

Analýza daňového tajomstva v kontexte poskytovania údajov v daňovom konaní¹

Anotácia: Daňové tajomstvo predstavuje osobitný druh ochrany údajov, ktoré boli zistené počas výkonu správy daní. Predmetom danej štúdie je analyzovať inštitút daňového tajomstva v kontexte s poskytovaním údajov v daňovom konaní a následne poukázať uskutočneným výskumom na jeho zefektívnenie v súvislosti s potláčaním páchania daňových únikov. Napriek možno na povrch jednoznačnej a strohej právnej úprave daného inštitútu v predmetnej štúdii sú rozanalyzované všetky relevantné skutočnosti, s ktorými sa nielen teoretická, ale aj praktická stránka stretáva. Problematiku daňového tajomstva v danej štúdii analyzujeme aj v kontexte s predmetnou judikátúrou, ktorá je v danej oblasti významná, pretože vyplňa vákuum spôsobené strohou legálnou definíciou základných pojmov. Predmetná štúdia predstavuje jeden z parciálnych výstupov spracovaný v rámci riešenia projektu vedeckovýskumnej úlohy č.164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.

Kľúčové slová: daňové tajomstvo, daňové konanie, daňový poriadok, poskytovanie údajov v daňovom konaní, nazeranie do spisov, mlčanlivosť, osobné údaje, daňový únik.

Poskytovanie údajov v daňovom konaní obsahuje viaceré nuansy, ktoré úzko súvisia s dodržiavaním povinnosti zachovávať daňové tajomstvo. Daňové tajomstvo predstavuje osobitný druh ochrany údajov, ktoré boli zistené počas výkonu správy daní. Práve predmetom danej analýzy bude analýza uvedeného inštitútu v súvislosti s poskytovaním údajov v daňovom konaní. Jeho legislatívna úprava je vcelku strohá, no to nič neuberá na jej závažnosti a praktickom význame. V rámci danej analýzy nazrieme do problematiky daňového tajomstva aj cez optiku predmetnej judikáúry, ktorá je v danej oblasti esenciálna, pretože vyplňa vákuum spôsobené neobširnou legálnou definíciou základných pojmov. Slovník OECD definuje daňové tajomstvo ako povinnosť spravidla ukladať daňovým úradníkom neprezradiť údaje o totožnosti a osobných údajoch daňových subjektov alebo o rôznych aspektoch riadenia daňových záväzkov týchto daňových subjektov s výnimkou určitých taxatívne obmedzených okolností.²

Správa daní v Slovenskej republike, ako aj práva a povinnosti daňových subjektov a iných taxatívne vymedzených osôb, je upravená zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). V zmysle § 2 písm. a) daňového poriadku správou daní rozumieme postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane, ako aj ďalšie činnosti podľa daňového poriadku alebo osobitných predpisov.³ Daňové konanie predstavuje užší pojem ako správa daní, ide o osobitný právny inštitút daňového práva procesného, konkrétny postup, ktorý vymedzujeme ako konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Napriek tomu, že daňové konanie niektorí autori zaradujú v širšom zmysle pod správne konanie⁴,

¹ Predmetná štúdia predstavuje jeden parciálnych výstupov spracovaný v rámci riešenia projektu vedeckovýskumnej úlohy č.164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.

² <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

³ Napr. zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov a pod.

⁴ SOCHOROVÁ, V. 2014. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha : C. H. Beck, 2014. s. 51, ŠEVČÍK, M. a kol. 2005. *Správné právo procesné*. Bratislava : Eurounion, 2005. s. 79 – 80.

všeobecný predpis o správnom konaní sa na daňové konanie nevzťahuje.⁵

Základné princípy a zásady zachovania daňového tajomstva

Základné princípy (resp. zásady) sa vo všeobecnosti premietajú nielen do právotvornej činnosti štátu, ale zároveň do právno-aplikačnej a realizačnej roviny výkonu činnosti jednotlivých orgánov. Samotný inštitút povinnosti uchovávať daňové tajomstvo má svoje elementárne základy v uvedených princípoch a zásadách správy daní. Základné zásady správy daní sú v daňovom poriadku vymedzené veľmi všeobecne a je ponechané na ďalšie ustanovenia daňového poriadku a na legálny výklad, aby sa tomuto všeobecnému vymedzeniu priznal ich konkrétny účel a zmysel.⁶

Primárne poukážeme na ústavnoprávne princípy dodržiavania inštitútu daňového tajomstva. Inštitút daňového tajomstva predstavuje opak povinnosti poskytovať informácie. V rámci čl. 10 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd je uvedené, že každý má právo na ochranu pred neoprávneným zasahovaním do súkromného a rodinného života. Následne čl. 10 ods. 3 Listiny základných práv a slobôd proklamuje, že každý má právo na ochranu pred neoprávneným zhromažďovaním, zverejňovaním alebo iným zneužívaním údajov o svojej osobe.⁷ V nadväznosti na uvedené má relevantný význam čl. 19 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, v ktorom je uvedené, že každý má právo na ochranu pred neoprávneným zasahovaním do súkromného a rodinného života. Podľa čl. 19 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky má každý právo na ochranu pred neoprávneným zhromažďovaním, zverejňovaním alebo iným zneužívaním údajov o svojej osobe.⁸ Je potrebné uviesť, že v podstate ide o tzv. prvú generáciu ľudských práv, ktoré sú spravidla viazané na fyzické osoby. Avšak daňové tajomstvo by sa malo zachovávať aj vo vzťahu k právnickým osobám. V aktuálnej dobe však rôzne návrhy poukazujú na čiastočné obmedzovanie, ba dokonca až eliminovanie uchovávania daňového tajomstva v prípade právnických osôb, najmä so zameraním na daň z príjmu. Faktickým príkladom je napr. zriadenie tzv. registra účtovných závierok. Konkretizácia uvedených článkov je v danom prípade premietnutá do zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o slobode informácií“) a v Daňovom poriadku. V kontexte slobodného prístupu k informáciám je dôležité uviesť, že §8 ods. 1 zákona o slobode informácií vylučuje sprístupnenie informácií, ktoré sú v zmysle daňového poriadku označené ako daňové tajomstvo, pričom povinná osoba uvedie ako odôvodnenie neposkytnutia uvedených údajov odkaz na Daňový poriadok.

V súvislosti so zásahom do ústavou chránených práv a slobôd možno poukázať na nález PL. ÚS SR 67/07, ktorý zovšeobecnil podstatu zásady proporcionality, pričom uvádza že „obmedzenie, resp. zasahovanie do ústavou chránených práv a slobôd je ústavne akceptovateľné len vtedy, ak je ustanovené zákonom, zodpovedá niektorému ustanovenému legitímnemu cieľu a je nevyhnutné v demokratickej spoločnosti na dosiahnutie sledovaného cieľa, t. j. ospravedlňuje ho existencia naliehavej spoločenskej potreby a primerane vyvážený vzťah medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom“.

Zachovávanie daňového tajomstva má nepochybne úzky vzťah aj s dodržiavaním ústavného princípu rovnosti (čl. 12 Ústavy Slovenskej republiky), pretože sprístupnením informácií tvoriacich predmet daňového tajomstva jednoznačne dochádza k znevýhodňovaniu daňovníka, ktorého sa „uniknuté“ informácie týkajú, voči daňovníkom, u ktorých je daňové

⁵ § 163 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

⁶ BABČÁK, V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 368 – 374.

⁷ Ústavný zákon č. 23/1991, ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd ako ústavný zákon Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky v Zbierke zákonov.

⁸ Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších ústavných zákonov.

tajomstvo rešpektované.⁹ Premietnutie predmetného princípu vidíme aktuálne aj v uverejňovaní zoznamu daňových dlžníkov. Následne možno dodržiavanie daňového tajomstva prepojiť aj s čl. 35 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, z ktorých vyplýva, že každý má právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť, pričom v danom výkone môže byť obmedzený len zákonom, a teda zároveň nemôže byť určitý subjekt aj s ohľadom na daňové tajomstvo znevýhodňovaný v porovnaní s inými subjektmi. Komplexne na predmetné tvrdenie nadväzuje aj čl. 55 Ústavy Slovenskej republiky, keďže Slovenská republika chráni a podporuje hospodársku súťaž.

V neposlednom rade zachovávanie daňového tajomstva súvisí aj s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, v zmysle ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V súvislosti s uvedeným Daňový poriadok precízne vymedzuje konkrétne povinnosti pre subjekty zúčastnené na správe daní, následne práva a povinnosti daňových subjektov, ako aj oprávnenia a povinnosti správcu dane. V právnom štáte právny poriadok nechráni štátnu moc pred občanmi. Právny poriadok v právnom štáte určuje postup orgánov verejnej správy tak, aby neboli porušované práva občanov.¹⁰ To znamená, že je daným ustanovením ochraňovaný subjekt pred negatívnou činnosťou štátu. Štátne orgány na jeho základe nesmú obmedzovať práva osôb vo väčšej miere, než im dovoľuje zákon.¹¹ Princíp legality zabezpečuje určitým spôsobom aj garanciu právnej istoty pre fyzické a právnické osoby.

Elementárnou zásadou, ktorá úzko súvisí so zachovávaním daňového tajomstva, je zásada neverejnosti upravená v § 3 ods. 4 Daňového poriadku. Podľa predmetného ustanovenia je správa daní neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.¹² Uvedené precizovanie daného ustanovenia s ohľadom na zverejňovanie jednotlivých záznamov oproti predošlej právnej úprave hodnotíme pozitívne, a to najmä z dôvodu, že i keď si daňovník vyhotoví videozáznam z daňovej kontroly, zákon mu neumožňuje zverejniť ho na verejne dostupnom portáli. Zásada neverejnosti vyjadruje skutočnosť, že v zásade celá správa daní je neverejná, čím sa predchádza zneužitiu informácií o majetkových pomeroch daňových subjektov a zároveň sa zabezpečuje zachovanie daňového tajomstva. Neverejnosť správy daní ako celku je relevantná najmä s ohľadom na osobitný charakter daného procesného postupu. Daňový subjekt počas takéhoto postupu sprístupňuje osobné údaje, kde vidíme väzbu medzi právom na ochranu osobných údajov podľa Ústavy Slovenskej republiky, zákona o ochrane osobných údajov a Daňového poriadku. Daňový subjekt má taktiež povinnosť strpieť určité úkony zo strany správcu dane, počas ktorých realizácie sa spravidla správca dane dozvedá informácie, ktorých zneužitie by mohlo mať negatívny dosah na výkon jeho ďalšej činnosti. Tzn. na jednej strane je daňový subjekt povinný sprístupniť pravdivo a komplexne všetky podstatné údaje a skutočnosti pre určenie dane a s tým sa následne spája aj povinnosť správcu dane dodržať mlčanlivosť o daných skutočnostiach.

Ďalšia zásada, ktorá súvisí s poskytovaním údajov pri správe daní, je zásada úzkej súčinnosti správcu dane, daňových subjektov a iných osôb. Predmetná zásada je upravená v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, kde je uvedené, že správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak stanoví Daňový poriadok. V zmysle uvedeného

⁹ VERNARSKÝ, M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 77.

¹⁰ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 62/1999 zo 14. júla 1999.

¹¹ CHMUROVÁ, M., BAČO, T. Vyhotovovanie záznamov z úkonov pri správe daní. In *Magister Officiorum, Učená právnická spoločnosť*. č. 2/2013.

¹² § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

ustanovenia by sa mala počas výkonu správy daní budovať určitá spolupráca medzi povinným subjektom a oprávneným subjektom, resp. medzi daňovým subjektom, inými osobami a správcom dane, ktorej výsledkom by bolo presné určenie dane a následne vyrubenie dane. Viaceré ustanovenia Daňového poriadku fakultatívnosť danej zásady vyjadrujú striktné obligatórne, tzn. je sprísnená formuláciou povinnosti spolupracovať so správcom dane pri správe daní. V prevažnej miere sa daná zásada uplatňuje vo fáze dokazovania, v rámci ktorej aj daňový subjekt ako účastník konania má právo získavať informácie o konaní, napr. prostredníctvom nazerania do spisov. S uvedeným dispozičným právom daňového subjektu súvisí aj dispozičná zásada, ktorú vo všeobecnosti označujú ako prezentovanie aktívneho prístupu daňového subjektu v rámci daňového konania. Na aplikáciu predmetnej zásady sa nemožno pozerat' ako výlučne na formu podávania návrhov na začatie konania zo strany daňového subjektu, ale komplexne ako vyjadrenie autonómie vôle jednotlivca v oblasti procesného práva.¹³

Legálna definícia daňového tajomstva

Legálna definícia daňového tajomstva je upravená v § 11 Daňového poriadku, pričom z uvedeného ustanovenia možno vyvodiť pozitívne a negatívne vymedzenie daňového tajomstva a porušenia daňového tajomstva. Vymedzenie pojmu daňové tajomstvo však nemožno vykladať výlučne mechanicky, ale z pohľadu aplikačnej praxe často aj v kontexte s inými procesnými inštitútmi, v korelácii s inými faktormi a s ohľadom na posudzovanú aktuálnu situáciu. Povinnosť zachovávanía mlčanlivosti o daňovom tajomstve sa viaže primárne na konkrétny orgán finančnej správy. Obmedzenie predmetného práva je možné výlučne na základe zákona.

Legálna definícia **daňového tajomstva** je pozitívne vymedzená ako informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa pri správe daní.¹⁴ Čo predstavuje konkrétny obsah daňového tajomstva, to už daňový poriadok bližšie nešpecifikuje, a teda zostáva to na diskrečnej právomoci príslušného orgánu. Platí však premisa, že daňovým tajomstvom je konkrétna informácia o konkrétnom daňovom subjekte. Tzn. v zmysle uvedeného nemožno napríklad sprístupniť údaje daňového subjektu, ktoré uviedol pri plnení registračnej povinnosti, informácie o osobných pomeroch daňového subjektu, informácie súvisiace s jeho podnikaním (informácia o terajších, prípadne dohodnutých budúcich zákazkách a objednávkach, o finančnej situácii daňového subjektu, o bankových úveroch a pod.). Obsah pojmu daňového tajomstva z pohľadu medzinárodnej výmeny informácií je v zmysle zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov vymedzené ako súhrn všetkých informácií, ktoré príslušný orgán dostal v zmysle výmeny informácií, ako aj informácie získané podľa vnútroštátnych právnych predpisov toho územia a oznámia sa len osobám alebo orgánom vrátane súdov a správnych orgánov, ktoré sa zaoberajú vymeriavaním alebo vyberaním daní, vymáhaním alebo trestným stíhaním súvisiacim s týmito daňami alebo rozhodovaním o opravných prostriedkoch týkajúcich sa daní súvisiacich s výmenou informácií. Uvedené informácie však môžu byť oznámené pri verejných súdnych konaniach alebo v súdnych rozhodnutiach.

Negatívne vymedzenie daňového tajomstva je upravené v § 11 ods. 5 Daňového poriadku. Daňový poriadok vymedzuje okruh údajov, ktoré nemožno považovať za daňové tajomstvo. Za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia uvedená vo verejnom zozname alebo verejnom registri. V danom prípade ide napr. o Zoznam organizácií, IČO a IČ DPH, Centrálny register dlžníkov, Živnostenský register Slovenskej republiky, Obchodný register Slovenskej republiky, Centrálny register dokumentov verejného obstarávania a iné.

¹³ Pozri Ústavný súd ČR v náleze I. ÚS ČR 113/04 zo 4. mája 2004.

¹⁴ § 11 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

Na porovnanie – daňové tajomstvo je v Českej republike upravené v § 52 a nasl. v zákone č. 280/2009 Sb. Daňový rád v znení neskorších predpisov, pričom vychádza aj zo zásady neverejnosti daňového konania, upravenej v § 9 Daňového rádu. Špecifikom danej právnej úpravy je skutočnosť, že v danom predpise sa nestretávame presne s pojmom daňové tajomstvo, ale s povinnosťou mlčanlivosti pri poskytovaní informácií v daňovom konaní. Povinnosť zachovávať mlčanlivosť sa viaže aj na tzv. úradní osobu, tzn. správcu dane a osoby zúčastnené na správe daní. Z dikcie zákona vyplýva, že pod daňové tajomstvo spadajú všetky informácie, ktoré sa vymedzené subjekty pri správe daní dozvedeli o pomeroch iných osôb. Takáto povinnosť mlčanlivosti sa nevzťahuje na verejne známe informácie alebo také, ktoré sú verejne dostupné z informačných systémov verejnej správy. Druhá časť predmetného ustanovenia je obdobná s našou zákonnou dikciou. Taktiež Daňový rád vymedzuje tzv. prelomenie povinnosti mlčanlivosti vo vzťahu k daňovému tajomstvu, a to taxatívnym vymedzením subjektov, ktoré majú právo ich využívať pri výkone ich pôsobnosti.

Vo Fínsku je upravené daňové tajomstvo v osobitnom právnom predpise o poskytovaní daňových informácií verejnosti a dôvernosti daňových informácií č. 1346/1999¹⁵. V predmetnom právnom predpise je definícia daňového tajomstva vymedzená konkrétnejšie ako v slovenskej právnej úprave, a to z dôvodu, že vo fínskej právnej úprave sa vychádza z vymedzenia dvoch základných pojmov, a to daňovej informácie a daňového dokumentu. Daňové informácie sú údaje zverejnené v rozsahu stanovenom týmto právnym predpisom. Pritom následne z dikcie zákona vyplýva, že spravidla ide o určitú formu verejných zoznamov, resp. informácií, ktoré sú verejne dostupné aj cez webové sídlo orgánov finančnej správy. Za verejne dostupné informácie sa považujú informácie o zdaňovaní príjmov a majetku fyzických osôb, a to v rozsahu: meno daňovníka, dátum narodenia a bydlisko, ak nie je v inom zákone uvedené inak. Okrem uvedeného sú verejné informácie aj dosiahnutý príjem (bežný aj kapitálový príjem, príjem z majetku) zdaniteľný v štáte, príjem podliehajúci miestnym daniam, príjem a čistá daň z obratu, miestna daň a celková suma uložených daní a poplatkov, celková suma dane vyberanej zrážkou, daňová pohľadávka. V prípade právnických osôb medzi verejne dostupné informácie patria obchodné meno, resp. názov právnickej osoby, sídlo, identifikačné číslo právnickej osoby, zdaniteľný príjem a majetok, celková suma vyrubenej dane, celková suma dane vyberanej zrážkou, suma vyrubenej dane alebo dane na vrátenie.¹⁶ Medzi verejne dostupné informácie patria napr. aj informácie o poskytnutí daňovej úľavy. Vo väčšom rozsahu je povinnosť zachovávania mlčanlivosti precizovaná v rámci pojmu daňové dokumenty. Tzn. daňové dokumenty, ktoré sa týkajú finančnej situácie daňového subjektu, a daňové dokumenty obsahujúce informácie o identifikovaní daňových subjektov možno považovať za dôverné s výnimkou zákonného prelomenia povinnosti zachovávať mlčanlivosť uvedenej v § 5 – 9 a § 21 zákona o poskytovaní daňových informácií verejnosti a dôvernosti (utajenosti) daňových informácií č. 1346/1999. Výraznou osobitosťou fínskej právnej úpravy je v porovnaní so slovenskou právnou úpravou stanovenie lehoty na zachovanie mlčanlivosti o informáciách, ktoré sú predmetom daňového tajomstva, a to pre daňové dokumenty na 50 rokov. Začiatok predmetnej lehoty plynie odo dňa, ktorý je uvedený na dokumente, alebo od začiatku roka nasledujúceho po zdaňovacom období, v ktorom bol predmet zdanený.¹⁷

Povinnosť zachovávať daňové tajomstvo sa vzťahuje na každého, kto sa o ňom dozvedel. Tzn. predmetné ustanovenie sa priamo dotýka aj bývalých zamestnancov orgánov

¹⁵ Act on the public disclosure and confidentiality of tax information No. 1346/1999.

¹⁶ § 5 zákona o poskytovaní daňových informácií verejnosti a dôvernosti (utajenosti) daňových informácií č. 1346/1999.

¹⁷ § 24 zákona o poskytovaní daňových informácií verejnosti a dôvernosti (utajenosti) daňových informácií č. 1346/1999.

finančnej správy, ale aj akéhokoľvek subjektu, ktorý sa o ňom dozvedel. Povinnosť dodržania mlčanlivosti o informáciách, ktoré sú predmetom daňového tajomstva, slúžia ako ochrana daňového subjektu, a teda ani správca dane sa nemôže dovoliavať jej porušenia, ak v zmysle právnych predpisov nemá na uvedené informácie konkrétny subjekt nárok. Z logického výkladu je zrejmé, že zákonodarca nestanovuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť samotným daňovým subjektom o ich daňových povinnostiach. Je výlučne na slobodnej vôli daňového subjektu, komu a v akom rozsahu poskytne a sprístupní relevantné informácie, ktoré by mohli byť predmetom daňového tajomstva. Vychádza sa zo skutočnosti, že ide o ich vlastný záujem chrániť si interné údaje, ktoré sú predmetom daňového tajomstva. Aj Spolkový ústavný súd SRN vo svojom rozhodnutí z 15. decembra 1983 poukazuje na právo na informačné sebaurčenie, prostredníctvom ktorého sa „zabezpečuje právo na všestranný rozvoj osobnosti, ktorá v sebe subsumuje aj právo jednotlivca samostatne rozhodovať o distribuovaní a zároveň použití svojich osobných údajov. Subjekt si má byť vedomý skutočnosti, kto, v akom rozsahu, čo a z akého dôvodu o ňom vie. Obmedziť dané právo možno výlučne na základe zákona a v súlade so zásadou primeranosti“.¹⁸ Výnimku tvorí povinnosť sprístupniť takéto informácie, ak tak ustanoví osobitný právny predpis. Povinnosť zachovávať daňové tajomstvo je svedectvom toho, že zákonodarca má záujem na tom, aby sa určité skutočnosti, a nemusí sa to týkať iba utajovaných skutočností v zmysle zákona o ochrane utajovaných skutočností, utajovali pred verejnosťou, pred zneužitím a podobne.¹⁹

Na povinnosť zachovávanie mlčanlivosti o informáciách, ktoré sú predmetom daňového tajomstva, poukázal v rozsudku aj Najvyšší správny súd Českej republiky (ďalej len NSS ČR) zo dňa 29. 08. 2008 č. j. Afs 22/2008-72, v rámci ktorého NSS ČR riešil problém zachovávanie daňového tajomstva vo vzťahu k daňovému subjektu a jeho právnomu zástupcovi o skutočnostiach o iných subjektoch, o ktorých sa dozvedeli v priebehu daňového konania, a vplyv tejto povinnosti na zákonnosť rozhodnutia orgánu finančnej správy vydaného v daňovom konaní. NSS ČR k námietke nesprávneho poučenia o povinnosti zachovávať mlčanlivosť uviedol, že tým, že sa žalobca a jeho právny zástupca dozvedeli o pomeroch iných subjektov, sú tak vo vzťahu k týmto iným subjektom v postavení tretích osôb, čo malo za následok, že na nich dopadala povinnosť zachovávať mlčanlivosť ohľadne skutočností týkajúcich sa osobných či podnikateľských pomerov iných daňových subjektov alebo iných osôb. Zároveň NSS ČR uviedol, že cieľom ustanovení § 24 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů je ochrana informací týkajúcich sa ostatných subjektov a iných osôb zúčastnených na daňovom konaní, ktoré má správca dane k dispozícii a ktoré sú vhodné na stanovenie základu dane. K poučeniu o mlčanlivosti NSS ČR uviedol, že nešlo o neexistujúcu povinnosť a povinnosť mlčanlivosti sa v žiadnom prípade nevzťahovala na konanie medzi sťažovateľom a správcou dane, ale len na vzťahy medzi sťažovateľom (resp. jeho právnym zástupcom) a tretími subjektmi, pričom zo správneho spisu nevyplýva, že by sťažovateľ a/alebo jeho právny zástupca boli určitým spôsobom v daňovom konaní obmedzení alebo že by nemohli efektívne hájiť svoje práva. V kontexte na komplexný rozsudok a na vyššie uvedené NSS ČR okrem iného judikoval, že správcovia dane nie sú voči sebe viazaní povinnosťou mlčanlivosti podľa § 24 zákona²⁰ č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů. Podľa § 24 ods. 3 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů môže správca dane okrem iného

¹⁸ BVerfGE 65,1,41,43-45.

¹⁹ BABČÁK, V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 389.

²⁰ Podľa § 24 ods. 3 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů mohou pracovníci správce daně informace získané v daňovém řízení poskytnout jinému pracovníku téhož nebo jiného správce daně, dále pak odvolacímu orgánu nebo soudu, projednávají-li tyto orgány opravný prostředek v daňové věci, projednávají-li dědictví po daňovém dlužníkovi, vedou-li řízení o konkurzu a vyrovnání u daňového dlužníka, projednávají-li návrh správce daně, jímž se domáhá určení neúčinnosti právních úkonů daňového dlužníka nebo výkon exekuce ohledně daňové pohledávky.

informácie získané v daňovom konaní poskytnúť inému pracovníkovi toho istého alebo iného správcu dane (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 17. 4. 2008, č. j. 2 Afs 71/2007-60). Sprístupnením takýchto informácií tak nedochádza k porušeniu daňového tajomstva.²¹

Povinnosť zachovávať daňové tajomstvo je možné **porušiť** v zmysle §11 ods. 4 Daňového poriadku, a to výlučne oznámením alebo sprístupnením daňového tajomstva osobe, ktorá nemá oprávnenie oboznamovať sa s daňovým tajomstvom.²² Osobou oprávnenou oboznamovať sa s daňovým tajomstvom je správca dane, ktorým je daňový úrad, colný úrad, obec a subjekty uvedené v § 11 ods. 6 daňového poriadku.²³ Explicitne zo zákona vyplýva správcovi dane obligatórna povinnosť poučiť daňové subjekty a iné osoby o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti. Správca dane má zaručiť zachovanie daňového tajomstva aj v prípade využívania prístupu k evidovaným údajom prostredníctvom výpočtovej techniky.

Porušenie povinnosti zachovávať daňové tajomstvo by mohlo mať za následok administratívnoprávny, pracovnoprávny či trestnoprávny postih, ak by došlo k naplneniu skutkovej podstaty trestného činu ohrozenia obchodného, bankového, poštového, telekomunikačného a daňového tajomstva upraveného v § 264 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov. Administratívnoprávny postih je možné vidieť napr. v ukladaní peňažnej sankcie alebo v poskytovaní náhrady za spôsobenú škodu. Ak vznikne daňovému subjektu v súvislosti s porušením mlčanlivosti zo strany zamestnanca správcu dane škoda, daňový subjekt má nárok na náhradu škody voči Slovenskej republike podľa zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. V prípade oznámenia, resp. sprístupnenia daňového tajomstva správcom dane osobám bez oprávnenia na oboznamovanie sa s danými informáciami je možné aplikovať až pracovnoprávny postih, pričom finančná správa v daných prípadoch postupuje promptne a je možné voči príslušnému zamestnancovi vyvodiť nutné konzekvencie. Z hľadiska pracovnoprávneho postihu môže ísť o hrubé porušenie pracovnej disciplíny, poprípade – ak ide o opakované konanie – prísnejší druh pracovnoprávnych sankcií. V prípade výkonu štátnej služby má vedúci úradu možnosť pracovníka postaviť mimo činnnej štátnej služby alebo ukončiť s ním štátnozamestnanecký pomer výpoveďou alebo okamžitým skončením štátnozamestnaneckého pomeru²⁴.

Trestnoprávny postih za porušenie daňového tajomstva je obsiahnutý v § 264 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov. Osoba, ktorá vyzvedá obchodné tajomstvo, bankové tajomstvo, poštové tajomstvo, telekomunikačné tajomstvo alebo daňové tajomstvo v úmysle vyzradiť ho nepovolanej osobe, alebo kto také tajomstvo nepovolanej osobe úmyselne vyzradí, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až tri roky.²⁵ Prísnejšia sankcia hrozí páchatelovi, ak spácha uvedený trestný čin a spôsobí ním väčšiu škodu, škodu veľkého rozsahu, z osobitného motívu, závažnejším spôsobom konania, ako člen nebezpečného zoskupenia alebo za krízovej situácie. V danom chápaní sa vyzvedaním rozumie aktívna činnosť páchatel'a, ktorého cieľom je získať daňové tajomstvo, pričom relevantné je samotné konanie páchatel'a a nie následok, tzn. či uvedené údaje získal, alebo ich ďalej sprístupnil. Pri vymedzení pojmu vyzradenie dochádza k čiastočnej nejednotnosti pojmu s ohľadom na daňový poriadok. Z trestnoprávneho hľadiska je spravidla uvedené, že ide akékoľvek konanie, tzn. priame (napr. rozhovorom) či nepriame (napr. internetom), prostredníctvom ktorého bolo vyzradené daňové tajomstvo nepovolanej osobe.

²¹Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 29.08.2008, č. j. 5Afs 22/2008-72.

²²§ 11 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

²³§ 11 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

²⁴§42, §47 písm. h) a § 51 zákona č.400/2009 Z. z. o štátnej službe v znení neskorších predpisov.

²⁵§ 264 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov.

V korelácií na daňový poriadok by bolo precíznejšie, keby bolo špecifikované, že bolo oznámené alebo sprístupnené nepovolanej osobe. V nadväznosti na trestnoprávnu úpravu nemožno nespomenúť dve relevantné ustanovenia, a to § 3 ods. 5 a § 6 ods. 1 zákona č. 301/2005 Z. z. Trestného poriadku v znení neskorších predpisov, ktoré sa orientujú na súčinnosť štátnych orgánov a právnických a fyzických osôb a poskytovanie údajov v trestnom konaní. V zmysle uvedeného údaje, ktoré sú predmetom daňového tajomstva, môže požadovať pred začatím trestného stíhania a v prípravnom konaní prokurátor a s jeho predchádzajúcim súhlasom aj policajt. V konaní pred súdom predmetné údaje môže požadovať predseda senátu. V prípade sprístupňovania informácií verejnosti o trestnom konaní prostredníctvom oznamovacích prostriedkov musia orgány činné v trestnom konaní a súdy dbať na ochranu utajovanej skutočnosti, obchodného, bankového, daňového, poštového tajomstva alebo telekomunikačného tajomstva.

Z hľadiska komparácie poukážeme na niekoľko príkladov aplikácie zodpovednosti za porušenie povinnosti zachovať mlčanlivosť o daňovom tajomstve vo vybraných krajinách. Napríklad vo Francúzsku je možné aplikovať trestnoprávny postih, pričom po naplnení skutkovej podstaty sa páchatelovi za poskytnutie tajných informácií môže byť uložený trest odňatia slobody na jeden rok. Zároveň osobe, ktorá vyzradila daňové tajomstvo, bude uložený peňažný trest vo výške 15 000 EUR na základe Poplatkového poriadku. V Nemecku môže byť pracovník finančnej správy, ktorý prezradí daňové tajomstvo, potrestaný odňatím slobody až na 2 roky alebo peňažnou pokutou. Vo Veľkej Británii je osobitný predpis na ochranu daňového tajomstva a následne sankcií za jeho vyzradenie²⁶. Za porušenie ustanovení o sprístupnení daňového tajomstva môže byť páchatelovi uložený trest odňatia slobody až na 2 roky a uložená peňažná pokuta, pričom jej výška nie je limitovaná. V Poľsku je odhalenie tajných informácií, a teda aj daňového tajomstva, potrestané pozbavením slobody od 6 mesiacov do 5 rokov. Právna úprava Nového Zélandu umožňuje za porušenie daňového tajomstva odňatie slobody až na 6 mesiacov a peňažnú pokutu vo výške 15 000 NZD alebo oboje v súbehu. Pracovník finančnej správy v Taliansku v prípade, že je zodpovedný za neoprávnené poskytnutie tajných informácií týkajúcich sa aj daňového tajomstva, bude potrestaný odňatím slobody od 6 mesiacov do 3 rokov, ak takýto pracovník mal nelegálny prístup do tajnej databázy, môže byť potrestaný odňatím slobody až na 5 rokov.²⁷

Prelomenie bazálnej povinnosti zachovávať daňové tajomstvo je vidieť v ustanovení § 11 ods. 6 a 7 Daňového poriadku, pričom zákon taxatívne vymedzuje, čo sa nepovažuje za porušenie daňového tajomstva, resp. ktoré subjekty majú oprávnenie mať za zákonom stanovených okolností sprístupnené daňové tajomstvo pre potreby výkonu ich činnosti. Na základe uvedeného a v zmysle §11ods. 6 Daňového poriadku sa za **porušenie daňového tajomstva nepovažuje** oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva:

- inému správcovi dane alebo inému zamestnancovi toho istého správcu dane na účely správy daní,
- Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky alebo Kriminálnemu úradu finančnej správy na účely plnenia úloh podľa Daňového poriadku alebo osobitných predpisov (napr. zákon č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach, zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva),
- colným úradom na účely plnenia úloh podľa Daňového poriadku alebo osobitného predpisu (napr. podľa zákona č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 652/2004 Z. z. o orgánoch

²⁶ Pozri Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 CHAPTER 11, An Act to make provision for the appointment of Commissioners to exercise functions presently vested in the Commissioners of Inland Revenue and the Commissioners of Customs and Excise; for the establishment of a Revenue and Customs Prosecutions Office; and for connected purposes.

²⁷http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Keeping%20it%20Safe_EN_FINAL_forweb.pdf.

štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov),

- Finančnému riaditeľstvu SR a Ministerstvu financií SR:
 1. ak sa poskytuje zoznam osôb, ktoré majú daňový nedoplatok (daňoví dlžníci) so skutočnou výškou daňových nedoplatkov,
 2. na účely započítania daňového nedoplatku podľa § 87 Daňového poriadku,
 3. na účely podľa medzinárodných zmlúv, konkrétne zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore dani z príjmov, ako aj osobitných predpisov (napr. zákon č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov),
- Ministerstvu financií SR na účely:
 1. plnenia jeho úloh podľa daňového poriadku alebo napr. zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a o organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov,
 2. posudzovania, hodnotenia a schvaľovania štátnej pomoci, kontrolu jej poskytnutia a evidenciu štátnej pomoci,
- zástupcovi splnomocnenému na zastupovanie Ministerstva financií SR, Finančného riaditeľstva SR alebo správcu dane v konaní pred súdom,
- orgánom oprávneným vykonávať kontrolu činnosti správcu dane alebo druhostupňového orgánu na účely kontroly a v súvislosti s uplatňovaním ich pôsobnosti,
- vláde SR v súvislosti s predkladaním informácie o daňových nedoplatkoch,
- súdu na účely súdneho konania,
- prokuratúre, orgánom činným v trestnom konaní a Policajnému zboru,
- rozhodcovskému súdu na účely medzinárodného zmierovacieho konania a medzinárodného rozhodcovského konania,
- Národnému bezpečnostnému úradu na účely vykonávania bezpečnostných previerok,
- Slovenskej informačnej službe a Vojenskému spravodajstvu na účely plnenia ich úloh,
- Ministerstvu vnútra Slovenskej republiky alebo okresnému úradu na zákonom stanovené účely
- Ministerstvu pôdohospodárstva a rozvoja vidieka SR na účely spracovania údajov a na účely plnenia zákonom stanovených úloh,
- právnickej osobe zriadenej Ministerstvom financií SR na spracovanie informácií pomocou výpočtovej techniky,
- osobám riadne akreditovaným Bezpečnostným akreditačným orgánom Európskej komisie na účely údržby, obsluhy a rozvoja spojovacej siete Európskej únie CCN/CSI,
- príslušnému úradu zmluvného štátu podľa medzinárodnej zmluvy,
- Európskej komisii a príslušnému úradu členského štátu podľa osobitného predpisu,
- osobe, ktorej bol postúpený daňový nedoplatok podľa § 86 daňového poriadku alebo ktorá zastupuje správcu dane v konkurznom konaní,
- súdnemu exekútorovi v súvislosti s uplatnením práva správcu dane na úhradu daňového nedoplatku v rozvrhovom pojednávaní, v súvislosti s uplatnením práv správcu dane ako záložného veriteľa v exekučnom konaní alebo v súvislosti s vymáhaním daňových nedoplatkov evidovaných správcou dane, ktorým je obec,
- osobe, ktorej sa doručuje rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania v rozsahu podľa § 90 ods. 2 daňového poriadku,
- záložnému veriteľovi, ktorý má pohľadávku zabezpečenú záložným právom k predmetu daňovej exekúcie v rozsahu potrebnom na výkon jeho práv a dražobníkovi v súvislosti s uplatňovaním práv správcu dane ako záložného veriteľa a dražobníkovi v súvislosti s uplatnením práv správcu dane na úhradu daňového nedoplatku z dražby vykonanej,

- notárovi pri zápise skutočností do Notárskeho centrálneho registra záložných práv,
- Sociálnej poisťovni, zdravotnej poisťovni a Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou o skutočnostiach, ktoré súvisia s plnením ich úloh,
- Národnej banke Slovenska na účely výkonu dohľadu nad finančným trhom,
- úradom práce a Ústrediu práce, sociálnych vecí a rodiny na účely plnenia ich úloh,
- okresným úradom na účely plnenia ich úloh,
- Štatistickému úradu Slovenskej republiky na účely vedenia štatistických registrov a štátnych štatistických zisťovaní a na spracovanie údajov podľa požiadavky ministerstva súvisiacich s plnením úloh ministerstva vo vzťahu k Európskej komisii,
- hlavnému kontrolórovi obce a orgánom obce, hlavnému kontrolórovi samosprávneho kraja a orgánom vyššieho územného celku v súvislosti s plnením ich úloh,
- verejnému ochrancovi práv,
- verejnému archívu na účely plnenia povinností pri uchovávaní písomností,
- predbežnému správcovi na účely plnenia jeho úloh,
- Centru právnej pomoci na účely rozhodovania.
- správe katastra na účely katastrálneho konania,
- Ministerstvu hospodárstva Slovenskej republiky na účely plnenia úloh, napr. poskytovania investičnej pomoci,
- pre potreby plnenia úloh v zmysle osobitných právnych predpisov Národnému inšpektorátu práce a inšpektorátu práce, Ministerstvu školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky, Ministerstvu práce sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky, Agentúre pre núdzové zásoby ropy a ropných výrobkov, Správe štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky, Ministerstvu zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky, Úradu pre reguláciu sieťových odvetví,
- Úradu pre dohľad nad výkonom auditu na účely výkonu dohľadu a audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na účely auditu,
- orgánom zodpovedným za poskytovanie, overovanie, kontrolu alebo vládny audit pomoci alebo podpory z fondov Európskej únie.

V zmysle § 11 ods. 7 Daňového poriadku sa za porušenie daňového tajomstva nepovažuje sprístupnenie daňového tajomstva na základe písomného súhlasu daňového subjektu, ktorého sa daňové tajomstva týka. Taktiež je v súlade so zachovaním daňového tajomstva zverejnenie zoznamov daňových dlžníkov, zoznamu daňových subjektov, ktorým bola povolená úľava alebo odpustenie daňového nedoplatku na dani okrem úroku z omeškania, úroky a pokuty a zoznamu daňových subjektov, ktorým bola povolená úľava alebo odpustenie zo sankcie v zmysle § 157 Daňového poriadku, ako aj zoznamu daňových subjektov, ktorým bol v kalendárnom roku, ktorý predchádza roku, v ktorom sa budú zoznamy zverejňovať, povolený odklad platenia dane alebo povolené platenie dane v splátkach. Za porušenie daňového tajomstva nemožno považovať ani oznámenie registrácie daňového subjektu, registrácie na daň z pridanej hodnoty alebo spotrebnú daň a jemu pridelené číslo na základe podanej žiadosti. V súlade so zákonným ustanovením je aj vydanie písomného súhlasu správcu dane so zápisom v obchodnom registri alebo s návrhom na výmaz z obchodného registra, ak napr. daňový subjekt nemá daňový nedoplatok alebo daňovú pohľadávku. V zmysle zásady informovanosti právna úprava umožňuje zverejňovať údaje o spáchaní daňového trestného činu, o ktorom bolo právoplatne rozhodnuté a odsúdenie bolo zahladené, čím opäť nedochádza k porušeniu daňového tajomstva. Poslednou oblasťou, ktorou je prelomené zachovávanie daňového tajomstva, je zverejňovanie zákonom stanovených informácií na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR alebo prostredníctvom masovokomunikačných prostriedkov prezidentom finančnej správy alebo ním poverenou

osobou, informácie o číse účtu, ktoré správca dane prideliť daňovému subjektu na platbu dane, ako aj údaje o subjekte osobe, ktorej bola na účet vykonaná platba dane.

Zákon taxatívne vymedzuje subjekty, ktoré disponujú oprávnením oznámiť a sprístupniť daňové tajomstvo v súlade s § 11 ods. 6 daňového poriadku, a to konkrétne riaditeľ daňového úradu, prezident finančnej správy, riaditeľ colného úradu, minister financií Slovenskej republiky, starosta obce alebo nimi písomne poverení zamestnanci. Predmetným oprávnením disponuje zároveň bývalý zamestnanec finančnej správy, a to výlučne vtedy, ak ide o oznámenie daňového tajomstva orgánom oprávneným vykonávať kontrolu činnosti správcu dane alebo druhostupňového orgánu na účely kontroly a v súvislosti s uplatňovaním ich pôsobnosti, súdu na účely súdneho konania, prokuratúre, orgánom činným v trestnom konaní a Policajnému zboru alebo rozhodcovskému súdu na účely medzinárodného zmierovacieho konania a medzinárodného rozhodcovského konania. Písomné poverenie pre zamestnancov sa nevyžaduje, ak bude daňové tajomstvo oznámené alebo sprístupnené inému správcovi dane alebo inému zamestnancovi toho istého správcu dane na účely správy daní, Finančnému riaditeľstvu SR alebo Kriminálnemu úradu finančnej správy, colným úradom alebo Ministerstvu financií SR v zákonom stanovených prípadoch.²⁸

Poskytovanie údajov v daňovom konaní v kontexte dodržiavania daňového tajomstva

Ústava Slovenskej republiky v č. 26 ods. 1 a zároveň čl. 17 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd zaručuje daňovému subjektu právo na poskytovanie údajov, resp. zaručuje právo na informácie. V rámci správy daní a daňového konania sú viaceré inštitúty, prostredníctvom ktorých sa garantuje plnenie práva na prístup k informáciám pre daňové subjekty, avšak zároveň je nevyhnutné dbať na zachovanie daňového tajomstva. Medzi najvýznamnejšie inštitúty možno zaradiť nazeranie do spisov, v zmysle zásady súčinnosti oboznamovanie daňového subjektu s dôkazmi, ktoré predstavujú relevantný podklad na rozhodnutie vydané v daňovom konaní.

Právo nahliadnuť do spisov daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi, a tak sa oboznámiť s údajmi uchovávanými správcou dane o jeho napr. aj prebiehajúcim daňovým konaní, je upravené v § 23 Daňového poriadku. Zákonná úprava konkrétne vymedzuje, že daňový subjekt a jeho zástupca disponujú oprávnením nahliadať do spisu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Daňový poriadok nestanovuje presne rozsah písomností, do ktorých nemá daňový subjekt právo nazeráť. Predchádzajú právna úprava, t. j. zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov účinného do 31. 12. 2011, upravovala právo na nazeranie do spisov iným spôsobom, pričom významným rozdielom bolo práve precízne vymedzenie písomností, do ktorých daňový subjekt nemal právo nazeráť. V zmysle § 22 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov daňový subjekt nemal oprávnenie nazeráť napríklad do úradnej korešpondencie určenej pre nadriadené orgány, do registra, do pomôcok, zápisov a rozhodnutí slúžiacich výlučne pre potreby správcu dane a pod. Na základe uvedeného hodnotíme právnu úpravu nazerania do spisov aktuálne za extenzívnejšiu a všeobecnejšiu oproti predchádzajúcej právnej úprave. Písomnosti, na základe ktorých sa realizuje dožiadanie v zmysle § 21 Daňového poriadku alebo podľa osobitných právnych predpisov (napr. medzinárodná výmena informácií podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní) sú sprístupnené daňovému subjektu alebo jeho právnomu zástupcovi na nazretie až potom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je následne použiteľný ako dôkaz v daňovom

²⁸ §11 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov vymedzuje, že na účely podľa odseku 6 písm. a) až e) sa nevyžaduje pre zamestnancov uvedených v odseku 8 písomné poverenie.

konaní. V aplikačnej praxi sa môže stať prípad, keď si daňový subjekt neprevzal písomnosť (napr. pri výkone daňovej kontroly a následnému vyrubeniu dane) a požiada správcu dane o nazretie do spisu s cieľom oboznámiť sa s doručovanými písomnosťami. Dôležitou povinnosťou správcu dane je byť prítomný pri umožnení nazrieť do spisu daňovému subjektu a jeho zástupcovi a o každom takomto nazretí vyhotoviť úradný záznam. Úradný záznam bude súčasťou spisového materiálu, tzn. následne sa založí do spisovej zložky. Právom nahliadať do spisového materiálu disponuje v zmysle zákonnej úpravy aj verejný ochranca práv v súvislosti s výkonom jeho pôsobnosti.

Výnimku z nazerania do spisov predstavujú listiny obsahujúce utajované skutočnosti a dokumenty, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb.²⁹ Tzn. okrem ústavného práva na informácie je potrebné dbať a zachovávať aj ústavné právo iných osôb na ochranu ich práv a záujmov. V zmysle § 3 ods.1 Daňového poriadku správca dane pri výkone správy daní je povinný postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Na obmedzovanie práva daňového subjektu v daňovom konaní, konkrétne na právo nazeráť do spisu, čím sa porušuje právo na rovnaké postavenie subjektov v konaní garantované aj ústavou, poukazuje nález Ústavného súdu ČR zo dňa 28. 03. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05. Obmedzenie práva na informácie je možné výlučne s ohľadom na garanciu práv iných osôb. V zmysle českej právnej úpravy, vychádzajúc z ustanovenia § 23 ods. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, podľa ktorého daňový subjekt nie je oprávnený nahliadať do úradnej korešpondencie s inými štátnymi orgánmi, do registrov, pomôcok, zápisov a rozhodnutí slúžiacich výlučne pre potreby správcu dane a ďalších podkladov, do ktorých nie je možné nahliadať s odkazom na povinnosť zachovávať v tajnosti pomery iných daňových subjektov, dospel Ústavný súd ČR k záveru, že predmetné ustanovenie nie je možné vykladať tak, aby sa striktnie zakazovalo nahliadať do špecifikovaných podkladov úplne. Ústavný súd ČR uviedol, že ak bola daňovému subjektu stanovená daň podľa pomôcok a podkladom na stanovenie dane by boli výlučne údaje zistené u daňového subjektu samotného, potom nie je dôvod odoprieť daňovému subjektu nahliadnuť do spisu v prípade, že pomôckami konštruovaná daň využíva len údaje z dokladov a z účtovníctva, aj keď nesprávneho a neúplného, samotného daňového subjektu. Ústavný súd ČR prezentoval aj konštatovanie, že nie je možné akceptovať námietku sťažovateľky, podľa ktorej má daňový subjekt právo byť oboznámený so všetkými listinami zachytávajúcimi obsah pomôcok podľa § 46 ods. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů³⁰. Z tohto ustanovenia len vyplýva, aké skutočnosti musia byť z daňového spisu zrejmé, toto ustanovenie sa však netýka ani rozsahu, a ani subjektov oprávnených do pomôcok nahliadať. Opačne je to v prípade ustanovenia § 23 ods. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, ktoré upravuje rozsah toho, s akými údajmi v spise môže byť daňový subjekt oboznámený. Pokiaľ teda ide o ustanovenie § 23 ods. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, ktoré stanovuje prípady, keď daňový subjekt nie je oprávnený nahliadať do časti vlastného daňového spisu, toto ustanovenie z hľadiska ochrany základných práv predstavuje obmedzenie základného práva na súkromie garantované čl. 10 Listiny základných práv a slobôd a na informácie garantované čl. 17 listiny.

Všeobecne platí, že je to jednotlivec, ktorý disponuje tzv. slobodou informačného určenia, teda slobodou rozhodovať o tom, aké informácie o sebe poskytne (pozri aj nález

²⁹ § 23 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správě daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

³⁰ Podľa § 46 ods. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů: Daňový subjekt má právo nahliadnuť do spisu týkajúceho sa jeho daňových povinností, s výnimkou časti spisu uvedenej v ods.2. Správca dane je povinný o každom nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam.

Ústavného súdu ČR vo veci sp. zn. I. ÚS 512/02 Sbíрка nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 28, nález č. 143³¹), a je to tiež jednotlivец, ktorý má naopak právo byť oboznámený s tým, aké informácie štát o ňom či v „jeho veciach“ uchováva. Toto právo, podobne ako iné základné práva, môže byť však obmedzené, pričom obmedzenie musí sledovať legitímne ciele a musí byť primerané, čo sa týka voľby prostriedkov. Za ústavne konformnú interpretáciu je možné pritom označiť len takú interpretáciu, ktorá vyhovuje uvedenému, t. j. predovšetkým za situácie, keď je zachovaná primeranosť obmedzenia základného práva zvolením adekvátnych prostriedkov. Podľa Ústavného súdu ČR je možné chrániť totožnosť daňového subjektu a pritom oboznámiť daňový subjekt (v danom prípade sťažovateľku) s povahou výhod, na ktoré správca dane prihlíadal.“

V zmysle § 23 ods. 2 daňového poriadku na žiadosť daňového subjektu alebo jeho zástupcu správca dane zo spisového materiálu vydá rovnopis alebo vyhotoví fotokópie a vydá ich daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi a na ich požiadanie osvedčí ich zhodu s originálom, čo podlieha poplatkovej povinnosti³². V rámci daného ustanovenia dochádza opätovne ku kolízii ústavne garantovaných práv, a to práva na poskytovanie informácií, povinnosti zachovania daňového tajomstva a práva na ochranu súkromia. Z aplikačnej praxe vyplynuli prípady, keď zamestnanci správcu dane obmedzovali zhotovovanie záznamov, najmä s ohľadom na realizované úkony počas správy daní z dôvodu, že dochádza k porušovaniu práva na súkromie (napr. ak mal daňový subjekt záujem zhotoviť kamerový záznam o činnosti zamestnanca správcu dane a to následne rušilo pri výkone správy daní). Avšak z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 40/2003 z 19. septembra 2003 vyplýva, že každá verejne činná osoba, a teda aj zamestnanec finančnej správy, resp. zamestnanec správcu dane, je povinný pri výkone svojej funkcie strpieť zvýšenú formu kontrolnej činnosti zo strany verejnosti. Aj z hľadiska judikatúry Českej republiky³³ vyplýva, že ani pre potreby zhotovovania napr. obrazových záznamov nie je potrebný súhlas zamestnanca správcu dane. V danom prípade prax poukázala v minulosti aj na problémy spôsobené internými predpismi Finančnej správy SR, v rámci ktorých bolo uvedené, že na realizovanie takýchto záznamov počas výkonu správy daní sa vyžaduje súhlas prezidenta Finančnej správy SR alebo riaditeľa daňového úradu, čo je protiústavné s ohľadom na čl. 26 ods. 4 Ústavy SR.³⁴

V súlade so **zásadou súčinnosti** správcu dane s daňovým subjektom a s tretími osobami, s poskytovaním údajov v daňovom konaní v kontexte daňového tajomstva má nepochybne svoje významné postavenie povinnosť oboznámenia daňového subjektu **s dôkazmi, ktoré boli podkladom na rozhodnutie**. Predmetná zásada je upravená v § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Predmetná zásada úzko súvisí aj so zásadou spolupráce, dokonca niektorí odborníci predmetné zásady subsumujú do jednej zásady. Zo zákonnej dikcie je relevantná skutočnosť vzájomnej spolupráce medzi správcou dane a osobami zúčastnenými na správe daní. Ako sme už uvádzali, súčinnosť je v daňovom poriadku nielen fakultatívne stanovená vo forme oprávnenia, ale zároveň obligatórne vo forme povinnosti, ktorá je následne vynútiteľná štátnou mocou. Právo byť informovaný o výsledku a priebehu daňového konania do vydania rozhodnutia je možné realizovať ústnym pojednávaním s daňovým subjektom. Poskytnutie údajov o pokladoch, resp. dôkazoch, ktoré správca dane bral do úvahy pri vydávaní rozhodnutia v daňovom konaní, majú podstatný význam pre realizáciu

³¹ Nález Ústavného súdu Českej republiky č. I.ÚS 512/02 z 20. 11. 2002.

³² Pozri zákon č. 145/1995 Z. z. o správnych poplatkoch v znení neskorších predpisov.

³³ Napr. rozsudok Najvyššieho súdu ČR č. k. 30 Cdo 64/2004 z 11. mája 2005, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 1 Afs 1/2011-82 z 28. apríla 2011.

³⁴ CHMUROVÁ, M., BAČO, T. Vyhotovovanie záznamov z úkonov pri správe daní. In *Magister Officiorum, Učená právnická spoločnosť*. č. 2/2013.

procesných práv daňového subjektu, ktoré mu vyplývajú z daňového poriadku, teda napríklad môže vzniesť námietky, navrhnúť vykonanie ďalších dôkazov a podobne. V rozsudku Najvyššieho súdu SR č. 6Sžf/1/2011 z 20. 07. 2011 bolo posúdené právo daňového subjektu na informácie, konkrétne právo nazerat' do spisu, ktorého realizácia bola daňovému subjektu obmedzená a takisto aj jej následný vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia v daňovom konaní. Najvyšší súd SR konštatoval a súhlasil s tvrdením, že ak správca dane odmietne nazeranie do spisu vo vzťahu k výstupom z medzinárodnej výmeny informácií³⁵, konal v rozpore s ustanovením § 22 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, a teda správca dane procesne pochybil. Najvyšší súd SR ďalej však uviedol, že táto procesná chyba v danom prípade nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia vzhľadom na to, že z výsledkov daňovej kontroly vyplynul záver, že žalobca v danej veci postupoval v rozpore so zákonnými ustanoveniami, keďže v danom prípade nepreukázal, že k sprostredkovaniu skutočne aj došlo a že za sprostredkovanie bola skutočne aj sprostredkovateľovi vyplatená odmena, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ktorý toto dôkazné bremeno neuniesol).³⁶

V zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, **ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia**, vyrovnanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.³⁷ O uvedených informáciách má daňový subjekt, o ktorého právach a povinnostiach sa rozhoduje, právo byť informovaný (a správca dane je povinný ich poskytnúť), a to aj v samotnom rozhodnutí vydanom v daňovom konaní. Aj z nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I ÚS z 10. júla 2002 vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu musí uviesť relevantné a dostatočné dôvody, na základe ktorých bolo vydané. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť v svetle okolností každej veci. Z čl. 46 Ústavy SR však nemožno vyvodzovať, že sa treba zaoberať každým dôvodom uvedeným správnym orgánom, niektorý z účastníkov konania môže považovať určitý bod z predmetných dôvodov za kľúčový bod svojej argumentácie.

Aj Najvyšší správny súd ČR sa vo svojom rozsudku zo 17. 01. 2006 č. j. 2 Afs 57/2005-48 zaoberal problematikou práva na poskytovanie informácií v daňovom konaní, ktoré boli podkladom na vydanie rozhodnutia. Správca dane neumožnil daňovému subjektu (žalobcovi) v daňovom konaní predmetné právo realizovať vzhľadom na povinnosť správcu dane zachovávať daňové tajomstvo o informáciách týkajúcich sa iných osôb. V predmetnom rozsudku sa Najvyšší správny súd ČR zaoberal riešením sporu medzi právom daňového subjektu na informácie a povinnosťou správcu dane zachovávať daňové tajomstvo o pomeroch iných osôb. Tak je možné akceptovať, že podľa § 24 ods. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o správe daní a poplatkov ve znění pozdějších předpisů³⁸ je povinný zachovávať mlčanlivosť

³⁵ Správca dane pre potreby preverenia skutočností zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, aby preveril vzťah žalobcu s dodávateľmi „sprostredkovateľskej služby“. Informácie získané touto výmenou potvrdili závery správcu dane (že služby neboli poskytnuté). Informácie, ktoré nadobudol správca dane na základe medzinárodnej výmeny informácií, je povinný udržiavať v tajnosti rovnakým spôsobom ako informácie, ktoré získal podľa vnútroštátnych právnych predpisov Slovenskej republiky (pozri napr. Modelová zmluva OECD a príslušné ustanovenia o výmene informácií, ktoré sú obsiahnuté v medzinárodných zmluvách). Tieto informácie správca dane odmietol sprístupniť žalobcovi v rámci nazerania do spisu s odkazom na povinnosť zachovávať pomery iných daňovníkov v tajnosti.

³⁶ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 6Sžf/1/2011 z 20.07.2011.

³⁷ § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

³⁸ Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o správe daní a poplatkov ve znění pozdějších předpisů: Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat

o pomeroch daňových subjektov. Z uvedeného je možné odvodiť, že správca dane skutočne nebol povinný poskytnúť daňovému subjektu údaje o tom, ktoré daňové subjekty podali daňové priznanie a v akej výške uhradili daň. V predmetnom prípade nebolo spornou otázkou, či žalobcovi bola odopretá znalosť pomerov iných daňovníkov, ale to, že mu bola odopretá možnosť zoznámiť sa s dôvodmi rozhodnutia, teda nielen s dôvodmi, že bol platca dane a podľa čoho bol povinný vykonať zabezpečenie dane, ale aj s dôvodmi, prečo bolo zabezpečenie dane vyrubené v konkrétnej výške. V čase, keď je určovaná výška zabezpečenia dane na úhradu platcovi dane, je podstatné zistenie, či nedošlo k úhradám dane priamo daňovníkmi. Takto žalovaný aj postupoval a výšku zabezpečenia dane v platobnom výmere po zistení týchto skutočností znížil. Ak sa však rozhoduje v prípade platiteľa dane, potom musí správca dane špecifikovať, akých subjektov sa zabezpečenie malo týkať. Nie teda oboznamovať platiteľa zabezpečenia dane o tom, kto a koľko na dani uhradil (čím by porušil povinnosť zachovávať daňové tajomstvo), ale naopak, za ktoré osoby mal platiteľ povinnosti zabezpečenie dane uhradiť (odviesť) a ktorí daňovníci do rozhodnutia sami svoju daňovú povinnosť nesplnili. Žalobkyňa tak nebola pred rozhodnutím oboznámená so správnymi podkladmi, ktoré viedli k rozhodnutiu správneho orgánu, čím tak bolo upreté ústavné právo na informácie.³⁹

Osobitý, ale aktuálny aplikačný problém pri poskytovaní daňového tajomstva v rámci odhaľovania daňových únikov obsahuje ustanovenie § 29a zákona č. 171/1993 Z. z. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov. V zmysle predmetného ustanovenia má policajť služby finančnej polície a služby kriminálnej polície pri odhaľovaní daňových únikov a nezákonných finančných operácií alebo legalizácie príjmov z trestnej činnosti s predpokladanou značnou škodou alebo škodou veľkého rozsahu oprávnenie vstupovať do každej prevádzkovej budovy, miestnosti, miesta slúžiaceho na podnikanie, do dopravných prostriedkov používaných na podnikanie, vstupovať do obydľia, ak obydľie slúži na podnikanie, nazerať do evidencií, účtovných písomností, listín a iných dokladov, spisov a záznamov na technickom nosiči dát, robiť si z nich výpisky, poznámky a kópie a zároveň žiadať vydanie týchto vecí alebo ich zaistiť. O zaistení vecí vydá potvrdenie dotknutej osobe a zamestnancovi správcu dane. Negatívne je vymedzené použitie tohto ustanovenia, ak bol trestný čin spáchaný výlučne v súvislosti s porušením colných a daňových predpisov v pôsobnosti colnej správy. Policajť služby finančnej a kriminálnej polície v súvislosti s použitím tohto oprávnenia môže zároveň písomne žiadať od bánk a pobočiek zahraničných bánk správy, ktoré sa týkajú ich klientov, aj keď sú predmetom bankového tajomstva. Napriek možno jasnej zákonnej dikcii daného ustanovenia v praxi je aplikačne ponímané v kontexte s poskytovaním daňového tajomstva ako problémové. Jedným z dôvodov je aj skutočnosť, že v zmysle zákona č. 301/2005 Z. z. Trestného poriadku je na obdobný úkon potrebný príkaz predsedu senátu, v prípravnom konaní alebo pred začatím trestného stíhania príkaz prokurátora. Často sa práve v praxi stáva, že samotný právny zástupca firmy, v ktorej chce policajť služby kriminálnej polície zrealizovať dané oprávnenie, sa dožaduje príkazu, resp. súhlasu minimálne zo strany prokurátora. Ako problémové v danom ustanovení vidím preukázanie predpokladu značnej škody alebo škody veľkého rozsahu. V neposlednom rade je otázne, či práve v oblasti poskytovania daňového tajomstva v danom prípade ostanú zachované spomínané ústavné princípy ochrany daňového tajomstva. Efektívnejšie v danom ustanovení by bolo opätovné zavedenie, že dané oprávnenie bude realizovať policajť služby kriminálnej polície alebo finančnej polície spoločne so zamestnancom správcu dane.

mlčenlivosť o tom, čo sa pri daňovom řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním.

³⁹Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 17.01.2006 č. j. 2Afs 57/2005-48

Empirický výskum zameraný na problémové otázky inštitútu daňového tajomstva v kontexte zvýšenia efektívnosti eliminácie páchania daňových únikov

V kontexte s realizovaným riešením projektu vedeckovýskumnej úlohy č. 164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“ bol realizovaný empirický výskum, ktorého parciálnou časťou bolo aj vyhodnotenie problémových otázok právnej úpravy inštitútu daňového tajomstva v kontexte zvýšenia efektívnosti eliminácie páchania daňových únikov. V rámci predmetného výskumu sme realizovali riadené rozhovory s odborníkmi z praxe, ktorí boli zameraní prevažne na kontrolnú činnosť, t. j. daňoví kontrolóri a určitá časť respondentov boli v postavení správcov dane, resp. zamestnancov správcu dane. Pre potreby daného výskumu sme v rámci riadených rozhovorov oslovili 20 respondentov, ktorých sme vyselektovali ako vzorku odborníkov primárne pre oblasť výkonu daňovej kontroly na úseku dane z pridanej hodnoty a dane z príjmov. Vybraní respondenti boli prevažne vo veku viac ako 35 rokov, ženy, s ukončeným vysokoškolským vzdelaním druhého stupňa, ktorých dĺžka praxe na úseku daní presahovala 10 rokov. Na problémové otázky inštitútu daňového tajomstva reagovali buď výlučne v kontexte aktuálnej právnej úpravy, alebo prevažne v kontexte snahy eliminovať páchanie daňových únikov.

V prvom rade viac ako 35 % opýtaných sa zhodlo na skutočnosti, že by bolo potrebné zvýšiť právne vedomie občanov s ohľadom na konkrétne porušenia daňových právnych predpisov s vplyvom na predpisy trestného práva a taktiež po rozhodnutí súdu zverejňovať modus operandi a komplexné konkrétne prípady porušovania daňových predpisov, a to s orientáciou na bližšiu dostupnosť verejnosti. Následne sa respondenti zamerali na konkrétne aplikačné problémy, ktoré by bolo vhodné precizovať a zefektívniť. V Daňovom poriadku je uvedený široký okruh oprávnených osôb, čo môže pro futuro spôsobovať vysokú možnosť úniku relevantných informácií. Predmetné ustanovenie nemá dostatočnú vážnosť, nie je striktne špecifikované, a to aj z dôvodu, že jeho porušenie sa v praxi zo strany subjektov dokazuje náročne. Následne môže dochádzať k úniku daňového tajomstva, a to napríklad pri aplikácii inštitútu svedka, nazerania do spisu, pri výkone miestneho zisťovania zameraného na registračné pokladnice, pri spisovaní zápisnice o ústnom pojednávaní a pod. Z praktického hľadiska totiž nemožno považovať za efektívne a garantované, ak správca dane vykoná poučenie o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo, a daný subjekt ho zároveň zachová.

V priamom kontexte s elimináciou daňových únikov sú negatívne hodnotené obmedzenia pri poskytovaní informácií iným štátnym orgánom, problémové situácie pri spolupráci a komunikácii s Policajným zborom ohľadom zaistených dokladov a špecifikovaním, kto je viazaný daňovým tajomstvom. Zamestnanec správcu dane je viazaný daňovým tajomstvom, avšak prístup k informáciám má zákonom limitovaný. Prostredníctvom dožiadaní na iné subjekty verejnej správy, banky, Policajný zbor sa kontrolný proces predlžuje a vytvára sa priestor na zahľadenie stôp zo strany daňových subjektov.

Aj v protokole z daňových kontrol sa často uvádzajú schémy karuselových podvodov, v rámci ktorých sú uvedené názvy obchodných spoločností zapojených do daného podvodu – reťazce. Daňové subjekty napadajú tieto protokoly – s tým, že zamestnanci správcu dane porušujú daňové tajomstvo. Preto by bolo efektívne novelizovať ustanovenie upravujúce daňové tajomstvo a uviesť v prípade zverejnenia a sprístupnenia modus operandi a schém karuselových podvodov v kontexte uvedeného, že nejde o porušenie daňového tajomstva. Je však nevyhnutné zdôrazniť, že identifikačné údaje o obchodnej spoločnosti nemôžu byť v danom prípade bezdôvodne sprístupnené akémukoľvek subjektu, kde sa však samotná prax dostáva do konfliktu záujmov. V Daňovom poriadku nie je jednoznačne určené, či ide o porušenie daňového tajomstva, ak sa napr. v protokole z daňovej kontroly opisujú porušenia iného daňového subjektu, jeho obchodného partnera, resp. sa tam uvádzajú jeho údaje o vlastnej obchodnej činnosti. Práve v prípade zistenia daňového podvodu typu "karusel" môže byť problematické v protokole z daňovej kontroly uviesť všetky zistené skutočnosti tak, aby

nedošlo k polemike ohľadne oznámenia identifikačných údajov a majetkových, resp. daňových pomerov iného daňového subjektu bez jeho súhlasu (ak sa zisťuje niekoľko následných dodávateľov, resp. odberateľov v reťazci).

Ďalším odporúčaním, ktoré vyplynulo z realizovaného výskumu, je zmena právnej úpravy v kontexte zvýšenia informovanosti verejnosti o páchaní daňových únikov, pretože aktuálna právna úprava inštitútu daňového tajomstva to značne obmedzuje.

Záver

Poskytovanie údajov v daňovom konaní a rozširovanie alternatív sprístupňovania informácií o daňových subjektoch, ktoré aktuálne považujeme za daňové tajomstvo, predstavujú jedno z opatrení na boj proti daňovým únikom. Aktuálne vidíme najmä extenzívny prístup k poskytovaniu informácií o daňových subjektoch, ba dokonca ich zverejňovaniu cez internetový portál Finančnej správy SR vo vzťahu k právnickým osobám. Nevyhnutné je však mať neustále na mysli dodržiavanie ústavných princípov nielen práva na poskytovanie informácií, ale zároveň práva na ochranu súkromia, na ochranu pred neoprávneným zverejňovaním údajov, na ochranu uskutočňovania podnikateľskej činnosti či právo rovnako postupovať voči všetkým subjektom. Daňové tajomstvo s ohľadom na jeho špecifiká je inštitútom, ktorý si vyžaduje určitý stupeň zákonnej limitácie. Z minimalistickej judikatúry súdov vyplýva, že obmedzenie práva daňového subjektu na poskytnutie informácií v daňovom konaní musí sledovať legitímne ciele. Takéto obmedzenie je možné vykonať len na základe zákona a len s použitím takých prostriedkov, ktoré umožnia daňovníkovi toto právo realizovať v čo najväčšom rozsahu.

Literatúra

- BABČÁK, V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012.
- CHMUROVÁ, M., BAČO, T. Vyhотовovanie záznamov z úkonov pri správe daní. In *Magister Officiorum, Učená právnická spoločnosť*. č. 2/2013.
- SOCHOROVÁ, V. 2014. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha : C. H. Beck, 2014.
- ŠEVČÍK, M. a kol. 2005. *Správne právo procesné*. Bratislava : Eurounion, 2005.
- VERNARSKÝ, M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013.
- Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších ústavných zákonov.
- Ústavný zákon č. 23/1991, ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd ako ústavný zákon Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky
- Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.
- Act on the public disclosure and confidentiality of tax information No. 1346/1999.
- Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů.
- Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 CHAPTER 11, An Act to make provision for the appointment of Commissioners to exercise functions presently vested in the Commissioners of Inland Revenue and the Commissioners of Customs and Excise; for the establishment of a Revenue and Customs Prosecutions Office; and for connected purposes.
- Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 62/1999 zo 14. júla 1999
- Nález I. Ústavného súdu ČR č. 113/04 zo 4. mája 2004.
- Nález Ústavného súdu Českej republiky č. I.ÚS 512/02 ze dne 20. 11. 2002.
- Rozsudok Najvyššieho súdu ČR č. k. 30 Cdo 64/2004 z 11. mája 2005.

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 1 Afs 1/2011-82 z 28. apríla 2011.

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 17. 4. 2008, č. j. 2 Afs 71/2007-60.

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 29.08.2008, č. j. 5Afs 22/2008-72.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 6Sžf/1/2011 zo dňa 20.07.2011.

Key words: tax secrecy, tax proceeding, Tax Code, information disclosure in the tax proceeding, the inspection of files, confidentiality, personal data, tax evasion.

Summary

The information disclosure in the tax proceeding contains several nuances that are closely related to compliance with the obligation to maintain confidentiality in tax matters. Tax secrecy is a specific form of data protection, which have been identified during the execution of the tax administration. The legal definition of the tax secrecy is regulated in Article 11 of the Tax Code. From the above provision it may be inferred positive and negative definition of tax secrecy and tax secrecy breach. The definition of tax secrecy cannot be interpreted solely mechanically, but in terms of practical application that also means often in the context of other procedural institutes, in correlations with other factors and with respect to the current situation. Duty to retain confidentiality of tax secrecy is primarily connected to the specific authority of financial administration. The restriction of such right law is exclusively possible on the basis of the law. Legal definition of tax secrecy is positively defined as the information on the tax payer, which has been obtained in tax administration. The information disclosure in tax proceeding and the expansions of alternatives for making available information on tax entities that we currently consider tax secrecy, represent one of the measures to combat tax evasion. Currently we see particularly the broadened approach to information disclosure on tax entities, even their disclosures on the internet portal Financial Administration, with respect to legal persons. However, it is essential to keep in mind respect for the constitutional rights and principles. These include the right to information but also the right to privacy, right to protection against unauthorized disclosure of data, the right to protection of business or the right to equal treatment. With regard to its specifics, the tax secrecy is the institute, which requires a degree of legal limitations.

*JUDr. Jana Šimonová, PhD.
Katedra správneho práva
Akadémia Policajného zboru v Bratislave
e-mail: jana.simonova@minv.sk*

Recenzenti: prof. Ing. Jozef Stieranka, PhD., doc. JUDr. Mojmír Mamojka, PhD.