očuvanja tajnim priopćenih joj okolnosti.^{5,6}

2) POJAM POREZNE TAJNE

Institut porezne tajne jamči poreznom obvezniku da u javnost neće izići činjenice koje je tijekom poreznog postupka morao priopćiti financijskoj vlasti.^{7,8}

² Porezni obveznik dužan je prijaviti sve dohotke, odnosno promete ostvarene nezakonitim ili drugim protupravnim postupanjem ako takvo postupanje ima porezne posljedice (npr. dobit ostvarena neprijavljenom poduzetničkom djelatnošću).

³ O granicama obveze sudjelovanja poreznog obveznika u poreznom postupku vidi: Heinrich, Johannes, *Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren*, u: Holoubek, Michael; Lang, Michael (Hrsg.), *Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens*, Linde Verlag, Wien, 2006., str. 152.

⁴ Govori se kako je institut porezne tajne u korelaciji s obvezom sudjelovanja poreznog obveznika u poreznom postupku. Kao sudionik postupka porezni obveznik dužan je financijskoj vlasti priopćiti sve informacije koje su potrebne radi utvrđenja stvarnog stanja relevantnog za potrebe oporezivanja. S takvom načelno bezuvjetnom obvezom poreznog obveznika korespondira također načelno bezuvjetna obveza ovlaštenog službenika na čuvanje podataka koje je doznao tijekom poreznog postupka. Vidi: Jakob, Wolfgang, *Abgabenordnung*, Verlag C. H. Beck, München, 2001., str. 23.

⁵ Porezna tajna služi interesu očuvanja tajnosti i zaštite pojedinog poreznog obveznika. Pruža široku zaštitu privatnih interesa. Zaštita porezne tajne, kao takva, nije osnovno ustavno pravo, ali zapovijed tajnosti određenih poreznih podataka i prilika, čije dalje prosljeđivanje može imati utjecaja na poreznog obveznika ili nekog drugog, proizlazi iz čitavog niza osnovnih ustavnih prava (npr. zaštita privatnosti). Opširnije u: Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger, *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Franz Vahlen, München, 2005., str. 263 i 264.

⁶ O sustavnoj podjeli zaštitne tajne vidi: Unger, Peter, *Der Geheimnisschutz im Abgabenverfahrensrecht, Eine systematische Analyse*, LexisNexis ARD Orac, Wien, 2007., str. 1 – 5.

⁷ Načelno su svi javni službenici i namještenici dužni čuvati službenu tajnu.

⁸ Bitna sustavna načela porezne jednakosti i zakonitosti oporezivanja tijekom vremena dopunjena su načelima porezne pravednosti sa stajališta socijalne države i prohibitivnim načelima izraženima kroz ograničenje poreznog zahvaćanja. Ograničenje poreznog zahvaćanja proizlazi iz: a) ustavnopravne zaštite ljudskih prava i zaštite

Svrha je porezne tajne da se “posebnom zaštitom povjerenja u obvezu čuvanja službene tajne unaprjeđuje spremnost priopćavanja poreznorelevantnog stvarnog stanja i na taj način olakša porezni postupak, porezni izvori u cijelosti obuhvate i osigura zakonsko i ravnomjerno oporezivanje.”⁹ Spremnost poreznog obveznika na izvršavanje obveze priopćavanja bila bi znatno ograničena kada bi morao strahovati da će se podatci sadržani u njegovog prijavi upotrijebiti izvan postupka oporezivanja, a stečene spoznaje završiti na mjestima koja ne sudjeluju u postupku oporezivanja.¹⁰ O važnosti koju zakonodavac pridaje očuvanju instituta porezne tajne jasno govori činjenica kako njezino odavanje pod određenim uvjetima može imati (uz disciplinskopravne) i kaznenopravne sankcije.

Zaštita podataka u njemačkom pravu dignuta je na najvišu razinu – “dirigirana” je ustavnim propisima.^{11,12} Zasniva se na Ustavom zaštićenom pravu osobnosti i “informacijskog samoodređenja”.¹³ Drugim riječima, očuvanje taj-

općih prava osobnosti (iz kojih je izveden i institut porezne tajne); b) zabrane prekomjernosti; c) zabrane diskriminiranja braka i obitelji. Vidi: Tipke, Klaus; Lang, Joachim, *Steuerrecht*, Verlag Otto Schmidt, Köln, 2008., str. 82.

⁹ Citat je sadržan u odluci Saveznog ustavnog suda (Bundesverfassungsgericht, BverfG od 17. 7. 1984., BvE 11, 15/83, BverfGE 67, 100). Prema: Andrascek-Peter, Ramona; Braun, Wernher; Friemel, Rainer; Schiml, R. Kurt, *Lehrbuch Abgabenordnung*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne – Berlin, 2007., str. 58.

¹⁰ Povijesni pomak od formalne prema materijalnoj pravnoj državi vidljiv je i u poreznom pravu. Dok se za vrijeme Weimarske republike poreznopravna znanost uglavnom bavila formalnim pitanjima pravne države (npr. zakonitost oporezivanja, učenje o poreznom činjeničnom stanju, porezna tajna u postupku, pitanje pravne zaštite i sl.), tek se nakon Drugog svjetskog rata, pod utjecajem ustavnih odredbi, okreće materijalnim pitanjima pravne države (npr. porezna pravednost i opravdanje ubiranja poreza, ravnomjerno oporezivanje prema gospodarskoj snazi). Opširnije: Tipke; Lang, *op. cit.* u bilj. 8, str. 78 i 79.

¹¹ O ustavnom određenju porezne tajne vidi: Jakob, *op. cit.* u bilj. 4, str. 24.; Unger, *op. cit.* u bilj. 6, str. 177.

¹² Porezna tajna je konkretizacija ustavnog prava na informacijsko samoodređenje, koje proizlazi iz općeg prava na zaštitu osobnosti. S tim u svezi Savezni ustavni sud (Bundesverfassungsgericht, BVerfG) načelno je utvrdio kako prikupljanje podataka smije uslijediti samo iz zakonom dopuštenih razloga te da zakonska osnova ubiranja mora utvrditi vrstu i opseg prikupljanja podataka, način njihove upotrebe i dopuštenost njihova daljeg prosljeđivanja (BverfG od 15. 12. 1983., 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BverfG od 65, 1, 46). Prema: Kühn, Rolf; Wedelstädt, Alexander v. (Hrsg.), *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (Kommentar)*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004., str. 57.

¹³ Pravo na informacijsko samoodređenje jamči zaštitu protiv neograničenog prikupljanja, pohranjivanja, upotrebe ili daljeg prosljeđivanja individualiziranih podataka ili podataka koji lako mogu biti individualizirani. Opširnije: Arndt; Jenzen, *op. cit.* u bilj. 5, str. 264.

nim poreznih podataka i činjenica načelno se jamči osnovnim ljudskim pravima sadržanim u ustavnim propisima. Zbog toga odredbe o poreznoj tajni sadržane u § 30 AO-a imaju ustavnopravno obvezujući karakter.¹⁴ Ipak, međunarodna pravna usporedba jasno pokazuje da porezna tajna nije zapovijed pravne države. Naime, postoje pravne države koje dopuštaju i poreznu javnost (porezni publicitet, “transparentni porezni građani”), tj. objavljivanje poreznih podataka na javnim poreznim listama.¹⁵

3) OSOBE KOJE SU DUŽNE ČUVATI POREZNU TAJNU

Poreznu tajnu dužni su čuvati državni službenici (§ 30 st. 1. AO-a). Državnim službenicima za porezne potrebe smatraju se osobe koje su prema njemačkom pravu (§ 7 AO-a):¹⁶ a) službenici ili suci (§ 11 st. 1. br. 3. Kaznenog zakona (Strafgesetzbuch, StGB)) koji se nalaze u nekom javno-pravnom radnom odnosu¹⁷ ili b) osobe koje nisu službenici ni suci, ali su namješteni pri nekoj državnoj vlasti ili nekom drugom mjestu ili po njihovu nalogu izvršavaju zadaće javne uprave.¹⁸ Obveza čuvanja porezne tajne nije vremenski ograničena.¹⁹

S državnim službenicima izjednačeni su:

- a) određeni ovlaštenici unutar javne službe (§ 30 st. 3. br. 1. AO-a u svezi s § 11 st. 1. br. 4. StGB-a)²⁰

¹⁴ Odredbe o poreznoj tajni dio su materijalnog ustavnoporeznog prava. Opširnije: Bayer, Hermann-Wilfried, *Steuerlehre (Steuerverfassung-Steueresetz-Steuergericht)*, Walter de Gruyter, Berlin – New York, 1998., str. 36.

¹⁵ S načelom porezne javnosti podudara se stav o potrebi solidarnosti poreznih plataca. Uz to, učinak porezne javnosti znatno se razlikuje od države do države. Također nije dokazano vodi li porezna javnost učinkovitijem doprinosu pravednoj raspodjeli poreznog tereta od porezne tajne. Prema: Tipke; Lang, *op. cit.* u bilj. 8, str. 124.

¹⁶ Zakon u određenim slučajevima (npr. srodstvo sa strankom) državne službenike isključuje od postupanja u poreznim stvarima (vidi § 82 AO-a). Također državni službenici mogu otkloniti postupanje u određenim poreznim slučajevima (vidi § 83 AO-a).

¹⁷ Nebitna je vrsta i sadržaj djelatnosti koju obavljaju. Ovoj skupini pripadaju i počasnici suci financijskih sudova.

¹⁸ Nebitna je vrsta i sadržaj djelatnosti koju obavljaju. Ovoj skupini pripadaju zastupnici u predstavničkim tijelima, članovi vlada koji nisu u javnonamješteničkom odnosu, javni bilježnici i ostale osobe koje izvršavaju vrhovne zadaće. Od namještenika pri državnoj vlasti treba spomenuti vještake, vanjske revizore i sl.

¹⁹ Pritom je nebitna činjenica nalazi li se državni službenik kojeg veže obveza čuvanja tajne (kao i s njim izjednačene osobe) u radnom odnosu ili je izvan radnog odnosa. Obveza čuvanja porezne tajne ne prestaje promjenom radnog mjesta ili umirovljenjem, već istom smrću nositelja (obveznika) tajne.

²⁰ Riječ je o osobama koje nisu službenici, ali su kao pomoćno osoblje zaposleni unutar javne službe i zakon ih obvezuje na savjesno izvršavanje svojih obveza i čuva-

- b) osobe navedene u § 193 st. 2. Zakona o sudskom postupku (Gerichtsverfassungsgesetz, GVG) (§ 30 st. 3. br. 1a AO-a)²¹
- c) stručnjaci s ovlaštenjem nadležnih tijela (§ 30 st. 3. br. 2. AO-a)²²
- d) crkveni službenici i službenici ostalih vjerskih zajednica koje imaju ovlasti javnopravnog tijela (§ 30 st. 3. br. 3. AO-a).²³

Obveza čuvanja porezne tajne prema § 30 AO-a ne odnosi se na poreznog obveznika niti na pripadnike poreznosavjetničke struke. Ipak, porezne savjetnike tereti obveza strukovne šutnje prema § 57 Zakona o poreznom savjetništvu (Steuerberatungsgesetz, StBerG).²⁴

4) OSNOVNA OBILJEŽJA KRŠENJA POREZNE TAJNE

Predmet porezne tajne jest zaštita tuđih okolnosti i zaštita tuđe poslovne tajne. Zaštita porezne tajne ne ide samo u korist poreznog obveznika, nego i u korist svake druge osobe ako su spoznaje koje se tiču njihovih interesa povezane s odredbama § 30 st. 2. AO-a²⁵ o slučajevima kršenja porezne tajne. Zaštita

nje službene tajne, a napose porezne tajne (npr. zapisničar, kućni majstor, vozač, spremačica, zapisničar). Pritom je od važnosti i Zakon o formalnim obvezama osoba koje nisu službenici (Gesetz über die förmliche Verpflichtung nichtbeamteteter Personen). Do rastuće primjene § 30 st. 3. br. 1. AO-a dolazi u slučaju zaposlenika privatnih društava na koje je financijska vlast prenijela određene pomoćne djelatnosti (outsourcing), poput npr. slanja poreznih prijava i poreznih odluka, održavanje informatičkih uređaja i sl. Prema: Helmschrott, Helm; Schaeberle, Jürgen, *Abgabenerdnung*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2003., str. 265.

²¹ Riječ je o inozemnim sucima po službenoj dužnosti, državnim odvjetnicima i sucima koji su dodijeljeni njemačkim sudovima radi studijskog boravka. Opširnije: Ax, Rolf; Große, Thomas; Melchior, Jürgen, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2003., str. 99.

²² To mogu biti vještaci koji imaju odobrenje za rad izdano od financijske vlasti, financijskih i kaznenih sudova, kao i državnog odvjetništva, osobe koje izrađuju statistiku javnih podataka, članovi tijela koje se bavi procjenama pri Ministarstvu financija i sl.

²³ Praktično razgraničenje osoba koje su dužne čuvati poreznu tajnu vidi: Heinke, Hans-Michael; Merkel, Helga; Merkel, Günther, *Abgabenordnung*, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2006., str. 237 i dalje.

²⁴ Opširnije o obvezi poreznih savjetnika na zaštitu strukovne tajne: Gotha, Herbert Becherer, *Zum Seminar B: Der Schutz des Berufsgeheimnisses bei Steuerberatern in Deutschland*, Internationales Steuerrecht, beck-online, 2010., str. 555 – 557.

²⁵ To mogu biti i osobe koje su (u smislu § 33 st. 2. AO-a) ispunile obveze prema financijskoj vlasti u tuđem poreznom predmetu i osobe koje nisu sudjelovale u postupcima navedenim u § 30 st. 2. AO-a.

takve vrste odnosi se samo na okolnosti, poslovne tajne i zaštićene podatke koji potječu iz službenih izvora.²⁶

Zakon jasno propisuje slučajeve koje vode kršenju porezne tajne. To su slučajevi kada državni (porezni) službenik:

- 1) nekom drugom objavi tuđe podatke i osobne prilike koje je doznao (§ 30 st. 2. br. 1. AO-a): a) u upravnom postupku, revizijskom postupku ili drugom sudskom postupku u poreznim stvarima²⁷, b) u kaznenom postupku povodom poreznih kaznenih djela ili prekršajnom postupku povodom kršenja poreznih propisa, c) u drugim slučajevima zahvaljujući priopćenjima financijskih vlasti ili zakonski obvezujućem predočenju poreznih odluka ili potvrda o poreznorelevantnim činjenicama ili
- 2) neovlašteno objavi ili upotrijebi tuđu poslovnu tajnu za koju je doznao u nekom od prethodno navedenih postupaka (§ 30 st. 2. br. 2. AO-a) ili
- 3) neovlašteno upotrijebi podatke koji su u prethodnim postupcima pohranjeni u bazu podataka, pod uvjetom da su podatci pohranjeni za potrebe tih istih postupaka (§ 30 st. 2. br. 3. AO-a).

Nakon što se pojavi sumnja o ostvarenju činjeničnog stanja koje upućuje na kršenje porezne tajne, potrebno je utvrditi je li do objave činjenica i njihove upotrebe došlo protivno propisima koji su na snazi.²⁸

4.1) Službeni izvor spoznaja

U § 30 st. 2. br. 1. slovo a – c AO-a nabrojani su različiti postupci u okviru kojih nositelj (obveznik) porezne tajne stječe spoznaje o osobnim prilikama, odnosno poslovnoj tajni (ako je riječ o okolnostima za koje se smatra da im je potrebna zaštita tajnosti). Zajedničko obilježje svih postupaka spomenutih u §

²⁶ Porezna tajna nije ograničena samo na gospodarske ili poreznorelevantne činjenice, već i na sve životne okolnosti poreznog obveznika ili nekog drugog.

²⁷ U porezne akte koji se na traženje moraju predočiti financijskoj vlasti pripadaju i radni akti revizora. Ako se u poreznim aktima nalaze povjerljiva priopćenja davatelja uputa, financijska vlast načelno je ovlaštena dijelove tih akata izdvojiti i ne priložiti ih. Ako je sudac izvjestitelj financijskog suda nehotice stekao spoznaje o takvim povjerljivim priopćenjima, stečene spoznaje ne smije upotrijebiti niti one smiju utjecati prilikom donošenja presude (Odluka Saveznog financijskog suda (BFH) od 25. 7. 1994., X B 333/1993, BStBl. II, str. 802). Prema: *AO-Handbuch 2006 (Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung) (Handbuch des steuerlichen Verwaltungs- und Verfahrensrechts)*, Verlag des wissenschaftlichen Institut der Steuerberater GmbH Berlin, Verlag C. H. Beck, München, 2006., str. 149.

²⁸ U slučaju sumnje na kršenje porezne tajne kasnije se najčešće i dokaže da je porezna tajna zaista prekršena.

30 st. 2. br. 1. slova a – c AO-a jest činjenica da službenik do tih spoznaja dolazi prilikom obavljanja službenih djelatnosti. Drugim riječima, poreznoj tajni podliježu samo one spoznaje koje je ovlaštenu službenik doznao prilikom obavljanja svoje djelatnosti te u upravnom, kaznenom ili prekršajnom postupku (§ 30 st. 2. br. 1. slova a – c AO-a). Pritom ne treba previše usko tumačiti spomenutu odredbu. Dovoljno je da je nositelj (obveznik) porezne tajne do spoznaje došao u okolnostima koje su povezane s nekim od navedenih postupaka.²⁹

Sve informacije koje je ovlaštenu službenik doznao izvan upravnog postupka, kaznenog postupka ili prekršajnog postupka u poreznim stvarima, odnosno izvan upravnih priopćenja ili u svojem privatnom krugu poznanika i srodnika, ne smatra se poreznom tajnom u smislu § 30 AO-a.³⁰ Ipak, ako je riječ o informacijama koje je ovlaštenu službenik privatno doznao (a mogle bi imati karakter porezne tajne), dužan je suzdržati se od njihova daljeg prosljeđivanja radi izbjegavanja svake mogućnosti kršenja porezne tajne u smislu § 30 AO-a.³¹ Ovlaštenu službenici, kao i s njima izjednačene osobe, dužni su čuvati poreznu tajnu i izvan radnog vremena. To vrijedi i za službenike u mirovini te za službenike koji su napustili financijsku vlast, a u slučaju otkrivanja porezne tajne može ih se pozvati na odgovornost.³²

U dijelu rada o osobama koje su dužne čuvati službenu tajnu, kao nositelji (obveznici) porezne tajne spomenuti su i službenici i namještenici izvan financijske vlasti. Takvo određenje nositelja tajne propisano je i § 30 st. 2. br. 1. slovo c AO-a. Obveznik čuvanja porezne tajne ne smije javno obznaniti ni one činjenice koje nisu usko povezane s poreznim predmetom, ali ih je prilikom obavljanja službene djelatnosti doznao od financijske vlasti. Govori se o tzv. *produženoj zaštiti porezne tajne*.

4.2) Tuđe osobne prilike

Pojam “osobne prilike” vrlo je široko zamišljen. Pod tim pojmom ne smatraju se samo poreznorelevantne činjenice i okolnosti³³, nego i sve ostale osob-

²⁹ To vrijedi i za slučaj kada je do spoznaje došlo slučajno prilikom obavljanja službenih postupaka; bitno je da je službeno postupanje polazna pozicija za stjecanje spoznaje.

³⁰ Poreznom tajnom ne smatraju se npr. spoznaje do kojih je ovlaštenu službenik došao u privatnom krugu poznanika i srodnika ili od kolega (izvan službenog postupka) na službenom putovanju, u pauzi za ručak ili u privatnim razgovorima.

³¹ Prema: Andrascek-Peter; Braun; Friemel; Schiml, *op. cit.* u bilj. 9, str. 59.

³² Prema: *ibid.*

³³ Primjerice, ostvareni promet, visina dobiti, podatci o imovini i vlasništvu predmeta, iznos duga.

ne, gospodarske, javne i privatne činjenice i okolnosti koje je financijska vlast doznala o poreznom obvezniku (fizičkoj ili pravnoj osobi).³⁴ “Osobne prilike” moraju se odnositi na konkretnu osobu. Ako je prilikom objave nečijih osobnih prilika zajamčena anonimnost osobe, ne može se govoriti o kršenju porezne tajne.³⁵

Za službenika vrijedi obveza šutnje i u slučaju kada neka vanjska osoba može na drugi način doznati tuđe osobne prilike. Takva zaštita vrijedi ne samo za osobne prilike poreznog obveznika, već i za osobne prilike neke druge osobe koja je dužna iskazivati (§ 93 AO-a)³⁶, odnosno osobe koja je nadležnoj financijskoj vlasti (po sili zakona ili samoinicijativno) priopćila povjerljive podatke o poreznom obvezniku i sl.^{37,38} Ako se nekoj osobi omogući uvid u vlastite prilike (vlastiti spis), porezna tajna nije prekršena.³⁹ Do poteškoća može doći u slučaju kada npr. u poreznom postupku sudjeluje više osoba. U tom slučaju problemu objave potrebno je pristupiti sa stajališta zaštite interesa svih sudionika.⁴⁰

³⁴ Primjerice, osobni odnosi, obiteljsko stanje, starost, bračna i izvanbračna djeca, vjersko i političko opredjeljenje, bolest.

³⁵ Prema: Ax; Große; Melchior, *op. cit.* u bilj. 21, str. 99.

³⁶ Zaštitu porezne tajne ne uživaju samo podatci (okolnosti) koji se tiču fizičkih osoba, već i podatci (okolnosti) koji se tiču društava kapitala, društava osoba, udruženja osoba koja nemaju pravni karakter i imovinskih masa. Poblježe nabrojavanje osoba čije okolnosti podliježu poreznoj tajni i njihovo praktično određenje vidi u: Pahlke, Armin; Koenig, Ulrich, *Abgabenordnung (Kommentar)*, Verlag C. H. Beck, München, 2004., str. 254 – 256.

³⁷ Financijska vlast često od privatnih osoba stječe spoznaje o poreznorelevantnim okolnostima neke osobe. Kako raste opasnost razotkrivanja imena informanta i sadržaja njegova priopćenja, tako paralelno pada njegova spremnost za priopćavanje informacija financijskoj vlasti. U tom slučaju ne može se ni jamčiti načelo ravnomjernosti oporezivanja (o tome govori i odluka Saveznog financijskog suda (Bundesfinanzhof, BFH) od 8. 2. 1994., VII R 88/92, BSfBl. II 1994, str. 552). Vidi: Andrascek-Peter; Braun; Friemel; Schiml, *op. cit.* u bilj. 9, str. 59.

³⁸ Nevažan je motiv koji je pojedinca potaknuo na dobrovoljno iskazivanje financijskoj vlasti podataka o tuđim okolnostima jer pobuda nije relevantna prilikom upotrebe porezno korisnih priopćenja.

³⁹ Prema: Friemel, Rainer; Schiml, Kurt, *Lehrbuch der Abgabenordnung (Mit Finanzgerichtsordnung)*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne – Berlin, 2001., str. 53.

⁴⁰ Ako netko vremenski kontinuirano skuplja podatke o nekom poreznom obvezniku, pohranjuje ih i prema potrebi ih upotrebljava, omogućena mu je određena spoznaja koja na odgovarajući način može biti zloupotrijebljena i predstavljati moć nad tim poreznim obveznikom.

4.3) Poslovna tajna

O postojanju poslovne tajne govori se u slučaju kada su neke poslovne okolnosti poznate samo malom broju osoba, a prema okolnostima slučaja evidentno je da je poduzetnik imao opravdane razloge spomenute poslovne okolnosti držati tajnima.^{41,42} Kršenjem poslovne tajne smatra se objavljivanje ili upotreba patenata, pronalazaka, recepata, metoda proizvodnje, svojstava robe, izvora nabave, popisa mušterija, namjeravanih investicija, *know-how*, marketinške strategije i sl. Smatra se da su povrijeđene odredbe § 30 AO-a o poreznoj tajni čak i u slučaju kada je prilikom objave poslovne tajne zaštićen identitet poreznog obveznika.

4.4) Upotreba podataka iz baze podataka

Elektroničko pohranjivanje podataka sa sobom nosi opasnost – automatizirani pristup tim podatcima može prekršiti interese tajnosti određenih osoba. Stoga je neovlaštena upotreba zaštićenih podataka iz baze podataka zabranjena; nepridržavanje te zabrane kršenje je porezne tajne (§ 30 st. 2. br. 3. AO-a).⁴³ Takvom zabranom štite se ukupni osobni odnosi i poslovne tajne ako se do njih došlo i pohranjene su u okviru upravnog ili sudskog postupka, odnosno kaznenog ili prekršajnog postupka povodom nekog poreznog predmeta. Dalje prosljeđivanje (objava) ili upotreba podatka prethodno izvučenih iz baze podataka više ne pripada u činjenično stanje opisano § 30 st. 2. br. 3. AO-a.⁴⁴

4.5) Objava podataka

Do kršenja porezne tajne dolazi u slučaju neovlaštenog objavljivanja porezne tajne, odnosno u slučaju neovlaštenog izvlačenja (upotrebe) zaštićenih podataka. O objavi zaštićenih podataka može se govoriti samo u slučaju kada

⁴¹ Prema: Helmschrott; Schaeberle, *op. cit.* u bilj. 20, str. 266.

⁴² O različitim modalitetima stjecanja spoznaja koje su zaštićena poslovna tajna: Pahlke; Koenig, *op. cit.* u bilj. 36, str. 257 i dalje.

⁴³ Zabrana neovlaštene upotrebe podataka iz baze podataka ne odnosi se samo na podatke pohranjene u središnjem mjestu za cijelu državu, već i na pohranjene podatke po pojedinim nižim centrima (zemljama), koji su možebitno nadležni za više teritorijalnih jedinica.

⁴⁴ Naime, prema § 30 st. 2. br. 3. AO-a kažnjiva je samo neovlaštena upotreba pohranjenih podataka iz baze podataka; pritom je nevažno je li zatim došlo do objave ili daljeg prosljeđivanja tako izvučenih podataka.

zaštićeni podatci prethodno nisu bili objavljeni.⁴⁵ U protivnom, ako su podatci koji podliježu poreznoj tajni prethodno bili poznati, ne može se više govoriti o poreznoj tajni u smislu § 30 AO-a. Sve ono što je predmet javnog sudskog postupanja, smatra se podatkom koji je javno poznat, tj. ne može se više objaviti u smislu § 30 AO-a.⁴⁶

Objavljivanjem se smatra svako postupanje (činjenje, trpljenje ili nepoduzimanje) koje za posljedicu ima objavu ili je omogućilo objavu zaštićenih informacija. Objava podrazumijeva da su nekom drugom učinjene dostupnim ili prosljeđene zaštićene informacije koje prethodno nije (točno) znao. Objavom se smatra i slučaj kada su samo potvrđene nečije prethodne sumnje.

Do objave činjenjem može doći na više načina; ne samo daljim prosljeđivanjem porezne tajne pismenim putem, usmenom riječju ili elektroničkim priopćavanjem, već i sugestivnim (čitljivim) ponašanjem (npr. kimanjem glavom, smijehom, treptajem oka), odnosno očitim ostavljanjem pismenih akata koji sadržavaju poreznu tajnu. Općepoznate činjenice ne mogu se objaviti.⁴⁷ Stoga se ni priopćavanje vlastitih okolnosti nekog poreznog obveznika tom istom poreznom obvezniku ne može smatrati kršenjem porezne tajne.⁴⁸ Da bi došlo do objave porezne tajne, nije nužna volja ovlaštenog službenika (nositelja tajne);⁴⁹ do objave može doći i nesvjesno.⁵⁰

Treba napomenuti kako nije zabranjeno samo objavljivanje porezne tajne, već je zabranjena i upotreba tih spoznaja, tj. upotreba javno obznanjenih okolnosti i tajne za vlastite ili tuđe poslovne, odnosno poduzetničke svrhe. Podrazumijeva se postojanje svijesti iz koje upotreba tajnih podataka može voditi ostvarenju vlastitih ili tuđih probitaka. Dok je upotreba službene tajne

⁴⁵ O tome postoji i odgovarajuća presuda Saveznog financijskog suda (BFH IV R 107/02, BStBl. II 1993, str. 666). Prema: Pahlke; Koenig, *op. cit.* u bilj. 36, str. 259.

⁴⁶ Pritom je nevažna činjenica je li u prostoriji u kojoj se vodio sudski postupak bila prisutna javnost. Održavanjem usmene rasprave fingira se postojanje javnosti. Ako porezni obveznik želi spriječiti da njegove okolnosti o kojima se raspravlja u postupku postanu javne, mora zatražiti isključenje javnosti. Vidi: Pahlke; Koenig, *op. cit.* u bilj. 36, str. 259.

⁴⁷ Primjerice, podatci koji se mogu pronaći u leksikonima odnosno enciklopedijama ni na koji način ne mogu biti zaštićeni podatci jer su javno dostupni svima. Vidi: Eisele, Dirk; Seßinghaus, Carsten; Walkenhorst, Ralf, *Steuerkompendium, Band 2: Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Köln, 2007., str. 63.

⁴⁸ Prema: Helmschrott; Schaeberle, *op. cit.* u bilj. 20, str. 267.

⁴⁹ Prema: Pahlke; Koenig, *op. cit.* u bilj. 36, str. 259.

⁵⁰ Opširnije: Arndt; Jenzen, *op. cit.* u bilj. 5, str. 265.

u službene svrhe od samog početka ovlaštena i u skladu s propisima, dotle je njezina upotreba u svrhe različite od službenih svrha neovlaštena i protivna propisima. Pritom nije nužno da upotrijebljene činjenice budu javno obznajene nekom drugom.

5) OVLAŠTENO OBJAVLJIVANJE PODATAKA

Prethodno je navedeno kako do kršenja porezne tajne dolazi u slučaju svake neovlaštene upotrebe osobnih prilika poreznog obveznika i drugih osoba te u svakom drugom slučaju neovlaštene upotrebe tuđe poslovne tajne. Ipak, u određenim slučajevima može se govoriti o postojanju tzv. *pravne osnove opravdanja* za postupanje koje je dovelo do kršenja porezne tajne. Drugim riječima, iako je nositelj (obveznik) porezne tajne prekršio tajnu, počinjeno djelo nije protupravno, tj. porezna tajna nije neovlašteno prekršena. Prilikom procjene smiju li se objaviti podatci zaštićeni poreznom tajnom potrebno je uvažiti načelo razmjernosti.⁵¹

Pravna ovlaštenja za dopušteno kršenje porezne tajne izrijeckom su nabrojana u odredbama § 30 st. 4. – 6., § 31, § 31a i § 31b AO-a: dopuštena je objava spoznaja do kojih je službenik došao prilikom obavljanja svoje djelatnosti, ali ne i upotreba tako stečenih spoznaja.⁵² Nadležne vlasti u slučaju izvršavanja zakonskih okolnosti imaju pravo, ali ne i obvezu objave porezne tajne. Pravna osnova njezina kršenja tiče se samo javne objave i izvlačenja spoznaja iz baze podataka (ali, spomenuto je, ne i upotrebe podataka koji pripadaju u domenu porezne tajne). Kršenje porezne tajne (zahvaljujući ovlastima financijske vlasti na objavljivanje zaštićenih podataka u zakonom utvrđenim slučajevima) istodobno smanjuje spremnost poreznog obveznika na suradnju prilikom provođenja postupka oporezivanja. Pritom dolazi do suprotstavljanja fiskalne zadaće financijske vlasti i njezine obveze poštovanja pravne države. Konflikt se dodatno zaoštrava u slučajevima kada je financijska vlast zakonski dužna objaviti zaštićene porezne podatke nekog poreznog obveznika.⁵³

⁵¹ Drugim riječima, šteta do koje će doći objavom zaštićenih podataka ne smije biti u znatnom nerazmjeru s ciljem koji se takvom objavom namjerava ostvariti.

⁵² Izuzetci navedeni u § 30 st. 4. – 6. AO-a vrijede ipak samo za objavljivanje stečenih spoznaja. Njihova upotreba nije nikad dopuštena. Pod upotrebom se smatra gospodarsko iskorištavanje stečenih spoznaja. Vidi: Arndt; Jenzen, *op. cit.* u bilj. 5, str. 264 i 265.

⁵³ Objava zaštićenih poreznih podataka nije samo dopuštena (mogućnost sadržana u § 30 st. 4. – 6. AO-a), već je to obveza nadležne financijske vlasti u slučajevima propisanim § 31, 31a, 31b AO-a.

Do zakonski dopuštene objave porezne tajne dolazi osobito u sljedećim slučajevima:

5.1) Provođenje postupka oporezivanja

Objava porezne tajne dopuštena je ako služi provođenju: a) upravnog postupka, revizijskog postupka ili drugog sudskog postupka u poreznim stvarima, b) kaznenog postupka povodom poreznih kaznenih djela ili prekršajnog postupka povodom kršenja poreznih propisa (§ 30 st. 4. br. 1. AO-a). Za opravdanost objave dovoljna je činjenica da objava može biti korisna radi pokretanja ili daljeg vođenja postupka. Dozvola objave nije ograničena samo na priopćavanje činjenica između financijskih vlasti (npr. priopćavanje između carinske uprave i porezne uprave, financijske uprave i više razine financijske uprave). Dozvola objave vrijedi i u slučajevima priopćavanja drugim nadležnim tijelima, ako neposredno služe provođenju gore navedenih postupaka.⁵⁴ Naime, smisao porezne tajne nije sprječavanje postupka utvrđivanja i razreza poreza, kao ni sprječavanje provođenja kaznenog i prekršajnog postupka u poreznim stvarima. Stoga je dopuštena objava porezne tajne u slučaju provođenja prethodno navedenih postupaka. Traži se funkcionalna povezanost između objave zaštićenih podataka i provođenja spomenutih postupaka. Bez propisa ovakve vrste svaka službena komunikacija bila bi protivna § 30 AO-a te bi financijska vlast bila ograničena u obavljanju svoje djelatnosti.

5.2) Zakonska dozvola objave

Do dopuštene objave porezne tajne može doći i na osnovi zakonskih ovlasti. Takve ovlasti mogu biti sadržane u AO-u, ali i u nekim drugim (čak i neporeznim) zakonima (§ 30 st. 4. br. 2. AO-a).⁵⁵ Samo onaj zakon koji izrijeком dopušta kršenje porezne tajne valjana je pravna osnova. Pritom mora izrijeком (jednoznačno i nedvojbeno) definirati opseg informacija koje se mogu objaviti.⁵⁶

⁵⁴ Opširnije: AO-Handbuch 2006, *op. cit.* u bilj. 27, str. 153.

⁵⁵ Popis zakona koji najčešće dopuštaju i traže objavu zaštićenih podataka vidi u: *ibid.*, str. 154 – 155.

⁵⁶ Za slučaj zakonski dopuštene objave zaštićenih podataka nije dostatno da se takva dozvola izvodi tumačenjem zakonskih propisa, već zakon mora javno i nedvojbeno utvrditi pravo i opseg objave.

5.3) Pristanak osobe koje se tiče porezna tajna

Do objave porezne tajne može doći i uz prethodni pristanak osobe koje se tiče porezna tajna (§ 30 st. 4. br. 3. AO-a). Nakon što osoba koje se tiče porezna tajna pristane na objavu, financijska vlast u pravilu nema interesa niti razloga odgovarajuće spoznaje i nadalje držati tajnima.⁵⁷ Iako je pristanak moguće usmeno dati, radi potrebe možebitnog kasnijeg dokazivanja poželjno ga je dati u pismenom obliku.⁵⁸ Ako se namjerava objaviti osobne okolnosti više osoba⁵⁹, sve osobe kojih se objava tiče moraju dati pristanak.

5.4) Objava radi provođenja neporeznih kaznenih postupaka

Objava okolnosti nužnih za provođenje poreznog kaznenog postupka ravna se prema § 30 st. 4. br. 1. AO-a. Nasuprot tome, objava okolnosti nužnih radi provođenja drugih kaznenih postupaka ravna se prema § 30 st. 4. br. 4. AO-a. Naime, moguća je situacija da istražna tijela u poreznom kaznenom postupku dođu do nekih spoznaja koje se tiču neporeznog kaznenog postupka (npr. krađa); dužna su tada uočena kaznena djela prijaviti tijelima progona.⁶⁰

⁵⁷ Naknadno dan pristanak na objavu zaštićenih podataka ne može zakonski opravdati poreznu tajnu koja je prethodno prekršena. Štoviše, u slučaju kada je porezni obveznik dao pristanak na objavu zaštićenih podataka, to ne obvezuje financijsku vlast na njihovu objavu. Stvar je njezine procjene hoće li u konkretnom slučaju i u danom trenutku pristupiti objavi. Najčešće hoće, ali prethodno dani pristanak ni na koji način ne obvezuje financijsku vlast na objavu.

⁵⁸ Prije je bilo uobičajeno da knjigovodstveni ured telefonski zatraži od financijske vlasti, a osobito od financijske blagajne, ondje pohranjene podatke o njihovim strankama i pritom se, kao njihov opunomoćenik, identificira i predstavi njihovim poreznim brojem. Budući da od 1. srpnja 2000. godine porezni obveznici moraju navesti svoj porezni broj koji se navodi u izdanim računima, samo pozivanje na porezni broj više nije bilo pouzdano (poznaje ga širi krug ljudi) te se više nije smatralo dokazom ovlaštenja u skladu s § 30 st. 4. br. 3. AO-a. Budući da se financijska vlast u interesu očuvanja porezne tajne, prije nego što objavi zaštićene podatke, mora uvjeriti u pravo pozivatelja na doznavanje informacija koje se smatraju poreznom tajnom, pozivatelj je prilikom utvrđivanja identiteta, osim poreznog broja, dužan iznijeti i ostale detalje iz poreznog postupka. Prema: Helmschrott; Schaeberle, *op. cit.* u bilj. 20, str. 270.

⁵⁹ Primjerice, namjerava se objaviti visina dobiti nekog društva osoba.

⁶⁰ Ova odredba je ujednačavanje između interesa zaštite poreznog obveznika i javnog interesa u pogledu pokretanja i provođenja kaznenog progona.

Zakon jasno govori kako do objave zaštićenih podataka može doći u slučaju provođenja kaznenog postupka zbog djela, koja nisu porezna kaznena djela, a spoznaje o tome: a) potrebne su u postupku povodom kaznenog poreznog djela ili poreznih prekršaja; to ipak ne vrijedi za činjenice koje je porezni obveznik obznanio zbog neznanja o vođenju kaznenog postupka ili prekršajnog postupka ili ih je obznanio prije vođenja kaznenog postupka ili prekršajnog postupka prilikom postupka oporezivanja, ili b) stečene su bez postojanja porezne obveze ili uz odricanje prava na uskraćivanje informacija (§ 30 st. 4. br. 4. AO-a). Prema tome, financijska vlast dužna je tijelima kaznenog progona priopćiti spoznaje do kojih je došla u nekom poreznom kaznenom postupku ili prekršajnom postupku povodom poreznog prekršaja.

Ako je nositelj porezne tajne javno obznanio činjenice relevantne sa stajališta kaznenog prava, a u trenutku objave nije znao za vođenje kaznenog ili prekršajnog postupka, smatra se da je prekršio zakonske odredbe o poreznoj tajni. Također je zabranjeno priopćavanje takvih činjenica drugim tijelima radi provođenja prekršajnog postupka.⁶¹

Ako su državnom odvjetništvu činjenice i dokazna sredstva proslijeđena protivno odredbi § 30 st. 4. br. 4a polureč. 2. AO-a, takve činjenice i dokazna sredstva ne smiju se upotrijebiti u kaznenom postupku (§ 393 st. 1. AO-a). Tijelima kaznenog progona smiju se proslijediti spoznaje do kojih se došlo u skladu s § 30 st. 2. AO-a, ako je do takvih spoznaja došlo bez porezne obveze, odnosno uz odricanje prava na uskraćivanje informacija (§ 30 st. 4. br. 4b AO-a).⁶² To će biti slučaj kada neka treća osoba (tzv. denuncijant), a da to nije bilo zatraženo od nje, financijskoj vlasti priopći činjenice relevantne s kaznenopravnog stajališta (prema § 93 AO-a). Također i slučaj kada srodnik poreznog obveznika priopći takve činjenice uz prethodno odricanje od prava na šutnju (uskraćivanje informacija) (prema § 101 AO-a).⁶³

⁶¹ Prema: Friemel; Schiml, *op. cit.* u bilj. 39, str. 55.

⁶² Ovakvim određenjem štiti se porezni obveznik koji je, u okviru obveze objave i priopćavanja, morao financijskoj vlasti priopćiti svoje podatke. Takva zaštita ne pruža se poreznom obvezniku koji nije bio dužan priopćiti svoje podatke, ali je to učinio dobrovoljno. U poreznom kaznenom postupku i u poreznom prekršajnom postupku, naime, okrivljenik ima pravo otkloniti iskazivanje (§ 136 Pravilnika o kaznenom postupku, Strafprozeßordnung, StPO). Ako je on ipak dobrovoljno iskazivao, prestaje potreba njegove zaštite. Opširnije: Arndt; Jenzen, *op. cit.* u bilj. 5, str. 266.

⁶³ Do odricanja srodnika od prava na uskraćivanje informacija (prava na šutnju) može doći u slučaju kada je srodniku prethodno bilo poznato to njegovo pravo, tj. prije odricanja morao je biti podučen o tome pravu (§ 101 i dalje AO-a).

5.5) Objava zbog namjerno pogrešno predodčenih informacija financijskoj vlasti

Ako je netko financijskoj vlasti namjerno pružio pogrešne (lažne) podatke⁶⁴, financijska vlast smije ga zbog toga prijaviti tijelima kaznenog progona (§ 164 StGB-a) (§ 30 st. 5. AO-a). Također dolazi do prosljeđivanja lažnih informacija tijelima kaznenog progona. Spomenuta zakonska odredba priječi slanje tih istih informacija nekom drugom tijelu državne vlasti ili nekoj drugoj osobi.⁶⁵ Do takve objave dolazi samo u slučaju kada financijska vlast misli da je pružanjem pogrešnih (lažnih) podataka ostvareno činjenično stanje nekog kaznenog djela; provođenje kaznenog postupka povodom počinjenja toga djela samo za sebe nije pretpostavka za dopuštenu objavu.⁶⁶

5.6) Objava zbog prisilnog javnog interesa

Do zakonite objave porezne tajne može doći u slučaju prisilnog javnog interesa. Budući da pojam javnog interesa nema konkretne konture, postoji opasnost da se taj institut, ovisno o tome što se podrazumijeva pod tim pojmom, prilično ekstenzivno tumači. Zato u praktičnoj primjeni u slučajevima postojanja procjepa između, s jedne strane, interesa očuvanja porezne tajne poreznog obveznika i, s druge strane, štetnih posljedica koje mogu zadesiti društvo zbog poštovanja porezne tajne, kršenje porezne tajne može se opravdati ako tako nalaže opće dobro. O prisilnom javnom interesu govori se kada opće okolnosti (ne pojedine činjenice!) upućuju na tešku štetu u slučaju da financijska vlast ne upotrijebi spoznaje do kojih je došla u postupku oporezivanja.⁶⁷ Takvi slučajevi rijetki su u praksi jer pravni poredak načelno u prvi plan stavlja zaštitu

⁶⁴ Do zakonite objave porezne tajne dolazi u slučaju kada su podatci namjerno lažno predodčeni, ali isključivo na način koji s obzirom na okolnosti zahtijeva sankcioniranje. Ako je do objave došlo na način koji nije kažnjiv, tada se zakonitost objave treba ravnati prema odredbama § 30 st. 4. AO-a. Vidi: Kühn; Wedelstädt, *op. cit.* u bilj. 12, str. 63.

⁶⁵ Nakon što su prije nekog vremena dvije njemačke savezne države zaštitile i nagradile denuncijante, postao je problematičan obnovljeni institut zaštite denuncijanta. Naime, ako netko namjerno priopćava pogrešne podatke, tada teret lažnog denunciranja mora ležati na denuncijantu, a ne na denunciranoj osobi. Vidi: Arndt; Jenzen, *op. cit.* u bilj. 5, str. 268.

⁶⁶ Prema: AO-Handbuch 2006, *op. cit.* u bilj. 27, str. 158.

⁶⁷ Ovako široko određenje "objave zbog prisilnog javnog interesa" ostavlja dosta širok prostor prilikom tumačenja propisa. Vidi: Jakob, *op. cit.* u bilj. 4, str. 25.

porezne tajne, a tek su u drugom planu interesi kažnjavanja malih pravnih prijestupnika.⁶⁸

Zakon primjerice navodi tri slučaja kada je objava potrebna zbog zaštite javnih interesa:^{69,70}

a) Zločin ili teško postupanje protiv vrlo vrijednih pravnih dobara

Zakon dopušta objavu porezne tajne zbog zaštite prisilnih javnih interesa u slučaju kada je počinjen ili trebao biti počinjen zločin i namjerno teško postupanje protiv tijela i života ili protiv države i njezinih institucija (§ 30 st. 4. br. 5. slovo a AO-a). Posrijedi su uglavnom sva postupanja i zločini koja se moraju prijaviti prema § 138 StGB-a: npr. ubojstvo (§ 211 i § 212 StGB-a), pljačka i iznuda (§ 249 i dalje StGB-a), krivotvorenje novca (§ 146 StGB-a), veleizdaja i izdaja domovine (§ 81 i dalje StGB-a) itd.⁷¹ Ostala teška postupanja protiv dobara zaštićenih u ovom propisu također zahtijevaju objavu. Riječ je uglavnom o takvim postupanjima koja predstavljaju teže kršenje pravnog poretka i zahtijevaju sankcioniranje oduzimanjem slobode njihovim počiniteljima.⁷²

b) Gospodarska kaznena djela

Zakon dopušta objavu porezne tajne zbog zaštite prisilnih javnih interesa u slučaju kada je počinjeno ili je trebalo biti počinjeno gospodarsko kazneno

⁶⁸ Ova iznimka najsloženija je iznimka kojom se omogućuje objava porezne tajne. Osobito je teško utvrditi kada postoji prisilan javni interes. Stoga u § 30 st. 4. br. 5. slova a – c AO-a nisu isključivo (već primjerice) pobrojani razlozi kada postoji opravdanje za kršenje porezne tajne. O potrebi određenja prisilnog javnog interesa u konkretnom slučaju govori se kao o Ahilovoj peti porezne tajne. O poteškoćama određenja prisilnog javnog interesa opširnije: Tipke; Lang, *op. cit.* u bilj. 8, str. 125.

⁶⁹ Zakonodavac uz glavnu klauzulu “prisilni javni interes” navodi i primjere u kojima se konkretizira taj pojam. Time je dano uporište daljim tumačenjima toga pojma, kada se u praksi pojavi dvojba je li riječ o prisilnom javnom interesu i opravdanoj objavi porezne tajne.

⁷⁰ Osim izrijekom navedenih primjera koji vode dopuštenoj objavi porezne tajne, do njezine objave može doći i u drugim opravdanim slučajevima, kada njihovo činjenično stanje upućuje na postojanje prisilnog javnog interesa usporedivog sa slučajevima navedenim u § 30 st. 4. AO-a. Opširnije: Pahlke; Koenig, *op. cit.* u bilj. 36, str. 272 i 273; AO-Handbuch 2006, *op. cit.* u bilj. 27, str. 155 i 156.

⁷¹ O prisilnom javnom interesu i potrebi objave porezne tajne govori se u slučajevima delikata koji se odnose na ona kaznena djela koja se prema § 138 StGB-a moraju prijaviti nadležnim tijelima već u fazi njihove pripreme i planiranja.

⁷² Prema: AO-Handbuch 2006, *op. cit.* u bilj. 27, str. 156.

djelo⁷³ koje je prema okolnostima počinjenja ili opsega štete koja je time prouzročena značajnije prekršilo gospodarski poredak ili teže narušilo povjerenje javnosti u poslovnom prometu, odnosno povjerenje u pravilnost rada državne vlasti i javnih institucija (§ 30 st. 4. br. 5. slovo b AO-a). Okolnosti slučaja i činidbe trebaju upućivati na težu povredu gospodarskog poretka, odnosno teško narušeno povjerenje javnosti u redovito funkcioniranje vlasti i javnih institucija.⁷⁴ Prilikom donošenja ocjene o postojanju teže povrede gospodarskog poretka, odnosno narušenom povjerenju javnosti ravna se brojem oštećenika i visinom prouzročene štete. Nije moguće govoriti o općoj definiciji tih pojmova; odluka o njihovu postojanju donosi se uzimanjem u obzir svih okolnosti pojedinog slučaja.

c) Potreba pravilnog utvrđenja široko rasprostranjenih lažnih činjenica u javnosti

Zakon dopušta objavu porezne tajne zbog zaštite prisilnih javnih interesa u slučaju kada je javnost potrebna radi pravilnog utvrđivanja netočnih činjenica koje su proširene u javnosti, odnosno vraćanja jače uzdrmanog povjerenja u državnu upravu.⁷⁵ Riječ je o slučajevima kada je potrebno točno utvrditi lažne činjenice koje su plasirane u javnost, a karakter tih činjenica je takav da mogu značajnije poljuljati povjerenje opće javnosti u rad državne uprave. Državna uprava samostalno odlučuje hoće li i u kojem opsegu ispravljati lažne činjenice. Pritom se mora pridržavati načela razmjernosti i ograničiti se na nužno ispravljanje. Odluku o objavi porezne tajne u opisanom slučaju donosi viša financijska vlast u suglasju s Ministarstvom financija. Prije pravilnog utvrđenja činjenica potrebno je saslušati poreznog obveznika (§ 30 st. 4. br. 5. slovo c AO-a). Budući da je dugotrajan i težak postupak dokazivanja ovog razloga, rijetki su slučajevi u praksi kada dolazi do objave zaštićenih podataka na taj način.⁷⁶

⁷³ Ne postoji zakonska definicija pojma gospodarska kaznena djela. Riječ je uglavnom o kaznenim djelima koja imaju poseban odraz na gospodarski život.

⁷⁴ O tome se može govoriti u slučajevima opsežnije korupcije, subvencijskih prijevара značajnijeg opsega, pranja novca, prijevara prilikom zamjene novca, bankrota, pogodovanja vjerovnicima, računalnih prijevara, prijevara prilikom zajmova, lihvarstva i sl.

⁷⁵ Govori se o tzv. pravu uprave na nužnu obranu (sog. Nottwehrrecht der Verwaltung).

⁷⁶ Teško je jednoznačno odgovoriti na pitanje treba li u nekom slučaju prekršiti poreznu tajnu zbog tzv. prava uprave na nužnu obranu. Stoga se u stvarnosti ti propisi rijetko primjenjuju. Prema: Ax; Große; Melchior, *op. cit.* u bilj. 21, str. 105.

5.7) Dopuštena upotreba podataka

Automatizirana upotreba podataka – koji su prikupljeni zbog provođenja upravnog postupka, revizijskog postupka ili drugog sudskog postupka u poreznim stvarima, odnosno kaznenog postupka povodom poreznih kaznenih djela ili prekršajnog postupka povodom kršenja poreznih propisa – dopuštena je jedino u slučaju kada služi provođenju tih postupaka ili kada je dopušteno dalje prosljeđivanje tako prikupljenih podataka.⁷⁷ Zbog očuvanja porezne tajne Ministarstvo financija smije donijeti poseban pravilnik (uz suglasnost Saveznog vijeća) koji sadržava propise o tehničkim i organizacijskim mjerama koje se moraju poduzeti radi neovlaštene upotrebe tih podataka.^{78,79} Osobito treba pobliže urediti odredbe o vrsti podataka koji se smiju upotrijebiti, kao i o krugu ovlaštenih službenika koji imaju pravo upotrebljavati te podatke (§ 30 st. 6. AO-a).⁸⁰

5.8) Priopćavanje porezne osnovice određenim tijelima

Financijska vlast dužna je priopćiti određene porezne podatke tijelima javnog prava ako su traženi podatci osnovice za izračun davanja koja pripadaju tim istim tijelima. Zakon o tome jasno govori: financijska vlast obvezna je tijelima javnog prava (uključujući vjerske zajednice koje su tijela javnog prava) priopćiti porezne osnovice i porezne iznose ako su spomenuti podatci nužni radi utvrđivanja javnih davanja koja pripadaju tim javnopravnim tijelima. Naime, ovlaštena tijela javnog prava ponekad ubiru vlastite doprinose, koji se najčešće ravnaju prema (od strane financijske vlasti) priopćenim im, odnosno

⁷⁷ Zaštita porezne tajne ne vrijedi u slučaju kada se iz baze podatka izvlače netočni podatci o poreznom obvezniku koje je on kao netočne namjerno plasirao financijskoj vlasti. Vidi: Birk, Dieter, *Steuerrecht*, C. F. Müller, Heidelberg, 2006., str. 147.

⁷⁸ Financijska vlast je krajem 1998. godine donijela posebne odredbe o pravu na upotrebu poreznih podataka; sadržavaju upravne propise koji Saveznom uredu za financije (Bundesamt für Finanzen) i ostalim financijskim uredima omogućuju automatsku upotrebu poreznih podataka. U tim odredbama osobito je precizno utvrđena obveza bilježenja i obrazloženja u slučajevima automatske upotrebe podataka. Prema: Arndt; Jenzen, *op. cit.* u bilj. 5, str. 268.

⁷⁹ Treba spomenuti i Zakon o pospješenju porezne čestitosti (Gesetz zur Förderung der Steuererlichkeit) iz 2003. godine koji pobliže uređuje pravila o automatskoj upotrebi pohranjenih podataka. Opširnije: Tipke; Lang, *op. cit.* u bilj. 8, str. 125.

⁸⁰ Zabranjena je upotreba informacija iz baze podataka (npr. gledanjem podataka na monitoru, ispisom podataka) za znanstvene svrhe (npr. izradu disertacije).

prethodno utvrđenim iznosima porezne osnovice i poreznih iznosa.⁸¹ Obveza priopćavanja podataka ne postoji u slučaju kada bi to dovelo do nerazmjernih troškova (§ 31 st. 1. AO-a).⁸²

5.9) Priopćavanje zbog borbe protiv ilegalnog zapošljavanja i zlorabe izvršenih usluga

Financijska vlast dužna je objaviti podatke kada to zahtijeva borba protiv ilegalnog zapošljavanja i zlorabe izvršenih javnih usluga.⁸³ Zakonodavac je takvu obvezu financijske vlasti normirao na sljedeći način. Objava zaštićenih podataka dopuštena je u slučaju kada je to nužno: 1) radi provođenja kaznenog postupka, prekršajnog postupka ili nekog drugog sudskog ili upravnog postupka radi ostvarenja sljedećeg cilja: a) borba protiv ilegalnog zapošljavanja i rada na crno, ili b) donošenja odluke o dodjeli, opozivu i poricanju dozvole donesene prema Zakonu o ustupanju zaposlenika (*Arbeitnehmerüberlassungsgesetz*), odnosno donošenja odluke o dodjeli, odobrenju, traženju povrata, nadoknadi i nekorištenju usluga na osnovi javnih sredstava; 2) radi učinjenja važećim zahtjeva za povratnim jamstvom usluge na osnovi javnih sredstava (§ 31a st. 1. AO-a).

Financijska vlast u prethodno opisanim slučajevima dužna je nadležnim tijelima priopćiti sve činjenice koje su prema odgovarajućim propisima o obrtu (*Gewerbeordnung*, *Handwerksordnung*) ili prema Socijalnom zakonu (*Sozialgesetzbuch*) nužne prilikom borbe protiv rada na crno.^{84,85} Obveza priopćavanja ne postoji ako bi njezino izvršavanje bilo povezano s nerazmjernim troškovima (§ 31a st. 2. AO-a).

⁸¹ Primjerice, crkveni porez u Njemačkoj ubire se kao određeni postotak prethodno utvrđenog poreza na dohodak.

⁸² Do obveze priopćavanja relevantnih podataka dolazi iz razloga pojednostavnjenja postupka i ostvarenja ušteda (besmisleno je da jednu te istu osnovicu više puta utvrđuju različita tijela).

⁸³ Spomenuta obveza treba pospješiti učinkovitu borbu protiv organiziranog kriminala koji se služi pranjem novca i terorizmom. Dopunjuje postojeću obvezu priopćavanja takvih spoznaja koja vrijedi za kreditne institucije i tijela koja obavljaju nadzor nad financijskim tržištem.

⁸⁴ Prema: Helmschrott; Schaeberle, *op. cit.* u bilj. 20, str. 272.

⁸⁵ Zabranjeno je da osoba koja je nositelj porezne tajne poslodavcu priopći činjenice koji upućuju na "rad na crno" njegova zaposlenika.

5.10) Priopćavanje u okviru borbe protiv pranja novca

Financijska vlast dužna je nadležnom državnom odvjetništvu priopćiti činjenice koje služe kaznenom progonu pranja novca (§ 261 StGB-a). Objava nećijih zaštićenih podataka dopuštena je ako služi provođenju kaznenog postupka zbog kaznenog djela pranja novca, borbi protiv financiranja terorizma ili provođenju prekršajnog postupka (zbog pranja novca). Financijska vlast dužna je Saveznom kriminalističkom uredu (Bundeskriminalamt) i nadležnim tijelima kaznenog progona bez oklijevanja priopćiti – usmeno, telefonski, pismeno ili elektroničkim prijenosom podataka – podatke o transakcijama (bez obzira na njihovu visinu ili poslovne odnose) ako njihove vrijednosti upućuju na postojanje kaznenog djela pranja novca ili su povezane s financiranjem terorizma (§ 31b AO-a).⁸⁶

6) POSLJEDICE KRŠENJA POREZNE TAJNE

Zabranjeno je neovlašteno kršenje porezne tajne. Takvo ponašanje sankcionira se višestrukim mjerama: disciplinskopravnim mjerama, novčanim kaznama ili kaznama lišenja slobode. O krivnji počinitelja govori se i u slučaju kada on nije imao namjeru prekršiti poreznu tajnu.⁸⁷

U § 353b StGB-a propisano je kazneno djelo *povrede službene tajne*. Zakonodavac je takvu zaštitu porezne tajne ocijenio nedovoljnom jer obveza čuvanja službene tajne ne zabranjuje npr. dalje prosljeđivanje poreznorelevantnih okolnosti sudovima. Stoga je zakonodavac u § 30 AO-a zasebno propisao obvezu zaštite porezne tajne. Odredbe o poreznoj tajni sadržane u § 30 AO-a su *lex specialis* u odnosu na obvezu očuvanja službene tajne propisane § 353b StGB-a.

⁸⁶ Odredbe § 31b AO-a izazivaju ustavnopravne probleme u slučaju izvršavanja poreznih obveza i sudjelovanja u postupku pred financijskom vlašću, kada se iznose poreznorelevantne činjenice koje upućuju na pranje novca. S tim u vezi postoji značajna odluka Saveznog financijskog suda (Bundesfinanzhof, BFH) (BFH od 4. 7. 2001., 2 StR 513/00) u kojoj je navedeno da se branitelj u kaznenom postupku, kada prima honorar za koji zna da je potječe od jednog od kaznenih djela navedenih u § 261 st. 1. reč. 2. Kaznenog zakona (StGB-a), može proglasiti odgovornim zbog pranja novca ako je u trenutku prihvata honorara imao sigurne spoznaje o njegovu podrijetlu. Štoviše, unatoč kaznenom podrijetlu honorara, odvjetnik prema § 40 AO-a mora prijaviti taj honorar i platiti porez na njega. To, nadalje, izaziva dvojbu i izravno suprotstavljanje ustavnoj odredbi o nepostojanju obveze pojedinca da samog sebe optuži pred nadležnim tijelima zbog kaznenog djela koje je počinio. Vidi: Kühn; Wedelstädt, *op. cit.* u bilj. 12, str. 70.

⁸⁷ O krivnji prekršitelja vidi: Helmschrott; Schaeberle, *op. cit.* u bilj. 20, str. 272.

Pravne posljedice kršenja porezne tajne ipak nisu uređene u AO-u, već su uređene § 355 StGB-a: Tko neovlašteno objavi okolnosti koje je doznao po službenoj dužnosti tijekom upravnog postupka ili nekog sudskog postupka u poreznim stvarima, u kaznenom postupku povodom poreznih kaznenih djela ili u prekršajnom postupku povodom poreznih prekršaja, odnosno koje je iz drugih pobuda doznao od strane nadležnih poreznih vlasti ili u slučajevima kada su mu zakonom predočene porezne odluke ili druge potvrde o poreznorelevantnim činjenicama, kaznit će se kaznom zatvora do dvije godine ili novčanom kaznom (§ 355 st. 1. br. 1. StGB-a). Sve navedeno vrijedi i za neovlašteno objavljivanje tuđe poslovne tajne, za koju se doznalo po službenoj dužnosti tijekom prethodno navedenih postupaka (§ 355 st. 1. br. 2. StGB-a). Obveza čuvanja porezne tajne ne odnosi se samo na porezne službenike, već i na druge javne službenike, službene vještake i ostale ovlaštenike Crkve i drugih vjerskih zajednica koje imaju javnopravni karakter (§ 355 st. 2. StGB-a).

Do kaznenog ili prekršajnog progona dolazi isključivo na zahtjev člnika tijela iz kojeg je zaštićena informacija procurila u javnost, odnosno na zahtjev oštećenika. Ako je do kršenja porezne tajne došlo od strane vještaka dodijeljenih nadležnom tijelu, tada zahtjev za progonom pokreće voditelj tijela pred kojim se postupak vodi (§ 355 st. 3. StGB-a).

Kršenje porezne tajne može imati i disciplinskopravne posljedice.⁸⁸ Konačno u obzir dolazi i zahtjev za naknadom štete (ako je kršenjem porezne tajne nastupila šteta). Pravnu osnovu naknade štete u tom slučaju predstavlja prije svega § 839 Građanskog zakonika⁸⁹ (Bürgerliches Gesetzbuch, BGB) u vezi s čl. 34. Ustava Republike Njemačke⁹⁰ (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, GG). Oštećenik zahtjev za naknadu štete može uputiti tijelu čiji je zaposlenik osoba koja je objavila zaštićene podatke i time prekršila poreznu tajnu; nadležno tijelo u određenim slučajevima može istaknuti regresno potraživanje prema osobi koja je prekršila poreznu tajnu.

⁸⁸ Među disciplinskopravnim posljedicama ističu se: upozorenje, novčana kazna, umanjanje plaće, zabrana prijevoza, udaljenje iz službe i sl.

⁸⁹ §839 st. 1. BGB propisuje jamstvo u slučaju kršenja službene tajne. Službenik koji namjerno ili nepažnjom otkrije službenu tajnu koja se tiče druge osobe dužan je nadoknaditi štetu osobi koja je time oštećena.

⁹⁰ Čl. 34 GG-a: Ako netko prilikom obavljanja povjerene mu javne službe prekrši obvezu čuvanja službene tajne u vezi s drugom osobom, odgovornost načelno leži na državi i tijelu u čijoj službi radi osoba koja je prekršila službenu tajnu. U slučaju namjere ili grube nepažnje država i njezina tijela pridržavaju pravo regresnog potraživanja.

7) ZAKLJUČAK

Osim instituta zaštite službene tajne propisanog kaznenim pravom, njemačko pravo u postupovnim propisima u vezi s javnim davanjima, kao *lex specialis*, propisuje i zaštitu instituta porezne tajne kao tzv. kvalificirane službene tajne. O važnosti koja se u njemačkom pravu pridaje institutu porezne tajne zorno govori činjenica njegova ustavnopravnog podrijetla; zasniva se na Ustavom zaštićenom pravu osobnosti i informacijskog samoodređenja. Institut porezne tajne namijenjen je ne samo zaštititi poreznih obveznika, već i interesima financijske vlasti. Riječ je o svojevrstnoj korelaciji: porezni obveznik spreman je priopćiti informacije nužne za oporezivanje ako je siguran da se njegovi podatci neće dalje prosljeđivati u javnost.⁹¹

Obveza čuvanja porezne tajne vrijedi za širok krug državnih službenika, ali isto tako i za određeni krug osoba koje nisu državni službenici, ali su namješteni pri državnoj vlasti ili po njihovu nalogu izvršavaju javne zadaće. Takvim širokim osobnim obuhvatom nositelja porezne tajne ujedno je zajamčena i široka zaštita tuđih (poreznorelevantnih) prilika i okolnosti, odnosno poslovne tajne; odnosi se i na zabranu javne objave zaštićenih podataka, i na zaštitu upotrebe tih podataka. Ipak, unatoč visokoj razini pravne zaštite koju uživa institut porezne tajne, što se ogleda i u mogućnosti kaznenopravnog sankcioniranja osoba koje su prekršile poreznu tajnu, zakonski propisi dopuštaju objavu porezne tajne u određenim slučajevima. Uglavnom su to jasno definirani slučajevi; dvojbena može biti jedino objava u slučaju zaštite "prisilnih javnih interesa". Riječ je o prilično apstraktnom pojmu, primjena kojeg u određenim slučajevima može izazvati nedoumicu i ekstenzivno tumačenje na štetu poreznog obveznika. U svim ostalim segmentima institut porezne tajne upućuje na visok stupanj strukturiranosti, normativne određenosti i jasnoće u primjeni.

⁹¹ Ustavnopravna osnova porezne tajne leži u pravu na informacijsko samoodređenje kao dijelu zaštite osobnosti (čl. 2. st. 1. u svezi s čl. 1. st. 1 GG). Vidi: Birk, *op. cit.* u bilj. 77, str. 146.; Fehrenbacher, Oliver, *Steuerrecht*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2005., str. 283.

Summary

Nikola Mijatović *

REGULATING THE INSTITUTE OF TAX SECRET
IN GERMAN LAW

*In addition to the institute of protection of official secret, in procedural regulations pertaining to taxes German law provides, as a *lex specialis*, for the protection of the institute of tax secret as a so-called qualified official secret. The importance given to this institute in German law is evident in the fact that it has a constitutional origin - it is based on the constitutionally protected personal right and the right to informational self-determination. The purpose of this institute is not only to protect taxpayers, but also the interests of financial authorities. It is a correlation of sorts: a taxpayer is ready to provide information necessary for the taxation procedure if he or she is certain that the information will not be publicized.*

The obligation to keep a tax secret applies to a broad range of civil servants, but also to a specific group of persons who are not in civil service, but are employed by the authorities or carry out tasks at their request. The broad inclusion of bearers of a tax secret also guarantees a broad protection of other (tax relevant) circumstances and conditions, i.e. business secrets. It pertains both to the prohibition of publicizing confidential information and to protected use of such information. However, in spite of the high level of legal protection provided for the institute of tax secret, which is evident in the possibility of criminal prosecution of persons who disclose a tax secret, legislation allows for the possibility of publicizing tax secrets under certain circumstances. These mostly pertain to clearly specified situations, with the possible exception of publication in the case of protection of "cogent public interests". It is a relatively abstract concept the application of which can in some cases cause doubt and extensive interpretation to the detriment of the taxpayer. In all the other segments the institute of tax secret indicates a high level of structure, normative specification and clarity in application.

Keywords: tax secret, authorized persons, violation of a tax secret, lawful publication, sanctions

* Nikola Mijatović, Ph. D., Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg maršala Tita 14, Zagreb

